

## بررسی اثرات مشترک هویت اجتماعی و فشارهای نهادی بر کیفیت حسابداری

طاهر ابراهیم زاده

دانشجوی دوره دکترا، گروه حسابداری، واحد بین المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران.  
taher\_e2002@yahoo.com

نوروز نوراله زاده

استادیار دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)  
Nour547@yahoo.com

نگار خسروی پور

استادیار دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
N-khosravipour@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۱/۳۵ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۲/۱۰

### چکیده

در جستجوی شناسایی عوامل جدید بر کیفیت حسابداری، تحقیقات حسابداری نشان می‌دهند که فشار نهادی بر کیفیت حسابداری به‌عنوان یک رفتار مهم حسابرس تأثیر می‌گذارد. هدف این پژوهش بررسی اثرات مشترک هویت اجتماعی و فشارهای نهادی بر کیفیت حسابداری می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش بنابر جداسازی هویتی شامل حسابرسان موسسات حسابداری ایرانی همکار با موسسات خارجی و حسابرسان موسسات حسابداری رتبه الف معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و حسابرسان موسسات حسابداری غیر همکار با موسسات خارجی و حسابرسان سایر موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی فعال در ایران در سال ۱۳۹۸ می‌باشد. پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت و شیوه جمع‌آوری داده‌ها توصیفی و پیمایشی و از نوع کیفی می‌باشد. اطلاعات لازم برای تحقیق، از طریق مطالعه مبانی نظری و پرسشنامه محقق ساخته با حجم ۳۰۹ نفر (با استفاده از فرمول کوکران) و به روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای بدست آمده است. جهت دستیابی به اطلاعات آماری تحقیق حاضر از پرسشنامه ۷۰ گویه‌ای که از روایی محتوایی، سازه و پایایی بالایی برخوردار می‌باشد، استفاده شد و تجزیه و تحلیل مدل مفهومی و آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از نرم‌افزارهای مدل‌سازی معادلات ساختاری AMOS، PLS و SPSS انجام گرفته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داد که فشارهای تقلیدی و هنجاری بر کیفیت حسابداری هر دو گروه هویتی تأثیر مثبت (با شدت متفاوت، بسته به گروه هویتی) و فشارهای اجباری نیز بر هر دو گروه تأثیر منفی (با شدت متفاوت، بسته به گروه هویتی) داشته است. این نتایج نشان می‌دهد که تلاش موسسات حسابداری در انجام اعمالی متناسب با پایگاهشان و کسب مشروعیت، باعث می‌شود که حسابرسان متناسب با هویت اجتماعی خود به این فشارها واکنش‌ها و پاسخ‌های متفاوتی دهند که می‌تواند نتیجه کیفیت حسابداری آنها را تحت تأثیر قرار دهد.

**واژه‌های کلیدی:** فشارهای نهادی، هویت اجتماعی، فشارهای اجباری، فشارهای تقلیدی، فشارهای هنجاری، مشروعیت، کیفیت حسابداری.

## ۱- مقدمه

با الهام از مطالعات میان‌رشته‌ای، یکی از تئوری‌های جدید مورد بحث در زمینه کیفیت حسابرسی، تئوری نهادی<sup>۱</sup> و تأثیرپذیری مؤسسات حسابرسی با هویت اجتماعی<sup>۲</sup> متفاوت از این فشارهای است. تئوری نهادی استدلال می‌کند که هدف اصلی تغییر سازمانی ذاتاً عملکرد بهتر نیست بلکه مشروعیت<sup>۳</sup> بیشتر است. یعنی اینکه که برای بقای سازمان در درازمدت، سازمان‌ها باید به‌جای کارایی و موفقیت مالی مشروع باشند. به عبارت دیگر، سازمان‌ها ویژگی‌های داخلی خود را به‌منظور انطباق با انتظارات ذینفعان اصلی در محیط خود سازگار می‌کنند. (بیلماز و کیتاپسی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷). برای انجام این کار، سازمان‌ها باید به فشارهایی که از محیط نهادی خود وارد می‌شود پاسخ دهند و پاسخ‌های سازمانی خود را با سازه‌ها یا رویه‌های پذیرفته‌شده اجتماعی تطبیق دهند. آلدمایر و یوسال<sup>۵</sup> (۲۰۱۷).

نظریه نهادی توسط بسیاری از محققان از (جمله برنز و اسکاپنز<sup>۶</sup>، ۲۰۰۰؛ کولیه و وودز<sup>۷</sup>، ۲۰۰۷؛ کووالسکی و درسمیت<sup>۸</sup>، ۱۹۸۸) در سیستم‌های کنترل مورد استفاده قرار گرفته است. در این باره، خدمات حسابرسی را می‌توان به‌عنوان بخشی جدانشدنی از سیستم کنترل در هر کشور با اقتصاد مدرن مشاهده کرد. (وایسکوسکاس و ماکویچیوس<sup>۹</sup>، ۲۰۱۴). لاندرو و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۲) معتقدند که فشارهای نهادی طی چند دهه اخیر بر حرفه حسابرسی افزایش پیدا کرده است. این فشارها بسته به نوع شرکت حسابرسی متفاوت هستند به‌عنوان مثال شرکت‌های حسابرسی کوچک ممکن است در فرایندهای آموزششان بیشتر به رابطه با مؤسسات ملی وابسته باشند در حالی که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر بیشتر به آموزش دورن سازمانی متکی هستند. اگرچه تأثیر فشارهای نهادی در تحقیقات مالی در سالهای قبل توسط محققانی مانند التوایجری<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۳؛ آرنا و آرزون<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۶؛ کریستوفر و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۹ و ...) مورد مطالعه قرار گرفته بود؛ اما با توجه ناشناخته ماندن بسیاری از جنبه‌های آن، در سالهای بعد این نظریه توسط محققانی مانند بانانوکا و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۹)، ابو روس<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۹)، امیرالدین و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۸)، تیاوساری و دیگران<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۸)، وانگ و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۷) در زمینه بررسی نوآوریهای حسابداری و حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است.

با توجه به اهمیت مبحث کیفیت حسابرسی در تحقیقات مالی و همچنین اقتصاد کشور به‌طور کلی و طیف وسیعی از ذینفعان و استفاده‌کنندگان اطلاعات گزارشگری مالی، در این تحقیق سعی شده است برای اولین بار در کشور - و حتی از

لحاظ جامعیت، گستردگی و تنوع شاخصها در سطح جهانی- به بررسی اثرات مشترک هویت اجتماعی و فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی پرداخته شود. بنابراین می‌توان گفت این تحقیق ضمن پر کردن خلا بزرگ موجود در ادبیات در باره مبحث فشارهای نهادی و موضوعیت و تأثیر آن در مباحث مالی و به‌ویژه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در ایران، مدل سنجش فشارهای نهادی به علت جامعیت و نوآوری آن و به دلیل در نظر داشتن مؤلفه‌های گوناگون که حاصل مطالعه تمامی تحقیقات صورت گرفته در سطح جهانی بوده است، می‌تواند هم به معیاری برای تحقیقات حسابداری و حسابرسی و هم سایر رشته‌های مرتبط در بررسی تأثیر آن بر ابعاد مختلف کیفیتی و عملکردی، قرار گیرد.

## بیان مسئله

در جستجوی شناسایی عوامل جدید بر کیفیت حسابرسی- تحقیقات حسابداری نشان می‌دهند که فشار نهادی<sup>۱۹</sup> بر کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک رفتار مهم حسابرسی تأثیر می‌گذارد. به‌عنوان مثال بانانوکا و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که عملکرد هیئت‌مدیره و نیروهای همشکلی (فشارهای نهادی) پیش‌بینی کننده مهم گزارشگری مالی اینترنتی هستند. امیرالدین و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه خود نشان دادند که فشار نهادی همشکلی و ارائه صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری بر اعتماد ذینفعان دارد. مک‌گوان<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۸) نیز به این نتیجه رسید که افزایش توجه نظارتی می‌تواند قضاوت مؤسسه حسابرسی را در مورد انتخاب و استنباط از مراحل حسابرسی قابل قبول قبلی تغییر دهد. اساساً نظریه نهادی بر این اعتقاد است که سازمان تحت تأثیر فشارهای نهادی مجبور است یا با آن فشار همسازی کند تا بتواند به بقای خود در بلندمدت ادامه دهد و یا اینکه با آن مخالفت کند و از محیط حذف شود. این تئوری بیان می‌دارد که در صورت انتقال ارزش‌های ذی‌نفعان است که حمایت آن‌ها جلب می‌شود نه در سایه‌ی هم‌شکلی ظاهری (اسکات<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۸)؛ باین‌وجود تطبیق با این انتظارات و هنجارها برای یک سازمان ضروری است تا اینکه مشروعیت خود را حفظ کند و بر حسب آن از دستیابی به منابع کمیاب اطمینان حاصل نماید (امینی و شیرازی، ۱۳۹۱). مطابق با نظریه نهادی، نهادها به سه صورت (اجباری<sup>۲۲</sup>، تقلیدی<sup>۲۳</sup> و هنجاری<sup>۲۴</sup>) به سازمان‌های مرتبط با خود فشار وارد می‌سازند تا آن‌ها را به متابعت از انتظاراتشان و هم‌شکلی با شیوه مورد انتظارشان مجبور کنند (دی ماجیو و پاول<sup>۲۵</sup>، ۱۹۸۳). برخی معتقدند که کنش‌های شرکت‌ها در خلال فرایندهای همسان؛ یعنی

پژوهش به دنبال بررسی این موضوع خواهیم بود که کدام یک از انواع فشارهای نهادی بر شرکت‌های حسابرسی وارد می‌شود؟ و شدت کدام یک از آن‌ها بیشتر است؟ شرکت‌های حسابرسی در برابر هر یک از انواع این فشارها گرایش به پذیرش و همشکلی خواهند داشت یا دست به مقاومت خواهند زد؟ شرکت‌ها بسته به هویت اجتماعی‌شان (حسابرسان مستقل فعال در ایران و حسابرسان مستقلی که با مؤسسات خارجی همکاری دارند و مؤسسات حسابرسی رتبه الف) به فشارهای نهادی چه واکنشی نشان می‌دهند؟ و کدام واکنش‌ها در کیفیت حسابرسی مؤثر واقع می‌شود؟

### مبانی نظری و تدوین فرضیات پژوهش:

دو دلیل مشخص برای اینکه چرا سازمان‌ها گرایش به همشکلی با محیطشان دارد، وجود دارد. این دو دلیل بر دو فرض اساسی تئوری نهادی متکی هستند؛ نخست اینکه سازمان‌ها سیستمهای بازی هستند که با محیطشان از طریق تبادل و اتکای متقابل تکنیکی<sup>۲۰</sup> همگن می‌شوند. دیماجیو و پاول (۱۹۸۳) بر این نظرند که فرایند همشکلی نهادی، در صورت عدم وجود شواهدی که کارایی سازمانی داخلی را ادامه دهد، ایجاد می‌شود. دلیل دوم این واقعیت است که محیط نهادی از لحاظ اجتماعی، یک واقعیت ایجاد شده است که در ساختار سازمانی منعکس شده است. این واقعیت بر این امر تأکید دارد که سازمان‌ها نه فقط ذاتاً به‌عنوان موجودیت خودشان، بلکه به‌عنوان نتایج محیط نهادی خودشان نیز مورد توجه‌اند. مه‌یر و روان<sup>۲۱</sup> (۱۹۷۷).

میهرت و همکاران<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۰) معتقد است که تئوری نهادی برای تحقیقات حسابرسی مناسب است چرا که این تئوری، پدیده‌های سازمانی را بدون محدودیت‌های مربوط به سودجویان آن‌چنان‌که در دیگر تئوری‌ها مانند تئوری ذینفعان وجود دارد، توضیح می‌دهد. همچنین موضوع دیگری که تئوری نهادی نوین را به تحقیقات حسابرسی مرتبط می‌کند، این است که در کشورهای مختلف سیستم بازار و اقتصاد آنها در مراحل مختلفی از توسعه قرار دارد. بنابراین تئوری نهادی در هر دو کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه می‌تواند اثربخش باشد. باراک و سئوتزی<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۶).

