



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 آریتا 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 کریم‌خان 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 هفدهم

نام	نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان
آزیتا	جهانشاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
بیبا	مشایخی	استاد	دانشگاه تهران
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
زهره	حاجیها	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
ساسان	مهرانی	استاد	دانشگاه تهران
سید یوسف	احدی سرکانی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه
فرزانه	حیدرپور	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
محمد حسین	قائمی	استاد	دانشگاه امام خمینی (ره)
محمدحسین	صفرزاده	دانشیار	دانشگاه شهید بهشتی
محمدرضا	مهربان پور	دانشیار	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 پی نوشت 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 درون متنی (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.

شناسایی عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابران نسبت به یکدیگر

فریال شیخ عبدالکریم، علیرضا معطوفی، منصور گرکز، علی خوزین

۸

بررسی اثر خوانایی گزارش‌های مالی بر تاخیر گزارش حسابرسی، بندهای توضیحی و حق الزحمه

حسابرسی

شهناز مشایخ، هانیه حکمت، پروانه جمشیدی

۳۶

رمزگشایی از خروج حسابران: تحلیل عوامل موثر بر تمایل به ترک حرفه حسابرسی

محمد رضا مهربان پور، سعید قاسمی

۵۸

بررسی رابطه بکارگیری حسابران پر مشغله و مدیریت سود با تاکید بر نقش کمیته حسابرسی

آمنه بذرافشان، نفیسه جعفرزاده

۹۰

استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک: دیدگاه سنجی

از مدیران و کارشناسان حسابرسی داخلی

سید حسین سجادی، عباس هوشمند کاشانی

۱۱۴

نقش میانجی سرمایه فکری حسابران در تاثیر هوش تجاری بر تجاری سازی موسسات حسابرسی

علیرضا شاهواروقی فراهانی، بابک پوربهرامی

۱۴۴

آزمون نقش تعهد حرفه‌ای در دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حسابران از درک آنها از مسئولیت

در برابر کشف تقلب

سید علیرضا رضی، احمد یعقوب نژاد، بهرام همتی، مریم گوارا

۱۶۲



Identifying Factors Influencing Motivation of The Auditors' Bullying Behaviors Towards Each Other

Ferial Sheikhabdolkarim¹, Alireza Matoufi², Mansour Garkaz³, Ali Khoazain⁴

Received: 2023/12/1

Approved: 2024/05/11

Research Paper

Abstract:

The normal behavior of auditors is effective in advancing the expected goals of financial statements auditing. The abnormal behavior of auditors towards each other, as one of the factors of abnormal behavior, disturbs the executive stages of auditing and has side effects on the profession. Therefore, the purpose of this research is to identify factors influencing the motivation of the auditors' bullying behaviors towards each other. The approach of the current research is qualitative and has been done by using the grounded theory.

The necessary data were obtained by the theoretical sampling from 14 semi-structured interviews with experienced independent auditors, audit supervisors and senior auditors in the 2022 and 2023. The results of this research showed that creating a sense of revenge, reducing the efficiency and effectiveness of auditing, reducing the economic benefits of the auditing firm, organizational and occupational injuries including an increase in the probability of employees leaving the audit institution, as well as physical and psychological injuries, caused the existence of the motivation of bullying behaviors of auditors towards each other. By understanding job content, using appropriate management approaches, training, adopting appropriate policies for recruiting and retaining employees, improving control and monitoring of employees, setting standards of organizational behavior and creating an active, fresh and up-to-date work environment, the side effects of auditors' bullying behaviors towards each other can be prevented.

Key Words: Auditing, Grounded theory, Bullying, Motivation.

 [10.22034/JPAR.2024.2016879.1253](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2016879.1253)

1. Ph.D. Student in Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

ferialabdolkarim@ymail.com

2. Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran. (Corresponding

Author) alirezamaetoofi@gmail.com

3. Department of Accounting, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran. m_garkaz@yahoo.com

4. Department of accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran.

khozain@yahoo.com

شناسایی عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر

فریال شیخ عبدالکریم^۱، علیرضا معطوفی^{۲*}، منصور گرکز^۳، علی خوزین^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۲۲

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

رفتارهای بهنجار حسابرسان، در پیشبرد اهداف مورد انتظار حسابرسی صورت‌های مالی تأثیرگذار است. رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر، به عنوان یکی از عوامل رفتاری نابهنجار، مراحل اجرایی حسابرسی را مختل کرده و دارای اثرات جانبی بر حرفه است. بنابراین، هدف این پژوهش شناسایی عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر است. رویکرد پژوهش کیفی است و با استفاده از روش داده‌بنیاد انجام شده است. داده‌های لازم، با نمونه‌گیری نظری از ۱۴ مصاحبه نیمه‌ساختار یافته با حسابداران رسمی باتجربه و نیز سرپرستان حسابرسی و حسابرسان ارشد در سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ به‌دست آمده است. نتایج این پژوهش نشان داد ایجاد حس انتقام‌جویی، کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی، کاهش منافع اقتصادی موسسه حسابرسی، آسیب‌های سازمانی و شغلی شامل افزایش احتمال ترک خدمت و نیز آسیب‌های جسمی و روانی از جمله اثرات جانبی رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر است. با ادراک محتوی شغلی، استفاده از رویکردهای مدیریتی مناسب، آموزش، اتخاذ سیاست‌های مناسب برای استخدام و نگهداری کارکنان، بهبود کنترل و نظارت بر کارکنان، تنظیم استانداردهای رفتار سازمانی و ایجاد محیط کاری فعال، شاداب و به‌روز، می‌توان از اثرات جانبی رفتارهای زورگویانه حسابرسان پیشگیری کرد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، رفتارهای زورگویانه، انگیزه، داده‌بنیاد.

doi: 10.22034/JPAR.2024.2016879.1253

ferialabdolkarim@ymail.com

alirezamaetoofi@gmail.com

m_garkaz@yahoo.com

khozain@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

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

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

۳. گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.

۴. گروه حسابداری، واحد علی‌آبادکتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آبادکتول، ایران.

۱- مقدمه

سرمایه انسانی از مهمترین منابع سازمان است و جذب، حفظ و توسعه آن اهمیت دارد. هر معضلی که باعث خدشه‌دار شدن کارایی و اثربخشی فعالیت آن‌ها باشد، باید به طور مستمر و کارآمد، پیشگیری و رفع گردد. برخی از این معضلات، رفتاری هستند. مشکلات رفتاری و اخلاقی، همواره در جوامع انسانی وجود داشته است. یکی از معضلات، زورگویی است. زورگو یا قلدر، با تکرار رفتار پرخاشگرانه خود، افراد را در معرض آسیب‌های روحی و جسمی قرار می‌دهد.

سازمان‌ها، به دنبال حداکثرسازی منافع اقتصادی بوده و این امر با بکارگیری از افراد متخصص و باتجربه امکان پذیر است. محیط فعالیت کارکنان در سازمان، باید دارای جو مثبت همراه با کار تیمی باشد. موسسات حسابرسی، یکی از انواع سازمان‌ها است که شامل افراد مختلف با روحیات متفاوت است. نیروی انسانی، نقش کلیدی در آن ایفا می‌کند و این نهاد نیز مانند سایر محیط‌های کاری، در برابر رفتارهای نادرست آسیب‌پذیر است. هرگونه اثرات جانبی و منفی که این رفتارهای نامناسب بر حرفه حسابرسی دارند، دارای اهمیت است.

حسابرسان، مسئول اظهارنظر در خصوص انطباق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری هستند. استانداردهایی که سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان، با اتکا به صحت اطلاعات و گزارش‌های ارائه شده توسط حسابرسان، اقدام به اتخاذ تصمیمات اقتصادی می‌کنند. از این رو، هرگونه خدشه به فرایند حسابرسی که منجر به ارائه گزارش نادرست شود، باید شناسایی و تجزیه و تحلیل شود. بروز رفتارهای زورگویانه مانع از هرگونه تحول بنیادین در عرصه اجتماعی سازمان شده، انگیزه‌های کارکنان را برای اقدامات جمعی کاهش داده و موجب اختلال در توسعه سرمایه اجتماعی سازمان‌ها می‌شود. آزار، پرخاشگری و زورگویی در محیط‌های کاری، بطور مستقیم و منفی بر سلامت افراد تأثیر گذاشته، هزینه‌های زیادی را بر جامعه تحمیل کرده و منجر به کاهش بهره‌وری می‌گردد (تسکین و همکاران، ۲۰۲۳).

