



## **Lack of professional staff in auditing firms, members of the Iranian Society of Certified Public Accountants**

ruhollah zare<sup>1</sup>, Reza Gholami-Jamkarani<sup>2</sup>

Received: 2022/02/20

Approved: 2022/08/02

Research Paper

### **Abstract**

Lack of sustainability and shortage of auditing professionals from the past years until now is one of the main problems of the auditing profession that can be one of the factors reducing the quality of auditing and thus the risk of survival of auditing firms. The purpose of this study is to investigate the reasons for the non-persistence of these forces in auditing firms that are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. This research has been done using thematic analysis method (thematic analysis). The research methodology is descriptive-survey and has been designed and implemented to collect data from unstructured interviews with 9 professional employees of auditing firms. The categories and components affecting the decision of non-retention of professional staff were identified through coding and content analysis of the interviews conducted and the collected data were presented. Also, in order to measure its validity and reliability test, the theoretical saturation method has been used. The risk criteria for auditing staff were as follows. Criteria for non-sharing of knowledge and insignificance of general competencies of employees in the organization include inadequacy of professional training and job promotion stress, criteria of personality dimensions of employees including lack of fixed workplace and high workload and pressure, criteria of inadequate participation of employees in the organization including salaries And job benefits and inappropriate composition of professional teams and criteria for not creating innovative work behavior in the organization and not using technologies include not creating innovative work behavior in the organization and not using technologies include not being innovative activities in auditing. According to the research findings, it can be concluded that not all reasons for leaving professional staff are focused on economic issues and include criteria such as vocational training, career advancement, explaining the working conditions of the auditing profession to students before entering the profession and using New technologies (including the use of computer software) in auditing. The present study can be effective for the relevant competent authorities in preventing the departure of professional staff from auditing firms due to the lack of professional staff.

**Keywords:** Professional staff of auditing firms, reasons for leaving professional staff, how to promote staff, general qualifications of staff.

 10.22034/JPAR.2022.549202.1080

1 Ph.D. Student of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. rohalah.zare@yahoo.com

2 Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (corresponding author)

gholami@qom-iaui.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

## عدم ماندگاری نیروی کار حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

روح اله زارع<sup>۱</sup>، رضا غلامی جمکرانی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۱۱

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده

عدم ماندگاری نیروی حرفه‌ای حسابرسی یکی از مشکلات اساسی حرفه حسابرسی است که می‌تواند یکی از عوامل کاهش کیفیت حسابرسی باشد. هدف پژوهش حاضر بررسی علل عدم ماندگاری نیروهای مزبور در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. برای جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه غیرساختار یافته با ۹ نفر از کارکنان حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، استفاده شده است. مقوله‌ها و مؤلفه‌های مؤثر بر تصمیم عدم ماندگاری کارکنان حرفه‌ای، از طریق کدگذاری و تحلیل مضمون مصاحبه‌های انجام شده شناسایی و ارائه گردید. معیارهای مخاطرات کارکنان حرفه‌ای حسابرسی به شرح زیر به دست آمدند. معیارهای عدم تسهیم دانش و عدم اهمیت صلاحیت‌های عمومی کارکنان در مؤسسات شامل مناسب نبودن آموزش حرفه‌ای و استرس ارتقا شغلی، معیارهای نوع ابعاد شخصیتی کارکنان شامل نبودن محل کار ثابت و حجم و فشار بالای کار، معیارهای عدم مشارکت مناسب کارکنان در مؤسسات شامل حقوق و مزایای شغل و ترکیب نامناسب تیم‌های حرفه‌ای و معیارهای عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل نوآوران در مؤسسات می‌باشد. با توجه به یافته‌های تحقیق می‌توان گفت همه دلایل خروج کارکنان حرفه‌ای معطوف به مسائل اقتصادی نبوده و شامل معیارهایی همچون آموزش حرفه‌ای، نحوه ارتقا شغلی، تشریح شرایط کاری حرفه حسابرسی برای دانشجویان قبل از ورود به حرفه و استفاده از فناوری‌های نوین (از جمله استفاده از نرم‌افزارهای رایانه‌ای) در حسابرسی می‌باشد. پژوهش حاضر، می‌تواند برای مراجع ذی‌صلاح مربوطه در خصوص جلوگیری از خروج پرسنل حرفه‌ای از مؤسسات حسابرسی با توجه به کمبود نیروی حرفه‌ای مؤثر باشد.

**واژه‌های کلیدی:** کارکنان حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی، دلایل خروج کارکنان حرفه‌ای، نحوه ارتقا شغلی کارکنان، صلاحیت‌های عمومی کارکنان.

10.22034/JPAR.2022.549202.1080

rohalah.zare@yahoo.com

gholami@qom-iau.ac.ir

http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران.

۲. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (نویسنده مسئول)

## ۱- مقدمه

عدم ماندگاری و کمبود نیروی حرفه‌ای حسابداری از سالیان گذشته تاکنون یکی از مشکلات اساسی حرفه حسابداری بوده، لکن در حال حاضر به پدیده اصلی اکثر مؤسسات حسابداری تبدیل شده است. حرفه حسابداری و حسابداری یکی از مشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدمات ارائه شده از اعتبار خاصی برخوردار است (لشگری و همکاران، ۱۳۹۰). تداوم این اعتبار و نیز تقویت آن به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (نیکبخت و مهربانی، ۱۳۸۵).