در حسابرسی ظهور فشارهای نهادی در درجه اول به علت تغییرات کم‌وبیش دائمی در صنعت حسابرسی و مقررات زدایی تدریجی در آن، و در درجه دوم به دلیل رسوایی‌هایی بوده است، که حرفه حسابرسی خود بخشی از آن بوده است و سوءظن و نا اطمینانی ذینفعان را برانگیخته است. همچنین

هنگامی که با فشارهای نهادی یکسان روبرو می‌شوند، به همدیگر شباهت دارد؛ بنابراین فشارهای نهادی در همسانی تأثیر بر روی شرکت‌ها، اثر گذارند و در نهایت منجر به همگرایی در رفتار شرکت‌ها می‌شود. (پرودی و گری<sup>۲۴</sup>، ۲۰۰۹). اما نکته مورد بحث در اینجا این است که شرکت‌های با هویت‌های اجتماعی متفاوت چگونه به این فشارها واکنش نشان می‌دهند؟ هویت اجتماعی یک سازمان به گروه اجتماعی که سازمان به آن تعلق دارد، اشاره دارد. این امر شامل آیین‌نامه‌های رفتاری، باورها و دستورالعمل‌هایی عملی است که مشخص می‌کند سازمان چه ویژگی‌هایی داشته باشد (هسو و هانان<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۵) مسئله هویت اجتماعی در گروه‌های حرفه‌ای دقیقاً از آنجا شروع می‌شود که گروه‌ها و زیرگروه‌ها اگرچه در یک فرایند فعالیت دارند، اما هر یک بخشی از فرایند را به عهده دارند و همین موضوع باعث می‌شود نقش‌های متفاوت و به تبع آن هویت اجتماعی متفاوتی را بر عهده بگیرند ملانظری و شمس (۱۳۹۵). هویت اجتماعی ادراک حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد و آنرا همسان و قابل پیش‌بینی می‌سازد چرا که وقتی حسابرسان احساس کنند که به یک گروه مشخصی تعلق دارند به‌سختی می‌توانند که اطلاعات مربوط به گروه را به‌طور واقعی و بی‌طرفانه ارزیابی کنند و تمایل به رفتار در چارچوبی دارند که از گروه محافظت کند. این اشتیاق به حفاظت از گروه مشکلاتی را برای حسابرسان ایجاد می‌کند (استفانیاک و کرتل<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۱). در واقع ماهیت تأثیر متقابل (برهم‌کنش) بین سازمان و حسابرسان، هویت اجتماعی را ایجاد می‌کند. به‌عنوان مثال وانگ (۲۰۱۷) نشان داد که شرکت‌های حسابرسی وابسته به شرکت‌های خارجی گرایش بیشتری به مطابقت از استانداردهای بین‌المللی دارند. در حالی که شرکت‌های حسابرسی داخلی بیشتر تحت تأثیر فشارهای اجباری دولت محلی هستند. علی و ابازی<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۸) در این باره معتقدند که علاوه بر تکنیکهای حسابرسی که موجب قضاوت حسابرسی می‌شوند زمینه اجتماعی نیز در این موضوع نقش دارند. یعنی حسابرسان با توجه به رابطه با هم‌تایانشان قضاوت می‌کنند. در نتیجه، تعامل در شرکت‌های حسابرسی و فشارهای مرتبط با آن، باید مورد توجه قرار گیرند بنابراین با توجه پیدایش این نگرش جدید در حسابرسی که در سطح جهانی منجر به اتخاذ رویکردی جدید در مطالعات شده است؛ این پژوهش بر آن است تا همگام با تغییرات و تحولات جهانی مربوط به رشته حسابرسی در بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی، جدا از عوامل شناخته‌شده قبلی، با یک دیدگاه جدید و تاندازه‌ای جامعه‌شناسانه به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران بپردازد. در واقع در این

مقررات مؤثر بر این حرفه نیز در موضوعیت فشارهای نهادی مؤثر بوده است (بروگر و همکاران<sup>۳۴</sup>، ۲۰۱۷).

اما در اصل تئوری نهادی از مطالعات جامعه‌شناسی نشئت گرفته است. (ساویتری و فنانی<sup>۳۵</sup>، ۲۰۱۷)؛ و مبتنی بر این ایده اصلی است که اتخاذ و حفظ بسیاری از شیوه‌های سازمانی غالباً بیشتر از فشارهای فنی برای عملکرد اقتصادی، به فشارهای اجتماعی برای انطباق و مشروعیت وابسته است (دی ماجیو و پاول، ۱۹۸۳؛ بانوکا<sup>۳۶</sup>، ۲۰۱۹) این رویکرد نظری در ارتباط با مطالعه سازمان‌ها و تجزیه و تحلیل تغییرات نهادی، توسعه یافته است (مه‌یر و راون، ۱۹۷۳). در این باره هافمن<sup>۳۷</sup> (۱۹۹۹) می‌گوید که تئوری نهادی با چگونگی تأثیرپذیری سازمان‌ها توسط نیروهای خارجی و داخلی که خارج از کنترل خودشان هستند، سروکار دارد. این نیروها باعث می‌شود که آنها ساختارها و شیوه‌های مشابهی را اتخاذ کنند.

در همین ابتدا، بنابراین تعریف مختصر، اساس تئوری نهادی، با مفاهیمی مانند نهاد، نهادینه‌سازی، مشروعیت و همشکلی درهم‌تنیده شده است که برای درک بهتر این تئوری و اثرات آن بر سازمان‌ها (و به‌طور اخص در این مبحث موضوع حسابرسی و کیفیت آن) لازم است تا این مفاهیم و رابطه آنها با تئوری نهادی مشخص شود.

بر این اساس دو مؤلفه مهم تئوری نهادی نوین، فرایند نهادینه شدن و فرایند همشکلی هستند. تولبرت و زاگر<sup>۳۸</sup> (۱۹۸۳) فرایند نهادینه‌سازی را فرایندی تعریف می‌کنند که از طریق آن اجزای یک ساختار، به‌طور رسمی پذیرفته می‌شوند و برای سازمان‌های مشروع موردپذیرش قرار می‌گیرند. اتخاذ هنجارها، ارزش‌ها و رفتارهای نهادینه‌شده نیز به‌عنوان جستجوی مشروعیت در محیط شناخته شد. مشروعیت به‌عنوان یک ادراک عمومی<sup>۳۹</sup> یا پنداشت<sup>۴۰</sup> تعریف شده است که اعمال یک ماهیت متناسب با برخی سیستم‌های اجتماعی ایجاد شده شامل هنجارها، ارزش‌ها، اعتقادات و تعاریف است - که این تعریف زیربنای تئوری نهادی قرار گرفته است. (هاک<sup>۴۱</sup>، ۲۰۱۲) دومین مؤلفه مهم تئوری نهادی نوین همشکلی است. همشکلی به‌عنوان یک فرآیند محدودکننده توصیف شده است که یک واحد را مجبور می‌کند تا به واحدهای دیگری که با همان مجموعه شرایط محیطی روبرو هستند شباهت پیدا کند. (دی ماجیو و پاول، ۱۹۸۳) بنابر مطالعات تولبرت و زاگر (۱۹۸۳)، وقتی سازمان‌ها عناصر مشروعیتی را از محیط خارجی اتخاذ می‌کنند، همشکلی حاصل می‌شود و احتمال بقا اغلب افزایش می‌یابد.

از طرفی هویت اجتماعی، بخشی از خودپنداره<sup>۴۲</sup> افراد است که ناشی از تجربیات آنها در گروه‌های اجتماعی است که

به آنها تعلق دارند یا متعلق به آنهاست. نظریه هویت اجتماعی نشان می‌دهد که وقتی افراد با گروه خاصی هویت می‌یابند، ارزش‌های آن گروه، اعتقادات، هنجارها و اقدامات مورد انتظار را درونی می‌کنند. این عوامل بر قضاوت‌ها و تصمیمات افراد تأثیر می‌گذارند (بامبر و لایر<sup>۴۳</sup>، ۲۰۰۷).

طبق تئوری هویت اجتماعی، آرمان‌هایی که در گروه خاصی مانند حسابرسان قرار می‌گیرند ممکن است در ایجاد یک هویت اجتماعی به اوج خود برسند (لیندستد و ورمن<sup>۴۴</sup>، ۲۰۱۸). به عبارتی، هنجارها و عقایدی که حسابرسان در طول جامعه‌پذیری خود اتخاذ می‌کنند، بخشی از هویت اجتماعی آنها می‌شوند. (کوندیه و همکاران<sup>۴۵</sup>، ۲۰۱۹). تئوری هویت اجتماعی، هویت را آن چیزی می‌داند که از طریق عضویت در گروه شکل گرفته است و به‌وسیله هم‌تایان در گروه ایجاد شده است. مانند حسابرسانی که روی یک صنعت خاص کار می‌کنند. بنابراین شرایط باعث می‌شود، در بررسی‌های بخشی کاستی‌هایی ایجاد شود و منجر به قضاوت‌های متناقض گردد. (لیندستد و ورمن، ۲۰۱۸).

(ویلسون<sup>۴۶</sup>، ۲۰۱۸) نیز در این باره معتقد است که حسابرسان، مانند سایر حرفه‌ها، با گروه‌های مختلفی در درون و بیرون سازمان و به دلایل مختلفی هویت می‌یابند. و قدرت این وابستگی باعث می‌شود تا حسابرسان خود را به سمت همسویی با اعتقادات این گروه بکشانند. به این دلیل به نظر می‌رسد که هویت‌یابی در گروه بر تصمیمات حسابرسان و به‌ویژه استقلال آنها تأثیر می‌گذارد

### تدوین فرضیات

هم‌شکلی تقلیدی اغلب در حال نا اطمینانی رخ می‌دهد (آلور و تالایس<sup>۴۷</sup>، ۲۰۱۳)؛ و پاسخی به عدم اطمینان است. عدم اطمینان یک نیروی قدرتمند است که سازمان‌ها را تشویق می‌کند که به یکدیگر شبیه شوند (بوهرمان<sup>۴۸</sup>، ۲۰۱۱). فشارهای تقلیدی به‌طور اساسی از موقعیت ادراک شده سازمان نسبت به فعالیت‌های رقیب نشأت می‌گیرد. سازمان در مواجهه با مسائلی با راه‌حل‌های نامطمئن، ممکن است به مطالعه چگونگی عمل رقبای شاخص در جهت توسعه دانش صنعتی خود بپردازد (لیو<sup>۴۹</sup>، ۲۰۱۰)؛ به‌ویژه سازمان موفقیت رقبای خود را به انتخاب‌های استراتژیک خود استناد خواهد داد و از این سازمان‌های موفق با اقتباس از شیوه‌های مشابه تقلید خواهد کرد. فشارهای تقلیدی وقتی که یک سازمان از موفقیت‌های سایر رقبای الگوبرداری کند رخ می‌دهد (چیو<sup>۵۰</sup>، ۲۰۱۷). حضور سازمان‌های موفق پیش‌بینی کننده تقلید در یک صنف سازمانی (مشابه) است: آنها عوامل ساختاری تقلید هستند. این

خارجی و حسابرسان موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران)<sup>۵۸</sup> تاثیر مثبت دارد. (۲) فشارهای تقلیدی بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبت بیشتری دارد فشار هنجاری از حرفه‌ای شدن ناشی می‌شود به این معنی که سازمان‌ها و افراد تلاش دارند با همتایان حرفه‌ای‌شان در سازمان‌های دیگر مشابهت نشان دهند. حرفه‌ای شدن به معنای بحث و چالش گروهی اعضای یک حرفه برای تعریف شرایط و روش‌های کارشان و همچنین ایجاد یک زمینه شناختی و قانونی برای استقلال حرفه‌ای‌شان است. فشارهای هنجاری به فشارهایی که از انتظارات جمعی درون‌سازمانی در مورد آنچه رفتار مقتضی و مشروع را تشکیل می‌دهد اشاره دارد ( که راه کانال‌های درون‌سازمانی، این انتظارها منتشر شده و به تدریج به هنجارهای تسهیم شده تبدیل می‌شود. این هنجارها معمولاً پنهان و غیررسمی هستند و بر نگرش‌های سازمان نسبت به حفظ شبکه‌های ارتباطی اثر می‌گذارد و رفتارهایی که اهداف شخصی را ترویج می‌کند محدود می‌کند (لیو<sup>۵۹</sup>، ۲۰۱۰) در این نوع همشکلی، سازمان‌ها تلاش می‌کنند خود را با هنجارها و مدهای حرفه‌ای حوزه سازمانی خود هم‌شکل کنند(آلور و تالپس، ۲۰۱۳)

توماس (۱۹۸۹) معتقد است که در مواجهه با ناطمینانی های محیطی، شرکت بر متخصص‌های حرفه‌ای مانند حسابداران و حسابرسان تکیه می‌کند. از این رو، به‌عنوان مثال، شیوه‌های ادارات حسابداری در بنگاه‌های مختلف با مدیریت آن بنگاه‌ها تعیین نمی‌شود بلکه با استانداردها و هنجارهای حرفه حسابداری تعیین می‌شود.

