



صاحب امتیاز

انتشارات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

مدیر مسئول

دکتر سید محمد علوی

سردبیر

دکتر زهرا پورزمانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

مشاور علمی

دکتر فریدون رهنمای رودپشتی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

مدیر داخلی

دکتر مژده کدخدایی الیادرانی

هیأت تحریریه

دکتر علی رضا فضل زاده

دانشیار دانشگاه تبریز

دکتر حسن یزدی فر

استاد تمام دانشگاه سالفورد انگلستان

دکتر ذبیح اله رضایی

استاد تمام ممفیس ایالات متحده آمریکا

دکتر جمال الدین نظری

استاد دانشگاه سایمون فریزر، برنابی، کانادا

دکتر سعید همایون

دانشیار دانشگاه گاول، سوئد

دکتر غلامرضا زندی پورجوپاری

دانشیار دانشگاه کوالا لامپور، کوالا لامپور، مالزی

دکتر زهرا پورزمانی

استاد تمام دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز

دکتر آرینا جهانشاد

دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکز

دکتر احمد خدای پور

استاد تمام دانشگاه شهید باهنر کرمان

دکتر مهدی صالحی

استاد تمام دانشگاه فردوسی مشهد

دکتر علی اکبر عرب مازار

استاد تمام دانشگاه شهید بهشتی

دکتر محمد حسین قائمی

استاد تمام دانشگاه بین المللی امام خمینی

دکتر یحیی کامیابی

استاد تمام دانشگاه مازندران

نشانی: تهران، خیابان سپهبد قرنی، نرسیده به پل کریم خان زند

خیابان شهید امانی، پلاک چهار، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

نمابر: ۸۸۸۰۱۹۱۰

تلفن: ۴۲۹۲۵

سامانه‌ی ارسال مقالات و داوری: article.iacpa.ir

این فصلنامه طبق مجوز شماره ۸۶۷۶۸ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۲ از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی

به چاپ می‌رسد.

این فصلنامه با همکاری انجمن علمی حسابداری مدیریت ایران به چاپ می‌رسد.

فهرست داوران دوره پانزدهم

نام	نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان
بهمن	بنی مهد	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج
کاوه	پزندین	استادیار	دانشگاه پیام نور
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
محمد رضا	پورعلی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
زهره	حاجیها	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق
محمد	حسینی	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال
فرزانه	حیدرپور	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
فریدون	رهنمای رودپشتی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
سید حسین	سجادی	استاد	دانشگاه شهید بهشتی
محمد حسین	صفرزاده	استادیار	دانشگاه شهید بهشتی
بیبا	مشایخی	استاد	دانشگاه تهران
ساسان	مهرانی	استاد	دانشگاه تهران

راهنمای نگارش مقالات

مقاله‌های ارسال شده پس از داوری تخصصی و در صورت تأیید هیأت تحریریه، به چاپ می‌رسد. از تمامی استادان و پژوهشگران گرامی که مقاله‌های خود را برای چاپ به این فصلنامه ارسال می‌کنند، تقاضا می‌شود، در تنظیم مقالات به موارد زیر توجه کنند.

۱. شکل مقاله

مقاله در محیط نرم‌افزاری Word 2007، در اندازه صفحه A4 (حاشیه‌ها از بالا ۴، پایین ۵/۶، چپ ۴/۵ و راست ۵ سانتی‌متر)، فونت عنوان: قلم فارسی متن B Titr با اندازه قلم: برای عنوان مقاله ۱۶ و برای نام نویسندگان ۱۲ به صورت پررنگ (Bold) و وسط چین؛ فونت متن: قلم فارسی متن B Zar با اندازه قلم: برای قسمت چکیده ۱۱، متن اصلی مقاله ۱۲، پی نوشت ۱۱، منابع ۱۱، واژه‌های کلیدی ۱۰ و محتوای فارسی نگاره‌ها ۱۰؛ فاصله بین خطوط یک سانتی‌متر و تورفتگی ابتدای هر پاراگراف معادل ۰٫۳ سانتی‌متر و ردیف شده (Justify)؛ قلم انگلیسی متن Times New Roman با اندازه قلم: برای عنوان انگلیسی (پررنگ) ۱۴، چکیده انگلیسی ۱۲، فرمول‌ها ۱۱ (چپ‌چین)، پی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، محتوای انگلیسی نگاره‌ها ۹، طبقه‌بندی موضوعی ۸؛ عناوین نگاره‌ها و نمودارها ایتالیک و پررنگ (Bold)، دارای فاصله ۶ نقطه (pt) قبل و بعد از نگاره و نمودار و به صورت وسط چین؛ حداکثر در ۱۸ صفحه (شامل منابع و ماخذ) و بدون شماره‌گذاری صفحات، حروف‌چینی و فایل اصلی مقاله و فایل بدون نام نویسنده از طریق سامانه‌ی دریافت و داوری مقالات article.iacpa.ir ارسال شود. تا جایی که ممکن است، در متن مقاله از عکس استفاده نشود و در صورت استفاده، عکس با کیفیت بالا و سیاه و سفید باشد.

۲. ساختار مقاله

۱-۲. صفحه جلد مقاله: این صفحه باید شامل موارد زیر باشد:

- عنوان کامل مقاله؛

- نام نویسنده یا نویسندگان (نام نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، با علامت ستاره مشخص شود)؛

- رتبه علمی و نام مؤسسه یا دانشگاه یا محل اشتغال (به صورت فارسی و انگلیسی)، نشانی کامل نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، شامل: نشانی پستی، شماره تلفن، نامبر و نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛

- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبه علمی و محل خدمت درج شود.

۲-۲. صفحه اول مقاله: عنوان و چکیده مقاله به زبان فارسی. چکیده در چهار پاراگراف شامل موضوع و هدف مقاله، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری و اصالت و افزوده آن به دانش (در مجموع حداکثر ۵۶۱ کلمه) و واژه‌های کلیدی (حداکثر پنج واژه).

۳-۲. صفحه دوم تا انتهای مقاله: این بخش باید دربردارنده موارد زیر باشد:

- مقدمه (چند پاراگراف شامل بیان مسئله، مبانی نظری، هدف، اهمیت و ضرورت آن)؛

- مروری بر پیشینه (صرفاً پژوهش‌های مرتبط و به ترتیب زمانی یا موضوعی بررسی شود و نتیجه آن در پایان این بخش استخراج ماتریس نظریه و یا مدل مفهومی یا تحلیلی باشد که متغیرهای پژوهش را مستند می‌سازد و تدوین فرضیه‌های پژوهش؛

- روش پژوهش (شامل: روش پژوهش، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آن‌ها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد)، جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛

- یافته‌های پژوهش (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛

- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسئله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج (توصیه‌های سیاستی صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد) و در صورت لزوم پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی با توجه به محدودیت‌های پژوهش یا چگونگی توسعه پژوهش حاضر)؛

- فهرست منابع.

- چکیده انگلیسی (که باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد).

۳. ارجاع‌های درون‌متنی

به منظور ارجاع‌های فارسی در متن مقاله از روش APA (ای.پی.ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که :

- نام خانوادگی نویسنده همراه با سال انتشار آن در متن به صورت فارسی ارائه می‌شود و نیازی به ذکر معادل انگلیسی اسامی در پی‌نوشت نمی‌باشد. چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جدا سازی استفاده شود.

- هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع درج شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع و ماخذ درج نشود.

در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون‌متنی (به غیر از اسامی نویسندگان)، از پی‌نوشت استفاده شود. در متن به هیچ عنوان نباید عبارات و اصطلاحات انگلیسی ارائه شود، مگر در مورد فرمول‌ها و معادله‌ها.

۴. فهرست منابع

برای تنظیم فهرست منابع، از روش ارجاع APA (ای.پی.ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که ابتدا منابع فارسی و پس از آن منابع انگلیسی، به ترتیب حروف الفبا و براساس نام خانوادگی نویسنده، به شرح زیر ذکر و شماره‌گذاری می‌شود:

۱-۴. کتاب: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (سال انتشار). (نقطه و یک فاصله) نام کتاب با حروف ایتالیک، (ویرگول و یک فاصله) نام مترجم، (ویرگول و یک فاصله) محل انتشار (دو نقطه و یک فاصله) نام انتشارات. (نقطه)

۲-۴. مقاله: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیکی، دوره (شماره) با حروف ایتالیکی، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله. (نقطه)

۳-۴. مقالات برخط: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیکی، دوره (شماره) با حروف ایتالیکی، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله. (نقطه و یک فاصله) دریافت شده از (دو نقطه و یک فاصله) آدرس سایت

۳-۴. گزارش‌ها و سایر منابع: در این باره نیز اطلاعات کافی و کامل ارائه شود.

- در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود، اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه ویرگول (!) جدا شود.

- فهرست منابع نیازمند شماره‌گذاری نمی‌باشد. چنانچه بیش از یک عنوان از یک یا چند نویسنده مورد استناد قرار گرفته باشد، علاوه بر رعایت ترتیب حروف الفبا، ترتیب سال انتشار نیز رعایت شود؛ به این صورت که کتاب یا مقاله‌ای که زودتر (قدیمی‌تر) انتشار یافته است، در فهرست زودتر درج می‌شود. به منظور جلوگیری از بروز اشتباه بین منابع مختلف درج شده در فهرست، شروع هر منبع بدون تورفتگی یا بیرون زدگی خواهد بود و چنانچه عبارت طولانی شد، ادامه با تورفتگی (با استفاده از تکنیک Hanging) ۰,۵ سانتی‌متر می‌باشد.

۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

عنوان نمودارها در زیر و عنوان نگاره‌ها در بالای آن‌ها درج شود. بهتر است نمودارها و نگاره‌ها، در داخل متن و پس از جایی که به آنها اشاره شده، درج شوند. برای شماره‌گذاری از شماره ۱ (عددی و داخل پرانتز، مانند نگاره (۱)) تا... استفاده شود. داخل نگاره‌ها باید به فارسی نوشته شود و در شرایط استفاده ممیز، از به کار بردن نقطه به جای ممیز خودداری گردد؛ در صورت ضرورت ضمن درج عنوان فارسی متغیرها، یک ستون می‌تواند به نمادهای مورد استفاده برای متغیر به زبان انگلیسی به گونه‌ای که در معادله‌ها و مدل‌ها استفاده شده اختصاص یابد. عناوین ستون‌ها در نگاره‌ها، به صورت وسط چین بوده و سطر اول هر نگاره که شامل عناوین ستون‌هاست با رنگ طوسی و درجه روشنی ۲ نمایش داده شود. برای اشاره به محتوای نگاره‌ها و نمودارها در متن، می‌بایست با استفاده از شماره آن‌ها، ارجاع مناسب صورت گیرد. فرمول‌ها نیز در جداولی دو ستونی به صورت خطوط نامرئی (No Border) ارائه و به صورت مدل (۱) (عددی و داخل پرانتز) تا ... شماره‌گذاری شوند.

۶. پی‌نوشت‌ها

اصطلاحات انگلیسی و برخی توضیحات لازم در پی‌نوشت (نه زیر نویس) و به صورت جدول چهار ستونی (شامل شماره پی‌نوشت و محتوای پی‌نوشت) با خطوط نامرئی (Border No) ارائه شود. شماره‌گذاری پی‌نوشت‌ها به صورت متنی و بدون استفاده از تکنیک EndNote در ورد درج شود.

۷. سایر نکات

- قبل از نقطه، ویرگول، نقطه ویرگول، دونقطه، علامت سؤال، علامت تعجب و ... نیازی به فاصله نیست، اما بعد از این علائم باید یک فاصله گذاشته شود.
- هنگام استفاده از پرانتز قبل از باز شدن پرانتز و بعد از بسته شدن پرانتز از فاصله استفاده کنید.
- معادل‌های انگلیسی عناوین علمی نویسندگان به شرح نگاره زیر می‌باشد:

عناوین	معادل انگلیسی
کارشناس	BSc.
دانشجوی کارشناسی ارشد	MSc. Student
کارشناسی ارشد	MSc.
دانشجوی دکترا	Ph.D. Student
دکتر	Ph.D.
استادیار	Assistant Prof.
دانشیار	Associate Prof.
استاد	Prof.

- * مقاله‌های فرستاده شده نباید به صورت هم‌زمان به مجله‌های فارسی‌زبان دیگری در داخل و یا خارج از کشور ارسال شده باشد.
- * فصلنامه از پذیرش مقاله‌هایی که موارد شکلی و ساختاری یاد شده در راهنما در آن‌ها رعایت نشده باشد، معذور است.
- * فصلنامه در ویرایش مقاله‌ها و حذف برخی بخش‌ها، بدون تغییر در محتوای آن، آزاد است و مقاله‌هایی را که دریافت می‌کند، باز نمی‌گرداند.
- * مسئولیت صحت و سقم مطالب مقاله به عهده نویسنده است.
- * فایل ورد را به زبان انگلیسی نام‌گذاری کنید. این نام باید شامل: نام خانوادگی نویسنده اول و تاریخ ارسال مقاله باشد.
- * به منظور تسریع در فرآیند داوری و چاپ مقاله، از استادان و پژوهشگران محترم تقاضا می‌شود قبل از ارسال مقاله از ویرایش فنی و ادبی مقاله و رعایت نکته‌هایی که در این راهنما درج شده است، اطمینان حاصل نمایند.
- * مقاله‌های پژوهشی به مقاله‌هایی گفته می‌شود که از پروژه تحقیقاتی، رساله دکتری یا پایان‌نامه کارشناسی ارشد استخراج شده باشد.
- لطفا حجم فایل ارسالی بیشتر از ۵ مگابایت نباشد.
- نویسندگان محترم ملزم هستند فرم تعهد نامه و فرم تعارض منافع پس از تکمیل، امضا و اسکن به همراه فایل مقاله ارسال فرمایند.

تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر حق الزحمه حسابرسی
و تاخیر در صدور گزارش حسابرس

محمد افخمی، نقی فاضلی

۸

تبیین الگوی گزارش حسابرسی بر رفتار سرمایه گذار با تأکید بر سوگیری های رفتاری

فاطمه صفری، فریدون رهنمای رودپشتی، قدرت اله طالب‌نیا

۳۲

بررسی عوامل اثربخشی و صلاحیت حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران

جعفر باباجانی، رضا قنبریان علویچه

۴۸

رابطه میان شخصیت سازمانی حساب‌رسان و سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی

محمد رضا شمس بیدهندی، مجید بمانی محمدآبادی، سمانه رفاهی بخش

۸۰

خدمات مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی حسابرسی داخلی در نظام گزارشگری پایداری

الهه احمدی امین، علی رحمانی، ذبیح الله رضایی، سعید همایون، آزاده مداحی

۱۰۰

ارزشیابی کیفیت بیرونی سرفصل برنامه درسی مقطع کارشناسی ارشد حسابرسی در ایران:

از دیدگاه دانش‌آموختگان و کارفرمایان

زهرا دیان‌تی دیلمی، محمد مهدی نوری، حسین عباسیان

۱۲۸



The Effect of Disclosure of Key Audit in matters the Independent Auditor's Report on Audit Fees and the Delay in Issuing the Auditor's Report.

Mohammad Afkhami¹, Naghi Fazeli²

Received: 2022/09/09

Approved: 2024/02/10

Research Paper

Abstract:

This research has been conducted with the aim of investigating the effect of the disclosure of key audit matters in the independent auditor's report on the audit fee and the delay in issuing the independent auditor's report. Adding the key audit matters section in the audit report in order to strengthen the auditor's relationship with the stakeholders through audit reports is considered one of the important regulations enacted in recent years, which is crystallized by the formulation of the audit standard (701) entitled "Reporting key audit matters in the independent auditor's report". This research is conducted with the statistical population consisting of 71 members of audit committees of listed and non-listed companies and through interviews and questionnaires to collect data and then using 22SPSS software, the effect of disclosing key audit matters on audit fees and delay in issuing the auditor's report. The results of this study showed that the inclusion of key audit matters in the auditor's reports constantly leads to a delay in the issuance of the audit report. It also provides evidence of the existence of a significant positive relationship between key audit matters and accounting costs. Our findings will help editors of laws and regulations and observers to better understand the consequences of modern accounting standards.

Key Words: key audit matters, audit report delay, audit fees, audit committee

 [10.22034/JPAR.2024.2011171.1219](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2011171.1219)

1. PhD student in Accounting department, Semnan branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.

maxanqah@yahoo.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.

(Corresponding Author) fazeli.n@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس

محمد افخمی^۱، نقی فاضلی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۲۱

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

این پژوهش با هدف بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل انجام شده است. افزودن بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی به منظور تقویت ارتباط حسابرس با ذینفعان از طریق گزارشات حسابرسی یکی از مقررات مهم وضع شده در سال‌های اخیر تلقی می‌شود که این امر با تدوین استاندارد ۷۰۱ حسابرسی با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» متبلور شده است. این پژوهش با جامعه آماری متشکل از ۷۱ نفر اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های بورسی و غیر بورسی و از طریق مصاحبه و پرسشنامه نسبت به جمع‌آوری داده‌ها اقدام و سپس با استفاده از نرم‌افزار SPSS 22 تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این تحقیق نشان داد که گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرس مستقل منجر به تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود. همچنین ما شواهدی مبنی بر وجود رابطه مثبت معنادار بین مسائل عمده حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی ارائه می‌دهد. یافته‌های ما به تدوین‌کنندگان قوانین و مقررات و ناظران برای درک بهتر عواقب استانداردهای حسابرسی جدید کمک می‌کند.

واژه‌های کلیدی: مسائل عمده حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، کمیته حسابرسی.

 [10.22034/JPAR.2024.2011171.1219](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2011171.1219)

maxanqah@yahoo.com

fazeli.n@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.

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

۱- مقدمه

سازمان حسابرسی ایران، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری حسابرسی را پذیرفت و مجموعه‌ای از استانداردهای گزارشگری حسابرسی جدید و تجدیدنظر شده را با هدف الزام حسابرسان به ارائه بینش و شفافیت بهتر در گزارش‌های خود درباره شرکت‌هایی که حسابرسی می‌کنند، را منتشر کرد. و استانداردهای جدید و تجدیدنظر شده را برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها لازم الاجرا کرد. تغییرات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری حسابرسی که توسط ایران پذیرفته شده است بخشی از یک حرکت گسترده‌تر برای ارتقای گزارش حسابرس است. عنصر اصلی استانداردهای نظارتی جدید در گزارشگری جدید، استاندارد ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» است که نیازمند افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی است. منظور از مسائل عمده حسابرسی بیان کردن موضوعاتی است که بیشترین اهمیت را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری دارا هستند. برای شناسایی موضوعات با اهمیت، حسابرس باید حوزه‌هایی با ریسک‌های ارزیابی شده بالاتر، حوزه‌هایی که نیاز به قضاوت حسابرس و مدیریت را دارند و تأثیر رویدادها یا معاملات مهمی که در طول سال رخ داده‌اند را در نظر بگیرد. انتخاب مسائل عمده حسابرسی مستلزم این است که حسابرس حقایق و شرایط فردی هر شرکتی را که حسابرسی می‌کند در نظر بگیرد و آن اطلاعات را به شکلی مختصر و قابل فهم انتقال دهد. بخش «مسائل عمده حسابرسی» گزارش حسابرس باید نشان دهد که چرا هر موضوع یک مسئله عمده حسابرسی در نظر گرفته می‌شود و چگونه موضوع در حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است و همچنین به افشاهای مربوطه در صورت‌های مالی اشاره می‌کند. هر مسئله عمده حسابرسی باید با عنوان فرعی مناسب مشخص شود. با این حال، ترتیب ارائه مسائل عمده حسابرسی درباره یک موضوع با قضاوت حرفه‌ای حسابرس است. تا به امروز در ایران، تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و تاخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل به اندازه کافی مورد توجه قرار نگرفته است. با توجه به این که جامعه آماری این پژوهش متشکل از اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های بورسی و غیر بورسی است و طبق منشور کمیته حسابرسی، بخشی از مسئولیت‌های کمیته حسابرسی ارائه پیشنهاد درباره انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرس مستقل و بازرس قانونی، بررسی کلیه شرایط قرارداد حسابرسی و تناسب حق‌الزحمه دریافتی حسابرس مستقل، نظارت بر موضوعات با اهمیت گزارشگری مالی، کسب اطمینان معقول نسبت به قابلیت اطمینان و به موقع بودن گزارش‌های مالی شرکت و ... است. این پژوهش در صدد بررسی این موضوع است که آیا تغییرات جدید گزارشگری حسابرسی علی‌الخصوص افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل منجر به تاخیر در صدور گزارش و تحت تأثیر قرارداد حق‌الزحمه حسابرس مستقل خواهد گردید یا خیر؟

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

۲-۱- گسترش گزارش حسابرس مستقل

هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی هدف گزارشگری مالی را در چارچوب مفهومی، ارائه اطلاعات مالی که برای استفاده‌کنندگان فعلی و بالقوه صورت‌های مالی در تصمیم‌گیری مفید باشد، تعریف می‌کند. همچنین بیان می‌نماید که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، اتکا و به موقع بودن اطلاعات مفید را طلب می‌کنند. زیرا عملکرد حسابرس نقش مهمی در ارائه قابلیت اتکای اطلاعات مالی دارد. اگرچه حسابرس مستقل قابلیت اتکای اطلاعات مالی را افزایش می‌دهد، اما باید با رعایت کامل چارچوب‌های گزارشگری و استانداردهای حسابداری و حسابرسی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را متقاعد کند که قابلیت اتکای صورت‌های مالی افزایش یافته است. رسوایی‌های حسابداری، به ویژه آنهایی که در آغاز هزاره رخ داد، درک استفاده‌کنندگان را از عملکرد ارائه قابلیت اطمینان حسابرسی بدتر کرد. این رسوایی‌ها این باور را افزایش داد که حسابرسان در نقش تضمینی خود شکست خورده‌اند (اولوجد و همکاران، ۲۰۲۰). یک بحث مداوم در مورد پیامدهای سیاست‌ها برای بهبود شفافیت گزارش حسابرسی وجود دارد (کلواک و همکاران، ۲۰۲۰؛ چیانگ و همکاران، ۲۰۲۱). گزارش حسابرس مستقل یک ابزار ارتباطی حیاتی برای عملکرد مالی شرکت است که از حسابرس به ذینفعان تحویل داده می‌شود (تانگروئنرات، ۲۰۱۵). هدف گزارش حسابرسی اطمینان دادن به سهامداران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان است (سوتیپون، ۲۰۲۰). مقررات و استاندارد جدید گزارش حسابرسی به یک روند در تحقیقات بین‌المللی تبدیل شد (سریون پیچ، ۲۰۱۷) و افشای مسائل عمده حسابرسی را الزامی کرد. رسوایی‌های حسابداری در آغاز قرن بیست و یکم بحث‌های مهمی را در حسابرسی ایجاد کرده بود. بعد ارتباطی حسابرسی نیز بخشی از این بحث‌ها بود. مقررات وضع شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در سال ۲۰۱۵ در خصوص گزارشات حسابرسی نیز باید به عنوان یکی از محصولات اصلی این فرآیند در نظر گرفته شود. در مقررات وضع شده بخشی به نام مسائل عمده حسابرسی به گزارشات حسابرسی اضافه شد. افزودن مسائل عمده حسابرسی به فرمت گزارش حسابرسی، اصلاح مهمی بود که پس از بحث‌های طولانی انجام شد. این پاسخی به بحث‌هایی در مورد چگونگی افزایش ارزش مفید اطلاعات در گزارش‌های حسابرسی بود. ادعایی مبنی بر اینکه افزودن مسائل عمده حسابرسی منجر به مطالعات جدید می‌شود و ادبیات موجود با دیدگاهی جدید بررسی می‌شود، ادعایی نادرست نخواهد بود. با توجه به این که اولین راهنمایی معتبر در مورد جمله‌بندی گزارش حسابرسی در سال ۱۹۱۷ در ایالات متحده آمریکا انجام شد (کارمایکل و وینترز، ۱۹۸۲)، می‌توان فرض کرد که ادبیات مربوط به گزارش‌های حسابرسی بسیار قدیمی است. پس از بازنگری در متن گزارش حسابرسی در سال ۱۹۴۹، برای مدت طولانی هیچ تجدید نظری در مورد قالب گزارش حسابرسی انجام نشد (کارمایکل و وینترز، ۱۹۸۲). با این حال، تحولات اقتصادی، تکنولوژیکی و مالی که در

دهه نود آغاز شد و در دهه ۲۰۰۰ شتاب گرفت، بر تجارت و ساختارهای نهادی مرتبط تأثیر گذاشت. در این چارچوب انتظارات و درخواست‌های جدیدی برای تغییر برای گزارش‌های حسابرسی بیان شده است. در برخی از مطالعات مربوط به گزارش حسابرسی، ناکافی بودن اطلاعات در گزارش‌های حسابرسی بیان شد و توصیه‌های گسترده‌ای در گزارش حسابرسی ارائه شد (وانسترالن و همکاران، ۲۰۱۲؛ ترنر و همکاران، ۲۰۱۰). این بحث‌ها منجر به گسترش گزارش‌های حسابرسی شده است. گزارش حسابرسی که در دهه ۹۰ گسترش یافت (مانسون و زمان، ۲۰۰۱)، در دهه ۲۰۱۰ مجدداً مطابق با نیازها و انتظارات گسترش یافت. پس از رسوایی‌های حسابداری که باعث کاهش اعتماد عمومی شد، مقررات بین‌المللی مختلفی برای بازگرداندن اعتماد به حرفه حسابرسی و افزایش کارایی فرآیند حسابرسی وضع شده است. این مقررات بهبودها و اصلاحات قابل توجهی را به ویژه برای نظارت عمومی و استقلال حسابرسان اعمال می‌کند. اگرچه این مقررات منجر به افزایش کیفیت حسابرسی شد، لیکن شکاف انتظاری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ادامه یافت. مقدار قابل توجهی از مشکلات شکاف انتظاری مربوط به فرآیند حسابرسی است. با این حال، گزارش حسابرسی نیز یکی از موضوعات بحث شکاف انتظاری بوده است. برخی از این استدلال‌ها بر قالب گزارش حسابرسی متمرکز شده‌اند (وانسترالن و همکاران، ۲۰۱۲). مطالعات اخیر در مورد شکاف انتظاری، تقاضای استفاده‌کنندگان را برای اطلاعات بیشتر در گزارش‌های حسابرسی نشان داد (آساره و رایت، ۲۰۱۲).

گزارش‌های حسابرسی و محتوای آنها یکی از موضوعات کلیدی برای حسابرسان بوده است. تنها ابزار فیزیکی که ارتباط اساسی حسابرسان با استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در خصوص فرآیند حسابرسی و اظهارنظر حسابرسی فراهم می‌کند، گزارش حسابرسی است. گزارش حسابرسی فرآیند و مسئولیت‌های حسابرسی را خلاصه می‌کند و اظهارنظر می‌کند که آیا صورت‌های مالی منصفانه ارائه شده‌اند یا خیر؟ حرفه حسابداری برای انتقال بهتر فرآیند حسابرسی، مسئولیت‌ها و نظرات طرفین را پذیرفت و زبان یکسانی را به وجود آورد. مطالعات تجربی وجود دارد که نشان می‌دهد گزارش‌های حسابرسی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مهم هستند و گزارش‌ها می‌توانند واکنش‌های قابل توجهی در بازار سرمایه ایجاد کنند.

اگرچه محتوای گزارش‌های حسابرسی در طول سال‌ها از اولین گزارش حسابرسی استاندارد شده در دهه ۱۹۴۰ تا دوران مدرن تغییر کرد، استفاده از زبان استاندارد ادامه یافت. با این حال، استدلال‌هایی در مورد قالب استاندارد وجود داشت. شواهدی وجود دارد مبنی بر اینکه حسابرسان و کاربران برداشت‌های متفاوتی از معنا و محتوای پیام در گزارش‌های حسابرسی دارند (سیزلسکی و ویربیچ، ۲۰۱۲؛ شلوچ و گی، ۲۰۰۶؛ آساره و رایت، ۲۰۱۲). علاوه بر این، افشا نکردن مسائلی که شامل ارزیابی انتقادی در طول حسابرسی با گزارش حسابرسی استاندارد فعلی است، باعث افزایش مشکلات عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود (وانسترالن و همکاران، ۲۰۱۲). دانشگاهیان و مؤسسات مختلف استدلال کرده‌اند که با گزارش حسابرسی جدید، حسابرسان می‌توانند ارزش اطلاعاتی

بالاتری را به استفاده‌کنندگان منتقل کنند (کوردوش و فولوپا، ۲۰۱۵). افزایش ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی همیشه یک موضوع مهم بوده است. در این زمینه اصلاحات مختلفی در محتوا و شکل گزارش حسابرسی در گذشته انجام شده است. یکی از این اصلاحات، مفهوم جدیدی را به نام مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی معرفی کرد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، استاندارد بین‌المللی ۷۰۱ را در ژانویه ۲۰۱۵ صادر کرد. این استاندارد در ارتباط با مسائل عمده حسابرسی، بند جدیدی را در گزارش حسابرسی معرفی کرد. استاندارد ۷۰۱ حسابرسان را ملزم می‌کند تا موارد مهمی را در مورد فرآیند و تحلیل حسابرسی در گزارش حسابرسی خود افشا کنند. هدف هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، برقراری ارتباط بهتر بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی با الگوی گزارش حسابرسی جدید است (بونیان و پرومسن، ۲۰۱۹، ص ۱۵۹). هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی همچنین انتظار داشت که کیفیت حسابرسی با اصلاح این گزارش حسابرسی افزایش یابد و شواهدی مبنی بر سطح بالایی از حمایت از اصلاح گزارش حسابرسی در میان ذینفعان برجسته وجود دارد (پراساد و چاند، ۲۰۱۷، ص ۳۶۲).

تأثیر عمده بخش مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل، افزودن یک عبارت غیر استاندارد در قالبی عمدتاً استاندارد است. این تغییر فرمت گزارش حسابرسی برای رسیدگی به خواسته‌های استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی ایجاد شده است. برخی از مطالعات (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۴) شواهدی در مورد ارزش اطلاعاتی اضافی بندهای مسائل عمده حسابرسی برای استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی ارائه می‌کنند. از سوی دیگر، برخی مطالعات وجود دارد که نشان می‌دهد مسائل عمده حسابرسی ارزش اطلاعاتی اضافی ندارند (بونیان و پرومسن، ۲۰۱۹). علاوه بر این، کید و هاج افزایش عدم تقارن اطلاعاتی را که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی، بین حسابرسان و مشتری به دلیل مسائل عمده حسابرسی می‌شود، استدلال کردند. استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم می‌کند که برنامه حسابرسی مبتنی بر ریسک را برای هر صاحب‌کار تهیه و ارائه کند. برنامه مبتنی بر ریسک، اگرچه شامل فرآیندهای مشابهی است، اما حسابرس یک فعالیت حسابرسی خاص برای هر مشتری را انجام می‌دهد. با این حال، از آنجایی که گزارش‌های حسابرسی که در پایان فرآیند حسابرسی ظاهر می‌شوند دارای قالب استاندارد بودند، معاملات و ارزیابی‌های خاص مشتری را منعکس نمی‌کردند. تعداد قابل توجهی از مطالعات در مورد عوامل مؤثر بر گزارش حسابرسی در ادبیات حسابداری انجام شده است. عوامل مؤثر بر گزارش حسابرسی با ویژگی‌های خاص حسابرس یا کسب و کار مشتری مرتبط است. بی‌اساس نیست اگر ادعا کنیم که روابط مشابهی در گزارش‌های حسابرسی وجود دارد که با افزودن مسائل عمده حسابرسی پدیدار شده و توسعه یافته است؛ همچنان وجود دارد. طبیعتاً، مطالعات انجام شده در نتیجه گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی، متغیرهای مشابهی را نیز در نظر گرفته است. فرض بر این است که مؤسسات حسابرسی بزرگ با منابع انسانی، مالی

و تکنولوژیکی خود، حسابرسی با کیفیتی را انجام می‌دهند. این موضوع پذیرفته شده است که مؤسسات حسابرسی بزرگ می‌توانند گزارش‌های حسابرسی مناسب‌تری را به دلیل توانایی آنها در عمل مستقل‌تر و همچنین توانایی آنها در انجام حسابرسی با کیفیت ارائه دهند (اشلمان و گوو، ۲۰۱۴). بنابراین، ادبیاتی وجود دارد که ادعا می‌کند بین مؤسسات حسابرسی بزرگ و نظر حسابرسی رابطه وجود دارد. رابطه مشابهی را می‌توان برای افشای مسائل عمده حسابرسی که توسط شرکت‌های حسابرسی بزرگ و کوچک انجام می‌شود، انتظار داشت. فرض بر این است که سودآوری شرکت‌ها نیز در تعیین نظر حسابرسی مؤثر است. احتمال داشتن اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده برای شرکت‌های سودآور کاهش می‌یابد (لایتینن و لاتینن، ۱۹۹۸). در حسابرسی شرکت‌های سودآور، موارد کمتری وجود دارد که حسابرسان احساس کنند موظف به افشای آن هستند. بنابراین، این ممکن است منجر به افشای کمتر مسائل عمده حسابرسی در حسابرسی شرکت‌های سودآور در مقایسه با حسابرسی شرکت‌هایی که سود کمتری دارد؛ شود. همچنین تحقیقات زیادی در مورد تأثیر جنسیت در حسابداری و حسابرسی انجام شده است (ایتون و همکاران، ۲۰۱۳، لی و همکاران، ۲۰۱۹). مطالعات متعددی در مورد تأثیر جنسیت حسابرس بر گزارش حسابرسی، فرآیند حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد (ایتون و همکاران، ۲۰۱۳، لی و همکاران، ۲۰۱۹). پینتو و مورایس (۲۰۱۹) تعداد بندهای بیشتری از افشای مسائل عمده حسابرسی در شرکت‌هایی که دارای بخش‌های تجاری بزرگ هستند را مشاهده کرده‌اند. رستمی و همکاران (۱۴۰۱) بیان نمودند ضابطه مند سازی بیش تر جریان قیمت گذاری خدمات اعتباردهی حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی و سایر مراجع ذیربط را می‌طلبد. کاظم دخت و همکاران (۱۴۰۱) بیان نمودند رابطه منفی معنی دار بین فشار هزینه‌های حسابرسی و استقلال حسابرسی وجود دارد.

۲-۲- مسائل عمده حسابرسی و تاخیر در صدور گزارش حسابرس مستقل

به موقع بودن اطلاعات مالی به عنوان یکی از عوامل افزایش سودمندی اطلاعات در چارچوب مفهومی گزارش‌گیری مالی توصیف می‌شود. گزارش‌گیری مالی به موقع ممکن است باعث ایجاد اعتماد و اطمینان در حاکمیت در بین سرمایه‌گذاران شود، در غیر این صورت، گزارش‌دهی با تأخیر ممکن است منجر به کاهش قابلیت اطمینان و ارتباط شود (آپادور و محد نور، ۲۰۱۳). انتظارات استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و مقررات مربوطه، حسابرسان را برای گزارش به موقع تحت فشار قرار می‌دهد. حسابرسان موظفند در مهلت‌های مقرر، کار حسابرسی را تکمیل و گزارش حسابرسی را ارائه کنند. در ایران، صورت‌های مالی شرکت اصلی باید ظرف ۶۰ روز افشا شود. این مدت برای صورت‌های تلفیقی ۷۵ روز است. تاخیر در گزارش حسابرسی می‌تواند برای اقتصادهای نوظهور که در آن سرمایه‌گذاران گزینه‌های کمتری برای دسترسی به اطلاعات مالی قابل اعتماد دارند، نسبتاً مهمتر باشد (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵). اگرچه حسابرسان با فشار ناشی از اعلام به موقع اطلاعات مالی مواجه هستند، اما همیشه قادر به پاسخگویی مناسب به

این انتظارات نیستند. بنابه دلایلی که از کسب و کار، حسابرِس یا سایر شرایط محیطی مشتری ناشی می‌شود، ممکن است گزارش‌های حسابرسی مطابق با انتظارات استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به موقع ارائه نشود. آن دسته از عوامل (وابستگی حسابرِس، نظر حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، تغییر حسابرِس، حاکمیت شرکتی، سودآوری، ریسک‌های ذاتی، اهرم، و غیره) مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی در ابعاد مختلف مورد مطالعه قرار گرفته‌اند (حبیب و همکاران، ۲۰۱۹). با تصویب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در خصوص گزارش حسابرسی در سال ۲۰۱۵ و معرفی مسائل عمده حسابرسی، تأثیرات مسائل عمده حسابرسی بر به‌موقع بودن گزارش‌های حسابرسی به دنیای پژوهش افزوده شد. تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر نامطلوبی بر ارزش اطلاعاتی صورت‌های مالی دارد (کنچل و پین، ۲۰۰۱). بنابراین، درک عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی مهم است.

قالب جدید گزارش حسابرسی، برخی مطالعات جدید را بر اساس مسائل عمده حسابرسی پدید آورد. برخی از مطالعه‌کنندگان علاقه‌مند به این هستند که آیا افزودن مسائل عمده حسابرسی ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد یا خیر (کریستسن و همکاران، ۲۰۱۴، بونیانت و پرومسن، ۲۰۱۹، سیرویس و همکاران، ۲۰۱۸). تأثیر بالقوه مسائل عمده حسابرسی بر سرمایه‌گذاران (بدارد و همکاران، ۲۰۱۴، سوتیپون، ۲۰۲۰) و کیفیت حسابرسی (راوتیاین و همکاران، ۲۰۲۱، لی و همکاران، ۲۰۱۹) نیز از حوزه‌های مورد علاقه محققان بوده است. محققان همچنین عوامل تعیین‌کننده گزارش مسائل عمده حسابرسی (پینتو و مورایس، ۲۰۱۹، ولت، ۲۰۱۸، ولت ۲۰۲۰) و تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی (بدارد و همکاران، ۲۰۱۹) را جستجو کردند. می‌توان تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر روی تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را به دو روش تخمین زد. اولاً، می‌توان پیش‌بینی کرد که افشای مسائل عمده حسابرسی بار اضافی قابل توجهی برای کار حسابرسی ایجاد نمی‌کند، زیرا حسابرسان مسائلی را توضیح می‌دهند، که قبلاً در فرآیند حسابرسی بر روی آن مسائل تمرکز و ارزیابی کرده‌اند. از سوی دیگر، می‌توان ادعا کرد که با توجه به الزام افشای مسائل عمده حسابرسی، ممکن است منجر به بررسی و ارزیابی دقیق‌تر این موضوعات شود که حسابرسان از قبل نگران آن هستند. علاوه بر این، حتی اگر مسائل عمده حسابرسی بار زمانی حسابرسی را افزایش ندهند، می‌توان تصور کرد که بحث با مشتری به دلیل مواردی که در مسائل عمده حسابرسی توضیح داده می‌شود و عبارات آنها ممکن است بر تأخیر در صدور گزارش حسابرِس تأثیر بگذارد (رید و همکاران، ۲۰۱۹). این وضعیت ممکن است منجر به افزایش کار حسابرسی و طولانی شدن دوره حسابرسی شود. ادبیات تحقیق در مورد این موضوع، به دلیل کاربرد نسبتاً جدید آن، هنوز گسترده نیست. مطالعات در مورد تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرِس در جدول ۱ خلاصه شده است.

جدول ۱: خلاصه مقالات مربوط به تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی مستقل

مقالات	کشور	سال انتشار	نمونه	یافته‌ها
کاواموتو، دانتاس و آنتیکوئیرا	برزیل	۲۰۲۱	۱۲۲ شرکت	کاهش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی
بدارد و همکاران	فرانسه	۲۰۱۹	۳۲۴ شرکت	تأثیر معنی داری بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی ندارد
بعتواه و همکاران	عمان	۲۰۲۲	۶۰۱ شرکت	تأخیر قابل توجه در صدور گزارش حسابرسی
آلمولا و بردبری	نیوزلند	۲۰۲۲	۱۳۲ شرکت	افزایش ناچیز و نتیجه ضعیف در تأخیر صدور گزارش حسابرسی
رید و همکاران	انگستان	۲۰۱۹	۱۲۹۲ شرکت	تغییر قابل توجهی در تأخیر حسابرسی وجود ندارد

در برخی از مطالعات، در مورد تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، هیچ رابطه‌ای بین این متغیرها یافت نشد (رید و همکاران، ۲۰۱۹، بدارد و همکاران، ۲۰۱۹). از سوی دیگر، برخی از مطالعات ادعا می‌کنند که کاهش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی پس از گنجاندن مسائل عمده حسابرسی وجود دارد (کاواموتو، دانتاس و آنتیکوئیرا، ۲۰۲۱، بعثوه، و همکاران، ۲۰۲۲). آلمولا و بردبری (۲۰۲۲، ص ۱۴۴) افزایش ناچیز در تأخیر صدور گزارش حسابرسی پیدا کردند، با این حال، آنها اظهار داشتند که این یک نتیجه ضعیف است. با توجه به تعداد محدود مطالعات در این زمینه و متغیر بودن عوامل مؤثر بر تأخیر در صدور گزارش حسابرسی، هنوز رابطه بین مسائل عمده حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی به طور کامل توضیح داده نشده است.

دو رویکرد متفاوت را می‌توان در رابطه با ارتباط بین اندازه مشتری و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی در نظر گرفت. منابع قوی‌تر و پتانسیل آنها برای ایجاد یک بخش حسابداری شایسته، احتمال حسابرسی به موقع را برای شرکت‌های بزرگ افزایش می‌دهد. از سوی دیگر، احتمال دیگر در مورد شرکت‌های بزرگ این است که انجام معاملات بیش از حد و پیچیده، زمان حسابرسی را افزایش می‌دهد (آپادور و محد نور، ۲۰۱۳). انتظار این است که اندازه شرکت باعث افزایش تأخیر حسابرسی شود.

برخی شواهد تجربی وجود دارد که تأثیر سودآوری بر تأخیر در صدور گزارش را نشان می‌دهد. در حالی که نتایج وجود دارد که نشان می‌دهد شرکت‌های سودآور زمان حسابرسی طولانی‌تری دارند (عارف الدین و عثمان، ۲۰۱۷)، همچنین برخی مطالعات از کوتاه شدن زمان حسابرسی به دلیل سودآوری حمایت می‌کنند (فوجیانتی و ساتریا، ۲۰۲۰). کسب و کارهای سودآور بیشتر احتمال دارد گزارش حسابرسی مثبت دریافت کنند (لاتینن و لاتینن، ۱۹۹۸) که شرایط منفی ممکن است بر فرآیند حسابرسی و زمان تهیه گزارش حسابرسی تأثیر بگذارد و در مشاغل سودآور کمتر رایج باشد. بنابراین، انتظار رابطه منفی بین سودآوری و تأخیر در صدور گزارش وجود دارد. استاندارد ۷۰۱، حسابرسان را ملزم کرد تا افشای مسائل عمده حسابرسی در میان موضوعات مهم در

حسابرسی صورت‌های مالی را تعیین کنند. تصمیم‌گیری در مورد این که کدام مسائل عمده حسابرسی افشا شود نیازمند قضاوت حرفه‌ای و وابسته به عوامل مرتبط با حسابرِس و صاحب‌کار است. همچنین معرفی مسائل عمده حسابرسی ممکن است اثراتی بر بازار، درک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و فرآیند حسابرسی داشته باشد. در یک جامعه مبتنی بر اخبار، سهولت جابجایی سرمایه و توسعه پلتفرم‌های معاملاتی، سرمایه‌گذاران بیشتری را قادر به حضور در بازارهای سرمایه‌گذاری کرد. در این فضای سرمایه‌گذاری گسترده و سریع، نیاز به اطلاعات مالی حسابرسی شده به موقع ضروری تر شد. در این زمینه، درک عوامل موثر بر طول فرآیند حسابرسی و تاریخ صدور گزارش حسابرسی یک موضوع مهم مطالعه بوده است (سلطان و همکاران، ۲۰۱۵). در کشورهای در حال توسعه، صورت‌های مالی حسابرسی شده منبع اصلی است که نیاز سرمایه‌گذاران به اطلاعات قابل اعتماد را فراهم می‌کند (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵). بنابراین یکی از مهمترین انتظارات سرمایه‌گذاران افشای به موقع صورت‌های مالی است. شواهد نشان می‌دهد که برخی از مقررات مانند قانون ساربنز آکسلی که کیفیت حسابرسی را افزایش داده‌اند، باعث افزایش پژوهش‌ها شده است (کریشنان و یانگ، ۲۰۰۹). درک اثرات احتمالی گسترش گزارش‌های حسابرسی با افزودن مسائل عمده حسابرسی به گزارش حسابرِس مستقل و انجام پژوهش‌ها در این زمینه برای تصمیم‌گیری‌های ذینفعان اهمیت دارد. انگیزه اصلی این پژوهش جستجوی این است که آیا افزودن مسائل عمده حسابرسی به گزارش حسابرِس مستقل باعث افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود؟ بدین منظور پیش بینی تاثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرِس مستقل صریحا به شرح زیر فرض می‌شود:

فرضیه یک: افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرِس باعث تأخیر در صدور گزارش حسابرِس مستقل می‌شود.

۲-۳- مسائل عمده حسابرسی و هزینه حسابرسی

حسابرِس‌ان خطرات تحریف با اهمیت را در صورت‌های مالی مشتریانی که حسابرسی می‌کنند شناسایی، ارزیابی و به آنها پاسخ می‌دهند. ما بررسی می‌کنیم که آیا افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرِس مستقل در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تاثیر دارد یا خیر؟ محتوای افشاهای مسائل عمده حسابرسی از جمله شرح ریسک‌های جداگانه و پاسخ حسابرِس، بر این قیمت‌گذاری به چه میزان تاثیر خواهد گذاشت.

استانداردهای حسابداری غالباً مستلزم سطح بالایی از قضاوت مدیران در تهیه صورت‌های مالی و در نتیجه حسابرِس‌ان در ارزیابی خطرات ناشی از تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی است. در پی بحران مالی جهانی ۲۰۰۷-۲۰۰۸، حسابرِس‌ان به دلیل اینکه به اندازه کافی برای جلب توجه به ریسک‌های کلیدی در صورت‌های مالی مشتریان خود کار نمی‌کنند مورد انتقاد قرار گرفتند (به عنوان مثال، جونز ۲۰۱۱). در پاسخ، تدوین‌کنندگان استانداردها در سرتاسر جهان به سمت اجرای استانداردهای گزارشگری پیشرفته حسابرِس حرکت کرده‌اند که حسابرِس‌ان را ملزم می‌کند تا این خطرات را در گزارش حسابرسی توصیف کنند. به عنوان مثال، هیئت استانداردهای

بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی مجموعه‌ای از استانداردهای گزارشگری حسابرسی جدید و بازنگری شده را در سال ۲۰۱۵ منتشر کرد. یکی از ویژگی‌های اصلی این استانداردها، الزام به گزارش «مسائل عمده حسابرسی» است که در آن مواردی را که توسط حسابرسی شناسایی شده است به عنوان مهمترین موارد برای حسابرسی توصیف می‌کند.

تحقیقات تجربی بر این موضوع تمرکز دارد که آیا افشای مسائل عمده حسابرسی بر افزایش مسئولیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد یا خیر. برازل و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند که افشای مسائل عمده حسابرسی به طور کلی مسئولیت حسابرسی را کاهش می‌دهد و افشای حداقل یک مسئله عمده حسابرسی در مقایسه با بیان اینکه هیچ مسئله عمده حسابرسی وجود ندارد، مسئولیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. در روشی مشابه، کچلمایر و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند که افشای مسائل عمده حسابرسی مسئولیت درک شده حسابرسی را کاهش می‌دهد. در مقابل، گیمبار و همکاران (۲۰۱۶) و بک اف و همکاران (۲۰۱۴) پیشنهاد می‌کنند که افشای مسائل عمده حسابرسی این تصور را ایجاد می‌کند که حسابرسان در پیش بینی شکست حسابرسی ادعایی نقش دارند یا توانایی پیش بینی آن را دارند، مسئولیت حسابرسی را افزایش می‌دهد.

ارزیابی ریسک حسابرسی یک موضوع قضاوت حرفه‌ای است. حسابرسان ریسک ذاتی و ریسک کنترل را در سطح ادعا (به عنوان مثال، مانده حساب‌ها، طبقات معاملات، افشاها) ارزیابی می‌کنند تا خطرات تحریف بااهمیت را تعیین کنند. این ریسک‌ها مستقل از حسابرسی صورت‌های مالی وجود دارند. سپس حسابرسی ماهیت، زمان‌بندی و میزان روش‌های لازم برای کشف خطرات ارزیابی شده تحریف بااهمیت و کاهش ریسک حسابرسی را تا حد قابل قبولی تعیین می‌کند. حسابرسان می‌توانند با افزایش تلاش برای آزمایش‌های اساسی بیشتر، خطر شناسایی را کاهش دهند.

استاندارد گزارشگری مسائل عمده حسابرسی تشخیص می‌دهد که «حسابرسی مبتنی بر ریسک است و بر شناسایی و ارزیابی خطرات تحریف بااهمیت تمرکز دارد». این ریسک‌ها «اغلب به حوزه‌های پیچیدگی و قضاوت مدیریتی مهم در صورت‌های مالی مربوط می‌شوند و بنابراین اغلب قضاوت‌های حسابرسی مسائل دشوار یا پیچیده را دربرمی‌گیرند. به نوبه خود، این اغلب بر استراتژی کلی حسابرسی حسابرسی، تخصیص منابع و میزان تلاش حسابرسی در رابطه با چنین موضوعاتی تأثیر می‌گذارد». بنابراین گزارش مسائل عمده حسابرسی شامل ارزیابی حسابرسی از خطرات تحریف بااهمیت و تلاش حسابرسی می‌شود.

تحقیقات قبلی تعدادی از ویژگی‌های صاحب‌کار و حسابرسی را که با حق‌الزحمه حسابرسی مرتبط است تشریح می‌کند. با شروع کار اصلی سیمونیک (۱۹۸۰)، تحقیقات شواهد ثابتی را یافتند که نشان می‌دهد حق‌الزحمه حسابرسی با اندازه شرکت مشتری، پیچیدگی و ریسک ذاتی افزایش می‌یابد (های و همکاران ۲۰۰۶). نتایج حاکی از آن است که سایر ویژگی‌های شرکت مشتری، از جمله زبان مشتری، اهرم و کنترل‌های داخلی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر دارد. با توجه به ویژگی‌های حسابرسی و کار حسابرسی، شواهد نشان می‌دهد زمانی که حسابرسی نسبتاً در کار حسابرسی جدید است، حق‌الزحمه حسابرسی کمتر است، اما نتایج در مورد اینکه

آیا تخصص حسابرِس و ماهیت اظهارنظر حسابرسی در آن نقش دارد یا خیر، متفاوت خواهد بود. برخلاف پروکسی‌های استاندارد شده‌ای که در تحقیقات قبلی استفاده می‌شد، مسائل عمده حسابرسی یک ارزیابی از ریسک خاص مشتری و پاسخ حسابرِس را ارائه می‌دهند. مسائل عمده حسابرسی فرصتی برای کسب بینش بیشتر در مورد فرآیند حسابرسی از دیدگاه حسابرِس را فراهم می‌کنند. ما بررسی می‌کنیم که آیا مسائل عمده حسابرسی منبع مهمی از اطلاعات در مورد محرک‌های اقتصادی در تعیین حق الزحمه حسابرسی هستند یا خیر؟

شرکت‌ها به دلیل عدم پرداخت حق الزحمه بیشتر به حسابرِس مستقل، می‌توانند تمایل و تقاضای کمتری برای استفاده از موسسات حسابرسی بزرگ و با کیفیت داشته باشند و در مقابل به احتمال بیشتر تمایل به استخدام حسابرسان محلی و کوچک نمایند. براساس منشور کمیته حسابرسی، بخشی از مسئولیت‌های کمیته حسابرسی ارائه پیشنهاد درباره انتخاب، چرخش یا تغییر حسابرِس مستقل و بازرِس قانونی، بررسی کلیه شرایط قرارداد حسابرسی و تناسب حق الزحمه دریافتی حسابرِس مستقل، نظارت بر موضوعات با اهمیت گزارشگری مالی، کسب اطمینان معقول نسبت به قابلیت اطمینان و به موقع بودن گزارش‌های مالی شرکت، بررسی پیش نویس گزارش حسابرِس مستقل و بازرِس قانونی و مساعدت جهت رفع اختلاف نظر بین حسابرِس مستقل با هیئت مدیره و مدیر عامل و ... است.

این پژوهش علاوه بر کمک به گسترش ادبیات پژوهش می‌تواند خط و مشی پیرامون این افشاها و نظارت ناظران از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی و ... پس از اجرای افشاهای جدید گزارشگری را بیشتر کرده تا بر نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی با توجه به ویژگی‌های متنی مسائل عمده حسابرسی، بیشتر نظارت نمایند.

حق الزحمه حسابرسی منعکس کننده هزینه‌های اقتصادی حسابرسان کارآمد است و انتظار می‌رود این هزینه‌ها با اندازه، پیچیدگی، خطرپذیری و سایر ویژگی‌های شرکت مشتری متفاوت باشد (سیمونیک و استاین ۱۹۹۶). حسابرسان سطحی از تلاش حسابرسی را انتخاب می‌کنند که کل هزینه‌ها را به حداقل می‌رساند. افشای مسائل عمده حسابرسی بدین منظور در نظر گرفته شده است تا توصیفی خاص از موضوعات صاحبکار که بیشترین اهمیت را در حسابرسی داشتند ارائه دهد. اگر مسائل عمده حسابرسی اطلاعات مربوطه را در مورد خطرات حسابرسی و میزان تلاش حسابرِس را افزایش دهد، انتظار داریم ویژگی‌های کمی و کیفی مسائل عمده حسابرسی گزارش شده در مورد افزایش هزینه‌های حسابرسی تاثیرگذار باشد.

رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و افشای مسائل عمده حسابرسی از دیدگاه حسابرِس دارای اهمیت ویژه‌ای است و باعث ایجاد تنش شده است و دو استدلال بیان می‌شود که نشان می‌دهد بین مسائل عمده حسابرسی گزارش شده و حق الزحمه حسابرسی نباید رابطه‌ای وجود داشته باشد. اول اینکه، مسائل عمده حسابرسی ممکن است «بیش از حد استاندارد» باشند که منجر به این شود که بین مسائل عمده حسابرسی گزارش شده و حق الزحمه حسابرسی نباید رابطه‌ای وجود داشته باشد. که در این صورت برخی از تهیه‌کنندگان (حسابرسان) تمایل به مقایسه با

همتایان خود و «مذاکره» با حسابرسان در مورد تعداد مسائل عمده حسابرسی که باید گزارش شوند و چه مقدار جزئیات باید گزارش گنجانده شود، دارند. که در نتیجه، مسائل عمده حسابرسی ممکن است رابطه قابل توجه و قابل پیش‌بینی با حق‌الزحمه حسابرسی نداشته باشند. دوم، مسائل عمده حسابرسی گزارش شده ممکن است فاقد اطلاعات افزایشی برای تحت تاثیر قرار دادن حق‌الزحمه حسابرسی باشد و سایر شاخص‌ها و ویژگی‌های صاحب‌کار و افشاهای صورت‌های مالی که اجباری شده‌اند بر حق‌الزحمه حسابرسی تاثیری نداشته باشند.

ادبیات قبلی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی را بر روی شرکت‌ها بررسی کرده است، اهمیت بررسی قیمت‌گذاری حق‌الزحمه حسابرسی (چن و همکاران، ۲۰۱۹)، نقش مسائل عمده حسابرسی در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها را برجسته می‌کند (المارزوک و همکاران، ۲۰۲۲)، همچنین تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر کیفیت حسابرسی (سوتیپون، ۲۰۲۱)، کمیته حسابرسی و رسوایی شرکت (مک لافلین و همکاران، ۲۰۲۱)، و تأثیر تنوع جنسیتی بر خوانایی مسائل عمده حسابرسی (ولته، ۲۰۱۸) بررسی شده است. در ایران تا به امروز، تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی حسابرس مستقل به اندازه کافی مورد توجه قرار نگرفته است. اخیراً، ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی برای پیروی از مقررات حسابرسی جدید در مورد مسائل عمده حسابرسی، باید رویه‌های اضافی را انجام دهد، آموزش‌های انطباقی بیشتری را اعمال کنند و بررسی‌های کنترل کیفیت بیشتری را اجرا کنند (چالمرز ۲۰۱۳؛ اوورند، ۲۰۱۳؛ انجمن حسابداران خیره، ۲۰۱۸؛ کلوک و همکاران، ۲۰۲۰). حسابرس این تلاش اضافی را از طریق هزینه‌های حسابرسی به مشتریان منتقل می‌کند. هزینه حسابرسی با افزایش تقاضا برای تشویق حسابرسان به افشای اطلاعات بیشتر افزایش خواهد یافت. علاوه بر این، ادبیات تئوری نمایندگی نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با شیوه‌های حکمرانی خوب، تعامل مدیریت را برای افشای اطلاعات بیشتر به نفع ذینفعان افزایش می‌دهند (شهایب و همکاران، ۲۰۲۲؛ الماگری و همکاران، ۲۰۲۰؛ وارثول کریم و همکاران، ۲۰۱۳؛ النبشا و همکاران، ۲۰۱۸).

از نظر تئوری، ادبیات قبلی استدلال می‌کند که مسائل عمده حسابرسی با هزینه‌های حسابرسی مرتبط هستند (رید و همکاران، ۲۰۱۹؛ چن و همکاران، ۲۰۲۰). به دلیل مسائل عمده حسابرسی، تلاش‌ها و هزینه‌های حسابرسی ممکن است به دلایل بسیاری افزایش یابد (یونگ و همکاران، ۲۰۱۶). موسسه حسابرسی و اطمینان، مشاوره و خدمات مالیاتی و ارنست و یانگ استدلال می‌کنند که مسائل عمده حسابرسی به گزارش‌های حسابرسی گسترده، دقیق و آموزنده جدید نیاز دارند. این امر مستلزم آموزش انطباقی بیشتر و بررسی‌های کنترل کیفیت است (چالمرز ۲۰۱۳؛ اوورند ۲۰۱۳). همچنین گزارش حسابرسی توسعه یافته حاوی اطلاعات بیشتری در مورد فرآیند حسابرسی است. حسابرسان مستقل احتمالاً احساس مسئولیت بیشتری می‌کنند، بنابراین تلاش‌های بیشتری را برای بررسی صورت‌های مالی و اجرای رویه‌های بیشتری در مورد مسائل عمده حسابرسی سرمایه‌گذاری خواهند کرد. این بررسی‌های اضافی ممکن است منجر به هزینه‌های اضافی شود (رید و همکاران، ۲۰۱۹). در نهایت، مسائل عمده حسابرسی ممکن است نیاز به بحث بیشتر با کمیته حسابرسی و مدیریت داشته باشند. گوتیرز و همکاران (۲۰۱۸) و رید و همکاران (۲۰۱۹) استدلال کردند که به

دلیل افزایش طول گزارش حسابرسی مستقل و الزامات گزارش حسابرسی، افزایشی در حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. این بدان معنی است که الزامات جدید برای مسائل عمده حسابرسی هزینه حسابرسی را افزایش می‌دهد. (رید و همکاران، ۲۰۱۶) افزایش جزئی در حق الزحمه حسابرسی به میزان ۶ درصد را پیشنهاد می‌کنند که ممکن است به دلیل افزایش متوسط سالانه باشد. این نشان دهنده این موضوع است که پذیرش مسائل عمده حسابرسی بدون هزینه نیست. همچنین، مطالعاتی مانند (چن و همکاران ۲۰۱۹) ارتباط مثبتی بین مسائل عمده حسابرسی و تلاش‌های حسابرسان پیدا کردند. بنابراین، هزینه حسابرسی ممکن است به دلیل تلاش‌های حسابرسی افزایش یابد.

مطالعات دیگر، مانند سیروآ، بیدارد، و برا (۲۰۱۸) و گلد و هایلمن (۲۰۱۹)، نشان می‌دهد که حسابرسان مستقل ملزم به انجام بررسی‌های اضافی نیستند. استاندارد حسابرسی جدید ۷۰۱ حسابرسان را فقط ملزم می‌کند که اطلاعات بیشتری درباره نحوه شکل‌گیری نظر حسابرسان افشا کند. لنوکس، اشمید و تامپسون (۲۰۱۸)، رید و همکاران (۲۰۱۹)، سیرویس و همکاران (۲۰۱۸) و گلد و هایلمن (۲۰۱۹) پیشنهاد می‌کنند که هزینه حسابرسی پس از اجرای استاندارد ۷۰۱ احتمالاً افزایش نمی‌یابد. این بدان معناست که شرکت‌هایی که از مسائل عمده حسابرسی استفاده می‌کنند با هزینه‌های اضافی برای رعایت الزامات مواجه نخواهند شد. به همین ترتیب، مسائل عمده حسابرسی هیچ تغییری در تلاش حسابرسی ندارند، زیرا حسابرسان در حال حاضر این مرحله را برای اطمینان از کیفیت حسابرسی انجام می‌دهند. و مسائل عمده حسابرسی فقط آنچه را که معمولاً انجام می‌دهند را افشا می‌کنند (اسبجر و روهنک، ۲۰۱۹)، و حق الزحمه حسابرسی تحت تأثیر قرار نخواهد گرفت زیرا به تلاش بیشتری نیاز نیست (سیرا-گاریسیا و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین، حسابرسان همچنان همان رویه را انجام می‌دهد و نیازی به اطلاعات جدیدی نیست. تنها عامل اضافی در گزارش توسعه یافته، افشای اطلاعات دقیق و افشای مسائل عمده حسابرسی است. با این حال، رید و همکاران (۲۰۱۹) رابطه بین مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را ناچیز یافت. آنها در این محدودیت ذکر می‌کنند که حسابرسان ممکن است هزینه‌های اضافی مربوط به استانداردهای جدید را متقبل شده باشد اما این هزینه‌ها را به عنوان حق الزحمه حسابرسی به شرکت منتقل نکرده است. ادبیات قبلی استدلال می‌کند که فشار بر حسابرسان ممکن است هزینه‌های حسابرسی را نیز افزایش دهد (جاتی و سوپرستو، ۲۰۲۰). بنابراین، مدیریت شرکت هزینه‌ای را برای پذیرش مسائل عمده حسابرسی پرداخت می‌کند. ما قصد داریم هزینه‌های مرتبط با الزامات مقررات جدید حسابرسی و افشای مسائل عمده حسابرسی را ارزیابی کنیم. ما احتمال هرگونه هزینه اضافی را که شرکت برای اجرای مقررات حسابرسی جدید با آن مواجه خواهد شد، بررسی می‌کنیم. ما استدلال می‌کنیم که مسائل عمده حسابرسی موجود در گزارش حسابرسی، حسابرسان را ملزم می‌کند که تلاش بیشتری برای رعایت استاندارد ۷۰۱ انجام دهد. بدین منظور پیش بینی تاثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسان مستقل به شرح زیر فرض می‌شود:

فرضیه دو: افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسان مستقل باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

۳- روش شناسی پژوهش جامعه آماری و روش جمع آوری داده‌ها

برای آزمایش این پیش‌بینی، از یک پرسشنامه آنلاین استفاده شده است. و تمامی شرکت‌کنندگان در این پژوهش اعضای با تجربه کمیته‌ی حسابرسی هستند. پرسشنامه مذکور توسط ۲۵۵ نفر باز دید داشته است و به دلیل اینکه در ابتدای پرسشنامه درخواست گردیده است پاسخ‌دهندگان صرفاً اعضای کمیته‌های حسابرسی باشند از این تعداد بازدیدکننده تنها ۷۳ نفر به این پرسشنامه پاسخ داده‌اند. ضمناً علیرغم تأکید بر پاسخ اعضای کمیته حسابرسی از این تعداد ۲ نفر از پاسخ‌دهندگان به دلیل اینکه سابقه عضویت در هیچ کمیته حسابرسی را نداشته‌اند از جامعه آماری کنار گذاشته شده‌اند.

روش پژوهش

تحقیق حاضر نیز مانند طرح‌های تحقیق ترکیبی اکتشافی است. از منظر دیگر نیز در زمره پژوهش‌های پیمایشی قرار می‌گیرد. بدین ترتیب ابتدا با تعدادی از اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران و فرابورس ایران، غیر بورسی و خبرگان مالی مصاحبه صورت گرفته است. سپس تعیین متغیرهای اصلی و تدوین ابزار گردآوری داده‌های کمی (پرسشنامه) انجام شده و در نهایت پس از آن تجزیه و تحلیل داده‌ها صورت گرفته است. لازم به ذکر است که مصاحبه صورت گرفته به صورت نیمه ساختار یافته بوده (یعنی هم دارای سؤال است و هم توضیحات فرد خبره شنیده می‌شود) و در ابتدا برخی عوامل سؤال شده و در آن خصوص نظر خبرگان مشخص و سپس سایر نظرات آن‌ها شنیده شده است. جزئیات عملی مصاحبه بدین صورت است که در ابتدای مصاحبه به طور کلی هدف پژوهش ذکر و تأکید شده است که از مصاحبه تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش‌های تحقیق و مقالات منتشره مشخص نمی‌شود. در پایان هر جلسه مصاحبه نیز از مصاحبه شدگان درخواست شد که چنانچه مطلب دیگری برای طرح دارند اضافه کنند.

لازم به ذکر است هنگامی که مصاحبه‌ها به حد اشباع رسید یعنی گزاره جدید از مصاحبه‌ها استخراج نشد، مصاحبه‌ها پایان یافت. در مجموع، با ۲۰ نفر از خبرگان مصاحبه صورت گرفت. پرسشنامه طراحی شده برای کمیته‌ی حسابرسی از دو بخش تشکیل می‌شود. بخش اول شامل اطلاعات و سؤالات عمومی و بخش دوم شامل سؤالات تخصصی بوده است. لازم به ذکر است سؤال‌های پرسشنامه با استفاده از طیف لیکرت طبقه‌بندی شده است. از این رو به هر سؤال پرسشنامه از ۱ تا ۷ مطابق طیف لیکرت یک عدد تخصیص می‌یابد.