دانش در دنیای پیشرفته امروز به سرعت در حال تبدیل شدن به مزیت رقابت اصلی موسسه‌های حسابداری است. مؤسسات حسابداری نیز مبالغ زیادی را برای استخدام و آموزش حسابرسان هزینه می‌کنند، اما حسابرسان بعد از یک یا چند سال، پس از احساس ناراضیاتی نسبت به شغل خود، استعفا می‌دهند، به مؤسسات دیگر می‌روند و یا به مشاغل دیگری روی می‌آورند. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که میزان قابل توجهی از چرخه استخدام و آموزش حسابرسان تازه کار به ناراضیاتی شغلی و استعفای آن‌ها ختم شده است (بولن و فلامه ولتر، ۱۹۸۵؛ امر و احمد، ۲۰۱۴، لشگری و همکاران، ۱۳۹۰). تعدد استعفا یا جابه‌جایی حسابرسان می‌تواند هزینه‌های مشهود و نامشهود هنگفتی را بر مؤسسات حسابداری تحمیل کند؛ لذا خروج حسابرسان باتجربه (استعفا یا جابه‌جایی حسابرسان فعلی و استخدام یا جایگزینی حسابرسان جدید)، بیانگر اتلاف وقت و هزینه در مؤسسات حسابداری است. (سوینی و بویل، ۲۰۰۵؛ روحی و ایمان زاده، ۱۳۸۸).

طبق اظهارات شرکای مؤسسات حسابداری، اکثر حسابرسان پس از مدتی فعالیت در این بخش از کار حسابداری احساس خستگی و عدم رضایت کرده و تمایل دارند در بخش حسابداری فعالیت خود را ادامه دهند. دلایل عدم رضایت می‌تواند شامل عواملی چون پایین بودن حقوق و مزایا، کمبود امکانات و تسهیلات، تکراری بودن و جالب نبودن فعالیت‌ها، فرصت‌های کم ترفیع، عادلانه نبودن ارزیابی عملکردها و... باشد. وجود چنین شرایطی در زمان توسعه اقتصادی و اجتماعی و نیاز بازار کار به کارکنان متخصص منجر به خروج زود هنگام نیروی انسانی از مؤسسات حسابداری شده و به صورت استعفا، انتقال و ... بروز خواهد کرد (باصری باریک‌سفی، ۱۳۸۱). از طرفی با توجه به این‌که این‌گونه اشخاص تجربه و آشنایی زیادی در زمینه سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها دارند و همچنین از بیشتر حوزه‌های مسئولیت خود آگاهی کامل داشته و چه بسا در برخی موارد ممکن است شخصاً بسیاری از حسابرسان فعلی را بشناسند گزینه‌های مناسبی برای استخدام در شرکت‌ها و مؤسسات به‌عنوان مدیر مالی یا کارمند امور مالی محسوب می‌گردند.

با توجه به مطالب فوق، خروج نیروهای حرفه‌ای از مؤسسات حسابداری می‌تواند به عوامل گوناگونی از جمله شرایط محیطی، حقوق و دستمزد و سایر عوامل بستگی داشته باشد. عواملی که موجب خروج نیروهای حرفه‌ای شاغل در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌شوند، سؤال اصلی این پژوهش است. قابل ذکر است منظور از نیروهای حرفه‌ای، کارکنانی می‌باشند که در بخش حسابداری مستقل مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شاغل هستند. همچنین منظور از خروج نیروهای مزبور، عدم فعالیت در حرفه حسابرسی مستقل و انتقال از مؤسسات به سایر شرکت‌ها و فعالیت در بخش‌های حسابرسی داخلی و یا واحد مالی این شرکت‌ها می‌باشد.

## ۲- مبانی نظری و توسعه‌ی فرضیه‌ها

قابلیت مؤسسات حسابرسی برای بهبود مهارت‌ها، دانش و بهترین تجربیات کادر حرفه‌ای برای دستیابی به دانش به‌منظور استفاده مجدد و به حداقل رسانیدن بار اطلاعاتی، می‌تواند موجب کیفیت، کارایی و کارآمدی خدمات حسابرسی و فعالیت‌های آن‌ها گردد (ورا مونز و همکاران، ۲۰۰۶). همچنین شاخص‌های رویه آموزش و رویه ارتقاء و پاداش با کیفیت حسابرسی مرتبط است و اهرم کارکنان مناسب موجب ارائه‌ی کیفیت بالای حسابرسی به صاحبکاران شده و رویه‌ی آموزش و ارتقاء و پاداش کارکنان بر کیفیت حسابرسی مؤثر بوده و اهرم کارکنان موسسه حسابرسی کیفیت بالای حسابرسی را در پی داشته و تأثیر معناداری در بررسی شاخصه‌ی ویژگی‌های فنی و اخلاقی، رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری کارکنان و قدمت موسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مشاهده نگردید (بیگ‌پناه و همکاران، ۱۴۰۰).

یافته‌های پژوهش روضه‌ای و منصور (۱۳۹۹) با عنوان «ارائه الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناچا» بیانگر این است که جذب نیروهای متدین، متخصص و باتجربه، توانمندسازی کارکنان حسابرسی، استفاده از ابزارهای مناسب و فناوری، پایبندی به منشور اخلاقی و رفتار حرفه‌ای و منابع مالی کافی از شرایط علی الگوی مطلوب فرایند حسابرسی و نظارت مالی است. به همین منظور تدوین برنامه‌های کیفیت زندگی کاری یکی از مسائل پیچیده و با اهمیت مؤسسات و یکی از مهم‌ترین تدابیری است که برای انگیزش کارکنان در مؤسسات به‌کار گرفته می‌شود. بنابراین می‌توان بیان کرد که رابطه معنی‌داری بین مؤلفه‌های پرداخت منصفانه، محیط کاری بهداشتی کارکنان، مؤلفه قانون‌گرایی در سازمان کارکنان، مؤلفه وابستگی اجتماعی زندگی کاری کارکنان، انسجام عاطفی کارکنان، و عملکرد کارکنان وجود دارد. در نتیجه به‌طور کلی کیفیت زندگی کارکنان با عملکرد کارکنان دارای رابطه معنی‌داری می‌باشد (احمدی و همکاران، ۱۳۸۸). لکن بررسی برنامه‌های زندگی کاری کارکنان حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی می‌تواند از مسائل مهم پیش رو باشد.