این رفتارها، مخل سلامت است و به صورت توهین شفاهی، تهدید، اهانت، تحقیر، ترساندن، کارشکنی و خرابکاری و ترکیبی از این‌ها رخ می‌دهد و در محل کار موجب اختلال جریان امور می‌شود. در سازمان‌هایی که زورگویی در آنها رخ می‌دهد، حس تعلق کارکنان از بین رفته و افراد کلیدی، ترک خدمت می‌کنند. همچنین افراد اراده‌ای برای تحمل سختی‌ها نداشته و تلاش می‌کنند تا شغل بهتری پیدا کنند. در حالی که کارکنانی که در محیط کار خود، با چالش‌های رفتاری کمتری مواجه هستند، نسبت به سازمان خود مثبت بوده و برای توسعه برند سازمانی تلاش بیشتری کرده و تمایل بیشتری برای ماندن در سازمان دارند. این کارکنان، تمایل کمتری به ترک خدمت داشته و موجب افزایش بهره‌وری، رشد و درآمد سازمان شده و سطح رضایت از زندگی افراد نیز بیشتر است و سطح کمتری از استرس را دارند (تسکین و همکاران، ۲۰۲۲). زورگویی باعث ترک شغل شده و احتمال غیبت کارکنان را افزایش می‌دهد. عملکرد افراد به واسطه رفتارهای زورگویانه کاهش یافته و پیامدها برای افرادی که تعهد بیشتری نسبت به سازمان دارند، نسبت به سایر افراد بیشتر است (کابات فار و همکاران، ۲۰۱۸).

از آنجا که حسابرسان در کشف تقلب‌های مالی، پیش‌بینی احتمال ورشکستگی و بروز بحران‌های غیر منتظره نقش بااهمیتی داشته و باید اظهار نظر حرفه‌ای و مستقل به صاحبکاران ارائه کنند، کیفیت اظهار نظر حسابرسان از جمله معیارهای موثر در ماندگاری و بقای موسسات حسابرسی است و کیفیت خدمات فراهم شده تا حد زیادی به رفتارهای حسابرسان در حین اجرای وظایف بستگی دارد.

زورگویی در حسابرسی، از چند جنبه قابل بررسی است. زورگویی حسابرس نسبت به صاحبکار، صاحبکار نسبت به حسابرس و حسابرسان نسبت به یکدیگر. هدف این پژوهش، بررسی جنبه‌های منفی اعمال زورگویی حسابرسان نسبت به یکدیگر و ارائه راهکار برای پیشگیری و رفع آن است. رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر، می‌تواند بر فرآیند حسابرسی تأثیر منفی داشته باشد (دان ۳، ۲۰۲۳). در واقع، زورگویی به عنوان یکی از تیپ‌های شخصیتی، توانایی کشف تقلب حسابرسان را کاهش می‌دهد (علی‌زاده‌گان و همکاران، ۱۴۰۲). از جنبه نوآوری پژوهش، مرور ادبیات نشان می‌دهد تاکنون اثرات جانبی رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر تبیین نشده است. بنابراین، با توجه به اینکه اعتبار حرفه نزد جامعه مستلزم ارائه گزارش‌های باکیفیت است و رفتارهای نامناسب می‌توانند باعث ایجاد اثرات نامطلوب بر فرآیند حسابرسی شود، شناسایی عوامل ایجاد این رفتارها و اثرات جانبی که به همراه دارند، دارای اهمیت است. بنابراین، مطالعه حاضر با رویکرد داده بنیاد، با شناسایی عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر و تأثیرات آن بر فرآیند حسابرسی، به دنبال شناسایی دقیق‌تر مسئله و ارائه راهکار به منظور پیشگیری و رفع اثرات نامطلوب چنین رفتارهایی است. هدف پژوهش حاضر پاسخ به این سوال است که عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر با استفاده از تئوری داده بنیاد چیست. شناسایی عوامل مذکور و حل و فصل کارآمد چالش‌های رفتاری، ذینفعان را قادر می‌سازد تا به کارآمدی موسسات حسابرسی اعتماد کنند و موسسات حسابرسی نیز با شناخت از آثار منفی این رفتارها، به پیشگیری و رفع آن اقدام کنند.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

۲-۱- زورگویی، قلدری و رفتار پر خاشگرانه

زورگویی عبارت است از استفاده از اجبار، تحقیر یا تهدید، سوء استفاده، تسلط تهاجمی یا ارعاب. این رفتار، اغلب تکرار شونده است. تهمت، اهانت، بدخواهی و رفتار توهین آمیز که زورگو اعمال می‌کند، باعث ناراحتی، کاهش اعتماد به نفس و فشار روانی افراد می‌شود. رفتارهای قلدری معادل تهدید موقعیت حرفه‌ای، منزوی کردن قربانیان و بی‌ثبات کردن شخصیت آن‌ها است. قلدرها، دسترسی به منابع، ثبات، امنیت و موقعیت اجتماعی را برای قربانی محدود می‌کنند. تمایل به زورگویی ناشی از ویژگی شخصی قربانیان مانند شایستگی، محبوبیت یا صداقت آن‌ها است. به عنوان مثال، قلدری ممکن است با ایجاد خواسته‌های نامعقول به منظور کسب اعتبار

برای دیگران رخ دهد. در صورتی که رفتار پرخاشگرانه رخ دهد، طرف دارای قدرت، آشکارا از عدم تناسب قدرت، سوءاستفاده کرده و با زورگویی سعی در ارباب طرف دیگر دارد. در این فرایند، فرد قربانی به صورت مداوم توسط فرد یا گروهی که از او قوی‌ترند، مورد آزار قرار می‌گیرد. در واقع، قلدری زیر مجموعه‌ای از رفتارهای پرخاشگرانه است که با سه معیار قصد خصمانه، عدم تعادل قدرت و تکرار در مدت زمان معین مشخص می‌شود (بورگر و همکاران^۴، ۲۰۱۵).

زورگویی، دامنه‌ای از فردی به فرد دیگر تا قلدری گروهی را شامل می‌شود. در قلدری گروهی، زورگو ممکن است یک یا چند رهبر داشته باشد که به قلدر اصلی کمک می‌رساند. زورگویی در محیط‌های اجتماعی زمانی اتفاق می‌افتد که فرد، در معرض اقدامات منفی مکرر از سوی یک یا چند شخص دیگر قرار گیرد و فرد «عمداً» از طریق تماس فیزیکی یا از طریق کلمات یا به طرق دیگر صدمه یا ناراحتی به شخص دیگر وارد کند. قلدری فردی معمولاً با رفتار خصمانه برای به دست آوردن قدرت بر شخص دیگر مشخص می‌شود. فرهنگ قلدری می‌تواند در هر زمینه‌ای که در آن انسان‌ها با یکدیگر تعامل دارند، ایجاد شود. بستر اصلی قلدری در فرهنگ معاصر را می‌توان در شبکه‌های اجتماعی یافت (ویتاگر^۵، ۲۰۱۶).

۲-۲- زورگویی در محیط کار

اولین استفاده مستند از عبارت «زورگویی در سازمان»، در سال ۱۹۹۲ میلادی و در کتابی از آندریا آدامز به نام «زورگویی در محل کار: چگونه با آن مقابله و بر آن غلبه کنیم» بوده است. زورگویی در سازمان، پدیده‌ای رایج در محل کار است. چنین رفتارهایی، امری فراگیر بوده و در همه سطوح و در همه انواع حرفه‌ها وجود دارد. زورگویی در محل کار، عاملی استرس‌زا است که باعث افزایش خطر پیامدهای منفی، به‌ویژه مشکلات مرتبط با سلامتی، مانند استرس روانی، محرومیت از خواب افسردگی، بیماری قلبی و تخریب سبک زندگی سالم و کاهش رضایت شغلی می‌شود (یوسف^۶، ۲۰۲۲).

قلدری و زورگویی یک آسیب سازمانی است که فرد یا گروهی با تحقیر، طرد، اتهامات بی‌اساس و آزار و اذیت، همکار دیگر خود را وادار به ترک سازمان می‌کنند. قربانی با فشار روانی زیادی مواجه شده و این امر باعث کاهش انگیزه و رضایت شغلی، ناتوانی در کار، بیماری‌های جسمی و روحی و حتی مرگ (خودکشی) او می‌شود (خو^۷، ۲۰۱۰). زورگویی در محیط‌های کاری مختلف، ابعاد وسیعی دارد که بررسی آن‌ها حائز اهمیت است.

رفتارهای زورگویانه نقش بارزی در کاهش اخلاق حرفه‌ای و ابعاد آن از جمله مسئولیت‌پذیری، صداقت، احترام به دیگران، رعایت و احترام نسبت به ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی، عدالت و انصاف، همدردی با دیگران و وفاداری دارد (سپهوند و همکاران، ۱۴۰۰).

۲-۳- تأثیر زورگویی بر جسم و روان افراد

زورگویی، با پریشانی روان همراه بوده و عاملی استرس‌زا است که اثرات مضر بر روان افراد

ایجاد می‌کند. این اثرات روانی شامل افزایش استرس شغلی، اختلال روانی، افسردگی و خستگی عاطفی است (تسکین و همکاران، ۲۰۲۳). پرخاشگری، کاهش رفتارهای عقلانی و افزایش رفتارهای تلافی‌جویانه سازمانی، عدم تمرکز ذهن و رفتارهای انحرافی در محل کار نیز از اثرات جانبی روانی بر کارکنان است. ادبیات نشان می‌دهد زورگویی در محل کار باعث بی‌خوابی شده و با اضطراب نیز همراه است. تأثیر منفی بر میزان رضایت از زندگی، از دیگر عوارض آن بر روان افراد است (نومن و حق^۹، ۲۰۱۸). رفتارهای زورگویانه با اثرات مضر بر جسم افراد نیز همراه است که از جمله آن‌ها می‌توان به سردرد، اختلالات گوارشی، افزایش فشارخون و بیماری‌های قلبی اشاره کرد (فارلی و همکاران^{۱۰}، ۲۰۲۳).