برای بررسی روایی پرسشنامه، پس از طراحی، پرسشنامه بین تعدادی از افرادی که با آنها مصاحبه صورت گرفته است توزیع و بررسی شد که آیا سؤال‌های طراحی شده همان چیزی را اندازه‌گیری می‌کند که مد نظر بوده است. در نهایت پرسشنامه‌های نهایی شده به صورت مکتوب و یا از طریق ایمیل، تلگرام و واتس‌آپ به اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های غیر بورسی، بورسی و فرابورسی

ارسال شده است. با توجه به این که اکثر اعضای کمیته‌های حسابرسی از اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها و یا شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ و مشهور بوده و دسترسی به آنها به سختی میسر می‌شود از این رو برای سه مرتبه ارسال پرسشنامه‌ها صورت گرفت و در نهایت پس از حدود دوماه و مرتبه سوم پرسشنامه‌ها جمع آوری و آماده تجزیه و تحلیل شد. در مجموع ۷۱ پرسشنامه مربوط به کمیته‌های حسابرسی جمع آوری شد. قبل از آزمون پرسشنامه‌ها برای پایایی آنها از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. در صورتی که ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از هفت دهم باشد، پرسشنامه پایاست. پس از بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها به منظور آزمون مؤثر بودن متغیرهای شناسایی و مطرح شده در پرسشنامه از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. در این خصوص با توجه به اینکه به هر طیف لیکرت از ۱ تا ۷ یک عدد تخصیص داده می‌شود، میانگین با عدد ۴ مقایسه شد. برای انجام آزمون‌ها نیز از نرم افزار آماری spss 22 استفاده شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی جامعه پژوهش

در فرآیند گردآوری داده‌های اصلی پژوهش، مشخصات فردی و جمعیت شناختی نمونه آماری شامل: جنسیت، عضویت در کمیته‌های حسابرسی، سطح تحصیلات، سابقه عضویت در هیئت مدیره و کمیته‌های حسابرسی، سوابق تجربی در حسابداری و حسابرسی و سطح پرستگری آنها در جلسات سابق کمیته‌های حسابرسی مشخص شده است. این ویژگی‌ها با مقیاس اسمی و ترتیبی بیان شده و با استفاده از شاخص‌های فراوانی، درصد فراوانی و نما به شرح جدول زیر ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد بیشتر پاسخ‌دهندگان مرد بوده و سوابق تجربی در رشته حسابداری یا حسابرسی و کمیته حسابرسی به ترتیب بیش از ۲۰ سال و بین ۵ الی ۱۰ سال است. و عمده آنها دارای تحصیلات فوق و لیسانس بوده‌اند:

جدول (۲): آمار توصیفی در مورد دانش نسبی ابرازی شرکت‌کنندگان در پرسشنامه

شناخت از صنعت	بهترین عملکرد کمیته حسابرسی	حسابرسی	تحلیل صورت‌های مالی	حسابداری مالی	میانگین
۶/۳۸	۶/۳۴	۶/۲۰	۶/۳۲	۶/۳۵	میانگین
۶	۶	۶	۶	۷	میانه
۶	۷	۷	۶	۷	مد
۷	۷	۷	۷	۷	حداکثر
۴	۴	۴	۴	۴	حداقل
۷۱	۷۱	۷۱	۷۱	۷۱	تعداد

این جدول آمار توصیفی میزان دانش ابرازی شرکت‌کنندگان را نسبت به سایر اعضای کمیته‌های حسابرسی در پنج حوزه مختلف نشان می‌دهد.

جدول (۳): فراوانی و درصد فراوانی و ویژگی‌های فردی و جمعیت شناختی اعضای نمونه آماری

ویژگی‌های فردی و اجتماعی	زیر گروه	تعداد	درصد	مد یا نما
جنسیت	مرد	۶۳	۸۸/۷٪	مرد
	زن	۸	۱۱/۳٪	
عضویت در کمیته حسابرسی شرکت‌های	بورسی	۶۶	۹۳٪	بورسی
	غیر بورسی	۵	۷٪	
سطح تحصیلات	دکتری و پست دکتری	۱۲	۱۶/۹٪	کارشناسی ارشد
	کارشناسی ارشد	۴۷	۶۶/۲٪	
	کارشناسی و پایین‌تر	۱۲	۱۶/۹٪	
رشته تحصیلی	حسابداری و حسابرسی	۶۵	۹۱/۵٪	حسابداری و حسابرسی
	مدیریت و اقتصاد	۶	۸/۵٪	
سال‌های تجربه و حضور در کمیته حسابرسی	کمتر از ۵ سال	۲۴	۳۳/۸٪	بین ۵ الی ۱۰ سال
	بین ۵ الی ۱۰ سال	۳۳	۴۶/۵٪	
	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	۶	۸/۵٪	
	بین ۱۵ الی ۲۰ سال	۲	۲/۸٪	
	بیش از ۲۰ سال	۶	۸/۵٪	
سوابق تجربی در حسابداری و حسابرسی	کمتر از ۵ سال	۱	۱/۴٪	بیش از ۲۰ سال
	بین ۵ الی ۱۰ سال	۶	۸/۵٪	
	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	۱۸	۲۵/۴٪	
	بین ۱۵ الی ۲۰ سال	۱۹	۲۶/۸٪	
	بیش از ۲۰ سال	۲۷	۳۸٪	
تجربه عضویت در هیات مدیره	بدون سابقه و تجربه	۱۹	۲۶/۸٪	کمتر از ۵ سال
	کمتر از ۵ سال	۲۶	۳۶/۶٪	
	بین ۵ الی ۱۰ سال	۷	۹/۹٪	
	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	۵	۷٪	
	بین ۱۰ الی ۱۵ سال	۱	۱/۴٪	
	بیش از ۲۰ سال	۱۳	۱۸٪	
سطح پرورشگری در جلسات سابق کمیته حسابرسی	بسیار زیاد	۴۲	۵۹/۲٪	بسیار زیاد
	زیاد	۱۹	۲۶/۸٪	
	تا حدی زیاد	۴	۵/۶٪	
	متوسط	۵	۷٪	
	بسیار کم	۱	۱/۴٪	

در ادامه یافته‌های آزمون پایایی و T نمونه‌ای ارائه شده است.

جدول (۴): نتایج آزمون پایایی

مقدار	شرح
۸۲۷/۰	ضریب آلفای کرونباخ

در صورتی که ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از هفت دهم باشد، پرسشنامه پایاست. با توجه به اینکه ضریب آلفای کرونباخ ۰,۸۲۷ می‌باشد به همین منظور پرسشنامه پایاست. پس از بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها به منظور آزمون مؤثر بودن متغیرهای شناسایی و مطرح شده در پرسشنامه از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. در این خصوص با توجه به اینکه به هر طیف لیکرت از ۱ تا ۷ یک عدد تخصیص داده می‌شود، میانگین با عدد ۴ مقایسه شد و نتایج به شرح جدول (۵) بدست آمده است.

جدول (۵): نتایج آزمون t تک نمونه‌ای

فرضیه‌ها	شرح	میانگین	آماره T	سطح معناداری
فرضیه یک	موافقت کمیته حسابرسی با تغییر حق الزحمه حسابرس	۸۶/۶	۱۴۸/۱۱۲	۰.۰۰۰
	افزایش حق الزحمه حسابرس مستقل	۸۱/۶	۸۳۴/۱۰۵	۰.۰۰۰
	افزایش مدت زمان حسابرسی	۸۳/۶	۷۵۹/۱۰۷	۰.۰۰۰
فرضیه دو	توانایی حسابرس برای تشخیص حساب‌های نادرست	۵۴/۵	۶۰۴/۳۹	۰.۰۰۰
	استقلال حسابرس برای گزارش‌دهی حساب‌های نادرست	۵۷/۵	۰۷۷/۴۲	۰.۰۰۰
	تاخیر در انتشار گزارش حسابرس مستقل	۶۹/۶	۴۶۱/۸۴	۰.۰۰۰
	ارتقای تعامل بین حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی	۶۴/۶	۲۷۵/۹۵	۰.۰۰۰
	افزایش تعداد جلسات تعاملی بین اعضای کمیته حسابرسی و حسابرس مستقل	۶۱/۶	۶۹۱/۸۹	۰.۰۰۰

۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش مطالعات مربوط به تاثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر تاخیر گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را ارائه می‌کند. و هدف آن ارائه اطلاعات اضافی به استفاده‌کنندگان با افزودن بند مسائل عمده حسابرسی است.

نتایج فرضیه یک:

با این حال، علیرغم مزایایی که مسائل عمده حسابرسی به همراه دارد، بحث در مورد خطر

دسترسی دیر هنگام به اطلاعات مالی دریافتی از طریق گزارش‌های حسابرسی مطرح شده است. نتایج قبلی نشان می‌دهد که گنجاندن مسائل عمده حسابرسی تأثیر مثبت یا منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. برخی تحقیقات محدود قبلی نتایج مشابهی را ارائه کردند. (بعثوه و همکاران، ۲۰۲۲) دریافتند که افشای مسائل عمده حسابرسی باعث تأخیر قابل توجه در صدور گزارش حسابرسی مستقل شده است. نتایج این پژوهش که قبل از لازم الاجرا شدن تغییرات جدید گزارشگری حسابرسی و علی‌الخصوص استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران می‌باشد، نشان داد رابطه معناداری بین تأخیر در صدور گزارش و تعداد بندهای مسائل عمده حسابرسی وجود دارد. همچنین شواهدی مبنی بر وجود رابطه معنادار بین متغیرهای مرتبط با مسائل عمده حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی را ارائه نمود. با این حال، می‌توان استدلال کرد که گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی به طور قابل توجهی بر فرآیند اخذ گزارش حسابرسی به موقع تأثیر دارد و باعث تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود. در تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد حداقل دو سال بعد از لازم الاجرا شدن تغییرات جدید گزارشگری حسابرسی و علی‌الخصوص استاندارد ۷۰۱ حسابرسی در ایران، نتایج این پژوهش به صورت میدانی انجام شود.

نتایج فرضیه دو:

در این پژوهش بررسی می‌کنیم که آیا افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارشگری جدید حسابرسی در حق‌الزحمه حسابرسی تأثیرگذار است یا خیر؟ نتایج نشان داد که مسائل عمده حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی مرتبط هستند. به دلیل افشای مسائل عمده حسابرسی، تلاش‌ها و معاقبا هزینه‌های حسابرسی ممکن است به دلایل بسیاری افزایش یابد. گزارش حسابرسی جدید حاوی اطلاعات بیشتری در مورد فرآیند حسابرسی است. حسابرسان مستقل احتمالاً احساس مسئولیت بیشتری می‌کنند، بنابراین تلاش‌های بیشتری را برای بررسی صورت‌های مالی و اجرای رویه‌های بیشتری در مورد مسائل عمده حسابرسی سرمایه‌گذاری خواهند کرد. این بررسی‌های اضافی منجر به هزینه‌های اضافی می‌شود. در نهایت، مسائل عمده حسابرسی نیاز به بحث بیشتر با کمیته حسابرسی و مدیریت خواهند داشت. که به دلیل افزایش طول گزارش حسابرسی مستقل و الزامات گزارش حسابرسی، افزایشی در حق‌الزحمه حسابرسی وجود خواهد آورد. این بدان معنی است که الزامات جدید برای افشای مسائل عمده حسابرسی هزینه حسابرسی را افزایش می‌دهد. همچنین پذیرش افشای مسائل عمده حسابرسی بدون هزینه نیست و ارتباط مثبتی بین مسائل عمده حسابرسی و تلاش‌های حسابرسی وجود دارد. این پژوهش بینش‌هایی را ارائه می‌کند که در هدایت تحقیقات آینده در این زمینه مفید خواهد بود. لذا برای تحقیقات آتی:

- ۱) چه رابطه‌ای بین تأخیر گزارش حسابرسی و مسائل عمده حسابرسی و برخی ویژگی‌های حسابرسی وجود دارد؟
- ۲) اندازه و استقلال هیات مدیره چه تأثیری بر مسائل عمده حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی می‌گذارد؟

- ۳) رابطه‌ای بین تاخیر گزارش حسابرس و سایر متغیرها از جمله اندازه موسسه حسابرسی، جنسیت حسابرس و ... وجود دارد؟
- ۴) ویژگی‌های شرکتی از قبیل: اندازه شرکت، سودآوری شرکت، پیچیدگی شرکت، سن شرکت، چرخش حسابرسی و ... بر سطح افشای مسائل عمده حسابرسی تاثیر دارد؟
- ۵) ویژگی‌های متنی مسائل عمده حسابرسی افشا شده در گزارش‌های حسابرسی در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی تاثیر دارد یا خیر؟ پیشنهاد می‌شود.

منابع

- رستمی، وهاب، کارگر، حامد، رضایی، لیلا، (۱۴۰۱)، "تاثیر حق الزحمه غیر منتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی"، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال دوم، شماره هشتم، پاییز، ص ۱۴۶-۱۶۲.
- کاظم دخت، فرشید، برادران حسن زاده، رسول، (۱۴۰۱)، "ارتباط فشار حق الزحمه حسابرس و کیفیت حسابرسی"، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال سوم، شماره دهم، بهار، ص ۱۱۶-۱۳۹.
- ACCA (Association of Chartered Certified Accountants). (2018). Key audit matters: Unlocking the secrets of the audit. ACCA. <https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html>. Accessed on 6th January 2022.
- Al-mulla, M. and Bradbury, M. E. (2022). Auditor, client and investor consequences of the enhanced auditor's report. *International Journal of Auditing*, 26(2), 134-150. doi: 10.1111/ijau.12255
- Apadore, K. and Mohd Noor, M. (2013). Determinants of audit report lag and corporate governance in Malaysia. *International Journal of Business & Management*, 8(15), 151-163. doi:10.5539/ijbm.v8n15p151
- Arifuddin, K. H. and Usman, A. (2017). Firm size, profitability, and auditor opinion influence to audit report lag on registered manufacturing firm in Indonesia stock exchange. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 15(19), 353-367. Retrieved from: <https://core.ac.uk/download/pdf/132584436.pdf>
- Asare, S.K. and Wright, A.M. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements. *Accounting Horizons*, 26(2), 193-217. doi: 10.2308/acch-50138
- Asbahr, K., & Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), 165-180. <https://doi.org/10.1111/ijau.12154>
- Baatwah, S. R., Almoataz, E. S., Omer, W. K., and Aljaaidi, K. S. (2022). Does KAM disclosure make a difference in emerging markets? an investigation into audit fees and report lag. *International Journal of Emerging Markets*, (ahead-of-print). doi:10.1108/IJOEM-10-2021-1606
- Backof, A., K. Bowlin, and B. Goodson. 2014. The impact of proposed changes to the content of the audit report on jurors' assessments of auditor negligence. Working paper, University of

Virginia.

Bédard, J., Gonthier-Besacrier, N., and Schatt, A. (2019). Consequences of expanded audit reports: evidence from the justifications of assessments in France. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 23–45. doi:10.2308/ajpt-52339

Boonyanet, W. and Promsen, W. (2019). Key Audit Matters: Just little informative value to investors in emerging markets?. *Chulalongkorn Business Review*, 41(159), 153–183. doi:10.14456/cbsr.2019.6

Brasel, K., M. M. Doxey, J. H. Greiner, and A. Reffet. 2016. Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review* 91 (5): 1345-1362.

Cade, N. L. and Hodge, F. D. (2014). The effect of expanding the audit report on managers' communication openness. *SSRN Electronic Journal*. Retrieved from: <https://ssrn.com/abstract=2433641>

Carmichael, D.R. and Winters, A.J. (1982). The evolution of audit reporting. *Auditing Symposium VI: Proceedings of the 1982 Touche Ross/University of Kansas Symposium on Auditing Problems*, 1-20. Retrieved from: https://www.jstor.org/stable/40697810?seq=1#metadata_info_tab_contents

Chalmers, J. 2013. PwC Comment Letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) 700: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope. <https://www.frc.org.uk/getattachment/b567ab62-dfa5-4b61-a052-852c4bf51f0e/;aspx>. Accessed on 5th January 2022.

Chen, J. Z., Nelson, K. K., Wang, Y., & Yu, L. (2020). Key audit matters and the pricing of audit services: Evidence from Hong Kong. Available at SSRN 3638540.

Chen, Q., Jiang, X., & Zhang, Y. (2019). The effects of audit quality disclosure on audit effort and investment efficiency. *The Accounting Review*, 94(4), 189-214.

Chiang, S., Kleinman, G. and Lee, P. (2021), "The effect of auditor industry specialisation and board independence on the cash flow reporting classification choices under IFRS: evidence from Taiwan", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 29 No. 1, pp. 147-168.

Christensen, B., Glover, S., Steven, M., and Wolfe, C. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33, 71–93. doi: 10.2308/ajpt-50793

Cieselski, J.T. and Weirich, T. (2012). A new audit report. *The CPA Journal*, 82(2), 11-14. Retrieved from: <https://www.nysscpa.org/news/publications/the-cpa-journal/article-preview?ArticleID=10978#sthash.h1e6e98f.dpbs>

Cordoş, G. S. and Fülöpa, M. T. (2015). Understanding audit reporting changes: Introduction of key audit matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128–152. Retrieved from: http://online-cig.ase.ro/jcig/art/14_1_6.pdf

Elmagrhi, M. H., Ntim, C. G., Wang, Y., Abdou, H. A., & Zalata, A. M. (2020). Corporate governance disclosure index–executive pay nexus: The moderating effect of governance mechanisms. *European Management Review*, 17(1), 121-152. <https://doi.org/10.1111/emre.12329>

Elmarzouky, M., Hussainey, K. and Abdelfattah, T., 2022. Do key audit matters signal corporate bankruptcy? *Accounting & Management Information*

Elmarzouky, M., Hussainey, K., Abdelfattah, T. and Karim, A.E., 2022. Corporate risk

disclosure and key audit matters: the egocentric theory. *International Journal of Accounting & Information Management*.

Eshleman, J. D. and Guo, P. (2014). Do Big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (4), 197–219. doi:10.2308/ajpt-50792

Fujianti, L. and Satria, I. (2020). Firm size, profitability, leverage as determinants of audit report lag: evidence from Indonesia. *International Journal of Financial Research*, 11(2), 61-67. doi:10.5430/ijfr.v11n2p61

Gimbar, C., Hansen, B., and M. E. Ozlanski. 2016. The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability. *The Accounting Review* 91 (6): 1629-1646.

Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, 93, 5. DOI: 10.5117/mab.93.29496

Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543-1587. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2741174>

Habib, A., Bhuiyan, M.B.U., Huang, H.J., and Miah, M.S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 23(1), 20-44. doi: 10.1111/ijau.12136

Hay, D. C., W. R. Knechel, and N. Wong. 2006. Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research* 23 (1): 141-191.

Itonen, K., Vähämaa, E., and Vähämaa, S. (2013). Female audit partners and accruals quality. *Accounting Horizons*, 27(2), 205–228. doi:10.2308/acch-50400

Jati, I. K., & Supraŝto, H. B. (2020). Time budget pressure on audit quality with audit structure, independence, and audit supervision as moderating variable. *International research journal of management, IT and social sciences*, 7(6), 21-32.

Jones, A. 2011. Auditors criticized for role in financial crisis. *Financial Times*. March 30. Available at: <https://www.ft.com/content/358b366e-59fa-11e0-ba8d-00144feab49a>.

Jung, S.J., Kim, B.J. and Chung, J.R. (2016), "The association between abnormal audit fees and audit quality after IFRS adoption: evidence from Korea", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 24 No. 3, pp. 252-271.

Kachelmeier, S. J., D. Rimkus, J. J. Schmidt, and K. Valentine. 2018. The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving measurement uncertainty. Working paper, University of Texas at Austin.

Kawamoto, C. T., Dantas, J. A., and Antiquiera, J. R. M. (2021). The relationship between the introduction of key audit matters and the audit delay in Brazil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 18(49), s.92-110. doi:10.5007/2175-8069.2021.e78378

Kazem Dokht, Farshid, Hassanzadeh Brothers, Rasul, (1401), "The relationship between auditor fee pressure and audit quality", *Professional Audit Research*, third year, tenth issue, Spring, pp. 116-139. (In Persian)

Klevak, J., Livnat, J., Pei, D., Boonyanet, & Suslava, K. (2020). Are Critical Audit Matters Informative? <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3685369>.

Knechel, W. R. and Payne, J.L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(1), 137–146. doi:10.2308/ aud.2001.20.1.137

Krishnan, J. and Yang, J.S. (2009). Recent trends in audit report and earnings announcement lags. *Accounting Horizons*, 23(3), 265-288. doi: 10.2308/acch.2009.23.3.265

Laitinen, E.K. and Laitinen, T. (1998). Qualified audit reports in Finland: evidence from large companies, *European Accounting Review*, 7(4), 639-653. doi: 10.1080/096381898336231

Lee, H. S., Nagy, A. L., and Zimmerman, A. B. (2019). Audit partner assignments and audit quality in the United States. *The Accounting Review*, 94(2), 297-323. doi: 10.2308/accr-52218

Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A. (2018). Is the expanded model of audit reporting informative to investors? Evidence from the UK. *Social Science Research Network*. DOI:10.2139/ssrn.2619785

Leventis, S., Weetman, P., and Caramanis, C. (2005). Determinants of audit report lag: Some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1), 45-58. doi:10.1111/j.1099-1123.2005.00101.x

Manson, S. and Zaman, M. (2001). Auditor communication in an evolving environment: going beyond SAS 600 auditors' reports on financial statements. *British Accounting Review*, 33, 113-136. doi:10.1006/bare.2001.0157

McLaughlin, C., Armstrong, S., Moustafa, M. W., & Elamer, A. A. (2021). Audit committee diversity and corporate scandals: Evidence from the UK. *International Journal of Accounting & Information Management*.

Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O., and Usman, M. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, 6(10). doi:10.1186/s43093-020-00016-x

Overend, R. 2013. EY Comment Letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) 700: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope. <https://www.frc.org.uk/getattachment/95da69ad-6996-496b-adb7-b0f1522badc9/Feedback-Statement-for-publication.pdf>. Accessed on 5th December 2021.

Pinto, I. and Morais, A.I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: evidence from Europe. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 30(2), 145-162. doi:10.1111/jifm.12095

Prasad, P. and Chand, P. (2017). The changing face of the auditor's report: implications for suppliers and users of financial statements. *Australian Accounting Review*, 27(4), 348-367. doi:10.1111/auar.12137

Rautiainen, A., Saaštamoinen, J., and Pajunen, K. (2021). Do key audit matters (KAMs) matter? Auditors' perceptions of KAMs and audit quality in Finland. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 386-404. doi: 10.1108/MAJ-11-2019-2462

Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., & Neal, T. L. (2016). Impact of auditor and audit committee report changes on audit quality and costs: Evidence from the United Kingdom. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2647507>

Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., and Neal, T. L. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539. doi:10.1111/1911-3846.12486

Roštami, Wahab, Kargar, Hamed, Rezaei, Leila, (1401), "The Impact of Unexpected Audit Fees on the Quality of Financial Reporting", *Professional Audit Research*, Year 2, Number 8, Autumn, pp. 146-162. (In Persian)

Schelluch, P. and Gay, G. (2006). Assurance provided by auditors' reports on prospective financial information: implications for the expectation gap. *Accounting and Finance*, 46(4), 653-676. doi:10.1111/j.1467-629x.2006.00187.x

Shohaieb, D., Elmarzouky, M. and Albitar, K., 2022. Corporate governance and diversity management: evidence from a disclosure perspective. *International Journal of Accounting & Information Management*, (ahead-of-print).

Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.004>.

Simuic, D. A. and M. T. Stein. 1996. Impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15 (Supplement): 119-134.

Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162. DOI: 10.2308/acch-52047

Srijunpetch, S. (2017). Key audit matters in an auditor's report and response of The Stock Exchange of Thailand. *Journal of Accounting Profession*, 13(38), 22-37.

Sultana, N., Singh, H., and Van der Zahn, J.-L.W.M. (2015). Audit committee characteristics and audit report lag. *International Journal of Auditing*, 19(2), 72-87. doi:10.1111/ijau.12033

Suttipun, M. (2020). Kam Reporting and Common Share Price of Listed Companies in the Market of Alternative Investment from Thailand. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(3), 1-10. ISSN: 1528-2635


Tangruenrat, C. (2015). The value of new auditor's report. *Journal of Accounting Profession*, 11(31), 26-44.

Turner, J. L., Mock, T. J., Coram, P. J and Gray, G. L. (2010). Improving transparency and relevance of auditor communications with financial statement users. *Current Issues in Auditing*, 4(1), 1-8. doi:10.2308/ciia.2010.4.1.A1.

Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R., and Hofmann, I. (2012). The Audit reporting debate: seemingly intractable problems and feasible solutions. *European Accounting Review*, 21(2), 193-215. doi:10.1080/09638180.2012.687506

Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Corporate social responsibility and environmental management*, 25(5), 748-755.

Velte, P. (2020). Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), 185-200. doi: 10.1108/JAAR-10-2018-0163

	<p>COPYRIGHTS This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.</p>
---	---



Explaining the pattern of audit report on investor behavior with emphasis on behavioral biases

Fatemeh Safari¹, Fereidoon Rahnama², Ghodrat Allah Talebnia³

Received: 2023/09/29

Approved: 2023/12/18

Research Paper

Abstract:

The audit report is the product of audit work and the chain of communication between auditors and users. If the auditor's report is not able to present the audit results, in fact the audit objectives have not been achieved and therefore the audit will lack any added economic value. Therefore, investors need reliable information in order to make optimal economic decisions. If audit reports have informational content, they can influence the behavior of investors, especially potential and actual investors, and cause market reaction. The purpose of this research is to explain the pattern of audit reports on investor behavior with an emphasis on behavioral biases. This study was conducted on 220 experts and investment managers and ordinary investors and auditors who were randomly selected in 1401. To analyze the data and test the research hypotheses, the structural equation model was used with the help of Smart-PLS software. The results of the research hypotheses test show that the type of audit report has a significant effect on rational behavior. Cognitive bias has a mediating/moderating role in influencing the type of audit report on intuitive decision-making and reactive behavior. The reliability control variable has a significant effect on mass behavior, intuitive decision-making and reactive behavior.

Key Words: audit, investor behavior, information reporting

 [10.22034/JPAR.2023.2012577.1225](https://doi.org/10.22034/JPAR.2023.2012577.1225)

1. Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. safari13610225@gmail.com

2. Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) roodposhti.rahnama@gmail.com

3. Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. gh_talebnia@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

تبیین الگوی گزارش حسابرسی بر رفتار سرمایه گذار با تأکید بر سوگیری های رفتاری

فاطمه صفری^۱، فریدون رهنمای رودپشتی^۲، قدرت اله طالب نیا^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۲۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

گزارش حسابرسی به عنوان محصول کار حسابرسی و زنجیره ارتباط بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان است. اگر گزارش حسابرس توان ارائه نتایج حسابرسی را نداشته باشد، در حقیقت اهداف حسابرسی تحقق نیافته و بنابراین حسابرسی فاقد هرگونه ارزش افزوده اقتصادی خواهد بود. بنابراین سرمایه‌گذاران به منظور اتخاذ تصمیم‌های بهینه اقتصادی نیازمند اطلاعات قابل اتکا در تصمیم‌گیری هستند. چنانچه گزارش‌های حسابرسی دارای محتوای اطلاعاتی باشند، می‌توانند بر رفتار سرمایه‌گذاران به ویژه سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل تأثیر گذاشته و باعث واکنش بازار شوند. هدف این پژوهش بررسی تأثیر گزارش حسابرسی بر رفتار سرمایه‌گذار با نقش میانجی سوگیری‌های رفتاری است. این مطالعه بر روی ۲۲۰ نفر از کارشناسان و مدیران سرمایه‌گذاری و سرمایه‌گذاران عادی و حسابرسان که در سال ۱۴۰۱ به طور تصادفی انتخاب شدند، انجام گرفت. برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش، مدل معادلات ساختاری با کمک نرم‌افزار اسمارت پی ال اس به کار گرفته شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که نوع گزارش حسابرسی بر رفتار منطقی تأثیر معناداری دارد. سوگیری شناختی نقش میانجی / تعدیلگر در تأثیرگذاری نوع گزارش حسابرسی در تصمیم‌گیری شهودی و رفتار واکنشی دارد. متغیر کنترلی اطمینان‌پذیری بر رفتار توده وار، تصمیم‌گیری شهودی و رفتار واکنشی تأثیر معناداری دارد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، رفتار سرمایه‌گذاران، گزارشگری اطلاعات

10.22034/JPAR.2023.2012577.1225

safari13610225@gmail.com

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

roodposhti.rahnama@gmail.com

۲. استاد گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

gh_talebniya@yahoo.com

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

اهمیت شفافیت گزارشگری مالی مسأله‌ای است که قریب به اتفاق صاحب نظران و اعضای حرفه به آن اذعان دارند، زیرا سهام داران و اعتباردهندگان تصمیمات با اهمیت سرمایه‌گذاری خود را بر مبنای اطلاعات مالی بنا می‌نهند (طالب نیا و همکاران، ۱۳۹۰). آن‌ها خواستار اطلاعاتی شفاف و مطمئن درباره عملکرد هستند. شفافیت در ارائه اطلاعات مانند عدم تحریف عمدی اطلاعات، پنهان نکردن اطلاعات و الزام به افشای کلیه اطلاعات مربوط در فرآیند تصمیم‌گیری می‌تواند تا حدی عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش دهد (تجویدی، ۱۳۸۷). حاصل چنین وضعیتی می‌تواند تصمیم‌گیری صحیح‌تر، آگاهانه‌تر و با ریسک کمتر را به دنبال داشته باشد (حقیقت و علوی، ۱۳۹۲). بنابراین شفافیت در گزارشگری مالی یکی از مهم‌ترین عواملی است که موجب جذابیت شرکت از دیدگاه سرمایه‌گذاران می‌شود و می‌تواند اعتماد جامعه سرمایه‌گذاران را افزایش دهد (یوسفی اصل و همکاران، ۱۳۹۳). حسابرسان فردی آگاه و دارای صلاحیت علمی، تخصصی و حرفه‌ای است، فلذا گزارش وی نیز حاوی مطالب مفید و سودمندی برای استفاده‌کنندگان است و انتظار می‌رود که فعالیت حسابرسان به استفاده‌کننده در مورد ارزیابی کیفیت اطلاعات دریافت شده کمک کرده و در نهایت بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان در تخصیص بهینه منابع اقتصادی در بخش‌های مختلف تأثیرگذار باشد (عظیمی و فروزنده، ۱۳۸۹). هدف اصلی پژوهش بررسی تأثیر گزارش حسابرسانی بر رفتار سرمایه‌گذار با نقش میانجی سوگیری‌های رفتاری است. آن‌چه که در این جا ایجاد مسأله می‌کند این است که آیا گزارش حسابرسان در ایران بر تصمیمات، رفتار و قضاوت سرمایه‌گذاران بازار سرمایه مؤثر است؟ با توجه به هزینه‌های بالایی که واحد تجاری جهت اعتباردهی به اطلاعات و صورت‌های مالی ارائه شده متحمل می‌شود، آیا واحد تجاری بازخورد لازم را از این اعتباردهی به اطلاعات دریافت می‌نماید؟ و این هزینه برای شرکت ارزش آفرینی لازم را به دنبال دارد؟ در کل این که آیا وضعیت و کیفیت گزارش حسابرسان برای سرمایه‌گذاران بازار سرمایه اهمیت دارد؟ بررسی جایگاه گزارش حسابرسان در تصمیم‌ها، رفتارها و قضاوت سرمایه‌گذاران به بهبود جنبه‌های اعتباردهی گزارش‌های مالی و اطلاعات ارائه شده توسط شرکت، برای استفاده سرمایه‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان عرصه‌های مختلف تجاری و بعضاً کلان اقتصادی کمک شایانی می‌کند.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

بورس و اوراق بهادار به تجمیع سرمایه‌های خرد و کلان کمک می‌کند و یکی از نهادهایی است که بیشترین مخاطبان گزارش‌های حسابرسانی را در خود جای داده است. توجه به این مسأله که سرمایه‌گذاران به چه میزان از گزارش‌های حسابرسانی استفاده می‌کنند، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است زیرا نشان می‌دهد که آیا گزارش حسابرسانی نیازهای این گروه از ذی‌نفعان را پاسخ می‌دهد و اطلاعات مفید و قابل فهمی را در اختیار آن‌ها قرار می‌دهد یا نه؟ (حاجیه‌ها و ابراهیمی، ۱۳۹۵). گزارش حسابرسانی ابزاری سودمند برای ارزیابی قابل اتکا بودن اطلاعات مالی

ارایه شده واحدهای انتفاعی است و معمولاً حاوی اطلاعات بیشتری در مورد گزارش‌های مالی ارایه شده می‌باشد (اوریلی، ۲۰۱۰). استفاده از گزارش حسابرسی به سرمایه‌گذاران می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های بهتر کمک کند تا با استفاده از اطلاعات قابل اتکاتر، با انتخاب صحیح تر منافع بیشتری کسب کنند و سرمایه‌ها از بازارهای موازی به سمت بورس هدایت شود (پی وهامیل، ۲۰۱۳). لازم به ذکر است که یک موسسه حسابرسی در قالب ساختار سازمانی زمانی گزارش‌شدهای با کیفیت ارایه خواهد کرد که براساس ویژگیهای روانشناختی و داشتن رفتار کارآفرینانه قابلیت الزم برای ایجاد یک تعامل بلندمدت بین حسابرسان با دیگران را ایجاد نماید. در واقع می‌تواند موجب دستیابی یک مزیت رقابتی پایدار در محیط دایما در حال تغییر باشد (پوربهرامی، ۱۴۰۲). توجه به کیفیت اطلاعات ارایه شده از طرف تهیه‌کنندگان اطلاعات صورت‌های مالی در شرکت‌ها و واحدهای انتفاعی و نیاز به ارایه اطلاعاتی با کیفیت از طرف تهیه‌کنندگان از نیازهای اساسی کلیه استفاده‌کنندگان (ذی نفعان یا سرمایه‌گذاران) صورت‌های مالی است. به طوری که این اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی افراد تأثیر به‌سزایی دارد. بنابراین ارایه اطلاعات با کیفیت باعث اتخاذ تصمیمات درست اقتصادی خواهد شد. در این میان حسابرسی صورت‌های مالی از ابزارهایی است که برای بررسی وضعیت ارایه و کیفیت اطلاعات موجود صورت‌های مالی بسیار مفید است. نتایج کار حسابرسی به صورت یک گزارش برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی ارایه می‌شود، سرمایه‌گذاران در بورس و اوراق بهادار یکی از این گروه استفاده‌کنندگان هستند که بنا بر نیاز خود برای اتخاذ تصمیم‌های سرمایه‌گذاری و کسب بازده از این گزارش‌ها استفاده می‌کنند (طاهناکیس و ساماریناس، ۲۰۱۶). در حالت کلی مسیولیت پذیری حسابرسان سبب رشد اثربخشی و صرفه اقتصادی حسابرسی‌ها گردیده و در فراهم آوردن خدمات عمومی با کیفیت به حسابرس کمک می‌کند (میرباقری و همکاران، ۱۴۰۲).

دکاروالیو و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی ارزش اطلاعاتی موجود در انواع مختلف اظهارنظرهای حسابرسان: شواهدی از پرتغال پرداختند. این مقاله انواع متمایز نظرات اصلاح شده حسابرس و عدم انطباق با تأییدیه قانونی حساب‌ها را بررسی می‌کند تا ارزیابی کند که آیا آنها محتوای اطلاعاتی مرتبط متفاوتی را در مورد خطر ورشکستگی‌های قریب الوقوع ارائه می‌دهند یا خیر. این مطالعه همچنین به اثرات سیگنال‌دهی زمانی که شرکت‌ها از تعهدات افشا پیروی نمی‌کنند می‌پردازد. با کنترل طبقه‌بندی ریسک پیشین، متوجه می‌شویم که انواع نظرات متمایز تأثیرات حاشیه‌ای متفاوتی دارند، با سلب مسیولیت از اظهار نظر نشان‌دهنده بالاترین سطح ریسک، و به دنبال آن عدم انطباق با تأییدیه قانونی حساب‌ها و صدور موارد منفی حسابرس است. نظر. زمانی که تأکیدات و ذخایر توسط یک حسابرس بزرگ ۴ صادر می‌شود، احتمال شکست یک شرکت به طور قابل توجهی بیشتر است. این یافته‌ها بر اساس شواهد ۳۶۵۰۹ شرکت در پرتغال است، کشوری که با تعداد نسبتاً بالایی از شرکت‌های حسابرسی شده کوچک و فقدان نظارت مستقل حسابرسان مشخص می‌شود، که آن را به یک محیط مناسب برای تحلیل تبدیل می‌کند. یولتانی و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب

از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. برای تجزیه تحلیل، از حسابرس داخلی در واحد کنترل داخلی در مرکز آموزش عالی دینی اسلامی دولتی در اندونزی استفاده شد. برای پردازش داده‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس با استفاده از نرم‌افزار لیزرل و آزمون سوئیل برای تأیید اثرات مستقیم و غیرمستقیم استفاده شد. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی تشخیص تقلب دارند. تعهد به اخلاقیات و هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی اثر منفی دارد. علاوه بر این، این مطالعه همچنین نشان می‌دهد که تعهد به اخلاقیات و هوش هیجانی به طور غیر مستقیم بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. تانناوی و موسا (۲۰۲۳) تأثیر ارتباطات سیاسی بر تصمیمات انتخاب حسابرس شرکتها و نظرات حسابرسی: شواهدی از مصررا بررسی کردند. نتایج نشان می‌دهد که انتخاب حسابرس و نظر حسابرسی شرکتها به شدت تحت تأثیر رایانه‌های شخصی شرکتها است. شرکت‌های دارای رایانه شخصی از طریق هیئت مدیره و سهامداران عمده، ۴ شرکت حسابرسی بزرگ را برای افزایش مشروعیت شرکت استخدام می‌کنند. با این حال، شرکت‌های مرتبط با دولت معمولاً ۴ شرکت حسابرسی غیر بزرگ را برای جلوگیری از افزایش شفافیت و پنهان کردن فعالیت‌های نادرست، از جمله تونل‌زنی و رانت‌جویی، حفظ می‌کنند. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌های دارای رایانه شخصی از طریق هیئت مدیره یا سهامداران عمده احتمال بیشتری برای دریافت نظرات حسابرسی مطلوب دارند، در حالی که شرکت‌های دولتی احتمال کمتری برای دریافت چنین نظراتی دارند.

افخمی و فاضلی (۱۴۰۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر افشای مسایل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل بر حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرس پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که گنجاندن مسائل عمده حسابرسی در گزارش‌های حسابرس مستقل منجر به تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود. همچنین ما شواهدی مبنی بر وجود رابطه مثبت معنادار بین مسائل عمده حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی ارائه می‌دهد. یافته‌های ما به تدوین‌کنندگان قوانین و مقررات و ناظران برای درک بهتر عواقب استانداردهای حسابرسی جدید کمک می‌کند. عباس زاده و همکاران (۱۴۰۲) اقدام به شناسایی عوامل موثر بر حسابرسی اخلاق با استفاده از روش داده بنیاد کردند. در این تحقیق از روش تحقیق داده بنیاد استفاده شده و مطالعه میدانی با استفاده از نظریه مبنایی به اکتشاف می‌پردازد. برای بررسی این هدف، با روش کیفی از خبرگان بخش حسابرسی به تعداد ۲۳ نفر به روش نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب و با مصاحبه عمیق به جمع‌آوری اطلاعات پرداخته شد. برای تجزیه و تحلیل، روش گردنند تئوری مورد استفاده قرار گرفت. در مرحله اولیه ۷۷ کد شناسایی شد و در ادامه مراحل، پس از اعمال تغییرات ۲۰ مفهوم در پنج مولفه اعتقادی و اخلاقی، مولفه حسابرس، ضوابط و قوانین، مولفه سازمانی و مولفه فرا سازمانی دسته بندی شد. بنی مهد و همکاران (۱۴۰۲) رابطه میان خرید اظهار نظر حسابرس و تغییر شریک حسابرسی را بررسی کردند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که تمایل مدیریت (صاحبکار) به خرید اظهار نظر حسابرس مقبول حسابرسی با تغییر شریک

حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد. و با افزایش خرید اظهار نظر حسابرس مقبول حسابرسی، تغییر شریک حسابرسی، نیز افزایش می‌یابد. ولی زاده لاریجانی و حسنی (۱۴۰۲) ارتباط چرخش مدیر حسابرسی داخلی؛ کیفیت گزارشگری مالی و زمان رسیدگی حسابرس مستقل را بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد بین چرخش مدیر واحد حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و نیز تاخیر در زمان صدور گزارش حسابرس مستقل به ترتیب روابط مثبت و منفی معناداری وجود دارد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول) گزارش حسابرسی بر رفتار سرمایه‌گذار تأثیر دارد.
فرضیه دوم) سوگیری شناختی بر رفتار سرمایه‌گذار تأثیر دارد.
فرضیه سوم) سوگیری احساسی بر رفتار سرمایه‌گذار تأثیر دارد.
فرضیه چهارم) گزارش حسابرسی از طریق سوگیری شناختی بر رفتار سرمایه‌گذار تأثیر دارد.
فرضیه پنجم) گزارش حسابرسی از طریق سوگیری احساسی بر رفتار سرمایه‌گذار تأثیر دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش با توجه به ماهیت از نوع پژوهش‌های کاربردی به شمار می‌رود چرا که هدف آن توسعه دانش و آگاهی در زمینه پژوهش‌های رفتاری در حرفه سرمایه‌گذاری و مالی است. همچنین از نظر روش، این پژوهش در زمره پژوهش‌های توصیفی - پیمایشی است. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه استقرایی و گردآوری داده‌ها و نتیجه نهایی برای آزمون تأیید یا رد فرضیه‌ها، از طریق پرسش‌نامه انجام می‌شود. از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی شرکت‌های سرمایه‌گذاری و کارگزاری‌های بورس اوراق بهادار (مدیران و کارشناسان سرمایه‌گذاری) و سرمایه‌گذاران عادی انجام خواهد شد، جزء پژوهش‌های میدانی به شمار می‌رود. در این پژوهش برای تحلیل داده‌ها از مدل روابط ساختاری خطی - اسمارت پی ال اس استفاده گردید. معادلات ساختاری امکان انتخاب دل‌خواهی متغیرهای مشاهده‌پذیر که در واقع اجزای تشکیل دهنده متغیرهای نهفته می‌باشند را محدود می‌کند. در واقع معادلات ساختاری به بررسی میزان اعتبار متغیرهای انتخاب شده می‌پردازد. تکنیک معادلات ساختاری آمیزه دو تحلیل است: الف- مدل اندازه‌گیری؛ ب- مدل تابع ساختاری.

متغیرهای پژوهش

در این پژوهش متغیرها به شرح زیر هستند:
رفتار سرمایه‌گذاران در این پژوهش متغیر وابسته است. در فرآیند سرمایه‌گذاری به چگونگی تصمیم‌گیری سرمایه‌گذار در اوراق بهادار قابل معامله و میزان سرمایه‌گذاری در هر کدام از انواع اوراق و زمان انجام سرمایه‌گذاری پرداخته می‌شود. موریس کندال طی بررسی‌هایی که در دهه ۱۹۵۰ انجام داد، می‌کوشید به قاعده‌ای دست پیدا کند که امکان پیش‌بینی قیمت‌های سهام

وجود داشته باشد، اما نتیجه پژوهش او این بود که قیمت‌های سهام به صورت تصادفی افزایش یا کاهش می‌یابند. او و سایر اقتصاددانان آن زمان این نتیجه را به نبود عقلانیت در بازار سهام تعبیر کردند و به آن صفت رفتار غیرمنظم یا روح حیوانی دادند، اما پس از مدتی اقتصاد دانان همین رفتار را ناشی از عقلانیت بازار دانسته و بحث نظریه بازار کارا را مطرح کردند. فریدمن بحث رفتار عقلایی بازارها را مطرح و بیان کرد که سرمایه‌گذاران منطقی و عقلایی هر نوع رفتار غیر عقلایی سرمایه‌گذاران را خنثی می‌کنند. بازار کارای فاما (۱۹۷۰)، نظریه مدرن پرتفولیوی مارکوویتز (۱۹۵۲)، مدل قیمت گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای شارپ (۱۹۶۴)، نظریه قیمت گذاری آربیتراژ راس (۱۹۷۶)، نظریه ارزش فعلی خالص هیرشیفر (۱۹۶۴)، نظریه ارزش گذاری اختیار معامله بلک و شولز (۱۹۷۳)، نظریه مطلوبیت انتظاری نیومن و مورگستن (۱۹۴۴) و... همگی نظریه‌های مهمی هستند که بر مبنای منطقی بودن رفتارهای سرمایه‌گذاران ارائه شده‌اند. مبنای نظریه رفتار منطقی بازارهای سهام عدم فرصت آربیتراژ و رفتار عقلایی عوامل اقتصادی بود. در این تحقیق رفتار سرمایه گذار شامل ۴ مولفه رفتار منطقی، رفتار توده وار، تصمیم‌گیری شهودی و رفتار واکنشی می‌باشد که با استفاده از پرسشنامه ۱۹ سوالی و کیلی فرد و همکاران (۱۳۹۲) سنجیده می‌شود و نمره پرسش‌ها بر اساس طیف لیکرت از این پرسشنامه ارایه می‌شود.

نوع گزارش حسابرسی متغیر مستقل پژوهش است. برای عملیاتی کردن گزارش حسابرسی را به دو قسمت مقبول و مشروط طبقه بندی کردیم. گزارش مشروط هم شامل بندهای مختلف مانند ذخیره کاهش ارزش، پاسخ تأییدیه، ماده ۱۴۱ قانون تجارت و ... است که به صورت طیف لیکرت تنظیم گردید.

متغیرهای کنترلی

اطمینان‌پذیری: اطمینان به صورت تعامل تأثیرگذاری بر نگرش‌ها، باورها و سایر رفتارها تعریف می‌شود. اطمینان‌پذیری بر نحوه واکنش شخص به پیام‌هایی که برای تغییر نگرش‌ها یا رفتارهایش در نظر گرفته شده‌اند، تأثیر می‌گذارد. هر چه شخص اطمینان‌پذیرتر باشد، ارتباط قانع کننده آسان‌تر می‌تواند باورها و رفتارهای شخص را تغییر دهد. افراد دارای اطمینان‌پذیری بالا عموماً نیاز کم‌تری به شناخت و تفکر انتقادی دارند.

اطمینان‌پذیری با استفاده از الگوی ۱۴ موردی شامل استدلال‌ها، توصیه‌ها، دیدگاه‌ها، ایده‌ها، مطالعات، مشورت با خبرگان به صورت طیف پنج گزینه‌ای اصلاً یا خیلی جزئی تا خیلی زیاد از مقیاس چند بعدی IOWA پیشنهادی توسط کوتو و همکاران (۲۰۰۴) اندازه‌گیری می‌شود.

اصول گزارش‌گری: هدف کلی گزارش‌گری مالی فراهم نمودن اطلاعاتی است که آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مالی موثر بر وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد انتفاعی را بیان و از این طریق سرمایه‌گذاران، اعطاکندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی را در قضاوت و تصمیم‌گیری نسبت به امور یک واحد انتفاعی یاری دهد. این هدف کلی به اهداف مشخصی که دست‌یابی به هر یک از آنها مستلزم فراهم آوردن اطلاعاتی معین

است به شرح زیر تقسیم می‌شود:

- فرآهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی وضعیت مالی و بنیه اقتصادی
- فرآهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد و توان سودآوری
- فرآهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی چگونگی تأمین و مصرف وجوه نقد
- فرآهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی چگونگی ایفای مسئولیت مباشرت مدیریت و انجام تکالیف قانونی

• فرآهم آوردن اطلاعات مکمل برای درک بهتر اطلاعات مالی ارائه شده و پیش‌بینی وضعیت آتی

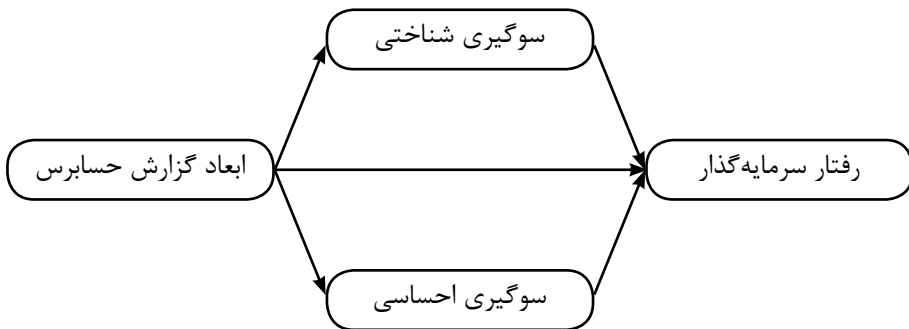
• اصول گزارش‌گری مالی با استفاده از الگوی در قالب ۴ سؤال شامل به موقع بودن، دقیق بودن، صحت و شفافیت به صورت طیف پنج‌گزینه‌ای از کاملاً بی‌اهمیت تا کاملاً با اهمیت برگرفته از پژوهش هنری و پیت‌چه‌وا (۲۰۱۸) استفاده گردید.

متغیر میانجی

سوگیری‌های رفتاری: در مالیه رفتاری، ویژگی‌های رفتاری که بر فرآیند تصمیم‌گیری‌های افراد موثرند مورد مطالعه قرار می‌گیرند. این ویژگی‌ها «تورش‌های رفتاری» نامیده می‌شوند.

پرسشنامه سوگیری‌های رفتاری شامل ۲۳ سؤال می‌باشد. سؤال‌های این پرسش‌نامه بر اساس معیارهایی که هر یک از این سوگیری‌های رفتاری شناختی شامل فراعتمادی، نماگری، سازگارگرایی، اتکا و تعدیل، خوداسنادی، آشناگرایی، رویدادگرایی، توان‌پنداری، دیرپذیری، ابهام‌گریزی، حساب‌انگاری، باورگرایی، شکل‌گرایی و سوگیری‌های رفتاری احساسی شامل کوتاه‌نگری، داشته‌بیش‌نگری، تازه‌گرایی، بهینه‌بینی، زیان‌گریزی، دگرگون‌گریزی، پشیمان‌گریزی به صورت طیف پنج‌گزینه‌ای اصلاً یا خیلی جزیی تا خیلی زیاد طراحی شده است.

با توجه به مباحث مطروحه مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر است (دکاروالیو و همکاران، ۲۰۲۳):



۴- یافته‌های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون‌های آماری پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شود:

آمار توصیفی

توصیف آماری پاسخ دهندگان به شرح زیر است:

جدول ۱. توصیف آماری پاسخ دهندگان

گزینه	فراوانی پاسخ	درصد پاسخ
جنسیت		
مرد	۱۳۵	۶۱/۴ درصد
زن	۸۵	۳۸/۶ درصد
مدرک تحصیلی		
کاردانی	۱۰	۴/۶ درصد
کارشناسی	۷۴	۳۳/۴ درصد
کارشناسی ارشد	۸۷	۳۹/۵ درصد
دکتری	۴۹	۲۲/۵ درصد
رشته تخصصی		
حسابداری، مالی، مدیریت و اقتصاد	۲۰۵	۹۳/۲ درصد
سایر رشته‌ها	۱۵	۶/۸ درصد
سابقه کاری		
بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۷۷	۳۵ درصد
بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۶۴	۲۹/۱ درصد
بین ۲۰ تا ۲۵ سال	۵۶	۲۵/۵ درصد
بیشتر از ۲۵ سال	۵	۱۰/۴ درصد
جمع	۲۲۰	۱۰۰ درصد

پایایی ترکیبی

یافته‌های حاصل از آزمون پایایی ترکیبی (Composite Reliability) سازه‌های پژوهش به شرح زیر است:

جدول ۲. یافته‌های حاصل از آزمون پایایی ترکیبی

ردیف	نام متغیر	مقدار پایایی ترکیبی
۱	رفتار سرمایه‌گذاران (رفتار منطقی)	۰/۸۲۱
۲	رفتار سرمایه‌گذاران (رفتار توده وار)	۰/۸۲۰
۳	رفتار سرمایه‌گذاران (تصمیم‌گیری شهودی)	۰/۸۰۸
۴	رفتار سرمایه‌گذاران (رفتار واکنشی)	۰/۷۸۱
۵	نوع گزارش حسابرسی	۰/۸۷۱
۶	اطمینان‌پذیری	۰/۸۲۱
۷	اصول گزارشگری مالی	۰/۸۶۴
۸	سوگیری‌های شناختی	۰/۸۸۹
۹	سوگیری‌های احساسی	۰/۸۱۶

با توجه به مقادیر گزارش شده برای هر یک از ابعاد یا سازه‌های پژوهش و با عنایت بر این که مقادیر ارایه شده بیشتر از ۰/۷ است، پایایی ترکیبی هر یک از ابعاد یا سازه‌های پژوهش تأیید می‌شود.

آزمون بررسی کیفیت ابزارهای اندازه‌گیری

یکی از شاخص‌های برازش مدل ساختاری، شاخص (Q^2) است. این معیار که توسط استون و گیسر (۱۹۷۵) معرفی شد، قدرت پیش‌بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند. به اعتقاد آن‌ها مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی که اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تأثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تأیید شوند. هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵، ۰/۳۵ را به عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند.

یافته‌های حاصل از آزمون بررسی کیفیت ابزارهای اندازه‌گیری به شرح زیر ارایه می‌شود:

جدول ۳. یافته‌های حاصل از آزمون بررسی کیفیت ابزارهای اندازه‌گیری

ردیف	نام متغیر	شاخص اعتبار اشتراک (1-SSE/SSO)
۱	رفتار سرمایه‌گذاران (رفتار منطقی)	۰/۷۶۰
۲	رفتار سرمایه‌گذاران (رفتار توده وار)	۰/۷۳۰
۳	رفتار سرمایه‌گذاران (تصمیم‌گیری شهودی)	۰/۷۱۱
۴	رفتار سرمایه‌گذاران (رفتار واکنشی)	۰/۷۹۳
۵	نوع گزارش حسابرسی	۰/۸۳۲
۶	اطمینان‌پذیری	۰/۸۱۷
۷	اصول گزارشگری مالی	۰/۷۹۳
۸	سوگیری‌های شناختی	۰/۸۷۹
	سوگیری‌های احساسی	۰/۷۴۹

با توجه به این که شاخص واریانس اعتبار کیفیت برای ابعاد / سازه‌های گزارش شده مثبت هستند بنابراین مدل اندازه‌گیری از کیفیت مناسب برخوردار است.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر است:

جدول ۴. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش

نام متغیر و مسیر تحلیل	انحراف استاندارد	آماره تی	سطح معنی داری	نتیجه
نوع گزارش حسابرسی ← رفتار منطقی	۰/۱۰۰	۲/۳۸۰	۰/۰۱۸	رد فرض H _۱
نوع گزارش حسابرسی ← رفتار توده وار	۰/۰۶۶	۰/۶۲۹	۰/۵۲۹	تأیید فرض H _۱
نوع گزارش حسابرسی ← تصمیم‌گیری شهودی	۰/۰۸۶	۱/۶۷۱	۰/۰۹۵	تأیید فرض H _۱
نوع گزارش حسابرسی ← رفتار واکنشی	۰/۰۸۲	۰/۲۴۱	۰/۸۱۰	تأیید فرض H _۱
اطمینان پذیری ← رفتار منطقی	۰/۰۹۲	۰/۱۲۹	۰/۸۹۸	تأیید فرض H _۱
اطمینان پذیری ← رفتار توده وار	۰/۰۵۷	۱۰/۳۱۰	۰/۰۰۰	رد فرض H _۱
اطمینان پذیری ← تصمیم‌گیری شهودی	۰/۰۸۹	۲/۶۱۰	۰/۰۰۹	رد فرض H _۱
اطمینان پذیری ← رفتار واکنشی	۰/۰۷۳	۴/۸۵۷	۰/۰۰۰	رد فرض H _۱
اصول گزارشگری مالی ← رفتار منطقی	۰/۰۸۱	۳/۶۷۹	۰/۰۰۰	رد فرض H _۱
اصول گزارشگری مالی ← رفتار توده وار	۰/۰۶۲	۳/۱۵۳	۰/۰۰۲	رد فرض H _۱
اصول گزارشگری مالی ← تصمیم‌گیری شهودی	۰/۰۶۱	۰/۲۸۳	۰/۷۷۷	تأیید فرض H _۱
اصول گزارشگری مالی ← رفتار واکنشی	۰/۰۵۷	۰/۶۳۱	۰/۵۲۹	تأیید فرض H _۱
سوگیری شناختی ← رفتار منطقی	۰/۱۰۳	۰/۰۹۷	۰/۹۲۳	تأیید فرض H _۱
سوگیری شناختی ← رفتار توده وار	۰/۰۸۸	۱/۲۰۰	۰/۲۳۱	تأیید فرض H _۱
سوگیری شناختی ← تصمیم‌گیری شهودی	۰/۱۰۱	۳/۲۲۵	۰/۰۰۱	رد فرض H _۱
سوگیری شناختی ← رفتار واکنشی	۰/۰۹۴	۲/۸۵۷	۰/۰۰۴	رد فرض H _۱
سوگیری احساسی ← رفتار منطقی	۰/۱۰۰	۰/۱۸۵	۰/۸۵۳	تأیید فرض H _۱
سوگیری احساسی ← رفتار توده وار	۰/۰۸۱	۱/۰۹۹	۰/۲۷۲	تأیید فرض H _۱
سوگیری احساسی ← تصمیم‌گیری شهودی	۰/۰۹۸	۰/۶۵۲	۰/۵۱۴	تأیید فرض H _۱
سوگیری احساسی ← رفتار واکنشی	۰/۰۶۸	۱/۵۸۰	۰/۱۱۵	تأیید فرض H _۱

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که نوع گزارش حسابرسی بر رفتار منطقی تأثیر معناداری دارد. سوگیری شناختی نقش میانجی / تعدیلگر در تأثیرگذاری نوع گزارش حسابرسی در تصمیم‌گیری شهودی و رفتار واکنشی دارد. متغیر کنترلی اطمینان پذیری بر رفتار توده وار، تصمیم‌گیری شهودی و رفتار واکنشی تأثیر معناداری دارد. همچنین متغیر کنترلی اصول گزارشگری مالی بر رفتار منطقی و رفتار توده وار تأثیر معناداری دارد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

از آنجا که گزارش حسابرسان در فرایند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به‌عنوان یکی از ابزارهای سودمند در نظر گرفته می‌شود؛ آگاهی از قابل‌اعتماد بودن اطلاعات مالی به دلایل مختلفی مانند تضاد منافع، پیچیدگی رویدادهای اقتصادی و ... از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و اینکه عملکرد مدیران می‌تواند، دیدگاه حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد و بر نوع گزارش حسابرسان

تأثیر گذارد (والکر، ۲۰۰۳). محصول نهایی و اصلی فرآیند حسابرسی اظهار نظر حسابرس می‌باشد که در قالب گزارش حسابرسی بیان می‌شود. مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر، توانایی بیشتری برای ایستادگی در برابر فشارهای مدیریت را دارند (باریزا، ۲۰۰۵).

حسابرسی جزئی لاینفک از فرآیند گزارشگری اطلاعات اقتصادی است که برای استفاده‌کنندگان امکان قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه را فراهم می‌سازد. رشد فزاینده و پیچیدگی‌های جامعه نیز نیاز به حسابرسی را به‌عنوان بخشی از فرآیند گزارشگری گسترش می‌دهد. از دیدگاه عده‌ای از صاحب‌نظران نقش حسابرسی نظارت و کنترل است و خدمات مفیدی در جهت رفاه و آسایش عمومی به جامعه ارائه می‌دهد. به‌عبارت‌دیگر نظارت و حسابرسی بر کنترل و پاسخگویی در روابط انسان‌ها و به‌ویژه در فعالیت‌های اقتصادی مؤثر است. نیاز به اطمینان خاطر که از طریق نظارت و حسابرسی حاصل می‌شود در مواردی که مالکیت از مدیریت جداست بدیهی و آشکار می‌باشد. سرمایه‌گذاران، افراد و مؤسسات ذینفع به‌طور طبیعی خواهان آن هستند که بدانند منابع مالی آن‌ها توسط مدیریت چگونه به کار گرفته، مصرف و اداره شده و مسئولیت وی در مقابل این منابع چگونه است. در واقع مدیریت وظیفه مباشرت را بر عهده دارد و مسئولیت پاسخگویی وی در برابر مالکان به شکل ارائه اطلاعات مالی انجام می‌گیرد و حسابرسی با اعتبار دادن به گزارش‌های مذکور ابزاری قوی در زمینه انجام مسئولیت پاسخگویی مباشرین به حساب می‌آید. عقیده دارند که هدف حسابرسی اعتبار دهی به ادعاهای کسانی است که با استفاده از دارایی‌های دیگران سرمایه‌گذاری کرده و اطلاعاتی را برای ارائه به آن‌ها تهیه کرده‌اند (ماتز و شرف، ۱۹۶۱).

لحن گزارشگری براساس مقایسه تعداد واژه‌های مثبت در مقابل واژه‌های منفی موجود در گزارشگری مالی مشخص می‌شود و می‌تواند شاخصی برای تغییر سطح خوش بینی یا بدبینی افشای گزارش باشد. استفاده از لحن بدبینانه دلالت بر این موضوع دارد. مدیران با استفاده از لحن بدبینانه، اطلاعات مربوط تر و آینده‌نگرانه تری در خصوص آنچه در حال حاضر در گزارش‌های سالانه ارائه شده، افشا می‌کنند. لحن بدبینانه گزارشگری مالی از قابلیت اتکا برخوردار بوده است و بدون سوگیری خاصی بیان می‌شود زبان شناسان و پژوهش‌های زبان شناسی بیان می‌کنند که افزایش میزان صراحت در ارائه گزارش‌های توضیحی موجب افزایش عملکرد جلب توجه کنندگی و پردازش آنها می‌گردد. در ارتباط با تأثیر لحن مثبت/منفی، زبان در یادداشتهای توضیحی حسابداری بر رفتارهای کلی در بین پژوهشگران حسابداری قضاوتی سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، توافق نسبتاً وجود دارد و به نظر میرسد که نتایج همگی پژوهش‌های انجام شده از این امر دفاع کرده‌اند.

هدف این پژوهش تبیین الگوی گزارش حسابرسی بر رفتار سرمایه‌گذار با تأکید بر سوگیری‌های رفتاری است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که نوع گزارش حسابرسی بر رفتار منطقی تأثیر معناداری دارد. سوگیری شناختی نقش میانجی / تعدیلگر در تأثیرگذاری نوع گزارش حسابرسی در تصمیم‌گیری شهودی و رفتار واکنشی دارد. متغیر کنترلی اطمینان

پذیری بر رفتار توده وار، تصمیم‌گیری شهودی و رفتار واکنشی تأثیر معناداری دارد. همچنین متغیر کنترلی اصول گزارشگری مالی بر رفتار منطقی و رفتار توده وار تأثیر معناداری دارد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش مطابق با تئوری پردازش دوگانگی اطلاعات اپستین (۱۹۹۶) مبتنی بر سیستم تحلیلی است که در قضاوت و تصمیم‌گیری تحت تأثیر عواطف و احساسات نمی‌باشد و منطق و استدلال نقش اصلی را در قضاوت و تصمیم‌گیری اشخاص ایفا می‌کند و مبتنی بر علم محاسباتی فرد در قضاوت و تصمیم‌گیری است. یافته‌های حاصل از پژوهش مطابق با یافته‌های هنری و پیت چهوا (۲۰۱۸) است.

در راستای نتایج حاصله می‌توان بیان کرد که سرمایه‌گذاران در اتخاذ تصمیم‌های سرمایه‌گذاری خود به دور از احساسات عمل کرده و منطق و عقلانیت را سرلوحه خود قرار می‌دهند. در راستای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود که پیامدهای رفتارهای عقلانی و منطقی سرمایه‌گذاران را در بازار سرمایه مورد بررسی و مطالعه قرار دهند.

منابع

- آزاد، عبدالله؛ کاظمی، محبوبه (۱۳۹۲). رابطه بین بندهای پس از اظهارنظر در گزارش حسابرسان و تجدید آرایه صورت‌های مالی، یازدهمین همایش ملی حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد.
- افخمی، محمد؛ فاضلی، نقی (در انتظار چاپ). تأثیر افشای مسایل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسان مستقل بر حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسان، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، در انتظار چاپ.
- انصافی، زهرا (۱۳۸۴). تأثیر توانایی مدیریت بر حق‌الزحمه حسابرسی و گزارش حسابرسان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد.
- پوربهرامی، بابک (۱۴۰۲). تأثیر هوش میان فردی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار کارآفرینانه، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال ۴، شماره ۱۳، ص: ۱۵۵-۱۴۰.
- تجویدی، الناز (۱۳۸۸). شفافیت و کارآیی در بازار سرمایه، نشریه حسابدار رسمی، شماره ۱۹۶، ص: ۴۳-۳۴.
- حاجیها، زهره؛ ابراهیمی، محمدرضا (۱۳۹۵). بهبود در اظهارنظر حسابرسان و اثرات آن بر تغییرات قیمت و حجم معاملات سهام، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۳۰، ص: ۸۱-۶۱.
- حقیقت، حمید؛ علوی، سید مصطفی (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین شفافیت سود و بازده غیرعادی سهام، پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱، ص: ۱۲-۱.
- طالب نیا، قدرت اله؛ کیلی فرد، حمیدرضا؛ عرب مازار، علی اکبر؛ صمدی لرگانی، محمود (۱۳۹۰). بررسی تأثیر گزارشگری مالیاتی بر شفافیت گزارشگری مالی در ایران، فصلنامه حسابداری مالی، دوره ۳، شماره ۹، ص: ۸۳-۶۷.
- عظیمی، مجید؛ فروزنده، جواد (۱۳۸۹). بررسی اثر گزارش مشروط حسابرسی بر تصمیم‌گیری

استفاده کنندگان صورت‌های مالی، دانش و پژوهش اجتماعی، شماره ۲۱، ص ص: ۳۳ - ۱۸.
میرباقری، سید آمین؛ خردیار، سینا؛ ملکی، مجتبی (۱۴۰۲). بهبود کیفیت خدمات حسابرسی بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسئولیت‌پذیری اجتماعی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال ۴، شماره ۱۳، ص ص: ۵۶ - ۳۴.

یوسفی اصل، فرزانه؛ ملانظری، مهناز؛ سلیمانی امیری، غلام رضا (۱۳۹۳). تبیین مدل شفافیت گزارشگری مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۴، شماره ۴، ص ص: ۳۸ - ۱.

Al-Thuneibat, A. A., Khamees, B. A., & Al-Fayoumi, N. A. (2008). The effect of qualified auditors' opinions on share prices: evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 23(1), 84-101.

Afkhami, M; Fazli, N (In Press). The effect of the disclosure of major audit issues in the independent auditor's report on the audit fee and the delay in issuing the auditor's report, professional audit research, pending publication. (In Persian)

Azad, A., Kazemi, M. (2012). The relationship between the clauses after commenting in the auditor's report and re-presentation of financial statements, 11th National Accounting Conference, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)

Azimi, M; Forouzandeh, J (2009). Investigating the effect of conditional audit report on the decision making of users of financial statements, *Knowledge and Social Research*, 21, 18-33. (In Persian)

Ball, R., & Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of accounting research*, 159-178.

Bakar, N. B. A., Rahman, A. R. A., & Rashid, H. M. A. (2005). Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 804-822.

Beaver, W. (1968). The Information Content of Annual Earnings Announcements. *Journal of Accounting Research Supplement*. 6, pp. 67-92.

De Carvalho, P. V., Ferrão, J., Alves, J. S., & Sarmento, M. (2023). The informational value contained in the different types of auditor's opinions: Evidence from Portugal. *Cogent Economics & Finance*, 11(1), 2162688.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.

Fama, E. F. (1970). Efficient capital markets: A review of theory and empirical work. *The journal of Finance*, 25(2), 383-417.