از آنجایی‌که تاکنون در زمینه عوامل مؤثر بر عدم ماندگاری کارکنان حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی ایران پژوهشی‌های اندکی انجام شده و در پژوهش‌های خارجی نیز تعداد محدودی پژوهش صورت گرفته است، در ادامه به برخی از پژوهش‌های داخلی و خارجی مرتبط با ویژگی‌های شخصیتی کارکنان حرفه‌ای که می‌تواند در بررسی علل عدم ماندگاری کارکنان در مؤسسات مؤثر باشد، اشاره خواهد شد.

ورا مونز و همکاران (۲۰۰۶) در تحقیقی با عنوان «افزایش تسهیم دانش در شرکت‌های حسابداری عمومی» به بررسی عواملی که باعث افزایش و یا کاهش تسهیم دانش در مؤسسات

حسابرسی می‌شوند، پرداختند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که ارتباطات متقابل رسمی و غیررسمی میان حساب‌برسان و سیستم‌های پاداش‌دهی می‌توانند باعث تشویق و بهبود تسهیم دانش شوند. تریولاس و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان «تأثیر فرهنگ تسهیم دانش بر رضایت شغلی در شرکت‌های حسابداری» به بررسی نقش صلاحیت‌های عمومی کارمندان در ارتباط بین فرهنگ تسهیم دانش و نتایج کار رضایت‌مندی در خدمات شرکت‌های حسابداری پرداختند. برای این منظور صلاحیت‌های عمومی به‌عنوان واسطه بین فرهنگ اشتراک دانش و رضایت‌مندی کارکنان در دفاتر حسابداری در نظر گرفته شد. یافته‌های تجربی از یک نظرسنجی پرسشنامه‌ای از ۸۴ کارمند در دفاتر حسابداری در یونان مرکزی تأیید کرد که صلاحیت‌های عمومی، اثر میانجیگری بر ارتباط بین فرهنگ اشتراک دانش و رضایت شغلی دارد. نتیجه اصلی یافته‌ها برای مدیران حسابداری این است که کارکنان در یک محیط کاری دارای تسهیم دانش و در نتیجه تقویت صلاحیت‌های عمومی، بیشتر احتمال دارد به رضایت شغلی بالاتر و متعاقباً اثربخشی دست یابند.

رامادهان (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان «تأثیر بعد شخصیت بر رفتار شهروندی سازمانی و تأثیر آن بر تسهیم دانش» به بررسی تأثیر ابعاد شخصیتی بر رفتار شهروندی سازمانی و تسهیم دانش پرداخته است. ابعاد شخصیتی انتخاب شده در این پژوهش شامل گشودگی، وظیفه‌شناسی و سازگاری و نمونه مورد استفاده ۸۱ نفر از کارکنان یک شرکت اطلاعات و ارتباطات در سورابایای اندونزی از واحدهای مختلف بودند. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار SmartPLS انجام شده است. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که گشودگی، وظیفه‌شناسی و سازگاری تأثیر مثبت بر رفتار شهروندی سازمانی و تسهیم دانش دارد.

یافته‌های پژوهش رحمانی نیا و همکاران (۱۴۰۰) با عنوان «بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری‌شان» نشان داد که از ویژگی‌های شخصیتی، وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش، آرمان‌گرایی اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و نسبت‌گرایی اخلاقی تأثیر منفی و معناداری بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی دارند. همچنین ویژگی‌های جمعیت‌شناختی وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش و سن بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و جنسیت بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر منفی و معنادار دارد. شائمی برزکی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش با عنوان «فرآیند درون فردی مشارکت در تسهیم دانش» به دنبال کاوش در فرآیند درون فردی مشارکت کارکنان در تسهیم دانش بوده‌اند. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های عمیق با تعداد ۳۰ نفر از مدیران ارشد، میانی و کارمندان یکی از سازمان‌های دولتی و سازمان‌های خصوصی وابسته به آن که در صنعت برق استان یزد فعال‌اند، به‌دست آمده و از طریق کدگذاری باز و محوری، یافته‌ها در قالب مدل نظری تدوین شده است. سپس بر اساس نتایج حاصله از کدگذاری، پرسشنامه تهیه و در اختیار ۲۴۸ نفر از اعضای سازمان‌های مذکور قرار گرفته است. یافته‌های به‌دست آمده از ۱۶۴ پرسشنامه برگشتی نشان می‌دهد که نگرش مثبت فرد در مورد تسهیم دانش، باورهای کلی فرد، امیال و علاقه‌ها و روحیات

فرد، شخصیت، مشخصات ژنتیکی، خانوادگی و تحصیلی، رفتار گیرنده دانش در ایجاد حس خوب مؤثر است و منجر به میل به تسهیم دانش می‌گردد.

کارگر شورکی و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان «بررسی اثر ویژگی‌های شخصیتی بر روی تسهیم دانش و رفتارکاری نوآورانه کارکنان مورد مطالعه: پژوهشگاه صنعت نفت» اثر ویژگی‌های شخصیتی کارکنان، تسهیم دانش و رفتارکاری نوآورانه، در قالب مدلی یکپارچه در پژوهشگاه صنعت نفت را مورد بررسی قرار دادند. روش پژوهش توصیفی پیمایشی و از نوع همبستگی بوده، ابزار گردآوری استفاده شده (PLS) اطلاعات پرسشنامه و برای آزمون فرضیه‌ها از روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از ۸۴ پرسش‌نامه جمع‌آوری شده از سازمان مورد مطالعه حاکی از اثر مثبت و معنادار ویژگی‌های شخصیتی برون‌گرایی، تطابق‌پذیری و گشودگی بر تسهیم دانش بود. همچنین نتایج تحقیق از تأثیر مثبت و معنادار تسهیم دانش بر رفتار کاری نوآورانه حمایت نمود.