فرایند همشکلی هنجاری در فعالیت‌های حسابداری مشاهده شده است، به‌عنوان مثال به‌کارگیری مواردی از استانداردهای حسابداری، تکنیک‌ها و مبانی مدیریت سازمان در باره اینکه چه مواردی باید برای آموزش حسابداری یاد گرفته شود. توماس<sup>۶۰</sup> (۱۹۸۹) معتقد است که در مواجهه با ناطمینانی های محیطی، شرکت بر متخصص‌های حرفه‌ای مانند حسابداران و حسابرسان تکیه می‌کند. از این رو، به‌عنوان مثال، شیوه‌های ادارات حسابداری در بنگاه‌های مختلف با مدیریت آن بنگاه‌ها تعیین نمی‌شود بلکه با استانداردها و هنجارهای حرفه حسابداری تعیین می‌شود. باراک و سئوتزی (۲۰۱۶) در مطالعه خود نشان دادند که با استفاده از حرفه‌ای‌گرایی برای نشان دادن فشارهای هنجاری، تأکید بر حسابرسی داخلی در گزارش آفریقای جنوبی مشهود است

رفتار تقلیدی می‌تواند صریحاً از طریق انتقال پرسنل یا با استفاده از مشاوران یا انجمن‌های صنفی اتفاق بیفتد (نورالنبی<sup>۵۱</sup>، ۲۰۱۷).

یک نمونه از همشکلی تقلیدی در گزارشگری مالی، الگوبرداری و تقلید یک موسسه در افشای اطلاعات اجتماعی و اطلاعات محیطی در گزارش‌های مالی است. به‌عنوان مثال ستیورینی و ایشاک<sup>۵۲</sup> (۲۰۱۲) در مطالعه خود نشان دادند که شرکت‌های بورس اندونزی در شرایط ناطمینانی، برای افشای اطلاعات محیطی و اجتماعی خود از رفتار سایر شرکت‌ها تقلید می‌کنند. فارر و همکاران<sup>۵۳</sup> (۲۰۰۵) نیز نشان دادند که شرکت‌ها درآمد خود را به تقلید از شرکت‌های همسان خود افشا می‌کنند اگرچه در یک مطالعه با نتیجه متفاوت ایلینیا نیهاس و همکاران<sup>۵۴</sup> (۲۰۱۷) نشان دادند که بین مکانیسم‌های همشکلی تقلیدی با افشای داوطلبانه رابطه معنی‌داری وجود ندارد

اما نکته مورد توجه همچنین این است که چگونه هویت‌های متفاوت حسابرسان در همشکلی با این فشار و یا رد آن مؤثر است. علی و ابازی (۲۰۱۸) در این باره معتقدند علاوه بر تکنیک‌های حسابرسی که موجب قضاوت حسابرسان می‌شوند زمینه اجتماعی نیز در این موضوع نقش دارند. در نتیجه، تعامل در شرکت‌های حسابرسی و فشارهای مرتبط با آن، باید مورد توجه قرار گیرند. به‌عبارت‌دیگر، برای درک بهتر قضاوت حسابرسان، باید موارد دیگر، از جمله بستر اجتماعی را که وظیفه حسابرسی در آن انجام می‌شود. وانگ و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند که یک تقلید هم‌شکل در مقایسه با شرکت‌های با هویت متفاوت، تأثیر مثبت بیشتری بر شرکت‌های متعلق به یک گروه مشابه دارد پارخاگن و نیلسون<sup>۵۵</sup> (۲۰۱۳) نیز این نتیجه رسیدند که فرایند اجتماعی کردن موسسه‌های حسابرسی به دو عامل اندازه موسسه حسابرسی و محلی که موسسه حسابرسی در آن واقع شده است بستگی دارد. باراک و سئوتزی<sup>۵۶</sup> (۲۰۱۶) نشان دادند (حسابرسی داخلی) در آفریقای جنوبی نسبت به سایر کشورهای بریکس بیشتر به فشارهای تقلیدی، رویه‌های حرفه‌ای و روابط سازمانی پاسخ داده است. چیانگ<sup>۵۷</sup> (۲۰۱۰) همچنین معتقد است که حسابرسان مالی با اتخاذ چشم‌انداز مدیریت شرکت تحت تأثیر همشکلی تقلیدی قرار دارند. بر این اساس فرضیات اول و دوم پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شوند:

(۱) فشارهای تقلیدی بر کیفیت حسابرسی (مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف معتمد سازمان بورس اوراق بهادار) و (سایر مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات

آنها پیروی کنند (چریری<sup>۶۴</sup>، ۲۰۱۱). در زمینه تأثیر فشارهای نهادی در گزارشگری مالی بیشتر تحقیقات در سطح جهانی صورت گرفته است که بیشتر متکی بر استانداردهای بین‌المللی بوده است به‌عنوان مثال نورالنبی<sup>۶۵</sup> (۲۰۱۷) در مطالعه خود در نهایت به این نتیجه دست یافت که همشکلی اجباری باید رویکرد پیشگیرانه بیشتری داشته باشند تا از اجرای موفقیت‌آمیز استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اطمینان حاصل شود. مطالعه یه او و مهزان<sup>۶۶</sup> (۲۰۱۳) نیز به نقش مهم نظارت‌کنندگان حسابداری ملی و حسابرسان خارجی بر تأثیرگذاری بر درجه آمادگی برای همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اشاره دارد. همچنین مک گوان (۲۰۱۸) در یک مطالعه جامع به این نتیجه رسیدند که افزایش توجه نظارتی می‌تواند قضاوت مؤسسه حسابرسی را در مورد انتخاب و استنباط از مراحل حسابرسی قابل قبول قبلی تغییر دهد بانانوکا و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه خود نشان دادند که رابطه مثبتی میان همشکلی اجباری با گزارشگری مالی اینترنتی وجود دارد. همچنین لاندرو و همکاران<sup>۶۷</sup> (۲۰۱۲) معتقدند که مؤسسات حسابرسی با مخالفت‌های فزاینده‌ای از طرف بخش عمومی (دولت) در مورد اصول حرفه‌ای و تجاری روبرو شده‌اند. اما در زمینه تأثیر هويت بر رابطه فشارهای اجباری و گزارشگری مالی و رفتارهای حسابرسی حرفه‌ای نیز می‌توان مطالعاتی را مبنا قرار داد که نشانگر تأثیرگذاری هويت‌های اجتماعی مختلف بر این رابطه بوده‌اند. به‌عنوان مثال ابوروس (۲۰۱۹) نشان داد که عضویت اردن در پیمان تجارت جهانی استانداردهای گزارشگری مالی در این کشور را تحت تأثیر قرار داده است که این امر باعث گرایش به مؤسسات حسابرسی بزرگ در این کشور شد کاواسی<sup>۶۸</sup> (۲۰۱۶) نیز بر این باور است که ۴ موسسه بزرگ حسابرسی بهتر قادر به تضمین و تأیید این مورد هستند که شرکت‌های خدمات مالی، صورت‌ها و گزارشات مالی را در مقایسه با سایر شرکتهای کوچک و متوسط، بیشتر مطابق با استانداردهای حسابداری، قوانین نظارتی و الزامات نظارتی تهیه می‌کنند همچنین سویانتو (۲۰۱۴) معتقد است که حسابرسان در مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر رفتار ناکارآمد حرفه‌ای کمتری به نسبت مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر، در مواجهه با فشارهای قوی‌تر نشان می‌دهند. این واقعیت نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر ظرفیت‌ها و منابع بیشتری در مواجهه با فشارهای نهادی دارند. بر این اساس فرضیات پنجم و ششم به شرح زیر تدوین می‌شوند:

۵) فشارهای اجباری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات

در زمینه تأثیر هويت بر این رابطه بروبرگ و همکاران<sup>۶۹</sup> (۲۰۱۸) نشان دادند که بین هويت حرفه‌ای حسابرس و فرآیند تجاری‌سازی رابطه معنی‌داری وجود دارد. این مسئله حکایت از تغییر در نقش هويت حرفه‌ای در رابطه با تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی دارد. وانگ و همکاران (۲۰۱۷) معتقدند که شرکت‌های حسابرسی وابسته به خارج از کشور به نسبت شرکت‌های داخلی تمایل بیشتری به انطباق با فشارهای هنجاری از جانب شبکه‌های حرفه‌ای دارند. لنز و هان (۲۰۱۵)<sup>۶۲</sup> معتقدند که نیروهای هنجاری تأثیرشان را از طریق درجه مشابهت با چارچوب‌های فعالیت حرفه‌ای بین‌المللی، استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی نشان می‌دهند سویانتو (۲۰۱۴) نشان داد که در مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، فشارهای محیطی، مؤسسات حسابرسی را ترغیب به انجام عملکردهای مشابه بر اساس قواعد حرفه‌ای و منطقی می‌کنند. بر این اساس فرضیات سوم و چهارم به شرح زیر تدوین می‌شوند

۳) فشارهای هنجاری ناشی از حرفه‌ای شدن بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف و سایر مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبت دارد.

۴) فشارهای هنجاری ناشی از حرفه‌ای شدن بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف تأثیر مثبت بیشتری دارد.

فشار اجباری به‌عنوان فشارهایی تعریف می‌شود که از نفوذهای سیاسی اعمال شده و به‌وسیله سازمان‌های قدرتمند بر سازمان‌های کانونی سرچشمه می‌گیرد. فشارهای اجباری در زمینه‌های کاری رایج هستند (کیم کی<sup>۶۳</sup>، ۲۰۰۰) فشارهای نهادی اجباری ناشی از سازمان‌هایی است که انتظارات فرهنگی و اجتماعی را دارند بنابراین اعمال شرکت‌ها، تحت فشارهای رسمی و غیررسمی از جانب حکومت، نمایندگی‌ها و استانداردها و قوانین تعدیل‌کننده قرار می‌گیرد (دی ماجیو و پاول، ۱۹۸۳؛ چو، ۲۰۱۷). در اینجا موضوع اصلی مفهوم اجبار است؛ یعنی یک نهاد یا محیط نهادی فشاری که وارد می‌کند و کاری که می‌گوید باید انجام شود، حتی اگر غیر عقلایی باشد؛ زیرا آن نهاد و محیط یا سازمان فرادستی که فشار می‌آورد دارای قدرت است (بوهرمان، ۲۰۱۱).

در گزارشگری مالی نمونه‌ای از همشکلی اجباری، الزام سازمان‌ها به اطاعت از استانداردهای است که توسط افراد (نهادهای) مقتدر اعلام شده‌اند؛ و این سازمان‌ها زمانی که می‌خواهند سرمایه خود را بازارهای سرمایه ارتقا دهند، باید از

## متغیرهای پژوهش

### متغیر وابسته (کیفیت حسابرسی)

در این پژوهش عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از آن جهت حائز اهمیت می‌باشد که بررسی سیستماتیک پیشینه پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد که بیش از نیمی از حسابرسان اذعان دارند که دست‌کم در یکی از مصادیق عینی کیفیت حسابرسی دخیل بوده‌اند. از جمله می‌توان به تحقیقاتی چون دانیلی، و همکاران<sup>۶۹</sup>، ۲۰۰۳ و راگانتان<sup>۷۰</sup> (۱۹۹۱) اشاره کرد. در تحقیقی مفصلی نیز که مهدوی و رافع (۱۳۸۴) انجام دادند به این نتیجه رسیدند که یکی از دلایل ناهمخوانی اکثر گزارشات حسابرسی در نحوه عمل حسابرسان و در برخورد با موارد اشکال یکسان، فقدان استانداردهای حسابرسی با پشتوانه قانونی است که وجود آنها باعث منسجم شدن اظهارنظر، کاهش تأثیر قضاوت شخصی، افزایش مستندات و ... می‌شود از طرفی دیگر کیفیت حسابرسی تا حدود زیادی متأثر از جنبه‌های فردی رفتاری حسابرسان می‌باشند. همچنین بنابر پذیرفته‌شده‌ترین تعریف کیفیت حسابرسی (تعریف دی آنجلو، ۱۹۸۴)، کیفیت حسابرسی به معنای توانایی دستگاه حسابرسی در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت مربوط می‌شود که این تحریفات به‌طور کلی در سه دسته اصلی قرار می‌گیرند:

- ۱) تحریفات با اهمیت در برآوردهای حسابداری
- ۲) تحریفات با اهمیت ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات
- ۳) تحریفات با اهمیت ناشی از به‌کارگیری نادرست رویه‌های حسابداری

این شاخصها در مطالعات متعددی مانند سایانتو و همکاران (۲۰۱۴)، پاینو و همکاران<sup>۷۱</sup>، ۲۰۱۰؛ گاندیری و همکاران<sup>۷۲</sup>، ۲۰۰۷؛ مورد استفاده قرار گرفته‌اند (بلوبرگ و همکاران<sup>۷۳</sup>، ۲۰۱۷).