Hajiha, Z; Ebrahimi, Mohammad Reza (2015). Improvement in the auditor's opinion and its effects on changes in the price and volume of stock transactions, financial accounting and auditing research, 8(30), 61-81. (In Persian)

Haghighat, H; Alavi, S. M (2012). Investigating the relationship between profit transparency and abnormal stock returns, *Financial Accounting Research*, 5(1), 1-12. (In Persian)

Insafi, Z. (2004). The effect of management ability on audit fee and auditor's report, Master's thesis, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)

Lin, J; Tang, Q; Xiao, J. (2003). An Experimental Study of Users Responses to Qualified Audit Reports in China. *Journal of International Accounting & Taxation*, 12 (1), 1-22.

Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*. (No Title).

Mir Bagheri, S.A; Khurdiar, S; Maleki, M (2022). Improving the quality of audit services

based on the attitude of independent auditors towards social responsibility, *Professional Audit Research*, 4 (13), 34-56. (In Persian)

Myers, J. N; Myers, L. A; Omer, C. T. (2003). Exploring the Term of the Auditor-client relationship and the quality of Earnings: A case for Mandatory Auditor rotation? *The Accounting Review*, 78 (3), 779-799.

O'Reilly, D. M. (2009). Do investors perceive the going-concern opinion as useful for pricing stocks?. *Managerial Auditing Journal*, 25(1), 4-16.

Pei, D., & Hamill, P. A. (2013). Do modified audit opinions for Shanghai listed firms convey heterogeneous information?. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1), 1-11.

Pourbahrami, B (1402). The effect of auditors' interpersonal intelligence on audit quality with the mediating role of entrepreneurial behavior, *Professional Audit Research*, 4 (13), 155-140. (In Persian)

Tajveidi, Elnaz (2008). Transparency and efficiency in the capital market, *CPA Journal*, 196, 43-34. (In Persian)

Talibnia, Gh; Vakili Fard, H; Arab Mazar, A.A; Samadi Largani, M (2010). Investigating the impact of tax reporting on the transparency of financial reporting in Iran, *Financial Accounting Quarterly*, Volume 3, Number 9, pp. 67-83. (In Persian)

Tantawy, S. M., & Moussa, T. (2023). The effect of political connections on firms' auditor choice decisions and audit opinions: evidence from Egypt. *Asian Review of Accounting*, (ahead-of-print).

Tahinakis, P., & Samarinas, M. (2016). The incremental information content of audit opinion. *Journal of Applied Accounting Research*, 17(2), 139-169.

Walker, M. (2003). Principal/agency theory when some agents are trustworthy. *Accounting and Finance Working Paper*, Manchester: Manchester Business School, Manchester University.

Yousefi Asl, F; Molanazari, M; Soleimani Amiri, Gh.R. (2014). Explaining the transparency model of financial reporting, *Experimental Accounting Research*, 4 (4), 1-38. (In Persian)

Yulianti, Y., Zarkasyi, M. W., Suharman, H., & Soemantri, R. (2023). Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*.



COPYRIGHTS

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



Investigating the factors of effectiveness and competence of internal audit in metropolitan municipalities of Iran

Jafar Babajani¹, Reza Ghanbarian Alavijeh²

Received: 2023/10/07

Approved: 2024/02/13

Research Paper

Abstract: According to Article 44 of the Financial Regulations of Municipalities, internal auditors are one of the main elements of post-expenditure monitoring in municipalities, and the effectiveness of internal audit functions ensures reasonable assurance of the acquisition and consumption of resources according to the law and towards the goals set in medium-term plans and their annual budget. This research seeks to identify the effective factors on the effectiveness of internal audit functions and to explain the competencies of internal auditors in the municipalities of Iran's metropolises by using the research literature to identify and receive the opinions of experts including internal auditors, urban financial and economic deputies and financial controllers in the municipalities of Tehran and Isfahan, Mashhad, Shiraz, Kerman and Urmia. Experts participating in this study were selected using targeted snowball sampling method and included 20 people in Tehran municipality and 20 people in other metropolitan municipalities. After screening the indicators using screen test and determining the weight of the mentioned factors using the fuzzy hierarchical method in R software, in order to aim of providing The guidance of recruitment policies and the drawing of professional development policies, the factors affecting the effectiveness of the internal audit functions of the municipalities and indicators and characteristics of the competence internal auditors has indentified. Finally, the research results were confirmed through structured interviews with 3 independent experts. Based on the results of this study, the competencies of internal auditors of municipalities are divided into three levels of general, behavioral and technical competencies.

Key word: Fuzzy Delphi, Fuzzy Hierarchical Analysis, Effective Internal Audit, Professional Competencies

 [10.22034/JPAR.2024.2013102.1228](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2013102.1228)

1. Professor, Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaee University, Tehran, Iran . (Corresponding Author) jafar.babajani@gmail.com

2. PhD in Accounting, Allameh Tabatabaee University, Tehran, Iran. reza.ghanbarian@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

بررسی عوامل اثربخشی و صلاحیت حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران

جعفر باباجانی^{۱*}، رضا قنبریان علویچه^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۲۴

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

به موجب ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها، حسابرسان داخلی از ارکان اصلی نظارت بعد از خرج در شهرداری‌ها به شمار می‌روند و اثربخشی واحدهای حسابرسی داخلی موجب حصول اطمینان معقول از تحصیل و مصرف منابع بر اساس قانون و در جهت اهداف تعیین شده در برنامه‌های میان مدت و بودجه آنها گردد. این پژوهش درصدد شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی واحدهای حسابرسی داخلی و تبیین صلاحیت‌ها و شایستگی‌های حسابرسان داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران با استفاده از ادبیات پژوهش شناسایی و دریافت نظرات خبرگان شامل حسابرسان داخلی، معاونین مالی و اقتصادی شهری و قائم مقامان ذی‌حسابی در شهرداری‌های تهران، اصفهان، مشهد، شیراز، کرمان و ارومیه بوده گردیده است. خبرگان مشارکت‌کننده در این پژوهش با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند گلوله برفی انتخاب شده‌اند و شامل ۲۰ نفر در شهرداری تهران و ۲۰ نفر در شهرداری‌های سایر کلانشهرها بوده‌اند. پس از غربالگری شاخص‌ها با استفاده از آزمون سنگ‌ریزه و تعیین وزن عوامل یادشده با استفاده از روش سلسله مراتبی فازی در نرم‌افزار R نسبت به شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی واحد حسابرسی داخلی شهرداری‌ها اقدام و شاخص‌ها و ویژگی‌های صلاحیت و اثربخشی حسابرسان داخلی با هدف ارائه رهنمود در ارتباط با سیاست‌های جذب و ترسیم خط‌مشی‌های توسعه حرفه‌ای حسابرسان تبیین گردیده است. در نهایت نتایج پژوهش از طریق مصاحبه ساختار یافته با ۳ نفر از خبرگان مستقل تایید شده است. بر اساس نتایج این پژوهش صلاحیت‌های حسابرسان داخلی شهرداری‌ها در سه طبقه صلاحیت‌های عمومی، رفتاری و فنی قرار می‌گیرد.

واژه‌های کلیدی: دلفی فازی، تحلیل سلسله مراتبی فازی، حسابرسی داخلی اثربخش، صلاحیت‌های حرفه‌ای

 [10.22034/JPAR.2024.2013102.1228](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2013102.1228)

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) jafar.babajani@gmail.com

reza.ghanbarian@gmail.com

۲. دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

مستند ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها نظارت مالی در شهرداری‌ها مصوب ۱۳۴۶ در یک نظام سه سطحی انجام می‌شود. در سطح اول، نظارت قبل و بعد از خرج توسط کارکنان ثابت شهرداری انجام می‌شود. در حالی که قائم مقامان ذی‌حسابی مستقر در مناطق و واحدهای اجرایی شهرداری‌ها وظیفه نظارت قبل از خرج را برعهده دارند، نظارت بعد از خرج توسط حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها انجام می‌شود. از دیدگاه قانونی، بخش عمده‌ای از فعالیت‌های حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها به موضوع رسیدگی و ممیزی اسناد مالی اختصاص یافته است. با این وجود، پس از تحولات سال‌های اخیر در حرفه حسابرسی تشکل‌ها و نهادهای حرفه‌ای این حوزه حسابرسی داخلی را فعالیتی مستقل، اطمینان بخش واقع بینانه و مشاوره‌ای می‌دانند که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روش‌مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل سازمان را در دستیابی به هدف‌های باری می‌کند (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹، ۲۰۱۷ ب؛ اسپنسر پیکت، ۲۰۱۰، ص ۱۵؛ ساووک، ۲۰۰۷). با توجه به تعریف یاد شده، حسابرسی داخلی برای ارزش آفرینی در سازمان باید به ارائه خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای بپردازد. بر این اساس، حسابرسی داخلی پویا و مشتری مدار است و بر مدیریت ریسک، راهبری و کنترل تمرکز دارد. حسابرسی داخلی باید بی‌طرف باشد و دروندادهای لازم برای بهبود عملیات سازمان را فراهم سازد. حسابرسی داخلی بر کل سازمان تمرکز دارد و از دستیابی به اهداف سازمانی اطمینان می‌دهد. در شرایط فعلی ارائه خدمات اطمینان بخشی برای بقای حسابرسی داخلی کافی نیست و فعالیت‌های حسابرسی داخلی باید ضمن توجه به مولفه‌های استقلال و بی‌طرفی، برای سازمان ارزش افزوده ایجاد کند. بنابر این حسابرسی داخلی به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است (گاروان و اسکالاتا، ۲۰۲۰). نرانتزیدیس و همکاران (۲۰۲۰) و کوتزی و اراسموس (۲۰۱۷) حسابرسی داخلی را مبنایی برای ارائه استدلال‌های قانع کننده پیرامون حکمرانی و پاسخگویی می‌دانند.

در ادبیات حسابرسی داخلی روش‌های متفاوتی برای ارزیابی ارزش آفرینی حسابرسی داخلی پیشنهاد شده است. الیوت و همکاران (۲۰۰۷) و میهرت و ولدی بوهانیس (۲۰۰۸) اعتقاد دارند دارند ارزش آفرینی حسابرسی داخلی از طریق سود پولی یا صرفه جویی در هزینه قابل اندازه‌گیری است. در مقابل راس (۲۰۰۳)، پی دبیلو سی (۲۰۱۴)، سارنس و همکاران (۲۰۱۶)، لنز و همکاران (۲۰۱۸)، اراسموس و کوتزی (۲۰۱۸) و بوتنا و ویلکینسون (۲۰۱۹) معتقدند که ارزش آفرینی حسابرسی داخلی ماهیت پولی ندارد و حصول اطمینان از برآورده شدن انتظارات ذی‌نفعان است. در این میان پذیرش پارادایم مدیریت نوین بخش عمومی در دولت‌های محلی کشورهای توسعه‌یافته نظیر استرالیا، آمریکا، ایرلند، آفریقای جنوبی و... در طول سه دهه‌ی گذشته موجب شده است تا ارتقای پاسخگویی از تایید یا انطباق با فرآیندهای قانونی قابل پذیرش به موضوعات عملکردی مورد توجه قرار بگیرد (پاور، ۱۹۹۹). بنابر این حوزه رسیدگی حسابرسی داخلی به طور پیوسته از موضوعات کوتاه مدت سنتی پیرامون حسابرسی رعایت به پاسخگویی پویا و عملکرد بلندمدت متمرکز شده است (لیستن هیز و جولیت، ۲۰۱۹؛ گرلینگ و هالچمی، ۲۰۱۳). این دگرگونی با عناوین تحلیل داده‌ها،

خدمات مشاوره‌ای و مدیریت ریسک مورد بررسی قرار می‌گیرد (انجمن حسابرسان داخلی، ب ۲۰۱۷؛ اسپیرا و پج، ۲۰۰۳). بر این اساس انتظاراتی نفعان حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها و سایر نهادهای بخش عمومی از انطباق با قوانین و نظارت مالی به نظارت بر چهار بعد اصلی عملکرد یعنی کیفیت، کارایی، اثربخشی، امنیت و پایداری تغییر یافته است. بنابراین فعالیت‌های نظارتی حسابرسی داخلی نیز به اطمینان بخشی در ارتباط با عملکرد سیستم‌ها محدود نشده است بلکه در کنار آن ارائه خدمات مشاوره‌ای برای بهبود عملیات نیز در کانون توجه قرار دارد (اسپانهوی و همکاران، ۲۰۰۸). تحقق ارزش آفرینی حسابرسی داخلی، نیازمند اثربخشی آن می‌باشد. همچنین ارائه خدمات نوین از سوی حسابرسان داخلی نیازمند صلاحیت واحد حسابرسی داخلی است. از این منظر صلاحیت‌ها مهارت‌هایی هستند که برای انجام وظایف خاص ضرورت دارند. بخش ۴،۱ آیین اخلاقی انجمن حسابرسان داخلی بیان می‌کند حسابرسان داخلی باید صرفاً درگیر ارائه خدماتی شوند که دانش، مهارت‌ها و تجربه لازم را دارند. همچنین بخش ۴،۳ آیین نامه اخلاقی حسابرسان داخلی بیان می‌کند حسابرسان داخلی باید پیوسته خبرگی و اثربخشی و کیفیت خدمات را بهبود بخشند (بیلی، ۲۰۱۰). بنابر این با توجه به تحولات انجام شده در حوزه حسابرسی داخلی و عدم تبیین روشن کارکردهای حسابرسی داخلی اثربخش در مبانی قانونی حاکم بر شهرداری‌های کشور ضرورت دارد با انجام مطالعاتی نسبت به شناسایی عوامل موثر بر فعالیت واحد حسابرسی اثربخش در حوزه شهرداری‌ها اقدام گردد. شناسایی این عوامل در واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری به ارتقای ارزش آفرینی حسابرسان داخلی و برآورده ساختن انتظارات ذی نفعان از آنها کمک می‌کند. بدون تردید، یکی از عوامل بنیادین در برآورده ساختن انتظارات ذینفعان از کارکرد واحدهای حسابرسی داخلی و ارتقای نام نظارت مالی و عملکردی در این گروه از نهادهای عمومی غیر دولتی بهره مندی آنها از کارکنان شایسته و با صلاحیت خواهد بود. احصای شاخص‌های صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی در حوزه مدیریت شهری نیز می‌تواند به تبیین ویژگی‌های افراد واجد شرایط برای فعالیت در این حوزه کمک کند و به ارائه رهنمودی برای ترسیم نقشه راه توسعه حرفه‌ای حسابرسان داخلی کمک کند. با این وجود و به رغم پیش بینی الزامات نظارت بعد از خرج در آیین نامه مالی شهرداری و قدمت واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کشور تغییر چشم گیری در نحوه فعالیت این واحدها انجام نشده است و پژوهش‌های بسیار محدودی در حوزه حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی و بویژه شهرداری‌های ایران انجام شده است.

در پژوهش‌های انجام شده برای ارزیابی اثربخشی واحدهای حسابرسی داخلی از رویکردهای متفاوتی استفاده گردیده است. در برخی از پژوهش‌ها از استانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی به عنوان مبنای ارزیابی حسابرسی داخلی استفاده شده است. در تنها پژوهشی قبلی که در این ارتباط در شهرداری‌های ایران انجام شده است نیز باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) برای ارزیابی عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها از استانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی به عنوان یک راهنما استفاده کرده‌اند. در مقابل این رویکرد، برخی از پژوهشگران کوشیده‌اند تا مدلی بسط یافته از اثربخشی حسابرسی داخلی ارائه نمایند، بنابر این در ادبیات پژوهش از معیارها و ضوابط متفاوتی برای شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و نحوه سنجش آن استفاده شده است و در میان پژوهش‌های مختلف اجماع وجود نداشته است (ایندایا وهانفا، ۲۰۱۳). در این پژوهش نیز عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی

داخلی شهرداری‌ها با استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی و ادبیات حسابرسی داخلی با تاکید بر بخش عمومی احصا شده‌اند. همچنین با توجه به تاکید ادبیات پژوهش بر نقش صلاحیت حسابرسان داخلی در اثربخشی واحدهای حسابرسی داخلی نسبت به شناسایی شایستگی‌های مورد انتظار حسابرسان داخلی در واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران استفاده شده است. برای انجام این پژوهش از ترکیب روش‌های توزیع پرسشنامه و مصاحبه ساختار یافته (در مرحله تایید نهایی) بین خبرگان شاغل در حوزه مالیه شهرداری‌ها در قالب اجرای دلفی فازی و سلسله‌مراتبی فازی استفاده است. همچنین از آنجایی که امکانی بودن عدم قطعیت، سازگاری با مجموعه‌های فازی دارد در این پژوهش نظریه اعداد فازی مورد توجه قرار گرفته است.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

با توجه به اهداف پژوهش، در این بخش تلاش می‌شود تا با بررسی ادبیات پژوهش نسبت به شناسایی معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران اقدام شود. سپس به منظور فراهم نمودن امکان ارائه الگویی برای صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها به بررسی ادبیات و پژوهش‌های این حوزه پرداخته شود. از آنجایی که برخی از پژوهشگران از جمله گودوین (۲۰۰۴) معتقدند با وجود تفاوت‌های حسابرسی داخلی در بخش‌های عمومی و خصوصی، فعالیت‌های حسابرسی داخلی در این دو بخش بسیار شبیه هستند، در این بخش ضمن تاکید بر پژوهش‌های مرتبط با اثربخشی و صلاحیت حسابرسان داخلی در بخش عمومی، متناسب با اهداف پژوهش مطالعات حسابرسی داخلی در بخش خصوصی نیز مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

۲-۱- اثربخشی حسابرسی داخلی

اثربخشی حسابرسی داخلی یکی از جذاب‌ترین و بحث‌برانگیزترین موضوعات در حوزه حسابرسی داخلی است (زیوری کامران و فخاری، ۱۳۹۸ و نرانتسیدیس و همکاران، ۲۰۲۲) و در این ارتباط رهنمودهایی توسط نهادهای حرفه‌ای (انجمن حسابرسان داخلی) و موسسات حسابرسی انجام شده است و پروژه‌های مطالعاتی دانشگاهی نیز انجام شده است (کوتزی و اراسموس، ۲۰۱۶). با این وجود، نتایج پژوهش تورتنن و همکاران (۲۰۲۰)، کوتب و همکاران (۲۰۲۰) و لنز و همکاران (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که اجماعی در ارتباط با تعریف و نحوه ارزیابی اثربخشی داخلی وجود ندارد و همچنان شناخت از عوامل مشارکت‌کننده در آن بسیار محدود است. باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) الف تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها را برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی ضروری می‌دانند آنها معتقدند واحد حسابرسی داخلی برای انجام انواع حسابرسی‌ها شامل حسابرسی مالی، رعایت، عملیاتی و موردی و غیره باید زیر نظر شهرا استقرار یابند تا از این طریق موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی شهرداری‌های کلان‌شهرهای کشور شود. واحد حسابرسی داخلی به عنوان بخشی از تیم مدیریت ارشد در شهرداری‌ها می‌تواند با مشاوره‌های تخصصی، شهردار را در انجام کاراتر و اثربخش‌تر عملیات مربوط به شهرداری کمک نماید. همچنین باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) ب) در پژوهشی که با هدف ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی شهرداری‌ها با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی انجام شده است، دریافتند واحدهای حسابرسی داخلی مورد مطالعه

بر حسابرسی سنتی مالی و عمدتاً حسابرسی رعایت تاکید دارند و حسابرسی عملیاتی در دستور کار نبوده است. این در حالی است که منابع مالی واحدهای حسابرسی داخلی محدود بوده، بیشتر واحدهای حسابرسی داخلی به دلیل فقدان استقلال کافی از اثربخشی درخور ملاحظه‌ای برخوردار نیستند. هیچ یک از واحدهای حسابرسی داخلی از استانداردهای حسابرسی داخلی استفاده نمی‌کنند و عملیات حسابرسی آنها در چارچوب ممیزی اسناد و مدارک حسابداری صورت می‌گیرد. یافته‌های این پژوهش بیانگر این واقعیت است که عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی بیشترین مطابقت را با استاندارد اجرای عملیات حسابرسی و کمترین مطابقت را با استاندارد ماهیت رسیدگی داشته که در مجموع میزان مطابقت عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی با استانداردهای بین‌المللی، کافی و رضایت‌بخش نیست.

انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۰) اثربخشی حسابرسی داخلی را به صورت میزان تحقق (از جمله کیفیت) اهداف تعیین شده تعریف می‌کند. اهداف حسابرسی داخلی برای هر سازمان به اهداف تعیین شده مدیریت برای سازمان بستگی دارد، به همین ترتیب اهداف حسابرسی داخلی در دولت‌های محلی و شهرداری‌ها باید در راستای مجموعه اهداف تعیین شده مدیریت شهری (شورای شهر و شهرداری) تعیین شود (بادارا و سایدن، ۲۰۱۳، بارادا و سایدن، ۲۰۱۴). موسسه کی پی ام جی (۲۰۱۹) معتقد است حسابرسی داخلی اثربخش بر محیط کنترلی و طراحی و اجرای کنترل داخلی تاثیر مثبت دارد و کمیته حسابرسی باید به طور منظم به ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی بپردازد تا بتواند منافع آن را بیشینه کند.

لنز وهان (۲۰۱۵) کوتزی و اراسموس (۲۰۱۶) نظریه نهادی جدید را پشتیبان مطالعات مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی می‌دانند. این نظریه نشان می‌دهد که فشارهای مختلف بر ساختارها، فرآیندهای سازمانی چگونه بر اثربخشی تاثیرگذار خواهند بود. مطالعات پیشین از جمله عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، الشبیل و ترکی (۲۰۱۷) ال توابعیری، بریرلی و گویلیام (۲۰۰۳)، ایندایا وهانفا (۲۰۱۳)، لنز وهان (۲۰۱۵) عوامل اثرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی به دو دسته عوامل خرد و کلان طبقه بندی می‌کنند. عوامل خرد شامل عوامل سازمانی، سیستم‌ها و فرآیندها، منابع واحد حسابرسی داخلی، فرآیندها و روابط می‌باشد. عوامل کلان اثربخشی حسابرسی داخلی نیز ناشی از هنجارها و الزامات بالادستی و مواردی نظیر استانداردهای نحوه عمل حرفه‌ای حسابرسان داخلی است که باید از آنها پیروی شود. سارنز (۲۰۰۹) معتقد است هنگامی حسابرسی داخلی اثربخش است که کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت حاکمیت شرکتی اثر مثبت داشته باشد. بنابر این اثربخشی حسابرسی داخلی می‌تواند از طریق تاثیر بر کیفیت حکمرانی به تحقق مجموعه اهداف کوتاه مدت و بلند مدت کمک کند و موجب اطمینان بیشتر به توصیه‌های حسابرسی داخلی شود (پلتاک و همکاران، ۲۰۱۹). هنگام بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی باید دو پارامتر را کاملاً از یکدیگر تفکیک نماییم: اول ویژگی‌های حسابرسی داخلی به صورت یک مجموعه و دوم ویژگی‌های یک فرد به عنوان حسابرس داخلی.

در این پژوهش با توجه به پژوهش‌های قبلی به شرح جدول شماره ۱ عوامل اثر بخشی حسابرسی داخلی در سه طبقه ویژگی‌های ساختاری و حاکمیتی، ویژگی‌های حسابرسان داخلی و ویژگی‌های مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی مورد توجه قرار گرفته‌اند.

جدول شماره ۱. عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی

طبقه‌بندی عوامل	نام متغیر	پژوهش‌های قبلی	استناددهای بین‌المللی حسابرسی داخلی
جایگاه سازمانی و حاکمیت (راهبری)	استقلال واحد حسابرسی داخلی	انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۰۹، ۲۰۱۲)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳، ۲۰۱۴)، مک را و گیلز (۲۰۱۴)، الزبان و گولیم (۲۰۱۴)، پاپیر (۲۰۱۵)، رادهانی و همکاران (۲۰۱۷)، ستیانینگروم قنطادی (۲۰۱۹)، کریستوفر (۲۰۱۹)، شسیخ تنزلی (۲۰۲۰)، نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، مشایخی و یزدانینان (۱۳۹۷)، منتی و زمان (۱۳۹۸)، زیوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، تقوی فرد (۱۳۹۹)، برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)، رسولی و همکاران (۱۴۰۱)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، مدبر کیسارایی و همکاران (۱۴۰۱)، افتخاری و پور زمانی (۱۴۰۱)، گنجی و همکاران (۱۴۰۲)، اخلاقی یزدی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)	بخش ۱۱۰۰
	منشوری حسابرسی داخلی مصوب شهردار/شورا	مک را و گیلز (۲۰۱۴)، لنز و همکاران (۲۰۱۴)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، تقوی فرد (۱۳۹۹)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)	بخش ۱۰۰۰
	ساختار سازمانی (اندازه، منابع و بودجه مناسب)	مک را و گیلز (۲۰۱۴)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، الزبان و گولیم (۲۰۱۴)، ابو عذا (۲۰۱۲)، هایلبریم (۲۰۱۴)، بیدنیک (۲۰۱۸)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، زیوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، اخلاقی یزدی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)	تفسیر ۱۱۱- بخش ۲۲۳۰-۲۰۲۰
	اعتقاد و حمایت مدیریت (شورای اسلا می شهر و شهرداری)	بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، الزبان و گولیم (۲۰۱۴)، ابو عذا (۲۰۱۲)، هایلبریم (۲۰۱۴)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، رادهانی و همکاران (۲۰۱۷)، گامایونی (۲۰۱۸)، کوتب و همکاران (۲۰۲۰)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، مشایخی و یزدانینان (۱۳۹۷)، سلیمانی امیری و طاهری (۱۳۹۷)، منتی و زمان (۱۳۹۸)، برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، سلطانی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)، گنجی و همکاران (۱۴۰۲)	بخش ۱۱۱۱
	فرهنگ سازمانی	بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، الزبان (۲۰۱۵)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)	آیین اخلاقی حرفه‌ای
	توجه به انتظارات ذی‌نفعان (ارتباط و گزارشگری به شهردار و مدیران شهری، شورای شهر، کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل شور، ذی‌حسابی، بازرسی و ...)	مک را و گیلز (۲۰۱۴)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، لنز (۲۰۱۳)، الزبان و گولیم (۲۰۱۴)، ابوعذا (۲۰۱۲)، آرنسا و آزن (۲۰۰۹)، الف و ب، میهرت و مولا (۲۰۱۰)، بیدنیک (۲۰۱۸)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، ستیانینگروم قنطادی (۲۰۱۹)، کوتب و همکاران (۲۰۲۰)، نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، منتی و زمان (۱۳۹۸)، سارزن و همکاران (۲۰۱۲)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، مشایخی و یزدانینان (۱۳۹۷)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، تقوی فرد (۱۳۹۹)، برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، منتی و شهبازی (۱۴۰۲)	بخش ۲۰۵۰-۲۰۶۰، ۲۰۷۰-۲۴۰۰، ۲۴۱۰-۲۴۲۰، ۲۴۳۰-۲۴۴۰
	بی‌طرفی کارکنان	رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، مشایخی و یزدانینان (۱۳۹۷)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، گنجی و همکاران (۱۴۰۲)، مک را و گیلز (۲۰۱۴)، گامایونی (۲۰۱۸)، شیخ تنزلی (۲۰۲۰)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)	بخش ۱۱۱۰-۱۱۲۰
	تدوین برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر	سلیمانی امیری و طاهری (۱۳۹۷)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، باباجانی و همکاران (۱۳۹۹)، محسنی نیا، باباجانی، تقوی فرد (۱۳۹۹)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، لنز (۲۰۱۳)، نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)	بخش ۱۲۳۰
	ویژگی‌های مرتبط با حسابرسان داخلی	بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، ب، الزبان و گولیم (۲۰۱۴)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، رادهانی و همکاران (۲۰۱۷)، گامایونی (۲۰۱۸)، نوردینو و گامایونی (۲۰۱۸)، بیدنیک (۲۰۱۸)، ستیانینگروم قنطادی (۲۰۱۹)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، مشایخی امیری و طاهری (۱۳۹۷)، منتی و زمان (۱۳۹۸)، زیوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، رستمی و همکاران (۱۳۹۹)، باباجانی و همکاران (۱۳۹۹)، مشتتری دوست و دستگیر (۱۳۹۸)، برخوردار و همکاران (۱۴۰۰)، رسولی و همکاران (۱۴۰۱)، تاجیک جلابری و همکاران (۱۴۰۱)، اخلاقی یزدی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)، گنجی و همکاران (۱۴۰۲)	بخش ۱۲۰۰-۱۲۱۰، ۱۲۲۰-۱۲۳۰، ۱۲۳۱-۱۲۳۳، ۱۲۳۴-۱۲۳۵

بخش ۲۳۰۰	مک را و گیلز (۲۰۱۴)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶).	دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی	ویژگی‌های مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی
بخش ۱۳۲۱-۱۰۰۰	مک را و گیلز (۲۰۱۴)، نراتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)، فتحی عبدالهی و آقای (۱۳۹۶)، سلیمانی امیری و طاهری (۱۳۹۷)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)	انطباق فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی	
بخش ۲۰۱۰-۲۲۰۰-۲۰۴۰	مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، لنز (۲۰۱۳)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، یزدی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)، اسد زاده و نیکبخت (۱۴۰۳)	تهیه و تدوین برنامه سالانه	
بخش ۲۲۰۰-۱۱۱۰-تفسیر	رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، بهرت و مولا (۲۰۱۰)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، کوتزی و لای (۲۰۱۳)، سازنز و همکاران (۲۰۱۳)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، رسولی و همکاران (۱۴۰۱)، اخلاقی یزدی نژاد و همکاران (۱۴۰۲)	تهیه و تدوین برنامه رسیدگی مبتنی بر ریسک	
بخش ۲۱۳۰	آل تو ایجیری و همکاران (۲۰۰۳)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، پ، کاریکاری و همکاران (۲۰۲۲)	بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی	
بخش ۱۳۱۰-۱۳۱۱-۱۳۲۰	سازنز و همکاران (۲۰۱۲)، بیدنریک (۲۰۱۸)، عبدالرحیم و همکاران (۲۰۲۲)، مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، مهرانی و غواصی کناری (۱۴۰۳)	برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت	
بخش ۱۰۰۰	بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)	آیین اخلاق حرفه‌ای	
بخش ۲۱۱۰	زیبوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، لنز (۲۰۱۳)، بیدنریک (۲۰۱۸)	بررسی فرآیندهای راهبری	
بخش ۲۱۲۰	رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، زیبوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، افتخاری و پور زمانی (۱۴۰۱)، میهرت و مولا (۲۰۱۰)، کوتزی و لای (۲۰۱۳)، بادارا و ساییدن (۲۰۱۳)، پ، بیدنریک (۲۰۱۸)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، کلیک و همکاران (۲۰۲۱)	بررسی مدیریت ریسک	
بخش ۲۱۳۰	بادارا و ساییدن (۲۰۱۳) الف و پ، بیدنریک (۲۰۱۸)، روسی و همکاران (۲۰۲۰)، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، زیبوری کامران و فخاری (۱۳۹۸)، خجسته و وادی زاده (۱۴۰۰)، رسولی و همکاران (۱۴۰۱)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، افتخاری و پور زمانی (۱۴۰۱)	بررسی کنترل‌های داخلی	
بخش ۲۵۰۰	آرنا و آزن (۲۰۰۹)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)، محسنی نیا، باباجانی، بولو (۱۳۹۸)، محسنی نیا، باباجانی، تقوی فرد (۱۳۹۹)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)	پایش اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی	

۱) ویژگی‌های ساختاری و حاکمیتی: کریستوفر (۲۰۱۹) معتقد است که ضعف در الزامات ساختاری و کارکردی واحد حسابرسی داخلی یکی از دلایل اصلی ناکارآمدی حسابرسی داخلی و شکاف عملکردی ناشی از ابهام در موارد (۱) نقش حسابرسی داخلی (مثل اطمینان بخشی در مقابل مشاوره)، (۲) جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی (مثل کارگزار هیأت مدیره در مقابل شریک مدیریت) است. براساس پژوهش‌های پیشین ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی که در این طبقه مورد بررسی قرار می‌گیرد عبارت است از:

استقلال سازمانی (نحوه انتخاب، برکناری و صدور حکم رئیس واحد حسابرسی داخلی تاثیر زیادی بر استقلال سازمانی حسابرسی داخلی خواهد داشت) (مثل شیخ تنزیل (۲۰۲۰)،

نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)، کاریکاری و همکاران (۲۰۲۲)، مجوز رسمی یا منشور حسابرسی داخلی، منابع کافی برای انجام حسابرسی داخلی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، اعتقاد و حمایت مدیریت شهری (مثل شیخ تنزیل (۲۰۲۰) کاریکاری و همکاران (۲۰۲۲))، فرهنگ سازمانی، ارتباط و تعامل واحد حسابرسی داخلی با شهردار، مدیران شهری، شورای اسلامی شهر، کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و منتخب شورا قائم مقامان ذی‌حسابی مستقر در مناطق و واجدهای اجرایی شهرداری (ناظرین قبل از خرج) (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، کاریکاری و همکاران (۲۰۲۲)).

۲) ویژگی‌های حسابرسان داخلی: مهمترین عناصر مندرج در این طبقه عبارتند از: بی‌طرفی حسابرسان داخلی (مثل رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶))، آموزش حرفه‌ای مستمر حسابرسان داخلی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، لنز (۲۰۱۳) و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲)). در بخش دوم این پژوهش به تفصیل به موضوع صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران پرداخته خواهد شد.

۳) ویژگی‌های مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی: دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی (مثل رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶))، انطباق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، تدوین برنامه سالانه حسابرسی داخلی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱))، تدوین برنامه رسیدگی مبتنی بر ریسک، بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، کاریکاری و همکاران (۲۰۲۲))، برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی داخلی از طریق ارزیابی‌های درون و برون سازمانی (مثل نرانتسیدیس و همکاران (۲۰۲۲))، مهرانی و غواصی کناری (۱۴۰۳))، رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای (مثل کلیک و همکاران (۲۰۲۱))، بررسی فرآیندهای راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک (مثل موسسه کی پی ام جی (۲۰۱۹))، افتخاری و پور زمانی (۱۴۰۱)). پایش اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی (مثل تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)).

۲-۲- صلاحیت حسابرسان داخلی

همانگونه که در بخش قبل بیان گردید، در ادبیات حسابرسی داخلی صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی از مهمترین عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی دانسته می‌شود. مفهوم صلاحیت توسط برخی از نویسندگان در رشته‌های مختلف تبیین شده است (هافمن، ۱۹۹۹، ص ۲۷۵) و به دانش خاص، مهارت‌ها و ویژگی‌های مورد نیاز برای ایفای یک نقش کاری بر اساس یک استاندارد مشخص در محیط کاری واقعی اشاره دارد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۰). منظور از صلاحیت مجموعه مهارت‌هایی است که برای انجام وظایف خاص ضروری هستند. با وجود آنکه از نظر برخی از حسابرسان تمامی صلاحیت‌ها ضروری دانسته می‌شوند اما بیلی (۲۰۱۰) مجموعه صلاحیت‌های اصلی را مهمتر از بقیه صلاحیت‌ها می‌داند. بر اساس

بخش‌های ۱۲۱۰ و ۱۲۲۰ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، حسابرسان داخلی باید از دانش، مهارت‌ها و دیگر صلاحیت‌های لازم برای انجام مسئولیت‌های فردی، برخوردار باشند. همچنین حسابرسان داخلی باید با اعمال دقت و مهارتی کار کنند که از یک حسابرس داخلی به نسبت محتاط و متخصص انتظار می‌رود. علاوه بر استانداردهای یاد شده، در آیین اخلاقی حسابرسان نیز بر موضوع صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی باز تاکید گردیده است. براساس این اصل از آیین اخلاقی حسابرسان داخلی باید دانش، مهارت‌ها و تجربه مورد نیاز برای عملکرد خدمات حسابرسی داخلی را اعمال کنند. در نتیجه این اصل حسابرسان داخلی:

- رسیدگی به خدماتی را بپذیرند که دانش، مهارت‌ها و تجربه لازم را دارند.
- خدمات حسابرسی داخلی را در انطباق با استانداردهای بین‌المللی نحوه‌ی عمل حسابرسی داخلی انجام دهند.
- پیوسته خبرگی، اثربخشی و کیفیت خدمات‌شان را بهبود بخشند (انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا، ۲۰۱۷).

با این وجود، نتایج پژوهش باباجانی و خنکا (۱۳۹۱ ب) نشان می‌دهد عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها اختلاف معنی داری با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی دارد. بر اساس نتایج این پژوهش اکثر واحدهای حسابرسی داخلی ذیل معاونت مالی و اداری فعالیت می‌کنند و از استقلال و بی‌طرفی لازم برخوردار نمی‌باشند. با توجه به اینکه در پژوهش اخیر تخصص‌های مورد نیاز حسابرسان داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای کشور مورد بررسی قرار نگرفته است. به عبارتی دیگر رسیدگی آنها عمدتاً بر رعایت قوانین و مقررات و موضوعات بودجه‌ای تمرکز دارد و در تمام موارد با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی انطباق ندارد. بنابر این در این مرحله از پژوهش حاضر به تبیین صلاحیت‌های مورد انتظار از مجموعه کارکنان یک واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها برای ارتقای پاسخگویی مالی و عملیاتی از طریق بهبود نقش نظارت مالی و عملکردی حسابرسان داخلی پرداخته شده است.

انجمن حسابرسان داخلی به منظور حصول اطمینان از انطباق حسابرسان داخلی با تغییرات محیطی در سال ۱۹۷۲ مجموعه متداول دانش در نظرسنجی مجموعه متداول دانش را ایجاد کرد این مجموعه از آن زمان بارها (از جمله در سال‌های ۱۹۸۵، ۱۹۹۲، ۱۹۹۹، ۲۰۰۶، ۲۰۱۰، ۲۰۱۳، ۲۰۱۵) با انتشار نتایج نظرسنجی‌های جهانی این انجمن به روز رسانی شده است. علاوه بر گزارش‌های یاد شده در ۱۹۹۸ چارچوب صلاحیت حسابرسان داخلی (موسوم به گزارش انون) نیازهای حسابرسان داخلی برای کسب مهارت‌ها و شایستگی‌های جدید را مورد تاکید قرار داد. در سال ۱۹۹۹ بنیاد پژوهش انجمن حسابرسان داخلی نخستین چارچوب صلاحیت حسابرسان داخلی را منتشر کرد. هدف از این گزارش ارائه رهنمود به حسابرسان داخلی در ارتباط با دانش آنها و فرآیند توسعه صلاحیت‌های مورد نیاز افراد در محیط در حال تغییر کسب و کار بود. (مک اینتاش، ۱۹۹۹). در گزارش ۲۰۰۶ انجمن حسابرسان داخلی مجموعه صلاحیت‌های

حسابرسان داخلی را در چهار طبقه ابزارها و تکنیک‌ها، حوزه‌های دانش، استانداردهای حسابرسی داخلی، نظریه و روش‌شناسی، و مهارت‌های بین فردی قرار داده است که هر یک از این طبقات دارای شاخص‌های فرعی است (پلنت و همکاران، ۲۰۱۳). در گزارش ۲۰۱۰ موسوم به گزارش بیلی انجمن حسابرسان داخلی که بر صلاحیت‌ها و مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان داخلی برای اجرای اثربخش رسیدگی‌های حسابرسی داخلی تمرکز دارند صلاحیت‌های حسابرسان داخلی در سه طبقه صلاحیت‌های عمومی، صلاحیت‌های رفتاری و صلاحیت‌های فنی طبقه‌بندی شده‌اند. همچنین در این گزارش حوزه‌های دانش با اهمیت و ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی شناسایی شده‌اند (بیلی، ۲۰۱۰، ص ۵). بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی در ۲۰۱۳ و (روس) ۲۰۱۵ گزارش چارچوب صلاحیت‌های حسابرسان داخلی را منتشر کرده است. این چارچوب در شکل ۱ نمایش داده شده است. براساس نتایج گزارش روس (۲۰۱۵) رعایت اخلاق حرفه‌ای ویژگی حسابرسان داخلی است.

در این چارچوب (۲۰۱۳ و ۲۰۱۵) اخلاق حرفه‌ای و مدیریت حسابرسی داخلی از ارکان اصلی به شمار می‌روند و همانند گزارش ۲۰۱۰ بیلی نیز صلاحیت‌ها در سه طبقه صلاحیت‌های عمومی، رفتاری و فنی قرار گرفته‌اند.

بر اساس گزارش‌های یادشده صلاحیت‌های عمومی مورد نیاز حسابرسان داخلی عبارتند از: مهارت‌های ارتباطاتی؛ مهارت‌های شناسایی و حل چالش‌ها؛ توانایی ارتقای ارزش حسابرسی داخلی؛ تغییرات صنعت، قوانین و استانداردها؛ مهارت‌های سازمانی؛ مهارت‌های مذاکره/ حل تضادها؛ آموزش و پرورش کارکنان؛ روش‌ها، ابزارها، و چارچوب‌های حسابداری؛ مهارت‌های مدیریت تحول؛ روش‌ها، ابزارها و چارچوب‌های فناوری اطلاعات

مهم‌ترین مهارت‌های رفتاری کارکنان حسابرسی که در این بررسی مورد توجه قرار گرفته‌اند نیز به شرح موارد زیر می‌باشد: رازداری؛ بی‌طرفی؛ ارتباطات؛ قضاوت؛ کار با سطوح مختلف مدیریت؛ حساسیت اخلاقی و حکمرانی؛ مشارکت در کار گروهی؛ برقراری ارتباط؛ استقلال؛ رهبری؛ اثرگذاری؛ مدیریت کارکنان؛ تسهیل تغییرات؛

گروه سوم مهارت‌های حسابرسان داخلی با عنوان مهارت‌های فنی که در این پژوهش در کانون توجه قرار گرفته‌اند، عبارتند از: شناخت کسب و کار؛ روش‌های ارزیابی کنترل و تحلیل ریسک؛ شناسایی انواع کنترل‌ها؛ روش‌ها و ابزارهای کنترل، ریسک و حکمرانی؛ تحلیل فرآیند کسب و کار؛ روش‌ها و ابزارهای جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها؛ مهارت‌های پژوهش‌های عملیاتی و مدیریت؛ روش‌ها و ابزارهای حل مساله، مذاکره، مدیریت پروژه؛ آگاهی از تقلب/ مهارت‌های دادگاهی؛ استفاده از روش‌ها و ابزارهای حسابرسی مبتنی بر رایانه؛ روش‌ها و ابزارهای تحلیل مالی؛ نمونه‌گیری آماری؛ پیش‌بینی؛ مدیریت کیفیت جامع؛ دانش کیفیت؛ ارزیابی متوازن.

علاوه بر انجمن حسابرسان داخلی، خزانه داری بریتانیا نیز در ۲۰۰۷ اقدام به انتشار سند چارچوب صلاحیت حسابرسان داخلی دولت نموده است. بر اساس این چارچوب، هفت معیار اصلی صلاحیت حسابرسان داخلی دولت عبارتند از: ریسک، کنترل و حکمرانی، راهبرد

حسابرسی، مدیریت رسیدگی‌ها، گزارشگری حسابرسی، ارتباطات، محیط دولت، و توسعه‌ی حرفه‌ای (خزانه‌داری بریتانیا، ۲۰۰۷).

بر اساس رهنمودهای یاد شده در برخی از پژوهش‌های دانشگاهی محدود نیز موضوع صلاحیت حسابرسان داخلی مورد توجه قرار گرفته است. فوریه و همکاران (۲۰۱۳)، پلنت و همکاران (۲۰۱۳) با استفاده از گزارش بیلی (۲۰۱۰) به بررسی صلاحیت‌های مدیران و کارکنان حسابرسی داخلی در آفریقای جنوبی پرداخته‌اند. آنها در این پژوهش‌ها صلاحیت‌های حسابرسان داخلی را در سه طبقه عمومی، ارتباطی و فنی مورد بررسی قرار داده‌اند.

چمبرز و مک دونالد (۲۰۱۳) ویژگی‌های عمومی حسابرسان داخلی اثربخش که تأثیر ویژه‌ای بر تفکر انتقادی آنها دارند در هفت طبقه قرار می‌دهند: درست‌کاری، برقراری رابطه با ذی‌نفعان، مشارکت (شناخت فعالیت‌های کسب و کار)، ارتباطات، کارگروهی، تنوع فکری و سبک یادگیری، یادگیری مستمر.

همچنین در برخی از مطالعات مرتبط با بررسی مولفه‌های اثربخشی حسابرسی داخلی به بررسی ابعاد صلاحیت حسابرسان داخلی پرداخته شده است. برای مثال، ایندایا وهانفا (۲۰۱۳) با مربوط کردن اثربخشی حسابرسی داخلی با ویژگی‌های حسابرسان داخلی، این ویژگی‌ها را به شرح ذیل بر شمرده‌اند: بی‌طرفی، ارتباط موثر، مهارت، توجه به مراقبت حرفه‌ای، آموزش و توسعه. هایلماریم (۲۰۱۴) صلاحیت حسابرسان داخلی را به سطح علمی، تجربه و تلاش کارکنان برای توسعه مستمر حرفه‌ای و انطباق با استانداردهای حسابرسی داخلی مربوط می‌داند. انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۰) درصد حسابرسان دارای گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای را از عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی می‌داند.

هدایت و همکاران (۲۰۲۲) نیز پژوهشی که در ارتباط با حسابرسی داخلی در اندونزی انجام شده به ارائه مدل استاندارد صلاحیت و شایستگی حسابرسی داخلی پرداخته‌اند بر اساس نتایج این پژوهش شایستگی‌های حسابرسان داخلی در بخش‌های زیر قابل بررسی خواهد بود:

الف) شایستگی‌های مدیریتی مشتمل بر درست‌کاری، همکاری، ارتباطات، نتیجه محوری، ارائه خدمات عمومی، توسعه حرفه‌ای خود و دیگران، مدیریت تغییر و تصمیم‌گیری؛ ب) شایستگی اجتماعی- فرهنگی؛ پ) شایستگی فنی؛ شایستگی‌های اصلی مشتمل بر شایستگی در کنترل داخلی، مدیریت ریسک و راهبری بخش عمومی، شایستگی در راهبرد نظارت، شایستگی در زمینه نظارت بر گزارش نتایج، شایستگی در زمینه نگرش حرفه‌ای؛ ت) شایستگی‌های پشتیبان شامل شایستگی ارتباطات، شایستگی در زمینه محیط دولت و مدیریت نظارت.

مشتری دوست و دستگیر (۱۳۹۵) سطح تحصیلات مرتبط، سابقه حرفه‌ای، عضویت در مجامع حرفه‌ای و استقلال حسابرسان را از مهمترین عوامل کیفیت حسابرسی داخلی می‌دانند. رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶) برخوردار بودن حسابرسان داخلی از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف را یکی از سه عامل اصلی اثربخشی حسابرسی داخلی می‌دانند.

شکل ۱. چارچوب جهانی صلاحیت حسابرسان داخلی انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۵)



محسنی نیا، باباجانی و بولو (۱۳۹۸) و محسنی نیا، باباجانی و تقوی فرد (۱۳۹۹) معیارهای سنجش صلاحیت حسابرسان داخلی را در پنج طبقه سابقه، تحصیلات، گواهینامه‌ها و آموزش، آشنایی با صنعت صاحبکار، مهارت‌های فناوری اطلاعات و مهارت‌های برقراری ارتباط قرار داده‌اند. نتایج پژوهش رستمی و همکاران (۱۳۹۹) نشان می‌دهد که سه مولفه تجربه و سوابق کاری، تحصیلات دانشگاهی و تسلط بر مباحث حسابرسی داخلی و استانداردهای آن در شرکت‌های کوچک متوسط و بزرگ ایرانی از اولویت بالاتری برای مدیران حسابرسی داخلی برخوردارند. به علاوه در شرکت‌های بزرگ شایستگی‌های فکری و تحلیلی، تسلط بر مباحث مدیریت ریسک، نظام راهبری، فناوری اطلاعات و چارچوب‌های کیفی از اولویت بیشتری نسبت به شرکت‌های کوچک برخوردارند.

جرجانی و همکاران (۱۴۰۰) به تبیین و ارائه مدل شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران پرداختند بر اساس این مدل شایستگی‌های حسابرسان داخلی در این سازمان از ۵ مؤلفه شایستگی‌های فردی، دانش، توانایی، مهارت و اعتبار تشکیل شده است. با توجه به مراتب یاد شده، برای بررسی طبقه‌های اصلی صلاحیت حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران از چارچوب صلاحیت حسابرسان داخلی (۲۰۱۵) استفاده شده و متناسب با ادبیات پژوهش زیر شاخص‌های مربوط به هر یک از این طبقات در قالب پرسشنامه طراحی گردیده است.

۲-۳- پرسش‌های پژوهش

این پژوهش در تلاش برای یافتن پاسخی مناسب پیرامون پرسش‌های زیر است:

- عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران کدامند؟
- الگوی صلاحیت حسابرسان داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران چگونه است؟

- ۳) مولفه‌های الگوی صلاحیت حسابرسان داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران کدامند؟
 ۴) شاخص‌های صلاحیت مدیران حسابرسی داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران کدامند؟

۳- روش‌شناسی پژوهش

۳-۱- شناسایی اولیه شاخص‌ها: در گام اول این پژوهش، پس از بررسی پژوهش‌های پیشین مولفه‌های اثربخشی حسابرسی داخلی و صلاحیت حسابرسان داخلی استخراج گردیده است. بنابر این مولفه‌های استخراج شده در این پژوهش جمع‌بندی مولفه‌های شناسایی شده در پژوهش‌های قبلی است که مبنای تهیه پرسشنامه مرحله اول پژوهش قرار گرفته است.

۳-۲- دلفی فازی: در این مرحله، با استفاده از شاخص‌های یاد شده نسبت به طراحی پرسشنامه دلفی فازی (مرحله اول) و غربالگری شاخص‌ها با استفاده از نظرات خبرگان اقدام گردیده است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان داخلی، قائم مقامان ذی‌حسابی و مدیران ارشد شهرداری‌های تهران، مشهد، اصفهان، شیراز، کرمان و ارومیه می‌باشد. برای توزیع پرسشنامه نیز از روش نمونه‌گیری هدفمند گلوله برفی استفاده شده است و پرسشنامه‌ها در تهران توسط ۲۰ نفر از خبرگان و سایر کلانشهرها در مجموع ۲۰ خبره تکمیل شده است. طراحی پرسشنامه‌ها با استفاده از طیف مثلثی ۹ تایی انجام شده است. پس از آنکه نظرات خبرگان در قالب پرسشنامه دریافت و به مجموعه اعداد فازی مبدل شد. در این مرحله نظرات خبرگان باید جمع‌بندی شود. برای جمع‌بندی فازی نظرات خبرگان از فرمول زیر استفاده شده است:

$$F_{AGR} = (\min\{\}, \{\frac{\sum m}{n}\}, \max\{u\}) \quad (1)$$

پس از تجمیع فازی نظرات خبرگان باید مقادیر فازی را به اعداد واقعی تبدیل کرد. در این پژوهش نیز از میانگین اعداد فازی مثلثی برای فازی زدایی استفاده می‌شود.

$$F_{ave} = (L, M, U) \quad (2)$$

$$X_m^1 = \frac{L+M+U}{3}; X_m^2 = \frac{L+2M+U}{4}; X_m^3 = \frac{L+4M+U}{6} \quad (3)$$

$$\text{Crisp number} = Z^* = \max(x_{max}^1, x_{max}^2, x_{max}^3) \quad (4)$$

۳-۳- آزمون سنگ‌ریزه: برای غربالگری و انتخاب شاخص‌های حاصل از اجرای روش دلفی فازی از آزمون سنگ‌ریزه به گونه‌ای استفاده گردیده است که حداکثر ۹ متغیر با توجه به آزمون یاد شده انتخاب شوند. با این وجود در مواردی که تعداد شاخص‌ها بیش از ۹ شاخص باشد و نقطه شکست قبل از ۹ متغیر ایجاد شده باشد به جهت افزایش دقت نتایج و فراهم نمودن امکان مقایسه دو به دو شاخص‌ها در مرحله سلسله مراتبی فازی ۹ متغیر اول انتخاب شده‌اند.

۳-۴- سلسله مراتبی فازی: در این بخش از پژوهش پس از تهیه نمودار سلسله مراتبی از خبرگان درخواست شده است تا عناصر هر سطح را نسبت به هم مقایسه کنند و اهمیت نسبی

عناصر را با استفاده از اعداد فازی بیان کنند. در این پژوهش از مدل تحلیل سلسله مراتبی فازی بسط یافته کرجیچ و همکاران (۲۰۱۷) استفاده شده است. مراحل انجام این روش که در نرم افزار آر انجام شده است عبارتند از:

- ✓ تعیین عوامل پژوهش و ترسیم درخت سلسله مراتبی
- ✓ تشکیل تیم خبرگان و پاسخگویی به سوالات پرسشنامه
- ✓ بررسی نرخ ناسازگاری مقایسات فازی
- ✓ ادغام ماتریس‌های مقایسات زوجی با استفاده از روش میانگین هندسی نرمال
- ✓ بدست آوردن میانگین هندسی سطرها
- ✓ فازی زدایی وزن‌های فازی

۳-۵ - مصاحبه ساختار یافته: در مرحله پایانی این پژوهش برای تایید نتایج پژوهش اقدام به برگزاری مصاحبه ساختار یافته با استفاده از پرسشنامه مرحله دوم (سلسله مراتبی فازی) و بررسی همبستگی آن با نتایج حاصله از طریق آزمون اسپیرمن اقدام شده است. در این مرحله مصاحبه با ۳ نفر از خبرگان دارای سابقه فعالیت در حوزه حسابداری داخلی شهرداری‌ها انجام شده است که در مرحله قبلی پژوهش نسبت به تکمیل پرسشنامه‌ها اقدام نموده‌اند.

۳-۶- پایایی پرسشنامه‌ها: در این مرحله اقدام به توزیع ۳۰ پرسشنامه در شهرداری تهران و ۲۵ پرسشنامه در سایر شهرداری‌های کلانشهرهای مورد مطالعه شده است. از میان پرسشنامه‌های توزیعی تعداد ۲۶ پرسشنامه از شهرداری تهران و ۲۲ پرسشنامه از شهرداری‌های سایر شهرداری‌ها دریافت شد که در هر بخش ۲۰ پرسشنامه قابل قبول مورد تحلیل قرار گرفت. برای سنجش میزان قابلیت اعتماد یا پایایی پرسشنامه‌های طراحی شده در مرحله اول از آزمون آلفای کرنباخ و برای ارزیابی قابلیت اعتماد یا پایایی پرسشنامه‌های مرحله دوم از نرخ ناسازگاری درونی پرسشنامه‌ها استفاده شده است. بر اساس آزمون انجام شده ضریب آلفای کرنباخ در پرسشنامه دلفی فازی تهران و سایر کلانشهرها به ترتیب ۰٫۸۳ و ۰٫۹۵ بوده است. همچنین بر اساس یافته‌های بخش دوم پژوهش به شرح جدول (۴) ضریب ناسازگاری درونی در آزمون سلسله مراتبی فازی کمتر ۰٫۱ می‌باشد. بنابر این پایایی پرسشنامه‌ها در هر دو مرحله مورد تایید قرار گرفته است.

۴- یافته‌های پژوهش

جدول شماره (۲) نتایج حاصل از نظرات خبرگان با استفاده از روش دلفی فازی را نمایش می‌دهد. همانگونه که نتایج حاصل از جدول یاد شده نشان می‌دهد هر ۲۰ متغیر شناسایی شده از ادبیات پژوهش در شمار عوامل موثر بر اثربخشی حسابداری داخلی می‌باشد که این موضوع با پژوهش‌های قبلی به شرح جدول شماره ۱ سازگار است. همچنین بر اساس نظرات

مشارکت‌کنندگان در این پژوهش صلاحیت حسابرسان داخلی در سه طبقه صلاحیت‌های عمومی، فنی و رفتاری قابل بررسی می‌باشد. نتایج جدول شماره ۲ نشان می‌دهد شاخص‌های مرتبط با صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی در هر یک از سه طبقه از نظر خبرگان مورد پذیرش قرار گرفته است. لیکن با توجه به این که در هر یک از بخش‌های این پژوهش بیش از ۹ متغیر مورد اجماع خبرگان قرار گرفته است و بر اساس نظریه ساعتی و ازدمیر (۲۰۰۳) در اجرای آزمون سلسله مراتبی تعداد عناصر گروه‌های مورد بررسی نباید بیش از هفت به علاوه پانزدهی دو عنصر باشد. لذا، پیش از اجرای آزمون سلسله مراتبی برای غربالگری و انتخاب شاخص‌های حاصل از اجرای روش دلفی فازی از آزمون سنگ ریزه (به شرح توضیحات ارائه شده در بخش‌های قبلی) برای تحلیل نقطه شکست و غربال شاخص‌ها استفاده شده است.

جدول شماره ۲. نتایج حاصل از دلفی فازی

ردیف	متغیر اصلی	شاخص‌ها	تهران وزن دلفازی شده	سایر کلانشهرها وزن دلفازی شده
۱	اثربخشی حسابرسی داخلی	استقلال واحد حسابرسی داخلی	۸,۰۵	۷,۲۴
۲		منشوری حسابرسی داخلی	۷,۴۰	۶,۵۶
۳		ساختار سازمانی (اندازه)، منابع و بودجه مناسب	۵,۶۲	۶,۱۲
۴		اعتقاد و حمایت مدیریت (شورای اسلامی شهر و شهرداری)	۶,۱۱	۶,۹۲
۵		فرهنگ سازمانی	۵,۰۵	۴,۶۲
۶		ارتباط و گزارشگری با ارکان راهبری	۵,۹۹	۵,۴۷
۷		بی طرفی کارکنان	۵,۵۳	۵,۸۳
۸		تدوین برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر	۵,۵۴	۷,۱۲
۹		صلاحیت حرفه‌ای	۷,۵۲	۷,۰۶
۱۰		دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی	۵,۴۷	۶,۵۶
۱۱		انطباق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی	۷,۱۰	۶,۹۳
۱۲		تهیه و تدوین برنامه سالانه	۶,۶۴	۶,۴۴
۱۳		تهیه و تدوین برنامه رسیدگی مبتنی بر ریسک	۶,۵۵	۶,۴۸
۱۴		بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی	۷,۷۰	۷,۵۷
۱۵		برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت	۵,۰۶	۶,۴۱
۱۶		آیین اخلاق حرفه‌ای	۷,۸۹	۷,۳۹
۱۷		بررسی فرآیندهای راهبری	۷,۰۴	۶,۳۵
۱۸		بررسی مدیریت ریسک	۷,۰۷	۶,۷۹
۱۹		بررسی کنترل‌های داخلی	۶,۹۹	۷,۱۸
۲۰		پایش اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی	۷,۲۱	۶,۵۶
۲۱	ابعاد صلاحیت حسابرسان داخلی	صلاحیت‌های عمومی	۷,۹۷	۷,۳۵
۲۲		صلاحیت‌های رفتاری	۷,۴۲	۷,۱۲
۲۳		صلاحیت‌های فنی	۷,۳۵	۶,۸۰

۲۴	آگاهی از قوانین، مقررات و آیین نامه‌های ناظر بر فعالیت شهرداری	۸,۰۸	۷,۳۹
۲۵	آگاهی از قوانین و دستورالعمل‌های مالی و محاسباتی	۷,۶۶	۷,۳۰
۲۶	آگاهی از قانون پولشویی و ارتقای سلامت اداری و مبارزه با فساد	۷,۷۹	۶,۳۶
۲۷	آگاهی از مصوبات شورای اسلامی شهر (بودجه، ضوابط شهرسازی و ...)	۸,۰۵	۷,۲۴
۲۸	آگاهی از دستورالعمل‌های وزارت کشور	۷,۴۵	۷,۰۹
۲۹	آگاهی از دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های داخلی	۷,۱۳	۶,۸۹
۳۰	آگاهی از شرایط عمومی پیمان و ضوابط فنی و اجرایی	۶,۹۷	۶,۱۱
۳۱	آگاهی از مدیریت تحول	۶,۸۳	۴,۵۹
۳۲	آگاهی از استانداردهای حسابداری و حسابداری بخش عمومی	۷,۵۶	۶,۸۰
۳۳	آگاهی از نحوه گزارش نویسی	۷,۲۱	۷,۲۶
۳۴	آگاهی از استانداردها و نحوه عمل حرفه ای حسابرسان داخلی	۷,۹۱	۶,۸۲
۳۵	آگاهی از استانداردهای حسابرسی	۷,۰۵	۶,۰۵
۳۶	اعتقاد به مسیر توسعه حرفه ای	۷,۹۴	۶,۹۴
۳۷	آموزش حرفه‌ای مستمر	۶,۰۲	۶,۷۷
۳۸	خلاقیت و نوآوری	۶,۶۳	۳,۹۲
۳۹	عضویت در انجمن‌های تخصصی	۶,۴۱	۴,۴۸
۴۰	آشنایی با روش‌ها، ابزارها، چارچوب‌های فناوری اطلاعات	۷,۶۰	۶,۳۳
۴۱	تسلط بر نرم افزارهای کاربردی شهرداری	۷,۹۲	۶,۸۰
۴۲	تفکر تحلیلی - انتقادی	۸,۰۵	۷,۲۴
۴۳	درستکاری	۸,۲۱	۷,۲۹
۴۴	توانایی برقراری ارتباط موثر با واحدهای حسابرسی شونده	۸,۰۸	۷,۴۲
۴۵	رازداری	۷,۱۳	۷,۶۱
۴۶	بی طرفی	۸,۰۸	۷,۳۹
۴۷	توانایی حل تضاد منافع	۸,۲۱	۷,۴۷
۴۸	اعمال قضاوت حرفه‌ای	۷,۷۵	۶,۶۱
۴۹	استقلال	۷,۸۲	۷,۵۸
۵۰	مشارکت در کارگروهی	۶,۸۱	۶,۳۰
۵۱	رهبری و مدیریت	۶,۷۵	۷,۱۲
۵۲	مراقبت حرفه‌ای	۶,۶۳	۶,۳۲
۵۳	آشنایی با محیط، ماهیت و فرآیند فعالیت‌های شهرداری	۷,۲۰	۶,۸۳
۵۴	آشنایی با روش‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی	۷,۸۲	۷,۲۱
۵۵	آشنایی با روش‌های مدیریت و تحلیل ریسک	۷,۷۶	۶,۴۵
۵۶	آشنایی با موضوعات راهبری و حکمرانی خوب	۷,۶۶	۶,۴۷
۵۷	آشنایی با روش‌ها و ابزارهای جمع‌آوری، مستند سازی و تحلیل داده‌ها	۷,۵۶	۶,۸۰
۵۸	آشنایی با تکنیک‌های حسابداری مدیریت (کیفیت جامع، مدیریت پروژه، ارزیابی متوازن و ...)	۶,۹۶	۶,۸۹
۵۹	آشنایی با روش‌های پیشگیری و کشف تقلب و فساد مالی	۷,۱۱	۶,۸۰
۶۰	آشنایی با روش‌ها و ابزارهای حسابرسی مبتنی بر رایانه	۶,۸۹	۷,۱۵
۶۱	آشنایی با روش‌ها و ابزارهای تحلیل مالی	۶,۷۰	۶,۵۲
۶۲	آشنایی با روش‌های نمونه‌گیری آماری و غیر آماری	۷,۲۷	۶,۰۹
۶۳	آشنایی با تدوین برنامه‌های راهبردی و رسیدگی حسابرسی داخلی	۶,۷۱	۶,۰۹
۶۴	آشنایی با مدیریت عملکرد	۷,۴۴	۶,۰۸
۶۵	آشنایی با سنجش عملکرد (اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی)	۷,۴۷	۶,۹۴

جدول شماره (۳) نتایج حاصل از انجام آزمون سلسله مراتبی فازی نشان می‌دهد. بر اساس اطلاعات مندرج در جدول یاد شده، استقلال واحد حسابرسی داخلی (در انطباق با پژوهش‌های قبلی نظیر کاریکاری و همکاران ۲۰۲۲؛ منتی و زمان، ۱۳۹۷ و مغایر با نتایج ستیانینگروم و قنطادی، ۲۰۱۹)، آیین اخلاق حرفه‌ای (در انطباق با ایکا و سوریانی ۲۰۱۹) بیشترین وزن را در بین شاخص‌های اثربخشی حسابرسی داخلی داشته‌اند. صلاحیت حسابرسان داخلی (در انطباق با پژوهش‌های قبلی نظیر کاریکاری و همکاران ۲۰۲۲؛ ستیانینگروم قنطادی ۲۰۱۹، منتی و زمان، ۱۳۹۷) مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی (در انطباق با پژوهش باباجانی و خنکا ۱۳۹۱ ب، نرانتسیدیس و همکاران ۲۰۲۲، تاجیک جلایری و همکاران ۱۴۰۱) بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی (در انطباق با پژوهش‌های قبلی نظیر کاریکاری و همکاران ۲۰۲۲؛ رحمانی و محمود خانی ۱۳۹۶) و بررسی مدیریت ریسک (در انطباق با افتخاری و پور زمانی ۱۴۰۱) نیز از سایر شاخص‌های با اهمیت اثربخشی حسابرسی داخلی محسوب می‌شوند. در این بخش به اعتقاد مشارکت کنندگان شهرداری‌های کلانشهرها (به استثنای تهران) اعتقاد و حمایت مدیریت شهری (در انطباق با پژوهش‌های قبلی نظیر کاریکاری و همکاران ۲۰۲۲؛ منتی و زمان، ۱۳۹۷)، تدوین برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر (در انطباق با پژوهش‌های قبلی نظیر منتی و زمان ۱۳۹۷) و بررسی کنترل‌های داخلی (در انطباق با نتایج مطالعات قبلی از جمله افتخاری و پور زمانی ۱۴۰۱) در شمار ۹ شاخص اثربخش واحد حسابرسی داخلی قرار گرفته است. در مقابل، تدوین منشور حسابرسی داخلی (در انطباق با یافته‌های پژوهش‌های قبل از جمله تاجیک جلایری و همکاران ۱۴۰۱)، بررسی فرآیندهای راهبری و پایش اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی (در انطباق با یافته‌های پژوهش‌های قبل از جمله تاجیک جلایری و همکاران ۱۴۰۱) از جمله ۹ شاخص اصلی اثربخشی واحد حسابرسی داخلی در شهرداری تهران شناخته شده‌اند.