با توجه به تحقیقات مزبور می‌توان بیان کرد از آن‌جا که حرفه حسابرسی به دلیل نوع خدمات و ماهیت حرفه‌ای آن از اعتبار و اعتماد خاصی در جامعه به معنای عام آن برخوردار است، این حرفه مسئولیت دارد تا عملکرد مدیران واحدهای تجاری را در راستای حفظ منافع سهامداران و سایر ذینفعان بررسی و گزارش نماید. برای این منظور، حسابرسان همواره باید اصول و ضوابط اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را رعایت نمایند. از این‌رو، انتظارات ذی‌نفعان از حرفه حسابرسی در سطح جهان روبه افزایش بوده و هست. این موضوع در کشور ما نیز بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و گسترش مؤسسات حسابرسی در بخش خصوصی تا آن‌جا بااهمیت بوده است که رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی از سوی برخی از حسابرسان باعث شده است تا انتظارات سهامداران و سایر ذینفعان از حرفه حسابرسی برآورده نشده و با افزایش انتقاد روبه‌رو شود. (حساس یگانه، ۱۳۹۲). لکن از آنجایی که حرفه حسابرسی دارای اعتبار و اعتماد خاصی در جامعه می‌باشد، حفظ این اعتماد و اعتبار منوط به وجود نیروی حرفه‌ای متخصص و متعهد به‌عنوان ابزار اصلی اجرای فرایند حسابرسی می‌باشد. به همین دلیل بررسی علل عدم ماندگاری نیروهای متخصص طی سال‌های اخیر در حرفه حسابداری می‌تواند یکی از چالش‌های جدی مؤسسات حسابرسی باشد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های توصیفی است. داده‌های این تحقیق از طریق مصاحبه غیرساختار یافته با حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، به دست می‌آید. روش تحلیل چنین داده‌هایی، روش تحلیل مضمون (تحلیل تماتیک) است. چرا که روش تحلیل مضمون متعارف‌ترین و کاربردی‌ترین روش تحلیل داده‌های کیفی است و در واقع بر مبنای تحلیل استقرایی استوار است، یعنی یافته‌ها هم محصول اهداف تعیین شده توسط محقق است و هم حاصل تجزیه و تحلیل شنیده‌هاست

(رمضانپور نرگسی و همکاران، ۱۳۹۳). تحلیل مضمون در مقایسه با سایر روش‌های کیفی به دقت و زمان بیشتری نیاز دارد (درخشه و همکاران، ۱۳۹۴). در این پژوهش تعداد نمونه از طریق اشباع نظری تعیین می‌شود. اشباع نظری معیاری است برای تعیین نمونه‌ها، که بر اساس آن محقق تا جایی مصاحبه‌ها را ادامه می‌دهد که پاسخ به سؤال‌های عمده تحقیق اشباع شده یا داده‌های جدیدی در فرآیند گردآوری داده، تولید نشود (پیغامی و منصوری، ۱۳۹۵). افراد نمونه به‌گونه‌ای انتخاب شده‌اند که کارکنان حسابرسی مؤسسات بزرگ و کوچک پوشش داده شود. هم‌چنین افراد نمونه از رتبه‌های گوناگون شامل حسابرس، حسابرس ارشد تا مدیر و شریک حسابرسی را دربر می‌گیرد. قابل ذکر است افراد مصاحبه شده شامل افرادی که از حرفه حسابرسی خارج شده‌اند نیز می‌باشند.

جدول (۱) مشخصات مصاحبه‌شوندگان

| ردیف | کد مصاحبه‌شونده | رده شغلی        | تحصیلات       | جنس | سن - سال    | سابقه کار - سال | اندازه مؤسسه | وضعیت فعلی       |
|------|-----------------|-----------------|---------------|-----|-------------|-----------------|--------------|------------------|
| ۱    | A               | شریک            | کارشناس ارشد  | مرد | بیشتر از ۳۰ | بیشتر از ۱۵     | متوسط        | شاغل در حرفه     |
| ۲    | B               | حسابرس ارشد     | کارشناس ارشد  | مرد | کمتر از ۳۰  | کمتر از ۱۰      | متوسط        | غیر شاغل در حرفه |
| ۳    | C               | حسابرس          | کارشناس ارشد  | زن  | کمتر از ۳۰  | کمتر از ۱۰      | متوسط        | غیر شاغل در حرفه |
| ۴    | D               | مدیرفنی حسابرسی | کارشناسی      | مرد | بیشتر از ۳۰ | بیشتر از ۲۰     | بزرگ         | شاغل در حرفه     |
| ۵    | E               | حسابرس          | کارشناسی      | مرد | کمتر از ۳۰  | کمتر از ۱۰      | کوچک         | غیر شاغل در حرفه |
| ۶    | F               | حسابرس ارشد     | کارشناسی      | مرد | کمتر از ۳۰  | کمتر از ۱۰      | بزرگ         | غیر شاغل در حرفه |
| ۷    | G               | حسابرس ارشد     | کارشناسی ارشد | مرد | کمتر از ۳۰  | کمتر از ۱۰      | بزرگ         | شاغل در حرفه     |
| ۸    | K               | حسابرس          | کارشناسی ارشد | مرد | کمتر از ۳۰  | کمتر از ۱۰      | کوچک         | شاغل در حرفه     |
| ۹    | P               | حسابرس          | کارشناسی      | مرد | کمتر از ۳۰  | کمتر از ۱۰      | متوسط        | شاغل در حرفه     |

#### ۴- یافته‌های پژوهش:

همان‌طور که از جدول ۱ مشاهده می‌شود، این پژوهش طی ۹ مصاحبه به اشباع نظری رسیده است. هر مصاحبه به صورت مجزا مطابق جداول ۲ و ۳ کدگذاری اولیه شده است. در طول ۹ مصاحبه انجام شده، ۳۹ کد اولیه یا مضامین پایه‌ای به دست آمده است.