۴-۲- رفتارهای زورگویانه، اخلاق حرفه‌ای و حسابرسی

اجرای حسابرسی با احتمال وجود رفتارهای غیراخلاقی، قضاوت‌های اعمال شده در فرایند حسابرسی را با تردید مواجه می‌کند (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰). بدیهی است انجام رفتار زورگویانه، غیر اخلاقی است و جلوگیری از انجام آن، باعث توسعه رفتار اخلاقی می‌شود. توسعه رفتار اخلاقی بر وظیفه‌شناسی، پشتیبانی از منافع عمومی و صداقت حسابداران موثر است (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۸). زورگویی در محل کار، نقش بارزی در کاهش اخلاق حرفه‌ای و ابعاد آن از جمله مسئولیت‌پذیری، صداقت، احترام به دیگران، رعایت و احترام نسبت به ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی، عدالت و انصاف، همدردی با دیگران و وفاداری دارد (سپهوند و همکاران، ۱۴۰۰).

محیط‌های اخلاقی به عنوان عاملی مؤثر بر فرایند حسابرسی شناسایی شده است (مارتینو و فلارا^{۱۱}، ۲۰۰۹). محیط‌های اخلاقی، زیربنایی را فراهم می‌کند که یک جامعه بر آن بنا می‌شود. اخلاق، سامان‌دهنده رفتار ارتباطی در مقیاس فرد، سازمان، جامعه و روابط جهانی است و غفلت از آن صدمات جبران‌ناپذیر زیادی را به دنبال دارد. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهم‌ترین خط‌مشی‌های آن را مشخص می‌کند. این خط‌مشی‌ها، مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و در نهایت روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را دربر می‌گیرد. با افزایش رسوایی‌های مالی مشخص شد که حسابداران و حسابرسان باید علاوه بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز متعهد باشند (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۹). ویژگی‌های رفتاری که بر اخلاق حرفه‌ای تأثیر گذارند، اثر مثبت و مستقیم بر گزارش حسابرسی و زمان ارائه آن دارند (امان و همکاران، ۱۴۰۲). تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی‌طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد و لازم است سازمان‌های حاکم بر حرفه حسابرسی توجه بیشتری در مورد جنبه‌های اخلاقی حسابرسی داشته باشند (صالحی، ۱۳۹۵).

بنابراین، بر اساس ادبیات فوق، زورگویی در محل کار به عنوان یک رفتار غیر اخلاقی می‌تواند بر وظیفه‌شناسی، پشتیبانی از منافع عمومی، صداقت حسابداران، مسئولیت‌پذیری، احترام به دیگران، رعایت و احترام نسبت به ارزش‌ها، هنجارهای اجتماعی، عدالت و انصاف، همدردی با دیگران، وفاداری، پیشگیری از رسوایی‌های مالی و در نهایت به فرایند حسابرسی، خدشه وارد کند.

۵-۲- انواع زورگویی در محیط حسابرسی

زورگویی، انواع مختلفی از جمله فیزیکی، کلامی، غیرمستقیم و ... دارد. ولیکن با توجه به هدف پژوهش حاضر، نوع زورگویی از نظر محیط کاری حسابرسی، مورد بررسی قرار می‌گیرد. با توجه به رابطه بین حسابر و صاحبکار، اعمال رفتارهای قلدرانه در محیط کاری حسابرسی، از سه جنبه قابل بررسی است:

۲-۵-۱- زورگویی صاحبکار نسبت به حسابر

انجمن‌های حرفه‌ای حسابرسی، از جمله سازمان حسابرسی، اصول و ضوابط حرفه‌ای تدوین کرده‌اند که طبق آن‌ها، حسابر باید خدمات حرفه‌ای را مطابق با این اصول انجام داده و درخواست‌های صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بی‌طرفی و نیز استقلال حسابرسان، سازگار باشد. اما با توجه به اینکه منافع مالی حسابر در گرو انعقاد قرارداد با صاحبکار است، همواره احتمال اعمال قلدری کارفرما بر حسابرسان مستقر در محل فعالیت صاحبکار وجود دارد. زورگویی صاحبکار نسبت به حسابرسان، زمانی افزایش می‌یابد که حسابرسان، از جانب مدیران و شرکای موسسه حسابرسی، حمایت نشده و وضعیت مالی موسسه در شرایط مطلوبی نبوده و وابسته به قرارداد منعقد با کارفرما باشد. از طرف دیگر، در صورتی که حسابر دارای آشنایی با صاحبکار بوده و نگرش حمایتی از سوی کارفرما نسبت به حسابرسان وجود داشته باشد، ممکن است قضاوت حسابر تحت تأثیر قرار گرفته و نفوذ صاحبکار بر حسابر، باعث کاهش کیفیت حسابرسی شود (بادپا و همکاران، ۱۴۰۱).

۲-۵-۲- زورگویی حسابر نسبت به صاحبکار

استماع گزارش حسابرسی، یکی از موضوعات اصلی مجمع عمومی صاحبان سهام است. مسئولیت تهیه صورت‌های مالی و تطابق آن با استانداردهای حسابداری با هیأت مدیره شرکت است که به امور مالی تفویض می‌شود. در صورتی که بندهای توضیحی گزارش مذکور، شامل مواردی باشد که موقعیت شغلی کارکنان تحت مدیریت صاحبکار را به خطر اندازد، پیش از ارائه گزارش، امکان تهدید ارائه این نکات توسط حسابر به مجمع صاحبان سهام، وجود داشته و حسابر در موضع قدرت قرار گرفته و انگیزه رفتارهای زورگویانه وی نسبت به کارفرما، افزایش می‌یابد. از طرف دیگر، گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، می‌تواند شامل مواردی باشد که

شرایط شغلی کارکنان را تحت تأثیر قرار دهد و این مورد نیز می‌تواند انگیزه‌ای برای حسابرس به منظور اعمال تهدید و رفتارهای زورگویانه نسبت به صاحبکار باشد.

۲-۵-۳- زورگویی حسابرسان نسبت به یکدیگر

در موسسات حسابرسی، کارکنان دارای سمت‌ها، وظایف و شرح شغل‌هایی هستند که با توجه به شرایط مالی، فرهنگ و سایر ویژگی‌های فردی و اجتماعی، می‌توانند انگیزه اعمال رفتارهای قلدرمآبانه و زورگویانه نسبت به یکدیگر پیدا کنند. با توجه به اینکه در بیشتر مواقع، حسابرسان به شرکت‌های مختلف مراجعه کرده و تیم حسابرسی مستقر در محل فعالیت صاحبکار، تغییر می‌کند، شخصیت‌های فردی متفاوت، احتمال بروز رفتارهای نابهنجار اخلاقی را افزایش داده و این مشکل، مستقیماً بر کارایی و اثربخشی حسابرسی، تأثیرگذار است. بنابراین، پژوهش حاضر، به زورگویی حسابرسان نسبت به یکدیگر پرداخته است.

۲-۶- مروری بر پیشینه

بررسی تأثیر قلدری سازمانی بر فرسودگی شغلی از طریق سکوت سازمانی، موضوع پژوهش شیرین بهادری و نظرزاده (۱۴۰۳) بوده است. در راستای دستیابی به اهداف پژوهش، از مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شده و پرسشنامه بین ۲۷۵ نفر توزیع شده است. یافته‌های به‌دست‌آمده از تحلیل داده‌ها حاکی از آن بوده است که قلدری سازمانی بر سکوت سازمانی و فرسودگی شغلی، تأثیر مثبت و معنادار داشته و سکوت سازمانی نیز، بر فرسودگی شغلی تأثیر مثبت و معنادار داشته است.

میرزایی و پور عباس (۱۴۰۲) به بررسی رابطه بین قلدری در محل کار و عدم امنیت شغلی با رهبری زهرآگین پرداختند. با استفاده از ابزار پرسشنامه که بین ۲۹۱ نفر نمونه توزیع شد، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد قلدری سازمانی، رابطه رهبری زهرآگین و قصد ترک شغل را میانجی‌گری می‌کند. برآیند پژوهش، لزوم توجه به رهبری زهرآگین و قصد ترک شغل را میانجی‌گری را به منظور کاهش قصد ترک شغل کارکنان، ضروری می‌داند. در پژوهش حاضر نیز استفاده از رویکردهای مدیریتی مناسب به منظور راهبردهای کاهش انگیزه رفتارهای قلدرانه حسابرسان نسبت به یکدیگر، شناسایی شده است.

با هدف بررسی تأثیر رهبری مخرب بر رفتارهای انحرافی در محیط کار و تمایل به ترک خدمت از طریق متغیرهای واسط رفتارهای زورگویانه و سکوت سازمانی، قاندامینی و همکاران (۱۴۰۲)، داده‌های خود را با ابزار پرسشنامه از ۲۴۴ نفر کسب کرده و با روش تحلیل عاملی پژوهش خود را انجام دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که رهبری مخرب تأثیر معناداری بر رفتارهای زورگویانه دارد. همچنین رفتارهای زورگویانه باعث تمایل به ترک خدمت شده و سکوت سازمانی نیز موجب ایجاد رفتارهای انحرافی در محیط کار می‌شود. تمایل به ترک خدمت کارکنان در پژوهش حاضر نیز به عنوان یکی از اثرات جانبی اعمال رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به

یکدیگر شناسایی شده است.