جدول شماره ۳. نتایج حاصل از تحلیل سلسله مراتبی فازی

گروه عوامل	نام متغییر	وزن عامل در تهران	وزن سایر در کلانشهرها	وزن عامل در مصاحبه تهران	وزن عامل در مصاحبه کلانشهرها
اثربخشی حسابداری داخلی	استقلال واحد حسابداری داخلی	۰,۱۵۸۴	۰,۱۵۰۷	۰,۱۹۰۵	۰,۲۰۹۳
	منشور حسابداری داخلی	۰,۰۹۷۸	-	۰,۰۷۳۷	-
	اعتقاد و حمایت مدیریت (شورای اسلامی شهر و شهرداری)	-	۰,۱۰۹۹	-	۰,۰۷۵۰
	تدوین برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر	-	۰,۰۶۸۶	-	۰,۰۵۲۲
	صلاحیت حرفه‌ای	۰,۱۰۵۱	۰,۰۹۹۵	۰,۱۰۶۴	۰,۱۰۱۱
	انطباق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری داخلی	۰,۱۰۴۹	۰,۱۰۵۰	۰,۱۰۳۹	۰,۰۹۰۳
	بررسی صافه اقتصادی، کارایی و اثربخشی	۰,۰۹۵۳	۰,۱۲۶۹	۰,۰۹۰۸	۰,۱۴۱۰
	آیین اخلاق حرفه‌ای	۰,۱۴۴۸	۰,۱۳۹۳	۰,۱۴۸۴	۰,۱۴۵۴
	بررسی فرآیندهای راهبری	۰,۱۱۷۴	-	۰,۱۱۱۵	-
	بررسی مدیریت ریسک	۰,۰۷۵۵	۰,۰۸۵۸	۰,۰۸۳۳	۰,۰۸۲۵
	بررسی کنترل‌های داخلی	-	۰,۱۱۴۳	-	۰,۱۰۳۲
	پایش اجرای توصیه‌های حسابداری داخلی	۰,۱۰۰۸	-	۰,۰۹۱۵	-
	نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۲۹۶	۰,۰۲۸۵	۰,۰۵۶۲	۰,۰۴۹۲
	ابعاد صلاحیت حسابرسان داخلی	صلاحیت‌های عمومی	۰,۲۸۴۷	۰,۳۷۳۶	۰,۳۶۴۲
صلاحیت‌های رفتاری		۰,۲۸۲۳	۰,۲۸۵۲	۰,۲۲۸۹	۰,۲۲۸۹
صلاحیت‌های فنی		۰,۲۳۳۰	۰,۳۴۱۲	۰,۴۰۶۹	۰,۴۰۶۹
نرخ ناسازگاری درونی		۰,۰۲۲۹	۰,۰۲۱۹	۰,۰۸۰۱	۰,۰۸۰۱
صلاحیت‌های عمومی	آگاهی از قوانین، مقررات و آیین نامه‌های ناظر بر فعالیت شهرداری	۰,۱۶۱۹	۰,۱۵۹۳	۰,۱۸۰۵	۰,۱۸۸۶
	آگاهی از قوانین و دستورالعمل‌های مالی و محاسباتی	۰,۱۱۵۲	-	۰,۰۹۰۲	-
	آگاهی از قانون پولشویی و ارتقای سلامت اداری و مبارزه با فساد	۰,۰۹۹۳	-	۰,۰۸۴۷	-
	آگاهی از مصوبات شورای اسلامی شهر (بودجه، ضوابط شهرسازی و ...)	۰,۱۳۹۹	۰,۱۵۰۶	۰,۱۵۶۸	۰,۱۵۹۲
	آگاهی از دستورالعمل‌های وزارت کشور	-	۰,۰۹۸۹	-	۰,۰۸۹۸
	آگاهی از دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های داخلی	-	۰,۱۰۷۸	-	۰,۱۰۴۰
	آگاهی از استانداردهای حسابداری و حسابداری بخش عمومی	-	۰,۰۸۸۹	-	۰,۰۷۴۷
	آگاهی از استانداردها و نحوه عمل حرفه‌ای حسابرسان داخلی	۰,۰۹۳۳	۰,۱۰۲۱	۰,۱۰۳۹	۰,۱۱۱۰
	اعتقاد به مسیر توسعه حرفه‌ای	۰,۱۰۴۷	-	۰,۱۰۰۴	-
	آموزش حرفه‌ای مستمر	-	۰,۰۸۶۶	-	۰,۰۸۷۱
	آشنایی با روش‌ها، ابزارها، چارچوب‌های فناوری اطلاعات	۰,۱۰۶۳	۰,۱۲۵۸	۰,۱۲۱۸	۰,۱۲۳۰
	تسلط بر نرم افزارهای کاربردی شهرداری	۰,۰۷۹۰	۰,۰۸۰۰	۰,۰۶۹۸	۰,۰۶۲۶
	تفکر تحلیلی - انتقادی	۰,۱۰۰۴	-	۰,۰۹۱۹	-
	نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۱۶۹	۰,۰۱۸۸	۰,۰۱۷۹	۰,۰۱۶۰

درستکاری	۰,۱۴۳۵	۰,۱۳۶۳	۰,۱۴۵۷	۰,۱۴۶۲
توانایی برقراری ارتباطات موثر با واحدهای حسابرسی شونده	۰,۱۳۴۰	۰,۱۲۸۰	۰,۱۱۳۲	۰,۱۱۷۰
رازداری	۰,۰۸۶۰	۰,۰۸۴۵	۰,۰۷۷۵	۰,۰۷۹۰
بی طرفی	۰,۱۱۹۹	۰,۱۱۷۲	۰,۱۰۰۲	۰,۰۹۸۴
توانایی حل تضاد منافع	۰,۱۵۰۸	۰,۱۳۳۰	۰,۱۲۸۹	۰,۱۳۱۵
اعمال قضاوت حرفه‌ای	۰,۱۰۰۳	۰,۱۱۰۵	۰,۰۹۱۵	۰,۰۹۱۸
استقلال	۰,۱۷۵۱	۰,۱۸۱۲	۰,۲۱۸۵	۰,۲۱۹۲
مشارکت در کارگروهی	۰,۰۴۶۰	-	۰,۰۶۴۶	-
رهبری و مدیریت	۰,۰۴۴۳	۰,۰۵۴۴	۰,۰۵۹۸	۰,۰۵۸۲
مراقبت حرفه‌ای	-	۰,۰۵۴۹	-	۰,۰۶۴۹
نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۱۸۱	۰,۰۱۴۹	۰,۰۱۰۰	۰,۰۱۰۲
آشنایی با محیط، ماهیت و فرآیند فعالیت‌های شهرداری	۰,۱۴۵۴	۰,۱۴۳۷	۰,۱۹۹۱	۰,۲۰۱۴
آشنایی با روش‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی	۰,۱۲۲۲	۰,۱۲۵۹	۰,۱۳۹۸	۰,۱۳۹۰
آشنایی با روش‌های مدیریت و تحلیل ریسک	۰,۱۵۵۶	۰,۱۵۷۵	۰,۱۲۵۳	۰,۱۲۶۸
آشنایی با موضوعات راهبری و حکمرانی خوب	۰,۰۶۷۵	-	۰,۰۶۳۷	-
آشنایی با روش‌ها و ابزارهای جمع‌آوری، مستند سازی و تحلیل داده‌ها	۰,۰۸۵۵	۰,۰۸۴۰	۰,۱۰۳۸	۰,۱۰۱۳
آشنایی با روش‌های پیشگیری و کشف تقلب و فساد مالی	۰,۱۱۸۴	۰,۱۱۸۸	۰,۰۸۶۷	۰,۰۸۳۶
آشنایی با روش‌ها و ابزارهای تحلیل مالی	-	۰,۰۷۷۹	-	۰,۰۷۰۲
آشنایی با روش‌های نمونه‌گیری آماری و غیر آماری	۰,۰۹۰۲	۰,۰۷۸۹	۰,۰۸۴۶	۰,۰۸۲۱
آشنایی با مدیریت عملکرد	۰,۰۹۸۴	۰,۰۹۷۷	۰,۱۰۰۵	۰,۰۹۹۹
آشنایی با سنتج عملکرد (اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی)	۰,۱۱۶۷	۰,۱۱۵۵	۰,۰۹۶۳	۰,۰۹۵۷
نرخ ناسازگاری درونی	۰,۰۳۸۱	۰,۰۳۶۱	۰,۰۳۷۱	۰,۰۳۵۳

همچنین، بر اساس نتایج این پژوهش صلاحیت حسابرسان داخلی را می‌توان به صورت صلاحیت عمومی، صلاحیت رفتاری و صلاحیت فنی شناسایی نمود که این نتایج با چارچوب‌های ارائه شده توسط انجمن حسابرسان داخلی سازگار است. براین اساس بر خورداری حسابرسان داخلی از صلاحیت‌های عمومی به صورت نسبی اهمیت بیشتری دارد. در بین شاخص‌های صلاحیت‌های عمومی آگاهی از قوانین و مقررات و مصوبات شورای اسلامی شهر (از جمله بودجه مصوب سالانه شهرداری و ضوابط شهرسازی و معماری) بیشترین وزن را در مقایسه با سایر شاخص‌ها داشته‌اند. نتایج حاصل از این بخش با انتظارات مرتبط با تخصص‌گرایی حسابرسان داخلی و ضرورت آشنایی آنها با محیط فعالیت‌های نهادهای بخش عمومی (هدایت و همکاران ۲۰۲۲) سازگاری دارد. آشنایی با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، روش‌ها، ابزارها و چارچوب‌های فناوری اطلاعات و نرم افزارهای کاربردی شهرداری نیز از دیگر شاخص‌هایی است که در هر دو حوزه شهرداری تهران و شهرداری‌های سایر کلانشهرها مورد تاکید قرار گرفته‌اند. در بخش صلاحیت‌های رفتاری حسابرسان داخلی نیز استقلال و توانایی حل تضاد منافع

بیشترین وزن را داشته‌اند که با نتایج پژوهش مشتری دوست و همکاران (۱۳۹۵). سازگار است در بخش صلاحیت فنی نیز آشنایی حسابرسان داخلی با روش‌های مدیریت و تحلیل ریسک، آشنایی با محیط فعالیت‌های شهرداری و روش‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی بیشترین وزن را به خود اختصاص داده‌اند. نتایج این بخش از پژوهش نیز در انطباق با نتایج مطالعات قبلی از جمله هدایت و همکاران (۲۰۲۲) و گزارش‌های انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی (۲۰۱۰، ۲۰۱۳ و ۲۰۱۵) می‌باشد.

در بخش پایانی این پژوهش نیز نسبت به انجام مصاحبه ساختار یافته با ۳ نفر از خبرگان مستقل از گروه مشارکت کنندگان در تدوین پاسخ پرسشنامه‌های سلسله مراتبی فازی اقدام و سپس نتایج با استفاده از آزمون ناپارامتریک اسپیرمن بررسی شده است. همانگونه که جدول شماره (۴) نشان می‌دهد ضریب همبستگی اسپیرمن بین نتایج حاصل از پرسشنامه سلسله مراتبی فازی تهران و مصاحبه و پرسشنامه سلسله مراتبی فازی سایر کلانشهرها و مصاحبه به ترتیب ۰٫۸۹۵ و ۰٫۹۱۲ می‌باشد که با توجه p -value در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارای رابطه معنی دار و مثبت می‌باشد.

جدول شماره ۴. نتایج حاصل از آزمون اسپیرمن

	statistic	p.value	estimate
تهران و مصاحبه	۱۰۳۴	۰٫۰۰	۰٫۸۹۵۳۴۴۱۳
کلانشهرها و مصاحبه	۸۶۰	۰٫۰۰	۰٫۹۱۲۹۵۵۴۶۶

۵- بحث و نتیجه‌گیری

بررسی اجمالی مفاد آیین نامه مالی شهرداری‌ها و ساختار سازمانی مصوب شهرداری‌های کلانشهرهای کشور به خوبی نشان می‌دهد ایجاد واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها از قدمتی طولانی برخوردار می‌باشد. با این وجود، کارکرد و وظایف قانونی واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها صرفاً به موضوع نظارت مالی پس از خرج توسط کارکنان ثابت شهرداری (موضوع بند الف ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها محدود گردیده است. با این وجود، بر اساس تعریف انجمن حسابرسان داخلی، کارکرد اصلی حسابرسی داخلی ارزش آفرینی برای سازمان است و یکی از ابعاد ارزش آفرینی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران ارتقای سطح پاسخگویی مالی و عملکردی مدیریت شهری به شهروندان و نمایندگان قانونی و منتخب ایشان در شوراهای اسلامی شهر است. اثربخشی حسابرسی داخلی پیش نیاز ارزش آفرینی حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها است. از این رو در این پژوهش به بررسی مولفه‌های اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها پرداخته شد.

بر اساس نتایج این پژوهش، استقلال واحد حسابرسی داخلی، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی، انطباق فعالیت‌های حسابرسی داخلی با استانداردهای حسابرسی داخلی، توجه به بررسی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در استفاده از منابع و بررسی رویه‌های مدیریت ریسک در

شهرداری‌های کلانشهرهای کشور از مولفه‌های اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران به شمار می‌روند. این نتایج با پژوهش‌های قبلی به شرح جدول شماره (۱) سازگار هستند.

بر اساس نتایج این پژوهش و فعالیت واحد حسابرسی داخلی اکثر شهرداری‌های مورد بررسی در ذیل معاونت مالی و اداری (یا عناوین مشابه) پیشنهاد می‌شود با هدف ارتقای استقلال واحدهای حسابرسی داخلی نسبت به بازرگری در ساختار سازمانی شهرداری‌ها اقدام گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود مجموعه وزارت کشور به عنوان متولی تدوین دستورالعمل موضوع تبصره ذیل ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها در تدوین دستورالعمل مورد اشاره موضوع استقلال واحدهای حسابرسی داخلی را در کانون توجه قرار دهد. به علاوه طراحی ساختار سازمانی شهرداری‌ها باید به گونه‌ای صورت پذیرد که اندازه و منابع شهرداری‌ها برای انجام فعالیت‌های کنترلی و نظارت مالی و عملکردی با حجم فعالیت‌های واحدهای تحت رسیدگی متناسب باشد.

تدوین منشور فعالیت حسابرسی داخلی و تصویب آن در شورای اسلامی شهر، اعتقاد و حمایت شهردار و شورای شهر از حسابرسی داخلی، تدوین برنامه آموزش حرفه‌ای مستمر و بررسی فرآیندهای راهبری و کنترل‌های داخلی سایر مولفه‌های اثربخشی حسابرسی داخلی را تشکیل می‌دهند. از این رو، پیشنهاد می‌شود وزارت کشور در تدوین دستورالعمل موضوع تبصره ذیل ماده ۴۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها بر الزام تدوین منشور حسابرسی داخلی به عنوان سند فعالیت واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها و تصویب آن مورد توجه قرار گیرد.

به موجب چارچوب بین المللی نحوه عمل حرفه‌ای حسابرسان داخلی، حسابرسان باید خدماتی را بپذیرند که دانش و صلاحیت لازم برای ارائه آن را داشته باشند. بنابراین در بخش دوم این پژوهش به بررسی صلاحیت‌های حسابرسان داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای کشور پرداخته شد. براساس نتایج این پژوهش دانش و آگاهی حسابرسان داخلی از مجموعه قوانین ناظر بر فعالیت‌های شهرداری‌ها، مصوبات شورای اسلامی شهر از جمله بودجه شهرداری و ضوابط شهرسازی و ...، چارچوب‌ها، روش‌ها و ابزارهای فناوری اطلاعات و تسلط بر نرم‌افزارهای کاربردی شهرداری از مهمترین صلاحیت‌های عمومی حسابرسان داخلی به شمار می‌رود.

بر اساس نتایج این پژوهش درستکاری، توانایی برقراری ارتباطات موثر با واحدهای حسابرسی شونده، توانایی حل تضاد منافع، استقلال حسابرس، بی‌طرفی، رازداری و رهبری و مدیریت از مهم‌ترین صلاحیت‌های رفتاری مورد نیاز کارکنان واحدهای حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران است.

آشنایی حسابرسان داخلی با محیط فعالیت‌های شهرداری‌های کلانشهرها، آشنایی با مدیریت و تحلیل ریسک، آشنایی با روش‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی، آشنایی با روش‌ها و ابزارهای جمع‌آوری، مستند سازی و تحلیل داده‌ها، آشنایی باسنجش عملکرد از طریق ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی در مصرف منابع عمومی شهرداری‌ها، و روش‌های پیشگیری و کشف تقلب و فساد مالی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران از مهمترین صلاحیت‌های فنی برای

حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها به شمار می‌رود. نتایج با چارچوب‌های صلاحیت حسابرسان داخلی که توسط انجمن حسابرسان داخلی در ۲۰۱۳ و ۲۰۱۵ ارائه شده است سازگار است. با توجه به نتایج این پژوهش و به منظور ارتقای اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی با بررسی موارد موضوعات پیشنهادی ذیل زمینه توسعه حرفه‌ای حسابرسی داخلی در صنعت مدیریت شهری فراهم گردد:

- طراحی اندازه و ساختار سازمانی مطلوب در شهرداری‌های کلانشهرهای کشور؛
- بررسی موانع پیاده سازی استانداردهای بین المللی نحوه عمل حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرهای ایران؛

- طراحی مدل توسعه حرفه‌ای مستمر حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها؛
- تبیین صلاحیت‌های حرفه‌ای کارکنان حسابرسی داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای کشور به تفکیک رده‌های شغلی (کارکنان و مدیران حسابرسی داخلی)؛
- مهارت‌های ارتباطی مورد نیاز حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها؛
- ارائه الگویی برای استقرار حسابرسی مبتنی بر عملکرد در واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران؛
- بررسی تاثیر استفاده از ابزارها و روش‌های استقرار مدیریت نوین بخش عمومی بر کارکرد ذی حسابان و حسابرسان داخلی.

- بررسی عوامل اثرگذار بر اتکای حسابرسان مستقل شوراهاى اسلامى شهر بر نتایج رسیدگی‌های حسابرسان داخلی در شهرداری‌ها.

- بررسی استقرار اصول حکمرانی شرکتی در سازمان‌ها و شرکت‌های تابعه و وابسته به شهرداری‌های کشور و تاثیر آن بر اثربخشی حسابرسی داخلی.

در نهایت نتایج این پژوهش نشان می‌دهد به منظور افزایش ارزش آفرینی حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها و ارتقای پاسخگویی مالی و عملکردی مدیریت شهری به شهروندان صورت دارد تا واحدهای حسابرسی داخلی در کنار نظارت بعد از خرج و بررسی‌های مالی به ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی منابع در جهت نیل به اهداف و وظایف قانونی شهرداری‌های کلانشهرهای ایران پرداخته شود.

منابع

- اسدزاده، حمید؛ نیک بخت، محمدرضا. (۱۴۰۳). مدل مفهومی برای تعیین اندازه مؤثر واحد حسابرسی داخلی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۴۹)، ۱۵۷-۱۶۸.
- افتخاری، شاهرخ؛ پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). الگویی برای کارکردهای حسابرسی داخلی در بخش عمومی ایران. فصلنامه علمی توسعه سازمانی پلیس، ۱۹(۸۲)، ۱۴۷-۱۸۴. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/۲۰۲۲، ۱۲۷۰۴۸۷، ۱۳۲۶.pod
- اخلاقی یزدی نژاد، اسماعیل؛ نورانی، حسین؛ عزیزی، صدیقه. (۱۴۰۲). تبیین مدل حسابرسی

داخلی اثربخش بر اساس چشم‌اندازها و راهبرد چرخه تأمین گزارشگری مالی (با استفاده از فن دلفی و معادلات ساختاری). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۷)، ۲۷۵-۲۹۰.

باباجانی، جعفر؛ خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۱ الف). ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۰ (۳۳)، ۳۹-۷۲.

باباجانی جعفر، خنکا عبدالخالق. (۱۳۹۱ ب). ارزیابی مطابقت عملکرد واحد حسابرسی داخلی شهرداری‌ها با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، فصلنامه نظریه‌های نوین حسابداری، ۱۳۹۱، ۲ (۱): ۵۵-۸۸.

باباجانی، جعفر؛ بولو، قاسم؛ محمدرضاخانی، وحید. (۱۳۹۹). طراحی الگوی قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹(۳۴)، ۱۲۷-۱۴۳.

برخوردار، کتایون؛ ناظمی، امین؛ نمازی، نویدرضا. (۱۴۰۰). بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۲)، ۸-۳۵. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/۲۰۲۱,۲۴۵۳۲۸.arj

تاجیک جلایری، مجید؛ رضانی، جواد؛ کامیابی، یحیی. (۱۴۰۱). تأثیر چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۱)، ۷۷-۱۰۲.

جرجانی، ندا؛ ودادی، احمد؛ غلامزاده، داریوش. (۱۴۰۰). تبیین و ارائه مدل شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران (یک مطالعه کیفی). مجله علمی مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۹(۴)، ۷۰۷-۷۳۴. doi: ۱۰.۲۲۰۵۹/jomc/۱۰,۲۲۰۵۹,۱۰۰۸۲۰۰,۳۱۵۸۴۶,۲۰۲۱

خجسته، علیرضا؛ وادی زاده، کاظم. (۱۴۰۰). نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۵)، ۸-۵۵.

رحمانی، علی؛ محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۶). بررسی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۴)، ۵۷-۷۸.

رحمانی، علی؛ محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۸). تأثیر دین‌فغان در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۸ (۳۱)، ۲۳-۴۰.

رستمی، امین؛ ودیعی، محمد حسین؛ باقرپور ولاشانی، محمد علی. (۱۳۹۹). طراحی مدل و اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی: رویکرد ترکیبی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵ (۹)، ۲۲۵-۲۶۷.

رسولی، ابوطالب؛ سالاری حجت‌الله؛ امیری، علی؛ رستمی جاز، حمید. ارائه الگوی افزایش اثربخشی کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی از دیدگاه افراد بیرون حرفه حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۴۰۱؛ ۲۲ (۸۸): ۱۳۸-۱۷۰.

زیوری کامران، محمد جعفر؛ فخاری، حسین. (۱۳۹۸). تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش

- از منظر دینفعان. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۴)، ۸۱-۱۱۱.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ طاهری، ماندانا. (۱۳۹۷). رتبه بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابداری داخلی: مدل تحلیل شبکه (ANP)، دانش حسابداری، ۱۸ (۷۱)، ۱۴۹-۱۷۴.
- صفی پور افشار، مجتبی؛ سلطانی نژاد، احمدصادق؛ سلطانی نژاد، ابراهیم. (۱۴۰۲). تأثیر سبک رهبری مدیر حسابداری بر اثربخشی حسابداری داخلی. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۳۰(۲)، ۲۹۱-۳۱۳. doi: 10.22059/actgrev/10.8697.100344927.2023
- فتحی عبدالهی، احمد؛ آقایی، محمدعلی. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابداری داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی. فصلنامه علمی مدیریت سازمان‌های دولتی، ۵(شماره ۳ (پیاپی ۱۹))، ۸۱-۹۴.
- گنجی، حمیدرضا؛ حسینی، سیدرسول؛ روزبان، مرضیه؛ محمدزاده، سارا؛ نامی فرد طهرانی، نیایش. (۱۴۰۲). تأثیر پیش‌بینی‌ها و پیامدهای اثربخشی حسابداری داخلی بر کیفیت حسابداری داخلی. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۲(۵)، ۱۰۷-۱۳۸. doi: 10.30495/jdaa.2023.699870
- محسنی نیا، سعید؛ باباجانی، جعفر؛ بولو، قاسم. (۱۳۹۸). الگوی کیفیت حسابداری داخلی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۸(۲)، ۷-۳۸.
- محسنی نیا، سعید؛ باباجانی، جعفر؛ تقوی فرد، محمدتقی. (۱۳۹۹). مدلی برای شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابداری داخلی از منظر خبرگان حرفه‌ای. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۲(۲)، ۲۳۵-۲۶۲. doi: 10.22099/jaa/10.6118.2020
- مدیرکیاسرای، پروانه؛ فغانی ماکرانی، خسرو؛ فاضلی، نقی. (۱۴۰۱). فراتحلیل بررسی تأثیر استقلال واحد حسابداری داخلی بر عملکرد حسابداری داخلی. تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱۴(۵۵)، ۲۱-۳۸. doi: 10.22034/iaar/10.162390.2022
- مشایخی، بیتا؛ یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابداری داخلی. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۵(۱)، ۱۳۵-۱۵۸. doi: 10.22059/actgrev.2018.249557.1007794
- مشتری دوست، تورج؛ دستگیر، محسن. (۱۳۹۸). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری داخلی. تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱۱(۴۱)، ۱۲۹-۱۴۶.
- منتی، وحید؛ زمان، الهه. (۱۳۹۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۴)، ۲۴۷-۲۶۹.
- منتی، وحید؛ شهبازی، علی. (۱۴۰۲). رابطه بین نظارت کمیته حسابداری بر عملکرد حسابداری داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابداری داخلی. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۳(۱۳۲)، ۱۱-۱۶۲.
- مهرانی، ساسان؛ غواصی کناری، محمد. (۱۴۰۳). مروری جامع بر ادبیات کیفیت حسابداری داخلی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۹)، ۲۵۱-۲۷۴.

- نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح‌الله؛ منتی، وحید. (۱۳۹۶). راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال چهاردهم، شماره ۵۵
- Abdelrahim, Ayman, Husam-Aldin N. Al-Malkawi. (2022). The Influential Factors of Internal Audit Effectiveness: A Conceptual Model. *International Journal of Financial Studies* 10: 71. <https://doi.org/10.3390/ijfs10030071>
- Abu-Azza. W. (2012). Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya, MSc Thesis, University of Southern Queensland, Australia.
- Akhlaghi Yazdinejad, E.; Nourani, H.; Azizi, S. (2023). Explain the effective internal audit model based on the perspectives and strategy of the financial reporting cycle (using Delphi technique and structural equations). *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 12(47), 275-290 (In Persian)
- Al-Shbail, A. M.; Turki, A. A. (2017). A theoretical discussion of internal audit effectiveness in Kuwaiti industrial SMEs. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(1), 107-116
- Al-Twajry, A.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(5), 507-531.
- Alzeban, A.; Gwilliam, D. (2014). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A survey of the Saudi Public Sector, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- Alzeban, A. (2015). The Impact of Culture on the Quality of Internal Audit, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 57-77. <https://doi.org/10.1177/0148558X14549460>
- Anonymous.)1998(. CFIA urges new competencies. *Internal Auditor*, 55(1):12.
- Arena, M.; Azzone, G. (2009a), Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness, *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Arena, M.; Azzone, G. (2009b), Internal audit effectiveness: relevant drivers of auditees satisfaction, Working paper, 7th European Academic Conference on Internal Audit and Corporate Governance, Cass Business School, London.
- Asadzade, H., & Nikbakht, M. R. (2024). Conceptual model for determining the effective size of the internal audit department. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(49), 157-168.
- Babajani, J.; Khonaka, A. (2012A). The necessity of formation the audit committee and the establishment of the internal audit unit in the metropolitan municipalities to improve the accountability level. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 10(33), 39-72. (in Persian)
- Babajani J, Khonaka A. (2012B) Assessing the Compliance of Municipality's Internal Auditing Unit Performance with International Standards of Internal Auditing. *Iranian Quarterly journal of modern accounting theories*, 3 2012; 2 (1) :55-88. (in Persian)
- Babajani, J.; Bolu, G. ; Mohammadreza khani, V. (2020). The Design of the Internal Audit Capability Model in the Iranian Public Sector Institutions. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(34), 127-143. (In Persian).
- Badara, M. S. ; Saidin, S. Z. (2013a). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level, *Journal of Social and Development Sciences*, 4 (1), 16-23.
- Badara, M. S; Saidin, S. Z. (2013b). Antecedents of internal audit effectiveness: A moderating

effect of effective audit committee at local government level in Nigeria. *International Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 82-88. DOI: 10.5923/j.ijfa.20130202.05

Badara, M.S.; Sadin, S.Z. (2013c). The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: a Calling for Expansion, *international Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 340-351.

Bailey, J.(2010), CBOK Report II: Core Competencies for Today's Internal Auditor, Institute Of Internal Auditors Research Foundation, available at: https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/CBOK%20core-competencies.pdf

Barkhordar, K.; Nazemi, A.; Namazi, N. R. (2021). Investigating Factors Influencing the Internal Audit Effectiveness and Evaluating Internal Audit Role in Risk Management and Internal Controls of Keshavarzi Bank. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(2), 8-35. doi: 10.22034/arj.2021.245328(in Persian)

Bednarek, P. (2018). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Polish Private and Public Sectors. In *Efficiency in Business and Economics* (pp. 1–16). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-319-68285-3_1

Botha, L.M.; Wilkinson, N. (2019). A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing, *Meditari Accountancy Research*, 28 (3), 413-434. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2019-0448>

Chartered Institute of Internal Auditors.(2017). Public Sector Internal Audit Standards, Available at: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/641252/PSAIS_1_April_2017.pdf Chambers, R.; Mc Donald, P.(2013). Succeeding as a 21st Century Internal Auditor: 7 Attributes of Highly Effective Internal Auditors, available at: <https://global.theiaa.org/news/Documents/7%20Attributes%20of%20Highly%20Effective%20Internal%20Auditors.pdf>

Christopher, J. (2019). The failure of internal audit: monitoring gaps and a case for a new focus. *Journal of Management Inquiry*, 28(4), 472-483.

Coetzee, P.; Lubbe, D. (2013), Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements, *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.

Coetzee, P. ; Erasmus, L.J. (2017).What drives and measures public sector internal audit effectiveness?Dependent and independent variables , *International Journal of Auditing*, 21(3), 237-248.

eftekhari,S., poorzamani, Z. (2022). A model for internal audit functions in Iran's public sector. *Police Organizational Development*, 19(82), 147-184. doi: 10.22034/pod.2022.1270487.1326

Elliott, M.; Dawson, R.; Edwards, J. (2007), An improved process model for internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, 22 (6), 552-565.

Endaya, K. A.; Hanefah, M. M. (2013). Internal audit effectiveness: An approach proposition to develop the theoretical framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), 92–102.

Enofe, A.O., Mgbame, C.J., Osa-Erabor, V.E. and Ehiorobo, A.J. (2013).The role of internal audit in effective management in public sector. *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 4 No. 6, pp. 162-168.

Erasmus, L.; Coetzee, P. (2018).Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: Management versus audit committee, *Managerial Auditing Journal*, 33(1), 90-114. <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1558>

Fathi Abdollahi, A.; Aghaei, M. (2017). Survey of internal audit effectiveness in public sector

risk management and control function, *Quarterly Journal of Public Organizations Management*, 5(3), 81-94. (in Persian).

Fourie, H; Plant, K.; Coetzee, G.P.; Staden, J.M. (2013). Internal audit competencies: skills requirements for internal audit management in South Africa, *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 15, 75-85.

Gamayuni, R.R. (2018). The effect of internal auditor competence and objectivity, and management support on effectiveness of internal audit function and financial reporting quality implications at local government, *International Journal Of Economic Policy in Emerging Economies*, 11(3), 248-261.

Ganji, H., hosayni, S. R., roozban, M., mohamad zadeh, S., & nami fard tehrani, N. (2023). Antecedents and Consequences of Internal Audit Effectiveness and Internal Audit Quality. Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing, 2(5), 107-138. doi: 10.30495/jdaa.2023.699870

Garven, S.; Scarlata, A. (2020). An examination of factors associated with investment in internal auditing technology, *Managerial Auditing Journal*, 35(7), 955-978. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2019-2321>

Goodwin, J. (2004). A comparison of internal audit in the private and public sectors, *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.

Greiling, D.; Halachmi, A. (2013). Accountability and Organizational Learning in the Public Sector, *Public Performance & Management Review*, 36 (3): 380-406. doi:10.2753/PMR1530-9576360301

Hailemariam, S. (2014). Determinants of internal audit effectiveness in the public sector, case study in selected Ethiopian public sector offices. MSc Thesis, Jimma university, Ethiopia.

Hidayat, M. M., Purwana, D., & Buchdadi, A. D.. (2022) Development of Auditor Competency Standard Models. *International Journal of Scientific Research and Management (IJSRM)*, 10(3) DOI: 10.18535/ijssrm/v10i3.em2

HM Treasury, Internal Audit Profession Assurance, Control and Risk Team. (2007). Government Internal Audit Competency Framework, available at: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207229/Government_Internal_Audit_Competency_Framework.pdf

Hoffmann, T. (1999). The meanings of competency, *Journal of European Industrial Training*, 23, 275-285.

Ika, D., & Suryani, Y. (2019, March). Analysis Of Competence, Independence And Professional Ethics Influence On Audit Quality (Empirical Studies Of Public Accountant Offices In Medan). In *Multi-Disciplinary International Conference University of Asahan* (No. 1).

Institute of Internal Auditors (IIA). (2010). Measuring internal audit effectiveness and efficiency. IPPF- Practice guide, The Institute of Internal Auditors.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). Supplemental Guidance: The Role Of Auditing in Public Sector Governance, available at: https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/Public_Sector_Governance1_1_.pdf

Institute of Internal Auditors, (2013), The IIA Global Internal Audit Competency Framework, available at: <https://na.theiia.org>

Institute of Internal Auditors (IIA). (2017a). The International Professional Practices Framework (IPPF), Available At: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>

Institute of Internal Auditors. (2017b). About the IIA, The IIA Global, Accessed September 15 2017. <https://global.theiia.org/about/about-the-iiia/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>

Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2009). Internal Audit Capability Model for the Public Sector, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.

International Federation of Accountants (IFAC). (2010). Framework for International Education Standards for Professional Accountants and Aspiring Professional Accountants, International Accounting Education Standards Board.

Jorjani, N., Vedadi, A., & Gholamzadeh, D. (2021). The Explanation and Provision of a Competency Model for the Internal Auditors of the Central Organization of Rural Cooperatives of Iran: A Qualitative Study. *Organizational Culture Management*, 19(4), 707-734. doi: 10.22059/jomc.2021.315846.1008200

Karikari, A.M.; Tettevi, P.K.; Amaning, N.; Ware, E.O.; Kwarteng, C. (2022) Modeling the implications of internal audit effectiveness on value for money and sustainable procurement performance: An application of structural equation modeling, *Cogent Business & Management*, 9:1, 2102127, DOI: 10.1080/23311975.2022.210212

Khojasteh, A., & VadiZadeh, K. (2022). The role of fraud prevention of internal controls and Internal audit unit. *Professional Auditing Research*, 2(5), 8-55. doi: 10.22034/jpar.2022.545577.1072 (In Persian).

Kiliç, B.I.; Kuvat, Ö.; Boztepe, E. (2021). Measurement Of The Effectiveness Of Internal Audits In Public Sector, *Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis*, 105, 207–218.

Kotb, A.; Elbardan, H.; Halabi, H. (2020). Mapping of internal audit research: a post-Enron structured literature review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(8), 1969-1996.

KPMG. (2019). Effectiveness of Internal Audit Function, the Audit Committee Questions; Audit Committee Institute KPMG International Cooperative Report Paper.

Krejčí, J.; Pavlačka, O.; Talašová, J. (2017). A fuzzy extension of Analytic Hierarchy Process based on the constrained fuzzy arithmetic, *Fuzzy Optim Decis Making*, 16, 89–110 <https://doi.org/10.1007/s10700-016-9241-0>

Lenz, R. (2013). Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study, dissertation at the Université catholique de Louvain - Louvain School of Management Research Institute.

Lenz, R.; Sarens, G.; D'Silva, K. (2014). Probing the discriminatory power of characteristics of internal audit functions: sorting the wheat from the chaff, *International Journal of Auditing*, 18(2), 126-138.

Lenz, R.; Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities, *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.

Lenz, R.; Sarens, G.; Jeppesen, K.K. (2018). In Search of a Measure of Effectiveness for Internal Audit Functions: An Institutional Perspective, *EDPACS*, 58(2), 1–36.

Liston-Heyes, C.; Juillet, L. (2019). Employee isolation and support for change in the public sector: a study of the internal audit profession, *Public Management Review*, 21(3), 423-445, DOI: 10.1080/14719037.2018.1500628

MacRae, E.; Van Gils, D. (2014). Nine Elements Required for Internal Audit Effectiveness in the Public Sector: A Global Assessment Based on the IIA's 2010 Global Internal Audit Survey, Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.

- Mashayekhi, B.; Yazdaniyan, A. (2018). A Survey on Key Components of Internal Audit. *Accounting and Auditing Review*, 25(1), 135-158. doi:10.22059/acctgrev.2018.249557.1007794 (in Persian)
- Mennati, V.; Zaman, E. (2020). Internal Audit Effectiveness. *Empirical Research in Accounting*, 9(4), 247-270. doi: 10.22051/jera.2018.19821.1998 (in Persian).
- Mennati, V., & Shahbazi, A. (2023). The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Professional Auditing Research*, 3(11), 132-162. doi:10.22034/jpar.2023.2002506.1165(in Persian).
- McIntosh, E.R. (1999). Competency framework for internal auditing: an overview, Institute of Internal Auditors Research Foundation. Altamonte Springs, Florida
- Mehrani, S., & Ghavvasi Kenari, M. (2024). A comprehensive review of the internal audit quality literature. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(49), 251-274.
- Mihret, D. G.; Woldeyohannis, G. Z. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study, *Managerial Auditing Journal*. 23 (6), 567-595.
- Mihret, D.G.; James, K.; Mula, J.M. (2010). Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness, *Pacific Accounting Review*, 22(3). 224-252.
- Modirkia, P.; Faghani Makrani, K.; Fazeli, N. (2022). Meta-Analysis of the Effect of Independence of the Internal Audit Unit on Internal Audit Performance. *Accounting and Auditing Research*, 14(55), 21-38. doi: 10.22034/iaar.2022.162390. (in Persian)
- Mohseninia, S.; babajani, J.; bolu, G. (2020). Internal Audit Quality Model. *Applied Research in Financial Reporting*, 8(2), 7-38. (in Persian)
- Mohseninia, S.; babajani, J.; Taghavifard, M. (2020). A Model for Identification of Internal Audit Quality Criteria From the perspective of professional experts. *Journal of Accounting Advances*, 12(2), 293-319. doi: 10.22099/jaa.2021.34214.1892(in Persian)
- Moshtardoost, T.; Daštgir, M. (2019). Investigating Factors Affecting Internal Audit Quality. *Accounting and Auditing Research*, 11(41), 129-146. (in Persian)
- Nerantzidis, M., Pazarskis, M., Drogalas, G., & Galanis, S. (2022). Internal auditing in the public sector: a systematic literature review and future research agenda. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(2), 189-209.
- Nikbakht, M R.; Rezaei, Z.; Menati, V. (2017) Internal audit quality improvement strategies. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*. 14(55). [In Persian].
- Piper, A. (2015). Auditing the Public Sector: Managing Expectations, Delivering Results, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
- Plant, K.; Coetzee, G.P.; Fourie, H.; Steyn, B. (2013). Internal audit competencies: skills requirements for internal audit staff in South Africa, *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 15, 65-74.
- Poltak, H., Sudarma, M., & Purwanti, L. (2019). The determinants of the effectiveness of internal audits with management support as the moderating variable. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 6(1), 33-51.
- Power, M. (1999). *The audit society: Rituals of verification*. New York: Oxford University Press.
- PwC. (2014). 2014 State of internal audit profession study- Higher performance by design: A blueprint for change, Available at: <http://www.pwc.com/m1/en/publications/documents/pwc-state-of-the-internalaudit-profession-2014.pdf>

Rahmani, A.; Mahmoudkhani, M. (2017). Investigating the components of assessing the internal audit effectiveness in Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6(24), 57-78. (In Persian)

Rahmani, A.; Mahmoudkhani, M. (2019). Stakeholder's Effect on Evaluating the Effectiveness of the Internal Audit in Iran. *Accounting and Auditing Studies*, 8(31), 23-40. doi: 10.22034/iaas.2019.99055 (In Persian)

Rasouli A.; Salari, H.; Amiri, A.; Roštami Jazz, H. (2022). Provide a model for increasing the effectiveness of internal audit quality based on the financial reporting supply chain from the perspective of people outside the auditing profession. *Audit knowledge*; 22 (88):138-170 (In Persian)

Rindu Rika Gamayuni (2018). The Effect of Internal Auditor Competency on Internal Audit Quality and Its Implication on the Accountability of Local Government, *European Research Studies Journal*, XXI (4), 426-434.

Ros, J. (2015). Mapping Your Career, Competencies Necessary for Internal Audit Excellence, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), Available at: https://www.iaa.nl/SiteFiles/Publicaties/IIARF%20CBOK%20Mapping%20Your%20Career%20Dec%202015_1.pdf

Roštami A.; vadei M. H.; bagherpur velashani, M. A. (2020) Designing a model and prioritizing competencies of internal audit managers: a mixed-methods approach; 5 (9) :225-267 (In Persian)

Roth, J. (2003), How do internal auditors add value?, *Internal Auditor*, 60. 33-37.

Roussy, M.; Barbe, O.; Raimbault, S. (2020), Internal audit: from effectiveness to organizational significance, *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 322-342. <https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2019-2162>

Rudhani, L. H.; Vokshi, N. B.; Hashani, S. (2017). Factors contributing to the effectiveness of internal audit : case study of internal audit in the public sector in Kosovo, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 3(4), 91-108.

Safi Pour Afshar, M.; Soltaninejad, A.; Soltani Nejad, E. (2023). Influence of Audit Manager's Leadership Style on Internal Audit Effectiveness. *Accounting and Auditing Review*, 30(2), 291-313. doi: 10.22059/acctgrev.2023.344927.1008697 (In Persian)

Satty, T.L.; Ozdemir, M.S. (2003). Why the Magic Number Seven Plus or Minus Two, *Mathematical and Computer Modelling*, 38 (2003), 233-244.

Sarens, G. (2009). Internal Auditing Research: Where Are We Going?, *International Journal of Auditing*, 13(1), 1-7.

Sarens, G.; Lenz, R.; Decaux, L. (2016). Insights Into Self-Images of Internal Auditors, *EDPACS*, 54(4), 1-18. Savčuk, O. (2007). Internal audit efficiency evaluation principles, *Journal of Business Economics and Management*, 8:4, 275-284, DOI: 10.1080/16111699.2007.9636180

Setyaningrum, D., & Kuntadi, C. (2019). The effects of competence, independence, audit work, and communication on the effectiveness of internal audit. *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, 22(1), 39-47.

Soleimani amiri, G.; Taheri, M. (2018). Ranking Factors Affecting the Quality of Internal Audit Activities: Network Analysis Model (ANP), *Audit knowledge*, 18(71), 149-174 (in Persian).

Spanhove, J., Gils, D.; Sarens, G.; Verhoeft, K. (2008). Internal audit as a new instrument of 'Government Governance': An analysis of internal audit activities and the independent position

within the Belgian public sector, 5th International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms EIASM, Amsterdam, September 3-5, 2008.

Spencer Pickett, K.H.(2010). The Internal Auditing Handbook, Third edition, A John Wiley and Sons. Spira, L. F., and Page, M. (2003). Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 16 (4), 640–661. doi:10.1108/09513570310492335

Tajik Jalairi, M.; Ramezani, J.; kamyabi, Y. (2022). The Effects of International Professional Practices Framework on the Effectiveness of Internal Audit. Financial Accounting and Auditing Research, 14(53), 77-102. doi: 10.30495/faar.2022.691687(In Persian)

Tanzil, S.H.(2020). Internal Audit Effectiveness and the Using of Generalized Audit Software to Detect Material Misstatements, Control Deficiencies and Fraud . Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3712743> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3712743>

Turetken, O.; Jethefer, S.; Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: Operationalization and influencing factors, Managerial Auditing Journal, 35(2), 238–271.

Zivari Kamran, M. J.; fakhari, H. (2019). Providing a Pattern for Effective Internal Audit from Beneficiary's Perspective. Empirical Studies in Financial Accounting, 16(64), 81-111. doi: 10.22054/qjma.2020.42676.2019(In Persian)



COPYRIGHTS

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



The Relationship Between Auditors' Organizational Personality and Social Capital of Audit Firms

Mohammad Reza Shams Bidhendi¹, Majid Bemani Mohammadabadi², Samaneh Refahibakhash³

Received: 2023/11/26

Approved: 2023/12/12

Research Paper

Abstract:

The purpose of this research is to study the relationship between the auditors' organizational personality and the social capital of audit firms. For this purpose, around 200 auditors working in audit firms, members of Iranian association of certified public accountants, were randomly selected as a statistical sample. The theoretical foundations of the research are based on library studies and research data are collected through questionnaires. The test of research hypotheses has been done based on the correlation method by using multivariate regression. The findings of the research show that the personality traits of conscientiousness, extroversion, and openness to the experience of auditors have a significant and positive relationship with the social capital of audit firms. However, the personality traits of neuroticism and agreeableness of auditors do not have a significant relationship with the social capital of audit firms. Also, the results of this study confirm that the university education of auditors has no significant relationship with the social capital of audit firms. But professional degrees such as certified public accountant by auditor have a positive and significant relationship with the social capital of auditing institutions. Also, the evidence shows that women play a more positive role in improving the social capital of audit firms compared to men.

Key Words: Personality, Social Capital and Audit Firms

 [10.22034/JPAR.2023.2016556.1251](https://doi.org/10.22034/JPAR.2023.2016556.1251)

1. PhD student, accounting department, Karaj branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran
mohammadrezasha@gmail.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran
(corresponding author) m_bemani_m@yahoo.com

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran
samaneh20ag@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

رابطه میان شخصیت سازمانی حسابرسان و سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی

محمد رضا شمس بیدهندی^۱، مجید بمانی محمدآبادی^۲، سمانه رفاهی بخش^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۲۱

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

هدف این پژوهش مطالعه رابطه میان شخصیت سازمانی حسابرس و سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی است. برای این منظور در حدود ۲۰۰ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی کشور به عنوان نمونه آماری به صورت تصادفی انتخاب شدند. مبنای نظری پژوهش بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای و داده‌های پژوهش از طریق پرسش نامه جمع‌آوری گردیده است. آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز بر اساس روش همبستگی و با استفاده از رگرسیون چند متغیره انجام شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد ویژگی‌های شخصیتی وظیفه‌شناسی، برون‌گرایی و گشودگی به تجربه حسابرسان رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت با سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی دارند. اما ویژگی‌های شخصیتی روان رنجوری و توافق‌پذیری حسابرسان رابطه‌ای معنی‌دار با سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی ندارند. هم‌چنین، نتایج این مطالعه تایید می‌نماید که تحصیلات دانشگاهی حسابرسان رابطه معنی‌داری با سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی ندارد. اما مدارج حرفه‌ای نظیر حسابدار رسمی توسط حسابرس رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار با سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی دارد. هم‌چنین شواهد نشان می‌دهد زنان در مقایسه با مردان، در بهبود سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی نقش مثبت‌تری را ایفاء می‌نمایند.

واژه‌های کلیدی: شخصیت، سرمایه اجتماعی و موسسات حسابرسی

doi: [10.22034/JPAR.2023.2016556.1251](https://doi.org/10.22034/JPAR.2023.2016556.1251)

۱. دانشجوی دوره دکتری، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران
mohammadrezasha@gmail.com

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول)
m_bemani_m@yahoo.com

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران
samaneh20ag@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر مجامع حرفه‌ای حسابداری مانند هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی، موسسات حسابداری را به ایجاد جو و فرهنگ سازمانی مناسب به منظور ارتقای کیفیت حسابداری تشویق نموده‌اند. به عقیده آن‌ها، مدیران موسسات حسابداری باید جو و فرهنگ سازمانی را به گونه‌ای طراحی نمایند که بر اساس مفهوم حرفه‌گرایی، چارچوبی برای بهبود کیفیت حسابداری فراهم گردد (شین^۱، ۲۰۱۷). مطالعات انجام شده در حوزه فرهنگ سازمانی نشان می‌دهد با بهبود جو اخلاقی موسسات حسابداری، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری در این موسسات کاهش می‌یابد (شفر^۲، ۲۰۰۸).

سرمایه اجتماعی سازمان را می‌توان یکی از مولفه‌های اصلی فرهنگ سازمانی بر شمرده. سرمایه اجتماعی سازمان، مجموعه‌ای از پیوندهای شبکه‌ای بین فردی و هر گونه روابط و مقررات ناظر، برای حمایت از کارکنان در محیط کار تعریف می‌شود (بزیونس^۳، ۲۰۱۷). هر چه روابط میان کارکنان و مدیران سازمان دوستانه و مبتنی بر احترام و اعتماد متقابل باشد، سرمایه اجتماعی سازمان نیز بالا خواهد بود. بهبود سرمایه اجتماعی سازمان، باعث می‌شود تا همکاری میان کارکنان و اقدامات تسهیل‌کننده در سازمان، افزایش یابد و صداقت، سلامت نفس، همدردی، اعتماد، وابستگی و فداکاری در میان کارکنان سازمان رواج یابد (دهقانی و همکاران، ۱۳۹۳).

از یک سو، مطالعات رفتار سازمانی در حرفه حسابداری کشور نشان می‌دهد که سبک رهبری در موسسات حسابداری از نوع سبک دستوری است. این سبک می‌تواند تاثیر منفی بر عملکرد حسابرسان و در نتیجه بر کیفیت حسابداری داشته باشد (موسوی کاشی و زاهدی قره‌بابا، ۱۳۹۵). از سوی دیگر، مطالعات انجام شده درباره شخصیت حسابرسان بیانگر آن است که شخصیت حسابرسان رابطه معنی‌داری با میزان رعایت آیین رفتار حرفه‌ای شامل استقلال، رازداری، صداقت و درستکاری و رفتار حرفه‌ای دارد (سپهری و همکاران، ۱۳۹۹). هم چنین، نیاوند ساریخان بیگلر و همکاران (۱۴۰۰) دریافتند شخصیت روان‌رنجوری حسابرس رابطه معنادار و منفی، و شخصیت برون‌گرایی حسابرس رابطه معنادار و مثبت با تعارض میان حسابرس و مدیریت صاحبکار دارد. به علاوه، بررسی‌ها بیانگر آن است که جو حاکم بر حرفه و موسسات حسابداری، حسابرسان را به شخصیتی وظیفه‌گرا، سازگار (توافق‌پذیر) و تجربه‌پذیر تبدیل نموده است (لثو و گومز^۴، ۲۰۲۲). آن چه تاکنون در پژوهش‌های قبلی مورد مطالعه قرار نگرفته است و می‌توان آن را به عنوان خلاء پژوهشی عنوان نمود، بررسی تاثیرگذاری شخصیت سازمانی حسابرسان در ایجاد سرمایه اجتماعی موسسات حسابداری می‌باشد. از این رو، این پژوهش به دنبال آن است تا پاسخی برای این سؤال پیدا کند که تا چه اندازه سرمایه اجتماعی موسسات حسابداری به شخصیت کاری حسابرسان وابسته است؟ ارزش افزوده علمی این پژوهش را می‌توان به شرح زیر بر شمرده: اول آن که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط و گسترش نظریه‌های رفتاری در متون حسابداری گردد. دوم این که یافته‌های این پژوهش می‌تواند اطلاعات سودمندی را برای جامعه حسابداران

رسمی و سایر سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی درباره سطح سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی و میزان تأثیرپذیری آن از شخصیت سازمانی حسابرسان ارائه نماید. آن‌ها می‌توانند بر اساس یافته‌های این مقاله، تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی‌های لازم را برای اهداف خود به عمل آورند. در ادامه، ابتدا مبانی نظری، سپس روش‌شناسی و در نهایت یافته‌های پژوهش ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

۲.۱. نظریه تناسب محیط و شخصیت

نظریه تناسب محیط و شخصیت، بر تعامل بین ویژگی‌های فرد و محیط تمرکز دارد. بر اساس این نظریه، فرد نه تنها بر محیط خود تأثیر می‌گذارد، بلکه از محیط نیز تأثیر می‌پذیرد. این تعامل می‌تواند بر انگیزه، رفتار و سلامت روحی و جسمی فرد تأثیر گذار باشد. با فرض تعامل بهینه، عملکرد فرد تسهیل و در غیر این صورت، نوعی ناسازگاری میان فرد و محیط به وجود می‌آید و فرد، محیط کار خود را ترک خواهد کرد. طبق این نظریه، تناسب میان فرد و سازمان هنگامی شکل می‌گیرد که حداقل یکی از سه ویژگی زیر وجود داشته باشد: الف) سازگاری بین شخصیت کارکنان و ویژگی‌های سازمان، ب) سازگاری بین هدف کارکنان و هدف سازمان، ج) سازگاری ارزش‌های سازمان با ارزش‌های کارکنان (کریستوف، ۱۹۹۶).

تاکید نظریه تناسب محیط و شخصیت بر تأثیر با اهمیت شخصیت کارکنان سازمان بر فعالیت‌های سازمان است. افراد با ویژگی‌های شخصیتی چون وفاداری، صبوری، تجربه‌پذیری، مسئولیت‌پذیری و دارای ثبات عاطفی بالا ... می‌توانند تا حد زیادی در موفقیت یک سازمان تأثیرگذار باشند. افراد با وجدان، به دلیل مسئولیت‌پذیری بالا و افراد با ثبات عاطفی بالا، به دلیل احساس امنیت و آرامش بیشتر، عملکرد شغلی بهتری دارند. هم‌چنین افرادی که منبع کنترل درونی دارند و احساس می‌کنند خود بر سرنوشت خویش حاکم هستند در مقایسه با افرادی که منبع کنترل بیرونی دارند و زندگی خود را تحت تأثیر نیروهای خارجی می‌دانند، رضایت شغلی بیشتری دارند، غیبت‌شان از کار کمتر و نسبت به محیط کار، احساس بیگانگی کمتری خواهند داشت و به همین دلایل، بهره‌وری شغلی آن‌ها بالاتر است (احمدی، ۱۳۹۰).

در حرفه حسابرسی نیز رفتار اخلاقی حسابرسان موضوعی بسیار حیاتی است. حسابرسانی با وجدان، مسئولیت‌پذیر و اخلاق‌مدار، می‌توانند اعتماد صاحبکار، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری را جلب نمایند. این موضوع اعتبار، شهرت و سرمایه اجتماعی برای موسسات حسابرسی به ارمغان می‌آورد (بوبک^۶ و همکاران، ۲۰۱۵).

۲.۲. شخصیت سازمانی

شخصیت مجموعه‌ای از صفات، هیجانات و رفتارهای است که فرد را در زندگی روزمره‌اش احاطه و همراهی می‌کند. به عبارت دیگر، شخصیت خصوصیات مستمری است که فرد از طریق آن‌ها تعامل و سازگاری خود را با دیگران و محیط اجتماعی تنظیم می‌نماید. پنج عامل یا

ویژگی غالب شخصیتی که در متون روان‌شناسی شخصیت به آن‌ها اشاره شده عبارتند از برون‌گرایی، روان‌رنجوری، وظیفه‌شناسی، گشودگی به تجربه (استقبال از تجربه) و توافق‌پذیری (کلارک^۷ و همکاران، ۲۰۱۰).

برون‌گرایی: افرادی که برون‌گرایی بالایی دارند، از بودن در کنار افراد دیگر انرژی می‌گیرند. دوست دارند آغازگر مکالمه باشند. دارای یک حلقه اجتماعی گسترده از دوستان و آشنایان هستند. **روان‌رنجوری:** خصیصه‌ای است که با غم و بی‌ثباتی عاطفی همراه است. این افراد نوسانات خلقی، اضطراب، استرس، تحریک‌پذیری و غم را بیشتر تجربه می‌کنند.

وظیفه‌شناسی: از ویژگی‌های این بعد می‌توان به سطح بالای تفکر و رفتارهای هدفمند اشاره کرد. افراد بسیار وظیفه‌شناس تمایل به سازمان‌دهی و دقت در جزئیات دارند. آن‌ها از قبل برنامه‌ریزی می‌کنند و از داشتن یک برنامه مشخص لذت می‌برند.

گشودگی به تجربه: افرادی که از این ویژگی برخوردار هستند معمولاً تخیل و بینش قوی دارند. افرادی با گشودگی بالا به تجربه، طیف وسیعی از علایق را دارا هستند. آن‌ها در مورد جهان و افراد دیگر کنجکاو و خلاق بوده و مشتاق یادگیری موضوعات و لذت بردن از تجربیات جدید هستند.

توافق‌پذیری: این بعد شخصیتی شامل ویژگی‌هایی مانند اعتماد، نوع‌دوستی، مهربانی، محبت و سایر رفتارهای اجتماعی مشابه است. افرادی با توافق‌گرایی بالا، تمایل به همکاری بیشتری دارند، در حالی که افراد با توافق‌گرایی کم، اهل رقابت بیشتر و حتی گاهی اوقات رفتارهای مداخله‌جویانه هستند (هوگان و هالند^۸، ۲۰۰۳).

در مطالعات رفتار سازمانی، ویژگی‌های شخصیتی کارکنان سازمان از این جهت اهمیت دارد که شخصیت هر یک از کارکنان به ساختارهای ذهنی پویا و فرایندهای هماهنگ ذهنی آن‌ها اشاره دارد که سازگاری‌های عاطفی و رفتاری ایشان با سازمان را تعیین می‌کند. به عنوان نمونه، کارکنانی که شخصیتی وظیفه‌شناس دارند، از تعهد سازمانی بالایی نیز برخوردار هستند (اردیهم^۹ و همکاران، ۲۰۰۶). در نقطه مقابل، کارکنان دارای شخصیت روان‌رنجور، تعهد سازمانی و رضایت شغلی پایینی دارند (زابو^{۱۰} و همکاران، ۲۰۲۳). مطالعات رفتاری در حسابرسی نشان می‌دهد با افزایش خودشیفتگی در حسابرسان، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. این گروه از حسابرسان، معمولاً خودمحور بوده و نظرات دیگران را قبول ندارند. از این رو، کمتر متقاعد می‌شوند که کیفیت پایین صورت‌های مالی شرکت مورد رسیدگی را بپذیرند، آن‌ها تلاش بیشتری برای شناسایی اشتباهات حسابداری نموده و بر رفع آن اشتباهات پافشاری می‌کنند. این موضوع باعث خواهد شد تا کیفیت حسابرسی افزایش یابد (لطفی‌جو و همکاران، ۱۴۰۲).

۲.۳. سرمایه اجتماعی سازمان

سرمایه اجتماعی هم در سطح جامعه و هم در سطح سازمان مورد مطالعه قرار گرفته است. سرمایه اجتماعی در سطح جامعه، مجموعه‌ای از هنجارها و ارزش‌های موجود در سیستم‌های فکری، علمی، اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و سیاسی جامعه است که از نهادهای اجتماعی

و اقتصادی جامعه تاثیر پذیرفته و دارای ویژگی‌هایی مانند اعتماد متقابل، تعامل اجتماعی و احساس هویت جمعی و گروهی است. در جامعه‌ای که احساس تعلق و تعهد اجتماعی، اعتماد اجتماعی، مشارکت داوطلبانه، توسعه سیاسی و سلامت اجتماعی بالا باشد، آن جامعه از سرمایه اجتماعی بالایی برخوردار است (بوسارت^{۱۱} و همکاران، ۲۰۲۳).

سرمایه اجتماعی سازمان را می‌توان یکی از مولفه‌های اساسی فرهنگ سازمانی بر شمرد. سرمایه اجتماعی سازمان مجموعه‌ای از ارتباطات شبکه‌ای بین فردی و هر گونه روابط و مقررات ناظر، برای حمایت از کارکنان در محیط کار تعریف می‌شود (بزیونلس، ۲۰۱۷). هر چه روابط میان کارکنان و مدیران سازمان، روابطی دوستانه و مبتنی بر احترام و اعتماد متقابل باشد، سرمایه اجتماعی سازمان نیز بالا خواهد بود. بهبود سرمایه اجتماعی سازمان، باعث می‌شود تا همکاری میان کارکنان و اقدامات تسهیل کننده در سازمان افزایش یابد و صداقت، سلامت نفس، همدردی، اعتماد، وابستگی و فداکاری در میان کارکنان سازمان رواج یابد (دهقانی و همکاران، ۱۳۹۳).

سرمایه اجتماعی سازمان دارای دو بعد مشارکت و اعتماد است. مشارکت به معنی تمایل و توانایی کارکنان در همکاری با یکدیگر در راستای تحقق اهداف سازمان می‌باشد. اعتماد نیز مقدمه روابط میان کارکنان برای انجام پروژه‌های مشترک در گروه‌های کاری است که موجب تلاش بیشتر کارکنان در همکاری با یکدیگر می‌شود (لینا و ون بورن^{۱۲}، ۱۹۹۹). فقدان سرمایه اجتماعی در میان کارکنان یک سازمان، پیامدهای نامطلوبی خواهد داشت از جمله بروز رفتارهای ناکارآمد شغلی، کاهش بهره‌وری و سستی در کار، تعارض میان گروه‌ها، همدلی میان کارکنان، پنهان‌سازی دانش و امثالهم و در نهایت منجر به سقوط سازمان می‌شود (لین و هانگ^{۱۳}، ۲۰۰۵).

۲.۴. ارتباط میان ویژگی‌های شخصیت و سرمایه اجتماعی

۲.۱.۱. برون‌گرایی و سرمایه اجتماعی

همان گونه که در تعریف شخصیت برون‌گرا گفته شد، افراد برون‌گرا از بودن با دیگران لذت برده، به آسانی با دیگران ارتباط برقرار کرده و فعالیت‌های اجتماعی را بر فعالیت انفرادی ترجیح می‌دهند. مطالعات نشان می‌دهد افراد برون‌گرا دارای شبکه‌های شخصی بزرگ‌تری نسبت به افراد درون‌گرا می‌باشند (لندیز^{۱۴}، ۲۰۱۶؛ سلدن و گودی^{۱۵}، ۲۰۱۸) و شبکه‌های شخصی افراد برون‌گرا، شبکه‌های حمایت کننده هستند (شوایکرت^{۱۶} و همکاران، ۲۰۰۲؛ ژو^{۱۷} و همکاران، ۲۰۱۳). هم چنین افراد برون‌گرا دارای شبکه‌های بزرگ‌تری از افراد غیرخویشاوند بوده (واگنر^{۱۸} و همکاران، ۲۰۱۴) و همچنین برون‌گرایان نه تنها دوستان بیشتری دارند، بلکه توسط افراد بیشتری به عنوان دوست انتخاب می‌شوند (فیلر و کلاین‌بام^{۱۹}، ۲۰۱۵). افراد برون‌گرا به طور مداوم در جستجوی موقعیت‌های اجتماعی هستند و این موضوع، برون‌گرایان را با تعداد بسیاری از افراد دیگر آشنا می‌کند، لذا برون‌گرایی برای ایجاد سرمایه اجتماعی ابزاری سودمند است (اشتون^{۲۰} و همکاران، ۲۰۰۲). از آن جایی که سرمایه اجتماعی مستلزم ایجاد ارتباط و همکاری با دیگران است، از این رو می‌توان گفت که برون‌گرایی اثری مثبت بر سرمایه اجتماعی دارد. فرضیه اول به صورت زیر

نوشته می‌شود:

فرضیه اول: میان ویژگی برون‌گرایی حساب‌برسان و سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت وجود دارد.

۲، ۱، ۲. روان‌رنجوری و سرمایه اجتماعی

روان‌رنجوری خصیصه‌ای است که با غم و بی‌ثباتی عاطفی همراه است. این افراد نوسانات خلقی، اضطراب، استرس، تحریک‌پذیری و غم را بیشتر تجربه می‌کنند. افراد روان‌رنجور، بیشتر نگران بوده، احساسات منفی بیشتری را تجربه می‌نمایند و دیدگاه بدبینانه‌تری به زندگی دارند (کاستا و مک‌کری، ۲۱، ۲۰۰۸).

حفظ ارتباطات اجتماعی نیازمند توانایی‌های شناختی و عاطفی است. افراد روان‌رنجور در مقایسه با سایر افراد توانایی‌های شناختی و عاطفی کمتری در برقراری ارتباطات اجتماعی دارند. لذا بی‌ثباتی عاطفی در آن‌ها باعث می‌شود تا در تنظیم روابط اجتماعی خود با دیگران، به درستی عمل نکنند. از این رو، روان‌رنجور بودن موجب تضعیف سرمایه اجتماعی خواهد شد (سلدن و گودی، ۲۰۱۸). هم‌چنین مطالعات نشان می‌دهد افراد روان‌رنجور تمایل دارند تا در گروه‌های کاری خود در حاشیه حضور داشته باشند و این موضوع باعث کاهش روابط اجتماعی و در نتیجه سرمایه اجتماعی می‌شود (کلین^{۲۲} و همکاران، ۲۰۰۴). افراد روان‌رنجور، اضطراب اجتماعی بالایی را تجربه می‌کنند، مهارت‌های اجتماعی ضعیفی دارند و برداشت دیگران نسبت به آن‌ها منفی است (سلدن و گودی، ۲۰۱۸). شواهد هم‌چنین بیانگر آن است که افراد روان‌رنجور، کمتر درگیر کار و فعالیت می‌شوند و بیشتر از دیگران دچار فرسودگی شغلی می‌گردند. این موضوع می‌تواند توانایی آن‌ها را برای ایجاد روابط اجتماعی محدود می‌کند (لانگلان^{۲۳} و همکاران، ۲۰۰۶). بر اساس آن چه که در بالا گفته شد می‌توان فرضیه دوم را به صورت زیر نوشت:

فرضیه دوم: میان ویژگی روان‌رنجوری حساب‌برسان و سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار و منفی وجود دارد.

۳، ۱، ۲. گشودگی به تجربه و سرمایه اجتماعی

افرادی که تمایل بالایی به کسب تجربه دارند به طور معمول ماجراجو، از نظر فکری کنجکاو و علاقه‌مند به ایده‌های جدید هستند (کاستا و مک‌کری، ۲۰۰۸؛ گلدبرگ^{۲۴}، ۱۹۹۳). این ویژگی‌ها موجب می‌شود که افراد مشتاق به تجربه از موقعیت‌های نو و متنوع استقبال کنند. نتایج فوق با سایر تحقیقات مرتبط که نشان می‌دهند افراد مشتاق کسب تجربه، بیشتر مهاجرت خواهند کرد (جوکلا^{۲۵}، ۲۰۰۹) و دارای دوستانی هستند که در مناطق دور از هم زندگی می‌کنند (لاکاسو^{۲۶} و همکاران، ۲۰۱۷) مطابقت دارد. پژوهش‌های انجام شده در مورد شبکه‌های اجتماعی هم‌چنین نشان می‌دهد که تمایل به کسب تجربه با ارتباطات اجتماعی جدید (ژو و همکاران، ۲۰۱۳) و ناهمگونی شبکه و ارتباط با زیر گروه‌های منفک شده ارتباط معنی‌داری دارد (گلور^{۲۷} و همکاران، ۲۰۱۱).

از آنجاکه گشودگی به تجربه موجب افزایش تنوع فرصت‌های تماس خواهد شد انتظار می‌رود برای سرمایه اجتماعی ابزاری سودمند باشد. افرادی با تمایل بالا به کسب تجربه، همواره به دنبال

موقعیت‌های جدید هستند لذا انتظار می‌رود فرصت‌های تماس با سایر افرادی را کسب کنند که منابع ابزاری (ثروت و دانش) متنوع و سودمندی ارائه می‌دهند. دسترسی به منابع ابزاری مشابه صرفاً بازدهی نهایی ایجاد می‌کند در حالی که تنوع در منابع ابزاری مفید خواهد بود. گشودگی به تجربه ورود به محیط‌های اجتماعی جدید را تسهیل می‌کند که به نوبه خود شانس رویارویی و برقراری ارتباط با دیگران را افزایش داده و موجب ارائه منابع منحصربه‌فردی می‌گردد. بنابراین بر اساس استدلال‌های بالا می‌توان فرضیه سوم را به صورت زیر تدوین نمود:

فرضیه سوم: میان ویژگی گشودگی به تجربه حسابرسان و سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت وجود دارد.