### متغیرهای مستقل

#### فشارهای نهادی

معیارهای متنوعی برای اندازه‌گیری انواع فشارهای نهادی در تحقیقات مختلف مورد استفاده قرار گرفته است؛ اما بسیاری از این تحقیقات تنها با یک شاخص به‌عنوان مثال اجبار دولت و یا کسب مدارک حرفه‌ای و با روش رگرسیونی (صفر و یک) به اندازه‌گیری انواع فشار پرداخته‌اند که بدیهی است نمی‌تواند به‌خوبی بیانگر سطح فشارهای وارده باشد. و حتی در خود این تحقیقات به‌عنوان یکی محدودیت و نقطه‌ضعف به شمار آمده است.

حسابرسی رتبه الف و سایر مؤسسات حسابرسی تأثیر منفی دارد.

۶) فشارهای اجباری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی تأثیر منفی بیشتری دارد.

### روش پژوهش

روش تحقیق حاضر از لحاظ ماهیت در زمره تحقیقات توصیفی و غیرآزمایشی (میدانی و پیمایشی) قرار دارد. ضمن اینکه در فرآیند این تحقیق از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی نیز به‌عنوان اجزاء جدانشدنی تحقیقات علمی بهره‌برداری شده است؛ و این تحقیق بر حسب هدف کاربردی و بر اساس شیوه گردآوری داده‌ها، توصیفی-پیمایشی است. به این دلیل کاربردی است. در این پژوهش برای اندازه‌گیری فشارهای نهادی (تقلیدی، هنجاری و اجباری) از پرسش‌نامه محقق ساخته بر اساس تلفیق مطالعات (تئو و همکاران، ۲۰۰۳)، چن و همکاران (۲۰۱۲)، (باراتی و همکاران، ۲۰۱۴)، (چاوش اوغلو، ۲۰۱۵)، ایلپا نیهاس و همکاران (۲۰۱۷)، (جلال الدین و همکاران، ۲۰۱۱)، (کاپی و هانیبال، ۲۰۱۷)، (چریری، ۲۰۱۱)، (گیچوکه و اولکو، ۲۰۱۵)، (ماته و کالیو، ۲۰۱۸)، (بانانوکا و همکاران، ۲۰۱۹) شامل ۶۰ گویه- ۱۴ گویه مربوط به فشارهای تقلیدی، ۱۷ گویه مربوط به فشار هنجاری و ۲۹ گویه مربوط به فشار اجباری استفاده شده است. همچنین برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از ده گویه بر مبنای مطالعات پیانو و همکاران، ۲۰۱۰، سایانتو و همکاران (۲۰۱۴)، بلوبرگ و همکاران، ۲۰۱۷، محمد و همکاران، ۲۰۱۸، راجگوپال و همکاران، ۲۰۱۵) استفاده شده است. نمره‌گذاری گویه‌ها بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت به‌صورت خیلی زیاد [۵]، زیاد [۴]، متوسط [۳]، کم [۲] و خیلی کم [۱] انجام می‌شود برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات پژوهش نیز، مدل معادلات ساختاری به کار گرفته شده است. برای انجام این تحلیل‌ها از نرم‌افزارهای آماری SPSS 22 و AMOS.23 و PLS. 3 استفاده شده است. روش کار بدین صورت خواهد بود که ابتدا شرکتهای حسابرسی‌ای که با مؤسسات حسابرسی خارجی همکاری دارند و سایر مؤسسات رتبه الف (معمد بورس) و سایر شرکتهای حسابرسی که با این مؤسسات همکاری ندارند (و غیر رتبه الف) را شناسایی می‌کنیم. سپس پرسشنامه‌ها میان آنان و سایر شرکت‌هایی که با مؤسسات حسابرسی خارجی رابطه ندارند به تفکیک توزیع خواهد شد و از آنان در مورد همشکلی با فشارهای نهادی وارد شده سؤال خواهیم پرسید

در این تحقیق برای اندازه‌گیری فشارهای نهادی از سه معیار تسلط درک شده تأمین‌کنندگان، تسلط درک شده صاحب‌کاران و هم‌نوابی با فعالیتهای شرکت‌های مادر استفاده شده است. که بر این اساس سؤالات ۳۳ تا ۶۰ به اندازه‌گیری این فشار خواهند پرداخت.

#### هویت اجتماعی

در بسیاری از پژوهش‌های از این دست، معیار جداسازی مؤسسات حسابرسی، بر مبنای مؤسسات حسابرسی خارجی و داخلی گذاشته شده است. با توجه به اینکه در ایران هیچ‌یک از مؤسسات خارجی به‌طور رسمی در ایران فعالیت ندارند، برای جداسازی مؤسسات حسابرسی و تعیین هویت آنها، بنابراین بود که آنها به دو دسته مؤسسات حسابرسی ایرانی همکار با مؤسسات حسابرسی خارجی و غیره تقسیم شوند. پس از تحقیق فراوان و تماس با بسیاری از مؤسسات که در آیین‌نامه خود همکاری با مؤسسات خارجی را ذکر کرده بودند، مشخص شد که تعداد این شرکتها بسیار اندک است و از طرفی برخی از این مؤسسات به دلیل تحریم‌ها و سایر دلایل خود، قادر به همکاری با مؤسسات حسابرسی خارجی نیستند. بر این اساس برای افزایش حجم نمونه و بالطبع بالا بردن میزان اعتبار نتایج، فاکتور دیگری به این معیار اضافه شد که شامل مؤسسات رتبه الف طبقه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار در باره مؤسسات معتمد بورس است. این طبقه‌بندی به ۴ قسمت (الف، ب، ج، د) تقسیم می‌شود؛ که بر اساس آن مؤسسات گروه الف به احتمال زیاد دارای کیفیت بالاتری بوده‌اند و حسابرسی صاحب‌کاران بزرگ به آنها واگذار شده است. بنابراین اندازه‌گیری این متغیر بدین صورت خواهد بود که اگر شرکت حسابرسی با مؤسسات حسابرسی خارجی همکاری داشته باشد و جزء مؤسسات حسابرسی رتبه الف دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار باشد در یک گروه و سایر مؤسسات حسابرسی فعال در گروه دیگر هویتی قرار خواهند گرفت و پرسشنامه‌ها برای بررسی فرضیه‌ها به تفکیک میان آنها توزیع شده است

با توجه به تعیین هویت مؤسسات حسابرسی در بخش قبلی تعداد تمامی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات رتبه الف، در سال ۱۳۹۷، برابر با ۹۲ موسسه بوده است. همان‌طور که ذکر شد منبع مشخصی برای تعیین و شناسایی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی وجود ندارد و بنابراین پس از مطالعات گسترده و تماس با تمامی این شرکت‌هایی که در وب‌سایت خود همکاری با مؤسسات خارجی را قید کرده بودند ۱۳ موسسه حسابرسی شناسایی شدند که اتفاقاً تمامی آنها در گروه اول رتبه‌بندی

**الف) فشارهای تقلیدی:** به‌طور کلی مطالعات قبلی فشار تقلیدی را با استفاده از تعدد اتخاذ یک فعالیت توسط رقبا اندازه‌گیری کرده‌اند. یعنی با رقبای موفق یا مشابه با توسط استفاده از موفقیت درک شده اتخاذکنندگان. تمامی این معیارهای اندازه‌گیری فشارهای تقلیدی بر اساس اتخاذ یک فعالیت مشخص هستند که گرایش به داشتن معیارهای مشخص مانند ورود به یک بازار، برنامه کنترل کیفیت یا برخی فعالیت‌های حاکمیت شرکتی مانند استانداردهای گزارشگری مالی دارند.

در این مطالعه برای اندازه‌گیری فشارهای تقلیدی، از میزان پذیرش در میان رقبا و موفقیت درک شده رقبا استفاده شده است

#### ب) فشارهای هنجاری:

برای اندازه‌گیری فشارهای هنجاری از متغیرهایی مانند تعداد حسابداران دارای مدرک معتبر حسابداری عمومی و عضویت (هان و کو، ۲۰۰۰)، اکتساب آموزش‌های متفاوت (لی و پینسکر، ۲۰۱۰)، توصیه‌های مؤسسات همسان (جورج و همکاران، ۲۰۱۸)، شاخص دموکراسی (بولاکلی و سوبارین، ۲۰۱۶) مؤسسات حرفه‌ای (دی ماجیو و پاول، ۱۹۹۱)، کسب مدارک حرفه‌ای بالا (فلورینتینا، ۲۰۱۶) درصد افراد تحصیل‌کرده در مدارج بالا (فلورینتینا، ۲۰۱۶)، میزان شرکت در مؤسسات حرفه‌ای و تجاری (تئو، ۲۰۰۳) و ... استفاده شده است.

در این پژوهش از با الهام از مطالعات مختلف و به‌ویژه مطالعه تئو و همکاران (۲۰۰۳) از سه شاخص مشارکت در انجمن‌های حرفه‌ای، کسب مدارک حرفه‌ای و اکتساب آموزش‌های حرفه‌ای و توصیه‌ها و فعالیتهای مؤسسات هم‌تا و انجمن‌های حرفه‌ای استفاده می‌شود که شامل سؤالات ۱۵ تا ۳۲ می‌باشد

#### ج) فشارهای اجباری:

برای اندازه‌گیری فشار اجباری از متغیرهایی مانند حقوق سیاسی، آزادی مدنی، نقش قانون (لی و پینسکر، ۲۰۱۰)، مداخله دولت وانگ و همکاران (۲۰۱۷)، سازمان‌های اعتباردهنده و تأمین‌کننده منابع، اشخاص با نفوذ، شرکت‌های مادر (تئو و همکاران، ۲۰۰۳)، کمک‌های خارجی (جاج و همکاران، ۲۰۱۰) اطاعت از سازمان‌ها قدرتمند (چری، ۲۰۱۱)، تعیین معیارها بر اساس استانداردهای حکومت (جورج و همکاران، ۲۰۱۸) حقوق وام‌دهندگان و وام‌گیرندگان، کمک‌های خارجی، حفظ منافع اقلیت (بولاکلی و سوبارین، ۲۰۱۶) استفاده شده است. که همان‌طور که ملاحظه می‌شود بسیاری از این معیارها در ایران قابل اندازه‌گیری نیستند



۱۰۵ پرسشنامه در میان حسابرسان مؤسسات حسابرسی گروه هویتی الف (مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات رتبه الف) و ۲۰۴ پرسشنامه در میان حسابرسان مؤسسات حسابرسی گروه ب (مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات سایر مؤسسات حسابرسی فعال) به صورت تصادفی توزیع شد.

### یافته‌های پژوهش

#### ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان:

بر اساس نتایج، ۱۰۲ نفر (۳۳ درصد) از نمونه‌های تحت بررسی در این تحقیق زن و ۲۰۷ نفر (۶۷ درصد) مرد، ۱۱۷ نفر (۳۷/۹ درصد) از نمونه‌های تحت بررسی تحصیلات کارشناسی، ۱۳۲ نفر (۴۲/۷ درصد) کارشناسی ارشد و ۶۰ نفر (۱۹/۴) دارای تحصیلات دکتری، ۱۰۸ نفر (۳۵ درصد) از نمونه‌های تحت بررسی در این تحقیق کمتر از ۳۰ سال، ۱۰۰ نفر (۳۲/۴ درصد) بین ۳۱ تا ۴۰ سال، ۷۱ نفر (۲۳ درصد) بین ۴۱-۵۰ سال و ۳۰ نفر (۹/۷ درصد) بیش از ۵۱ سال سن و ۴۶ نفر (۱۴/۹ درصد) از نمونه‌های تحت بررسی کمتر از ۵ سال، ۱۳۳ نفر (۴۳ درصد) بین ۶ تا ۱۰ سال، ۱۰۳ نفر (۳۳/۳ درصد) بین ۱۱-۱۵ سال و ۲۷ نفر (۸/۷ درصد) نیز بیش از ۱۶ سال سابقه خدمت داشتند.