تأثیر جو اخلاقی سازمان بر رفتارهای قلدرمآبانه از دیدگاه حسابرسان تازه کار، توسط صفرزاده و همکاران (۱۴۰۰) مورد بررسی قرار گرفته است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، از روش معادلات ساختاری استفاده شده و داده‌ها از طریق توزیع پرسشنامه بین ۳۸۵ حسابرس تازه کار، جمع‌آوری شده است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد منفعت‌طلبی، مسئولیت اجتماعی، قوانین و رویه‌های سازمان و قوانین و اوصول حرفه‌ای از ابعاد جو اخلاقی سازمان به شکل معنی‌داری بر رفتارهای قلدرمآبانه در موسسات حسابرسی، تأثیر دارند.

زورگویی به عنوان یکی از ویژگی‌های رفتاری و شخصیتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیرگذار است که این موضوع، در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاریشان، توسط رحمانی‌نیا و گلپایگانی (۱۴۰۰)، مورد بررسی قرار گرفته است. در این پژوهش، آن‌ها به اثرات مثبت و معنادار ویژگی‌های جمعیت‌شناختی، وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش و سن بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان نیز پی بردند.

پیش‌بینی ایجاد رفتار قلدرانه در محیط کار بر اساس سبک‌های تبادلی اجتماعی، مورد مطالعه عزیززاده فرد و رسول (۱۴۰۰) بوده است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که سبک تبادلی انصاف و سرمایه‌گذاری افراطی می‌توانند رفتار قلدری در محیط کار را با اطمینان پیش‌بینی نمایند. بنابراین رعایت انصاف، تعدیل‌کننده رفتارهای قلدرانه در محیط کار بوده و رهبری عادلانه می‌تواند به عنوان یک راهبرد، از اثرات منفی رفتارهای زورگویانه بکاهد که در پژوهش حاضر نیز به آن اشاره شده است.

سید، و تانوا^{۱۱} (۲۰۲۳)، به بررسی این موضوع پرداختند که چگونه رفتارهای زورگویانه از طریق تأثیرات مخرب آن بر ذهن آگاهی، منجر به خستگی عاطفی کارکنان می‌شود. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد قلدری در محل کار منجر به خستگی عاطفی کارکنان می‌شود و حالت ذهن آگاهی، مکانیزمی است که از طریق آن، قلدری با خستگی مرتبط است. پژوهش مذکور به این نکته اشاره نکرده است که خستگی عاطفی، می‌تواند علت ایجاد قلدری در محل کار باشد، همانگونه که قلدری در محل کار نیز می‌تواند موجب خستگی عاطفی شود. با این حال، خستگی عاطفی به عنوان یکی از اثرات جانبی رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر، در پژوهش حاضر نیز بسیار مورد تأکید مشارکت‌کنندگان بوده است.

تأثیر حمایت اجتماعی نهادهای غیرانتفاعی بر رفتارهای زورگویانه، ناراحتی روانی و غیبت بیماری فیزیکی توسط نیلسن و همکاران^{۱۲} (۲۰۲۲) مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که هر سه منبع حمایت اجتماعی مورد بررسی ارتباط مستقیم بین قلدری در محل کار و ناراحتی روانی را تعدیل می‌کنند. حمایت اجتماعی نهادهای غیرانتفاعی، ارتباط غیرمستقیم بین رفتارهای زورگویانه و عدم بیماری را تعدیل می‌کند.

تأثیرات قلدری افقی و عمودی، موضوع پژوهش تسکین و همکاران (۲۰۲۲) بوده است. با

استفاده از تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از پرسشنامه توزیع شده بین ۲۵۰ نفر از کارکنان بیمارستان‌های کراچی پاکستان، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد حمایت مدیریت، باعث تعدیل اثر مستقیم و مثبت رفتارهای زورگویانه بر کاهش بهره‌وری کارکنان می‌شود. رهبری مناسب و حمایت مدیریت، به عنوان یکی از راهکارهای پیشگیری و رفع اثرات جانبی رفتارهای زورگویانه حسابربان نسبت به یکدیگر، در پژوهش حاضر نیز مورد اشاره قرار گرفته است. همچنین اعمال قلدری از طرف سرپرست پرستاران، تاثیر منفی و مستقیم بیشتری بر کاهش کارایی کارکنان نسبت به اعمال قلدری از طرف همکاران هم‌رده دارد.

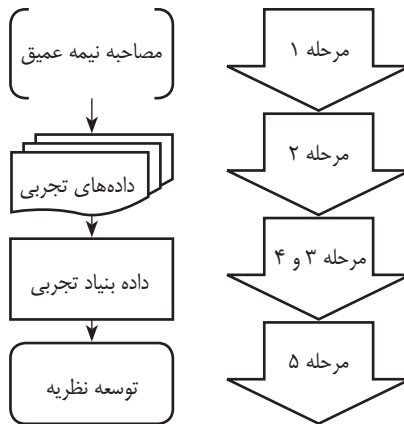
۳- روش‌شناسی پژوهش

از آنجا که پاسخ به سوالات پژوهش حاضر، نیازمند نوعی روش‌شناسی است که بتوان نظرات حسابربان در خصوص رفتارهای قلدرمآبانه را که داده‌های کیفی‌اند، بررسی و تحلیل کند، از استراتژی داده‌بنیاد بهره می‌برد. روش پژوهش مبتنی بر داده‌بنیاد را می‌توان به‌عنوان رویکردی پژوهشی معرفی کرد که در آن بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روش علمی، نظریه‌های جدید تدوین می‌شود.

علت استفاده از روش داده‌بنیاد این است که عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابربان نسبت به یکدیگر تاکنون شناسایی نشده‌اند و به کارگیری این روش پژوهش، به شناسایی این عوامل یاری می‌رساند. همچنین عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه مستقیماً از داده‌هایی استخراج شده که در جریان پژوهش و به‌صورت منظم گردآمده و مورد تحلیل قرار گرفته‌اند.

روش داده بنیاد به واسطه استفاده از ابزار مصاحبه به جای پرسشنامه، به تحلیل دقیق متون حاصل از فرایند گفتگو و بحث و تبادل نظر بین صاحب‌نظران پرداخته و علیرغم کمتر بودن نمونه مورد نیاز نسبت به پرسشنامه، به شکل عمیق‌تر به مسائل و یافتن واژگان کلیدی و پرتکرار پرداخته و پژوهشگر را محدود به طراحی سوالات پیش فرض نکرده و پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان را نیز با ابعاد بیشتری بررسی کرده و در نهایت، مصاحبه نیمه‌ساختار یافته، مسیر سوالات را به نحوی هدایت می‌کند که به غنی‌سازی مدل مفهومی یاری رساند. همچنین مصاحبه، نزدیکی و فاصله هم‌زمان و مناسب را با فضای ذهنی مشارکت‌کنندگان ممکن می‌کند. بنابراین، ابزار مصاحبه برای بیان احساسات افرادی که به واسطه رفتارهای زورگویانه، آسیب دیده‌اند یا شاهد آن بوده‌اند، محیط مناسبی فراهم می‌کند.

مشارکت‌کنندگان، حسابداران رسمی با حداقل ۲۰ سال تجربه کار مرتبط و حداقل تحصیلات کارشناسی ارشد و نیز سرپرستان حسابرسی و حسابربان ارشد بوده‌اند. مسیر پژوهش را می‌توان در شکل ۱ نیز نشان داد:



شکل ۱. مراحل انجام پژوهش

طبق شکل فوق، به طور کلی مراحل انجام این پژوهش به شرح زیر است:

مرحله ۱: مصاحبه نیمه عمیق با حسابداران رسمی، سرپرستان حسابرسی و حسابرسان ارشد شاغل در موسسات حسابرسی، مرحله ۲: تحلیل داده‌های بدست آمده از مرحله ۱، مرحله ۳: کدگذاری استقرایی شامل کدگذاری سطح اول: تولید مفاهیم و کدگذاری سطح دوم: تولید مقوله‌ها. در این مرحله به داده‌های پرتکرار برچسب زده می‌شود. مرحله ۴: کدگذاری الگویی: در این مرحله مقوله‌ها دسته بندی شده و ارتباط منطقی بین مقوله‌ها تبیین می‌شود. سپس اقدام به شناسایی شرایط علی، شرایط مداخله گر، اثرات جانبی، راهبردها و پیامدها می‌شود. مرحله ۵: کدگذاری انتخابی: خلق نظریه نهایی. با روایت نحوه تأثیر هر یک از مقوله‌ها در رخداد مقوله محوری، بازبینی، پالایش و تکمیل آن‌ها، عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر شناسایی می‌شود.