۲،۱،۴. وظیفه‌شناسی و سرمایه اجتماعی

افراد وظیفه‌شناس، ساختارمند، منضبط و مسئولیت‌پذیر هستند (کاستا و مک‌کری، ۲۰۰۸). رفتارهای افراد وظیفه‌شناس هدفمند و برنامه‌ریزی شده است. افراد وظیفه‌شناس، تکانه‌های رفتاری خود را به خوبی کنترل کرده و مسئولانه اقدام می‌کنند. شواهد نشان می‌دهد اعتماد و تعامل که از مولفه‌های سرمایه اجتماعی است در افراد وظیفه‌شناس بیشتر از سایر افراد است. یکی از نقاط قوت افراد وظیفه‌شناس، خودکنترلی است، این ویژگی باعث ایجاد اعتماد در روابط اجتماعی می‌شود. خودکنترلی، اعتماد اجتماعی را در افراد بهبود می‌بخشد و این موضوع موجب تقویت سرمایه اجتماعی می‌گردد (ریگتی و فینکناور^{۲۸}، ۲۰۱۱). افراد وظیفه‌شناس نسبت به سایر افراد قابل اعتمادتر هستند و این موضوع می‌تواند در گسترش روابط اجتماعی عاملی تاثیرگذار باشد (دوهمن^{۲۹} و همکاران، ۲۰۰۸). در محیط کار، افراد وظیفه‌شناس افرادی قابل اعتماد هستند و نقش کلیدی در سازمان را ایفا می‌کنند (سلدن و گودی، ۲۰۱۸). بر اساس آن چه درباره ارتباط میان وظیفه‌شناسی و سرمایه اجتماعی گفته شد، فرضیه چهارم به شرح زیر نوشته می‌شود:

فرضیه چهارم: میان ویژگی وظیفه‌شناسی حسابرسان و سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت وجود دارد.

۲،۱،۵. توافق‌پذیری و سرمایه اجتماعی

توافق‌پذیری به معنای صمیمی، دلسوز و با ملاحظه بودن است. افرادی که توافق‌پذیری بالایی دارند از نظر اجتماعی هماهنگ‌تر، کمک‌کننده، سخاوتمند و قابل اعتماد می‌باشند. توافق‌پذیری موجب افزایش جذابیت فردی، اعتماد و تعامل می‌گردد. از آنجاکه افراد توافق‌پذیر تمایل به حمایت دیگران دارند، توافق‌پذیری و سازگار بودن افراد موجب جذب بیشتر افراد در مراودات اجتماعی می‌گردد. افراد با توافق‌پذیری بالا بهتر می‌توانند به نیازهای دیگران پاسخ دهند (کاستا و مک‌کری، ۲۰۰۸)، این قابلیت منجر به بهبود حمایت اجتماعی خواهد شد. گروه‌ها و مردم مایل هستند تا با افراد توافق‌پذیر ارتباطات اجتماعی بیشتری داشته باشند (سلدن و گودی، ۲۰۱۸). با توجه به این که افراد توافق‌پذیر مهارت بیشتری در برطرف کردن تعارض شغلی دارند، در ارتباطات بین فردی و کار تیمی، موفق‌تر هستند (باریک^{۳۰}، ۲۰۰۵). افراد توافق‌پذیر در مقایسه با

سایر افراد، حمایت بیشتری از همکاران خود می‌نمایند (بولینگ و همکاران^{۳۱}، ۲۰۰۵) و در ایجاد اعتماد بین فردی موفق‌تر بوده و به نوبه خود تبادل منابع را تسهیل می‌کند (مرادیان^{۳۲}، ۲۰۰۶). بر اساس استدلال‌های ذکر شده درباره رابطه میان توافق‌پذیری و سرمایه اجتماعی می‌توان فرضیه پنجم را به صورت زیر نوشت:

فرضیه پنجم: میان ویژگی توافق‌پذیری حسابرسان و سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت وجود دارد.

۲،۱. پیشینه پژوهش

گل^{۳۳} و همکاران (۲۰۲۴) طی مطالعه‌ای دریافته‌اند با افزایش سرمایه اجتماعی در موسسات حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی افزایش و کیفیت حسابرسی نیز بهبود می‌یابد. به عقیده آن‌ها با افزایش سطح تحصیلات و تجربه شرکای حسابرسی، کارایی سرمایه انسانی افزایش و این موضوع موجب ارتقاء سرمایه اجتماعی خواهد شد.

رشید و صابر جف^{۳۴} (۲۰۲۳) طی مطالعه‌ای دریافته‌اند سرمایه اجتماعی متغیری تاثیرگذار در بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری است. افشای سرمایه اجتماعی شرکت می‌تواند موجب بهبود ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مانند مربوط بودن، قابلیت اتکاء، قابلیت مقایسه و ثبات رویه شود.

متی و پلاتیکانف^{۳۵} (۲۰۲۳) در پژوهش خود نشان دادند سرمایه اجتماعی بالا منجر به شفافیت مالی بیشتر می‌شود و امکان ارزیابی دقیق‌تر ریسک را فراهم می‌کند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد گزارش‌های گمراه‌کننده مالی، هنگامی که سرمایه اجتماعی بالا است، کاهش می‌یابد. بلبولا و الفار^{۳۶} (۲۰۲۳) نشان دادند که کمال‌گرایی شریک حسابرسی ارتباط مستقیمی با تردید حرفه‌ای حسابرس دارد. هم‌چنین ویژگی کمال‌گرایی با بهبود تردید حرفه‌ای شریک حسابرسی می‌تواند موجب بهبود کیفیت حسابرسی گردد.

سون^{۳۷} و همکاران (۲۰۲۲) طبق نظریه تناسب محیط و شخصیت، نشان دادند اعتماد سازمانی، تضاد میان حسابرس و موسسه حسابرسی را کاهش داده و در نتیجه حسابرس تردید حرفه‌ای خود را بهبود می‌بخشد. هم‌چنین شواهد آن‌ها تایید می‌نمایند در موسسات حسابرسی که تضاد میان حسابرس و موسسه حسابرسی بالا است، هرگاه حسابرس رفتاری مقابله‌جویانه در برخورد با این تضاد از خود نشان دهد، این امر تاثیر منفی بر رابطه میان اعتماد سازمانی و تردید حرفه‌ای خواهد داشت. ساماگایو و فلیکو^{۳۸} (۲۰۲۲) طی پژوهشی در بررسی ارتباط میان ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان و کیفیت حسابرسی دریافته‌اند ویژگی‌های شخصیتی توافق‌پذیری، وظیفه‌شناسی و گشودگی به تجربه رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت با تردید حرفه‌ای حسابرس دارند. اما روان‌رنجوری و وظیفه‌شناسی رابطه‌ای منفی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی دارد.

بیانچی^{۳۹} و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند با افزایش سرمایه اجتماعی در موسسات حسابرسی، توان رقابتی این موسسات افزایش و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی آن‌ها نیز افزایش می‌یابد. این موضوع در نهایت باعث افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد.

داوست و ملاحظ^{۴۰} (۲۰۲۰) سرمایه اجتماعی را یکی از منابع مهم مؤسسات خدماتی از جمله مؤسسات حسابرسی می‌شناسند. به عقیده آن‌ها، سرمایه انسانی مؤسسات خدماتی یکی از مولفه‌های تاثیرگذار بر سرمایه اجتماعی است. هر چه دانش و تخصص نیروی انسانی بیشتر باشد، سرمایه اجتماعی مؤسسات مذکور نیز بیشتر خواهد بود. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد هر چه سرمایه اجتماعی مؤسسات حسابرسی بهبود یابد، استقلال حسابرس نیز بیشتر خواهد بود و صاحبکار نمی‌تواند نظرات خود را بر حسابرسان موسسه تحمیل نماید.

بیانچی و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند ارتباط میان حسابرسان در شبکه‌های حرفه‌ای حسابرسی در انجام حسابرسی‌های مشترک موجب کاهش اجتناب مالیاتی شرکت‌های مورد رسیدگی می‌گردد. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که با افزایش روابط اجتماعی حسابرسان در یک محیط حسابرسی مشترک، کیفیت حسابرسی بهبود می‌یابد. در پژوهشی دیگر، بیانچی (۲۰۱۸) طی یک بررسی از شرکت‌های خصوصی کوچک و متوسط ایتالیایی دریافت که برای آن دسته از شرکت‌هایی که توسط مؤسسات حسابرسی دارای روابط و شبکه حرفه‌ای بالا حسابرسی شده‌اند، کیفیت حسابرسی در مقایسه با سایر شرکت‌ها بالاتر بوده است.

چن^{۴۱} و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند با افزایش اعتماد اجتماعی نسبت به حسابرسی، نگرانی حسابرسان درباره رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت شرکت کاهش یافته و حسابرسان خواهان حق الزحمه کمتری خواهند بود.

بیلز^{۴۲} و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند مؤسسات حسابرسی که به یک شبکه (به عنوان مثال عضو انجمن حسابداران رسمی) تعلق دارند نسبت به سایر مؤسسات حسابرسی کیفیت بالاتری ارائه می‌دهند. هم چنین با افزایش سرمایه اجتماعی مؤسسات حسابرسی، درک صاحبکار از کیفیت خدمات حسابرسی آن مؤسسات نیز ارتقاء می‌یابد. ترن و وون کورفلج^{۴۳} (۲۰۱۶) تایید می‌نمایند کارآفرینی اجتماعی افراد با ویژگی‌های شخصیتی برون‌گرای، وظیفه‌شناسی، گشودگی به تجربه، توافق‌پذیری رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار، اما با روان‌رنجوری ارتباط معنی‌دار و منفی دارد.

هورتون^{۴۴} و همکاران (۲۰۱۴) طی پژوهشی از شرکت‌های دولتی فرانسوی دریافتند که ایجاد روابط اجتماعی و شبکه‌ای میان مدیران شرکت‌ها و شرکای حسابرسی، موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. آن‌ها عقیده دارند این روابط باعث می‌شود تا مدیران شرکت‌ها از طریق به اشتراک گذاشتن اطلاعات خود با شرکای حسابرسی، کیفیت حسابرسی را افزایش دهند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش یک پژوهش کمی از نوع توصیفی - پیمایشی است. مبانی نظری پژوهش بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای و جمع‌آوری داده‌های پژوهش بر اساس روش پیمایشی و با استفاده از پرسش‌نامه انجام شده است. شخصیت سازمانی حسابرس بر اساس پرسشنامه پتکی^{۴۵} و همکاران (۲۰۲۲) اندازه‌گیری شده است. این پرسش‌نامه شامل ۲۰ سؤال در طیف لیکرت هفت‌گزینه‌ای می‌باشد. برای اندازه‌گیری متغیر سرمایه اجتماعی سازمانی مؤسسات حسابرسی

از پرسش‌نامه فیروزبخت و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شده است. این پرسش‌نامه نیز شامل هشت سؤال در طیف لیکرت پنج‌گزینه می‌باشد. برای ارزیابی روایی محتوایی سئوالات پرسش‌نامه از نظر متخصصان استفاده شده است. برای این منظور ابتدا پرسش‌نامه در میان تعدادی از مدیران حسابرسی توزیع و از آنان درباره اعتبار و روایی سئوالات نظر خواهی و سپس اصلاحات لازم در پرسش‌نامه انجام شد. میزان پایایی سئوالات پرسش‌نامه در جدول شماره ۲ ارائه شده است. همان‌طور که در این جدول نشان داده شده است، مقدار پایایی ترکیبی به دست آمده برای متغیرهای پژوهش بیش از ۰/۶ می‌باشد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که متغیرهای پژوهش از پایایی کافی برخوردار هستند.

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل حسابرسان شاغل در موسسات خصوصی حسابرسی می‌باشند. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران به شرح زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول:

n = تعداد نمونه

Z_{α} = مقدار نرمال استاندارد یعنی ۱/۹۶

Pq = ۰/۵

d = ۰/۱

تعداد نمونه آماری به دست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ می‌باشد که در این تحقیق تعداد ۲۳۰ پرسش‌نامه به صورت تصادفی میان حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی توزیع و ۲۰۰ نسخه آن دریافت شد. آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس روش همبستگی با استفاده از رگرسیون چند متغیره و با بکارگیری نرم افزار SPSS شماره ۲۷ انجام شده است. مدل پژوهش به صورت رابطه شماره ۱ زیر تدوین گردید.

رابطه شماره ۱

$$Y = a_0 + a_1 X_1 + a_2 X_2 + a_3 X_3 + a_4 X_4 + a_5 X_5 + a_6 X_6 + a_7 X_7 + a_8 X_8 + \varepsilon$$

که در آن:

Y = سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی

X₁ = ویژگی شخصیتی توافق‌پذیری حسابرس

X₂ = ویژگی شخصیتی وظیفه‌شناسی حسابرس

X₃ = ویژگی شخصیتی برون‌گرایی حسابرس

X₄ = ویژگی شخصیتی گشودگی به تجربه حسابرس

X₅ = ویژگی شخصیتی روان‌رنجوری حسابرس

$$X_6 = \text{جنسیت حسابرس}$$

$$X_7 = \text{سطح تحصیلات حسابرس}$$

$$X_8 = \text{حسابدار رسمی بودن حسابرس}$$

$$\varepsilon = \text{مقادیر باقی مانده}$$

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول شماره ۱ آورده شده است. همان گونه که این جدول نشان می‌دهد میانگین سرمایه اجتماعی سازمان برابر ۲۹/۸۴ است. از آنجایی که پرسش‌نامه سرمایه اجتماعی سازمان از طریق ۸ سؤال در طیف لیکرت از امتیاز یک تا پنج اندازه‌گیری می‌شود، حداقل این متغیر برابر ۸ و حداکثر آن برابر ۴۰ خواهد بود. هم چنین حد وسط آن برابر ۲۰ است. میانگین ۲۹/۸۴ برای سرمایه اجتماعی سازمان به معنی آن است که سطح سرمایه اجتماعی در موسسات حسابرسی مورد بررسی در این پژوهش بالاتر از حد متوسط آن است. هم چنین پرسش‌نامه شخصیت که دارای پنج بعد توافق‌پذیری، وظیفه‌شناسی، برون‌گرایی، گشودگی به تجربه و روان‌رنجوری است، هر بعد دارای ۴ سؤال هفت امتیازی است. اگر فردی برای تمام چهار سؤال هر بعد شخصیت، گزینه هفت امتیازی را انتخاب نماید، حداکثر نمره او برابر ۲۸ خواهد بود. به عبارت دیگر امتیاز حد وسط هر بعد برابر ۱۴ می‌باشد. شواهد جدول شماره ۱ نشان می‌دهد که میانگین توافق‌پذیری برابر ۲۱/۶۸، وظیفه‌شناسی برابر ۲۲/۹۷، برون‌گرایی برابر ۲۱/۹۰، گشودگی به تجربه برابر ۲۱/۵۳ و روان‌رنجوری برابر ۲۱/۸۳ است. بنابراین میانگین هر بعد از شخصیت بسیار بیشتر از حد متوسط آن می‌باشد.

جدول شماره ۱: آمار توصیفی

متغیرها	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
توافق‌پذیری	۲۱/۶۸	۲۳	۶/۵۲۳	۴	۲۸
وظیفه‌شناسی	۲۲/۹۷	۲۴	۳/۴۹۶	۱۱	۲۸
برون‌گرایی	۲۱/۹۰	۲۴	۴/۷۶۹	۹	۲۸
گشودگی به تجربه	۲۱/۵۳	۲۳	۴/۳۱۵	۶	۲۸
روان‌رنجوری	۲۱/۸۳	۲۳	۴/۰۰۶	۷	۲۸
سرمایه اجتماعی سازمان	۲۹/۸۴	۳۲	۶/۴۷۲	۸	۴۰

هم چنین از کل مشارکت‌کنندگان این پژوهش، ۱۳۵ نفر مرد و ۶۵ نفر زن بودند. ۵۲ نفر از حسابرسان دارای مدرک حسابدار رسمی و بقیه فاقد مدرک حسابدار رسمی هستند. سطح تحصیلات حسابرسان مشارکت‌کننده در این پژوهش شامل ۴۵ نفر دارای تحصیلات کارشناسی، ۱۳۵ نفر دانشجوی کارشناسی ارشد و بقیه نیز دانشجوی دکتری و یا دارای مدرک دکتری می‌باشند.

جدول شماره ۲: نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

متغیرها	پایایی ترکیبی
توافق‌پذیری	۰/۸۹
وظیفه‌شناسی	۰/۷۸
برون‌گرایی	۰/۸۵
گشودگی به تجربه	۰/۷۸
روان‌رنجوری	۰/۷۶
سرمایه اجتماعی سازمان	۰/۸۹

آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه در جدول شماره ۳ ارائه شده است. فرضیه‌های پژوهش بر اساس رگرسیون چند متغیره مورد آزمون قرار گرفته‌اند. شواهد جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری متغیرهای وظیفه‌شناسی، برون‌گرایی، گشودگی به تجربه کمتر از ۵ درصد است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که متغیرهای مذکور رابطه‌ای معنی‌دار با سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی دارند. اما از آنجایی سطح معنی‌داری متغیرهای توافق‌پذیری و روان‌رنجوری بیشتر از ۵ درصد است، می‌توان تایید نمود که رابطه‌ای معنی‌دار میان این دو متغیر و سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی وجود ندارد. از این رو، فرضیه‌های اول، سوم و چهارم پذیرفته و فرضیه‌های دوم و پنجم رد می‌شوند. هم‌چنین از میان متغیرهای کنترل، تنها جنسیت و حسابدار رسمی بودن رابطه معنی‌دار با سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی دارد و سطح تحصیلات حسابرسان رابطه‌ای معنی‌دار با سرمایه اجتماعی موسسات ندارد.

جدول شماره ۳: نتایج آزمون فرضیه

شرح	ضرایب	آماره t	سطح معنی‌داری	آماره هم‌خطی
عرض از مبدا	۳/۴۹۶	۱/۳۰۲	۰/۱۹۴	-
توافق‌پذیری	۰/۰۴۷	۰/۷۹۱	۰/۴۳۰	۱/۴۲۸
وظیفه‌شناسی	۰/۵۱۹	۴/۴۵۵	۰/۰۰۰	۱/۵۶۳
برون‌گرایی	۰/۲۱۸	۲/۲۴۸	۰/۰۲۶	۲/۰۱۵
گشودگی به تجربه	۰/۵۵۹	۴/۳۸۹	۰/۰۰۰	۲/۸۵۲
روان‌رنجوری	-۰/۱۲۹	-۱/۰۶۰	۰/۲۹۱	۲/۲۳۳
جنسیت	-۲/۱۴۴	-۲/۸۷۹	۰/۰۰۴	۱/۱۵۳
سطح تحصیلات	۰/۱۰۱	۰/۲۵۰	۰/۸۰۲	۱/۲۹۵
حسابدار رسمی	۱/۶۵۲	۲/۱۷۹	۰/۰۳۱	۱/۲۴۹
آماره F	۲۵/۵۰۲		۰/۰۰۰۰	
$R^2 = ۰/۳۲۶$ تعدیل شده $D.W = ۱/۸۶۷$				
متغیر وابسته: سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی				

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش روابط میان ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان و سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد ویژگی‌های شخصیتی وظیفه‌شناسی، برون‌گرایی و گشودگی به تجربه رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت با سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی دارند. به بیان دیگر با تقویت ویژگی‌های روان‌شناختی وظیفه‌شناسی، برون‌گرایی و گشودگی به تجربه در حسابرسان، می‌توان سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی را بهبود بخشید. یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش لندیز (۲۰۱۶) و سلدن و گودی (۲۰۱۸) مطابقت دارد. به عقیده آن‌ها افراد برون‌گرا دارای شبکه‌های شخصی بزرگ‌تری در مقایسه با افراد درون‌گرا می‌باشند، از این رو تلاش بیشتری در ایجاد سرمایه اجتماعی می‌نمایند. هم‌چنین وجود ارتباط معنی‌دار میان گشودگی به تجربه و سرمایه اجتماعی نیز با نتایج پژوهش ژو و همکاران (۲۰۱۳) همسو است. آن‌ها در پژوهش خود نشان دادند تمایل به کسب تجربه با ارتباطات اجتماعی جدید و بهبود سرمایه اجتماعی رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار دارد.

مضافاً یافته‌های سلدن و گودی (۲۰۱۸) نشان می‌دهد افراد وظیفه‌شناس در ایجاد اعتماد در روابط اجتماعی و در نتیجه تقویت سرمایه اجتماعی به طور مناسب عمل می‌نمایند، از این حیث نیز می‌توان یافته‌های مقاله حاضر را با نتایج سلدن و گودی (۲۰۱۸) یکسان دانست. شواهد این پژوهش آن است که روان‌رنجوری و توافق‌پذیری در حسابرسان ارتباط معنی‌داری با سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی ندارد. این موضوع مغایر با شواهد پژوهش سلدن و گودی (۲۰۱۸) و کاستا و مک‌کری (۲۰۰۸) می‌باشد. به عقیده این پژوهشگران روان‌رنجوری موجب تضعیف سرمایه اجتماعی و توافق‌پذیری موجب تقویت آن خواهد شد.

از دیگر نتایج این پژوهش آن است که تحصیلات دانشگاهی حسابرسان رابطه معنی‌داری با سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی ندارد. اما کسب مدارج حرفه‌ای نظیر حسابدار رسمی توسط حسابرس موجب تقویت سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی خواهد شد. هم‌چنین شواهد نشان می‌دهد جنسیت حسابرس رابطه‌ای معنی‌دار و منفی با سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی دارد. این امر به دلیل آن است که مردان در مقایسه با زنان، درک متفاوتی از ایجاد سرمایه اجتماعی در موسسات حسابرسی دارند. به عبارت دیگر، زنان در بهبود سرمایه اجتماعی دیدگاه مناسب‌تری نشان می‌دهند.

همان‌گونه که در مبانی نظری این پژوهش گفته شد بهبود سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی، می‌تواند توان رقابتی این گونه موسسات را افزایش و به دنبال آن کیفیت حسابرسی آن‌ها بهبود خواهد یافت. هم‌چنین بهبود سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی از طریق ارتقاء دانش و تخصص حسابرسان شاغل در موسسه می‌تواند به بهبود اخلاق حرفه‌ای از جمله رعایت استقلال کمک نماید. یافته‌های این مقاله تایید می‌نماید که ویژگی‌های شخصیتی وظیفه‌شناسی، برون‌گرایی و گشودگی به تجربه در حسابرسان موجب تقویت سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی می‌گردد. این موضوع، بیانگر آن است ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان توان

توضیحی بالایی در تبیین سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی دارد. از آن جایی که سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی می‌تواند بر رعایت اخلاق حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی اثری مثبت داشته باشد، لذا می‌توان استدلال نمود ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان عاملی مهم در کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی است. این موضوع در پژوهش ساماگایو و فلیکو (۲۰۲۲) و بلیولا و الفار (۲۰۲۳) نیز تایید شده است. درباره سودمندی‌های پژوهش حاضر می‌توان گفت که این پژوهش به عنوان یک مطالعه بین رشته‌ای می‌تواند بخشی از شکاف و فاصله مطالعات میان رشته‌ای بین دو رشته روان‌شناسی و حسابرسی را کاهش داده و موجب بسط و گسترش دیدگاه‌های رفتاری در متون و پژوهش‌های حسابرسی گردد. هم چنین از آنجایی بر اساس نتایج این پژوهش، عوامل تعیین کننده و تاثیرگذار بر سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی شامل جنسیت حسابرس، برون گرایی، وظیفه شناسی و گشودگی به تجربه می‌باشد. از این رو می‌توان گفت این نتایج می‌تواند اطلاعات سودمندی را برای قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی از جمله جامعه حسابداران رسمی درباره سطح سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی و میزان وابستگی آن از شخصیت سازمانی حسابرسان ارائه نماید.

بر اساس یافته‌های این پژوهش به سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی و موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد که برای ارتقاء و بهبود سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی در بدو استخدام حسابرسان، از طریق آزمون‌های روانشناسی شخصیت، حسابرسان با ویژگی شخصیتی وظیفه‌شناس، گشوده به تجربه و برون‌گرا را انتخاب نمایند. هم چنین از آن جایی که در این پژوهش نشان داده شد جنسیت حسابرسان یعنی مرد بودن حسابرسان رابطه‌ای منفی و معنی‌دار با سرمایه‌ای اجتماعی سازمان دارد، لذا پیشنهاد می‌گردد برای ارتقای سرمایه اجتماعی موسسات حسابرسی از حسابرسان زن بیشتر از گذشته استفاده نمایند.

منابع

- احمدی، سیروس (۱۳۹۰). بررسی رابطه شخصیت و فرهنگ کار. مجله علوم اجتماعی دانشکده ادبیات و علوم انسانی دانشگاه فردوسی مشهد، شماره بهار و تابستان. ۱-۱۷.
- دهقانی، محمد؛ هیوی حقیقی، محمد حسین؛ کیان پوری، ساناز و شیبانی، بلقیس (۱۳۹۳). رابطه سرمایه اجتماعی، رفتار شهروندی سازمان و رضایت شغلی پرستاران. مجله مدیریت پرستاری، سال سوم، شماره ۱. ۳۵-۴۴.
- سپهری، پطرو؛ آزادی، کیهان؛ وطن‌پرست، محمدرضا؛ اکبری، بهمن (۱۳۹۹). تیپ‌های شخصیتی حسابرسان و میزان پایداری آنان بر آیین رفتار حرفه‌ای. نشریه علمی حسابداری مدیریت، سال سیزدهم، شماره ۴۴. ۲۰۵-۲۱۵.
- لطفی‌جو، نشمین؛ بنی‌مهد، بهمن؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا (۱۴۰۲). خودشیفتگی حسابرس و اظهارنظر مقبول حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. سال سوم، شماره ۱۱. ۶۴-۸۱.
- موسوی کاشی، زهره؛ زاهدی قره‌بابا، داود (۱۳۹۵). رابطه بین سبک‌های رهبری و رضایت

شغلي در حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسي. دانش حسابداری و حسابرسي مدیریت، سال پنجم، شماره ۲۰. ۱۰۳-۱۱۶.

نباوند ساريخان بيگلو، بهروز؛ خرديار، سينا؛ آزادي، كيهان؛ اوشك سرائي، مريم (۱۴۰۰). بررسي تأثير ويژگي‌هاي شخصيتي بر تعارض حسابرسان با نقش واسطه‌اي جنسيت در ايران. مجله سلامت و بهداشت، سال دوازدهم، شماره سوم. ۴۴۵-۴۵۷.

Ahmadi, Sirus (2011) An investigation of the relationship between personality type and working culture Ferdowsi University of Mashhad Journal of Social Sciences , Vol8(1): 1-17(In Persian)

Ashton, Michael C., Kibeom Lee, and Sampo V. Paunonen. 2002. "What Is the Central Feature of Extraversion? Social Attention versus Reward Sensitivity." *Journal of Personality and Social Psychology* 83(1):245-51.

Balboula, M.Z. and Elfar, E.E. (2023), "The impact of partner perfectionism on audit quality: the mediating role of professional skepticism in the Egyptian context", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFRA-06-2023-0296>.

Barrick, Murray R. 2005. "Yes, Personality Matters: Moving on to More Important Matters." *Human Performance* 18(4):359-72.

Beausaert, S., Froehlich, D. E., Riley, P., & Gallant, A. (2023). What about school principals' well-being? The role of social capital. *Educational Management Administration & Leadership*, 51(2), 405-421.

Bianchi, P. A. (2018). Auditors' joint engagements and audit quality: Evidence from Italian private companies. *Contemporary Accounting Research*, 35(3), 1533-1577.

Bianchi, P.A., Carrera, N., Trombetta, M., (2020) The Effects of Auditor Social and Human Capital on Auditor Compensation: Evidence from the Italian Small Audit Firm Market, *European Accounting Review*, 29:4, 693-721.

Bianchi, P. A., Falsetta, D., Minutti-Meza, M., & Weisbrod, E. (2019). Joint audit engagements and client Tax Avoidance: Evidence from the Italian statutory auditor Regime. *Journal of the American Taxation Association*, 41 (1): 31-58.

Bills, K. L., Cunningham, L. M., & Myers, L. A. (2016). Small audit firm membership in associations, networks, and alliances: Implications for audit quality and audit fees. *The Accounting Review*, 91(3), 767-792.

Bobek, D., Hageman, A. M., & Radtke, R. R. (2015). The Influence of Roles and Organizational Fit on Accounting Professionals' Perceptions of their Firms' Ethical Environment. *Journal of Business Ethics*, 126, 125-141.

Bozionelos, G., (2017) The relationship of the big-five with workplace network resources: More quadratic than linear, *Personality and Individual Differences*, Vol. 104PP. 374-378.

Chen, D., Li, L., Liu, X. et al. Social Trust and Auditor Reporting Conservatism. *J Bus Ethics* 153, 1083-1108 (2018). <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3366-5>.

Clark, M. A., Lechook, A. M., & Taylor, M. L. (2010). Beyond the big five: How narcissism, perfectionism, and dispositional affect relate to workaholism. *Personality and Individual Differences*, 48, 786-791.

Cošta, Paul T., and Robert R. McCrae. 2008. "The Revised Neo Personality Inventory (NEO-PI-R)." Pp. 179-98 in *The Sage Handbook of Personality Theory and Assessment: Personality Measurement and Testing*, 2nd ed., edited by G. J. Boyle, G. Matthews, and D. H. Saklofske.

London: Sage.

Daouš, L., Malsch, B., (2020). When the client is a former auditor: Auditees' expert knowledge and social capital as threats to staff auditors' operational independence. *Contemporary Accounting Research* 37: 1333–69.

Dehghani, M., Hayavie Haghghi, M., Kianpory, S., Sheibani, B. (2014) Relationships between social capital organizational citizenship behavior and job satisfaction among nursing staff, *Quarterly Journal of Nursing Management*, Vol3 (1) : 35-44 (In Persian)

Dohmen, Thomas, Armin Falk, David Huffman, and Uwe Sunde. 2008. "Representative Trust and Reciprocity: Prevalence and Determinants." *Economic Inquiry* 46(1):84–90.

Erdheim, J., Wang, M., Zickar, M. J., (2006). Linking the Big Five personality constructs to organizational commitment. *Personality and Individual Differences*, Vol. 41(5): 959-970. doi:10.1016/j.paid.2006.04.005.

Feiler, Daniel C., and Adam M. Kleinbaum. 2015. "Popularity, Similarity, and the Network Extraversion Bias." *Psychological Science* 26(5):593–603.

Firouzbakht, M, Tirgar, A, Ebadi, A, Nia, H S, Oksanen, T, Kouvonen, A & Riahi, M E 2018, Psychometric Properties of Persian Version of the Short-Form Workplace Social Capital Questionnaire for Female Health Workers ' *International journal of occupational and environmental medicine*, vol.9, no. 4, 1264, pp. 184-193. <https://doi.org/10.15171/ijoem.2018.1264>.

Gloor, Peter A., Kai Fischbach, Hauke Fuchres, Casper Lassenius, Tuomas Niinima, Daniel Olguin, Sandy Pentland, Arttu Piri, and Johannes Putzke. 2011. "Towards 'Honest Signals' of Creativity—Identifying Personality Characteristics through Microscopic Social Network Analysis." *Procedia—Social and Behavioral Sciences* 26:166–79.

Goldberg, Lewis R. 1993. "The Structure of Phenotypic Personality Traits." *American Psychologist* 48(1):26–34.

Gul, F.A., Lin, B., Yang, Z., Zhang, M., Zhu, H., (2024) Accounting Personnel Quality, Audit Risk, and Auditor Responses, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Forthcoming.

Hogan, J., & Holland, B. (2003). Using theory to evaluate personality and job-performance relations: A Socioanalytic perspective. *Journal of Applied Psychology*, 88(1), 100–2. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.88.1.100>.

Horton, J., Tuna, I., & Wood, A. (2014, October 27). Audit partner performance: A network perspective. Paper presented at the 2014 Conference on Auditing and Capital Markets, The George Washington University, Washington, DC.

Jokela, Markus. 2009. "Personality Predicts Migration within and between U.S. States." *Journal of Research in Personality* 43(1):79–83.

Klein, Katherine J., Beng-Chong Lim, Jessica L. Saltz, and David M. Mayer. 2004. "How Do They Get There? An Examination of the Antecedents of Centrality in Team Networks." *Academy of Management Journal* 47(6):952–63.

Kristof, A.L.; (1996) "Person–organization fit: An integrative review of its conceptualizations, measurements, and implications"; *Personnel Psychology*, Vol.49, 1996.

Laakasuo, Michael, Anna Rotkirch, Venla Berg, and Markus Jokela. 2017. "The Company You Keep: Personality and Friendship Characteristics." *Social Psychological and Personality Science* 8(1):66–73.

Langelaan, Saar, Arnold B. Bakker, Lorenz J. P. van Doornen, and Wilmar B. Schaufeli. 2006. "Burnout and Work Engagement: Do Individual Differences Make a Difference?" *Personality*

and Individual Differences 40(3):521–32.

Landis, Blaine. 2016. "Personality and Social Networks in Organizations: A Review and Future Directions." *Journal of Organizational Behavior* 37(February): S107–21.

Leana, C.R. and Van Buren, H.J. (1999) Organizational Social Capital and Employment Practices. *Academy of Management Review*, 24, 538-555.

Leão, F. and Gomes, D. (2022), "The stereotype of accountants: using a personality approach to assess the perspectives of laypeople", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 35 No. 9, pp. 234-271.

Lin, S and Y, Huang, (2005), The Role of Social Capital in The Relationship between human capital and career Mobility, *Journal of Intellectual Capital*, Vol .6, No. 2, pp.189-199.

Lotfijfo, N., Banimahd, B., Vakilifard, H., (2023) The role of Auditor's Narcissism on Unqualified Audit Opinion , *Journal of Professional Auditing Research* , No.11 PP.64-81(In Persian)

Mattei, M.M, Platikanova, P., (2023) Enhancing bank transparency: Financial reporting quality, fraudulent peers and social capital, *Journal of accounting and Finance*, Vol63(3): 3419-3454.

Mooradian, T., B. Renzl, and K. Matzler. 2006. "Who Trusts? Personality, Trust and Knowledge Sharing." *Management Learning* 37(4):523–40.

Mousavi Kashi , Z., Zahedi Gharebaba, D., (2016) The relation between leadership style and job satisfaction of the Auditors employed in audit firms , *Knowledge of management accounting and auditing Journal* , No.20 PP. 445-457(In Persian)

Nabavand Sarikhanbeigloo B, Kheradyar S, Azadi K, Ooshaksaraie M. Investigating the Effect of Personality Traits on the Conflict between the Auditor with the Mediating Role of Gender in Iran. *j.health* 2021; 12 (3) :445-457(In Persian)

Pathki, C.S., Kluemper, D.H., Meuser, J.D., McLarty, B.D., (2022) The Org-B5: Development of a Short Work Frame-of-Reference Measure of the Big Five, *Journal of Management*, Vol. 48 (5):1-39 DOI: 10.1177/01492063211002627.

Rashid, C. A. & Sabir Jaf, R.A. (2023). The Role of Accounting Measurement and Disclosure of Social Capital in Improving Quality of Accounting Information. *Iranian Journal of Management Studies (IJMS)*, 16 (4), 927-945.

Righetti, Francesca, and Catrin Finkenauer. 2011. "If You Are Able to Control Yourself, I Will Trust You: The Role of Perceived Self-control in Interpersonal Trust." *Journal of Personality and Social Psychology* 100(5):874–86.

Samagaio, A., Felico, T., (2022) The influence of the auditor's personality in audit quality, *Journal of Business Research*, Vol.141(2): 794-807.

Schein, E. H. (2017). *Organizational culture and leadership* (Vol. 5). Wiley – The Jossey-Bass Business & Management Series.

Sepehri, P., Azadi, K., Vatanparast , M.R., Akbari, B., (2020) Auditor's Personality Types and Their Adherence to Code of Professional Ethics , *Journal of Management Accounting* , Vol. 13(1):205-215(In Persian)

Selden, Mary, and Adam S. Goodie. 2018. "Review of the Effects of Five Factor Model Personality Traits on Network Structures and Perceptions of Structure." *Social Networks* 52(January):81–99.

Shafer, W. E. (2008). Ethical climate in Chinese CPA firms. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 825–835.

Sun, Y., Jia, W., Liu, S., (2022) Is auditors' professional scepticism a "double-edged sword"?, *Accounting Forum*, 46:3, 241-263, DOI: 10.1080/01559982.2021.1944028.

Szabó, Z.P., Diller, S., Czibor, A., Reštás, P., Jonas, E., Frey, D (2023) "One of these things is not like the others": The associations between dark triad personality traits, work attitudes, and work-related motivation, *Personality and Individual Differences*, Volume 205, (5):1-10.

Swickert, Rhonda J., Christina J. Rosentreter, James B. Hittner, and Jane E. Mushrush. 2002. "Extraversion, Social Support Processes, and Stress." *Personality and Individual Differences* 32(5):877-91.

Tran, A. T. P., and H. Von Korflesch. 2016. "A Conceptual Model of Social Entrepreneurial Intention Based on the Social Cognitive Career Theory." *Asia Pacific Journal of Innovation and Entrepreneurship* 10 (1): 17-38.

Wagner, Jenny, Oliver Lu "dtke, Brent W. Roberts, and Ulrich Trautwein. 2014. "Who Belongs to Me? Social Relationship and Personality Characteristics in the Transition to Young Adulthood: Social Networks and Personality in Young Adulthood." *European Journal of Personality* 28:586-603.

Zhu, Xiumei, Sang Eun Woo, Caitlin Porter, and Michael Brzezinski. 2013. "Pathways to Happiness: From Personality to Social Networks and Perceived Support." *Social Networks* 35(3):382-93.

پی‌نویس:

1. Schein
2. Shafer
3. Bozionelos
4. Leao and Gomes
5. Kristof
6. Bobek
7. Clark
8. Hogan & Holland
9. Erdheim
10. Szabó
11. Beausaert
12. Leana and Van Buren
13. Lin and Huang
14. Landis
15. Selden and Goodie
16. Swickert
17. Zhu
18. Wagner
19. Feiler and Kleinbaum
20. Ashton
21. Coşta and McCrae
22. Klein
23. Langelaan
24. Goldberg
25. Jokela
26. Laakasuo
27. gloor
28. Righetti and Finkenauer
29. Dohmen
30. Barrick
31. Bowling
32. Mooradian
33. Gul
34. Rashid and Sabir Jaf
35. Mattei and Platikanova
36. Balboula and Elfar
37. Sun
38. Samagaio and Felico
39. Bianchi
40. Daoušt and Malsch
41. Chen
42. Bills
43. Tran & Von Korfflesch
44. Horton
45. Pathki



COPYRIGHTS

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



Consulting and Assurance Services of Internal Auditors in Sustainability Reporting System

Elahe Ahmadi amin¹, Ali Rahmani², Zabihollah Rezaee³, Saeid Homayoun⁴, Azadeh Maddahi⁵

Received: 2023/12/15

Approved: 2024/02/06

Research Paper

Abstract:

In this research we examine the role of internal auditors in the preparation of sustainability reporting, consulting and assurance services prior, during and after preparation. We collect and analyze data by reviewing related literature, conducting interviews of 24 internal audit experts, and using theme-analysis method. Our results show that internal auditors actively participate in: (1) promoting the sustainability culture and risks assessment prior to the preparation of sustainability reports; (2) assisting management during the preparation of sustainability reports by identifying stakeholders and important sustainability issues, considering sustainability in strategies, evaluating alignment of goals, strategies sustainability mission and designing the process of developing sustainability reports; and (3) performing assurance statements on sustainability reports and post-audit in importing sustainability reporting and assurance. The results indicated 113 roles, of which 22 components are related to pre-development, 50 items during and 41 after-implementation of sustainability. The highest role in pre-development belongs to consulting services, during implementation both roles are recognized to the same extent, and after-deployment, assurance services is seen more. Results show that internal auditors can play a crucial role in the preparations and development of sustainability reports. Results provide policy, practice and research implications for the emerging role of internal auditors in sustainability reporting and assurance.

Key Words: Sustainability Reporting, Internal Auditing, Consulting and Assurance Services

[10.22034/JPAR.2024.2018005.1258](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2018005.1258)

1. PhD Student in Accounting, Accounting Department, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran (ahmadiamin.elaheh@gmail.com).
 2. Professor of Accounting, Accounting Department, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran . (Corresponding Author) (rahmani@alzahra.ac.ir).
 3. Professor of Accounting, Fogelman College of Business and Economics, University of Memphis, Memphis, Tennessee, USA. (zrezaee@memphis.edu).
 4. Associate Professor of Accounting, Department of Business and Economic studies, , Faculty of Education and Economics, Gavle University, Gavle, Sweden. (saeid.homayoun@hig.se).
 5. Assistant Professor of Accounting, Accounting Department, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (a.maddahi@alzahra.ac.ir).
- <http://article.iacpa.ir>

خدمات مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی حسابرسی داخلی در نظام گزارشگری پایداری

الهه احمدی امین^۱، علی رحمانی^۲، ذبیح‌الله رضایی^۳، سعید همایون^۴، آزاده مداحی^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۲۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

در این پژوهش نقش حسابرسان داخلی در خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی پایداری پیش از استقرار، حین اجرا، پس از آن بررسی شده است. مطالعه کیفی حاضر به روش تحلیل تم صورت پذیرفته است. ابتدا به بررسی ادبیات پرداخته، سپس مصاحبه با ۲۴ خبره انجام شده است. مهم‌ترین نقش‌های حسابرسی داخلی پیش از استقرار نظام پایداری، تاثیرگذاری در فرهنگسازی، ایجاد بینش، بررسی ریسک‌های پایداری ضمن ارزیابی سایر فرآیندها می‌باشد. در طی فرایند استقرار نظام پایداری، مشاوره در ایجاد فرآیند، شناسایی ذینفعان، موضوعات بااهمیت، در نظر گرفتن پایداری در استراتژی‌ها، ارزیابی همراستایی اهداف، استراتژی‌ها و فرآیندها، بخشی از مهم‌ترین خدمات حسابرسی داخلی است. مهم‌ترین نقش‌ها پس از استقرار، شناسایی و گزارش نقاط نیازمند بهبود، ارتقا کیفیت گزارش پایداری، انطباق گزارش و فعالیت‌های پایداری با اهداف، به‌روزر بودن فرآیند و ارزیابی چالش‌های آتی می‌باشد. نتایج حاکی از تعیین ۱۱۳ نقش بوده که ۲۲ مولفه مربوط به پیش از استقرار، ۵۰ مولفه حین و ۴۱ مورد پس از استقرار می‌باشد. بیشترین نقش در پیش از استقرار به مشاوره تعلق داشته، در حین استقرار هر دو نقش به یک میزان شناسایی و پس از استقرار نقش اطمینان‌دهی بیشتر می‌باشد. نقش‌های حسابرسان داخلی در آمادگی و تهیه گزارش‌های پایداری مستند شده است. نتایج همچنین کاربردهای سیاستی، اجرایی و پژوهشی برای نقش نوظهور حسابرسان داخلی در گزارشگری پایداری و اطمینان‌بخشی دارد.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری پایداری، حسابرسی داخلی، خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره

 10.22034/JPAR.2024.2018005.1258

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران.

ahmadiamin.elaheh@gmail.com

۲- استاد حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

rahmani@alzahra.ac.ir

zrezaee@memphis.edu

۳- استاد حسابداری، کالج بازرگانی و اقتصاد فاکلمن، دانشگاه ممفیس، ایالات متحده آمریکا.

saeid.homayoun@hig.se

۴- دانشیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه یوله، یوله، سوئد

a.maddahi@alzahra.ac.ir

۵- استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران.

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

نگرانی‌های رو به رشد جهانی نسبت به موضوعات زیست محیطی، اجتماعی، حاکمیتی و اقتصادی موجب تغییر چشم‌انداز و تمرکز فرایندهای تجاری در اقصی نقاط جهان شده است. کاهش منابع طبیعی و انرژی، افزایش پسماندها، افزایش هزینه مواد و عدم ثبات اقتصادی، اثرات منفی بر کسب و کارها دارد. همچنین فشارهای زیادی بر شرکت‌ها از سوی قانون‌گذاران، مشتریان و ذینفعان در خصوص مسئولیت‌های اجتماعی ایجاد شده است. در چنین محیط‌های تجاری پیچیده‌ای، سازمان‌ها به اهمیت این موضوعات توجه نموده‌اند (دیلویت^۱، ۲۰۱۶). امروزه در فرهنگ کسب و کار، تنها به موفقیت پولی توجه نمی‌گردد، بلکه سازمان‌ها از لحاظ تاثیر متقابل بر محیط و اخلاق رصد می‌شوند. در همین راستا شرکت‌ها در پی سازوکارهای مدیریتی هستند که الزامات جدید را پوشش دهند. پایداری چشم‌انداز وسیع‌تری نسبت به چالش‌های اقتصادی دارد و در حال تبدیل شدن به جریان اصلی در شرکت‌ها است (پوچی و گزلی^۲، ۲۰۱۸). ادغام پایداری در استراتژی‌های تجاری به پاسخگویی، شفافیت و اکوسیستم‌های سالم کمک نموده و ارزش اقتصادی پدید می‌آورد (دیلویت، ۲۰۱۶).

افزایش توجه به پایداری با افزایش تقاضا جهت حصول اطمینان از اعتبار افشای این اطلاعات توأم بوده است (دمینیک و مارتینوبنی^۳، ۲۰۱۵). در حالی که هیئت‌مدیره از عوامل کلیدی در گزارشگری پایداری به شمار می‌روند، عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند با ارائه اطمینان‌بخشی و مشاوره در ایجاد آن، نقش مهمی ایفا کند (دیلویت، ۲۰۱۶). در این راستا واحد حسابرسی داخلی باید خود را با تغییرات جدید انطباق داده و برای پیشرفت در سایه این تغییرات تلاش کند و نباید تغییرات را پس از رخداد مورد توجه قرار دهد، بلکه از همان ابتدا باید به عنوان یکی از مشارکت‌کنندگان فعال اثرگذار بر افراد و فرآیندها حضور یابد و به بررسی ریسک‌های ذاتی آن بپردازد. حسابرسان داخلی در مرحله استقرار باید از نزدیک بر فرآیند پیاده‌سازی نظارت نمایند و پیشنهاد بهبود دهند. پس از استقرار، حسابرسان داخلی از طریق خدمات اطمینان‌بخشی، گزارش‌های پایداری را ارزیابی می‌کنند و باید جریان فرآیندها در هر یک از فعالیت‌ها را از لحظه شروع تا گنجانده شدن در گزارشگری پایداری، ارزیابی نمایند تا سبب بهبود گزارش‌ها و ارائه دقیق آن‌ها گردند (محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۶). در حالی که بیشتر تمرکز اطمینان‌بخشی پایداری بر افزایش اعتبار گزارش آن است، اما تقاضا در هر یک از مراحل جهت اطمینان‌بخشی وجود دارد. لذا اطمینان‌دهندگان هم در مراحل استقرار و هم گزارشگری می‌توانند موثر واقع شوند (سیمنت، ژو و هوآنگ^۴، ۲۰۲۲). در ادبیات گذشته، نقش حسابرسی داخلی در پایداری و توانایی آن برای ارتقای اطمینان اطلاعات و کمک به بهبود راهبری و گزارشگری مورد تأیید قرار گرفته است. در حالی که بخش عمده ادبیات به بررسی اطمینان‌بخشی خارجی پایداری پرداخته؛ کمبود تحقیق در زمینه بررسی ماهیت و میزان اطمینان‌بخشی داخلی و مشاوره در تمامی مراحل به صورت منسجم به چشم می‌خورد. لذا این پژوهش به دنبال تعیین این نقش‌ها در هر یک از گام‌های مذکور بوده است. با توجه به آن که تاکنون در ایران حرکت به سمت پایداری

توسط عمده شرکت‌ها به صورت رسمی دنبال نشده، توجه به نقش حسابرسان داخلی از مرحله پیش از استقرار آغاز شده تا با ارائه نتایج، افراد در این حرفه به تاثیر نقش خود آگاه گردند و به عنوان تسهیل‌گر و کاتالیزور در ایجاد بینش در سازمان و سرعت بخشیدن به حرکت به سمت پایداری فعالیت نمایند. با توجه به شرایط موجود در کشور در حوزه‌های اقتصادی، محیطی و اجتماعی و لزوم ایجاد سازوکار برای سنجش و ارزیابی توان ایجاد ارزش در زمینه پایداری مطابق با دستورالعمل حاکمیت شرکتی سازمان بورس، ضرورت ایجاد این فرآیند افزایش یافته و در این خصوص بایستی از افرادی که به فرآیندها، اهداف و شیوه‌های توسعه در سازمان واقف می‌باشند، استفاده نمود تا با کمک آن‌ها به استقرار پایداری در شرکت‌های ایرانی سرعت بخشید که حسابرسان داخلی یکی از این گروه افراد می‌باشند.

برخی نهادهای حرفه‌ای مانند سازمان بورس سنگاپور^۵ ابراز نگرانی کرده و بیان نموده‌اند علی‌رغم پیشرفت در قوانین گزارشگری پایداری، حسابرسان داخلی برای بررسی در این زمینه آموزش ندیده و هیچ راهنمایی برای انجام این کار ندارند (انجمن حسابرسان داخلی سنگاپور^۶، ۲۰۲۲). لذا ارائه یک راهنمای جامع در این خصوص مهم می‌باشد. از جمله ضرورت‌های ارائه خدمات حسابرسان داخلی در پایداری آن است که به دلیل داوطلبانه بودن این گزارش‌ها، همه شرکت‌ها چنین اطلاعاتی را افشا نمی‌کنند و ممکن است اطلاعاتی افشا شود که کامل یا انکاپذیر نیستند و بسیاری از سازمان‌ها اطلاعاتی را افشا می‌کنند که جنبه مثبتی از آن‌ها را نشان می‌دهد و حتی اقدام به سبزشویی می‌کنند. نگرانی‌هایی درباره کمیت و کیفیت افشای پایداری وجود دارد و انتظار می‌رود حسابرسی داخلی در کاهش این نگرانی‌ها و بهبود افشای آن موثر باشد (عبدی، همایون و کاظمی، ۱۳۹۹). از سوی دیگر سازمان حسابرسی تدوین استانداردهای پایداری را در دستور کار خود قرار داده و انتظار می‌رود در آینده نزدیک الزامات گزارشگری پایداری افزایش یابد. علاوه بر آن با بررسی پژوهش‌های بین‌المللی و بررسی موشکافانه‌تر در سطح ایران و شناسایی شکاف مطالعاتی موجود مشخص شد در کشور ما مطالعه‌های انجام‌شده از مسئله این پژوهش فاصله داشته و یا از لحاظ تعداد اندک بوده‌اند؛ به همین جهت، نیاز به مطالعه گسترده در این حوزه احساس شده است.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

گزارشگری پایداری بیانگر استراتژی، راهبری، عملکرد و چشم‌اندازهای یک سازمان است. این موضوع جدیدترین چارچوب گزارشگری جهانی است که بر مدیریت پایدار کسب‌وکار متمرکز می‌شود (دیلویت، ۲۰۱۶). محرک اصلی حرکت به سوی پایداری نیاز درک شده برای ارائه یک دید کلی از واحد تجاری می‌باشد که بر چارچوب‌های مالی، زیست‌محیطی، اجتماعی و روابط هم‌افزای آن‌ها در ایجاد ارزش سازمانی متمرکز شده است (دمینیک و مارتینوبنی، ۲۰۱۵). گرس گیل^۷ و همکاران (۲۰۱۶) بیان نمودند شرکت‌ها خود را درگیر مسائل پایداری می‌کنند زیرا رضایت ذینفعان افزایش یافته و بر شهرت شرکت اثر مثبت دارد. ذینفعان نسبت به صحت این گزارش‌ها

زمانی که به‌طور داوطلبانه و مثبت افشا می‌شوند، تردید دارند (براون، لیبورد و زامورا^۱، ۲۰۱۵) و خواهان اطمینان‌بخشی شخص ثالث هستند (شیمکو^۲، ۲۰۱۶).

مطابق با رهنمود افشا ۵۶-۱۰۲ چارچوب جهانی گزارشگری پایداری GRI (که مبانی نظری این پژوهش بر مبنای این چارچوب انجام پذیرفته)، سازمان می‌تواند برای بهبود قابلیت اعتماد گزارش از رویکردهای متنوعی استفاده نماید. استفاده از اطمینان‌بخشی خارجی در کنار هرگونه منابع داخلی توصیه شده و سازمان می‌تواند دارای سیستم‌های کنترل داخلی جهت ارائه گزارش صادقانه و قابل اعتماد باشد. همچنین واحد حسابرسی داخلی را به عنوان بخشی از فرآیند مدیریت ریسک و گزارشگری اطلاعات ایجاد نماید (مشایخی، اسکندری و سمیعی، ۱۴۰۰). توسعه گزارشگری یکپارچه، فرصت‌هایی برای حسابرسی داخلی فراهم می‌کند تا به نقش مستقل خود در شرکت و خدمات اعتباربخشی بی‌طرفانه فرآیندهای داخلی، در ایجاد ارزش پایدار سازمان کمک کند (پوچی و گزلی، ۲۰۱۸). برای حسابرسی داخلی، این سوال مطرح نیست که آیا گزارشگری پایداری اتخاذ شود یا خیر، بلکه این سوال مطرح است که نقش وی در آماده‌سازی، در حین استقرار و پیاده‌سازی، تا بلوغ چه باید باشد. حسابرسی داخلی برای پشتیبانی از این فرآیند مناسب است زیرا در حوزه فعالیت‌های عملیاتی آگاه‌ترین بخش‌ها در واحد تجاری محسوب می‌شوند (چدید و چایا^۱، ۲۰۲۰). وی با اجرا و پیاده‌سازی فرآیندها در سازمان آشناست، درک کل‌نگر از استراتژی و عملکرد دارد، می‌تواند بر ارتباطات در میان واحدهای مختلف در سازمان تأثیر بگذارد و اطمینان‌بخشی برای افزایش اعتبار داده‌ها در گزارش پایداری ارائه دهد و بر پذیرش گزارش تأثیرگذار باشد (انجمن حسابرسان داخلی^{۱۱}، ۲۰۱۳). سهم حسابرسان داخلی در این فرآیند مضاعف است. در مرحله اول، به مدیریت در ایجاد یک سیستم مدیریتی پایدار کمک می‌کند و پس از استقرار، حسابرسی‌های سیستم را انجام می‌دهد (پوچی و گزلی، ۲۰۱۸). مضافاً با توصیه‌هایی جهت بهبود گزارشگری از طراحی فرآیندهای مدیریتی پشتیبانی می‌کند و بسته به بلوغ پایداری در سازمان، خدمات مشاوره ارائه دهد (دیلویت، ۲۰۱۶).

در پژوهش حاضر، پژوهشگران به دنبال پاسخ به این مسأله می‌باشند که در دنیای کسب و کار امروزه که در جهان؛ کشورها در مسیر توسعه پایدار قرار گرفته و سازمان‌ها سفر پایداری را آغاز نموده‌اند آیا اشخاص شاغل در حرفه حسابرسی داخلی در این زمینه می‌توانند موثر باشند؟ مطابق با ادبیات تحقیق، خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی برای حسابرسان داخلی تعیین شده که این پژوهش به دنبال شناسایی این نقش‌ها با توجه به فرهنگ و بستر ایران در زمان پیش از استقرار پایداری و در حین ایجاد و دوره‌های بعد از آن می‌باشد. لذا سوالات اصلی در این پژوهش به شرح ذیل می‌باشد:

- ۱- نقش‌های مشاوره و اطمینان‌بخشی حسابرسان در پیش از استقرار پایداری چیست؟
- ۲- حسابرسان داخلی چه خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی در حین ایجاد و استقرار فرآیند پایداری در سازمان می‌توانند ایفا کنند؟
- ۳- خدمات مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی پس از استقرار و گزارشگری پایداری

چیست؟

بررسی موسسه کی‌پی‌ام‌جی در سال ۲۰۲۰ نشان می‌دهد، اطلاعات پایداری تنها اگر قابل اعتماد تلقی شوند، می‌تواند برای تصمیم‌گیران مفید باشد و اطمینان‌بخشی اطلاعات پایداری اکنون به یک روش استاندارد برای شرکت‌های بزرگ و متوسط در سراسر جهان تبدیل شده است (کی‌پی‌ام‌جی^{۱۲}، ۲۰۲۰). در آوریل ۲۰۲۱، بنیاد^{۱۳} IFRS نتایج حاصل از یک نظرسنجی را منتشر نمود که در آن پاسخ‌دهندگان موافق بودند اطلاعات پایداری در گزارش‌های سالانه باید قابل حسابرسی باشد تا قابلیت اطمینان اطلاعات افزایش یابد (سیمنت، ژو و هوآنگ، ۲۰۲۲). بزرگترین نظرسنجی جهانی بنیاد حسابرسی داخلی^{۱۴} و انجمن حسابرسی داخلی (۲۰۲۲) نشان می‌دهد حسابرسان داخلی به طور گسترده در فعالیتهای سنتی مانند حسابرسی رعایت (۷۸٪)، تقلب (۵۷٪) و ریسک (۵۶٪) درگیرند و از طریق راهبری، پایداری و فناوری اطلاعات و امنیت سایبری برای ذینفعان خود ارزش می‌افزایند. به‌طور متوسط ۱۵٪ از مدیران عنوان کردند در فعالیتهای پایداری مشارکت نموده‌اند که مشارکت آن‌ها در صنایع مختلف، متفاوت بوده و انتظار دارند علاقه به پایداری به‌طور تصاعدی افزایش یابد (بنیاد حسابرسان داخلی و انجمن حسابرسان داخلی^{۱۵}، ۲۰۲۲). پژوهش ونتر و ون اک^{۱۶} (۲۰۲۱) نشان می‌دهد، اخیراً تعداد بررسی‌های مربوط به اطمینان‌بخشی گزارش‌های پایداری افزایش یافته که منعکس‌کننده توجه به این موضوع است. آن‌ها ۱۲۱ مقاله بین سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۲۰ را در ۳۵ مجله بررسی و اعلام کردند ادبیات در این زمینه غنی شده؛ به نحوی که نیمی از مقالات در سه سال آخر منتشر شده است (انجمن حسابرسان داخلی سنگاپور، ۲۰۲۲).

سیمنت، ونسترالن و چوا^{۱۷} (۲۰۰۹) دریافتند شرکت‌هایی که مایل به ایجاد شهرت شرکتی خود هستند، با احتمال بیشتری اطمینان‌بخشی گزارش‌های پایداری را دنبال می‌کنند. هاج، سوبرامانیم و استوارت^{۱۸} (۲۰۰۹) دریافتند اطمینان‌بخشی گزارش پایداری، قابلیت اتکا اطلاعات محیطی و اجتماعی را بهبود می‌بخشد و شرکت‌هایی که به دنبال افزایش اعتبار گزارش‌های خود و ایجاد شهرت هستند، احتمالاً گزارش‌های پایداری را اطمینان‌بخشی می‌کنند. زیرا چنین گزارش‌هایی منطقه حاصل‌خیز تقلب است. تروتمان^{۱۹} (۲۰۱۵) بیان کردند نقش حسابرسان داخلی در ارائه اطمینان‌بخشی پایداری در سال‌های آینده افزایش خواهد یافت و با رویکرد مدیریت ریسک سازمانی جامع، می‌توانند در این حوزه تاثیر گذار باشند. همچنین اطمینان‌بخشی آن‌ها در این زمینه بستگی دارد به این که به چه کسانی پاسخگو هستند و بسته به اینکه به مدیریت یا کمیته حسابرسی پاسخگو باشند ممکن است وظیفه را در سطح متفاوتی انجام دهند. نتایج مطالعه دمینیکی و مارتینوبنی (۲۰۱۸) حاکی از آن است که حمایت مدیریت و گزارشگری خارجی اطلاعات پایداری از عوامل کلیدی مرتبط با مشارکت حسابرسی داخلی در فعالیتهای اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای به شمار می‌رود و میزان مشارکت آن‌ها الزاماً تحت تاثیر مجموعه همگن از عوامل نیست. پیتر و رومی^{۲۰} (۲۰۱۵) بیان نمودند وجود یک افسر ارشد پایداری^{۲۱} به‌طور مثبتی با اطمینان‌بخشی گزارش پایداری همراه است. اندریکات^{۲۲} و همکاران (۲۰۲۰) بیان کردند

اندازه هیئت مدیره، استقلال و نمایندگی هیئت-مدیره توسط زنان تا حدودی با یکدیگر در ارتباط هستند و مشترکاً بر مسئولیت اجتماعی شرکت تاثیر می‌گذارند.

میرباقری، خردیار و ملکی (۱۴۰۲) بیان داشتند، مسئولیت‌پذیری حساب‌رسان داخلی سبب رشد اثربخشی و صرفه‌اقتصادی حساب‌رسی‌ها می‌گردد و در فراهم‌آوردن خدمات عمومی با کیفیت به حساب‌رس کمک می‌کند. باقرآبادی و نیکومرام (۱۴۰۲) در بررسی خود اعلام نمودند هویت اخلاقی رابطه مثبت و معنی‌دار و اعتماد اجتماعی و جنسیت رابطه منفی معنی‌داری با تجاری‌سازی حرفه حساب‌رسی دارد. هویت اخلاقی، افراد را تشویق می‌کند نسبت به نیازهای مشتریان حساس شوند لذا حساب‌رسان باید استراتژی‌های خود را با نیازهای ذینفعان بازبینی کنند. همچنین با افزایش سطح اعتماد اجتماعی گرایش حساب‌رسان به تجاری‌سازی کاهش می‌یابد زیرا اعتماد اجتماعی باعث رعایت بیشتر موازین اخلاق حرفه‌ای در بین افراد می‌شود و حساب‌رسان به حرفه‌گرایی سوق پیدا می‌کنند و تجاری‌سازی کاهش می‌یابد. از سوی دیگر حساب‌رسان مرد نسبت به زن اهمیت بیشتری به تجاری‌سازی حرفه‌ای می‌دهند و با ارتقا اعتماد اجتماعی می‌توان حساب‌رسان را به رعایت ارزش‌های اخلاقی در حوزه تجاری‌سازی در حرفه حساب‌رسی مقید نمود.

یافته‌های پژوهش عبدی، همایون و کاظمی (۱۳۹۹) حاکی از آن است که ویژگی‌های کمیته حساب‌رسی (اندازه، استقلال، تخصص مالی و تنوع جنسیتی اعضا کمیته) تاثیر مثبت و معناداری بر افزایش سطح گزارشگری پایداری شرکت‌ها دارد. نتایج بررسی موسوی و حاجیها (۱۳۹۷) نشان داد مشارکت مشورتی و اطمینان‌بخشی حساب‌رسان داخلی در فعالیت‌های پایداری کمتر از حد متوسط است و سطح جاری صلاحیت‌های آنان در رابطه با این مسائل مناسب بوده و شایستگی آنان به منظور مشارکت در فعالیت‌های مشاوره و اطمینان‌دهی پایداری کافی است. یافته‌های پژوهش جامعی و نجفی (۱۳۹۸) نشان می‌دهد از آنجا که مسئولیت اجتماعی شرکت یک مفهوم تازه می‌باشد و فقدان یک چارچوب قانونی برای افشا است، تلاش حساب‌رسی بیشتری مورد نیاز است که منجر به افزایش حق‌الزحمه حساب‌رسی می‌شود.

لذا با توجه به بررسی‌های صورت گرفته تعداد محدودی مطالعه به بررسی هر دو نقش حساب‌رسان داخلی به صورت عمیق پرداخته‌اند و مطالعات پیشین بیشتر بر جنبه اطمینان‌بخشی تمرکز یافته است. با توجه به اینکه حساب‌رسی داخلی می‌تواند نقش‌های گوناگونی در ارتباط با حوزه‌های پایداری ایفا کند، به اطمینان‌دهی محدود نمی‌شود و با پیشرفت سازمان‌ها در مراحل متفاوتی از بلوغ پایداری، احتمالاً نقش آن‌ها دستخوش تحول می‌گردد. لذا در این پژوهش به بررسی همزمان این دو نقش و تاثیر حساب‌رسان داخلی در تمامی گام‌ها پرداخته می‌شود.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع تفسیرگرایی می‌باشد. استفاده از این رویکرد می‌تواند سبب درک بهتر دنیای اجتماعی پیرامون و تدوین تئوری‌های جدید شود (لاریمی، محسنی، ایمانی، ۱۳۹۲). جمع‌آوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل در این پژوهش بر اساس مدل پیاز پژوهش ساندرز^{۲۲} و همکاران

(۲۰۱۶) صورت پذیرفته است. مطالعه حاضر از لحاظ ماهیت و هدف کاربردی است؛ به این معنا که یافته‌های حاصل از آن را می‌توان به‌طور مستقیم برای حل مشکلات به کار گرفت. بر اساس چگونگی به دست آوردن داده‌ها استراتژی پژوهش توصیفی و پیمایشی است. ویژگی پژوهش توصیفی آن است که پژوهش‌گر دخالتی در موقعیت متغیرها ندارد و آنچه را وجود دارد تشریح می‌نماید (رحمانی و کدخدایی، ۱۳۹۶).

در این مطالعه از رویکرد کیفی استفاده شده و مصاحبه‌های انجام شده از نوع نیمه‌ساختاریافته^{۲۴} بوده‌اند. در این نوع مصاحبه، سؤال‌ها از قبل و بر اساس دانش کسب شده از مرحله اول پژوهش و کمبودهای تحقیقاتی موجود و پوشش مسئله اصلی پژوهش، تنظیم شده‌اند. پس از انجام مصاحبه‌ها به بررسی هر یک از گفتمان‌ها به شیوه تحلیل تم پرداخته شده است. تحلیل تم روشی برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوهای درون داده‌ها است. برای تعیین اینکه چه چیزی در یک تحقیق تم به حساب می‌آید، قضاوت پژوهشگران ضروری بوده است. در این پژوهش از روش ۶ مرحله‌ای براون و کلارک^{۲۵} (۲۰۰۶) برای تحلیل تم استفاده شده است.

در تحقیق حاضر، ۲۴ مصاحبه تخصصی (حضور و اسکایپی) با اشخاص خبره حسابرسی داخلی انجام شده است. جامعه آماری این پژوهش متناظر با موضوع اصلی تحقیق، خبرگان حسابرسی داخلی با رده ریاست به بالا شاغل در بنگاه‌های تجاری، اعضای هیأت علمی دانشگاه‌های دولتی در رشته حسابداری و حسابرسی بوده‌اند.