جدول (۲): نمونه مضامین پایه‌ای - فرد A

| مضامین پایه‌ای                                       | کد | جملات معنادار استخراج شده از متن مصاحبه                                       |
|--|----|---|
| حقوق و مزایای پایین حرفه حسابرسی                     | A۱ | حقوق و مزایای پایین حرفه حسابرسی نسبت به حرفه حسابداری و نبودن بیمه‌های مناسب |
| عدم وجود محل کار ثابت در حسابرسی                     | A۲ | بحث شرایط جابجایی شرکت‌ها و نداشتن جای ثابت و دوری از خانواده                 |
| وجود آزمون‌های رتبه‌بندی و عدم توجه به تجارب حرفه‌ای | A۳ | دشواری کار حسابرسی و آزمون‌های متفاوت رتبه‌بندی و مطالعات مداوم               |
| وجود فشار کاری بالا در زمان پیک کاری                 | A۴ | وجود شرایط کار فشرده در زمان انجام پیک کاری                                   |

جدول (۳): نمونه مضامین پایه‌ای - فرد B

| مضامین پایه‌ای                                 | کد | جملات معنادار استخراج شده از متن مصاحبه |
|--|----|---|
| حقوق و مزایای پایین حرفه حسابرسی               | B۱ | حقوق و مزایای پایین                     |
| وجود استرس ناشی از آزمون‌های رتبه‌بندی حرفه‌ای | B۲ | وجود استرس بالای کار حسابرسی            |
| وجود فشار کاری بالا در زمان پیک کاری           | B۳ | حجم بالای کار حسابرسی                   |

بسیاری از مضامین پایه با هم، هم‌پوشانی داشته و یا مفهوم و مضمون مشترکی را می‌رسانند. از این‌رو آن‌ها در دسته‌بندی جدید قرار داده شده، ۷ کد با عنوان مضامین سازمان‌دهنده به دست آمده است. که مطابق جداول ۴ و ۵ طبقه‌بندی و با نماد L نشان داده شده‌اند.

جدول (۴): نمونه مضامین سازمان‌دهنده

| مضامین سازمان‌دهنده | کد سازمان‌دهنده | کد پایه‌ای                         | مضامین پایه‌ای                   | تعداد تکرار |
|---------------------|-----------------|------------------------------------|----------------------------------|-------------|
| حقوق و مزایای شغل   | L۱              | A۱- B۱- C۱- D۱- E۱- G۱- K۱- p۱- M۱ | حقوق و مزایای پایین حرفه حسابرسی | ۹           |

جدول (۵): نمونه مضامین سازمان‌دهنده

| مضامین سازمان‌دهنده | کد سازمان‌دهنده | کد پایه‌ای                             | مضامین پایه‌ای   | تعداد تکرار |
|---------------------|-----------------|--|--|-------------|
| نبودن محل کار ثابت  | L۲              | A۲- C۲- D۲- D۴- E۲- F۱- G۲- k۲- p۲- M۲ | عدم وجود محل کار ثابت در حسابرسی - ماموریت رفتن برای افراد متاهل | ۹           |

در نهایت مضامین فراگیر با استفاده از جمع‌بندی نظرات مختلف نخبگان، نظر اساتید حوزه



حسابرسی و مطالعات و سوابق پژوهش انجام گرفته توسط پژوهشگر در این زمینه‌ها، مطابق جدول ۶ الی ۹ به دست آمده‌اند.

جدول (۶): مضامین فراگیر

| تعداد | کد مضامین سازمان‌دهنده | مضامین سازمان‌دهنده       | مضامین فراگیر                      |
|-------|------------------------|---------------------------|------------------------------------|
| ۲     | L۵                     | مناسب نبودن آموزش حرفه‌ای | عدم تسهیم دانش و عدم اهمیت         |
|       | L۳                     | استرس ارتقا شغلی          | صلاحیت‌های عمومی کارکنان در مؤسسات |

جدول (۷): مضامین فراگیر

| تعداد | کد مضامین سازمان‌دهنده | مضامین سازمان‌دهنده  | مضامین فراگیر            |
|-------|------------------------|----------------------|--------------------------|
| ۲     | L۲                     | نبودن محل کار ثابت   | نوع ابعاد شخصیتی کارکنان |
|       | L۴                     | حجم و فشار بالای کار |                          |

جدول (۸): مضامین فراگیر

| تعداد | کد مضامین سازمان‌دهنده | مضامین سازمان‌دهنده           | مضامین فراگیر                      |
|-------|------------------------|-------------------------------|------------------------------------|
| ۲     | L۱                     | حقوق و مزایای شغل             | عدم مشارکت مناسب کارکنان در مؤسسات |
|       | L۶                     | ترکیب نامناسب تیم‌های حرفه‌ای |                                    |

جدول (۹): مضامین فراگیر

| تعداد | کد مضامین سازمان‌دهنده | مضامین سازمان‌دهنده              | مضامین فراگیر  |
|-------|------------------------|----------------------------------|--|
| ۱     | L۷                     | نوآور نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی | عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها |

۴-۱- معیارهای عدم تسهیم دانش و عدم اهمیت صلاحیت‌های عمومی کارکنان در مؤسسات همان‌طور که از مضامین سازمان‌دهنده این معیار مشخص است، مناسب نبودن آموزش حرفه‌ای و استرس ارتقا شغلی از مسائل مهمی است که مصاحبه‌شوندگان به آن اشاره نموده‌اند. فرد E (استرس ارتقا شغلی) «آموزش کافی از ناحیه مدیران و سرپرستان در مؤسسات به نحو مناسبی صورت نمی‌گیرد.»