سازمان بورس اوراق بهادار تهران قرار می‌گرفتند. بنابراین در مجموع همان ۹۲ موسسه حسابرسی ذکر شده به عنوان نمونه آماری این گروه هویتی مینا قرار گرفت. همچنین تعداد کل مؤسسات حسابرسی در سال ۱۳۹۸ (شامل مؤسسات ادغام شده) شامل ۲۷۰ موسسه حسابرسی بوده است (حسابدار رسمی، ۱۳۹۸) که با تفریق آن از ۹۲ موسسه، شامل ۱۷۸ موسسه حسابرسی می‌باشد که جمعاً این مؤسسات با مؤسسات دسته اول، دارای ۱۵۸۵ حسابرس بوده‌اند. که برای تعیین حجم نمونه از این تعداد از روش نمونه‌گیری کوکران استفاده شده است. که مطابق با آن:

$$n = \frac{N z^2 pq}{N d^2 + z^2 pq} = \frac{1589 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{(1589 \times 0.05^2) + (1.96^2 \times 0.5 \times 0.5)} = 309$$

که ۳۰۹ پرسشنامه مورد نظر بنابر سهم درصدی هر یک از گروه‌های هویتی میان آنها توزیع شده است. در واقع با توجه به سهم ۳۴ درصدی گروه هویتی الف (۹۲ موسسه) و ۶۶ درصدی گروه هویتی ب (۱۷۸ موسسه) از تعداد ۲۷۰ موسسه حسابرسی، بر حسب ۱۵۸۵ نفر، هر یک از گروه‌های هویتی به شرح زیر سهم دارند:

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

شاخص		متغیر
انحراف معیار	میانگین	
۰/۵۷۴	۴/۱۶۶	فشارهای تقلیدی
۰/۷۱۲	۴/۱۹۲	میزان پذیرش در میان رقبا
۰/۵۹۰	۴/۱۵۶	موفقیت درک شده رقبا
۰/۵۳۰	۴/۰۸	فشارهای هنجاری
۰/۶۴۷	۴/۰۱۲	مشارکت در انجمن‌های حرفه‌ای
۰/۶۰۸	۳/۹۳۵	کسب مدارک حرفه‌ای و اکتساب آموزش‌های حرفه‌ای
۰/۵۷۲	۴/۰۹۱	توسعه و فعالیت‌های مؤسسات همتا و انجمن‌های حرفه‌ای
۰/۵۶۲	۲/۰۹۵	فشارهای اجباری
۰/۶۴۵	۲/۰۳۱	تسلط درک شده تأمین‌کنندگان
۰/۶۴۸	۲/۱۲۱	تسلط درک شده صاحب‌کاران
۰/۵۹۷	۲/۱۰۳	همنوایی با فعالیت‌های شرکت‌های مادر
۰/۷۰۸	۳/۹۶۲	کیفیت حسابرسی

در میان رقبا با میانگین (۴/۱۹)، فشار هنجاری با میانگین (۴/۰۸) و در میان سه بعد آن مربوط به توصیه‌ها و فعالیت‌های مؤسسات همتا و انجمن‌های حرفه‌ای (با میانگین (۴/۰۹) و در

با توجه به نتایج آمار توصیفی بیشترین فشار وارده در میان فشارهای سه‌گانه به ترتیب مربوط به فشارهای تقلیدی با میانگین (۴/۱۶) و در میان دو بعد آن مربوط به میزان پذیرش

### آزمون فرضیه‌ها

برای بررسی تأثیر فشار نهادی بر کیفیت حسابرسی، به جای آنکه به‌طور کلی تأثیر فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی کل مؤسسات بررسی شود و در مرحله بعد تأثیر متغیر تعدیلگر هویت اجتماعی بر این رابطه بررسی شود، سعی شده است این تأثیر، بر هر دو گروه هویتی به‌صورت جداگانه و بر اساس پاسخ‌های حسابرسان خود آن گروه‌ها، بررسی می‌شود. این بررسی جداگانه به دلیل است که احتمالاً این‌چنین برآورد می‌شود که این تأثیر بر هر دو گروه مثبت یا منفی بوده است و نکته مورد توجه میزان شدت آن می‌باشد تا تغییر جهت تأثیرگذاری. علاوه بر این موارد بررسی تأثیر هر یک از انواع فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی، با توجه به آنکه پرسشنامه‌ها جداگانه میان آنها توزیع شده‌اند، بینش بهتری از این تأثیر به دست می‌دهد تا اینکه تمامی اطلاعات پرسشنامه‌ها تجمیع شوند و تأثیر هویت اجتماعی بر آنها بررسی شود. نکته مهتر اینکه برای شناخت و قضاوت در مورد تفاوت میان شدت تأثیر فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی هر دو گروه، به تفاوت میان میزان ضریب تعیین یا نسبت بحرانی دو گروه اکتفا نشده است، بلکه از آزمون تحلیل چند گروهی استفاده شده است، که روابط ساختاری مؤسسات گروه الف و گروه ب در ارتباط بین فشارهای نهادی و کیفیت حسابرسی را بهتر تبیین می‌کند.

### آزمون فرضیه اول

**فرضیه (۱) الف:** فشارهای تقلیدی بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف معتمد سازمان بورس اوراق بهادار تاثیر مثبت دارد

**فرضیه (۱) ب:** فشارهای تقلیدی بر کیفیت حسابرسی سایر مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و حسابرسان مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تأثیر مثبت دارد.

در مورد فرضیه (۱) الف و ب نتایج نشان می‌دهد که متغیر فشارهای تقلیدی به ترتیب (۳۷ درصد) و (۲۱ درصد) از واریانس متغیر کیفیت حسابرسی را در هر دو گروه هویتی تبیین می‌کنند به‌علاوه تأثیر متغیر فشارهای تقلیدی بر متغیر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و رتبه الف و رتبه ب و غیر همکار به لحاظ آماری معنادار و مثبت است ( $P \leq 0/05$ ) و میزان نسبت بحرانی برای آنها به ترتیب (۵/۱۰۲) (۳/۸۹۳) از ۱/۹۶ بیشتر است. بنابراین فرضیه اول تأیید می‌شود

انتها فشار اجباری با میانگین (۲/۰۹) و در میان سه بعد آن مربوط به تسلط درک شده صاحب‌کاران با میانگین (۲/۱۲) بوده است

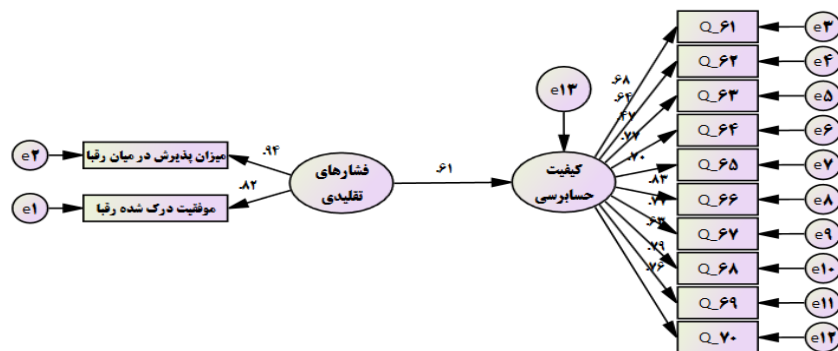
### مدل اندازه‌گیری

به‌منظور پی‌بردن به متغیرهای زیر بنایی یک پدیده یا تلخیص مجموعه‌ای از داده‌ها از روش تحلیل عاملی استفاده می‌شود. بنابر نتایج بارهای عاملی (۸) را برای هر یک از متغیرهای آشکار (معرف) سازنده متغیر فشارهای تقلیدی، هنجاری و اجباری و همچنین متغیر کیفیت حسابرسی (متغیر پنهان) نشان داد که بارهای عاملی متغیرهای آشکار به ترتیب برای هر کدام از آنها (۰/۷۷-۰/۴۹)، (۰/۸۴-۰/۳۳)، (۰/۳۲-۰/۷۲) و (۰/۷۵-۰/۵۲) از نقطه برش ۰/۴ و مقدار آماره تی آن-ها نیز از نقطه برش ۱/۹۶ بزرگ‌تر است ( $P < 0/05$ ). همچنین شاخص‌های برازندگی ارزیابی کلیت مدل اندازه‌گیری برای هر یک از انواع فشارها و کیفیت حسابرسی در جدول زیر نشان داده شده است:

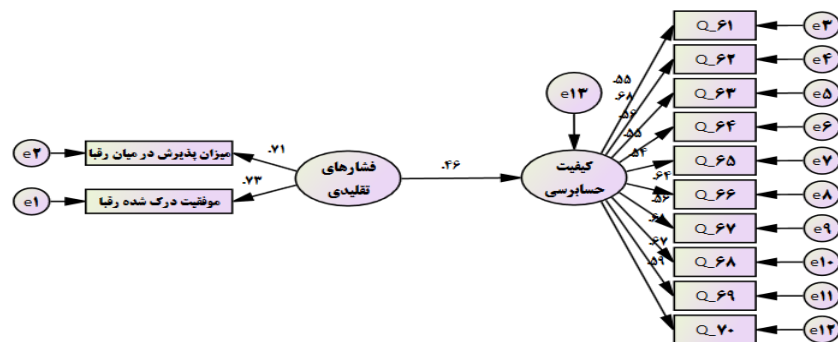
جدول ۲- شاخص‌های ارزیابی کلیت مدل اندازه‌گیری فشارهای تقلیدی

نام شاخص	فشار تقلیدی	فشار هنجاری	فشار اجباری	کیفیت حسابرسی قابل قبول	برازش
Chi Square/Df	۲/۶۵۲	۱/۹۶۸	۲/۲۱۴	۲/۶۸۶	مقدار بین ۱ تا ۳
RMSEA	۰/۰۷۳	۰/۰۵۶	۰/۰۶۳	۰/۰۷۴	کمتر از ۰/۱۰
GFI	۰/۹۱۹	۰/۹۲۰	۰/۸۴۶	۰/۹۵۲	بزرگ‌تر از ۰/۹۰
NFI	۰/۸۸۰	۰/۸۶۵	۰/۸۹۰	۰/۹۳۳	بزرگ‌تر از ۰/۹۰
CFI	۰/۹۲۱	۱/۹۶۸	۰/۹۷۱	۰/۹۵۶	بزرگ‌تر از ۰/۹۰

شاخص‌های ارزیابی کلیت مدل اندازه‌گیری تمام سازه در مجموع بیانگر این است که مدل مفروض تدوین شده توسط داده‌های پژوهش حمایت می‌شوند، به عبارت دیگر برازش داده‌ها به مدل برقرار است و همگی شاخص‌ها دلالت بر مطلوبیت مدل مورد نظر دارند، که نشان از اطمینان به سازه‌ها دارد.



شکل ۱- مدل ساختاری تأثیر فشارهای تقلیدی بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی (گروه هویتی الف)



شکل ۲- مدل ساختاری تأثیر فشارهای تقلیدی بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی (گروه هویتی ب)

جدول ۳- برآورد تأثیر فشارهای تقلیدی بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی

P. Value	نسبت بحرانی	برآورد		ضریب تعیین	متغیر وابسته	متغیر مستقل
		استاندارد	غیراستاندارد			
0/001	5/102	0/61	0/74	0/37	کیفیت حسابرسی	فشارهای تقلیدی (مؤسسات) رتبه الف
0/001	3/893	0/46	0/62	0/21	کیفیت حسابرسی	فشارهای تقلیدی (مؤسسات) رتبه ب

برای تحلیل نقش تعدیل‌گر مؤسسات حسابرسی همکار و غیر همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی در ارتباط بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حسابرسی از آزمون تحلیل چند گروهی استفاده شده است. به این منظور مدل بدون قید و مدل قیددار با هم مقایسه شدند. نتایج این تحلیل به شرح جدول ۴ است.