ابتدا ۳ مصاحبه اکتشافی به انتخاب پژوهشگران با خبرگانی که در زمینه شناخت و پیاده‌سازی پایداری و نقش حسابرسان داخلی در آن صاحب نظر دانسته شده‌اند، برای زمینه‌سازی مصاحبه‌های اصلی انجام شده است. سپس با ۲۱ نفر از خبرگان به روش گلوله‌برفی^{۲۶}، مصاحبه به عمل آمده. در این روش پژوهشگران به پیشنهاد مصاحبه‌شوندگان، برای مصاحبه به سراغ افراد دیگر رفته است (ازکیا و دربان آستانه، ۱۳۸۲).

پژوهشگران فرآیند پژوهش کیفی و گردآوری داده‌ها را تا زمانی که به اشباع نظری برسند، ادامه داده‌اند. در ابتدا با بررسی گفتمان‌ها کدهای اولیه ایجاد شده و سپس دسته‌بندی کدها در قالب تم‌ها در یک فرآیند پویا انجام گردید و با مرور آن‌ها، حذف، ترکیب چند تم و یا تفکیک تم به چند مورد صورت پذیرفت. در گام بعدی تعریف و نام‌گذاری نهایی تم‌ها آغاز گردید. در این مرحله تم‌ها به روشنی تعریف و نام‌گذاری و مشخص گردید هر تم راجع به چیست و در انتها تم‌های نهایی به شکلی خلاصه و منسجم ارائه گردید.

۴- یافته‌های پژوهش

جهت بیان یافته‌های پژوهش ابتدا مشخصات مصاحبه‌شوندگان ارائه می‌گردد. افراد مذکور به شیوه هدفمند از میان خبرگان موجود در حرفه با سوابق دانشگاهی و اجرایی مرتبط انتخاب گردیده‌اند.

در جدول شماره ۱، آمار توصیفی مصاحبه‌شوندگان ارائه شده است. مصاحبه‌شوندگان با

حداقل رده ریاست حسابرسی داخلی در شرکت‌ها و یا اعضای هیأت علمی دانشگاه‌های دولتی در رشته حسابداری و حسابرسی انتخاب شده‌اند. بررسی سوابق کاری پیشین این افراد در تمام طول دوران شغلی آن‌ها (با سوابق گذشته حسابرسی مستقل، مدیر مالی و ...) نشان می‌دهد ۲۳ نفر از آن‌ها دارای سابقه کاری حسابرس داخلی بوده، ۱۵ نفر از ۲۴ نفر در گذشته و یا هم‌اکنون عضو هیأت علمی دانشگاه دولتی بوده و یا سابقه تدریس در دانشگاه را داشته، ۹ نفر در گذشته دارای تجربه انجام حسابرسی مستقل بوده و ۸ نفر در سنوات قبل مدیر امور مالی بوده‌اند. همچنین ۶ نفر از صاحب‌نظران هم‌اکنون عضو کمیته حسابرسی می‌باشند و ۲ نفر از ۲۴ نفر، پژوهشگر در زمینه پایداری با سابقه انجام پژوهش تخصصی در این زمینه بوده‌اند.

جدول ۱- مشخصات مصاحبه‌شوندگان

تعداد	شرح تمامی سوابق کاری	نسبت	تعداد نفر	محدوده سنی	نسبت	تعداد نفر	جنسیت
۲۳	حسابرس داخلی	۶۷٪	۱۶	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۲۹٪	۷	زن
۱۵	مدرس / عضو هیأت علمی دانشگاه	۳۳٪	۸	بیش از ۴۰ سال	۷۱٪	۱۷	مرد
۹	حسابرس مستقل	نسبت	تعداد نفر	زمان سابقه کار	نسبت	تعداد نفر	تحصیلات
۸	مدیر مالی	۸٪	۲	کمتر از ۱۰ سال	۷۱٪	۱۷	دکتری
۶	عضو کمیته حسابرسی	۶۷٪	۱۶	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۸٪	۲	دانشجو دکتری
۵	سایر	۲۵٪	۶	بیش از ۲۰ سال	۲۱٪	۵	کارشناسی ارشد

مطابق با بررسی صورت گرفته و اخذ نظر از ۲۴ صاحب‌نظر، استقرار پایداری ارتباط مستقیمی با خواست و بینش اعضا هیأت‌مدیره و مدیران عامل در یک سازمان دارد که در صورت آگاهی از مزایا و ضرورت به این سمت حرکت خواهند نمود. این بررسی نشان می‌دهد حسابرسی داخلی به عنوان یک حرفه دانش محور و چندمهارته می‌تواند زمانی که سازمان هیچ استراتژی پایداری اتخاذ ننموده، نقش مهمی به عنوان الهام‌بخش و انگیزاننده ایفا کنند و با اشاره به قوانین موجود در جامعه در حوزه‌های پایداری که هم‌اکنون نیز شرکت‌ها باید آن را مورد توجه قرار دهند با ارائه خدمات مشاوره به انعکاس این ابعاد در اهداف سازمان و استراتژی‌های راهبردی کمک نمایند. همچنین می‌تواند در حین استقرار نقش مهمی در توسعه فرآیندهای مرتبط با پایداری و اجرای استراتژی‌ها ایفا کند و پس از ایجاد نیز با توصیه‌هایی برای بهبود فعالیت‌های پایداری و یا

کنترل‌های مناسب در اطمینان‌بخشی نقش‌آفرینی نماید. در این پژوهش سعی بر آن بوده با تفکیک نقش اشخاص شاغل در حرفه حسابرسی داخلی، وظایف آن‌ها در مرحله قبل از ایجاد پایداری، در حین استقرار استراتژی‌ها و فرآیندها و پس از ایجاد مشابه سایر فرآیندها به آن پرداخته شود. ذکر این نکته ضروری است که مطابق با بیانہ انجمن حسابرسان داخلی امریکا، نقش اطمینان‌بخشی آن‌ها در این فرآیند اساساً تغییر نخواهد کرد زیرا همچنان به ارائه اطمینان به هیئت‌مدیره و مدیران اجرایی در مورد وجود کنترل‌ها برای کاهش ریسک‌های واحد تجاری ادامه می‌یابد و به پایداری مشابه سایر فرآیندها در سازمان نگریده می‌شود (انجمن حسابرسان داخلی خبره^{۲۷}، ۲۰۱۵). لذا در ادامه نقش‌هایی که به صورت عمومی در تمامی فرآیندها برای حسابرسان داخلی تعریف شده به همراه نقش‌های ویژه‌ای که به این فرآیند بیشتر اختصاص دارد، بیان شده است. بنابراین حسابرسان داخلی در هر سطح بلوغی که باشند حتی در سطوح پایین‌تر زنجیره تعالی، امکان نقش‌آفرینی در این فرآیند را مشابه سایر چرخه‌ها خواهند داشت و امکان ارزیابی فرآیند از جنبه‌های ریسک، کنترل‌ها و بررسی اعداد و ارقام مالی و حسابرسی رعایت همواره میسر می‌باشد. در مجموع ۱۱۳ نقش برای حسابرسان داخلی در خدمات مشاوره و اطمینان‌دهی تعریف گردید که ۲۲ مولفه مربوط به خدمات پیش از استقرار، ۵۰ مولفه حین ایجاد و ۴۱ مورد متعلق به پس از استقرار در سازمان می‌باشد. ۴۹ مورد از تمامی نقش‌های شناسایی شده مربوط به خدمات مشاوره‌ای حسابرسان داخلی و ۶۴ مولفه در برگیرنده خدمات اطمینان‌بخشی آن‌ها است. بیشترین عملکرد حسابرسان داخلی در مرحله پیش از استقرار به خدمات مشاوره تعلق داشته، تفاوتی در تمرکز بیشتر نوع خدمت‌رسانی در مرحله حین استقرار مشاهده نگردید و هر دو نقش به یک میزان شناسایی شده است و در مرحله پس از استقرار خدمات اطمینان‌دهی حسابرسان بیشتر به چشم می‌خورد. در ادامه یافته‌های حاصل از پژوهش بر اساس سوال‌های مطرح شده در بخش قبل در سه قسمت ارائه می‌گردد. به نحوی که در یک نمای کلی، خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی حسابرسان در پیش، حین و پس از استقرار و مولفه‌های مربوطه و توضیحات آن ارائه می‌گردد.

یافته اول: نقش حسابرسان داخلی در مرحله پیش از استقرار پایداری در سازمان:

نخستین سوال پژوهش در مورد تعیین نقش‌های مشاوره و اطمینان‌بخشی حسابرسان در پیش از استقرار پایداری بوده که در جدول شماره ۲ نمای کلی از این نقش‌ها ارائه شده است.

جدول ۲ - نقش حسابرس داخلی پیش از استقرار پایداری: منبع یافته‌های پژوهش

نقش حسابرس داخلی پیش از استقرار پایداری	
خدمات اطمینان بخشی	خدمات مشاوره
<ul style="list-style-type: none"> • بررسی ابعاد پایداری توسط حسابرسان داخلی و اشاره به موضوعات پایداری بطور غیرمستقیم و ضمنی در گزارش‌های حسابرسی سایر فرآیندها • تعیین زمان مناسب جهت حرکت به سمت پایداری و اطمینان از آمادگی شرکت جهت اجرای پروژه • ارزیابی ریسک‌های شهرت عدم توجه به پایداری • شناسایی افراد آسیب‌زنده بر محیط‌زیست و اجتماع در زنجیره ارزش و تعدیل همکاری با آنها و تعیین تاثیر این آسیب‌ها بر سازمان • ارزیابی رعایت اخلاق حرفه‌ای و استانداردهای اخلاقی در سازمان • ارزیابی ابعاد غیرمالی پایداری شامل موضوعات اجتماعی، محیطی و راهبری توسط حسابرسان داخلی به جز ابعاد مالی و اقتصادی 	<ul style="list-style-type: none"> • ترغیب جهت ارائه گزارش اقدامات در حال اجرا در سایر فرآیندها در سازمان در حوزه ابعاد پایداری جهت نمایش عملکرد و بررسی روند و پیگیری • کمک به تعیین و ایجاد بسترهای پیاده‌سازی • توجه به چشم‌انداز و آینده و چالش‌های پیشرو شرکت در زمینه ابعاد پایداری • ترسیم حوزه‌های چالش‌برانگیز شامل ریسک‌های عدم توجه به پایداری و یا فرصت‌ها و مزایای استقرار آن در سازمان • تحلیل هزینه و منفعت اقدامات پایداری توسط حسابرسان داخلی برای ارکان راهبری در سازمان جهت ترغیب حرکت به سمت پایداری و تغییر دیدگاه مدیران جهت سرمایه‌گذاری در این حوزه و تعیین رویه‌های اقتصادی و آسان • کمک به سازمان جهت خلق و یا محافظت از ارزش از طریق توجه به موضوعات نوینی همچون پایداری • مشاوره بهبود رویه‌های اجرایی سازمان طبق قوانین موجود اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی و بهره‌مندی از مشوق‌های قانونی توجه به موضوعات مربوطه و جلوگیری از جریمه‌های قانونی
	<ul style="list-style-type: none"> • فرهنگسازی و معرفی و آشنایی ارکان راهبری با پایداری و کمک به استقرار آن در شرکت • تسهیلگری حرکت شرکت به سمت پایداری و نقش کاتالیزور و الهام‌بخشی در سرعت بخشیدن به این جریان • ایجاد بینش در ذهن افراد تصمیم‌گیرنده • بهینه‌سازی کاوی حسابرس داخلی از طریق اشاره به الگوهای جهانی و شرکت‌های پیشرو در صنایع مشابه • آموزش و تبیین مبانی نظری ابعاد پایداری و ترسیم ریسک‌های از بین برنده ارزش و فرصت‌های موجود به ارکان راهبری در سازمان در صورت تسلط به موضوع • کمک به تسهیل جریان ارتباطات • فرهنگ تفکر یکپارچه و تعامل بهینه و پشتیبانی کارکنان از این موضوع و از بین بردن موانع، دغدغه‌ها، مقاومت‌ها در زمینه پایداری • ارائه مشاوره استراتژیک حسابرس داخلی در زمان عدم وجود ساختار و الزام برای پایداری • ارائه پیشنهادات روشن‌گرانه به مدیران جهت بیان نیاز به پایداری و ایجاد احساس نیاز در سازمان، تبیین اهمیت و ضرورت پایداری و بیان موضوع

با توجه به آن که حسابرسان داخلی از جمله اشخاصی در سازمان می‌باشند که تحت نظر اعضا هیات‌مدیره فعالیت می‌نمایند و به آن‌ها با ارائه خدمات خود در اداره بهتر شرکت کمک می‌کنند در این مرحله بیشترین میزان کمک را حسابرسان داخلی از طریق ارائه مشاوره به این اعضا هیات‌مدیره در سازمان ارائه می‌دهند. خبرگان عنوان نمودند بیشترین تاثیر حسابرسان داخلی در این گام در کمک به فرهنگ‌سازی، معرفی و آشنایی ارکان راهبری با پایداری، تاثیر مثبت در تسهیل‌گری حرکت شرکت به سمت پایداری و نقش کاتالیزور و الهام‌بخشی در سرعت بخشیدن به این جریان، ایجاد بینش در ذهن افراد تصمیم‌گیرنده، آموزش و تبیین مبانی نظری ابعاد پایداری، بهینه‌کاوی و اشاره به الگوهای جهانی، کمک به تسهیل جریان ارتباطات به جهت داشتن ارتباط با تمام افراد در سازمان به منظور ایجاد فرهنگ تفکر یکپارچه و ارائه مشاوره استراتژیک در زمان عدم وجود ساختار و الزام می‌باشد. همچنین ترسیم حوزه‌های چالش‌برانگیز شامل بیان ریسک‌های عدم توجه به پایداری و یا فرصت‌ها و مزایای استقرار آن در سازمان و تحلیل هزینه و منفعت اقدامات پایداری جهت ترغیب حرکت به این سمت و تغییر دیدگاه مدیران در سرمایه‌گذاری در این حوزه از اولویت‌های بالای نقش‌آفرینی حسابرسان داخلی در خدمات مشاوره‌ای بوده است. علاوه بر آن در حال حاضر در ایران شرکت‌ها به صورت قانونی و یا عرفی جهت حفظ مشروعیت خود ملزم به رعایت برخی ابعاد پایداری می‌باشند که حسابرسان داخلی می‌توانند در ترغیب و کمک به شرکت‌ها جهت ارائه این عملکردها به صورت منسجم‌تر و یکپارچه و به صورت گزارش رسمی کمک نمایند این در حالی است که تعداد اندکی از شرکت‌ها گزارش پایداری خود را به صورت جداگانه در وب سایت رسمی شرکت منتشر می‌نمایند، همچنین می‌توانند با ارائه راهنمایی در خصوص موضوعاتی که توسط سازمان مورد توجه قرار نگرفته آن‌ها را جهت بهره‌مندی از مشوق‌ها و مزایا و یا جلوگیری از جرائم، راهنمایی نمایند. بعلاوه در زمانی که هیچ قانون، ساختار و راهنمایی به صورت رسمی برای شرکت‌ها منتشر نشده می‌توانند خدمات مشاوره استراتژیک ارائه داده و در شناخت و ایجاد بسترهای پیاده‌سازی کمک کنند که در این خصوص با توجه به نوع عملکرد خود به چشم‌انداز و آینده و چالش‌های پیش‌رو شرکت در زمینه ابعاد پایداری توجه نموده و ریسک‌های از بین برنده ارزش در سازمان ناشی از عدم توجه به این موضوعات و فرصت‌های پیش‌رو با حرکت به این سمت را نمایش داده و با تکیه بر تبصر این افراد در تحلیل هزینه و منفعت هر اقدامی، دیدگاه مدیران را در خصوص هزینه پنداشتن موضوعات پایداری تغییر دهند و با ارائه منافع هر یک از این رویه‌ها ارکان راهبری را در سرمایه‌گذاری بلندمدت در منافع پایداری مشارکت داده همچنین در این گام می‌تواند روش‌های پیاده‌سازی آسان، اقتصادی و بهینه‌تر را راهنمایی نموده و به حفظ و یا افزایش ارزش سازمان کمک کنند. با توجه به آن که در این مرحله هیچ استراتژی، هدف و برنامه اجرایی به کار گرفته نشده خدمات اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی محدود می‌باشد. بیشترین نقش در خدمات اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان بررسی ابعاد پایداری حین ارزیابی سایر فرآیندها و اشاره به موضوعات پایداری بطور غیرمستقیم و ضمنی در گزارش‌های حسابرسی سایر چرخه‌ها قبل

از ایجاد پایداری بوده است. در واقع حساب‌رسان داخلی در حین رسیدگی به سایر فرآیندها در سازمان همانند چرخه تامین، تولید، فروش و غیره باید به مولفه‌های پایداری شامل عوامل زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی توجه نموده و به صورت ضمنی ریسک‌ها و فرصت‌های پایداری موجود در این چرخه‌ها را در گزارش خود جهت ارائه به اعضا هیات مدیره درج نمایند. همچنین افراد آسیب‌زنده بر محیط‌زیست و اجتماع که در زنجیره ارزش سازمان می‌باشند را شناسایی و در صورت لزوم اظهار نظر در خصوص ادامه و یا تعدیل همکاری با آن‌ها صورت پذیرد. با توجه به آن که عدم رعایت موضوعات پایداری و ارتکاب آسیب به محیط‌زیست و اجتماع تأثیر سوء بر شهرت و مشروعیت سازمان خواهد گذاشت حساب‌رسان داخلی بایستی این ریسک‌ها را ارزیابی و به مدیران اعلام دارند. همچنین ضروری است علاوه بر تمرکز بر ابعاد مالی در سازمان بررسی ابعاد غیرمالی را نیز مورد توجه قرار دهند و با دانش عمیقی که از کل سازمان دارند، به ارزیابی زمان مناسب جهت حرکت به سمت پایداری و اطمینان از آمادگی شرکت جهت اجرای پروژه با در نظر گرفتن بلوغ سازمان و ارزیابی سطح درک مفاهیم و اصول گزارشگری پایداری توسط افراد در شرکت بپردازند.

یافته دوم: نقش حساب‌رسان داخلی در حین استقرار پایداری در سازمان:

جهت پاسخ به سوال دوم، پژوهشگران در پی یافتن نقش‌های مشاوره و اطمینان‌بخشی حساب‌رسان داخلی در زمان استقرار فرآیندهای پایداری در سازمان بوده‌اند که نتیجه حاصل به شرح جدول ۳ ارائه می‌گردد.

جدول ۳- نقش حساب‌رسان داخلی حین استقرار پایداری: منبع یافته‌های پژوهش

نقش حساب‌رسان داخلی حین استقرار پایداری	
خدمات مشاوره	خدمات اطمینان‌بخشی
<ul style="list-style-type: none"> مشاوره جهت نحوه ایجاد و اجرای فرآیند پایداری کمک به تحلیل و شناسایی ذینفعان کلیدی، تعیین نیازهای آنها و شناسایی ریسک‌ها و فرصت‌های موجود در خواسته‌های ذینفعان و مدیریت انتظارات مشاوره به هیئت‌مدیره با در نظر گرفتن موضوعات پایداری در استراتژی‌های سازمان، طراحی استراتژی‌های پایداری و شناسایی کمبودها و نقص‌ها در هنگام تعیین استراتژی‌ها مشاوره جهت کمک به شناسایی موضوعات بااهمیت پایداری کمک در تعیین اهداف پایداری مشاوره مستمر جهت رشد و ارتقا پایداری در سازمان از طریق بهینه‌کاو و الگوبرداری اقدامات شرکت‌های رقیب و یا برتر در حوزه پایداری 	<ul style="list-style-type: none"> بررسی استراتژی‌های پایداری و انعطاف‌پذیری آن، اطمینان از فرآیند تدوین و طراحی صحیح و تعبیه نیازهای منطقی ذینفعان و توجه به کاهش ریسک پایداری در استراتژی، حساب‌رسی استراتژیک اطمینان از شمول تمامی ذینفعان کلیدی و بااهمیت و تعیین نیازهای منطقی آنها بررسی نحوه تعیین موضوعات مهم، عدم سوگیری در آن و اطمینان‌بخشی درباره موضوعات بااهمیت شناسایی شده ارزیابی طراحی و اجرای ساختار راهبردی و ارزیابی لحاظ نمودن ابعاد مختلف پایداری در آن ارزیابی امکان دستیابی به اهداف پایداری و پشتیبانی از آن بر اساس فرآیند در حال ایجاد ارزیابی همراستایی اهداف، استراتژی‌ها و فرآیندهای پایداری ارزیابی روش‌های مختلف پیاده سازی پایداری، استراتژی‌ها و اهداف، بررسی و ارائه فرآیندهای بهینه جایگزین توسط

<p>حسابرس داخلی</p> <ul style="list-style-type: none"> • ارزیابی کیفیت و کمیت ارزش ارائه شده و سنجش پاسخ شرکت به موضوعات بااهمیت از دیدگاه ذینفعان و خواسته‌های آنها • ارزیابی میزان تغییرات لازم در فرآیندها و بازنگری در صورت نیاز • ارزیابی واقع‌بینانه بودن پیش‌فرضه‌های موجود در اهداف پایداری • ارزیابی طراحی و تعریف درست فرآیند پایداری • ارزیابی بیطرفانه اجرای درست فرآیندها و نظارت بر اجرا آن • ارزیابی یکپارچگی فرآیندهای پایداری • ارزیابی امکان بروز مشکل و ایراد در سایر زمینه‌ها همزمان با اتخاذ یک اقدام در راستای پایداری • ارزیابی جریان فرآیندها در هر یک از فعالیت‌ها و اطمینان‌بخشی کل فرآیند و حسابرسی بر خط در حین اجرا • شناسایی، تحلیل و ارزیابی ریسک‌های ذاتی پایداری و تعیین اثر آن بر عملیات سازمان • یافتن نقاط حاوی ریسک تقلب و اطمینان از عدم وقوع تقلب در فرایند پایداری با ایجاد کنترل‌های پیشگیرانه • ارزیابی فرآیند مدیریت ریسک و اطمینان از تعبیه ریسک‌های پایداری و موضوعات بااهمیت در ارزیابی ریسک‌های کلی سازمان و بررسی نحوه واکنش و مدیریت آن • ارزیابی مقدماتی فرایند کنترل داخلی و اطمینان‌بخشی نسبت به وجود و کامل بودن کنترل‌های لازم و بازنگری کنترل‌ها • بررسی نقش‌ها و مسئولیت‌های افراد در فرآیند پایداری و تعبیه آن در شرح شغلی افراد و اطمینان از ایجاد تفکیک وظایف در مراحل اجرا و نظارت این فرآیند و تهیه و تایید داده‌ها و اطلاعات آن • ارزیابی رعایت قوانین موجود و مصوبات هیات‌مدیره و الزامات بالادستی در خصوص پیاده‌سازی پایداری • ارزیابی قابلیت سیستم‌های اطلاعاتی موجود در خصوص نشر اطلاعات مربوط و مجهز بودن به امنیت لازم و ارزیابی شمول و کامل بودن داده‌ها در داشبوردهای اطلاعاتی • اطمینان از ذخیره نمودن اطلاعات از ابتدای فرآیند و گام‌های اجرایی • اطمینان بخشی درباره داده‌های پایداری، شناسایی صحیح شاخص‌ها، ارزیابی کیفیت و عینیت داده‌ها و صحت اندازه‌گیری شاخص‌ها • تحلیل هزینه منفعت موضوعات بااهمیت و ارزیابی اقتصادی پروژه‌های پایداری با بررسی هزینه‌ها و سرمایه‌گذاری در این حوزه • ارزیابی پیشبینی هزینه‌های مجاز در راستای پایداری در بودجه و بررسی نگاره زمانی جهت اطمینان از عدم صرف زمان زیاد و یا تجاوز میزان هزینه از مبلغ پیش‌بینی شده در حین استقرار 	<ul style="list-style-type: none"> • کمک به مدیریت دانش با آموزش و تزریق دانش در حین اجرای پایداری • جهت دادن حسابرسی داخلی در قدم برداشتن سازمان در قالب چارچوبها در صورت آشنایی آنها با چارچوبها • کمک به شناسایی، طراحی و ایجاد محیط کنترلی مناسب پیرامون اطلاعات غیرمالی گزارشگری پایداری • مشاوره در خصوص ارائه و یا عدم ارائه گزارش پایداری توسط شرکت • شناسایی زمینه‌های مغفول در زمینه پایداری در حین استقرار • کمک به سازمان در کمی و یا ریالی نمودن داده‌های کیفی جهت افزایش تاثیر بر ذهن تصمیم‌گیرندگان • کمک حسابرسی داخلی به کاهش اضافه بار اطلاعاتی و اختصار در داده‌های گسترده پایداری و برقراری تعادل میان اختصار و کامل بودن • مشاوره و کمک حسابرسی داخلی جهت انجام فعالیت‌های پایداری به صورت خودکار و عدم درگیر نمودن افراد • مشاوره حسابرسی داخلی در حوزه راهبردی سازمان جهت برقراری توازن در حل و فصل تعارضات پایداری و سودآوری و تضاد با نیازهای ذینفعان • کمک به تهیه و تصویب دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های داخلی و جاری شدن آن در سازمان با هدف درگیر نمودن کارکنان • مشاوره بهبود و ارتقا عملکرد در حین استقرار آن جهت انجام بهتر کارها و اقدامات صحیح و بهره‌ورتر • مشاوره و کمک به طراحی ساختار و محتوای گزارش پایداری و ارتقا کیفیت گزارش • مشاوره در خصوص کمک به طراحی شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد فرآیندی و تاثیر و معیارها • مشاوره جهت تعیین نوع داده‌های مورد نیاز، ارتقا کیفیت و صحت داده‌ها و کمک به چگونگی تهیه، اندازه‌گیری و جمع‌آوری داده‌های بهروز و معتبر • کمک به ایجاد کنترل‌های داخلی در فرآیندها از ابتدای زمان پیاده‌سازی پایداری • کمک به شناسایی و رصد بر خط ریسک‌های پایداری در حین اجرا • مشاوره در فرآیند مدیریت ریسک جهت تعبیه پایداری در آن • مشاوره طراحی و پیاده‌سازی سیستم و فناوری اطلاعات برای پایداری
---	--

مطابق با ادبیات پژوهش، توجه به نقش حسابرسان داخلی در حین ایجاد پایداری از این جهت مدنظر قرار گرفته که آن‌ها می‌توانند با بررسی کامل و دقیق از اجرای پروژه، شاهد پیاده‌سازی موفق پایداری باشند و با انجام عملیات اطمینان‌بخشی در گزارشگری آن موثر واقع شوند. در حالت ایده‌آل آن‌ها باید از نزدیک بر فرآیند پیاده‌سازی نظارت نموده و سیستم‌ها و کنترل‌های مربوطه را بررسی نمایند. خبرگان بیان داشتند، اعمال کنترل در یک فرآیند در حال ایجاد، اثربخش‌تر و آسان‌تر از اصلاح و تغییر فرآیند ایجاد شده می‌باشد. لذا با تعریف نقش‌های حسابرسان، این پژوهش نشان می‌دهد آن‌ها باید از ابتدا به صورت فعال در اجرای این مشارکت نمایند. همچنین نظر به اینکه یکی از گام‌های اساسی استقرار پایداری؛ شناسایی ذینفعان کلیدی و تعیین نیازهای منطقی آن‌ها در خصوص ابعاد پایداری و در حقیقت تعیین موضوعات بااهمیت از دیدگاه آن‌ها می‌باشد، به جهت داشتن دید عمیق و کلی‌نگر حسابرسان داخلی به تمامی افراد در زنجیره ارزش، وی می‌تواند به تحلیل و شناسایی ذینفعان کلیدی و نیازهای آن‌ها کمک نموده و سازمان را در شناسایی ریسک‌ها و فرصت‌های موجود در خواسته‌های آن‌ها و مدیریت انتظارات یاری رساند. پس از تعیین این موضوعات سازمان بایستی مسائل با اهمیت پایداری را در استراتژی‌ها و اهداف سازمان تعبیه نماید؛ لذا حسابرسان داخلی می‌توانند با مشاوره به هیئت‌مدیره در بهبود فرایند راهبری پایداری و در نظر گرفتن موضوعات پایداری در استراتژی‌ها و اهداف سازمان و شناسایی کمبودها و نقص‌های موجود در آن کمک نموده تا امکان دستیابی و توجه به بهترین چشم‌اندازها برای سازمان فراهم گردد. لازم به ذکر است موارد فوق و همچنین کمک به طراحی شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد و طراحی ساختار و محتوای گزارش پایداری دارای بیشترین تعداد نظر در خصوص ارائه خدمات مشاوره حسابرسی داخلی در این مرحله بوده است.

علاوه بر آن، در حین استقرار پایداری این امکان وجود دارد که میان اهداف پایداری، اهداف سودآوری شرکت و یا نیازهای ذینفعان مختلف تعارض وجود داشته باشد برای نمونه اقتصادی‌ترین گزینه جهت تهیه مواد مربوط به تامین‌کننده‌ای باشد که کالای آن در حین تولید منجر به تولید پسماندهای سمی شده و به محیط‌زیست و سلامت افراد آسیب می‌رساند و برای مصرف‌کنندگان شرکت دوری از این مسئله دارای اهمیت است، لذا در این حین حسابرسان داخلی به جهت داشتن استقلال و دانش لازم می‌توانند جهت برقراری توازن در حل و فصل تعارضات و انجام تحلیل هزینه و منفعت نقش‌آفرینی کنند. از سوی دیگر اشخاص آثار ریالی اقدامات را بهتر درک نموده و اطلاعات کمی بر ذهن استفاده‌کنندگان تاثیر به سزایی خواهد داشت. با توجه به آن‌که پایداری شامل ابعاد مالی (اقتصادی) و غیرمالی (زیست‌محیطی و اجتماعی) می‌باشد، با تکیه بر قابلیت حسابرسان داخلی، این افراد می‌توانند به سازمان در کمی و ریالی نمودن داده‌های کیفی کمک نمایند، همچنین به جهت گستردگی ابعاد پایداری و تبحر آن‌ها در برقراری تعادل میان اختصار و کامل بودن در کمک به کاهش اضافه بار اطلاعاتی موثر واقع گردند. در این گام نیز حسابرسان داخلی با بررسی الگوهای موجود و

بهینه‌کاوی^{۲۸} توانایی خدمات مشاوره‌ای خود را ارتقا داده و بایستی با مدیریت دانش، در حین استقرار به این فرآیند، دانش‌های لازم را تزییق نمایند. همچنین با آگاهی از چارچوب‌های پایداری، به سازمان جهت حرکت در این راستا مشاوره دهند. برخی از مصاحبه‌شوندگان اعلام داشته‌اند حسابرسان داخلی می‌توانند با بررسی فرآیندهای در حال اجرا و آمادگی سازمان در خصوص ارائه و یا عدم ارائه گزارش پایداری توسط شرکت توصیه‌های لازم را بیان نمایند و زمینه‌های مغفول را در فاز اجرایی گوشزد کنند. موضوع دیگری که از دید خبرگان مورد توجه قرار گرفته مشاوره حسابرس داخلی جهت انجام فعالیت‌های پایداری به صورت خودکار و عدم درگیر نمودن افراد است زیرا اشخاص نسبت به تغییر مقاومت نشان داده و از پذیرش شیوه‌های جدید سر باز خواهند زد. سایر اطلاعات مندرج در جدول شماره ۲ نیز مربوط به خدمات مشاوره‌ای، مشابه رسیدگی به سایر فرآیندها می‌باشد که شامل کمک به شناسایی ریسک‌ها، تعبیه کنترل‌ها و سیستم‌های اطلاعاتی، طراحی و اندازه‌گیری داده‌ها و معیارها و تهیه دستورالعمل می‌باشد.

طبق نظر اکثریت مصاحبه‌شوندگان، در حین استقرار پایداری خدمات اطمینان‌بخشی شامل انجام حسابرسی استراتژیک، تعبیه نیازهای منطقی ذینفعان و توجه به کاهش ریسک‌های پایداری در استراتژی می‌باشد و در این گام بایستی اطمینان حاصل شود پایداری در ساختار راهبری سازمان تعبیه شده است. علاوه بر آن از شمول تمامی ذینفعان کلیدی و بررسی نیازهای آن‌ها جهت تعیین موضوعات بااهمیت اطمینان حاصل شده و بررسی گردد آیا امکان دستیابی به اهداف از طریق فرآیندهای ایجاد شده میسر خواهد بود. همچنین ارزیابی همراستایی میان استراتژی‌ها، اهداف، فرآیندها و مسائل بااهمیت یکی از نقش‌های مهم حسابرسان داخلی در این مرحله است. وظایف مذکور به همراه ارزیابی بی‌طرفانه اجرای درست فرآیندها، شناسایی صحیح شاخص‌ها و ارزیابی مقدماتی فرایند کنترل داخلی و اطمینان‌بخشی درباره داده‌ها توسط مصاحبه‌شوندگان دارای بالاترین تعداد پاسخ در خصوص خدمات اطمینان‌دهی بوده است. از جمله سایر خدمات اطمینان‌بخشی می‌توان به ارزیابی واقع‌بینانه بودن پیش‌فرض‌ها هنگام تعیین اهداف اشاره نمود. همچنین بایستی از وجود بودجه و پیش‌بینی هزینه‌های مجاز در آن اطمینان حاصل نمود و در حین فعالیت با بررسی نگاره زمانی مواردی که زمان زیادی به انجام آن اختصاص یافته و یا هزینه‌هایی که از میزان پیش‌بینی تجاوز نموده را تعیین و علل انحراف مشخص شود. همچنین با توجه به آن که این افراد توجه ویژه‌ای به کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی دارند بایستی بررسی شیوه‌های مختلف انجام یک فرآیند به منظور ارزیابی انتخاب بهترین رویه انجام گیرد و در صورتی که نیاز به تغییر، اصلاح و یا اتخاذ شیوه دیگری مدنظر باشد اقدامات لازم در دستور کار قرار گیرد زیرا در برخی مواقع اتخاذ یک شیوه عمل در راستای دستیابی به اهداف پایداری احتمال دارد آثار منفی بر سایر عملکردها در سازمان داشته باشد. برای نمونه یک شرکت ارائه‌دهنده خدمات ارتباطات به منظور کاهش مصرف انرژی‌های تجدیدناپذیر، استفاده از پنل‌های خورشیدی را جایگزین نماید اما این عمل در سطح وسیع،

بر میزان کیفیت ارائه خدمات ارتباطی تاثیر مخرب گذاشته و منجر به نارضایتی مشتریان و از دست دادن سهم بازار گردد که ضروری است حسابرسان داخلی در ارزیابی تمامی جوانب یک تصمیم در حین اجرا موثر واقع شده و منجر به افزایش سرعت سازمان در شناخت معضلات و ارائه واکنش به این مسائل شوند. در حین استقرار پایداری نیز ضروری است شرکت پس از تعیین موضوعات مهم و نیازهای ذینفعان نحوه پاسخ‌گویی به خواسته آن‌ها و نوع ارزشی که به آنان ارائه خواهد نمود را تعیین کند. لذا حسابرسان داخلی بایستی کیفیت و میزان ارزش ارائه شده به ذینفعان را ارزیابی نمایند. آن‌ها هنگام حسابرسی برخط در حین استقرار و ارزیابی فرآیندها بایستی این اطمینان را حاصل نمایند که پایداری در شرح شغلی و وظایف کارکنان تعریف و به روشنی برای آن‌ها مشخص شده است. همچنین نظر به آن‌ها معمولاً این فرآیند توسط یک شخص در سازمان انجام می‌پذیرد و کنترل‌های خاص از سوی مدیران بر این اقدامات انجام نمی‌گیرد بایستی کنترل‌های داخلی تفکیک وظایف در این فرآیند را بررسی نماید به نحوی که عملیات اجرا و نظارت توسط اشخاص مختلف صورت گیرد. از دیگر وظایف حسابرسان داخلی می‌توان به اطمینان از تعبیه خطرات پایداری در فرآیند مدیریت ریسک اشاره نمود زیرا پایداری طبق نظر متخصصین یکی از نقاط حاصلخیز تقلب می‌باشد و معمولاً کنترل خاصی بر عملکرد و مبالغ آن صورت نمی‌گیرد و این احتمال وجود دارد از پوشش پایداری جهت پنهان نمودن اعمال غیرقانونی و یا پولشویی در زمره کمک به خیریه‌ها استفاده نمایند.

یافته سوم: نقش حسابرسان داخلی در مرحله پس از استقرار پایداری در سازمان:
در سومین سوال پژوهش، خدماتی که حسابرسان داخلی پس از ایجاد و گزارشگری پایداری می‌توانند ایفا کنند، مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج به شرح جدول ۴ ارائه می‌گردد.

جدول ۴- نقش حسابرسی داخلی پس از استقرار پایداری: منبع یافته‌های پژوهش

نقش حسابرسی داخلی پس از استقرار پایداری		خدمات مشاوره
خدمات اطمینان‌بخشی		
<ul style="list-style-type: none"> • ارزیابی و اظهار نظر در خصوص افشای کامل و صحیح اطلاعات بااهمیت به ذینفعان و ارائه پاسخ به نیازهای منطقی آنها در گزارش • ارزیابی یکپارچگی داده‌های پایداری و سازگاری بین اطلاعات در گزارش به جهت گستردگی • مقایسه اطلاعات طی دوره‌های گزارشگری مختلف جهت بررسی روند و تغییرات مثبت و یا منفی قابل توجه • ارزیابی نحوه و کیفیت دستیابی به اهداف • بررسی مصوبات مجمع شرکت‌های بورسی در خصوص فعالیت‌های پایداری و اطمینان از انجام آن • بررسی همسویی و تطبیق عدم مغایرت اطلاعات گزارش پایداری با اطلاعات افشا شده در گزارشات مالی و سایر اطلاعات منتشر شده • اطمینان‌بخشی نسبت به کیفیت و سلامت گزارش پایداری و محتوای آن جهت اطمینان از درستی و شفافیت و ارائه جزئیات در خصوص موضوعات کیفی برای افزایش اعتماد اجتماعی و مشروعیت سازمان • ارزیابی تمامیت و کاملبودن اطلاعات مالی و غیرمالی و اطمینان از افشای تمامی جنبه‌های مساعد و یا نامساعد اقدامات و تاثیرات شرکت در حوزه‌های مختلف پایداری بدون سوگیری در ارائه اطلاعات و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی • ارائه خدمات اطمینان‌بخشی جهت افزایش قابلیت اتکا خروجی‌ها، عملکرد و اعتبار داده‌های پایداری و شناسایی شکاف‌ها برای ایجاد بهبود و افزایش سودمندی در تصمیم‌گیری • اطمینان‌بخشی درباره صحت و عینیت داده‌های کمی و کیفی، کفایت معیارها و شاخص‌ها و اندازه‌گیری داده‌ها و اطلاعات افشا شده در گزارش • اطمینان‌بخشی درباره ویژگی‌های کیفی اطلاعات همانند قابلیت مقایسه، کامل، بی‌طرفانه و مربوط بودن، قابل فهم و قابلیت استفاده توسط دامنه وسیعی از ذینفعان • ارزیابی تعریف و اندازه‌گیری صحیح شاخص‌های ارزیابی عملکرد و مقایسه عملکرد واقعی با اهداف و اطمینان از همسویی آن با استراتژی‌ها، عدم طراحی شاخص‌های سخت و یا سهلگیرانه و اطمینان از مساعدبودن شرایط، در زمان مطلوب بودن شاخص‌ها • نظارت و ارزیابی عملکردهای مالی و غیر مالی و مدیریت عملکرد پایداری • انطباق بودجه و عملکرد واقعی و اطمینان‌بخشی نسبت به تحقق اهداف و ارزیابی میزان درصد تحقق • ارزیابی کفایت طراحی مناسب، اجرای اثربخش و صحت کنترل‌های داخلی فرآیندهای پایداری 	<ul style="list-style-type: none"> • انطباق فعالیت‌های پایداری با اهداف و استراتژی‌های تعیین شده و تطبیق گزارش با سند استراتژیک و راهبری و اهداف از پیش تعیین شده • ارزیابی استراتژی‌ها پس از استقرار پایداری و مشخص نمودن عدم قطعیت‌ها در حسابرسی استراتژیک • اطمینان از به‌رزبودن چرخه و فرآیند پایداری شامل دستورالعمل‌ها، سند استراتژی، اهداف، ذینفعان کلیدی، موضوعات بااهمیت، اطلاعات غیرمالی در گزارش پایداری و تکامل پایداری • ارزیابی چالش‌های آتی در حوزه‌های پایداری • اطمینان از حفظ و نگهداشت و اجرای پیوسته و بدون وقفه فعالیت‌های پایداری در سازمان و ارائه مستمر گزارش پایداری • ارزیابی دوره‌های حسابرسی در سال‌های پس از استقرار درباره نحوه اجرا فرآیندهای پایداری مشابه سایر فرآیندهای جاری در سازمان، ارزیابی نحوه مدیریت فعالیت‌ها و اطمینان‌بخشی نسبت به انجام درست کار • مقایسه عملکرد با شرکت‌های رقیب و یا برتر • ارزیابی امکان انجام اقدامات پایداری، ارائه ارزش به ذینفعان و تحقق اهداف به‌طور بهینه‌تر و با هزینه کمتر و استفاده درست از منابع • اطمینان‌بخشی در خصوص انجام واقعی هزینه‌ها و اقدامات اشاره شده در گزارش در راستای پایداری و کنترل مبالغ پرداخت شده و بررسی مستندات • ارزیابی اثرات سازنده و مخرب ارائه گزارش در زمینه پایداری بر عملکرد و فعالیت شرکت • انجام حسابرسی عملیاتی و ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی فعالیت‌های پایداری • ارزیابی میزان انطباق رعایت الزامات قانونی، استانداردها، دستورالعمل‌ها و سیاست‌های شرکت در زمینه پایداری و انجام حسابرسی رعایت • ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه همانند سبزی شویی در گزارش پایداری و عدم ارائه اطلاعات سوگیرانه • شناسایی و اصلاح ایرادهای موجود در فرآیند و گزارش پایداری پیش از ارائه گزارش به حسابرسی مستقل • تعیین انجام اقدامات در زمینه پایداری با هدفی غیر از اهداف اصلی خود • اطمینان حسابرسی داخلی از عدم ارائه گزارش پایداری توسط شرکت فاقد عملکرد پایدار و پیشگیری از عدمارائه گزارش درباره موضوعات انجام نشده • اطمینان بخشی درباره صحت عملکرد سیستم‌های اطلاعاتی و خروجی‌های آن و کمک به توسعه آن 	<ul style="list-style-type: none"> • بیان نقاط نیازمند توجه و پیشنهادات بهبود آینده‌نگر جهت کمک به توسعه مستمر • ارائه پیشنهاد جهت ارتقا محتوا و نحوه ارائه گزارش • ارتقا تعداد شاخص‌ها در گزارش نسبت به سال‌های گذشته • مشاوره ارتقا کیفیت داده‌ها و اطلاعات در گزارش پایداری • ارائه گزارش‌های تحلیلی به مدیر در خصوص وضعیت و تغییرات عملکرد محیطی، اجتماعی و اقتصادی جهت تسهیل خودارزیابی‌های مدیریت در کنترل نتایج پایداری • کمک به واحد و یا مسئول پایداری جهت انجام تحلیل‌های مالی مشاوره به مدیران در خصوص صرفه‌جویی • مشاوره حسابرسی داخلی در خصوص بیان اقدامات انجام شده در زمینه پایداری در گزارش جهت افزایش شفافیت و مشاوره در خصوص عدم افشای اطلاعات در دسرساز در گزارش

عمده وظایف حسابرسان داخلی طبق دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در مرحله بعد از استقرار از نوع اطمینان‌بخشی می‌باشد و خدمات مشاوره آن در راستای بهبود، ارتقا عملکرد و توسعه بوده است. بیان نقاط نیازمند توجه و پیشنهادات بهبود جهت کمک به توسعه مستمر و ارتقا محتوا و نحوه ارائه گزارش بالاترین رتبه را در خصوص نقش مشاوره‌ای حسابرسان در این مرحله به خود اختصاص داده‌اند. بیشتر مصاحبه‌شوندگان در حین تعیین نقش‌های اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی پس از استقرار پایداری به خدماتی اشاره نموده‌اند که هم اکنون در خصوص سایر فرآیندها و چرخه‌ها در سازمان در حال اجرا است. این بدان معنا است که متخصصین، این فرآیند را مشابه سایر چرخه‌های اصلی در نظر گرفته‌اند. بیشترین رتبه در این خصوص به اطمینان‌بخشی سلامت گزارشگری پایداری، تطبیق رعایت قوانین و دستورالعمل‌ها و ارزیابی انجام واقعی هزینه‌ها و اقدامات اشاره شده در گزارش و بررسی محتوای گزارش اختصاص یافته است.

علاوه بر موارد اشاره شده فوق، حسابرسان داخلی می‌توانند در شناسایی شاخص‌ها و معیارهای جدید و افزایش تعداد آن، ارتقا کیفیت داده‌ها و اطلاعات در گزارش کمک نموده و با ارائه گزارش‌های تحلیلی به مدیر در خصوص وضعیت و تغییرات عملکرد پایداری جهت تسهیل خودارزیابی‌های مدیریت در کنترل نتایج و ارائه مشاوره جهت کمک به صرفه‌جویی در هزینه‌ها نقش داشته باشند و با توجه به آن که معمولاً مالکان فرآیند پایداری فاقد دانش مالی می‌باشند می‌توانند در ارائه تحلیل‌های مالی به آن‌ها کمک نمایند.

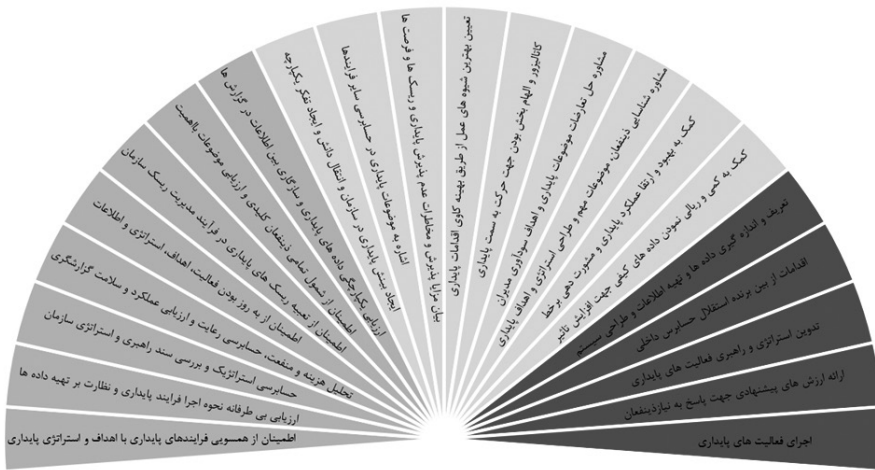
در حوزه اطمینان‌بخشی در این مرحله تطبیق فعالیت‌های پایداری با اهداف و استراتژی‌ها و تطبیق گزارش با سند استراتژیک مدنظر می‌باشد. با توجه به آن که یکی از معضلات ایجاد چنین فرآیندهایی، عدم به‌روزرسانی آن و تعدیل بر اساس تغییرات و نکات قابل بهبود می‌باشد، حسابرسان داخلی بایستی در خصوص به‌روزرسانی دستورالعمل‌ها، سند استراتژی، اهداف، اطلاعات ذینفعان کلیدی، موضوعات بااهمیت و اطلاعات غیرمالی در گزارش پایداری و تکامل فرآیند مذکور و گزارشگری آن اطمینان حاصل نمایند. زیرا در سایر گزارشات توصیفی، معمولاً اطلاعات به صورت نمایشی و رونوشت از سنوات قبل تهیه و طی سال‌های آتی تکثیر می‌شوند. از سوی دیگر، جهت جلوگیری از شروع هیجانی یک پروژه و عدم استمرار آن بایستی از حفظ و اجرای پیوسته و بدون وقفه فعالیت‌های پایداری در سازمان و ارائه مستمر گزارش اطمینان حاصل نمایند. علاوه بر آن بایستی عملکرد ارائه شده شرکت با سال‌های گذشته، اهداف و رقبا مقایسه گردیده و چالش‌های آتی آن ارزیابی شود. یکی از مهم‌ترین چالش‌های موجود در گزارشگری پایداری در سازمان‌ها عدم اطمینان مدیران، ذینفعان و سرمایه‌گذاران در خصوص انجام واقعی هزینه‌های افشا شده و یا صرف هزینه در همان موضوع بیان شده است که در این خصوص نیز اشخاص در این حرفه بایستی با کنترل مبالغ پرداخت شده و بررسی مستندات اطمینان‌بخشی لازم را انجام دهند. همچنین از عدم ارائه گزارش پایداری توسط شرکتی که فاقد عملکرد پایدار بوده و اطلاعات واهی ارائه می‌دهد، پیشگیری نمایند.

یکی از وظایف حسابرسان داخلی، ارزیابی تمامیت و کامل بودن اطلاعات مالی و غیرمالی

و اطمینان از افشای تمامی جنبه‌های مساعد و نامساعد اقدامات بدون سوگیری می‌باشد. زیرا مدیران با انگیزه‌های فرصت‌طلبانه به منظور ارائه عملکرد مساعد خود احتمال دارد تنها جنبه‌های مثبت اقدامات را افشا نمایند و از ارائه اطلاعات منفی و تاثیر سوء بر محیط‌زیست، اجتماع و اقتصاد جلوگیری نمایند که حسابرسان جهت کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بایستی فعالیت‌های اطمینان‌بخشی خود را انجام دهند و با ارزیابی ریسک گزارشگری متقلبانه از اقداماتی شامل سبزشویی جلوگیری کنند، به‌نحوی که سازمان‌ها فعالیت پایداری خود را به‌طور غیرواقعی مزین ننموده و موجب گمراهی نگردند. همچنین بایستی در حین ارزیابی‌های خود به بررسی همسویی و تطبیق اطلاعات پایداری با اطلاعات افشا شده در گزارشات مالی و سایر اطلاعات منتشر شده عمومی بپردازند و از عدم مغایرت آن‌ها اطمینان حاصل کنند، برای نمونه بررسی نمایند در زمینه افشائاتی که در گزارش پایداری در راستای ایجاد یک اقدام پایداری بیان شده، مبالغ مربوطه در صورت‌های مالی درج گردد و در صورت عدم انطباق، پیگیری‌های لازم صورت پذیرد.

از سوی دیگر با انجام حسابرسی مالی، رعایت، عملیاتی و سلامت گزارشگری ایرادهای موجود را پیش از ارائه به حسابرس مستقل شناسایی نموده و گزارش باکیفیتی را افشا نمایند و به افزایش قابلیت اتکا خروجی‌ها و عملکرد، صحت و عینیت داده‌های کمی و کیفی جهت افزایش سودمندی در تصمیم‌گیری کمک نماید و در طی دوره‌های گزارشگری مختلف با مقایسه اطلاعات، روند فعالیت و تغییرات مثبت و منفی قابل توجه را ارزیابی نماید. همچنین نظر به گستردگی اطلاعات باید یکپارچگی داده‌های پایداری و سازگاری بین اطلاعات در گزارش ارزیابی شود. اطمینان‌بخشی درباره ویژگی‌های کیفی اطلاعات شامل قابلیت‌مقایسه، کامل، بی‌طرفانه بودن، قابل فهم، مربوط بودن و قابلیت استفاده توسط دامنه وسیعی از ذینفعان نیز به عنوان جز جدایی‌ناشدنی از فعالیت ارزیابی حسابرسان داخلی در تمامی فرآیندها خواهد بود.

به‌طور کلی، مجموعه‌ای از نقش‌هایی که واحد حسابرسی داخلی سازمان می‌تواند در حوزه گزارشگری پایداری ایفا کند و در جداول فوق در سه گام تفکیک شده‌اند، در یک نمای کلی، شبیه یک بادبزن یا صفحه مدرج شماره‌گیر بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر تنظیم و ارائه می‌گردد. دسته اول مربوط به نقش‌های کلیدی حسابرسی داخلی می‌باشد که در قسمت چپ شکل با رنگ سبز قرار دارند و شامل فعالیت‌های اطمینان‌بخشی می‌باشند که لازم است حسابرس داخلی در ارائه این خدمات استقلال و بی‌طرفی خود را حفظ نماید. دسته دوم شامل خدمات مشاوره‌ای است که جهت بهبود فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل به کار خواهد گرفت و دامنه و محدوده چنین خدماتی به بلوغ و تکامل پایداری در سازمان و حسابرسی داخلی بستگی دارد. این نقش‌ها در وسط شکل و به رنگ زرد نشان داده شده و در انتها نقش‌هایی که حسابرسی داخلی نباید به عهده بگیرد، در سمت راست به رنگ قرمز به تصویر کشیده شده زیرا جز مسئولیت‌های مدیریت می‌باشد و به استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی خدشه وارد می‌کند.



- نقش‌هایی که حسابرس داخلی نباید انجام دهد
- نقش‌های مجاز حسابرس داخلی، خدمات مشاوره‌ای
- نقش‌های اصلی حسابرس داخلی، خدمات اطمینان بخشی

تصویر ۱- بادبزن نقش‌های اصلی، مجاز و غیر مجاز حسابرسان داخلی در فرآیند پایداری - منبع یافته‌های پژوهش

۵- بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نگرانی‌های رو به رشد جهانی در خصوص موضوعات محیطی، اجتماعی و اقتصادی، تمرکز سازمان‌ها و مراکز تجاری به سمت پیاده‌سازی و اجرا پایداری سوق پیدا کرده که در این حیطه ضروری است اطلاعات مربوط به اقدامات پایداری به ذینفعان مخابره گردد. در نتیجه گزارشگری سازمان‌ها متحول شده و اطلاعات در این قالب ارائه خواهند شد. با توجه به تغییر ماهیت اطلاعات و افزایش دامنه آن به داده‌های مالی و غیرمالی و نگرانی ذینفعان، موضوع اعتماد به این گزارش‌ها مطرح گردید. در این زمینه واحدهای مختلفی امکان ارائه اعتبار به گزارش‌های پایداری را دارند اما ادبیات تحقیق نشان می‌دهد واحد حسابرسی داخلی به عنوان یکی از موثرترین و مهم‌ترین مکانیزم‌ها هم در مرحله استقرار و هم در مرحله گزارشگری می‌باشد و می‌تواند خدمات گسترده اطمینان بخشی و مشاوره در مراحل مختلف این فرآیند ایفا کند. لذا در این پژوهش به بررسی نقش حسابرسان داخلی در حوزه خدمات مشورت دهی و اطمینان بخشی در استقرار و گزارشگری پایداری پرداخته شده است. با توجه به آن که در شرکت‌های ایرانی هم اکنون به صورت کامل پایداری مستقر نشده، جهت سرعت بخشیدن به این حرکت به بررسی نقش‌های بالقوه و بالفعل این حرفه در مرحله پیش از استقرار پرداخته شده است.

پژوهش حاضر با بررسی ادبیات تحقیق در این حوزه آغاز گردیده و سپس با انجام مصاحبه تخصصی با ۲۴ خبره در حرفه حسابرسی داخلی مشتمل بر اعضا شاغل در حرفه و اعضای

هیأت علمی دانشگاه‌ها انجام شده است. این پژوهش در پی یافتن پاسخ به سه سوال مشتعل بر تعیین نقش‌های مشاوره و اطمینان‌بخشی حساب‌برسان داخلی در سه مرحله پیش، حین و پس از استقرار پایداری می‌باشد. نتایج حاکی از تعیین ۱۱۳ نقش برای حساب‌برسان داخلی در خدمات مشاوره و اطمینان‌دهی بوده که ۲۲ مولفه مربوط به خدمات پیش از استقرار، ۵۰ مولفه حین ایجاد و ۴۱ مورد پس از استقرار و گزارشگری می‌باشد. بیشترین عملکرد حساب‌برسان داخلی در مرحله پیش از استقرار به خدمات مشاوره تعلق داشته، تفاوتی در تمرکز بیشتر نوع خدمت‌رسانی در مرحله حین استقرار مشاهده نگردیده و هر دو نقش به یک میزان شناسایی شده و در مرحله پس از استقرار خدمات اطمینان‌دهی بیشتر به چشم می‌خورد.

نتایج حاصل از بررسی سوال اول پژوهش در خصوص تعیین خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی حساب‌برسان داخلی در پیش از استقرار پایداری نشان می‌دهد، از جمله مهم‌ترین نقش‌های حساب‌برسان داخلی در این مرحله می‌توان به تاثیرگذار بودن در ذهن ارکان راهبری و اعضا هیأت‌مدیره در راستای کمک به فرهنگ‌سازی، ایجاد بینش، نیاز به استقرار پایداری و تبیین مبانی نظری و چارچوب‌های پایداری اشاره نمود. همچنین در خدمات اطمینان‌دهی خود می‌توانند به بررسی ابعاد پایداری حین ارزیابی سایر فرآیندها و بیان ریسک‌های مربوطه و ریسک‌های شهرت ناشی از عدم توجه به موضوعات پایداری بپردازند. علاوه بر آن تعیین زمان مناسب جهت حرکت به سمت پایداری و آمادگی شرکت جهت اجرای آن را ارزیابی نمایند. لذا یافته‌های حاصل از بررسی سوال اول تحقیق منطبق با پژوهش‌های خارجی می‌باشد. مطابق با پژوهش دینوا (۲۰۱۹) زمانی که شرکت هیچ استراتژی برای پایداری اتخاذ ننموده حساب‌برسان با ارائه خدمات مشاوره می‌توانند به ارکان راهبری کمک نمایند.

مطابق با سوال دوم پژوهش به بررسی خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی حساب‌برسان داخلی در حین ایجاد فرآیند پایداری پرداخته شد. در حین استقرار خدمات مشاوره‌ای شامل کمک به نحوه ایجاد فرآیند به جهت آشنایی با فرآیندها، کمک به شناسایی ذینفعان کلیدی و تعیین نیاز آن‌ها و موضوعات بااهمیت، در نظر گرفتن موضوعات پایداری در استراتژی‌های سازمان، شناسایی کمبودها و نقص‌ها در حین طراحی استراتژی‌های پایداری، تزریق دانش و کمک به سازمان در کمی و یا ریالی نمودن داده‌های کیفی جهت افزایش تاثیر بر ذهن تصمیم‌گیرندگان بوده و برخی از خدمات اطمینان‌بخشی شامل اطمینان از طراحی صحیح استراتژی‌ها، تعبیه نیازهای منطقی ذینفعان و توجه به کاهش ریسک‌های پایداری در استراتژی، اطمینان از شمول تمامی ذینفعان کلیدی، عدم وجود سوگیری در تعیین موضوعات مهم، ارزیابی همراستایی اهداف، استراتژی‌ها و فرآیندهای پایداری، ارزیابی روش‌های مختلف پیاده سازی پایداری و فرآیندهای بهینه جایگزین می‌باشد. لذا در حین استقرار، مشابه سایر فرآیندها امکان ارائه هر دو نقش مسیر می‌گردد که منطبق بر موضوعات بیان شده توسط سیمنت و همکاران (۲۰۲۲) می‌باشد.

بررسی سوال سوم تحقیق در خصوص تعیین خدمات مشاوره و اطمینان‌بخشی حساب‌برسان داخلی پس از ایجاد و گزارشگری پایداری نشان می‌دهد، پس از استقرار خدمات مشاوره‌ای

شامل بیان نقاط نیازمند بهبود جهت توسعه مستمر، کمک به ارتقا محتوا و کیفیت گزارش بوده و خدمات اطمینان بخشی شامل انطباق گزارش و فعالیت‌های پایداری با اهداف و استراتژی‌ها، اطمینان از به‌روزی بودن فرآیند شامل دستورالعمل‌ها، سند استراتژی، اهداف، اطلاعات ذینفعان، اطمینان از اجرای بدون وقفه فعالیت‌ها و ارائه مستمر گزارش، ارزیابی چالش‌های آتی در حوزه پایداری و ارزیابی عملکرد شرکت می‌باشد. یافته‌های حاصل از بررسی سوال سوم، منطبق با نتایج پوچسی و گزلی (۲۰۱۸) بوده که بیان می‌دارد، در زمانی که فرآیندها ایجاد می‌شوند و پایداری در اهداف و استراتژی‌های سازمان جای خواهد گرفت، حسابرسان می‌توانند با اعمال خدمات اطمینان‌بخشی به اعتبار آن‌ها بیفزایند و همچنین با ارائه خدمات مشورتی نقاط نیازمند بهبود را بیان کنند.

گذر به سمت گزارشگری پایداری امری چالش برانگیز است؛ در حالی که چارچوب‌هایی در این زمینه توسعه یافته اما رهنمودهای عملی اندکی برای کمک به استقرار و گزارشگری وجود دارد. لذا نتایج حاصل از این پژوهش به صورت جامع و منسجم به بیان نقش‌های مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی در تمامی مراحل پرداخته و با توجه به بستر موجود در کشور ایران به دوره قبل از حرکت سازمان به سمت پایداری نیز تمرکز گردیده و سعی در غنی نمودن دانش افراد شاغل در این حرفه و ترغیب آن‌ها جهت نقش‌آفرینی در سازمان‌ها و ایجاد بینش در ذهن اعضا هیات‌مدیره نموده است، ذکر این نکته ضروری است که حرکت به سمت پایداری به خواست ارکان راهبری صورت خواهد گرفت اما در این پژوهش بیان گردید حسابرسان داخلی به جهت ساختار سازمانی و ارتباط با این اشخاص نقش مهمی در ارتقا سطح دانش و تشویق آن‌ها داشته و با بیان ریسک‌ها و فرصت‌های موجود در این ابعاد می‌توانند در تسریع این حرکت نقش مهمی ایفا نمایند. لازم به ذکر است که در این مطالعه تمامی نقش‌های حسابرسان داخلی شامل نقش‌های سنتی، نوین و استراتژیک جدیدی که می‌تواند در هر یک از مراحل ایفا کند، به تفصیل بیان شده است. لذا تمامی افراد شاغل در حرفه با هر سطح از بلوغ حسابرسی داخلی و پایداری در سازمان، قابلیت استفاده و بهره‌برداری از آن‌را خواهند داشت. با توجه به موضوعات مندرج در این مطالعه، پیشنهاد می‌شود سازمان‌های حرفه‌ای شامل انجمن حسابرسان داخلی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس به موضوعات پایداری و نقش‌آفرینی حسابرسان داخلی توجه نمایند و با ارائه دوره‌های آموزشی، همایش‌ها و سمینارها در ارتقا دانش اشخاص این حرفه به عنوان بازوی مشورتی اعضا هیات‌مدیره موثر واقع شوند. همچنین با تدوین چک‌لیست‌های حسابرسی داخلی در خصوص بررسی ابعاد زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی در شرکت‌های تولیدی، بازرگانی و صنایع مختلف، آن‌ها را در ارزیابی‌های خود کمک نمایند. از سوی دیگر پیشنهاد می‌شود انجمن حسابرسان داخلی در ارزیابی‌های دوره‌ای واحدهای حسابرسی داخلی در سطح کشور برای واحدهایی که در طی سال در حین رسیدگی به سایر فرآیندها و یا به صورت مجزا به ابعاد پایداری پرداخته‌اند، امتیاز جداگانه ویژه‌ای اختصاص داده و در ارزیابی‌ها لحاظ کنند و شرکت‌ها را ترغیب نمایند توجه به این ابعاد در منشور حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی آن‌ها

به صورت مکتوب درج شود و در فرمت نمونه منشور سازمان بورس نیز این موضوعات تعبیه شود. همچنین پیشنهاد می‌گردد سازمان بورس دامنه فرمت اظهار نظر حسابرسان داخلی شرکت‌های بورسی را در مورد کنترل‌های داخلی به ابعاد پایداری گسترش داده و آن‌ها را ملزم نماید در این خصوص به صورت مکتوب اظهار نظر کنند. این موضوع سبب می‌گردد تا به صورت ضمنی در حین بررسی‌های خود به این ابعاد توجه نموده و به ارزیابی ریسک‌های موجود بپردازند. از سوی دیگر توصیه می‌گردد علی‌رغم آن که بقای شغلی حسابرسان داخلی در سازمان‌ها منوط به رسیدگی به این ابعاد به صورت داوطلبانه نمی‌باشد اما به جهت مسئولیت‌های اجتماعی که هر شخص در جایگاه شغلی خود بایستی به آن متعهد باشد به معضلات محیطی، اجتماعی، اقتصادی و اخلاقی توجه نموده و در برطرف نمودن آن‌ها کمک نمایند و به سازمان‌ها توصیه می‌گردد جهت فرآیندهای اطمینان‌بخشی اطلاعات پایداری یک مدل اطمینان ترکیبی برگرفته از مدیریت، حسابرسی داخلی و حسابرسان خارجی مد نظر قرار دهند و پیش از انتشار گزارش به صورت عمومی مطابق با دستورالعمل راهبری شرکتی، از اعتبار این اطلاعات توسط حسابرسان داخلی اطمینان کسب نمایند. در آخر نیز پیشنهاد می‌شود مباحث حسابداری، حسابرسی و گزارشگری سبز و توجه به موضوعات پایداری با توجه به اهمیت بسیار بالا در کشور ایران؛ در تمامی مقاطع دانشگاهی و تمام رشته‌ها به عنوان سرفصل‌های اصلی درسی قرار گیرند تا با ارائه آموزش در این زمینه تمام افراد شاغل و آکادمیک ضمن آشنایی با مبانی نظری و چارچوب‌های آن، اهمیت موضوع را درک نمایند. ذکر این نکته ضروری است که با وجود تلاش جهت ارائه کامل نقش‌های حسابرسان داخلی با استفاده از انتخاب شایسته‌ترین متخصصان در این حرفه و بررسی و مطالعه پژوهش‌های داخلی و خارجی جهت تشخیص نقش‌ها، برخی محدودیت‌ها در حین این مطالعه وجود داشته که از جمله مهم‌ترین آن آشنایی محدود برخی افراد با این مفاهیم بوده است که جهت افزایش عمق این آگاهی، در حین مصاحبه برخی توضیحات تکمیلی از سوی مصاحبه‌گر ارائه گردید و یا بعضاً برخی از مصاحبه‌شوندگان به امکان تاثیر حسابرسان داخلی در برخی ابعاد این حوزه اعتقاد زیادی نداشته که مصاحبه‌گر با ارائه توضیحات در خصوص قابلیت‌هایی که این اشخاص دارند در از بین بردن مقاومت ذهنی افراد در برخی مراحل کمک نموده است.

منابع

- ازکیا، مصطفی؛ دربان آستانه، علیرضا (۱۳۸۲). روش‌های کاربردی تحقیق. جلد اول. انتشارات کیهان. چاپ اول.
- باقرآبادی، سید محمد؛ نیکومرام، هاشم. (۱۴۰۲). اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۳(۱۲): ۱۲۸-۱۴۱.
- جامعی، رضا؛ نجفی، قاسم (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۶(۱): ۱۳۷-۱۶۱.
- رحمانی، علی؛ کدخدایی الیادرنی، مؤده (۱۳۹۶). ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی در ایران. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۷): ۹۹-۱۲۲.

عبدی، مصطفی؛ همایون، سعید؛ کاظمی علوم، مهدی (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ویژگی‌های کمیته‌های حسابداری بر سطح گزارشگری پایداری. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، (۹)۵: ۳۶۹-۳۳۵.