سوالات مصاحبه با توجه به تجربیات و دانش مشارکت کنندگان و تمایل آن‌ها به تشریح عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر، مطرح شده است. برخی از این سوالات شامل موارد زیر هستند:

- تجربیات شما از رفتارهای قلدرانه حسابرسان نسبت به یکدیگر چیست؟
 - به نظر شما چه عواملی می‌توانند باعث انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان شوند؟
 - آسیب‌های ناشی از قلدری در محیط حسابرسی چیست؟
 - چگونه می‌توان فضای کاری را به نحوی تغییر داد که رفتارهای ناپه‌نجار کارکنان موسسات حسابرسی، کاهش یابد؟
 - عوامل تشدیدکننده یا تضعیف‌کننده انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر چیست؟
- از نرم افزار مکس کیودا^{۱۴} نسخه ۱۰ به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. دوره زمانی پژوهش سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ بوده و نحوه انتخاب مشارکت کنندگان، نظری است. در این روش، از افرادی استفاده می‌شود که بیشترین قدرت تبیین و استدلال را فراهم می‌کنند و

انتخاب آن‌ها تا زمانی تداوم می‌یابد که پژوهش به اشباع نظری برسد. یعنی زمانی که داده‌های جدید با داده‌هایی که قبلاً جمع‌آوری شده تفاوتی ندارد. هنگامی که پژوهش به یک نقطه بازده نزولی در حوزه جمع‌آوری داده‌ها رسید، پژوهش به کفایت رسیده است.

به منظور دستیابی به پایایی با کسب اجازه از مشارکت‌کننده، کلیه مصاحبه‌ها ضبط شده، تبدیل به متن شده و با دقت تحلیل و کدگذاری انجام شد. در این پژوهش پس از انجام هر مصاحبه، ابتدا متن آن بررسی شده و با توجه به هر جمله اساسی درون متن، مفاهیمی اولیه استخراج شده است. محقق در هر مصاحبه با استفاده از مکالمه ضبط شده، متن مکالمات را یادداشت کرده و پس از آن اقدام به مطالعه دقیق متن مصاحبه و سپس برداشت نکات کلیدی کرده و کدگذاری باز انجام می‌شد. متوسط زمان مصاحبه‌ها ۵۳ دقیقه بوده است. از میان مصاحبه‌ها دو مورد به صورت تصادفی انتخاب شده و از همکار پژوهش پس از آموزش‌های لازم خواسته شد که اقدام به کدگذاری به صورت مستقل شود. ضریب کاپا معادل ۷۵ درصد بدست آمد که نشان‌دهنده توافق مناسب است. در این فرمول، نسبت یک ارزش خاص در یک طبقه که به وسیله کدگذار استفاده شده است در نسبت استفاده از همان ارزش به وسیله کدگذار دوم ضرب می‌شود. این نسبت‌ها با هم جمع شده تا توافق مورد انتظار به دست آید. اگر مقدار این ضریب بیشتر از ۶۰ درصد باشد، پایایی وجود دارد (کریسول و میلر^{۱۵}، ۲۰۰۰).

برای سنجش پایایی از روش پایایی بازآزمون نیز استفاده شده است. این روش به میزان سازگاری طبقه‌بندی داده‌ها در طول زمان اشاره دارد. از میان کل مصاحبه‌ها، تعداد سه مصاحبه به صورت تصادفی انتخاب و هر کدام از آن‌ها دو بار در یک فاصله زمانی سی روزه کدگذاری شدند. سپس کدهای مشخص شده در دو فاصله زمانی برای هر کدام از مصاحبه‌ها با یکدیگر مقایسه و از طریق میزان توافقات و عدم توافقات موجود، برای هر کدام از مصاحبه‌ها، شاخص ثبات محاسبه شد. در هر کدام از مصاحبه‌ها، کدهایی که در دو فاصله زمانی با هم مشابه هستند، با عنوان توافق و کدهای غیرمشابه با عنوان عدم توافق مشخص می‌شوند (خواستار، ۱۳۸۸). روش محاسبه پایایی بازآزمون یا شاخص ثبات به صورت زیر می‌باشد:

$$\text{(تعداد توافقات * ۲)}$$

$$\text{تعداد کل کدها}$$

جدول ۱ نشان دهنده تعداد کدها، تعداد توافقات و تعداد عدم توافقات این سه مصاحبه است:

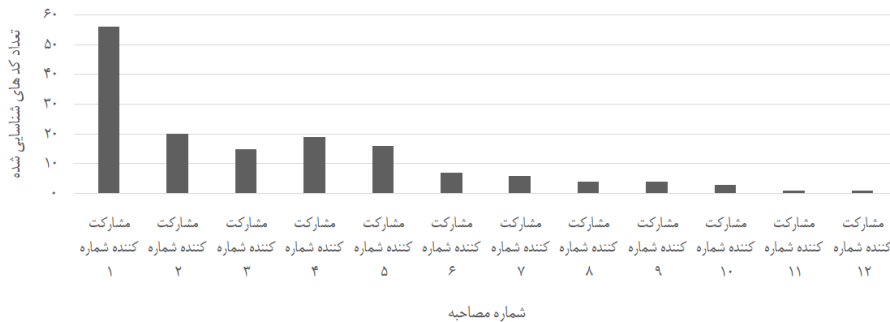
جدول ۱. بررسی پایایی باز آزمون

ردیف	شماره مصاحبه	تعداد کل کدها	تعداد توافقات	تعداد عدم توافقات	پایایی بازآزمون (درصد)
۱	۱	۵۶	۲۳	۶	۸۲ درصد
۲	۴	۱۹	۹	۲	۹۴ درصد
۳	۶	۱۳	۶	۱	۹۳ درصد
	کل	۸۸	۳۸	۹	۸۶ درصد

تعداد کل کدها در فاصله زمانی سی روزه برابر ۸۸، تعداد توافقات ۳۸ و تعداد عدم توافقات ۹ است. پایایی بازآزمون مصاحبه‌های انجام شده در این پژوهش ۸۶ درصد است و از آنجا که این مقدار بالای ۶۰ درصد است (خواستار، ۱۳۸۸)، قابلیت اعتماد کدگذاری مورد تأیید است. به منظور اطمینان از روایی محتوایی سوالات مصاحبه نیز از شاخص‌های CVR¹⁷ (نسبت روایی محتوا) و CVI¹⁸ (شاخص روایی محتوا) استفاده شده است. نظرات پانل ۵ نفری از خبرگان مورد بررسی قرار گرفت که همه سوالات ضروری ارزیابی شدند. بر این اساس مقدار CVR برابر ۰/۹۹ محاسبه شد که با توجه به حداقل مقدار CVR در پنل پنج نفره که برابر ۰/۹۹ است، در دامنه قابل قبول قرار گرفت. CVI کل نیز برابر با ۰/۹ محاسبه شد که نشان از روایی محتوایی سوالات دارد.

۴- یافته‌های پژوهش

ابزار مورد استفاده به منظور جمع‌آوری داده‌ها، مصاحبه نیمه‌ساختار یافته بوده و از مشارکت ۱۴ نفر از حسابداران رسمی، شاغل در موسسات حسابرسی با حداقل ۲۰ سال تجربه کار و حداقل تحصیلات کارشناسی ارشد و نیز سرپرستان حسابرسی و حسابرسان ارشد استفاده شده است. به منظور ایجاد تمرکز در مصاحبه‌ها از رویکرد پیشنهادی اسپیکارد^{۱۹} (۲۰۱۰) برای ارتباط سوالات مصاحبه به سوالات پژوهش و تعیین چارچوب مفید برای مصاحبه‌ها استفاده شده است. نمونه‌گیری به صورت هدفمند صورت گرفت و تا جایی ادامه یافت که اندیشه جدیدی حاصل نشد و کفایت نظری رخ داد. در این پژوهش، از مصاحبه شماره ۱۲ به بعد، کد جدید شناسایی نشده و اشباع نظری حاصل شد. تعداد کدهای جدید شناسایی شده هر مصاحبه در شکل ۲ نشان داده شده است.



شکل ۲. تعداد کدهای شناسایی شده در هر مصاحبه

ویژگی‌های مشارکت کنندگان به شرح جدول ۲ می‌باشد. همانگونه که در جدول مذکور مشخص می‌باشد، با توجه به اینکه هدف پژوهش، تبیین الگو انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان است، از افراد حسابداران رسمی با تجربه شاغل در موسسات حسابرسی و دارای رزومه علمی مرتبط با حوزه پژوهش و نیز تجربیات سرپرستان و حسابرسان ارشد استفاده شده است. مبنای اتمام مصاحبه‌ها، اشباع نظری بوده است.