فرد B (نبودن آموزش حرفه‌ای) «در حرفه حسابرسی استرس کار و ارتقا شغلی بر اساس آزمون‌های رتبه‌بندی بسیار بالاست». با توجه به مراتب فوق بحث عدم تسهیم دانش و عدم اهمیت صلاحیت‌های عمومی کارکنان در مؤسسات یکی از ارکان مهم از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان است.

#### ۲-۴- معیارهای نوع ابعاد شخصیتی کارکنان

ابعاد شخصیتی عمدتاً شامل گشودگی، وظیفه‌شناسی و سازگاری می‌باشند (رامادهان، ۲۰۱۹). همان‌طور که از مضامین سازمان‌دهنده این معیار مشخص است، نبودن محل کار ثابت و حجم و فشار بالای کار از مسائل مهمی است که مصاحبه‌شوندگان به آن اشاره نموده‌اند. فرد A (نبودن محل کار ثابت) «بحث شرایط جابجایی شرکت‌ها و نداشتن جای ثابت و دوری از خانواده».

فرد D (حجم و فشار بالای کار) «ساعت کاری بالا در زمان شلوغی و ارسال گزارشات حسابرسی».

با توجه به مراتب فوق بحث نبودن محل کار ثابت و حجم و فشار بالای کار یکی از ارکان مهم از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان است.

#### ۳-۴- معیارهای عدم مشارکت مناسب کارکنان در مؤسسات

ابعاد عدم مشارکت مناسب کارکنان در مؤسسات بر اساس مضامین سازمان‌دهنده شامل حقوق و مزایای شغل و ترکیب نامناسب تیم‌های حرفه‌ای می‌باشد.

فرد K (حقوق و مزایای شغل) «حقوق و مزایای حرفه حسابرسی نسبت به مشاغل دیگر حرفه حسابداری بسیار کم است».

فرد P (ترکیب نامناسب تیم‌های حرفه‌ای) «عدم وجود تیم‌های حرفه‌ای مناسب در مؤسسات و ناقص بودن رده‌های حرفه‌ای».

همان‌طور که مشهود است از نظر مصاحبه‌شوندگان موضوعات پایین بودن حقوق و عدم ترکیب مناسب کارکنان بسیار حائز اهمیت می‌باشد.

#### ۴-۴- معیارهای عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از

##### فناوری‌ها

استفاده از فناوری‌ها در مشاغل گوناگون از جمله حرفه حسابرسی از مسائل جدی به حساب می‌آید. همان‌گونه که در جداول فوق مشخص است ابعاد سازمان‌دهنده عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل نوآور نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی می‌باشد.

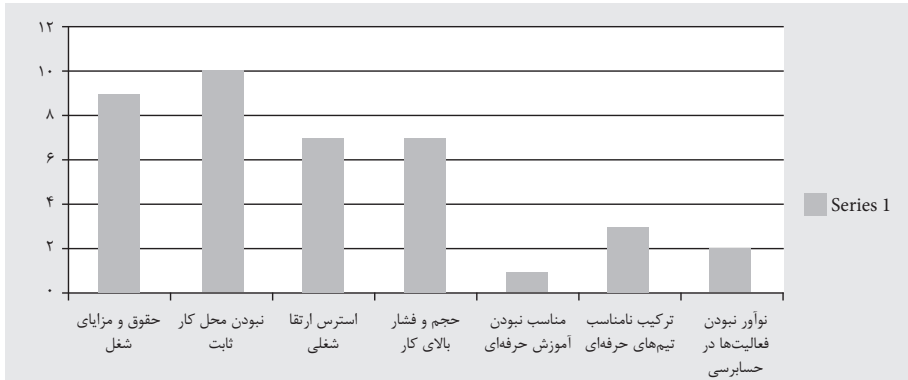
فرد K (نوآور نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی) «عدم وجود نوآوری در حرفه و عدم استفاده از نرم‌افزارهای مربوطه در حرفه حسابرسی».

فرد P (نوآور نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی) «عدم استفاده از نرم‌افزارهای مربوطه در حرفه حسابرسی».

در این بخش نیز از نظر مصاحبه‌شوندگان موضوع نوآور نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی بااهمیت می‌باشد.

#### ۵-۴- نمودار مربوط به مضامین سازمان دهنده

با توجه به یافته‌های تحقیق که در بالا به آن اشاره شده است نمودار فراوانی هریک از معیارهای سازمان دهنده به شرح جداول ذیل می‌باشد.



نمودار (۱): مضامین سازمان دهنده

همان‌طور که در نمودار بالا مشاهده می‌شود، نبودن محل کار ثابت، استرس شغلی، حجم و فشار بالای کار و حقوق و مزایای شغل از مهم‌ترین مضامین سازمان دهنده علل خروج کارکنان حرفه‌ای از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

#### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

مسئله اصلی تحقیق بررسی دلایل عدم ماندگاری نیروی کار حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. قابلیت مؤسسات حسابرسی برای بهبود زندگی کارکنان، مهارت‌ها، دانش و بهترین تجربیات کادر حرفه‌ای برای دستیابی به دانش به‌منظور استفاده مجدد و به حداقل رسانیدن بار اطلاعاتی، می‌تواند موجب کیفیت، کارایی و کارآمدی خدمات حسابرسی و فعالیت‌های آن‌ها گردد (ورا مونز، هو و چوو، ۲۰۰۶). همچنین شاخص‌های رویه آموزش و رویه ارتقاء و پاداش با کیفیت حسابرسی مرتبط است و اهرم کارکنان مناسب موجب ارائه‌ی کیفیت بالای حسابرسی به صاحبکاران شده و رویه‌ی آموزش و ارتقاء و پاداش کارکنان بر کیفیت حسابرسی مؤثر بوده و اهرم کارکنان موسسه حسابرسی کیفیت بالای حسابرسی را در پی دارد (بیگ‌پناه و همکاران، ۱۴۰۰). لذا در این مسیر پس از نگاهی به مباحث مربوط به خروج پرسنل از مؤسسات در این زمینه، از طریق تحلیل مضمون معیارهای مخاطرات کارکنان حرفه‌ای حسابرسی به شرح زیر به دست آمدند. معیارهای عدم تسهیم دانش و عدم اهمیت صلاحیت‌های عمومی کارکنان در مؤسسات شامل مناسب نبودن آموزش حرفه‌ای و استرس ارتقا شغلی، معیارهای نوع ابعاد شخصیتی کارکنان شامل نبودن محل کار ثابت و حجم و فشار بالای کار، معیارهای عدم