محمودخانی، مهناز؛ احمدی، ریحانه (۱۳۹۶). نقش حسابداری داخلی در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری، ۷(۴): ۴۳-۶۳. مشایخی، بیتا، اسکندری، قربان و سمیعی، فاطمه (۱۴۰۰). ترجمه مجموعه استانداردهای گزارشگری پایداری GRI. تهران: ترمه. چاپ اول.

موسوی، میرجعفر؛ حاجیه‌ها، زهره (۱۳۹۷). ادراک حسابرسان داخلی از نقش آنان در مشاوره و اطمینان بخشی درباره محیط‌زیست، امور اجتماعی و راهبری. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۷(۲۵): ۱۶۲-۱۵۳.

میرباقری، سید امین؛ خردیار، سینا؛ ملکی چوبری، مجتبی. (۱۴۰۲). بهبود کیفیت خدمات حسابداری بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسئولیت‌پذیری اجتماعی. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۴(۱۳): ۵۶-۳۴.

لاریمی، سیدجعفر؛ محسنی، ابراهیم؛ ایمانی خوشخو، امید (۱۳۹۲). رویکردهای جدید تحقیقات حسابداری و تحول تئوری حسابداری، فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابداری، ۲(۷): ۹۲-۱۰۵.

Abdi, M. & S. Homayoun, & M. Kazemiolum.(2020). Investigating the effect of audit committee characteristics on sustainability reporting level. *Semiannually journal of value & behavioral accounting*, 5(9): 335-369.(In persian).

Azkiā, M. & A. Darban Aštane.(2003). *Applied research method. First volume. Keyhan publishers. First edition.*(In persian).

Bagherabadi, M. & H. Niloumaram. (2023). Social trust, moral identity and commercialization of auditing profession. *Professional auditing research*. 3 (12). 128-141. 10.22034/JPAR.2023.2003729.1172. (In persian).

Braun, V, Clark, V. (2006). *Using Thematic Analysis in Psychology. Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77101.

Brown-Liburud, H, Zamora, V. (2015), The role of corporate social responsibility (CSR) assurance in investors' judgments when managerial pay is explicitly tied to CSR performance, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 34(1), 75-96.

Chartered institute of internal auditors. (2015). The role of internal audit in non- financial and integrated reporting. <https://www.iaa.org.uk/media/1356228/Integrated-reporting-FINAL.pdf>

Chedid, O, Chaya, J. (2020). The role of internal auditors to implement IFRS9: case of Ienanes banks. *Journal of economics and international finance*. 12(2), 6-19. 10.5897/jeif2019.0998.

Deloitte. Sunayana Hazarika, Nisha Esther D'Monte. (2016). Role of Internal Audit in Implementing Integrated Reporting. *MetricStream*.

Dineva, V. (2019). The Role of Internal Audit in Corporate Social Responsibility Strategies. *Economic Alternatives*, (2), 287-295.

Dominic, S, Martinov-Bennie, N. (2015). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 80-111.

Dominic, S, Martinov-Bennie, N. (2018). Factors associated with internal audit's involvement in environmental and social assurance and consulting. *International journal of auditing*, 22(3), 404-421.

Endrikat, G, Thomas, W, de Villiers, C & Guenther Edeltraud, M. (2020). Board Characteristics and Corporate Social Responsibility: A Meta Analytic Investigation. *Business & Society*, 1 –37.

Gras-Gil, E, Manzano, M, P, & Fernandez, J, H. (2016). Investigating the relationship between corporate social responsibility and earnings management: Evidence from Spain. *Business Research Quarterly*, 19, 289–299.

Hodge, K, Subramaniam, N, & Stewart, J. (2009). Assurance of Sustainability Reports: Impact on Report Users' Confidence and Perceptions of Information Credibility. *Australian Accounting Review*, 19 (3), 178-194.

Jamei, R. & G. Najafi. (2019). Investigating the relationship of corporate social responsibility disclosure and audit fees. *Journal of financial accounting Knowledge*. 6(1):137-161. (In persian).

IIA, (2013). Integrated reporting and the emerging role of internal auditing. https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/07/IIA-White-Paper-CAE-AEC-Flash-Alert-Integrated-Reporting_4.pdf.

Internal audit foundation, The institute of internal auditors, (2022). Internal audit foundation 2022 premier global research. Internal audit: A global view. <https://www.theiia.org/globalassets/site/content/research/foundation/2022-4556>.

KPMG, (2020). The time has com. The KPMG survey of sustainability reporting 2020. https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/12/The_Time_Has_Come_KPMG_Survey_of_Sustainability_Reporting_2020.pdf

Larimi, J. & Mohseni, E. & O. Imani Khoshkoo. (2013). New approach of accounting research and development of accounting theory. *Journal of Accounting and Auditing Studies*. 2(7):92-105. (In persian).

Mahmoudkhani, M. & R. Ahmadi. (2017). The role of internal audit in implementation of the IFRS. *Accounting research*. 7(4): 43-63. (In persian).

Mashayekhi, B. & Eskandari, G. & F. Samiei. (2021). Consolidated set of GRI sustainability reporting standards. Termeh publisher. First edition. (In persian).

Mirbagheri, A. Kheradyar, S. & M. Maleki Choubari. (2023). Auditing services quality improvement based on the independent auditing attitude of the social responsibility. *Professional auditing research*. 4(13): 34-56. 10.22034/JPAR.2023.2005167.1179. (In persian).

Moosavi, M. & Z. Hajiha. (2018). Internal auditors' perceptions of their role in environmental, social and governance assurance and consulting. *Accounting knowledge and management auditing*. 7(25): 153-162. (In persian)

Peters, G. F, Romi, A. (2015). The association between sustainability governance characteristics and the assurance of corporate sustainability reports. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34(1), 163-198.

Puci, J, Guxholli, S. (2018). Business Internal Auditing – An Effective Approach in Developing Sustainable Management Systems. *European Journal of Sustainable Development*, 7(2), 101-112.

Rahmani, A. & M. Kadkhodaei Eliadrani. (2016). Evaluation of corporate governance by internal auditors in Iran. *Audit Knowledge*. 17(67): 99-122. (In persian).

Saunders, M, Lewis, P, & Thornhill, A. (2016). Research methods for business students. Pearson education.

Shimko, James. (2016). Integration of sustainability reporting at an academic institution. Diane Dusick, College of management and technology, Walden university.

Simnett, R, Vanstraelen, A, & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The Accounting Review*, 84(3):937–967.

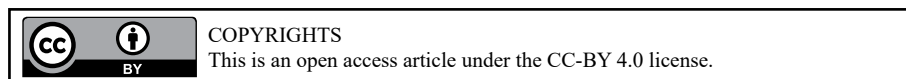
Simnett, R, Zhou, Sh, & Hoang, H. (2022). The history and future of sustainability assurance. *Handbook of accounting and sustainability*, 241-259. <https://doi.org/10.4337/9781800373518.00023>.

The institute of internal auditors singapore, (2022). Guide to internal review of sustainabilityreport.<https://iia.org.sg/Tenant/C0000023/AC%202022/IIA%20Singapore%20%20Guide%20to%20Internal%20Review%20on%20the%20Sustainability%20Report.pdf>

Trotman, A, & Trotman, K. (2015). Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, senior accountants and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34(1), 199-230.

Venter, E, & van Eck, L. (2021), Research on extended external reporting assurance: Trends, themes and opportunities. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 32(1), 63-103.

1. Deloitte
2. Puci, Guxholli
3. Dominic, Martinov-Bennie
4. Simnett, Zhou, Hoang.
5. SGX
6. The institute of internal auditors singapore
7. Gras-Gil
8. Brown-Liburd and Zamora
9. Shimko
10. Chedid and Chaya
11. Institute of internal auditors, IIA
12. KPMG
13. IFRS Foundation
14. The Internal Audit Foundation
15. Internal audit foundation, The institute of internal auditors
16. Venter and van Eck
17. Simnett, Vanstraelen and Chua
18. Hodge, Subramaniam and Stewart
19. Trotman
20. Peters, Romi
21. cso
22. Endrikat
23. Saunders
24. Semi-structured interview
25. Braun, Clark
26. snowball
27. Chartered institute of internal auditors
28. Benchmarking





External Quality Assessment of Auditing Master's Curriculum in Iran: Perspectives from Graduates employers

zahra Dianati Deilami¹, Mohammad Mehdi noori², Hossein Abbasian³

Received: 2024/01/13

Approved: 2024/04/13

Research Paper

Abstract:

The more information organizations have about the cyber threats most likely to affect substruction, the better they can reduction cyber risk. The purpose of this research is to review how the COSO (2013) helps risk management and cyber risk controls. It also shows the role of Internal auditing in cyber risk management control for organizations. Based on the library research method, previous researches have been studied and their results have been analyzed and examined. The results of this study indicate that organizations should invest in cyber risk management and prioritize cyber risk control, strategic goals and future plans depending on their positions. As the cyber environment evolves, risk management and internal auditing will need to keep pace. . Indeed, By focusing on the implementation of the 2013 framework, companies will identify their cyber risks and at the best opportunity, they will show their readiness to react appropriately to face the risks caused by the cyber world. Finally, creating a culture based on cyber security, continuous evaluation of all technologies used, continuous evaluation of vulnerable systems, comprehensive analysis of examples of cyber attacks carried out in organizations, continuous cyber risk management activities and cyber security training, These are the most important things that organizations should consider.

Key Words: COSO and cyber risks, cyber security, cyber age, Auditing cyber risks

 [10.22034/JPAR.2024.2020263.1270](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2020263.1270)

1. Associate Professor of accounting, Faculty of financial sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran. (corresponding author). dianati@khu.ac.ir
 2. MSc.of Auditing, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran. mahdinoori4208@gmail.com
 3. Assistant Professor, Educational Management Department, Faculty of Management, Kharazmi University, Tehran, Iran. h_abbasian@khu.ac.ir
- <http://article.iacpa.ir>

ارزشیابی کیفیت بیرونی سر فصل برنامه درسی مقطع کارشناسی ارشد حسابرسی در ایران: از دیدگاه دانش آموختگان و کارفرمایان

زهرا دیان‌تی دیلمی^۱، محمد مهدی نوری^۲، حسین عباسیان^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۱/۲۵

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

برنامه درسی، محصول فرآیند برنامه‌ریزی درسی است. ارزشیابی برنامه‌ها از جمله برنامه درسی، موجب بهبود آموزش می‌شود. از اینرو هدف پژوهش حاضر، ارزیابی کیفیت بیرونی برنامه درسی مقطع کارشناسی ارشد حسابرسی با استفاده از الگوی دانش، مهارت و نگرش بنجامین بلوم، می‌باشد. برای این منظور، با مرور تحقیقات پیشین، ۸۰ شاخص سنجش دانش، مهارت و نگرش لازم یک فارغ‌التحصیل ارشد حسابرسی استخراج شد که با نظرخواهی از ۱۰ خبره حسابرسی به روش دلفی فازی مثلثی، ۶۲ شاخص مورد اجماع خبرگان قرار گرفت. سپس با توزیع پرسشنامه حاوی این ۶۲ شاخص در سال ۱۴۰۲ بین دو دسته نمونه آماری بخش کمی این تحقیق که به روش هدفمند انتخاب شده‌اند، نظر ۶۱ نفر دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابرسی از دانشگاه‌های دولتی کشور که شاغل در همین حرفه‌اند، و نیز ۱۲۰ نفر از کارفرمایان ایشان (شرکای موسسات حسابرسی که فارغ‌التحصیلان ارشد رشته حسابرسی در موسسه آنها مشغول به کار هستند)، میزان مطلوبیت بیرونی برنامه درسی ارشد حسابرسی مورد ارزشیابی قرار گرفته است. نتایج نشان می‌دهد که مطابق نظر دو گروه فوق‌الذکر که از لحاظ آماری تفاوت معنی‌داری بین نظرانشان نیست، مطلوبیت کیفیت بیرونی برنامه درسی ارشد حسابرسی برای انتقال دانش، مهارت و نیز نگرش لازم به دانش آموختگان این رشته جهت انجام وظایف محوله حسابرسی، نامطلوب است.

واژه‌های کلیدی: ارزشیابی، برنامه درسی، کیفیت بیرونی برنامه درسی، مقطع کارشناسی ارشد حسابرسی

 [10.22034/JPAR.2024.2020263.1270](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2020263.1270)

dianati@khu.ac.ir

mahdinoori4208@gmail.com

h_abbasian@khu.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.

۳. استادیار، گروه مدیریت آموزشی، دانشکده مدیریت، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

بهبود مستمر کیفیت برنامه‌های درسی، مستلزم ارزشیابی مستمر آنها است. نظام دانشگاهی باید به طور مستمر به قضاوت درباره مطلوبیت عوامل درون داد، فرایند و برون داد خود پرداخته و حاصل آن جهت بهبود امور (آموزشی، پژوهشی و عرضه خدمات تخصصی به جامعه) مورد استفاده تصمیم‌گیرندگان قرار گیرد (رحمانی و فتحی واجارگاه، ۱۳۸۷). در کل، ارزشیابی کیفیت برنامه درسی از ۲ جنبه قابل انجام است: ۱- ارزشیابی درونی برنامه درسی که به معنی بررسی مطلوبیت و تناسب عناصر گوناگون برنامه درسی شامل اهداف، محتوا، مواد و منابع آموزشی، فعالیت‌های یادگیری، راهبردهای تدریس، ارزشیابی، گروه بندی، زمان و فضا است و ۲- ارزشیابی کیفیت بیرونی برنامه درسی^۱ که به معنی سنجش اثربخشی این برنامه‌ها در زمینه ماحصل خروجی آنهاست؛ یعنی سنجش تغییراتی که از طریق برنامه درسی در سطح دانش، مهارت و نگرش دانش‌آموختگان ایجاد می‌گردد (فتحی واجارگاه و شفیع‌ی، ۱۳۸۷). در این پژوهش، کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد. زیرا اگر بخواهیم در جامعه از حسابداری به عنوان ابزاری برای پاسخ‌گویی استفاده کنیم، باید حرفه حسابداری را با نیازهای جامعه و تحولات آن انطباق یابد و این امر محقق نمی‌شود جز از طریق پرورش متخصصانی که با استانداردهای حسابداری و حسابداری آشنا باشد، استانداردها را به خوبی قضاوت و خدمات حرفه‌ای را به طور اثربخش به بازار عرضه کند و برای ورود به این حرفه از دانش تخصصی و مهارت‌های کافی برخوردار باشد. (بیگ پناه و همکاران، ۱۴۰۰). از اینرو کیفیت برنامه‌های درسی دانشگاهی و پیش‌بینی محتویات برنامه‌ای که نیازهای بازار را برآورده می‌کند، چالش اصلی برنامه‌های درسی از جمله برنامه درسی حسابداری است (هاف و همکاران، ۲۰۱۷).

مادیرا (۲۰۰۱) معتقد است که مراکز آموزشی باید حسابرسان را به شیوه‌ای مناسب برای ورود به بازار کار آماده کنند و برنامه‌های درسی دقیق و تنظیم شده را مطابق با تقاضاهای بازار کار و زمینه جدید آن ارائه دهند. آبون و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که دانشجویان رشته حسابداری بر این باورند که برنامه‌های درسی موجود با توجه به اهدافی که در پیش دارند، دانشجویان را برای مهارت‌های آموزشی و پژوهشی و برآوردن نیازهای آینده صنعت آماده نمی‌کند. نگو و همکارانش (۲۰۱۵) در تحقیق خود پیشنهاد می‌دهند که باید بین برنامه درسی حسابداری و نیازهای بازار تناسب وجود داشته باشد. اگر فارغ التحصیلان حسابداری مهارت‌ها و شایستگی‌های کافی را نداشته باشند، بسیاری از آنها از واقعیت شغلی بی‌اطلاع خواهند بود و برای انطباق با محیط کار سرگردان یا ناآماده می‌شوند و یا برای مقابله با مسئولیت‌های شغلی خود مشکل خواهند داشت.

بسیاری از صاحب‌نظران حرفه حسابداری و حسابداری در ایران معتقدند فارغ التحصیلان رشته حسابداری و حسابداری، دانش و مهارت‌های لازم جهت پاسخگویی به نیازهای حرفه را ندارند (پولادیان و سروسستانی، ۱۴۰۰؛ دیان‌تی، ۱۳۹۹ و فترپور لیمویی و همکاران، ۱۳۹۹). باغومیان و رحیمی باغی (۱۳۹۱) معتقدند با توجه به وقوع تحولات اقتصادی محتوایی در

کشور، چنین به نظر می‌رسد که نحوه پذیرش دانشجویان در این رشته و همچنین نظام آموزشی حسابداری و حسابرسی از نارسایی‌های بنیادی برخوردار است؛ به گونه‌ای که توان کافی برای تربیت نیروهای متخصص را ندارند. به همین دلیل در حالیکه از یک سو ما با مازاد نیروهای دارای مدرک دانشگاهی مواجه هستیم در سمت دیگر کارفرمایان ما در بازار کار از کمبود حسابرسان و حسابداران متخصص شکایت می‌کنند. فرگوسن و همکاران (۲۰۰۰) نیز معتقدند در بین گرایش‌های مختلف حسابداری، حسابرسی بیشتر از گرایش‌های دیگر مورد غفلت قرار گرفته است و پژوهش‌های انجام شده در زمینه عوامل مؤثر بر آموزش حسابرسی و مهارت‌های نرم مورد نیاز در این زمینه بسیار اندک است و این امر با توجه به نقش و اهمیتی که حسابرسی در حسابداری و تجارت به عهده دارد بسیار تعجب‌آور است. نصیرزاده و خلیفه سلطانی (۱۳۹۷) معتقدند سیستم آموزشی حسابداری و حسابرسی در دانشگاه‌ها نیاز به بررسی‌های مجدد و فعالانه‌ای دارد. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که مهارت‌های زیادی برای حسابرسان مهم تلقی می‌شود که در سیستم آموزشی به درستی گنجانده نشده است که می‌توان به مهارت‌هایی نظیر توانایی حسابرسی سیستم‌های کامپیوتری، شناخت کنترل‌های داخلی، توانایی استفاده از کامپیوتر در حسابرسی و توانایی ارزیابی ریسک اشاره کرد. همچنین به وضوح مشخص است که بسیاری از مهارت‌های مهم از نظر حسابرسان مانند تجربه حسابداری و حسابرسی، مدیریت زمان، توانایی ارزیابی ریسک و شناخت کنترل داخلی و غیره به طور کامل و جامع قابل آموزش در دانشگاه‌ها نیست که لزوم دوره‌های کارآموزی را بیشتر از قبل نشان می‌دهد. بنابراین بازنگری برنامه آموزشی کنونی بیش از پیش احساس می‌شود.

رشته حسابرسی بعنوان یک رشته مجزا در مقطع کارشناسی ارشد، یک رشته نوپا در ایران است. برای اولین بار در سال ۱۳۷۶، شورای عالی برنامه‌ریزی آموزش عالی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، طرح دوره کارشناسی ارشد حسابرسی که توسط گروه علوم انسانی تهیه و به تأیید این گروه رسیده بود را تصویب کرد، اما تا سال ۱۳۹۱ دانشجویی در این رشته در دانشگاه‌های کشور پذیرش نشد. در سال ۱۳۹۵ نسخه بروز رسانی شده این رشته در شورای عالی برنامه‌ریزی آموزش عالی به تصویب رسید که در حال حاضر برای تدریس دروس از همین برنامه درسی در دانشگاه‌های کشور استفاده می‌شود. هرچند در متن ابتدای این برنامه درسی قید شده است که برنامه مذکور به مدت ۵ سال قابل اجرا بوده و پس از آن باید مورد بازنگری و تجدید نظر قرار گیرد. اما متأسفانه تا این لحظه، برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی مورد بازنگری قرار نگرفته است. این امر، ضرورت پژوهش برای گنجاندن مباحث درسی جدید در این رشته با توجه به ارزیابی کیفیت برنامه درسی فعلی و شناسایی نقاط ضعف و قوت این برنامه را نشان می‌دهد. تحقیق حاضر نیز به همین هدف و برای ارزشیابی کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی صورت رفته است و در آن تلاش شده تا با استفاده از الگوی دانش، مهارت و نگرش (KSA)^۲ به بررسی این موضوع بپردازد که از منظر فارغ التحصیلان این رشته و نیز کارفرمایان ایشان (منظور حسابرسان عضو جامعه حسابدار رسمی که در رده سرپرست ارشد به

بالای موسسات حسابرسی هستند و فارغ التحصیلان این رشته زیر دست آنها مشغول به کار هستند، آیا کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی در سطح مطلوبی قرار دارد یا خیر؟

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

ارزشیابی برنامه درسی که شامل بررسی و مطالعه ارزش و شایستگی عناصر، کلیات و جنبه‌های خاص برنامه درسی است به نوبه خود می‌تواند اصلاح مدام روش‌ها در آموزش عالی را تضمین نماید و بدلیل این که ارزیابی برنامه درسی جهت تعیین میزان کیفیت، به تهیه اطلاعات با هدف متفاوت درباره میزان عملکرد عوامل و عناصر موجود در برنامه درسی می‌پردازد، می‌تواند در بهبود فرایندهای یاددهی-یادگیری مؤثر واقع شود (قربانی و همکاران، ۱۳۹۳). ارزشیابی برنامه درسی باید با آگاهی کامل از تمامی عناصر و سطوح آن، از جمله سطوح برنامه درسی قصد شده، اجرا شده و تجربه شده صورت پذیرد. از طرفی یک ارزشیابی زمانی نتایج قابل اتکایی فراهم می‌آورد که به طور جامع و با استفاده از منابع اطلاعاتی مناسب و طبق شاخص‌های مناسب، طراحی و اجرا گردد. شاخص‌های ارزشیابی، ویژگی‌های روشن، کمی یا کیفی و قابل سنجش هستند که برای تعریف سیاست‌گذاری و طبقه‌بندی عوامل به کار می‌روند (نیک خواه و همکاران، ۱۳۹۰). به طور کلی برای ارزشیابی برنامه درسی سه فرایند وجود دارد:

۱. ارزشیابی پیش از برنامه‌ریزی (نیازسنجی) برای سنجش محورهای اساسی برنامه درسی و ناظر بر تعیین اهداف و مقاصد برنامه درسی از منابع مربوط است
۲. ارزشیابی تکوینی (ارزشیابی در زمان طراحی، تدوین و ساخت) برنامه درسی: بخشهای مختلف برنامه بررسی و اشکالات و عدم تناسب احتمالی رفع می‌شود.
۳. ارزشیابی پایانی (تراکمی): اثربخشی برنامه و میزان شکاف بین تأثیر پیش بینی شده با آنچه در عمل اتفاق افتاده است تصمیم گیری می‌شود و بر اساس آن در سیکل‌های بعدی برنامه ریزی اصلاحات لازم اعمال می‌گردد.

ارزیابی از نقطه آغاز طراحی یک نظام آموزش عالی برای نیازسنجی شروع می‌شود و به طور مستمر با ارزیابی تکوینی (نظارت) ادامه یافته و سرانجام با ارزیابی پایانی به قضاوت درباره عملکرد نظام و مرتبط بودن و پیامدهای آن می‌پردازد (بازرگان، ۱۳۹۴).

ارزشیابی در آموزش عالی دارای دو قسمت است:

۱- ارزشیابی درونی^۱: در این مرحله نظام دانشگاهی به منظور خود در آینه دیدن اقدام به ارزشیابی می‌کند (قضاوت درباره خود) تا جنبه‌های قوت و ضعف خود را دریابد و به اصلاح ضعف‌ها بپردازد.

۲- ارزشیابی بیرونی^۲: ارزشیابی بیرونی توسط کارشناسان خارجی یا هیأت همگان و پس از انجام ارزشیابی درونی و به منظور اطمینان از صحت کار و استفاده از نظرات متخصصین و کارشناسان خارج از موسسه انجام می‌شود (بازرگان، ۱۳۷۶).

از آنجا که موضوع این پژوهش، ارزشیابی کیفیت بیرونی برنامه درسی حسابرسی است در ادامه روشها و الگوهای مختلف ارزشیابی کیفیت بیرونی برنامه درسی تشریح می‌شود:

برای ارزشیابی کیفیت بیرونی برنامه‌های درسی روش‌های گوناگونی ابداع شده است که در زمره آنها، الگوی دانش، مهارت و نگرش بنجامین بلوم (۱۹۵۶) که به دنبال بررسی تغییر در دانش، مهارت و نگرش فراگیران است، الگوی چهار مرحله‌ای کرک پاتریک (۱۹۹۶)، شامل ارزشیابی واکنش‌ها، ارزشیابی یادگیری، ارزشیابی تغییر رفتار یادگیرندگان و ارزشیابی بازده است، الگوی هدف محور اسپکتر (۱۹۹۹) که در آن اهداف از پیش تعیین شده برنامه با محصولات و برون‌دادها با استفاده از روش‌های گوناگون جمع‌آوری داده‌های کمی و کیفی مقایسه می‌شوند و الگوی مشارکتی نیکولز (۲۰۰۱) که در آن شرکای اصلی برنامه (دانشجویان، دانش‌آموختگان، کارفرمایان، مدیران و مدرسان) میزان تحقق اهداف مورد انتظار را از برنامه درسی مورد داوری قرار می‌دهند و در خصوص کیفیت برنامه‌ی درسی قضاوت و داوری می‌کنند (فتحی و اجارگاه و شفییعی، ۱۳۸۷).

از میان الگوهای فوق‌الذکر، در پژوهش حاضر برای ارزشیابی کیفیت بیرونی برنامه درسی از الگوی دانش، مهارت و نگرش مطرح شده توسط بنجامین بلوم (۱۹۵۶)^۵ استفاده شده است. او اهداف اصلی یادگیری را در سه حیطه شناختی (دانش)، روان حرکتی (مهارت) و عاطفی (نگرش) طبقه‌بندی کرد. او این هدف را به منزله عناصر ضروری در هر برنامه‌ریزی آموزشی در نظر گرفت و به شرح ذیل تعریف کرد:

• دانش، معادل بستر اطلاعاتی است که یک فرد بر اثر آموزش و یا کسب تجربه، آن را به دست آورده است.

• مهارت‌ها توانایی‌های فیزیکی برای انجام فعالیت‌ها یا وظایف هستند. مهارت‌ها به مثابه توانایی‌های عملکردی براساس معیارهای میزان زمان صرف شده، دقت و صحت انجام وظایف محوله سنجش و اندازه‌گیری می‌شوند.

• نگرش را به مثابه نحوه توجه و اغلب ارزشیابی فرد از چیزهایی که رفتار وی را جهت می‌دهند. به عبارت دیگر منظور از نگرش، حالات، احساسات، گرایش‌ها و عقاید یک فرد راجع به یک موضوع است و شیوه‌ای است که او از طریق آن به مسائل و پدیده‌ها می‌نگرد (سلمانی، ۱۴۰۰).

هر برنامه آموزشی به دنبال ایجاد/تغییر در دانش، مهارت و نگرش فراگیران است. لذا موضوعاتی که باید آموخته یا دستخوش تغییر شوند، از قبل تعیین می‌شود. هر موضوع آموزشی علاوه بر قرارگیری در یک حیطه اصلی دانشی، مهارتی یا نگرشی، اغلب با سایر حیطه‌ها همپوشانی دارد (سلمانی، ۱۴۰۰). در این تحقیق، با استفاده از همین الگو میزان مطلوبیت کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی از ۳ بعد دانش و مهارت و نگرش بررسی می‌شود.

۲-۲- پیشینه پژوهش

۲-۲-۱ پیشینه پژوهش‌های خارجی

پالمر و همکاران (۲۰۰۴) به بررسی و مقایسه مطالعات انجام شده در زمینه شایستگی‌های

مورد نیاز دانشجویان حسابداری برای ورود به حرفه حسابداری با مطالعات اخیر انجمن حسابداران مدیریت^۶، انجمن حسابرسان داخلی^۷، فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۸ و انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۹ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد، به طور خاص، دانش، مهارت‌ها و توانایی‌های مهم برای حسابرسان عبارتند از: مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های بین فردی، دانش عمومی تجاری، دانش حسابداری، مهارت‌های حل مسأله، فناوری اطلاعات، نگرش‌ها و توانایی‌های شخصی، و مهارت‌های کامپیوتری. همچنین نتایج تحقیق نشان می‌دهد که اساتید می‌توانند از این شایستگی‌های مشترک و تخصصی برای طراحی برنامه‌های درسی استفاده کنند تا دانشجویان را برای ورود به مشاغل حرفه‌ای آماده کنند.

آرمیتاژ و پویزر (۲۰۱۰) به بررسی تفاوت در ادراک اساتید و شاغلین حرفه در رتبه‌بندی اهمیت موضوعات حسابداری که باید در دوره‌های حسابداری تدریس شود، پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که شاغلین بر این باور بودند که موضوعات مهمی که باید تدریس شوند عبارتند از آشنایی با شیوه‌های حسابداری نظیر مستندسازی، تکنیک‌های تقلب، آزمون‌های کنترل‌ها و آزمون‌های اساسی است. در عوض، اساتید بر این باور بودند که موضوعات مربوط به تئوری حسابداری، ریسک حسابداری، کنترل داخلی، اظهارات صورت‌های مالی، و آگاهی از تقلب باید به حسابرسان آموزش داده شود.

اویار و گورموس (۲۰۱۱) به بررسی دانش حرفه‌ای، مهارت‌ها و ویژگی‌هایی که توسط حسابرسان مستقل برای فارغ‌التحصیلانی که قصد حسابرس شدن دارند، مهم تلقی می‌شوند، پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد مهم‌ترین مهارت‌هایی که از فارغ‌التحصیلان انتظار می‌رود، داشتن اخلاق، کار گروهی و صداقت است. همچنین لازم است تسلط کافی روی برنامه‌های میکروسافت آفیس، استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، حسابداری مالی، مقررات هیئت مدیره بازار سرمایه، حسابداری بهای تمام شده، و حسابداری مدیریتی وجود داشته باشد.

سیروردانه و همکاران (۲۰۱۴) به تعیین و بررسی مهارت‌ها و نگرش‌های موردنیاز حسابرسان پرداختند. آن‌ها به رتبه‌بندی ۲۰ مهارت برای حسابرسان، توسط حسابرسان ارشد پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد صداقت حرفه‌ای یک مهارت مهم برای حسابرسان کنونی است. تردید حرفه‌ای و توانایی درک کسب و کار مشتری نیز به عنوان مهارت‌های مهم بعدی بود.

ثابت (۲۰۱۷) به بررسی مهارت‌ها، ویژگی‌ها و دانش حسابرسان که به توانایی ارزیابی ریسک تجاری کمک می‌کند پرداخت. نتایج دو دسته از مهارت‌ها، صفات و دانش مهم و ضروری را نشان می‌دهد: دسته اول شامل مهارت‌های فنی، دانش فوق تخصصی، آموزش آکادمیک و دانش جهانی. دسته دوم نیز شامل توانایی دانستن موارد مرتبط با کار، توانایی تصمیم‌گیری، توانایی حل مسئله و مسئولیت‌پذیری است.

نرمن و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی مهارت‌های موردنیاز برای دانش‌آموختگان رشته حسابداری از دید شاغلین حرفه حسابداری در کشور مالزی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که ۱۶ مهارت

شامل مهارت مدیریت کسب و کار، مهارت فردی، مهارت ارتباطی و مهارت حل مسئله و غیره از جمله مهم‌ترین مهارت‌هایی هستند که باید دانش آموختگان رشته حسابداری فراگیرند.

عبدالله (۲۰۲۳) به بررسی مهارت‌های مهم فارغ‌التحصیلان حسابداری، یعنی مهارت‌های فنی حسابداری، مهارت‌های حسابداری رایانه، و مهارت‌های عمومی برای بازار کار لیبی و بررسی این موضوع که آیا نظرات دانشگاهیان و متخصصان در مورد مهارت‌های فنی حسابداری، مهارت‌های حسابداری رایانه و مهارت‌های عمومی متفاوت است یا خیر پرداخت. یافته‌ها نشان داد که مهارت‌های منتخب فارغ‌التحصیلان حسابداری، به ویژه مهارت‌های فنی حسابداری، مهارت‌های حسابداری رایانه و مهارت‌های عمومی برای بازار کار لیبی مهم است. همچنین، نتایج هیچ تفاوتی بین ادراک دانشگاهیان و متخصصان در مورد مهارت‌های مهم فارغ‌التحصیلان حسابداری در بازار کار لیبی نشان نداد.

چن (۲۰۲۳) در تحقیق خود با عنوان اصلاح روش‌های تدریس در حسابرسی: طراحی آموزش ترکیبی آنلاین و آفلاین نشان می‌دهد که موضوعات کلیدی که باید در اصلاح برنامه درسی حسابرسی و تدریس اساتید مورد توجه قرار گیرد عبارتند از: تطبیق محتوای درسی با دانش و توانایی دانشجویان، استفاده از بسترهای اینترنتی برای نوآوری در روش‌های تدریس توسط اساتید و اصلاح نحوه ارزشیابی اساتید از دانشجویان. نتایج نشان می‌دهد بکارگیری موارد فوق مشارکت دانشجویان را در تدریس بهبود می‌بخشد و توانایی تفکر مستقل آنها را پرورش دهد.

۲-۲-۲ پیشینه پژوهش‌های داخلی

اسکندری (۱۳۹۲) به توصیف و تعریف تغییرهای مورد نیاز در آموزش حسابرسی پرداخت و پیشنهاد کرد تا از ابزارهایی مانند سخنرانی، شبیه‌سازی گروه‌های حسابرسی، انجام حسابرسی از راه دور استفاده کرد و فرصت‌هایی برای دانش پذیران در کسب این مهارت‌های حرفه‌ای مورد نیازشان فراهم نمود.

میرزایی (۱۳۹۲) به بررسی اثر آموزش دروس حسابرسی در دانشگاه و همسویی آن با واقعیت‌های حرفه حسابرسی پرداخت. نتایج این تحقیق، نشان‌دهنده ناکارایی تدریس دروس حسابرسی در دانشگاه‌ها بوده است.

شعری آناقیز و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی نیازهای مهارتی حسابرسان مستقل؛ مدیران مالی و تحلیل‌گران مالی در سازمان بورس و اوراق بهادار تهران پرداختند. در این تحقیق، به منظور ارزیابی مهارت‌های مورد نیاز از «مدل مهارت‌های کاتز» که شامل مهارت‌های «فنی»، «انسانی» و «ادراکی» است، استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان داد میزان نیاز افراد مورد تحقیق به مهارت فنی بیش از سایر نیازها می‌باشد. همچنین رابطه‌ای بین سطح تحصیلات، سنوات خدمت، حوزه فعالیت تخصصی با نیازهای مهارتی افراد وجود ندارد.

نصیرزاده و خلیفه سلطانی (۱۳۹۷) به بررسی و شناسایی مهارت‌های دانش و نگرش‌های مورد نیاز حسابرسان امروز در ایران پرداختند. نتایج نشان می‌دهد مهم‌ترین مهارت‌های مورد نیاز از

نظر حساب‌رسان تجربه حسابداری و حسابرسی، تسلط بر استانداردها و آیین‌نامه‌های حسابداری و حسابرسی و صداقت است. همچنین یافته‌ها لزوم بازنگری در حوزه‌های آموزشی حسابداری و حسابرسی را جهت بهبود صلاحیت‌های حساب‌رسان نشان می‌دهد آن هم از طریق اضافه نمودن واحدهای درسی با عناوین مهارت‌های ارتباط گفتاری، شنیداری و نوشتاری در سرفصل دروس و استفاده از دوره کارآموزی در مقاطع مختلف تحصیل است.

شفیعی نیا و برهانی اصفهانی (۱۳۹۹) به بررسی ارتباط بین تحصیلات دانشگاهی و آموزش اخلاق حرفه‌ای در رشته حسابداری و حسابرسی پرداختند. نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد توجه به اصول اخلاق حرفه‌ای در رشته حسابداری و حسابرسی در دانشگاه‌ها کم‌رنگ می‌باشد. پولادیان و سروس‌تانی (۱۴۰۰) به این نتیجه رسیدند که دانشجویان علاقه مند به حرفه حسابرسی، نیاز اساسی به آموختن مهارت‌های ارتباطی، تصمیم‌گیری، راهبری و اجتماعی دارند تا به وسیله آنها بتوانند عملکرد فردی، سازمانی، شغلی و اجتماعی خود را ارتقا بخشند.

ملکیان و همکاران (۱۴۰۱) به ارائه مدلی برای ارتقای کیفیت حسابرس از دیدگاه حرفه و کارفرمایان با استفاده از روش معادلات ساختاری پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد از دیدگاه شاغلین در حرفه، مهارت‌های اساسی حسابرسی که شامل (مهارت‌های تخصصی و دقت‌داری، مهارت‌های نرم افزاری حسابداری، رعایت دستورالعمل‌های جامعه، پیروی از برنامه حسابرسی، ریسک‌پذیری و مدیریت پروژه) می‌باشند، از جمله مهمترین مهارت‌هایی هستند که متقاضیان ورود به حرفه (حسابداران رسمی) باید آن‌ها را فرا گیرند. همچنین از منظر کارفرمایان حسابرسی نیز مهارت‌های اساسی حسابرسی، مهارت‌های تحلیلی، شخصیتی، ارتباطی، افزایش قابلیت‌ها و رهبری به ترتیب دارای اهمیت بیشتری برای ورود به حرفه (حسابداران رسمی) هستند.

اثنا‌عشری و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی رابطه توانمندی‌های حساب‌رسان داخلی با پذیرش پیشنهادهای آن‌ها توسط مدیران حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج نشان داد مهارت‌های انگیزش و انتقال پیام بر پذیرش پیشنهادهای حساب‌رسان داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

مهدوی و سردمدی‌نیا (۱۴۰۲) به شناسایی عوامل موثر بر ارتقاء سطح کیفیت و اثربخشی تدریس استادان رشته حسابداری، پرداختند. نتیجه پژوهش بیانگر این است که در رابطه با عوامل دارای تأثیر مطلوب بر اثربخشی تدریس، بیشترین تأکید استادان حسابداری جامعه پژوهش بر «عوامل مرتبط با محتوای آموزشی و ابزارها و روش‌های تدریس» و «عوامل مرتبط با ویژگی‌های استاد» و در رابطه با عوامل دارای تأثیر نامطلوب بیشترین اجماع روی «عوامل ساختاری و محیطی»، «پایین بودن علاقه، انگیزه و سطح علمی دانشجوی»، «عدم تسلط استاد به موضوع مورد تدریس»، و «بی‌توجهی یا برخورد اخلاقی نادرست استاد نسبت به دانشجویان» است.

همانطور که ملاحظه می‌شود تاکنون پژوهشی در زمینه ارزشیابی کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی در ایران، انجام نگرفته است. لذا پژوهش حاضر از این لحاظ دارای ارزش افزوده علمی بوده و خلا تحقیقاتی موجود را پوشش می‌دهد.

۳- سوالات پژوهش

با توجه به الگوی دانش، مهارت و نگرش سوالات پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

سوال ۱- آیا کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی از نظر بعد دانش کسب شده، از دیدگاه دانش آموختگان این رشته جهت انجام شایسته وظایف شغلی محوله، در حد مطلوب است؟

سوال ۲- آیا کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی از نظر بعد دانش کسب شده توسط فارغ التحصیلان این رشته از دیدگاه کارفرمایان ایشان جهت انجام شایسته وظایف شغلی محوله، در حد مطلوب است؟

سوال ۳- آیا بین نظر کارفرمایان و دانش آموختگان در خصوص مطلوبیت کیفیت دانش کسب شده جهت انجام شایسته وظایف شغلی محوله به دانش آموختگان این رشته تفاوت وجود دارد یا خیر؟

سوال ۴- آیا کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی از نظر بعد مهارت کسب شده توسط فارغ التحصیلان این رشته از دیدگاه دانش آموختگان جهت انجام شایسته وظایف شغلی محوله، در حد مطلوب است؟

سوال ۵- آیا کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی از نظر بعد مهارت کسب شده توسط فارغ التحصیلان این رشته از دیدگاه کارفرمایان ایشان (حسابرسان) جهت انجام شایسته وظایف شغلی محوله، در حد مطلوب است؟

سوال ۶- آیا بین نظر کارفرمایان و دانش آموختگان در خصوص مطلوبیت کیفیت مهارت کسب شده جهت انجام شایسته وظایف شغلی محوله به دانش آموختگان این رشته تفاوت وجود دارد یا خیر؟

سوال ۷- آیا کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی از نظر بعد داشتن نگرش‌های لازم برای انجام شایسته وظایف محوله، از دید دانش آموختگان این رشته در حد مطلوب است؟

سوال ۸- آیا کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی از نظر بعد داشتن نگرش‌های لازم برای انجام شایسته وظایف محوله، از دید کارفرمایان ایشان (حسابرسان) در حد مطلوب است؟

سوال ۹- آیا بین نظر کارفرمایان و دانش آموختگان در خصوص مطلوبیت کیفیت نگرش کسب شده جهت انجام شایسته وظایف شغلی محوله به دانش آموختگان این رشته تفاوت وجود دارد یا خیر؟

۳- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ رویکرد تحقیقی ترکیبی و از لحاظ هدف اکتشافی است. برای مشخص کردن شاخص‌های کیفیت بیرونی برنامه درسی ابتدا با بررسی محتوای تحقیقات پیشین انجام شده در خصوص دانش، مهارت و نگرش‌های مورد نیاز حسابرسان ۸۰ شاخص مستخرج از

تحقیقات پیشین داخلی و خارجی به شرح جدول شماره (۱) جهت ارزیابی کیفیت بیرونی برنامه درسی تعیین شد. سپس برای مشخص کردن شاخص‌های قابل استفاده با توجه به محیط ایران از روش دلفی فازی مثلثی استفاده شد

جدول (۱): فراوانی دانش، مهارت و نگرش اشاره شده در تحقیقات پیشین

ردیف	دانش/مهارت/نگرش	ثابت (۲۰۱۷)	پالمر و همکاران (۲۰۱۴)	سریواردانه و همکاران (۲۰۱۴)	نصیرزاده و خلیفه سلطانی (۱۳۹۷)	اویار و خان گورموس (۲۰۱۱)	جمع فراوانی
۱	تسلط بر استانداردها و آیین‌نامه‌های حسابداری	✓	✓	✓	✓	✓	۵
۲	تسلط بر استانداردها و آیین‌نامه‌های حسابداری	✓	✓	✓	✓	✓	۵
۳	آشنایی با نرم‌افزارهای حسابداری					✓	۱
۴	دانش حسابداری قضایی		✓				۱
۵	آشنایی با اصول اخلاقی حرفه حسابداری		✓	✓	✓		۳
۶	دانش حسابداری دوطرفه		✓	✓		✓	۲
۷	دانش حسابداری صنعتی (بهای تمام شده)					✓	۱
۸	دانش حسابداری مدیریت					✓	۱
۹	آشنایی با کسب و کار جهانی					✓	۱
۱۰	دانش سیستم اطلاعات حسابداری					✓	۱
۱۱	دانش حسابداری پیمان کاری					✓	۱
۱۲	دانش حسابداری بانکی					✓	۱
۱۳	دانش حسابداری بیمه‌ای					✓	۱
۱۴	دانش حسابداری بخش عمومی (دولتی)					✓	۱
۱۵	تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی					✓	۱
۱۶	مهارت ارزیابی ریسک			✓	✓		۲
۱۷	مهارت ارزیابی شواهد حسابداری			✓			۱
۱۸	دانش سیستم کنترل‌های داخلی			✓	✓		۲
۱۹	تسلط به زبان انگلیسی				✓		۱
۲۰	دانش فناوری اطلاعات		✓	✓			۲
۲۱	دانش عمومی تجارت و کسب و کار	✓	✓	✓	✓		۴
۲۲	دانش تخصصی در صنعت	✓					۱
۲۳	مهارت درک کسب و کار مشتری			✓	✓		۲
۲۴	آشنایی با مقررات هیئت مدیره بازار سرمایه					✓	۱

۱	✓					آشنایی با قوانین و مقررات مالیاتی	۲۵
۱	✓					آشنایی با امور مالی	۲۶
۱	✓					آشنایی با قانون تجارت	۲۷
۱	✓					آشنایی با ریاضیات کسب و کار	۲۸
۱	✓					آشنایی با آمار و روش‌های کمی	۲۹
۳	✓			✓	✓	مهارت‌های حل مسأله	۳۰
۳	✓	✓	✓			مهارت تفکر انتقادی	۳۱
۲			✓			مهارت‌های مذاکره و چانه زنی	۳۲
۵	✓	✓	✓	✓	✓	مهارت برقراری ارتباطات شفاهی و کتبی	۳۳
۱		✓				تحقیق و توسعه در حسابداری	۳۴
۴	✓	✓	✓		✓	مهارت‌های تصمیم‌گیری	۳۵
۳	✓		✓	✓		مهارت‌های بین فردی	۳۶
۳	✓	✓		✓		مهارت استفاده از کامپیوتر و نرم‌افزارهایی مثل ورد و اکسل و ... در حسابداری	۳۷
۲		✓	✓			مهارت کشف تقلب	۳۸
۲		✓	✓			مهارت‌های مدیریت پروژه، سرپرستی امور و اداره جلسات	۳۹
۵	✓	✓	✓	✓	✓	(مهارت‌های ارائه سخن وری)	۴۰
۱	✓					مهارت گزارش نویسی	۴۱
۱		✓				مهارت تجزیه و تحلیل منتقدانه	۴۲
۱		✓				مهارت حسابداری سیستم‌های کامپیوتری	۴۳
۱		✓				مهارت ارزیابی اثربخشی برنامه	۴۴
۱					✓	توانایی تشخیص اطلاعات مربوط از نامربوط	۴۵
۱					✓	مهارت اولویت‌بندی مسائل و مشکلات پیش رو	۴۶
۱					✓	آشنایی با حسابداری رایانه‌ای	۴۷
۱					✓	آشنایی با حسابداری هتلداری	۴۸
۲		✓			✓	آینده نگری	۴۹
۱		✓				هدف‌گذاری	۵۰
۲		✓			✓	نوآوری و خلاقیت	۵۱
۱		✓				برنامه‌ریزی جامع	۵۲
۱					✓	اعتماد به نفس	۵۳
۱	✓				✓	مهارت مدیریت استرس	۵۴

۲	✓				✓	پرانرژی و با انگیزه بودن	۵۵
۳	✓	✓	✓			صداقت حرفه‌ای	۵۶
۲		✓	✓			تردید حرفه‌ای	۵۷
۱	✓					تفکر تحلیلی	۵۸
۱		✓				رعایت الزامات و مقررات قانونی	۵۹
۲	✓	✓				وجود روحیه تیمی کارگروهی	۶۰
۱		✓				رعایت ادب و احترام در محیط کار	۶۱
۲	✓	✓				رعایت اخلاقیات و پایبندی به اصول و اخلاق حرفه‌ای	۶۲
۲	✓				✓	مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۶۳
۱					✓	آشنایی با حسابداری عملیات تجارت خارجی	۶۴
۱	✓					انعطاف‌پذیری	۶۵
۱		✓				تحقیق و توسعه در حسابرسی	۶۶
۱		✓				شناخت ساختار سازمانی	۶۷
۱		✓				شناخت اولویت‌های سازمانی	۶۸
۱		✓				شناخت نقاط ضعف و قوت سازمان	۶۹
۲	✓	✓				مدیریت زمان	۷۰
۱		✓				سازگاری با تغییرات محیط کار	۷۱
۱		✓				کنترل تضاد و تعارض دیدگاه‌ها	۷۲
۱					✓	کمال‌گرایی	۷۳
۱	✓					یادگیری مستمر	۷۴
۱	✓					وفاداری به موسسه	۷۵
۱					✓	مهارت مدیریت نیازهای درونی و بیرونی	۷۶
۱					✓	آشنایی با حسابداری تورمی	۷۷
۵	✓	✓	✓	✓	✓	مهارت کار با نرم‌افزارهای حسابداری	۷۸
۵	✓	✓	✓	✓	✓	مهارت استفاده از کامپیوتر در حسابرسی	۷۹
۱	✓					رابطه گرم و صمیمی	۸۰

در این پژوهش با نظرخواهی از ۱۰ خبره حسابرسی (که به روش هدفمند انتخاب شده‌اند و همگی از اساتید دانشگاه هستند که در رشته حسابرسی تدریس و در حرفه حسابرسی هم مشغول به فعالیت هستند و اطلاعات تفصیلی ترشان در جدول ۲ آمده است) در نهایت ۶۲ گویه برای ارزیابی کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی تعیین گردید (جدول ۶). همانطور که در جدول ۲، مشاهده می‌شود با توجه به اینکه پرسشنامه خبرگان بین حسابرسان عضو جامعه که شریک موسسه هستند توزیع شده است، و اکثریت شرکای موسسات را آقایان

تشکیل می‌دهند خانمی که شریک موسسه بوده باشد و سوالات پرسشنامه این پژوهش را پاسخ داده باشد وجود نداشته است.

جدول (۲): اطلاعات توصیفی خبرگان مشارکت‌کننده در این تحقیق

ویژگی‌ها	رده	تعداد	درصد
جنسیت	زن	۰	۰
	مرد	۱۰	۱۰۰٪
سن	تا ۳۵ سال	۱	۱۰٪
	۳۶ تا ۴۰ سال	۲	۲۰٪
	۴۱ تا ۴۵ سال	۲	۲۰٪
	۴۶ سال به بالا	۵	۵۰٪
سابقه عضویت در جامعه حسابداران رسمی	۱ تا ۵ سال	۲	۲۰٪
	۶ تا ۱۵ سال	۵	۵۰٪
	۱۶ سال به بالا	۳	۳۰٪
سابقه کار حسابرسی	۰ تا ۵ سال	۰	۰
	۶ تا ۱۵ سال	۲	۲۰٪
	۱۶ تا ۲۵ سال	۵	۵۰٪
	بیش از ۲۵ سال	۳	۳۰٪
رده شغلی در موسسه حسابرسی	سرپرست ارشد	۱	۱۰٪
	شریک موسسه	۹	۹۰٪
سطح تحصیلات	کارشناسی ارشد	۱	۱۰٪
	دکتری	۹	۹۰٪
	جمع	۱۰	۱۰۰٪

برای اجرای روش دلفی فازی، پرسشنامه‌ای شامل ۸۰ زیر شاخص مربوط به دانش، مهارت و نگرش که براساس توضیحات فوق‌الذکر (جدول ۱) از پژوهش‌های پیشین استخراج شده‌اند، در اختیار گروه خبره قرار گرفت و از آنها درخواست شد نظرشان را درباره هر یک از زیرشاخص‌ها در قالب طیف لیکرت ۵ تایی (از گزینه خیلی کم اهمیت تا گزینه خیلی با اهمیت) انتخاب کنند. سپس با کمک جدول شماره (۳)، عبارات زبانی به اعداد دلفی فازی تبدیل شد.

جدول (۳) عبارات زبانی و اعداد دلفی فازی (مارتینز و کانل، ۲۰۱۱)

عبارات زبانی	اعداد فازی مثلثی
خیلی کم	(۰, ۰, ۰,۲۵)
کم	(۰, ۰, ۲۵, ۰,۵)
متوسط	(۰,۲۵, ۰,۵, ۰,۷۵)
زیاد	(۰,۵, ۰,۷۵, ۱)
خیلی زیاد	(۰,۷۵, ۱, ۱)

$$b_j = \sum \frac{b_{ij}}{n} \quad \text{رابطه (۲)} \qquad a_j = \sum \frac{a_{ij}}{n} \quad \text{رابطه (۱)}$$

$$Crisp = \frac{a+b+c}{3} \quad \text{رابطه (۴)} \qquad c_j = \sum \frac{c_{ij}}{n} \quad \text{رابطه (۳)}$$

آنگاه بر اساس روابط (۱) تا (۳) میانگین فازی از امتیازات اخذ شده و بر مبنای رابطه (۴) میانگین فازی به عدد قطعی تبدیل گردید. نتایج کلیه محاسبات فازی سازی، در جدول شماره (۴) آورده شده است. لازم به ذکر است در این پژوهش عدد ۰,۷ آستانه در نظر گرفته شده است. همانطور که جدول شماره (۴) نشان می‌دهد در نهایت ۱۲ زیر شاخص دانش شامل (آشنایی با نرم‌افزارهای حسابداری، آشنایی با کسب و کار جهانی، دانش عمومی کسب و کار، دانش تخصصی مربوط به صنایع یا مشتریان، آشنایی با ریاضیات کسب و کار، آشنایی با حسابداری پیمان کاری، آشنایی با حسابداری دو طرفه، آشنایی با حسابداری بانکی، آشنایی با حسابداری هتلداری، آشنایی با حسابداری عملیات تجارت خارجی، آشنایی با حسابداری بیمه‌ای و آشنایی با حسابداری بخش دولتی و ۵ زیر شاخص مهارت شامل مهارت کار با نرم‌افزارهای حسابداری، مهارت شناخت ساختار سازمانی، مهارت درک کسب و کار مشتریان، مهارت‌های بین فردی، مهارت مذاکره و قدرت چانه زنی و مهارت مدیریت نیازهای درونی و بیرونی که مورد اجماع خبرگان نبودند در وضعیت عدم تایید قرار گرفتند.

جدول (۴): نتایج فازی زدایی و وضعیت زیرشاخص‌های دانش، مهارت و نگرش

وضعیت	میانگین غیر فازی	میانگین فازی		زیر شاخص‌های دانش مهارت و نگرش	ردیف	شاخص
تایید	۰/۸	۰/۹۲۵	۰/۸۲۵	آشنایی با استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی	۱	دانش
تایید	۰/۸	۰/۹۲۵	۰/۸۲۵	آشنایی با استانداردها و آیین‌نامه‌های حسابداری	۲	
تایید	۰/۸	۰/۹۲۵	۰/۸۵	آشنایی با تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی	۳	
تایید	۰/۷	۰/۹۰۰	۰/۷۲۵	آشنایی با نرم‌افزارهای کاربردی مانند ورد، اکسل و...	۴	
رد	۰/۶	۰/۸۲۵	۰/۶۰۰	آشنایی با نرم‌افزارهای حسابداری	۵	
تایید	۰/۸	۰/۹۲۵	۰/۸۵۰	آشنایی با اصول اخلاقی حرفه حسابداری	۶	
تایید	۰/۸	۰/۹۷۵	۰/۸۲۵	آشنایی با فناوری اطلاعات	۷	
تایید	۰/۸	۰/۹۷۵	۰/۸۲۵	آشنایی با سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری	۸	
تایید	۰/۷	۰/۹۷۵	۰/۸۷۵	آشنایی با سیستم کنترل‌های داخلی	۹	
تایید	۰/۸	۰/۹۰۰	۰/۸۰۰	آشنایی با قانون تجارت	۱۰	
تایید	۰/۸	۰/۹۵۰	۰/۸۲۵	آشنایی با قوانین و مقررات هیئت‌مدیره بازار سرمایه	۱۱	
تایید	۰/۸	۰/۹۵۰	۰/۸۰۰	آشنایی با قوانین و مقررات مالیاتی	۱۲	
رد	۰/۶	۰/۸۲۵	۰/۳۷۵	آشنایی با کسب و کار جهانی	۱۳	
رد	۰/۶	۰/۸۲۵	۰/۳۵۰	دانش عمومی کسب و کار	۱۴	
تایید	۰/۸	۰/۹۵	۰/۸۰۰	آشنایی با امور مالی	۱۵	
تایید	۰/۷	۰/۹۰۰	۰/۷۵۰	تحقیق و توسعه در حسابداری	۱۶	
رد	۰/۶	۰/۸۷۵	۰/۴۰	دانش تخصصی مربوط به صنایع با مشتریان	۱۷	
تایید	۰/۷	۰/۹۰۰	۰/۷۵۰	آشنایی با زبان انگلیسی	۱۸	
تایید	۰/۷	۰/۸۷۵	۰/۷۰۰	آشنایی با آمار و روش‌های کمی	۱۹	
رد	۰/۶	۰/۸۵۰	۰/۳۷۵	آشنایی با ریاضیات کسب و کار	۲۰	
تایید	۰/۷	۰/۹۰۰	۰/۷۲۵	آشنایی با حسابداری مدیریت	۲۱	
تایید	۰/۸	۰/۹۵۰	۰/۸۰۰	آشنایی با حسابداری بهای تمام‌شده	۲۲	
تایید	۰/۷	۰/۸۷۵	۰/۷۰۰	آشنایی با حسابداری دادگاهی	۲۳	
تایید	۰/۷	۰/۹۰۰	۰/۶۷۵	آشنایی با حسابداری شرکتی	۲۴	
رد	۰/۶	۰/۸۲۵	۰/۳۷۵	آشنایی با حسابداری پیمان‌کاری	۲۵	
رد	۰/۶	۰/۸۰۰	۰/۴۵۰	آشنایی با حسابداری دو طرفه	۲۶	
رد	۰/۶	۰/۸۲۵	۰/۳۵۰	آشنایی با حسابداری بانکی	۲۷	
تایید	۰/۷	۰/۸۷۵	۰/۷۰۰	آشنایی با حسابداری رایانه‌ای	۲۸	
رد	۰/۵	۰/۷۲۵	۰/۲۲۵	آشنایی با حسابداری هتلداری	۲۹	
رد	۰/۵	۰/۷۰۰	۰/۲۲۵	آشنایی با حسابداری عملیات تجارت خارجی	۳۰	
تایید	۰/۷	۰/۸۷۵	۰/۶۷۵	آشنایی با حسابداری تورمی	۳۱	
رد	۰/۶	۰/۸۲۵	۰/۳۵۰	آشنایی با حسابداری بیمه‌ای	۳۲	
رد	۰/۶	۰/۸۲۵	۰/۳۵۰	آشنایی با حسابداری بخش دولتی	۳۳	

شاخص	ردیف	زیر شاخص‌های دانش مهارت و نگرش	میانگین فازی			میانگین غیر فازی	وضعیت
مهارت	۱	مهارت عمومی حل مسأله شامل توانایی تشخیص روابط، تفسیر داده‌ها و استدلال تحلیلی	۰/۵۲۵	۰/۷۷۵	۰/۹۵۰	۰/۸	تایید
	۲	کار با نرم افزارهای حسابداری	۰/۳۷۵	۰/۶۲۵	۰/۸۵۰	۰/۶	رد
	۳	استفاده از کامپیوتر در حسابرسی	۰/۵۵۰	۰/۸۰۰	۰/۹۲۵	۰/۸	تایید
	۴	حسابرسی سیستم‌های کامپیوتری	۰/۵۰۰	۰/۷۵۰	۰/۹۰۰	۰/۷	تایید
	۵	تصمیم‌گیری	۰/۵۵۰	۰/۸۰۰	۰/۹۵۰	۰/۸	تایید
	۶	رهبری و مدیریت پروژه	۰/۵۵۰	۰/۸۰۰	۰/۹۵۰	۰/۸	تایید
	۷	تشخیص و تفکیک اطلاعات مربوط از نامربوط	۰/۵۷۵	۰/۸۲۵	۰/۹۷۵	۰/۸	تایید
	۸	شناخت ساختار سازمانی	۰/۳۷۵	۰/۶۲۵	۰/۸۷۵	۰/۶	رد
	۹	شناخت اولویت‌های سازمانی	۰/۴۰۰	۰/۶۵۰	۰/۹۰۰	۰/۷	تایید
	۱۰	شناخت نقاط ضعف و قوت سازمان	۰/۴۰۰	۰/۶۵	۰/۹۰۰	۰/۷	تایید
	۱۱	تجزیه و تحلیل منتقدانه	۰/۴۷۵	۰/۷۲۵	۰/۹۵۰	۰/۷	تایید
	۱۲	سازگاری با تغییرات محیط کار	۰/۴۷۵	۰/۷۲۵	۰/۹۰۰	۰/۷	تایید
	۱۳	کنترل تضاد و تعارض دیدگاه‌ها	۰/۴۲۵	۰/۶۷۵	۰/۸۵۰	۰/۷	تایید
	۱۴	درک کسب و کار مشتریان	۰/۳۵	۰/۵۷۵	۰/۸۲۵	۰/۶	رد
	۱۵	تشخیص و کشف تقلب	۰/۶۲۵	۰/۸۷۵	۰/۱۰۰۰	۰/۸	تایید
	۱۶	ارزیابی ریسک	۰/۶۵۰	۰/۹۰۰	۰/۹۷۵	۰/۸	تایید
	۱۷	ارزیابی شواهد حسابرسی	۰/۶۵۰	۰/۹۰۰	۰/۹۷۵	۰/۸	تایید
	۱۸	مدیریت استرس	۰/۴۲۵	۰/۶۷۵	۰/۸۵	۰/۷	تایید
	۱۹	مهارت‌های بین فردی	۰/۳۲۵	۰/۵۲۵	۰/۷۵۰	۰/۵	رد
	۲۰	مذاکره و قدرت چانه زنی	۰/۴۰۰	۰/۶۵	۰/۸۵۰	۰/۶	رد
	۲۱	مهارت‌های برقراری ارتباطات شفاهی و کتبی	۰/۴۷۵	۰/۷۲۵	۰/۹۲۵	۰/۷	تایید
	۲۲	اولویت بندی مسائل و مشکلات	۰/۴۵۰	۰/۷۰۰	۰/۹۰۰	۰/۷	تایید
	۲۳	گزارش نویسی	۰/۶۰۰	۰/۸۵۰	۰/۹۵۰	۰/۸	تایید
	۲۴	مهارت‌های ارائه (سخن‌وری)	۰/۵۲۵	۰/۷۷۵	۰/۹۲۵	۰/۷	تایید
	۲۵	ارزیابی اثربخشی برنامه	۰/۴۷۵	۰/۷۰۰	۰/۸۷۵	۰/۷	تایید
	۲۶	مدیریت نیازهای درونی و بیرونی	۰/۳۵۰	۰/۵۷۵	۰/۸۰۰	۰/۶	رد

وضعیت	میانگین غیر فازی	میانگین فازی	زیر شاخص‌های دانش مهارت و نگرش	ردیف	شاخص
تایید	۰/۷	۰/۸۷۵	اعتماد به نفس و توانایی های خود	۱	نگرش
تایید	۰/۷	۰/۹۵۰	نوآوری و خلاقیت	۲	
تایید	۰/۸	۰/۹۷۵	مسئولیت پذیری اجتماعی	۳	
تایید	۰/۸	۰/۹۷۵	پرانرژی و با انگیزه بودن	۴	
تایید	۰/۸	۰/۹۷۵	رعایت الزامات و مقررات قانونی	۵	
تایید	۰/۹	۰۰۰/۱	رعایت ادب و احترام در محیط کار	۶	
تایید	۰/۹	۰۰۰/۱	رعایت اخلاقیات و پایبندی به اصول و اخلاق حرفه‌ای	۷	
تایید	۰/۷	۰/۹۵۰	کمال گرایی و احساس رضایت	۸	
تایید	۰/۷	۰/۹۲۵	وفاداری به موسسه	۹	
تایید	۰/۹	۰۰۰/۱	یادگیری مستمر (تداوم در یادگیری)	۱۰	
تایید	۰/۹	۰۰۰/۱	آینده نگری	۱۱	
تایید	۰/۸	۰/۹۷۵	هدف گذاری	۱۲	
تایید	۰/۸	۰/۹۷۵	تفکر تحلیلی	۱۳	
تایید	۰/۸	۰/۹۵	برنامه‌ریزی جامع	۱۴	
تایید	۰/۸	۰/۹۷۵	مدیریت زمان	۱۵	
تایید	۰/۹	۰۰۰/۱	وجود روحیه تیمی و کارگروهی	۱۶	
تایید	۰/۹	۰۰۰/۱	صداقت حرفه‌ای	۱۷	
تایید	۰/۸	۰۰۰/۱	تردید حرفه‌ای (ذهن پرسشگر)	۱۸	
تایید	۰/۸	۰/۹۷۵	انعطاف پذیری	۱۹	
تایید	۰/۸	۰۰۰/۱	تفکر انتقادی	۲۰	
تایید	۰/۷	۰/۹۲۵	رابطه گرم و صمیمی	۲۱	

در مرحله بعد، پرسش‌نامه‌ای با طیف لیکرت ۵ تایی تدوین شد که در آن میزان توانایی علمی- تخصصی دانش آموختگان در خصوص هر یک زیر شاخص‌های مذکور در ۳ حوزه دانش (۲۱ سوال) و مهارت (۲۰ سوال) و نگرش (۲۱ سوال) با استفاده از طیف لیکرت بسیار کم تا بسیار زیاد مورد سنجش قرار می‌گرفت. روایی پرسشنامه که توسط خبرگان در روش دلفی تایید شده است. پایایی پرسشنامه نیز با استفاده از آلفا کرونباخ حساب شده است که در جدول (۴) نشان داده شده است. این پرسشنامه بین دانش آموختگان و نیز کارفرمایان ایشان (منظور شرکای موسسات حسابرسی است که بعنوان مالکان موسسه حسابرسی، کارفرما محسوب می‌شوند و فارغ التحصیلان ارشد حسابرسی در موسسه آنها مشغول بکار هستند) توزیع شد. لازم به ذکر است به دلیل محدود بودن تعداد شرکای موسسات حسابرسی در این پژوهش نظر سرپرست ارشد و مدیر فنی موسسات حسابرسی نیز اخذ شده است زیرا این دو گروه نیز در رده سازمانی هستند که سایر حسابرسان موسسه زیر دست ایشان کار کنند و صلاحیت پاسخگویی درباره مطلوبیت میزان دانش و مهارت و نگرش حسابرسان زیردستان را دارند اطلاعات مربوط به نمونه بررسی به صورت ذیل است:

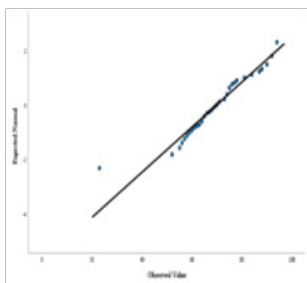
۱) دانش آموختگان کارشناسی ارشد حسابداری شاغل در حوزه حسابداری: مطابق با اطلاعات دفترچه انتخاب رشته کارشناسی ارشد حسابداری، تعداد دانشجویان ورودی ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ در دانشگاه‌های سراسری کشور (که بطور معمول انتظار می‌رود تا سال ۱۴۰۲ دانش آموخته شده باشند)، ۶۵۲ نفر می‌باشد. از این تعداد، دانش آموختگانی که مشغول به کار در حرفه حسابداری هستند مدنظر در این تحقیق بوده‌اند. از آنجایی که همه فارغ التحصیلان مشغول به کار حسابداری نیستند، لذا حجم جامعه عملاً نامعلوم فرض شد و به دلیل عدم امکان دسترسی حضوری به ایشان، پرسشنامه تحقیق بصورت الکترونیک و از طریق گروه‌های اجتماعی که دانشجویان و فارغ التحصیلان کارشناسی ارشد حسابداری ۶ دانشگاه دولتی دارای این رشته در آنها عضویت دارند؛ مانند گروه تلگرامی دانشکده مدیریت و حسابداری علامه طباطبائی^{۱۱}، گروه تلگرامی دانشجویان مقطع ارشد و دکترای شهید بهشتی^{۱۱}، گروه تلگرامی دانشجویان تحصیلات تکمیلی خوارزمی^{۱۲}، کانال تلگرامی انجمن علمی حسابداری فردسی^{۱۳}، کانال تلگرامی انجمن حسابداری الزهرا^{۱۴}، گروه روش پژوهش در حسابداری^{۱۵}، گروه نقد علمی نوشتارهای حسابداری و مالی^{۱۶}، ارسال پرسشنامه ذکر شد که تنها فارغ التحصیلان کارشناسی ارشد حسابداری که هم اکنون نیز در همین حرفه مشغول به کار هستند به این پرسشنامه پاسخ دهند که در نهایت پس از چند بار ارسال پرسشنامه و با پیگیری‌های مکرر تعداد ۶۱ پرسشنامه توسط دانش آموختگان کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه‌های سراسری که مشغول به کار حسابداری هستند، تکمیل و پاسخ داده شده است.