جدول ۲. ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان

ردیف	جنسیت	تحصیلات	سابقه فعالیت	سمت اجرایی
۱	مرد	کارشناسی ارشد	۲۱	حسابدار رسمی، مدیر فنی موسسه حسابرسی
۲	مرد	کارشناسی ارشد	۲۰	حسابدار رسمی، مدیر فنی موسسه حسابرسی
۳	مرد	کارشناسی ارشد	۲۵	حسابدار رسمی، مدیر فنی موسسه حسابرسی
۴	مرد	دکتری	۲۱	حسابدار رسمی، مدیر فنی موسسه حسابرسی
۵	مرد	کارشناسی ارشد	۲۳	حسابدار رسمی، مدیر فنی سازمان حسابرسی
۶	مرد	دکتری	۲۸	حسابدار رسمی، شریک موسسه حسابرسی، عضو هیات علمی دانشگاه
۷	مرد	کارشناسی ارشد	۲۱	حسابدار رسمی، مدیر فنی سازمان حسابرسی
۸	مرد	دکتری	۲۵	حسابدار رسمی، مدیر فنی موسسه حسابرسی
۹	مرد	دکتری	۲۰	حسابدار رسمی، مدیر فنی موسسه حسابرسی
۱۰	زن	کارشناسی	۱۰	سرپرست ارشد حسابرسی
۱۱	زن	کارشناسی	۱۲	سرپرست حسابرسی
۱۲	زن	کارشناسی ارشد	۸	حسابرس ارشد
۱۳	مرد	کارشناسی ارشد	۵	حسابرس ارشد
۱۴	زن	کارشناسی	۵	حسابرس ارشد

۴-۱- کدگذاری باز و الگویی

تحلیل داده‌ها بر اساس رویکرد کدگذاری سه مرحله‌ای اشتراس و کوربین (۲۰۰۸) انجام شده است. مرحله اول کدگذاری باز شامل خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم‌پردازی کردن و مقوله‌بندی کردن داده‌ها است. در کدگذاری الگویی، هدف، برقراری رابطه بین مقوله‌های تولید شده در مرحله کدگذاری باز است. در مرحله سوم، کدگذاری انتخابی، مقوله اصلی (عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر) به شکلی نظام‌مند به دیگر مقوله‌ها ربط داده شده و این روابط، در چارچوب یک مدل تصویری، روایت می‌شوند. با وجود این که اشتراس و کوربین، دسته‌بندی شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، بستر، مداخله‌گر و نیز پیامدها و راهکارها را پیشنهاد می‌کند، اما دسته‌بندی مقولات به نحوی که بیان‌گر بهترین تصویر از چارچوب مورد بررسی باشد نیز توصیه شده است.

پس از انجام هر مصاحبه، ابتدا متن آن بررسی شده و با توجه به هر جمله اساسی درون متن، مفاهیم اولیه استخراج شده است. مکالمات ضبط شده، متن آن‌ها به دقت یادداشت و مطالعه شده، نکات کلیدی شناسایی شده و کدگذاری باز انجام شده است. در ادامه، برای تشریح نحوه کدگذاری، نقل قول مشارکت‌کننده شماره ۵ مورد اشاره قرار گرفته

است. شناسایی کد «واکنش تند به دانش به‌روز افراد تازه‌کار»: اون فرد یا همکار جدید ما که ورود می‌کند شروع می‌کند در بدو امر کارش نهایتاً در حسابرسی خودش یا رسیدگی‌هاش اون نوآوری‌های خودش رو با الهام از اون علم‌های جدیدی که از حسابرسی شکل گرفته و این بروزتره چون تازه از بدنه دانشگاه جدا شده دخیل می‌کنه، این‌ها با واکنش‌هایی بسیار تند و واکنش‌های نسنجیده یا همان قلدرانه روبرو میشه از سوی مدیران بالاتر و بالا دستی این‌ها».

پس از کد گذاری، مصاحبه بعدی صورت گرفته و این فرایند تا زمانی ادامه پیدا کرد که جمع‌بندی نتایج و بررسی آن، اشباع نظری را در پی داشت. پژوهش حاضر با انجام ۱۴ مصاحبه به اشباع نظری رسیده است. از این مصاحبه‌ها مجموعاً ۱۵۲ کد و ۴۴ مفهوم استخراج شده است. نتایج مرحله مذکور را می‌توان در جدول ۳ مشاهده کرد.

کدگذاری سطح دوم از طریق طبقه‌بندی مفاهیم مشابه و مقوله‌پردازی آن‌ها صورت گرفت. این سطح از کدگذاری، استفاده از فراوان‌ترین یا معنادارترین کدهای اولیه برای خلاصه کردن میزان زیادی از داده‌ها است. ضمن مراجعه به متن و مفاهیم و مقایسه آن‌ها با یکدیگر، شناسایی کدهای مشابه انجام شده و با تعیین و مرتب کردن مفاهیم اولیه، کدهای مشترک در قالب یک مقوله قرار گرفته است. به عنوان مثال، کد واکنش تند به دانش به‌روز افراد تازه‌کار، در مفهوم سلطه‌گری و زورگویی قرار گرفته و مفهوم مذکور نیز در مقوله ویژگی‌های فردی طبقه‌بندی شده است.

در کدگذاری سطح دوم، مفاهیم به ۳۱ مقوله تقلیل یافتند. کدگذاری الگویی پس از کدگذاری سطح دوم (کدگذاری باز) و پالایش مفهومی صورت پذیرفت و مقوله‌ها دسته‌بندی شده و به مقوله‌های محوری اختصاص یافته و شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، اثرات جانبی، راهبردها و پیامدها شناسایی شده است. به عنوان مثال، مقوله ویژگی‌های فردی، به عنوان شرایط مداخله‌گر که می‌توانند تشدید یا تعدیل‌کننده رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر باشند، قرار گرفته است.

جدول ۳. غربالگری مفاهیم به مقولات (کدگذاری باز سطح دوم) و مقولات اصلی شناسایی شده در کدگذاری الگویی (منبع: یافته‌های پژوهش)

ردیف	نوع/سطح	مقوله	مفاهیم
۱	اثرات جانبی	آسیب‌های جسمی و روانی	آسیب‌های جسمی
۲	اثرات جانبی	آسیب‌های جسمی و روانی	آسیب‌های روانی
۳	اثرات جانبی	آسیب‌های جسمی و روانی	کاهش تمرکز، خلاقیت و انگیزه کارکنان موسسه حسابرسی
۴	اثرات جانبی	آسیب‌های سازمانی و شغلی	افزایش احتمال ترک خدمت کارکنان
۵	اثرات جانبی	آسیب‌های سازمانی و شغلی	انزوا و خستگی شغلی
۶	اثرات جانبی	آسیب‌های سازمانی و شغلی	عدم اعطای مجوز مرخصی
۷	اثرات جانبی	ایجاد حس انتقام‌جویی	انتقام کاری و سازمانی
۸	اثرات جانبی	ایجاد حس انتقام‌جویی	مقابله به مثل
۹	اثرات جانبی	کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی	افزایش زمان حسابرسی

۱۰	اثرات جانبی	کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی	کاهش کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی
۱۱	اثرات جانبی	کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی	کاهش کیفیت گزارش حسابرسی
۱۲	اثرات جانبی	کاهش منافع اقتصادی موسسه حسابرسی	افزایش هزینه‌های منابع انسانی
۱۳	اثرات جانبی	کاهش منافع اقتصادی موسسه حسابرسی	کاهش درآمد و مشتریان موسسه حسابرسی
۱۴	اثرات جانبی	کاهش منافع اقتصادی موسسه حسابرسی	کاهش رتبه کیفی موسسه حسابرسی
۱۵	راهبردها	اتخاذ سیاست‌های مناسب برای استخدام و نگهداری کارکنان	بهبود سیاست‌های جذب منابع انسانی
۱۶	راهبردها	اتخاذ سیاست‌های مناسب برای استخدام و نگهداری کارکنان	بهبود سیاست‌های نگهداری منابع انسانی
۱۷	راهبردها	ادراک محتوی شغلی	ادراک شرح شغلی
۱۸	راهبردها	ادراک محتوی شغلی	تنظیم شرح شغلی
۱۹	راهبردها	استفاده از رویکردهای مدیریتی مناسب	ایجاد توازن امور با توانایی‌های افراد
۲۰	راهبردها	استفاده از رویکرد های مدیریتی مناسب	رهبری مناسب، عادلانه و تحول‌آفرین
۲۱	راهبردها	آموزش	آموزش رفتار سازمانی
۲۲	راهبردها	آموزش	بهبود دانش کاری افراد
۲۳	راهبردها	آموزش	بهبود مهارت‌های فردی
۲۴	راهبردها	ایجاد محیط کاری فعال، شاداب و به روز	ایجاد محیط کاری شاداب
۲۵	راهبردها	ایجاد محیط کاری فعال، شاداب و به روز	به روز کردن فرآیند های حسابرسی
۲۶	راهبردها	ایجاد محیط کاری فعال، شاداب و به روز	تغییر و بهبود شرایط کاری
۲۷	راهبردها	بهبود کنترل و نظارت بر کارکنان	ارزیابی رفتاری و شغلی مستمر کارکنان
۲۸	راهبردها	بهبود کنترل و نظارت بر کارکنان	بهبود ساختار کنترلی و نظارتی
۲۹	راهبردها	بهبود کنترل و نظارت بر کارکنان	بهبود کانال‌های ارتباطی
۳۰	راهبردها	بهبود کنترل و نظارت بر کارکنان	بهبود نظام پاداش و تنبیه
۳۱	راهبردها	تنظیم استانداردهای رفتار سازمانی	تنظیم استانداردهای رفتاری
۳۲	راهبردها	تنظیم استانداردهای رفتار سازمانی	تنظیم استانداردهای سازمانی
۳۳	شرایط علی	انگیزه‌های مالی و شغلی	ایجاد و حفظ منافع مالی
۳۴	شرایط علی	انگیزه‌های مالی و شغلی	بهبود جایگاه شغلی
۳۵	شرایط علی	شرایط محیطی جامعه	وجود مشکلات اقتصادی و فرهنگی در جامعه
۳۶	شرایط علی	شرایط محیطی جامعه	وجود مشکلات در قوانین و مقررات
۳۷	شرایط علی	ماهیت حرفه حسابرسی	محیط رقابتی حسابرسی