### آزمون فرضیه دوم

فشارهای تقلیدی بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبت بیشتری دارد

جدول ۴- نقش تعدیل‌گر هویت مؤسسات الف و ب در ارتباط بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حسابرسی

P. Value	درجه آزادی	کائی اسکوئر	مدل کلی
0/001	106	254/722	مدل بدون قید
	117	276/589	مدل قید دار
	2	-	تعداد گروه
	11	21/867	تفاوت

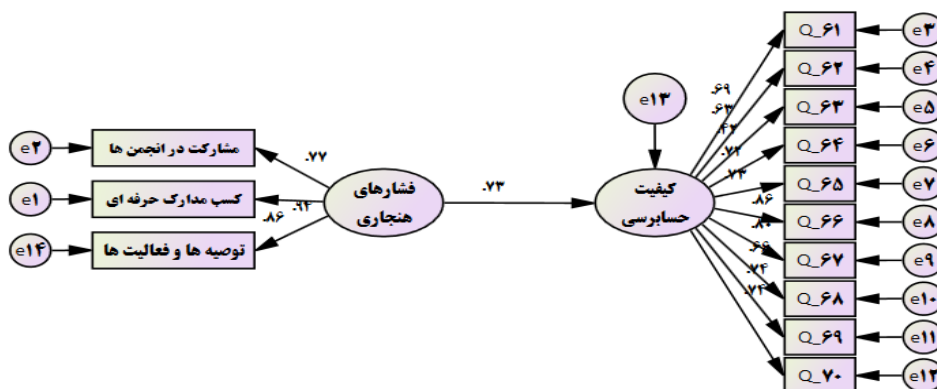
فرضیه (۳) ب: فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی مثبت دارد.

در مورد فرضیه (۳) الف و ب نتایج نشان داد که متغیر فشارهای هنجاری به ترتیب در مجموع (۵۳ درصد) و (۱۵) درصد از واریانس متغیر کیفیت حسابرسی هر دو گروه هویتی را تبیین می‌کنند به‌علاوه تأثیر متغیر فشارهای هنجاری بر متغیر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و رتبه الف و مؤسسات رتبه ب و غیر همکار به لحاظ آماری معنادار و مثبت است ( $P \leq 0/05$ ) و میزان نسبت بحرانی برای آنها به ترتیب (۶/۳۵۵) و (۴/۰۷۰) از ۱/۹۶ بیشتر است. بنابراین فرض دوم پژوهش تأیید می‌شود

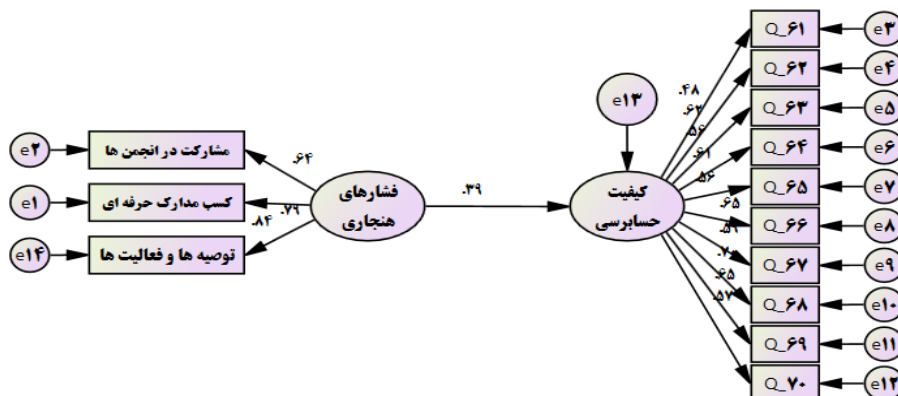
با استناد به نتایج آزمون کائی اسکوتر ( $\Delta\chi^2(11) = 21.867, p < .001$ ) مشخص گردید که روابط ساختاری مؤسسات گروه الف و گروه ب در ارتباط بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حسابرسی متفاوت است. در این بین با استناد به نتایج فرضیه (۱) الف و (۱) ب مشخص گردید که میزان اثرگذاری فشار تقلیدی بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی (گروه الف) نسبت به میزان اثرگذاری مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی (گروه ب) بیشتر بود.

### آزمون فرضیه سوم

فرضیه (۳) الف فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف تأثیر مثبت دارد



شکل ۳- مدل ساختاری تأثیر فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی (گروه هویتی الف)



شکل ۴- مدل ساختاری تأثیر فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی (گروه هویتی ب)

جدول ۵- برآورد تأثیر فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی

P. Value	نسبت بحرانی	برآورد		ضریب تعیین	متغیر وابسته	متغیر مستقل
		استاندارد	غیراستاندارد			
۰/۰۰۱	۶/۳۵۵	۰/۷۳	۰/۹۹	۰/۵۳	کیفیت حسابرسی	فشارهای هنجاری (مؤسسات) رتبه الف
۰/۰۰۱	۴/۰۷۰	۰/۳۹	۰/۳۴	۰/۱۵	کیفیت حسابرسی	فشارهای هنجاری (مؤسسات) رتبه الف

فرضیه شماره (۳) الف و (۳) ب مشخص گردید که میزان اثرگذاری فشار هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی (گروه الف) نسبت به میزان اثرگذاری مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسی (گروه ب) بیشتر بود.

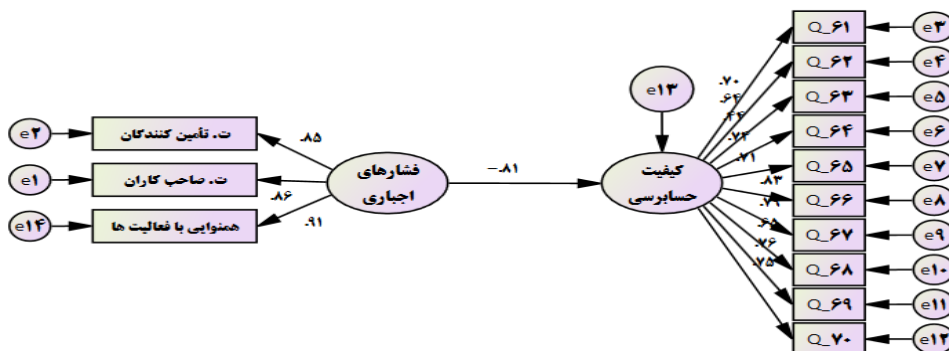
آزمون فرضیه چهارم: فشارهای هنجاری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف تأثیر مثبت بیشتری دارد. با استناد به نتایج آزمون کائی اسکوئر ( $\Delta\chi^2(12) = 34.493, p < .001$ ) مشخص گردید که روابط ساختاری مؤسسات گروه الف و گروه ب در ارتباط بین فشارهای تقلیدی و کیفیت حسابرسی متفاوت است. در این بین با استناد به نتایج

جدول ۶- نقش تعدیل گر هویت مؤسسات الف و ب در ارتباط بین فشارهای هنجاری و کیفیت حسابرسی

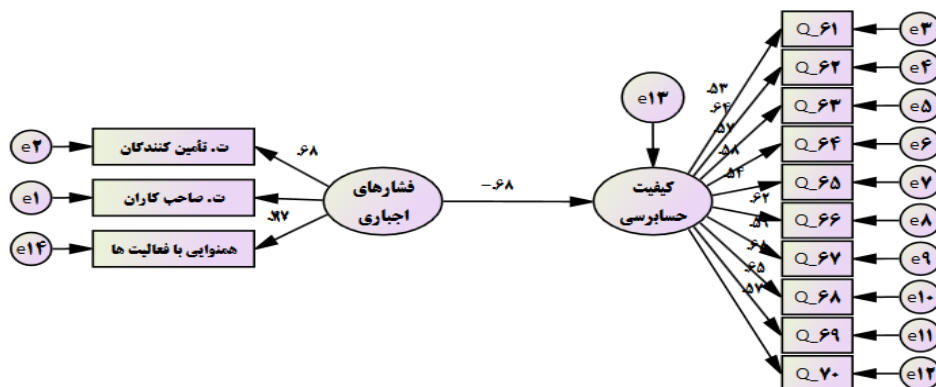
P. Value	درجه آزادی	کائی اسکوئر	مدل کلی
۰/۰۰۱	۱۲۸	۳۴۴/۶۲۳	مدل بدون قید
	۱۴۰	۳۷۹/۱۱۶	مدل قید دار
	۲	-	تعداد گروه
	۱۲	۳۴/۴۹۳	تفاوت

در مورد فرضیه (۵) الف و (ب) نتایج نشان داد که متغیر فشارهای اجباری به ترتیب (۶۵ درصد) و (۰/۴۶ درصد) از واریانس متغیر کیفیت حسابرسی را در هر دو گروه هویتی تبیین می کنند به علاوه تأثیر متغیر فشارهای اجباری بر متغیر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و رتبه الف و سایر مؤسسات غیر همکار و رتبه ب به لحاظ آماری معنادار و منفی است ( $P \leq ۰/۰۵$ ) و میزان نسبت بحرانی برای آنها به ترتیب (-۶/۹۲۶) و (۶/۰۶۵) از ۱/۹۶ بیشتر است. بنابراین فرضیه پنجم تأیید می شود

آزمون فرضیه پنجم  
فرضیه (۵) الف: فشارهای اجباری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی رتبه الف تأثیر منفی دارد.  
فرضیه (۵) ب: فشارهای اجباری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی غیر همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات حسابرسی منفی دارد.



شکل ۵- مدل ساختاری تأثیر فشارهای اجباری بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی (گروه هویتی الف)



شکل ۶- مدل ساختاری تأثیر فشارهاری اجباری بر کیفیت حسابرسةی مؤسسات حسابرسةی (گروه هویتی ب)

جدول ۷- بر آورد تأثیر فشارهاری اجباری بر کیفیت حسابرسةی مؤسسات حسابرسةی

P. Value	نسبت بحرانی	بر آورد		ضریب تعیین	متغیر وابسته	متغیر مستقل
		استاندارد	غیراستاندارد			
۰/۰۰۱	-۶/۹۲۶	-۰/۸۱	-۰/۹۷	۰/۶۵	کیفیت حسابرسةی	فشارهاری اجباری (مؤسسات رتبه الف)
۰/۰۰۱	-۶/۰۶۵	-۰/۶۸	-۰/۶۹	۰/۴۶	کیفیت حسابرسةی	فشارهاری اجباری (مؤسسات رتبه ب)

فرضیه شماره ۵ (الف) و ۵ (ب) مشخص گردید که میزان اثرگذاری فشار اجباری بر کیفیت حسابرسةی مؤسسات حسابرسةی همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسةی (گروه الف) نسبت به میزان اثرگذاری مؤسسات حسابرسةی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسةی (گروه ب) بیشتر بود. که برخلاف پیش‌بینی ما بود، بنابراین فرضیه پژوهش رد می‌شود.

**آزمون فرضیه ششم:** فشارهاری اجباری بر کیفیت حسابرسةی مؤسسات حسابرسةی غیر همکار با مؤسسات خارجی و سایر مؤسسات حسابرسةی تأثیر منفی بیشتری دارد. با استناد به نتایج آزمون کائی اسکوئر (  $\Delta\chi^2(12) = 25.840, p < .001$  ) مشخص گردید که روابط ساختاری مؤسسات گروه الف و گروه ب در ارتباط بین فشارهاری اجباری و کیفیت حسابرسةی متفاوت است. در این بین با استناد به نتایج

جدول ۸- نقش تعدیل گر هویت مؤسسات الف و ب در ارتباط بین فشارهاری اجباری و کیفیت حسابرسةی

P. Value	درجه آزادی	کائی اسکوئر	مدل کلی
۰/۰۰۱	۱۲۸	۳۲۲/۶۲۶	مدل بدون قید
	۱۴۰	۳۴۸/۴۶۶	مدل قید دار
	۲	-	تعداد گروه
	۱۲	۲۵/۸۴۰	تفاوت

تأثیر قرار دهد. این یافته نشان می‌دهد که پاسخ مؤسسات حسابرسةی در ایران به فشارهاری نهادی واقعی و غیر نمادین بوده است و آنها در جستجوی مشروعیت و تأمین خواست مشتریان، صاحب‌کاران، تأمین‌کنندگان و ناظران بسته به هویت خود تأثیر (بیشتر یا کمتر) پذیرفته‌اند. به عبارتی در مجموع نتایج پژوهش ما نشان داد که انواع فشارهاری نهادی (تقلیدی، هنجاری و اجباری) بر کیفیت حداقل یکی از انواع مؤسسات حسابرسةی رتبه الف و همکار با مؤسسات خارجی و یا دیگر

### بحث و نتیجه‌گیری

نتایج نشان داد که تئوری نهادی و مفاهیم وابسته به آن می‌تواند در مبحث کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسةی در جامعه حسابرسان ایران موضوعیت داشته باشد و همچنین تلاش سازمان‌ها در انجام اعمالی متناسب با پایگاهشان، باعث می‌شود که حسابرسان متناسب با هویت اجتماعی خود به این فشارها واکنش‌ها و پاسخ‌های متفاوتی می‌دهند که می‌تواند نتیجه کیفیت حسابرسةی آنها را تحت

مؤسسات حسابرسی و یا (هردوی) آنها تأثیر مثبت یا منفی دارد و این تأثیر بسته به هویت حسابرسان ممکن است شدید و یا ضعیف باشد.