۲) کارفرمایان (حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی که «شریک» موسسه حسابداری هستند و دانش آموختگان کارشناسی ارشد حسابداری بعنوان نیروی کار در موسسه آنها کار می‌کنند): حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۴۰۲ مطابق آمار منتشره در وب سایت جامعه حسابداران رسمی ۱۷۷۴ هست که متأسفانه مشخص نیست از بین آنها چند نفر در رده شریک یا سرپرست ارشد و مدیر فنی هستند و دانش آموختگان کارشناسی ارشد حسابداری زیردست آنها مشغول به فعالیت حسابداری باشند، لذا پرسشنامه تحقیق مربوط به کارفرمایان نیز به صورت الکترونیکی و از طریق گروه‌های اجتماعی که متشکل از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی هستند، مانند گروه تلگرامی مبین^{۱۷} و اعتدال^{۱۸} ارسال گردیده است. در ابتدای پرسشنامه تاکید شد صرفاً شرکا با حسابرسان با رده سرپرست ارشد و مدیر فنی این پرسشنامه را تکمیل کنند که فارغ التحصیل کارشناسی ارشد حسابداری زیر دست او مشغول بکار است. در نهایت با پیگیری‌های مکرر ۱۲۰ پرسشنامه توسط افرادی که حائز شرایط مذکور بودند، تکمیل و دریافت شد.

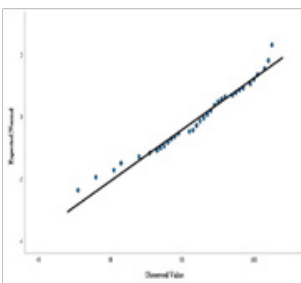
جدول (۵): ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه

آلفای کرونباخ		ابعاد کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی	گروه
کل	ابعاد		
	۰/۹۶۶	دانش	کارفرمایان (شرکای موسسه حسابرسی)
۰/۹۸۶	۰/۹۷۸	مهارت	
	۰/۹۶۵	نگرش	
	۰/۹۲۲	دانش	دانش آموختگان
۰/۹۶۲	۰/۹۵۱	مهارت	
	۰/۹۳۵	نگرش	

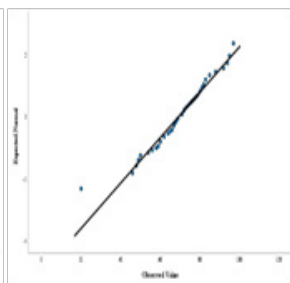
در ادامه برای بررسی توزیع داده‌های تحقیق و تعیین آزمون آماری، نمودار چندک چندک متغیرهای تحقیق رسم می‌گردد. همانطور که نمودار شماره (۱) نشان می‌دهد توزیع متغیرهای تحقیق انحرافات شدید از نرمال بودن ندارند و می‌توان آزمون‌های پارامتریک را روی آن‌ها اجرا کرد. بنابراین جهت تجزیه و تحلیل استنباطی داده‌ها، از آزمون‌های آماری پارامتریک و آزمون تی تک نمونه‌ای و تی مستقل، استفاده می‌شود.



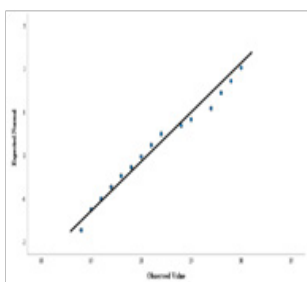
پرسشنامه دانش آموختگان - نگرش



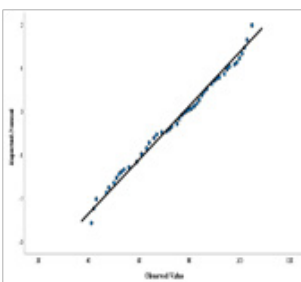
پرسشنامه دانش آموختگان - مهارت



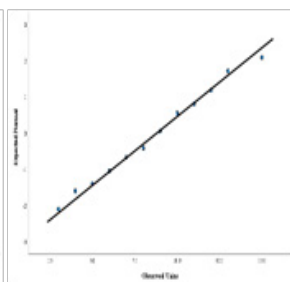
پرسشنامه دانش آموختگان - دانش



پرسشنامه حسابرسان - نگرش



پرسشنامه حسابرسان - مهارت



پرسشنامه حسابرسان - دانش

نمودار (۱) پراکندگی چندک چندک متغیرهای تحقیق

۴- یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۶، اطلاعات جمعیت شناختی گروه حساب‌برسان (کارفرمایان) و دانش‌آموختگان را نشان می‌دهد.

جدول (۶): اطلاعات جمعیت شناختی نمونه‌های پژوهش

دانش‌آموختگان				کارفرمایان			
درصد فراوانی	فراوانی	رده	نام متغیر	درصد فراوانی	فراوانی	رده	نام متغیر
۳۴/۴	۲۱	زن	جنسیت	۱۲/۵	۱۵	زن	جنسیت
۶۵/۶	۴۰	مرد		۸۷/۵	۱۰۵	مرد	
۵۴	۳۳	کمتر از ۳۰ سال	سن	۱۳/۳	۱۶	کمتر از ۳۰ سال	سن
۱۹/۷	۱۲	۳۱ تا ۳۵ سال		۲۶/۷	۳۲	۳۱ تا ۳۵ سال	
۱۸/۱	۱۱	۳۶ تا ۴۰ سال		۲۹/۲	۳۵	۳۶ تا ۴۰ سال	
۴/۹	۳	۴۱ تا ۴۵ سال		۱۰/۸	۱۳	۴۱ تا ۴۵ سال	
۳/۲	۲	۴۶ سال به بالا		۲۰	۲۴	۴۶ سال به بالا	
۷۷/۱	۴۷	۱ تا ۵ سال	سابقه کار حسابرسی	۱۴/۲	۱۷	کارشناسی	سطح تحصیلات
۱۸/۳	۱۱	۶ تا ۱۵ سال		۵۵	۶۶	کارشناسی ارشد	
۴/۹	۳	۱۶ تا ۲۵ سال		۳۰/۸	۳۷	دکتری	
				۳۶/۶	۴۴	سرپرست ارشد	رده سازمانی
				۲۹/۲	۳۵	مدیر فنی	
				۳۴/۲	۴۱	شریک موسسه	
				۶۴/۲	۷۷	۶ تا ۱۵ سال	
				۲۰/۸	۲۵	۱۶ تا ۲۵ سال	سابقه کار
				۱۵	۱۸	بیش از ۲۵ سال	
				۶۰	۷۳	تا ۱۵ سال	
				۰/۲۵	۳۰	۱۶ تا ۲۵ سال	
				۰/۰۸	۱۰	بیش از ۲۵ سال	سابقه عضویت در جامعه حسابداران رسمی
				۱۰۰٪	۱۲۰	جمع کل	

مطابق جدول ۷، نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای برای یافتن پاسخ سوال اول نشان می‌دهد که به غیر از دانش کسب شده در زمینه استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی، اصول اخلاقی حرفه حسابداری، فناوری اطلاعات، سیستم کنترل‌های داخلی، قانون تجارت، قوانین و مقررات مالیاتی، امور مالی، تحقیق و توسعه در حسابرسی، زبان انگلیسی، آمار و روش‌های کمی، حسابداری مدیریت، حسابداری بهای تمام شده، حسابداری قضایی، حسابداری شرکتی و حسابداری تورمی که به طور معنی‌داری ($p < 0.001$) پایین‌تر از متوسط و در وضعیت نامطلوب می‌باشند، دانش کسب شده در خصوص مابقی موارد در حد مطلوب است. به طور کلی، میانگین میزان مطلوبیت کیفیت دانش کسب شده حاصل از برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی

از دیدگاه دانش آموختگان برابر با ۲,۴۴ بدست آمده که از سطح متوسط (یعنی عدد ۳) کمتر است و مبین وضعیت نامطلوب کیفیت دانش کسب شده حاصل از برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی از دیدگاه دانش آموختگان می‌باشد ($p < 0.001$).

نتایج آزمون تی تک نمونه ای در خصوص سوال دوم پژوهش نشان می‌دهد که از دیدگاه کارفرمایان، میزان مطلوبیت کیفیت دانش کسب شده دانش آموختگان در خصوص استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی، اصول اخلاقی حرفه حسابداری، فناوری اطلاعات، سیستم کنترل‌های داخلی، قانون تجارت، قوانین و مقررات مالیاتی، امور مالی، تحقیق و توسعه در حسابرسی، زبان انگلیسی، آمار و روش‌های کمی، حسابداری مدیریت، حسابداری بهای تمام شده، حسابداری قضایی، حسابداری شرکتی و حسابداری تورمی همگی میانگینی کمتر از متوسط است و در سطح نامطلوب است ($p < 0.001$). در کل، میانگین میزان مطلوبیت کیفیت دانش کسب شده حاصل از برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی از دیدگاه کارفرمایان برابر با ۲,۳۰ است که نشان دهنده وضعیت نامطلوب دانش کسب شده توسط فارغ التحصیلان، از دیدگاه کارفرمایان می‌باشد ($p < 0.001$).

جدول (۷) نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای مطلوبیت کیفیت دانش فارغ التحصیلان ارشد حسابرسی

ردیف	سوال	پاسخ دهندگان	میانگین میزان مطلوبیت	آماره تی	سطح معناداری
۱	میزان دانش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲,۳۳	-۶,۱۶	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۱۹	-۱۱,۲۹	۰,۰۰۰
۲	میزان دانش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «استانداردها و آیین‌نامه‌های حسابداری» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۳,۱۸	۱,۵۹	۰,۱۱۷
		حسابرسان	۳,۴۰	۴,۴۱	۰,۰۰۰
۳	میزان دانش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۳,۶۴	۵,۹۶	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۳,۴۰	۳,۹۰	۰,۰۰۰
۴	میزان دانش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «نرم‌افزارهای کاربردی مانند ورد، اکسل و...» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۴,۰۲	۹,۸۴	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۳,۶۶	۷,۱۳	۰,۰۰۰
۵	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «اصول اخلاقی حرفه حسابداری» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲,۱۶	-۹,۸۵	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۰۵	-۱۴,۶۷	۰,۰۰۰

۰,۰۰۰	-۸,۱۴	۲,۲۳	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «فناوری اطلاعات» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۶
۰,۰۰۰	-۱۵,۸۰	۲,۰۳	حسابرسان		
۰,۰۰۰	۴,۶۳	۳,۵۶	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۷
۰,۰۰۱	۳,۲۶	۳,۳۱	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۵,۹۲	۲,۲۸	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «سیستم کنترل‌های داخلی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۸
۰,۰۰۰	-۱۱,۶۰	۲,۰۰	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۱۱,۴۲	۱,۹۵	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «قانون تجارت» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۹
۰,۰۰۰	-۱۲,۲۳	۲,۰۰	حسابرسان		
۰,۳۰۶	-۱,۰۳	۲,۸۷	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «قوانین و مقررات هیئت مدیره بازار سرمایه» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۰
۰,۶۹۰	-۰,۴۰۰	۲,۹۶	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۹,۸۱	۲,۰۰	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «قوانین و مقررات مالیاتی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۱
۰,۰۰۰	-۱۷,۶۱	۱,۸۹	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۸,۶۸	۲,۲۳	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «امور مالی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۲
۰,۰۰۰	-۱۷,۲۸	۲,۰۷	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۷,۹۴	۲,۰۰	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «تحقیق و توسعه در حسابداری» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۳
۰,۰۰۰	-۱۴,۷۹	۱,۹۳	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۷,۲۷	۲,۱۱	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «زبان انگلیسی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۴
۰,۰۰۰	-۱۴,۸۲	۱,۸۷	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۱۱,۸۲	۱,۹۷	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «آمار و روش‌های کمی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۵
۰,۰۰۰	-۲۴,۸۲	۱,۶۶	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۱۰,۷۰	۲,۰۵	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «حسابداری مدیریت» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۶
۰,۰۰۰	-۱۵,۵۱	۱,۹۲	حسابرسان		

۰,۰۰۰	-۹,۵۹	۲,۲۰	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «حسابداری بهای تمام شده» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۷
۰,۰۰۰	-۱۰,۸۴	۲,۰۶	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۱۴,۲۰	۱,۵۷	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «حسابداری قضایی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۸
۰,۰۰۰	-۲۸,۹۳	۱,۴۳	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۱۰,۷۳	۲,۰۷	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «حسابداری شرکتی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۹
۰,۰۰۰	-۱۴,۴۷	۱,۹۶	حسابرسان		
۰,۰۰۹	۲,۶۹	۳,۳۴	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «حسابداری رایانه‌ای» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۲۰
۰,۴۸۲	۰,۷۰۶	۳,۰۷	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۱۹,۳۶	۱,۶۴	دانش آموختگان	میزان دانش علمی - تخصصی کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «حسابداری توری» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۲۱
۰,۰۰۰	-۲۶,۳۰	۱,۵۳	حسابرسان		
<۰,۰۰۱	-۹,۶۴	۲,۴۴	دانش آموختگان	نمره کل دانش کسب شده از برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی	
<۰,۰۰۱	-۱۳,۵۳	۲,۳۰	حسابرسان		

مطابق جدول ۸ براساس نتایج آزمون تی تک نمونه ای در خصوص سوال سوم با توجه به اینکه میزان آماره تی، ۱,۷۵ و کمتر از مقدار بحرانی ۱,۹۶ است و سطح معناداری به دست آمده ۰,۰۸۰ (بیشتر از ۰,۰۵ است)، بنابراین تفاوت معناداری بین نظرات کارفرمایان و فارغ التحصیلان در خصوص مطلوبیت کیفیت دانش کسب شده جهت انجام شایسته و وظایف شغلی محوله به دانش آموختگان وجود ندارد و از نظر هر دو، کیفیت دانش فارغ التحصیلان در سطح نامطلوب است.

جدول (۸): مقایسه مطلوبیت کیفیت دانش کسب شده از برنامه درسی کارشناسی

ارشد حسابرسی با توجه به دیدگاه دانش آموختگان و کارفرمایان ایشان

بعد	گروه	میانگین میزان مطلوبیت کیفیت بعد دانش	انحراف معیار	آزمون تی مستقل	
				آماره	معنی داری
دانش	دانش آموختگان	۲,۴۴	۰,۴۴۷	۱,۷۵۸	۰,۰۸۰
	کارفرمایان	۲,۳۰	۰,۵۴۹		

نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای (جدول ۹) در خصوص سوال چهارم نشان می‌دهد که به غیر از کیفیت مهارت کسب شده در زمینه مهارت عمومی حل مسأله شامل توانایی تشخیص روابط، تفسیر داده‌ها و استدلال، تصمیم‌گیری، رهبری و مدیریت پروژه، تشخیص و تفکیک اطلاعات مربوط از نامربوط، شناخت اولویت‌های سازمانی، کنترل تضاد و تعارض دیدگاه‌ها، تشخیص

و کشف تقلب، ارزیابی شواهد حسابرسی، برقراری ارتباطات شفاهی و کتبی، اولویت‌بندی مسائل و مشکلات، ارائه (سخن‌وری) و ارزیابی اثربخشی برنامه که در سطح نامطلوبی ارزیابی شده‌اند مابقی موارد در سطح مطلوب یا متوسط می‌باشند. به طور کلی نیز، میانگین مطلوبیت کیفیت مهارت کسب شده در بین دانش‌آموختگان برابر با ۲,۶۴ بدست آمده که از حد متوسط کمتر است و نشان دهنده وضعیت نامطلوب کیفیت مهارت کسب شده از دیدگاه دانش‌آموختگان می‌باشد ($p < 0.001$).

نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای (جدول ۹) درخصوص پاسخ سوال پنجم نشان می‌دهد که از دیدگاه کارفرمایان به غیر از مهارت کسب شده در زمینه مهارت عمومی حل مسأله شامل توانایی تشخیص روابط، تفسیر داده‌ها و استدلال، تصمیم‌گیری، رهبری و مدیریت پروژه، تشخیص و تفکیک اطلاعات مربوط از نامربوط، شناخت اولویت‌های سازمانی، کنترل تضاد و تعارض دیدگاه‌ها، تشخیص و کشف تقلب، ارزیابی شواهد حسابرسی، برقراری ارتباطات شفاهی و کتبی، اولویت‌بندی مسائل و مشکلات، ارائه (سخن‌وری) و ارزیابی اثربخشی برنامه که در سطح نامطلوبی از کیفیت قرار دارند، مابقی موارد از کیفیت مطلوب یا متوسطی برخوردارند. به طور کلی نیز، میانگین مطلوبیت کیفیت مهارت کسب شده از برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی از دیدگاه کارفرمایان برابر با ۲,۴۹ بدست آمده که از حد متوسط کمتر است و نشان دهنده وضعیت نامطلوب مهارت کسب شده توسط فارغ‌التحصیلان از دیدگاه کارفرمایان می‌باشد ($p < 0.001$).

جدول (۹): نتایج آزمون t مطلوبیت کیفیت مهارت فارغ‌التحصیلان ارشد حسابرسی

ردیف	سوال	پاسخ دهندگان	میانگین میزان مطلوبیت	آماره تی	سطح معناداری
۱	میزان مهارت کسب شده توسط دانش‌آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «حل مسأله شامل توانایی تشخیص روابط، تفسیر داده‌ها و استدلال تحلیلی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش‌آموختگان	۲,۰۸	-۱۷,۰۶	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۱,۹۶	-۱۶,۴۸	۰,۰۰۰
۲	میزان مهارت کسب شده توسط دانش‌آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «استفاده از کامپیوتر در حسابرسی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش‌آموختگان	۳,۶۱	۴,۶۴	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۳,۳۹	۳,۹۶	۰,۰۰۰
۳	میزان مهارت کسب شده توسط دانش‌آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «حسابرسی سیستم‌های کامپیوتری» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش‌آموختگان	۳,۲۱	۱,۶۹	۰,۰۹۶
		حسابرسان	۳,۰۶	۰,۵۸۴	۰,۵۶۱
۴	میزان مهارت کسب شده توسط دانش‌آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «تصمیم‌گیری» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش‌آموختگان	۲,۰۸	-۱۴,۵۴	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۰۲	-۱۶,۱۰	۰,۰۰۰

۵	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «هبری و مدیریت پروژه» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲،۱۰	۱۱،۷۸-	۰،۰۰۰
		حسابرسان	۲،۰۰	۱۴،۹۰-	۰،۰۰۰
۶	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «تشخیص و تفکیک اطلاعات مربوط از نامربوط» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲،۲۱	۸،۱۳-	۰،۰۰۰
		حسابرسان	۲،۰۷	۱۲،۳۱-	۰،۰۰۰
۷	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «شناخت اولویت‌های سازمانی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲،۱۵	۱۰،۶۰-	۰،۰۰۰
		حسابرسان	۱،۹۵	۱۵،۲۱-	۰،۰۰۰
۸	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «شناخت نقاط ضعف و قوت سازمان» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۳،۶۷	۶،۱۶	۰،۰۰۰
		حسابرسان	۳،۳۰	۲،۸۶	۰،۰۰۵
۹	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «تجزیه و تحلیل منتقدانه» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۳،۴۱	۳،۵۵	۰،۰۰۱
		حسابرسان	۳،۲۵	۲،۶۱	۰،۰۱۰
۱۰	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «سازگاری با تغییرات محیط کار» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۳،۷۴	۵،۷۷	۰،۰۰۰
		حسابرسان	۳،۳۹	۳،۸۲	۰،۰۰۰
۱۱	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «کنترل تضاد و تعارض» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲،۰۷	۱۰،۷۳-	۰،۰۰۰
		حسابرسان	۱،۹۷	۱۵،۱۷-	۰،۰۰۰
۱۲	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «تشخیص و کشف تقلب» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲،۰۲	۱۲،۹۹-	۰،۰۰۰
		حسابرسان	۱،۹۶	۱۵،۷۲-	۰،۰۰۰
۱۳	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «ارزیابی ریسک» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۳،۱۶	۱،۳۹	۰،۱۶۷
		حسابرسان	۳،۰۳	۰،۲۴۲	۰،۷۱۰
۱۴	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «ارزیابی شواهد حسابداری» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲،۱۳	۸،۲۱-	۰،۰۰۰
		حسابرسان	۱،۹۰	۱۷،۶۱-	۰،۰۰۰
۱۵	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابداری در زمینه «مدیریت استرس» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابداری تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۳،۱۸	۱،۴۴	۰،۱۵۴
		حسابرسان	۳،۱۵	۱،۴۹	۰،۱۳۸

۰,۰۰۰	-۱۳,۲۲	۱,۹۳	دانش آموختگان	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «برقراری ارتباطات شفاهی و کتبی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۶
۰,۰۰۰	-۹,۲۶	۲,۲۲	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۶,۲۰	۲,۳۱	دانش آموختگان	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «اولویت بندی مسائل و مشکلات» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۷
۰,۰۰۰	-۹,۷۶	۲,۱۷	حسابرسان		
۰,۰۰۰	۳,۹۳	۳,۵۴	دانش آموختگان	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «گزارش نویسی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۸
۰,۴۱۰	۰,۸۲۷	۳,۱۱	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۷,۳۱	۲,۱۵	دانش آموختگان	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «ارائه (سخن وری)» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۹
۰,۰۰۰	-۱۰,۷۳	۲,۰۹	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۸,۳۵	۲,۰۷	دانش آموختگان	میزان مهارت کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «ارزیابی اثربخشی برنامه» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۲۰
۰,۰۰۰	-۱۲,۳۴	۲,۰۱	حسابرسان		
<۰,۰۰۱	-۵,۷۳	۲,۶۴	دانش آموختگان	نمره کل مهارت حاصل شده از برنامه درسی رشته حسابرسی	
<۰,۰۰۱	-۷,۸۸	۲,۴۹	حسابرسان		

نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای (جدول ۱۰) برای یافتن پاسخ سوال ششم نشان می‌دهد که به توجه به میزان آماره تی، ۱,۴۴ که کمتر از مقدار ۱,۹۶ است و سطح معناداری به دست آمده (۰,۱۵۰)، تفاوت معناداری بین میانگین نمره مطلوبیت مهارت کسب شده توسط فارغ‌التحصیلان از دیدگاه دانش آموختگان با کارفرمایان وجود ندارد و از نظر هر دو گروه، مهارت کسب شده در سطح نامطلوبی است.

جدول ۱۰: مقایسه مطلوبیت کیفیت مهارت‌های کسب شده از برنامه درسی رشته کارشناسی ارشد حسابرسی با توجه به دیدگاه دانش آموختگان و کارفرمایان ایشان

آزمون تی مستقل	انحراف معیار	میانگین میزان مطلوبیت کیفیت بعد مهارت	گروه	بعد
۰,۱۵۰	۱,۴۴۷	۲,۶۴	دانش آموختگان	مهارت
		۲,۴۹	کارفرمایان	

نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای در جدول شماره (۱۱) در خصوص سوال هفتم نشان می‌دهد که از دیدگاه دانش آموختگان به غیر از کیفیت نگرش کسب شده در زمینه اعتماد به نفس و اتکا به توانایی‌های خود، نوآوری و خلاقیت، پر انرژی و با انگیزه بودن، رعایت الزامات و مقررات قانونی، کمال گرایی و احساس رضایت، یادگیری مستمر (تداوم در یادگیری)، هدف‌گذاری، برنامه‌ریزی

جامع، مدیریت زمان، وجود روحیه تیمی و کارگروهی، صداقت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای، انعطاف پذیری، تفکر انتقادی، رابطه گرم و صمیمی که به طور معنی داری ($p < 0.001$) در وضعیت نامطلوب ارزیابی شده‌اند مابقی موارد در حد مطلوب است. به طور کلی نیز، میانگین مطلوبیت کیفیت نگرش کسب شده از برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی در بین دانش آموختگان برابر با ۲,۸۸ بدست آمده که کمتر از حد متوسط است و نشان دهنده وضعیت نامطلوب این بعد از دیدگاه دانش آموختگان می‌باشد (معنی‌داری > 0.001).

نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای در جدول شماره (۱۱) در خصوص سوال هشتم نشان می‌دهد به غیر از کیفیت نگرش کسب شده در زمینه اعتماد به نفس و اتکا به توانایی‌های خود، نوآوری و خلاقیت، پر انرژی و با انگیزه بودن، رعایت الزامات و مقررات قانونی، کمال گرایی و احساس رضایت، یادگیری مستمر (تداوم در یادگیری)، هدف‌گذاری، برنامه ریزی جامع، مدیریت زمان، وجود روحیه تیمی و کارگروهی، صداقت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای، انعطاف پذیری، تفکر انتقادی، رابطه گرم و صمیمی که به طور معنی داری ($p < 0.001$) کمتر از سطح متوسط و در وضعیت نامطلوب ارزیابی شده‌اند، مابقی موارد در حد مطلوب می‌باشد. به طور کلی نیز، میانگین مطلوبیت کیفیت نگرش کسب شده از برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی با توجه به دیدگاه کارفرمایان برابر با ۲,۶۵ بدست آمده که نشان دهنده وضعیت نامطلوب این بعد از دیدگاه کارفرمایان می‌باشد (معنی‌داری > 0.001).

جدول (۱۱): نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای مطلوبیت کیفیت نگرش فارغ التحصیلان ارشد حسابرسی

ردیف	سوال	پاسخ دهندگان	میانگین میزان مطلوبیت	آماره تی	سطح معناداری
۱	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «اعتماد به نفس و اتکا به توانایی‌های خود» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲,۳۱	-۶,۸۴	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۲۳	-۱۰,۷۷	۰,۰۰۰
۲	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «نوآوری و خلاقیت» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲,۴۴	-۵,۰۲	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۱۱	-۱۳,۷۲	۰,۰۰۰
۳	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «مسئولیت پذیری اجتماعی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۴,۲۰	۱۳,۷۷	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۳,۷۷	۸,۴۲	۰,۰۰۰
۴	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «پر انرژی و با انگیزه بودن» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲,۴۴	-۷,۰۲	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۳۸	-۸,۰۶	۰,۰۰۰

۰,۰۰۰	-۸,۳۹	۲,۳۳	دانش آموختگان	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «رعایت الزامات و مقررات قانونی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۵
۰,۰۰۰	-۹,۶۷	۲,۲۹	حسابرسان		
۰,۰۰۰	۱۴,۰۷	۴,۳۸	دانش آموختگان	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «رعایت ادب و احترام در محیط کار» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۶
۰,۰۰۰	۱۳,۲۱	۴,۱۱	حسابرسان		
۰,۰۰۰	۱۵,۳۳	۴,۴۶	دانش آموختگان	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «رعایت اخلاقیات و پایبندی به اصول و اخلاق حرفه‌ای» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۷
۰,۰۰۰	۱۱,۲۲	۳,۹۷	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۸,۰۶	۲,۳۳	دانش آموختگان	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «کمال‌گرایی و احساس رضایت» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۸
۰,۰۰۰	-۹,۳۸	۲,۳۱	حسابرسان		
۰,۰۰۰	۷,۷۴	۳,۹۸	دانش آموختگان	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «وفاداری به موسسه» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۹
۰,۰۰۰	۵,۸۹	۳,۶۴	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۶,۴۸	۲,۴۴	دانش آموختگان	یادگیری مستمر (تداوم در یادگیری) میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «یادگیری مستمر (تداوم در یادگیری)» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۰
۰,۰۰۰	-۱۳,۳۵	۲,۲۵	حسابرسان		
۰,۰۰۰	۱۱,۰۳	۴,۲۱	دانش آموختگان	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «آینده‌نگری» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۱
۰,۰۰۰	۸,۳۹	۳,۸۰	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۷,۰۲	۲,۴۴	دانش آموختگان	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «هدف‌گذاری» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۲
۰,۰۰۰	-۱۱,۴۹	۲,۲۳	حسابرسان		
۰,۰۰۰	۸,۰۹	۳,۹۰	دانش آموختگان	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «تفکر تحلیلی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۳
۰,۰۰۰	۵,۹۵	۳,۶۰	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۸,۱۳	۲,۳۴	دانش آموختگان	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «برنامه‌ریزی جامع» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۴
۰,۰۰۰	-۱۷,۷۳	۱,۹۶	حسابرسان		
۰,۰۰۰	-۸,۵۸	۲,۳۰	دانش آموختگان	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «مدیریت زمان» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	۱۵
۰,۰۰۰	-۱۵,۴۴	۱,۹۹	حسابرسان		

۱۶	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «وجود روحیه تیمی و کارگروهی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲,۳۹	-۶,۸۶	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۲۰	-۱۲,۲۸	۰,۰۰۰
۱۷	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «صداقت حرفه‌ای» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲,۴۸	-۶,۳۲	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۳۱	-۱۰,۸۸	۰,۰۰۰
۱۸	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «تردید حرفه‌ای» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲,۳۰	-۸,۹۵	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۱۳	-۱۴,۰۷	۰,۰۰۰
۱۹	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «انعطاف‌پذیری» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲,۳۵	-۶,۸۷	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۱۷	-۱۳,۵۴	۰,۰۰۰
۲۰	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «تفکر انتقادی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲,۲۳	-۹,۳۶	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۱۱	-۱۲,۸۲	۰,۰۰۰
۲۱	میزان نگرش کسب شده توسط دانش آموختگان رشته حسابرسی در زمینه «برقراری رابطه گرم و صمیمی» جهت پاسخگویی به نیازهای شغلی در حرفه حسابرسی تا چه میزان در حد مطلوب است؟	دانش آموختگان	۲,۴۴	-۴,۸۱	۰,۰۰۰
		حسابرسان	۲,۲۱	-۱۳,۳۶	۰,۰۰۰
	نمره کل نگرش کسب شده از برنامه درسی رشته حسابرسی	دانش آموختگان	۲,۸۸	-۱,۹۷	<۰,۰۰۱
		حسابرسان	۲,۶۵	-۶,۸۹	<۰,۰۰۱

نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای در جدول شماره (۱۲) در خصوص سوال نهم نشان می‌دهد که با توجه به میزان آماره تی، ۲,۹۲ و معنی داری کمتر از ۰,۰۵، بین دانش آموختگان و کارفرمایان ایشان در خصوص کیفیت بعد نگرش در برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به میزان میانگین‌های دو گروه، مشاهده می‌شود که میانگین نمرات دانش آموختگان به طور معنی داری بیشتر از این میانگین در کارفرمایان می‌باشد.

جدول (۱۲): مقایسه مطلوبیت کیفیت نگرش‌های کسب شده از برنامه درسی رشته کارشناسی ارشد حسابرسی با توجه به دیدگاه دانش آموختگان و کارفرمایان ایشان

بعد	گروه	میانگین میزان مطلوبیت کیفیت نگرش	انحراف معیار	آزمون تی مستقل	
				آماره تی	معینداری
نگرش	دانش آموختگان	۲,۸۸	۰,۴۴۰	۲,۹۲	<۰,۰۰۱
	کارفرمایان (شرکا موسسه حسابرسی)	۲,۶۵	۰,۵۳۳		

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش به ارزیابی کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابداری از دیدگاه دانش‌آموختگان رشته حسابداری و حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی با رده سرپرست ارشد به بالا که دانش‌آموختگان رشته حسابداری برایشان کار می‌کنند با استفاده از الگوی دانش، مهارت و نگرش پرداخته شده است. به طور کلی یافته‌ها حاکی از آن است که از دیدگاه دانش‌آموختگان رشته حسابداری و کارفرمایانشان در موسسات حسابداری، کیفیت بیرونی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابداری برای انتقال دانش، مهارت و نگرش لازم به دانش‌آموختگان برای انجام شایسته وظایف شغلی در فعالیتهای حرفه‌ای بازار کار حسابداری در وضعیت نامطلوبی قرار دارد. به عبارت دیگر، مطلوبیت کیفی برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابداری در حدی نیست که حسابرسان را برای ورود به بازار کار آماده کند و برنامه‌های درسی کارشناسی ارشد حسابداری در موسسات آموزش عالی مطابق با تقاضاهای بازار کار و تغییرات حرفه ارائه نمی‌شود. از آنجا که در تحقیقات داخلی تحقیقات مرتبط با رشته حسابداری با برنامه درسی آن بسیار محدود و اندک می‌باشد این نتایج را می‌توان با نتایج تحقیقات انجام شده درخصوص ضعف برنامه درسی حسابداری در کشور مورد مقایسه قرار داد. از اینرو نتایج تحقیق حاضر با نتایج تحقیق باغومیان و رحیمی باغی (۱۳۹۱) و نصیرزاده و خلیفه سلطانی (۱۳۹۷)، جامعی (۱۳۹۷) و پولادیان و سروستانی (۱۴۰۰) همسواست.

برای بهبود کیفیت بعد دانش لازم در دانشجویان، پیشنهاد می‌شود باید بین برنامه درسی حسابداری و نیازهای بازار کار حسابداری تناسب وجود داشته باشد و بر همین مبنا دروس کاربردی و دانش محور و استفاده از فناوری‌های نوین نظیر هوش مصنوعی در حسابداری، حسابداری رایانه‌ای، تجزیه و تحلیل کلان داده‌ها، اقتصادسنجی و روش پژوهش در حسابداری، آموزش گزارش نویسی در حسابداری، کاربرد نرم‌افزارهای مالی در حسابداری، کاربرد حسابداری در صنایع مختلف، حسابداری بر مبنای هوش مصنوعی، مدیریت ریسک بنگاه‌های تجاری، مبنای حقوقی قراردادهای تجاری، حسابداری بخش عمومی، آسیب شناسی صورت‌های مالی، نقش آمار در حسابداری، آشنایی با رویه‌های حسابداری مستمر روز در دنیا، آشنایی با حسابداری دیجیتال، آشنایی با حسابداری بلاک چین، آشنایی با حسابداری قضایی، روانشناسی در حسابداری و آموزش‌های رفتارشناختی برای حسابرسان و آشنایی با سندرسی و کاربرد نویسی در حسابداری، لازم است در برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابداری مدنظر قرار گیرد.

برای بهبود کیفیت بعد مهارت لازم در دانشجویان، پژوهش حاضر پیشنهاد می‌کند با توجه به ماهیت عملی بودن حسابداری و گرایش‌های آن مانند حسابداری باید زمان آموزش‌ها به شکل عملی افزایش یابد و بین آموزش‌های عملی و تئوری توازن برقرار شود و درواقع جنبه تئوری و عمل با هم ترکیب شود به عنوان مثال اضافه کردن دوره کارآموزی با همکاری موسسات معتبر حسابداری به دانشجویان کمک می‌کند به صورت عملی با شرایط محیط کار آشنا شده و نیازهای

مهارتی بازار کار حسابرسی را درک کنند. همچنین سوق دادن پایان نامه‌ها به انجام پروژه‌های تحقیقاتی در سازمانها و ارگان‌ها نیز می‌تواند برای این منظور مفید باشد. بعلاوه نتایج این تحقیق نشان می‌دهد جهت افزایش و ارتقای سطح مهارت دانشجویان این رشته، در قالب واحدهای درسی مهارت‌هایی مانند حل مسأله شامل توانایی تشخیص روابط، تفسیر داده‌ها و استدلال، تصمیم‌گیری، رهبری و مدیریت پروژه، تشخیص و تفکیک اطلاعات مربوط از نامربوط، شناخت اولویت‌های سازمانی، کنترل تضاد و تعارض دیدگاه‌ها، تشخیص و کشف تقلب، ارزیابی شواهد حسابرسی، برقراری ارتباطات شفاهی و کتبی، اولویت‌بندی مسائل و مشکلات، ارائه (سخن‌وری) و ارزیابی اثربخشی برنامه، در روزرسانی سرفصل برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی، در برنامه درسی این رشته لحاظ گردد، به گونه‌ای که فارغ‌التحصیلان پس از اتمام تحصیل برای ورود به بازار کار حسابرسی نیاز به گذراندن دوره‌های مهارت آموزی و کارورزی که اغلب پر هزینه و زمان بر هست، نباشند.

برای بهبود کیفیت بعد نگرش لازم در دانشجویان، پژوهش حاضر پیشنهاد می‌کند برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابرسی به گونه‌ای تدوین شود که علاوه بر موضوعات تئوری و عملی که مرتبط با سطح دانش و مهارت دانشجویان است، موارد مرتبط با نگرش اعتماد به نفس و اتکا به توانایی‌های خود، نگرش نوآوری و خلاقیت، نگرش پر انرژی و با انگیزه بودن، نگرش رعایت الزامات و مقررات قانونی، نگرش کمال‌گرایی و احساس رضایت، نگرش یادگیری مستمر (تداوم در یادگیری)، نگرش هدف‌گذاری، نگرش برنامه ریزی جامع، نگرش مدیریت زمان، نگرش وجود روحیه تیمی و کارگروهی، نگرش صداقت حرفه‌ای، نگرش تردید حرفه‌ای، نگرش انعطاف‌پذیری و نگرش تفکر انتقادی را به گونه‌ای موثر در دانشجویان ایجاد و ارتقا یابد.

بعنوان پیشنهاد برای تحقیقات آتی، می‌توان نظر کارفرمایان را در خصوص بهبود کیفیت بیرونی برنامه درسی حسابرسی جویا شد و مورد تحلیل قرار گرفت و با نظرات اساتید و دانش‌آموختگان مورد مقایسه قرار داد.

مهمترین محدودیت این پژوهش، مشکلات جلب همکاری جامعه آماری (دانش‌آموختگان و شرکا و مدیران ارشد موسسات حسابرسی) در پاسخگویی به سوالات پرسشنامه‌ها بود. همچنین از آنجا که یک گروه از نمونه آماری این پژوهش، صرفاً دانش‌آموختگان دانشگاه‌های سراسری کشور بودند، محدودیت تعمیم‌پذیری نتایج این پژوهش به کل دانشجویان حسابرسی کشور (اعم از دانشگاه آزاد و غیر انتفاعی و پیام نور) وجود دارد. بخصوص اینکه تعداد مشارکت‌کنندگان در این پژوهش کمتر از تعداد نمونه مورد نیاز برای جامعه نامعلوم ۳۸۴ نفر) است.

همچنین با توجه اینکه در پژوهش حاضر منظور از کارفرما، شرکا و مدیران ارشد و مدیران فنی موسسات حسابرسی است و این احتمال وجود دارد که برخی از این کارفرمایان خودشان فارغ‌التحصیل کارشناسی ارشد رشته «حسابرسی» باشد لذا این امر بعنوان یک محدودیت در تحقیق حاضر تلقی می‌شود که پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی این موضوع کنترل شود.

منابع

- اثنی عشری، حمیده؛ غلامی فتیده، اشکان؛ هوشمند، عباس. (۱۴۰۱). شکاف آموزشی و کیفیت حسابداری. دانش حسابداری مالی، ۹(۴):۹۵-۱۲۱.
- اثنی عشری، حمیده؛ منتی، وحید و پاک نژاد، فرانیه. (۱۴۰۱). رابطه‌ی توانمندی‌های حساب‌رسان داخلی با پذیرش پیشنهادهاى آن‌ها توسط مدیران حسابداری داخلی، پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۱(۴):۸-۳۱
- اسکندری، کیوان. (۱۳۹۲). آموزش حسابداری و اقتصاد دیجیتال با پردازش بی‌درنگ، مجله حسابداری، شماره ۶۸:۱۲۴-۱۳۲.
- بازرگان، عباس. (۱۳۷۶). کیفیت و ارزیابی آن در آموزش عالی، نگاهی به تجربه‌های ملی و بین‌المللی. رهیافت، (۱۵): ۶۰-۷۱.
- بازرگان، عباس. (۱۳۹۴). استانداردهای آموزش عالی: از آرمان تا واقعیت. نامه آموزش عالی، ۸(۳۰): ۱۱-۲۲.
- باغومیان، رافیک؛ رحیمی باغی، علی. (۱۳۹۰). موانع پیشرفت آموزش حسابداری در ایران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۹(۳۵): ۶۹-۹۱.
- بیگ پناه، بهزاد؛ اثنی عشری، حمیده؛ هشی، عباس و اسدی، غلامحسین. (۱۴۰۰). تاثیر وضعیت سرمایه انسانی در موسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۱(۳):۱۲۸-۱۴۹
- پولادیان، فاطمه؛ سروستانی، امیر. (۱۴۰۰). مهارت‌های نرم دانش‌آموختگان حسابداری جهت ورود به حرفه حسابداری: حلقه مفقوده آموزش رشته حسابداری و حسابداری در دانشگاه، سومین همایش ملی مدیریت دانش و کسب و کارهای الکترونیکی با رویکرد اقتصاد مقاومتی، مشهد.
- جامعی، رضا. (۱۳۹۷). بررسی تناسب محتوا و شیوه‌های آموزش حسابداری (کارشناسی ارشد) با مهارت‌های مورد نیاز بازار کار: از دیدگاه دانشجویان، اساتید دانشگاه و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. فصلنامه تدریس پژوهی، (۳): ۱-۱۶.
- دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۹). الگوی عوامل موثر بر بالندگی حسابداری در ایران. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۹(۳۶): ۳۲۳-۳۵۸.
- رضائی پسته نوئی، یاسر؛ قربانی، علی اصغر. (۱۳۹۱). آینده آموزش حسابداری در ایران: فرصت‌ها و تهدیدها، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه الزهراء. ۵۵-۸۴.
- رحمانی، رمضان؛ فتحی واجارگاه، کورش. (۱۳۸۷). ارزشیابی کیفیت در آموزش عالی. دومانه علمی- پژوهشی راهبردهای آموزش در علوم پزشکی، ۱(۱): ۲۸-۳۹.
- سرفصل برنامه درسی کارشناسی ارشد حسابداری. (۱۳۹۵). وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ایران، شورای عالی برنامه‌ریزی آموزشی.
- سلمانی، محسن. (۱۴۰۰). دانش مهارت و نگرش. دانش نامه آموزش‌های علمی- کاربردی. ۱-۸.
- شعری آناقیز، صابر؛ رحیمیان، نظام الدین؛ صالحی صدقیانی، جمشید؛ خراسانی، ابوطالب.

(۱۳۹۶). نیازسنجی آموزشی و شناسایی مهارت‌های حسابربان مستقل؛ مدیران مالی و تحلیل‌گران مالی ایران بر اساس مدل کاتز. آموزش و توسعه منابع انسانی، (۱۴): ۱۴۱-۱۵۷. شفیع‌نی، علی؛ برهانی اصفهانی، مهرداد. (۱۳۹۹). تاثیر آموزش‌های آکادمیک دانشگاهی بر روی رعایت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی، دومین کنفرانس بین‌المللی نوآوری در مدیریت کسب و کار و اقتصاد، تهران.

فتحی واجارگاه، کوروش؛ شفیع‌نی، ناهید. (۱۳۸۶). ارزشیابی کیفیت برنامه درسی دانشگاهی (مورد برنامه درسی آموزش بزرگسالان). مطالعات برنامه درسی، ۲(۵)، ۱-۲۶. قربانی، سمیه؛ نیلی، محمدرضا؛ دلبری، سمیرا. (۱۳۹۳). مطالعه تطبیقی ارزیابی کیفیت برنامه درسی آموزش عالی. دو فصلنامه مطالعات برنامه درسی آموزش عالی، ۵(۹): ۹۰-۱۰۶. قنبرپور لیموئی، ریحانه؛ جواد، صنعتی‌نیا؛ احمدی زاده، سمیه. (۱۳۹۴). وضعیت و مشکلات حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی در ایران، کنگره بین‌المللی مدیریت، اقتصاد و توسعه کسب و کار، تبریز، دبیرخانه دائمی کنگره.

مشایخی، بیتا؛ شفیع‌پور، سیدمجتبی. (۱۳۹۱). بررسی کارایی نظام آموزشی رشته حسابداری در سطح دانشگاه‌های ایران با استفاده از تکنیک تحلیل پوششی داده‌ها. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۹(۶۷): ۱۱۹-۱۴۲.

ملکیان، اسفندیار؛ کامیابی، یحیی؛ ابراهیمی مجد، هادی. (۱۴۰۱). ارائه مدلی برای ارتقا کیفیت و مهارت حسابرس از دیدگاه حرفه و کارفرما، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳(۱۲): ۲۸۱-۳۰۰. مهدوی، غلامحسین؛ سرمدی‌نیا، عبدالمجید. (۱۴۰۲). دیدگاه اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های دولتی در خصوص عوامل مؤثر بر اثربخشی تدریس حسابداری. مجله دانش حسابداری، ۱۴(۱)، ۹۳-۱۱۸.

میرزایی، حسین. (۱۳۹۲). بررسی نقش آموزش حسابرسی در درک عملیات حسابرسی توسط استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد. نصیرزاده، فرزانه؛ خلیفه سلطانی، ناهید سادات. (۱۳۹۷). شناسایی مهارت‌ها، دانش و نگرش‌های لازم برای حسابربان امروز. مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، ۱(۴): ۴۴-۶۵. نوروش، ایرج؛ مشایخی، بیتا. (۱۳۸۴). نیازها و اولویت‌های آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۱): ۱۳۳-۱۶۱.

نیکخواه، محمد؛ شریف، مصطفی؛ نصر، احمدرضا و طالبی، هوشنگ. (۱۳۹۰). امکان‌سنجی کاربرد شاخص‌های ارزیابی آموزش عالی در حوزه ارزشیابی برنامه‌درسی دوره تحصیلات تکمیلی، بر مبنای الگوی سیپ. مدیریت و برنامه‌ریزی در نظام‌های آموزشی، ۴(۲): ۱۰۰-۱۳۲.

Abdalla, R. (2023). The important accounting graduates skills for the Libyan job market: perceptions of academics and professionals. Journal of Management and Business Education, 6(3), 305-329.

Abun, D. Magallanes, T. Encarnacion, M. & Lalaine, S. (2019). The Attitude of Graduate students toward Research and their Intention to Conduct Research in the Future. Electronic

Journal. 2(11) : 74-87.

Armitage, J. & Poyzer, K. (2010). Academicians' and Practitioners' Views on the Importance of the Topical Content in the First Auditing Course. *American Journal of Business Education*, 3(1), 210-238.

Baghomian, R. & A. Rahimi Baghi. (2011). Obstacles to the progress of accounting education in Iran. *Empirical Studies of financial accounting*, 9(35): 69-91. (in persian).

Bazargan, A. (1997). Quality and its evaluation in higher education, a look at national and international experiences. *Reach*, (15) : 60-71. (in persian).

Bazargan, A. (2014). Higher education standards: from ideal to reality. *Higher Education Letter*, 8(30): 11-22. (in persian).

Beyghanah, B., asnaashari, H., Hoshi, A., & Assadi, G. (2021). The effect of human resource situation on the audit quality in the audit firms. *Professional Auditing Research*, 1(3), 128-149. (in persian).

Bloom, B. (1956). *Taxonomy of Educational Objectives, Handbook I: The Cognitive Domain*. New York: David McKay Co Inc.

Chae, S, Nakano, M. & Fujitani, R. (2020). Financial reporting opacity, audit quality and crash risk: Evidence from Japan. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(1) , 9-17.

Chen, Jin. (2023). Reform of Teaching Methods in Auditing: Design of Blended Online and Offline Teaching. *International Journal of Social Sciences and Public Administration*. 1. 8-15.

Dianati Deilami, Z. (2019). Model of effective factors of accounting growth in Iran. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 9(36), 323-358. (in persian).

Eskandari, K. (2012). Teaching auditing and digital economy with real-time processing, *Auditor Magazine*. Number 68 :124-132. (in persian).

Esna Ashari, H; A. Gholami Fatideh & A. Houshmand. (2021). Educational gap and audit quality. *Financial Accounting Knowledge*, 9(4):95-121. (in persian).

Esnaashari, H., menati, V., & Paknezhad, F. (2021). The Impact of internal Audit skills on the Implementation of Internal Audit Recommendations by chief audit executive. *Professional Auditing Research*, 1(4), 8-31 (in persian).

Fathi Vajargah, K, Shafii, N. (2006). Evaluation of university curriculum quality (case of adult education curriculum). *Curriculum Studies*, 2(5), 1-26. (in persian).

Ferguson, C, Wongpinunwatana, N. & Bowen, P. (2000). An experimental investigation of the effects of artificial intelligence systems on the training of novice auditors. *Managerial Auditing Journal*, 15(6), 306-318.

Ghanbarpour Limoe, R; J. Sanati Nia. & S. Ahmadizadeh. (2014). The status and problems of the accounting and auditing profession in Iran, *International Congress of Management, Economics and Business Development*, Tabriz, Permanent Secretariat of the Congress. (in persian).

Ghurbani, S; M. Nili & S. Delbari. (2014). A comparative study of quality assessment of higher education curriculum. *Two Journal of Higher Education Curriculum Studies*, 5(9): 90-106. (in persian).

Hoff, J, Alberton, L. & Camargo, R. (2017). The view of academia and the job market on teaching auditing. *Journal of Education and Research in Accounting*, Brasília, 11(1), 52-68.

Jamei, R. (2017). Examining the appropriateness of the content and methods of accounting education (master's degree) with the skills required by the labor market: from the perspective of students, university professors and members of the public accountant community of Iran. *Teaching Research Quarterly*, 3(6): 1-16. (in persian).

Mahdavi, Gh. & A. Sarmedinia. (2023). The opinion of faculty members of public universities regarding the factors affecting the effectiveness of accounting teaching. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(1): 93-118. (in persian).

Mirzaei, H. (2013). Investigating the Role of Audit Education in Understanding Audit Operations by Financial Users, 11th National Accounting Conference on Iran, Mashhad. (in persian).

Malekian, E, kamyabi, Y, Ebrahimi, H. (2022). Presenting a model to improve the quality and skill of the auditor from the perspective of the profession and the employer, *Experimental Accounting Research*, 3(12): 281-300.

Martinez, A. & Canal, E. (2011). Technological capabilities and the decision to outsource/ outsource offshore R&D services. *International Business Review*, 20(3), 264-277.

Mashaikhi, B, Shafipour, S. (2011). Investigating the effectiveness of the accounting education system at the level of Iranian universities using the data coverage analysis technique. *Accounting and auditing reviews*, 19(67): 119-142. (in persian).

Nasirzadeh, F. & N. Khalifa Soltani. (2017). Identifying the skills, knowledge and attitudes required for today's auditors. *Economics studies, financial management and accounting*, (1) 4: 44-65. (in persian).

Ngoo, T, Tiong, M. & Pok, F. (2015). Bridging the gap of perceived skills between employers and accounting graduates in Malaysia. *American Journal of Economics*, 5(2), 98-104.

Nikkhah, M, Sharif, M, Nasr, A. & Talebi, H. (2018). Feasibility of applying higher education evaluation indicators in the field of graduate education curriculum evaluation, based on the SIP model. *Management and planning in educational systems*. 4(2): 132-100. (in persian).

Noravesh, I, Meshaikhi, B. (2004). Educational needs and priorities of management accounting: Perceptual distance between academics and practitioners in accounting profession. *Accounting and auditing reviews*, 12(41): 133-161. (in persian).

Norman, S, Abdul Latiff, A, & Mohd Said, R. (2018). Employers Perception on Skill Competencies and the Actual Performance of Bachelor of Accounting Graduates in Malaysia. *International Academic Journal of Accounting and Financial Management*, 5 (3): 88-95.

Palmer, N, Ziegenfuss, E. & Pinsker, E. (2004). International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: Evidence from recent competency studies, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. p. 889-896.

Poladian, F. & A. Sarvestani. (2021). Soft skills of accounting graduates to enter the auditing profession: the missing link of accounting and auditing education in the university, the third national conference of knowledge management and electronic businesses with a resistance economy approach, Mashhad. (in persian).

Rahmani, R, Fathi Vajargah, K. (2007). Quality evaluation in higher education. *Bimonthly Scientific-Research Education Strategies in Medical Sciences*, 1 (1): 28-39. (in persian).

Rezai, N. & Ghorbani, A. (2012). Future Accounting Education: Opportunities and Threats. Tenth National Congress of Accountants, Al-Zahra University, 55-84 (in Persian).

Salmani, M. (2021). Knowledge, skill and attitude. *Encyclopaedia of scientific-applied education*. 1-8

Shafie Nia, A. & M. Borhani Esfahani. (2020). The Impact of Academic Academic Education on Professional Ethics in Accounting and Matching, Second International Conference on Business and Economics Management, Tehran. (in persian).

Sheeri Anaghiz, S, N, Rahimian, J, Salehi. & A. Khorasani. (2017). Educational needs assessment and identification of independent auditors' skills; Financial managers and financial analysts of Iran based on the Katz model. *Human Resources Education and Development*. Number 13 of Course Four. (in persian).

Siriwardane, H, Billy, Hu. & Low, Kin-Yew. (2014). Skills, Knowledge, and Attitudes Important for Present-Day Auditors. *International Journal of Auditing*. 18(3).

Thabet, I. (2016). Auditor skills, traits and knowledge evidence from Tunisia. *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 5: 7-15.

The title of the master's curriculum in auditing. (2016). Iran's Ministry of Science, Research

and Technology, Supreme Council of Educational Planning. (in persian).

Uyar, A. & Gungormus, A.H. (2011). Professional Knowledge and Skills Required for Accounting Majors Who Intend to Become Auditors: Perceptions of External Auditors. Business and Economics Research Journal, 2: 1-33.

پی‌نویس:

1. External Quality Assessment
2. Knowledge, skills and attitude
3. Internal Evaluation
4. External Evaluation
5. Benjamin Bloom
6. Institute of Management Accountants
7. Institute of Internal Auditors
8. International Federation of Accountants
9. the American Institute of Certified Public Accountants
10. <https://t.me/modiriyathesabdariallameh>
11. https://t.me/SBU_MSc
12. <https://t.me/ArshadphdKhu>
13. https://t.me/fum_accounting
14. <https://t.me/hesabdarialz>
15. https://t.me/+U2jl_8Tvjl9ucvZZ
16. <https://t.me/+DQ8In2crRXI2YThk>
17. https://t.me/joinchat/BIjb_jwVJqmeXvqpC70Ypw
18. https://t.me/etedal_7



COPYRIGHTS

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

List

The Effect of Disclosure of Key Audit in matters the Independent Auditor's Report on Audit Fees and the Delay in Issuing the Auditor's Report.

Mohammad Afkhami, Naghi Fazeli

8

Explaining the pattern of audit report on investor behavior with emphasis on behavioral biases

Fatemeh Safari, Fereidoon Rahnama, Ghodrat Allah Talebnia

32

Investigating the factors of effectiveness and competence of internal audit in metropolitan municipalities of Iran

Jafar Babajani, Reza Ghanbarian Alavijeh

48

The Relationship Between Auditors' Organizational Personality and Social Capital of Audit Firms

Mohammad Reza Shams Bidhendi, Majid Bemani Mohammadabadi, Samaneh Refahibakhash

80

Consulting and Assurance Services of Internal Auditors in Sustainability Reporting System

Elahe Ahmadi amin, Ali Rahmani, Zabihollah Rezaee, Saied Homayoun, Azadeh Maddahi

100

External Quality Assessment of Auditing Master's Curriculum in Iran: Perspectives from Graduates employers

zahra Dianati Deilami, Mohammad Mehdi noori, Hossein Abbasian

128

* The author is responsible for the correctness of the content of the paper.

* In order to speed up the process of refereeing and printing the paper, respected professors and researchers are requested to make sure the technical and literary editing of the paper and observe the points included in this guide before submitting the paper.

* Research papers are papers that are extracted from research projects, doctoral dissertations or master's theses.

Please, the size of the sent file should not exceed 5 MB.

Attention:

Please, since the original file of the paper is sent to the referees for evaluation, the name of the author or authors should not be placed on the file or inside the file (the original paper) and save the file of the original paper with the title of the original paper. The details of the authors in Persian and English should be given separately in a file named (Authors' details). The following should be observed in the specification file:

- To write on the side of the writers

Ph.D. student....., department/faculty....., university....., Tehran Iran.

Assistant professor....., branch/faculty....., university, Tehran Iran.

- The name of the author or authors (the name of the author who is in charge of the correspondence should be marked with an asterisk);

- Scientific rank and the name of the institution or university or the place of employment (in Persian and English), the full address of the author who is in charge of correspondence, including: postal address, phone number, cover letter and email address (for all authors); In mentioning the names of the authors, titles and titles should not be used and only the scientific rank and place of service should be included.

important points:

Please do not put a separate title with the title of background, and the internal and external background should be presented and analyzed in an integrated manner in the theoretical foundations and hypotheses section.

All authors must enter the Persian sources at the end of their paper in English, and the word (In Persian) must be inserted in front of it.

Please provide at least two references to previous papers published in the Journal of Auditing Research.

In order to comply with the standards and maintain uniformity, use the template for preparing papers.

Only papers that strictly follow the principles of writing are included in the judging stage.

If the paper has a sponsor or provider of research credit, it is mandatory for the author to include this topic in the paper.

Respected authors are required to download the commitment form and the conflict of interest form below and after completing, sign and scan it, send it along with the paper file.

without indentation or protrusion, and if the phrase is long, it

- will continue with indentation (using the Hanging technique) of 0.5 cm.

5. Diagrams, pictures and formulas

The title of the diagrams should be inserted below and the title of the pictures above them. It is better to insert diagrams and pictures inside the text and after the place where they are mentioned. For numbering, use number 1 (numerical and inside parentheses, like picture (1)) to... The inside of the pictures should be written in Persian, and in the conditions of using punctuation, avoid using a point instead of punctuation; If necessary, while inserting the Persian title of the variables, a column can be assigned to the symbols used for the variable in English as used in the equations and models. The column titles in the images should be in the middle of the line and the first line of each image containing the column titles should be displayed with gray color and brightness level 2. To refer to the content of pictures and diagrams in the text, proper reference should be made using their numbers. The formulas are also presented in two-column tables in the form of invisible lines (No Border) and numbered in the form of model (1) (numerical and in parentheses) until...

6. Footnotes

English terms and some necessary explanations should be presented in the footnote (not the subtitle) and in the form of a four-column table (including the footnote number and the content of the footnote) with invisible lines (No Border). The numbering of the footnotes should be inserted in Word without using the EndNote technique.

7. Other points

- There is no need for a space before periods, commas, semicolons, colons, question marks, exclamation marks, etc., but a space must be placed after these marks.
- When using parentheses, use a space before opening parentheses and after closing parentheses.
- Half spacing is mandatory in writing the paper. For example, the word they or they should be written in their form.

The English equivalents of the scientific titles of the authors are as follows:

English equivalents
BSc.
MSc. Student
MSc.
Ph.D. Student
Ph.D.
Assistant Prof.
Associate Prof.
Prof.

* The papers sent should not have been sent simultaneously to other Persian-language magazines inside or outside the country.

* Quarterly is not allowed to accept papers that do not comply with the form and structure mentioned in the guide.

* The magazine is free to edit papers and delete some sections without changing its content and does not return the papers it receives.

results and general conclusion and presentation of suggestions based on the results (policy recommendations are necessary only in applied research), and if necessary, a proposal for future research according to the limitations of the research or how to develop the current research);

- references

- The English abstract (which should be a meaningful and logical translation of the Persian abstract) should be included on the last page of the paper.

3. In-text references

APA method is used for Persian references in the text of the paper; in such a way that:

- The last name of the author along with the year of its publication is presented in Persian in the text, and there is no need to mention the English equivalent of the names in the text. If the number of authors is more than one, use a comma (,) and if the number of cited sources is more than one, use a semicolon (;) to separate them.

Any source that is mentioned in the text of the paper, its complete information should be included in the list of sources and other than these sources, no other source should be included in the list of sources and sources.

Important note: Please, while keeping the Persian sources in the sources section of the paper, these sources should be translated into English and after sorting alphabetically and mentioning the word (in persian) in the English sources section.

If you need necessary explanations about the terms or to mention the English equivalents of the words in the text (other than the names of the authors), use the footnotes. English phrases and terms should not be presented in the text, except for formulas and equations.

4. List of sources

APA citation method is used to set up the reference list; In this way, first the Persian sources and then the English sources, in alphabetical order and based on the last name of the author, are mentioned and numbered as follows:

4-1. Book: last name, full name of the author. (period and a space) (year of publication). (period and a space) book name in italics, (comma and a space) name of the translator, (comma and a space) place of publication (two dots and a space) the name of the publication. (dot)

4-2. paper: last name, full name of the author. (period and a space) (date of publication). (dot and one space) title of the paper. (dot and one space) name of the publication in italics, period (number) in italics, (comma and one space) starting page number - (space) end of the paper. (dot)

4-3. Online papers: last name, full name of the author. (period and a space) (date of publication). (dot and a space) title of the paper. (dot and a space) name of the publication in italics, period (number) in italics, (comma and a space) starting page number - (dash) end of the paper. (dot and a space)) received from (two dots and one space) site address

4-4. Reports and other sources: Sufficient and complete information should be provided in this regard as well.

- In the list of sources, if the number of authors was more than one, their names should be separated by semicolon (;).

- The list of sources does not need to be numbered. If more than one title from one or more authors is cited, in addition to following the alphabetical order, the year of publication should also be followed; In this way, the book or paper that was published earlier (older) is included in the list earlier. In order to avoid mistakes between different sources included in the list, the beginning of each source will be

Guide to writing and submitting papers

The submitted papers will be published after expert review and upon approval by the editorial board. All the dear professors and researchers who send their papers for publication in this quarterly are requested to pay attention to the following points when preparing the papers.

1. The shape of the paper

The paper should be typed in the Word 2010 software, in the size of A4 page. (margins are 2.5 cm from the top and bottom, 2 cm from the right and left), title font: Persian font, text B Titr with font size: 16 for the title of the paper and For the names of authors 12 in bold and in the middle of the line; Text font: persian text B Zar with font size: for the abstract part 11, the main text of the paper 12, footnotes 11, sources 11, key words 10 and the Persian content of the pictures 10; The distance between the lines is one centimeter and the indentation at the beginning of each paragraph is equal to 0.5 cm and aligned (Justify); English font Times New Roman text with font size: for English title (bold) 14, English abstract 12, formulas 11 (left margin), footnotes 11, references 11, English content of figures 9, subject classification 8; The titles of figures and diagrams are italic and bold, with a 6-point spacing (pt) before and after the figure and diagram and in the middle of the line; A maximum of 20 pages (including sources and references) and without page numbering, typesetting and the main file of the paper and the file without the author's name should be sent through the paper receiving system paper.iacpa.ir. As much as possible, do not use photos in the text of the paper, and if used, the photo should be of high quality and black and white.

2. The structure of the paper

2-1. The first page of the paper: the title and abstract of the paper in Persian. The abstract is a research paper that provides basic information about the research to the reader by reading it. The abstract should be between 150 and 200 words. In the abstract, first, the subject or purpose of the research is explained in a maximum of two lines. After that, the research method, which includes the population, the sample, implementation, and the data collection tools, should be explained in a maximum of three to four lines, and then the description of the analysis method and the general results of the research in two to three lines. Submitted.

paper keywords should be between 3 and 5 words.

The scientific structure of the Persian and English abstract of the paper should be followed, including the purpose, research method and results.

2-3. Second page to the end of the paper: This section should include the following:

- Introduction (several paragraphs including statement of the problem, theoretical foundations, purpose, importance and necessity);
- An overview of the background (only related researches should be reviewed in chronological or thematic order, and the result of this section will be the extraction of a theory matrix or a conceptual or analytical model that documents the variables of the research.
- Research method (including: research method, information gathering tool, analysis techniques and hypothesis testing model, definition of studied variables and their operational definition (it can be presented in the same section as hypothesis testing models and in this case it does not need to be repeated), statistical population, sample size and sampling method);
- Research findings (including: presenting the findings, comparing them with the research findings mentioned in the background and interpreting the compatibility or incompatibility of the findings with researches and theories);
- Conclusion (including: summary of the problem, presentation of the summary of the

Editorial Advisory Board

Dr. Bahman Bani Mahd

Professor, Islamic Azad University

Dr. Kaveh Parandin

Assistant professor, Payam Noor University

Dr. Zahra Pourzmani

Professor, Islamic Azad University

Dr. Mohammad Reza Pourali

Associate Professor, Islamic Azad University

Dr. Zohra Hajiha

Professor, Islamic Azad University

Dr. Mohammad Hosni

Assistant professor, Islamic Azad University

Dr. Farzaneh Heydarpour

Professor, Islamic Azad University

Fereydoun Rahnema Roodpashti

Professor, Islamic Azad University

Dr. Seyed Hossein Sajjadi

Professor, Shahid Beheshti University

Dr. Mohammad Hossein Safarzadeh

Assistant professor, Shahid Beheshti University

Dr. Bita Meshaihi

Professor, Tehran University

Dr. Sasan Mehrani

Professor of Tehran University

IN THE NAME
OF GOD



Journal of
**Professional
Auditing Research**

| summer 2024 | V.4 | No 15 |

IACPA

Publisher

Publications of Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA)

Director-in-Charge

Dr. Seyyed Mohammad Alavi

Editor-in-Chief

Dr. Zahra Pourzmani

Professor, Islamic Azad University

Scientific Advisor

Dr. Fereydon Rahmanai Rudpashti

Professor, Islamic Azad University

Executive Manager

Dr. Mojdeh Kodkhodaei Eliadrani

Editorial Board

Dr. Zahra Pourzamani

Professor Islamic Azad University

Dr. Azita Jahanshad

Associate Professor Islamic Azad University

Dr. Ahmad Khodamipour

Professor Shahid Bahonar University

Dr. Mahdi SalehiShiri

Professor Ferdowsi University

Dr. Aliakbar Arabmazar

Professor Shahid Beheshti University

Dr. Mohammad hossein Ghaemi

Professor Imam Khomeini University

Dr. Yahya Kamyabi

Professor Mazandaran University

Dr. Alireza Fazlzadeh

Associate Professor Tabriz University

Dr. Zabiholah Rezaee

Professor University of Memphis

Dr. Hassan Yazdifar

Professor University of Salford, England

Dr. Jamal Aldin Nazari

Professor Simon Fraser University, Burnaby, Canada

Dr. Saeed Homayoun

Professor University of Gävle, Gävle, Sweden

Dr. GholamReza Zandi Pour Joopari

Professor University Kuala Lumpur,

Kuala Lumpur, Malaysia

Address: Iran - Tehran, Sepahbod Qarani St., Amani Ave., No. 4

Phone Number: (+98) 2142925

Fax: 88801910

Web: <https://article.iacpa.ir>

Frequency Quarterly

Print ISSN: 2820-9931

Online ISSN: 2820-9869