۳۸	شرایط علی	ماهیت حرفه حسابرسی	مقام توضیح‌خواهی حسابرسان از صاحبکار
۳۹	شرایط مداخله‌گر	هویت موسسه حسابرسی	اندازه و ساختار سازمانی موسسات حسابرسی
۴۰	شرایط مداخله‌گر	هویت موسسه حسابرسی	فرهنگ سازمانی موسسه حسابرسی
۴۱	شرایط مداخله‌گر	هویت موسسه حسابرسی	وجود جو برتری‌جویی و رقابت‌طلبی
۴۲	شرایط مداخله‌گر	ویژگی‌های فردی	اعتماد به نفس کاذب
۴۳	شرایط مداخله‌گر	ویژگی‌های فردی	سلطه‌گری و زورگویی
۴۴	شرایط مداخله‌گر	ویژگی‌های فردی	سن، جنسیت و نسبت خانوادگی

۲-۴- کدگذاری انتخابی

مرحله اصلی نظریه‌پردازی، کدگذاری انتخابی بوده که در آن مقوله محوری به دیگر مقوله‌ها ربط داده شده و روابط در چارچوب یک روایت روشن شده است. نظریه خلق شده به دو صورت مدل تصویری در شکل ۳ و روایت، ارائه شده است.

شکل ۳. عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر



۱-۲-۴- شرایط علی

شرایط علی، حوادث، وقایع و اتفاقاتی هستند که به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامد. طبق شکل شماره ۳ و بر اساس نتایج بدست آمده، شرایط محیطی جامعه، انگیزه‌های مالی و شغلی و ماهیت حرفه حسابرسی، عوامل ایجاد انگیزه رفتاری‌های قلدرانه حسابرسان نسبت به یکدیگر هستند.

وجود مشکلات در قوانین و مقررات، مشکلات اقتصادی و فرهنگی در جامعه و در کل، شرایط محیطی جامعه، به عنوان محرکی برای ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه است. اگر قوانین، پشتوانه اجرایی مناسبی برای برخورد با بی‌احترامی و قلدری نداشته باشد، احتمال اعمال قلدری بین حسابرسان افزایش می‌یابد.

کسب و ایجاد منافع مالی و بهبود جایگاه شغلی عامل مهمی در ایجاد انگیزه رفتارهای قلدری سازمانی است. فرصت طلبی، جلوگیری از به خطر افتادن منافع مالی و تلاش برای حفظ و نگهداری آن، احتمال وجود انگیزه رفتار قلدری حسابرسان را افزایش می‌دهد. حسابرس، برای کسب منافع مالی حاصل از جایگاه شغلی خود، ممکن است نسبت به همکار خود در محیط حسابرسی قلدری اعمال کند. احتمال قلدری حسابرس ارشدی نسبت به حسابرس دیگر که از نظر توان فنی از او بهتر عمل می‌کند، افزایش می‌یابد. در واقع، این افراد نسبت به از دست دادن جایگاه شغلی خود، نگران هستند.

مقام توضیح‌خواهی حسابرس از صاحبکار، محیط رقابتی حسابرسی و در کل، ماهیت حرفه حسابرسی، باعث ایجاد انگیزه زورگویی حسابرسان نسبت به یکدیگر می‌شوند. حسابرس، پرسش‌گر و توضیح‌خواه است. بنابراین، سوال پرسیدن و توضیح‌خواستن، ایجاب می‌کند روحیات متفاوتی در حسابرس به وجود آید که شاید برای دیگران چندان جذاب نباشد. اغلب افراد از پاسخ دادن به سوالات مکرر، دوری می‌کنند. پرسش‌گر بودن از کارکنان صاحبکار، اغلب باعث ایجاد مقاومت در آن‌ها برای پاسخ‌گویی می‌شود. از طرفی، ممکن است پرسش‌گر با لحن مناسبی سوال خود را مطرح نکنند. در صورتی که پرسش با لحن و رفتار مناسب مطرح شود اما تکرار پذیر باشد، باز هم واکنش پاسخ‌دهنده ممکن است جالب نباشد. برای دستیابی به پاسخ مناسب، به مرور زمان، روحیات پرسش‌گر تغییر کرده و اگر حسابرس با اعمال زورگویی نسبت به صاحبکار، به پاسخ سوال خود دست پیدا کند، نسبت به سایر حسابرسان نیز، انگیزه قلدری پیدا می‌کند.

۲-۲-۴- شرایط مداخله‌گر

شرایط مداخله‌گر که در صورت وجود می‌توانند انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر را تشدید یا تضعیف کنند عبارتند از هویت موسسه حسابرسی و ویژگی‌های فردی. در صورتی که در محیط موسسه حسابرسی، جو برتری‌جویی حاکم باشد، هر فرد به واسطه نیاز به رقابت با سایرین در کسب برتری، به احتمال بیشتری ممکن است اصول حاکم بر رفتار حرفه‌ای را

به بهای کسب امتیاز و برتری بیشتر نسبت به سایرین، زیر پا بگذارد. اگر روحیات افراد مبتنی بر رقابت‌جویی باشد و انگیزه‌قلدری سازمانی در حسابرسان وجود داشته باشد، جو حاکم به گونه‌ای خواهد بود که انتظار می‌رود قلدری به وجود آمده یا تشدید شود.

اعتماد به نفس کاذب، سلطه‌گری و زورگویی، سن، جنسیت و نسبت خانوادگی و مفاهیمی هستند که در مقوله ویژگی‌های فردی طبقه‌بندی شده‌اند. اگر حسابرس نسبت به توانایی‌های فردی خود، بیش از اندازه اعتماد داشته باشد، دچار اعتماد به نفس کاذبی می‌شود که انگیزه رفتارهای قلدری را در وی تشدید می‌کند. اگر انحرافی از استانداردهای حسابداری توسط یک حسابرس کشف شده باشد، اما بازخورد اعلام آن به سرپرست تیم حسابرسی این باشد که توانایی‌های حسابرس در حدی نیست که این انحراف را به عنوان بااهمیت دسته‌بندی کند، سرپرست تیم، تجربه بیشتر خود را ملاک قضاوت قرار داده و ضعف‌های فردی خود را با استفاده از زورگویی، پوشش می‌دهد.

۳-۲-۴- اثرات جانبی

در روش پژوهش داده بنیاد، پژوهشگر نیازی به دسته‌بندی مقوله‌ها صرفاً در قالب شرایط علی، شرایط بستر، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها ندارد. در صورت نیاز، می‌توان به منظور غنی شدن نظریه از طبقه جدید و متفاوت که وجود آن‌ها ضروری است، به الگو اضافه کرد و یا طبقه‌ای از آن را نادیده گرفت. از این رو، مقوله‌هایی در قالب «اثرات جانبی» در تحقیق حاضر قرار گرفته‌اند. همانگونه که از عنوان انتخاب شده مشخص است، انتظار می‌رود وجود انگیزه رفتاری‌های قلدری سازمانی در حسابرسی، اثرات جانبی مخربی داشته باشند که در صورت اعمال راهبردها، مرتفع شوند. این اثرات جانبی مورد انتظار شامل ایجاد حس انتقام‌جویی، آسیب‌های جسمی و روانی، آسیب‌های سازمانی و شغلی، کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی و کاهش منافع اقتصادی موسسه حسابرسی است.

۴-۲-۴- راهبردها

با استفاده از ادراک محتوی شغلی، استفاده از رویکردهای مدیریتی مناسب، آموزش، ایجاد محیط کاری فعال، شاداب و به‌روز، تنظیم استانداردهای رفتار سازمانی، اتخاذ سیاست‌های مناسب برای استخدام و نگهداری کارکنان و بهبود کنترل و نظارت بر کارکنان، می‌توان انگیزه رفتارهای قلدری سازمانی در حسابرسی را تعدیل کرد و به پیامدهای مورد انتظار و نتایج عمل، رسید. تدوین شرح شغلی شفاف، باعث آگاه شدن حسابرسان از جزئیات وظایف خود شده و به کارکنان، محدوده کاری را نشان می‌دهد که موجب می‌شود به قلدر اجازه ندهند تا با زورگویی، وظایف بیشتری را به آن‌ها بسپارد. حسابرسی که از محتوی شغلی خود مطلع باشد و درک مناسبی از آن داشته باشد، با احتمال کمتری انجام امور نامرتبط را می‌پذیرد و قلدر، انگیزه کمتری برای اعمال زورگویی بر او خواهد داشت.

ایجاد توازن امور با توانایی‌های افراد و رهبری مناسب، عادلانه و تحول‌آفرین، به عنوان راهکاری برای تعدیل و کاهش انگیزه رفتارهای قلدری حسابرسان نسبت به یکدیگر مورد تأکید قرار گرفته است. ایجاد توازن امور با توانایی‌های افراد، از طریق توزیع برابر اختیارات و مسئولیت‌ها، رعایت انصاف در ارجاع امور به کارکنان و تناسب سمت و توانایی افراد قابل دستیابی است.