در مورد رابطه فشار تقلیدی با کیفیت حسابرسی می‌توان این‌گونه استنباط کرد که در صورتی که مؤسسات حسابرسی (با توجه به دو معیار مورد نظر برای اندازه‌گیری فشارهای تقلیدی، یعنی میزان پذیرش در میان رقبا و موفقیت درک شده رقبا)، تحت تأثیر مؤسسات همتا در پذیرش استانداردهای قابل قبول در زمینه حسابرسی و استفاده از تکنولوژی‌ها سودمند و سرمایه‌گذاری در این بخش باشند، توانسته‌اند، تحریفات در برآوردهای حسابداری را کاهش داده و در نتیجه کیفیت حسابرسی خود را بهبود بخشند. این همشکلی قاعدتاً داوطلبانه و در جهت حفظ ثبات و در راستای افزایش مشروعیت بوده است؛ که مؤسسات را مجاب به پذیرش فشار در راستای اصول مشترک حرفه خود کرده است. در حالی که مؤسسات حسابرسی رتبه الف و همکار با مؤسسات خارجی (اگرچه در مورد آنها نیز تأثیر مثبت بوده است)؛ اما به علت برتر دانستن موسسه خود و آگاهی بیشتر از پیشرفتهای جدید و تسلط مدیرانشان در مواجهه با مشکلات و ناطمینانی‌ها نیاز کمتری به پیروی از مؤسسات همتای خود احساس کرده‌اند.

در مورد تأثیر مثبت فشار هنجاری بر کیفیت حسابرسی این امر ناشی از این واقعیت است که به‌روز کردن فرایند حسابرسی و ارتقای آن تحت نیاز روزمره و دائمی به نوآوری‌های جدید در این حرفه است و در صورتی که مؤسسات بتوانند همیشه همگام با پیشرفتهای صورت گرفته از یافته‌های یکدیگر استفاده کنند و آموزش‌های مشابه دریافت کنند، از آنجاکه اساساً فشار هنجاری یک تغییر ناشی از متقاعدشدن (و نه اجبار) و یک پاسخ منطبق با انتظارات است، به علت درک مؤسسات از مزایای این همشکلی با همتایان در صنعت خود، می‌تواند در ارتقای کیفیت حسابرسی و کاهش انحرافات مؤثر باشد

در مورد تأثیر فشار اجباری بر کیفیت حسابرسی نتایج نشان می‌دهد که تحت تسلط تأمین‌کنندگان و صاحب‌کاران مؤسسات حسابرسی، در تأمین منابع، حسابرسان مجبور به پذیرش خواسته‌های آنان برای حفظ مشتری بوده‌اند، این نتیجه احتمالاً ناشی از این امر بوده است که حسابرسان و مؤسسات حسابرسی به دلیل نیاز به تأمین مالی از جانب تأمین‌کنندگان و همچنین حفظ صاحب‌کار برای کسب درآمد و مشتری، حاضر شده‌اند که از استقلال و عینت خود چشم‌پوشی کنند و در مورد قواعد الزام‌آور، به دلیل اجباری بودن آنها و وابستگی آنها با تأییدیه سازمان‌های قانون‌گذار برای

ادامه فعالیت و ترس از مجازات، - حتی در صورت غیرعقلانی بودن- از اصول مورد نظر خود عدول کنند. همچنین این نتیجه نشان می‌دهد که به‌طور کلی در مؤسسات حسابرسی در ایران، فشار اجباری در جهت منفی عمل کرده است و خواست صاحب‌کاران و تأمین‌کنندگان مقدم بر قوانین الزام‌آور بوده است، به نحوی که مؤسسات حاضر شده‌اند حتی در صورت تنبیه و یا مجازات به خواست صاحب‌کاران و تأمین‌کنندگان و ناظران تن دهند.

نتایج فرضیه ششم نشان داد که برخلاف یافته‌های ما، این فشار بر مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و مؤسسات رتبه الف بیشتر است. این واقعیت اگرچه متضاد با برخی از پژوهش‌های دیگر بود - اگرچه بسیاری از پژوهش در این زمینه ۴ بزرگ را مدنظر قرار داشته‌اند- اما نشان می‌دهد که حتی اگر مؤسسات حسابرسی رتبه الف در تطابق و پذیرش با قواعد نظارتی عمل کنند، در ارائه کیفیت خدمات حسابرسی در موقعیت بهتری نسبت به سایر مؤسسات قرار نمی‌گیرند. همچنین می‌تواند ناشی از این امر باشد که مؤسسات حسابرسی همکار با مؤسسات خارجی و رتبه الف، برخلاف پیش‌بینی ما - که بر این باور بود که مؤسسات حسابرسی رتبه الف به دلیل بی‌نیازی و ثروت فراوان‌تر و صاحب‌کاران بیشتر خود را ملزم به پیروی از قواعد نهادهای بالادست و مادر نمی‌دانند- وابستگی بیشتری به تأمین منابع صاحب‌کاران و پیروی از الزامات سازمان‌های ناظر دارند که ناشی از علاقه آنها به حفظ سهم بازار به هر نحو و حتی در صورت اجبار و برخلاف میل خود دارد که توانسته در نهایت باعث تحریف گزارشات و کاهش کیفیت حسابرسی شود. دلیل دیگر نیز می‌تواند این امر باشد که در ایران مؤسسات حسابرسی حتی در صورتی که رتبه الف باشند و یا با مؤسسات خارجی همکاری داشته باشند، برخلاف کشورهای دیگر آن‌چنان قدرتمند و مستقل نیستند که بتوانند از خواسته‌های صاحب‌کاران و ناظران چشم‌پوشی کنند و خواسته‌های آنان را نادیده بگیرند.

با توجه به نتیجه‌گیری کلی مبنی بر تأثیر (مثبت و یا منفی) فشارهای نهادی بر کیفیت حسابرسی، به محققان، مؤسسات حسابرسی و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی پیشنهاد می‌شود که در تحقیقات خود علاوه بر نسبت‌های مالی و غیرمالی شناخته‌شده قبلی، مبحث فشارهای نهادی و تلاش سازمان‌ها برای کسب مشروعیت از طریق همشکلی را مدنظر قرار دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود تأثیر هویت اجتماعی حسابرسان بر پذیرش فشار نهادی مورد توجه پژوهشگران قرار گیرد؛ چرا که بر اساس نتایج به‌دست‌آمده هویت‌های دوگانه

سهامی عام در حرفه حسابرسی و همشکلی مؤسسات حسابرسی ایرانی با این فشارها مورد بررسی قرار گیرد.

#### فهرست منابع

\* امینی، علیرضا؛ شیرازی، علی (۱۳۹۱) نقش فشارهای نهادی و فرهنگی در بهره‌برداری از مدیریت دانش، پژوهش‌های مدیریت منابع سازمانی، دوره ۲، شماره ۴، ۱-۲۲

\* ملانظری، مهناز؛ شمس، زهرا (۱۳۹۵) تأثیر هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، پژوهش حسابداری، شماره ۲۳، ۱۴۵-۱۵۷

\* مهدوی، غلامحسین؛ کارجوی رافع، نریمان (۱۳۸۴) بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهار نظر، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره ۲۲، ش ۲، ۱۳۲-۱۴۶

\* Aburous, Dina (2019) IFRS and institutional work in the accounting domain, *Critical Perspectives on Accounting*, 62 (2019) 1-15

\* Aldemir, Ceray., Uysal, Tuğba Uçma (2017) Public Accounting Reform from Institutional Theory Perspectives: Case of Turkey, *Public Accounting Reform from Institutional Theory Perspectives: Case of Turkey*, pp 277-293, <http://dx.doi.org/10.5772/intechopen.68778>.

\* Ali, Ahmed., Abazi, Dafine (2018) Conformity pressure and auditors' judgement How peers affect one another in audit firms in Sweden?, Master Thesis in Business Administration specializing in Auditing and controlling, School of Health and Society, Kristianstad University

\* Al Twaijry, A.M., Brierley, J.A. & Gwilliam, D.R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14, pp. 507-531

\* Alver, Lehtr, Talpas. Liis (2013) Accounting Policy and Institutional Pressures: the Case of Estonia, *GSTF Journal on Business Review (GBR) Vol.3 No.1, November*

\* Amiruddin, Hermanto, Yasin, Muaidy (2018) HE EFFECT OF INSTITUTIONAL ISOMORPHISM PRESSURE, PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENT OF FINANCIAL STATEMENT AND ACCESSIBILITY TOWARD STAKEHOLDER TRUST: STUDY AT LOCAL GOVERNMENT IN WEST NUSA TENGGARA, INDONESIA, *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol. VI, Issue 7, July 2018, pp482-496.

\* Arena, M. and Azzone, G. (2007), " Internal Audit Departments: Adoption and Characteristics in Italian Companies", *International Journal of Auditing*, Vol. 11 No. 2, pp. 91-114.

\* Bamber, E.M. and V.M. Iyer. (2002). Big 5 Auditors' Professional and Organizational

مؤسسات حسابرسی می‌تواند میزان پذیرش فشارهای نهادی را تضعیف و یا تشدید کند.

با توجه به نتایج فرضیه‌های اول و دوم پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی فعالیت‌های همتایان موفق خود را در مواجهه با نااطمینانی‌ها در زمینه سرمایه‌گذاری در بخش کیفیت حسابرسی، موضوعات استراتژیک، استفاده از تکنولوژی‌ها و مدل‌های جدید، پذیرش استانداردهای مشخص و برنامه‌های کنترل کیفیت الگوی خود قرار دهند

با توجه به نتایج فرضیه‌های سوم و چهارم پیشنهاد می‌شود، مؤسسات حسابرسی به عضویت انجمن‌های حرفه‌ای در آیند و اعضا و کارمندان خود را به تشویق و یا اجبار به کسب مدارک تحصیلی بالاتر، فراگیری آموزش‌های حرفه‌ای وادار کنند و در جذب متخصصین و مشاوران حرفه‌ای بکوشند و علاوه بر آن با تعامل با همتایان خود شیوه کار آنها در مورد هزینه انجام کار، حفظ مشتریان و کیفیت کار را مورد نظر قرار دهند و از پیشنهادات نشریات و انجمن‌های حرفه‌ای و انتشار استانداردها بهره گیرند

با توجه به نتایج فرضیه‌های پنجم و ششم پیشنهاد می‌شود، مؤسسات حسابرسی از وابستگی خود به تأمین‌کنندگان و به‌ویژه صاحب‌کاران در زمینه‌هایی مانند حق‌الزحمه و تأمین مالی و .. بکاهد و در این زمینه با سیاست‌گذاری‌های جدید تأمین مالی و کسب مشتریان متعهد به نتیجه کار، استقلال حسابرسان خود در قضاوت را افزایش داده و از تأثیر منفی رابطه صاحب‌کار و احتمالاً تطمیع آنها بکاهد. به‌علاوه پیشنهاد می‌شود که سازمان‌های ناظر و تدوین‌کننده قواعد حسابرسی، در تدوین استانداردهای حسابرسی و قوانین الزام‌آور، علاوه بر در نظر گرفتن کیفیت گزارشات به نفع ذینفعان، تأثیرات آن بر مصالح مؤسسات را در نظر داشته باشد و از تدوین قواعد بدون در نظر داشتن پیامدهای آن اجتناب کنند؛ چرا که چنین قوانینی در پاره‌ای از اوقات باعث وابستگی بیشتر حسابرسان به صاحب‌کار در نتیجه افزایش انحرافات و کاهش استقلال و کیفیت حسابرسی می‌شود.