مشارکت مناسب کارکنان در مؤسسات شامل حقوق و مزایای شغل و ترکیب نامناسب تیم‌های حرفه‌ای و معیارهای عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی می‌باشد.

با توجه به معیارهای ارائه شده در بالا که همگی از تحلیل مضمون مصاحبه‌های انجام شده با کارکنان حرفه مؤسسات حسابرسی استخراج شده می‌توان نتیجه گرفت همه دلایل خروج کارکنان حرفه‌ای معطوف به مسائل اقتصادی نبوده و مواردی از جمله معیارهایی همچون آموزش حرفه‌ای، نحوه ارتقا شغلی، تشریح شرایط کاری حرفه حسابرسی برای دانشجویان قبل از ورود به حرفه و استفاده از فناوری‌های نوین (از جمله استفاده از نرم‌افزارهای رایانه‌ای) در حسابرسی نیز دارای اهمیت می‌باشد. قابل ذکر پژوهش فوق می‌تواند برای مراجع ذی‌صلاح مربوطه در خصوص جلوگیری از خروج پرسنل حرفه‌ای حسابرسی از مؤسسات مؤثر باشد.

باتوجه به مشخص شدن برخی از معیارها به‌عنوان دلایل خروج پرسنل حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، انجام پژوهش در خصوص چگونگی رفع مخاطره‌هایی که در قالب هر یک از معیارهای فوق به‌دست آمده می‌تواند مفید باشد. همچنین انجام پژوهش در راستای تدوین مدلی نوین در جهت چگونگی جذب نیروی حرفه‌ای حسابرسی کارآمد برای مؤسسات حسابرسی می‌تواند بسیار مفید باشد. پژوهش در خصوص عواملی که موجب بهبود زندگی کاری پرسنل حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی گردد می‌تواند کمک شایانی به حرفه حسابرسی در مقطع کنونی باشد.

## منابع

احمدی، علی‌اکبر؛ امینی، علی؛ شاهوردی، پروانه. (۱۳۸۸). بررسی و تجزیه و تحلیل کیفیت زندگی کاریو رابطه آن با عملکرد (کارکنان سازمان حسابرسی کل کشور). مدیریت فردا، (۲۱)، ۲۵ - ۳۳.

باصری باریک‌رصفی، سعید. (۱۳۸۱). بررسی رضایت شغلی در میان حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و حسابداران واحدهای تجاری و مقایسه رضایت شغلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، مرکز اسناد و مدارک علمی ایران. بیگ‌پناه، بهزاد؛ اثنی‌عشری، حمیده؛ هشی، عباس؛ اسدی، غلامحسین. (۱۴۰۰). تأثیر وضعیت سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، شماره سوم، ۱۵۲-۱۲۹.

پیغامی، عادل؛ منصور، سمانه. (۱۳۹۵). برنامه‌ریزی رفاه اجتماعی تاب‌آور، دلالت‌های راهبردی و اعتباربخشی یک مدل ترکیبی برای اقتصاد. اندیشه مدیریت راهبردی، ۱۰ (۲)، ۴۰ - ۵. شائمی برزکی، علی؛ کیان پور، مسعود؛ شاکری، فاطمه. (۱۳۹۷). فرآیند درون فردی مشارکت در تسهیم دانش. فصلنامه مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)، ۲۷ (۸۸)، ۱۰۳-۱۴۱.

درخشه، جلال؛ افتخاری، اصغر؛ ردادی، محسن. (۱۳۹۴). تحلیل مضمونی اعتماد در اندیشه آیت‌الله خامنه‌ای. جستارهای سیاسی معاصر، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، ۶ (۳)، ۷۲ - ۵۳.

روضه‌ای، منصور. (۱۳۹۹). ارائه الگوی مطلوب حسابداری و نظارت مالی در ناجا. نشریه نظارت و بازرسی، (۵۱) ۱۴، ۵۶ - ۳۳.

روحی، علی؛ ایمان زاده، پیمان. (۱۳۸۸). بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱ (۴)، ۱۸۵ - ۱۹۸.

رمضانپور نرگسی، قاسم؛ طالقانی، غلامرضا؛ رمضانپور نرگسی، سمیه؛ غفاری، علی. (۱۳۹۳). ارائه مدل کارآفرینی فناورانه در شرکت‌های دانش‌بنیان مستقر در پارک‌های علم و فناوری: رویکرد کیفی. مدیریت دولتی، ۶ (۱)، ۱۰۸ - ۸۵.

رحمانی‌نیا، احسان؛ پورزمانی، زهرا؛ گلپایگانی، آیدا. (۱۴۰۰). بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری‌شان. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، شماره دوم، ۸۵ - ۵۷.

حساس یگانه، یحیی؛ غلامزاده لداری، مسعود. (۱۳۹۱). ارزیابی جامع کیفیت حسابداری در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی. دهمین همایش حسابداری، دانشگاه الزهرا.