پیشنهاد می‌شود که در تحقیقات آتی بر اساس روش پژوهشی آمیخته و در راستای تقویت سنجه‌های استفاده شده در این پژوهش در مورد انواع فشارهای نهادی، مدل انواع فشارهای نهادی مؤثر بر کیفیت حسابرسی با استفاده از نظرات متخصصان این صنعت تدوین شود همچنین پیشنهاد می‌شود که فشار هنجاری ناشی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مانند هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های



- category. *Administrative Science Quarterly*, 33: 562-587
- \* DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields, *American Sociological Review*. 48, 147-60.
  - \* Donnelly, D.P., Bryan, D.O. and Quirin, J.J. (2003), "Auditor acceptance of dysfunctional audit behaviour: an explanatory model using personal characteristics", *Behavioural Research in Accounting*, Vol. 15 No. 4, pp. 87-110.
  - \* Gundry, C. L. & Liyanarachchi, A. G. (2007). Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*, 19 (2), 125-152
  - \* Haack, Patrick. (2012) Legitimacy in institutional theory: Three essays on social judgments in a globalized world. 2012, University of Zurich, Faculty of Economics, Posted at the Zurich Open Repository and Archive, to achieve the title of Doctor of Philosophy in Business Administration University of Zurich ZORA URL: <https://doi.org/10.5167/uzh-72272>
  - \* Hsu, G., & Hannan, M. (2005). Identities, genres, and organizational forms. *Organization Science*, 16(5), 474-49
  - \* Iliya Nyahas, John C. Munene<sup>2</sup>, Laura Orobia<sup>3</sup> and Twaha Kigongo Kaawaase (2017) Isomorphic influences and voluntary disclosure: The mediating role of organizational culture, Iliya Nyahas et al., *Cogent Business & Management* (2017), 4: 1351144 <https://doi.org/10.1080/23311975.2017.1351144>
  - \* Kaawaase, Twaha K. Mussa Juma Assad Ernest G Kitindi Stephen Korutaro Nkundabanyanga, (2016), "Audit quality differences amongst audit firms in a developing economy", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 6 Iss 3 pp. 269 - 290.
  - \* KimK."Oninterfirm power,(2000) channel climate, and solidarity in industrial distributor-supplier dyads"; *Journal of the Academy of Marketing Science*, 28 (3); 2000.
  - \* Lander, M. W., Koene, B. A. & Linssen, S. N. (2012). Committed to professionalism: Organizational responses of mid-tier accounting firms to conflicting institutional logics *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 38, No.1, pp. 130-148.
  - \* Lenz, R. & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), pp. 5-33
  - \* Lindstedt, Kristina., Veerman, Melissa (2018) Auditor attributes, professional and commercial orientations, and the implications for audit practice, Independent project, 15 credits, for the degree of Master of Science in Business Administration, School of Health and Society
  - \* Liu H., KeW., WeiK. K., GuJ., ChenH.;"(2010).The role of institutional pressures and organizational culture in the firm's intention to adopt internet-enabled supply chain management systems"; *Journal of Operations Management*. 28,201
  - Identification: Consistency or Conflict? Auditing: A Journal of Practice and Theory 21 (2): 21-38
  - \* Bananuka, Juma, Sadress Night, Muhammed Ngoma, Grace Najjemba Muganga, (2019) "Internet financial reporting adoption: Exploring the influence of board role performance and isomorphic forces", *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, <https://doi.org/10.1108/JEFAS-11-2018-0120> Permanent link to this document: <https://doi.org/10.1108/JEFAS-11-2018-0120>
  - \* Barac, Karin., Coetzee, Philna (2016) CONVERGENCE TOWARDS INTERNAL AUDIT. *Journal of Economic and Financial Sciences* | Vol 9, No 2 | a61 | DOI: <https://doi.org/10.4102/jef.v9i2.61> | © 2017 Karin Barac, Philna Coetzee, Marianne van Staden | This work is licensed under [CC Attribution 4.0](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)
  - \* Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume 31, Issue 2
  - \* Bührman, Glen (2011) Institutional Pressures and Strategic Responses: The Case of the BP Oil Spill, MA thesis, Vrije Universiteit, Amsterdam
  - \* Burns, J., R.W. Scapens, 2000. Conceptualizing management accounting change: An institutional framework. *Management Accounting Research*, 11: 3-25
  - \* Chariri, Anis (2011) FINANCIAL REPORTING PRACTICE AS A RITUAL: UNDERSTANDING ACCOUNTING WITHIN INSTITUTIONAL FRAMEWORK, *Journal of Economics, Business and Accounting*, Volume 14, No 1 April 2011 pages 89 - 109
  - \* Chiang, C. (2010), "Insights into current practices in auditing environmental matter", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 9, pp. 912-933.
  - \* Christopher, J., G. Sarens, P. Leung, 2009. A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(2): 200-220.
  - \* Chu, Soh, Hyon., Yang, Hongsuk., Lee, Mansokka., Park, Sangwook (2017) The Impact of Institutional Pressures on Green Supply Chain Management and Firm Performance: Top Management Roles and Social Capital, *the journal of sustainability* 2017, 9, 764; doi:10.3390/su9050764.
  - \* Collier, P.M., M. Woods, 2007. A comparison of the local authority adoption of risk management in UK and Australia. Paper presented at the Conference on Risk Management Systems.
  - \* Condie, Eric and Obermire, Kara and Seidel, Timothy A. and Wilkins, Michael S., (2019) The Effect of Social Identity on the Financial Reporting Aggressiveness of Former Auditors (September 5, 2019). Georgia Tech Scheller College of Business Research Paper No. 19-06. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3365031> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3365031>.
  - \* Covaleski, M.A., M.W. Dirsmith, 1988. An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget

- institutional perspective, MIS Q. 27 (1), 2003, pp. 19-49
- \* Thomas, A. P 1989, "The Effect of Organizational Culture on Choices of Accounting Methods." Accounting and Business Research, 19:76, pp.363-378.
- \* Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1997). The institutionalization of institutional theory. In S. Clegg, C. Hardy, & W. Nord (Eds.). London: Sage Publications Ltd.
- \* TYASARI, Irma., YUSOF, Nor Zalina Mohamad., BAHADOR, Ku Maisurah KU (2018) Indonesia's Participation in ASEAN Audit Regulators Group (AARG): Efficiency-driven or Institutional Pressure?, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 8, No.3, July 2018, pp. 299-309
- \* Vaicekaskas Darius, Jonas Mackevičius (2014) Developing a framework for audit quality management in audit firms, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 75 (131), SKWP, Warszawa 2014, s. 171-193
- \* Wang, Pengji., Yuan, Lin., Jie, Wu (2017) The joint effects of social identity and institutional pressures on audit quality: The case of the Chinese Audit Industry, International Business Review, <http://dx.doi.org/10.1016/j.ibusrev.2016.12.007>, 1-17.
- \* Wilson, R. (2018). Auditor Expertise, Jurors' Social Identities and Evaluations of Auditor Negligence. Journal of Accounting and Finance, 18(3), 46-60. Available at: [https://aquila.usm.edu/fac\\_pubs/15888](https://aquila.usm.edu/fac_pubs/15888).
- \* Yeow, Phang Soon., Mahzan, Nurmazilah (2013) The Responses of Malaysian Public Listed Companies to the IFRS Convergence, Asian Journal of Business and Accounting 6(1), 2013
- \* YILMAZ, Yavuz., KITAPCI, Hakan (2017) The Impact of Strategic Human Resource Management on Institutionalization Process, Business Management Dynamics Vol.7, No.3, Sep 2017, pp.26-38
- \* McGowan, Michele M., Chan, Siew H., Yurova, Yuliya V., Liu, Chunhui., Wong, Raymond M. K. (2018) The Influence of Institutional Regulatory Pressure on Nonprofit Hospital Audit Quality, JOURNAL OF GOVERNMENTAL & NONPROFIT ACCOUNTING American Accounting Association Vol. 7, No. 1 DOI: 10.2308/ogna-52327, pp. 1-23
- \* Meyer, J. W. and B. Rowan, 1977, "Institutionalised Organization: Formal Structure as Myths and Ceremony." American Journal of Sociology, 83:2, pp.340-363
- \* Mihret, D.G., James, K. & Mula, J.M. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness. Pacific Accounting Review, 22(3), pp. 224-252
- \* Nurunnabi, Mohammad (2017), "Auditors' perceptions of the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in a developing country", Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 7 Iss 1 pp. - Permanent link to this document:
- \* Paino, H., Ismail, Z. & Smith, M. (2010). Dysfunctional audit behavior: an exploratory study in Malaysia. Asian Review of Accounting, 18 (2), 162-173
- \* Parkhagen, Frida., Nilsson, Marcus (2013) The Influence of Local Institutional Pressures on the Socialization Process of Swedish Audit Firms, Master thesis, School of Health and Society Business Economics.
- \* Pfarrer, M. D., Smith, K. G., Bartol, D. M., & Zhang, X. (2005). Coming forward: Institutional influence on voluntary disclosure. Retrieved from <http://mba.track.edu/mechanism/papers/pages>
- \* Purdy, J. M., & Gray, B. (2009). Conflicting logics, mechanisms of diffusion, and multilevel dynamics in emerging institutional fields. Academy of Management Journal, 52(2), 355-380
- \* Raghunathan, B (1991) premature signing-off, accounting horizon, 5, 71-79.
- \* Savitri, R. A. & Fanani, Z. (2017). The Institutionalization of Accrual Accounting: The Perspective of New Institutional Sociology Theory. Jurnal Dinamika Akuntansi, 9(2), 100-109
- \* Scott, W. R. (2008). Institutions and organizations (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- \* Setyorini, C. T., & Ishak, Z. (2012). Corporate social and environmental reporting: A case of mimetic isomorphism. American Journal of Contemporary Research, 2, 11-17
- \* Stefaniam, Chad. M., Cornell. Robert, m (2011) Social Identification and Differences in External and Internal Auditor Objectivity, American Accounting Association, Current Issues in Auditing American Accounting Association Volume 5, Issue 2 DOI: 10.2308/ciaa-50104 2011 Pages P9-P14
- \* Suyanto (2014) Pressure auditors and dysfunctional behavior as institutional work. Thesis for degree of doctor of philosophy. School of Business, university of Dundee, Scotland, United Kingdom.
- \* Teo, H.H., K.K. Wei, I. Benbasat, Predicting intention to adopt interorganizational linkages: an

#### یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Institutional Theory

<sup>2</sup> social identity

<sup>3</sup> legitimacy

<sup>4</sup> YILMAZ & KITAPCI

<sup>5</sup> Aldemir & Uysal

<sup>6</sup> Burns & Scapens

<sup>7</sup> Collier & Woods

<sup>8</sup> Covaleski & Dirsmith

<sup>9</sup> Vaicekaskas & Mackevičius

<sup>10</sup> Lander

<sup>11</sup> Al-Twaijry

<sup>12</sup> Arena & Azzone

<sup>13</sup> Christopher

<sup>14</sup> Bananuka

<sup>15</sup> Aburous

<sup>16</sup> Amiruddin

<sup>17</sup> TYASARI

<sup>18</sup> Wang et al

<sup>19</sup> institutional pressures

<sup>20</sup> McGowan

- 21 Scott
- 22 Coercive
- 23 Mimetic
- 24 Normative
- 25 DiMaggio, P.J. and Powell
- 26 Purdy & Gray
- 27 Hsu & Hannan
- 28 Stefaniam, Chad. M., Cornell
- 29 Ali and Abazi
- 30 technical interdependencies
- 31 Meyer, J. W. and B. Rowan
- 32 Mihret
- 33 Barac, & Coetzee
- 34 Broberg
- 35 Savitri, R. A. & Fanani
- 36 Bananuka
- 37 , Hoffman
- 38 Tolbert & Zucker
- 39 generalized perception
- 40 assumption
- 41 Haack
- 42 self-concept
- 43 Bamber and. Iyer
- 44 Lindstedt and Veerman
- 45 Condie
- 46 Wilson
- 47 Alver, & Talpas
- 48 Bührman
- 49 Liu
- 50 Chu
- 51 Nurunnabi
- 52 Setyorini and Ishak
- 53 Pfarrer
- 54 Iliya Nyahas et al
- 55 Parkhagen & Nilsson
- 56 Barac, Karin., Coetzee
- 57 Chiang

<sup>28</sup> در ادامه برای جلوگیری از تکرار عناوین مفصل از گروه هویتی الف و ب استفاده خواهد شد

- 59 Liu
- 60 Thomas
- 61 Broberg
- 62 Lenz and Hahn
- 63 KimK
- 64 Chariri
- 65 Nurunnabi
- 66 Yeow, & Mahzan
- 67 Lander
- 68 Kaawaase
- 69 Donnelly
- 70 Raghunathan
- 71 Paino
- 72 Gundry
- 73 Broberg