کارگر شورکی، محمدحسین؛ حاجی محمدعلی جهرمی، مقداد؛ ناظری، علی؛ رشیدی، محمدمهدی. (۱۳۹۵). بررسی اثر ویژگی‌های شخصیتی بر روی تسهیم دانش و رفتارکاری نوآورانه کارکنان مورد مطالعه: پژوهشگاه صنعت نفت. مدیریت منابع انسانی در صنعت نفت، ۱۰ (۲۹)، ۲۸ - ۷.

لشکری، زهرا؛ حق‌شناس کاشانی، فریده؛ عسکری زیارتی، محسن. (۱۳۹۰). رابطه استخدام مدیران و کارکنان امور مالی از کارکنان سابق مؤسسات حسابداری با گزارش‌های مالی. پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری، (۱۰) ۳، ۹۰ - ۷۱.

نیکبخت، محمدرضا؛ مهربانی، حسین. (۱۳۸۵). بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابداری مؤسسات حسابداری بر استقلال حسابرسان. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، سال سیزدهم، شماره ۴۴.

Ahmadi, Ali Akbar; Amini, Ali; Shahverdi, Parvaneh. (1388). Investigating and analyzing the quality of work life and its relationship with performance (employees of the audit organization of the whole country). Farda Management, (21), pp.25-33. (In Persian).

Baseri Barikarsafi, Saeed. (1381). Examining job satisfaction among auditors working in auditing firms and accountants of business units and comparing job satisfaction, master's thesis in accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Iran Scientific Documentation Center. (In Persian).

Beyg Panah, Behzad; asna Ashari, Hamideh; Hoshi, Abbas; Asadi, Gholamhossein. (1400).

The effect of human resource situation on the audit quality in the audit firms. Professional audit research, number three, pp.129-152. (In Persian).

Bullen, M. L. & Flamholtz, E. G. (1985). A Theoretical and Empirical Investigation of Job Satisfaction and Intended Turnover in the Large CPA Firm. Accounting, Organizations and Society, 10(3), PP. 287-302.

derakhsheh, Jalal; Eftekhari, Asghar; Radadi, Mohsen. (1394). Thematic analysis of trust in Ayatollah Khamenei's thought. Contemporary Political Essays, Research Institute of Humanities and Cultural Studies, 6 (3), pp.53-72. (In Persian).

Hassas yeganeh, Yahya; Gholamzade Ledari, Masoud. (1391). Comprehensive assessment of audit quality in Iran: research opportunities. 10th Accounting Conference, Al-Zahra University. (In Persian).

Karegar Shurki, Mohammad Hossein; Haji Mohammad Ali Jahromi, Meqdad; Nazeri, Ali; Rashidi, Mohammad Mahdi. (1395). Investigating the effect of personality traits on knowledge sharing and innovative working behavior of the studied employees: Oil Industry Research Institute. Human resource management in the oil industry, 10(29), pp.7-28. (In Persian)

Lashkari, Zahra; Hagh shenas Kashani, Farideh; Asgari Ziarati, Mohsen. (1390). The relationship between hiring managers and financial staff from former employees of auditing firms with financial reports. Journal of financial accounting and auditing, (10)3, pp.71-90. (In Persian)

Nikbakht, Mohammad Reza; mehrabani, Hossein. (1385). Examining the effect of services and the amount of non-audit fees of auditing institutions on the independence of the auditor. Accounting and auditing reviews, 13th year, number 44. (In Persian)

-Omar, N. & Ahmad, Z. (2014). The Relationship among Ethical Climate, Job Satisfaction, Organizational Commitment, and External Auditor's Turnover Intention. Journal of Modern Accounting and Auditing, 10(2), PP. 164-181.

Peyghami, Adel; Mansouri, Samaneh. (1395). Resilient social welfare planning, strategic implications and validation of a hybrid model for economics. Strategic Management Thought, 10 (2), pp.5-40. (In Persian).

Rouzei, Mansour. (1399). Providing the ideal model of auditing and financial supervision in Naja. Monitoring and Inspection Journal, (51) 14, pp.56-33. (In Persian).

Rouhi, Ali; Imanzadeh, Peyman. (1388). Examining the reasons for changing auditors in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Financial Accounting and Audit Research Quarterly, 1(4),pp. 185-198. (In Persian).

Ramzanpour Nargesi, Qasem; Taleghani, Gholamreza; Ramzanpour Nargesi, Somaye; Ghaffari, Ali. (1393). Presenting the model of technological entrepreneurship in knowledge-based companies located in science and technology parks: a qualitative approach. Public Management, 6 (1), pp.85-108(In Persian).

Rahmani Nia, Ehsan; Pourzmani, Zahra; Golpayegani, Aida. (1400). Investigating the Effect of Personality and Behavioral Traits on the Ethical Decision-Making Process of Professional Accountants. Professional audit research, number two,pp. 57-85. (In Persian).

Ramadhan, D. A. (2019). The Effect of Personality Dimension on Organizational Citizenship Behavior and its Impact on Knowledge Sharing. International Journal of Management and Economics Invention, 5(1), PP. 1994-2002.

Shaemi Barzaki, Ali; Kianpour, Massoud; Shakeri, Fateme. (1397). The intra-individual process of participation in knowledge sharing. Quarterly Journal of Management Studies

(Improvement and Transformation), 27(88), pp.103-141. (In Persian).

Sweeney, B. & Boyle, B. (2005). Supervisory Actions, Job Satisfaction and Turnover Intentions of Irish Trainee Accountants. *The Irish Accounting Review*, 12(2), PP. 47-73.

Trivellas, P., Akrivouli, Z., Tsifora, E. & Tsoutsas, P. (2015). The Impact of Knowledge Sharing Culture on Job Satisfaction in Accounting Firms. *Procedia Economics and Finance*, 19, PP. 238-247.

Vera-Muñoz, S. C., Ho, J. L. & Chow, C. W. (2006). Enhancing Knowledge Sharing in Public Accounting Firms. *Accounting Horizons*, 20(2), PP. 133-155.



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.