با آموزش رفتار سازمانی، بهبود دانش کاری افراد و بهبود مهارت‌های فردی، می‌توان انگیزه رفتارهای زورگویانه را تعدیل کرد. آگاه کردن مدیران ارشد موسسات حسابرسی نسبت به مضرات زورگویی و آموزش رفتارهای سازمانی به حسابرسان، موجب شناسایی انواع رفتارهای زورگویانه شده و می‌توان انتظار داشت در صورت مشاهده این‌گونه رفتارها و انگیزه‌ها در گروه حسابرسی توسط مدیران ارشد، مقابله با آن‌ها صورت گیرد.

بهبود جو سازمانی از طریق ایجاد محیط کاری پرطراوت، باعث رضایت شغلی حسابرسان شده و تعدیل انگیزه رفتارهای قلدرانه را به همراه دارد. در صورت نبود رضایت شغلی، احتمال وجود انگیزه رفتارهای زورگویانه بین حسابرسان افزایش می‌یافت. محیط کاری شاداب، باعث می‌شود افراد، تمایل کمتری به قلدری از خود نشان دهند.

از جمله الزامات حضور در محیط رقابتی فعلی موسسات حسابرسی، استفاده از فرآیندهای حسابرسی به‌روز می‌باشد که انتظار می‌رود بکارگیری آن‌ها، باعث کنترل و مدیریت انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر شود. تنظیم استانداردهای رفتاری و سازمانی، مرز و محدوده رفتارهای کارکنان حسابرسی را تعیین کرده و در صورت وجود ابزارهای تنبیه و تشویق، انگیزه رفتارهای قلدری حسابرسان را کاهش می‌دهد.

در آیین رفتار حرفه‌ای، رازداری، صداقت، درستکاری و ... از جمله مفاهیمی هستند که مورد اشاره قرار گرفته‌اند، اما به عنوان مثال می‌توان رازدار بود و صداقت داشت، اما رفتارهای زورگویانه اعمال کرد. بنابراین، وجود آیین رفتار حرفه‌ای الزاماً منجر به رعایت رفتارهای عاری از خشونت نخواهد بود و تنظیم استانداردهای رفتاری، با ایجاد سازوکارهایی که ضمانت اجرایی آن را اعمال کند، می‌تواند از بروز انگیزه رفتارهای قلدرمآبانه حسابرسان بکاهد.

۵-۲-۴- پیامدها

انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر، موجب ایجاد حس انتقام‌جویی، کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی، آسیب‌های جسمی و روانی، آسیب‌های سازمانی و شغلی و کاهش منافع اقتصادی موسسه حسابرسی شده و انتظار می‌رود با راهکارهای ارائه شده در الگوی شناسایی شده پژوهش حاضر، این معایب برطرف شوند.

در تحلیل کدها و مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها، اثرات جانبی شناسایی شدند که دسته‌بندی آن‌ها با توجه به میزان تکرار و اهمیت آن‌ها از نظر مشارکت‌کنندگان، نیاز به جدا کردن مقولات تحت عنوان اثرات جانبی را نشان می‌داد. این اثرات جانبی، دارای بار معنی منفی بودند. به عنوان مثال کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی. با استفاده از راهبردها، می‌توان به

افزایش کارایی و اثربخشی (بار مثبت معنی و ذکر آن در پیامدها) دست پیدا کرد، ولیکن برای خلاصه‌سازی، از عبارت «رفع اثرات جانبی» به جای ذکر بار مثبت معنی (مانند افزایش کارایی و اثربخشی) استفاده شده است.

بنابراین، پیامد استفاده از راهکارهای ارائه شده در الگو، مرتفع شدن اثرات جانبی وجود انگیزه رفتارهای قلدرانه بین حسابرسان است. انتظار می‌رود با الگوی شناسایی شده و با استفاده از راهکارها بتوان احتمال وقوع اثرات جانبی که به واسطه وجود انگیزه رفتارهای زورگویانه در موسسات حسابرسی به وجود می‌آید را تعدیل کرد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

عوامل رفتاری، در روند اجرایی سازمان‌هایی که منابع انسانی نقش پررنگ‌تری نسبت به سایر دارایی‌ها، در ایجاد منافع اقتصادی ایجاد می‌کنند، دارای تاثیرات مثبت و منفی به صورت مستقیم و غیر مستقیم هستند. موسسات حسابرسی به عنوان یکی از این سازمان‌ها، با نقش اعتباردهی در اطلاعات مالی، تحت تاثیر رفتارهای متقابل کارکنان نسبت به یکدیگر است. انگیزه انجام رفتارهای زورگویانه، به عنوان یکی از عوامل رفتاری با اثرات جانبی منفی، به صورت مستقیم بر اجرای فرایند حسابرسی تاثیرگذار است. با توجه به اینکه تاکنون پژوهشی در خصوص شناسایی عوامل موثر بر ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر انجام نشده، هدف پژوهش حاضر، بررسی مفهوم زورگویی و قلدری، تاثیرات منفی آن در حوزه حسابرسی، ارائه راهکار برای پیشگیری و حل معضل اخلاقی مذکور و پیامدهای زورگویی حسابرسان نسبت به یکدیگر در موسسات حسابرسی بوده است.

در این راستا، ۱- انگیزه‌های مالی و شغلی مانند جاه‌طلبی سازمانی، فرصت‌طلبی در ایجاد منافع مالی و بهبود جایگاه شغلی، ۲- شرایط محیطی جامعه مانند وجود مشکلات در قوانین و مقررات حمایتی و ضعف در فرهنگ جامعه و ۳- ماهیت حرفه حسابرسی مانند مقام توضیح خواهی حسابرس از صاحبکار و محیط رقابتی حسابرسی، باعث ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به یکدیگر می‌شوند.

هویت موسسه حسابرسی مانند اندازه، ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی و وجود جو برتری جویی و رقابت‌طلبی و ویژگی‌های فردی همچون سن، جنسیت و نسبت خانوادگی، عواملی هستند که باعث تشدید یا تضعیف انگیزه فوق در حسابرسان می‌شوند. مردگرایی به عنوان یکی از عوامل مداخله‌گر که تحت عنوان جنسیت، بر قلدری حسابرسان نسبت به یکدیگر تاثیرگذار بوده و در این پژوهش شناسایی شده است، بین حسابداران رسمی در ایران وجود داشته (محمدبیگی و همکاران، ۱۴۰۲) و باید توجه ویژه‌ای به آن شود. برخلاف نتایج فوق، در پژوهش صفرزاده و همکاران (۱۴۰۰)، سن و جنسیت بر قلدری در موسسات حسابرسی تاثیر نداشته است.

موسسات حسابرسی می‌توانند از مجرای راهبردها به تعدیل انگیزه رفتارهای زورگویانه دست یافته و از وقوع اثرات جانبی آن جلوگیری کنند. کارکنان موسسات حسابرسی باید از محتوی

شغلی و شرح شغلی خود مطلع باشند. در صورتی که امور خارج از وظایف همراه با رفتارهای زورگویانه به فرد محول شود، حسابرس می‌تواند خارج از شرح وظایف بودن امر مذکور را یادآوری کرده و به نوعی خود را از اعمال قلدری، مصون دارد.

به عنوان مثال، اگر رسیدگی به سرفصل بهای تمام شده در شرح وظایف کارآموز حسابرسی و در توان او نباشد، حسابرس ارشد نمی‌تواند این امر را به کارآموز ارجاع دهد و حسابرس، می‌تواند در صورت مشاهده زورگویی، مراتب را به سرپرست تیم حسابرسی اطلاع دهد. با بهبود کنترل و نظارت بر امور کارکنان و کسب انتقادات و پیشنهادات و بررسی آن‌ها، قلدر امنیت خاطر نداشته و به احتمال کمتری به خود اجازه اعمال رفتار زورگویانه می‌دهد. اطلاع از نظارت همه جانبه بر رفتار کارکنان، رفتارهای زورگویانه و قلدری در موسسات حسابرسی را کاهش می‌دهد.

در صورتی که مهارت‌های فردی و شغلی در خصوص فرایندهای اجرایی حسابرسی، احاطه بر قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری و حسابرسی از طریق آموزش، ارتقا و بهبود یابد، فردی که در معرض رفتارهای زورگویانه قرار گرفته است، توانایی بیشتری برای دفاع و مقابله با زورگویی‌های مربوط به تخصص حرفه‌ای خواهد داشت. همچنین اطلاع‌رسانی سریع‌تر و در دسترس‌تر در محیط کاری فعال، شاداب و به‌روز، می‌تواند قلدری را سریعاً به اطلاع مدیریت موسسات حسابرسی رسانده و در این صورت، انتظار اقدامات اصلاح‌کننده و پیشگیرانه از جانب مدیریت وجود خواهد داشت و قلدر نیز همواره خود را در معرض مشاهده و تنبیه می‌بیند و در نتیجه احتمال اعمال رفتارهای زورگویانه در وی کاهش می‌یابد.

علاوه بر این، در صورتی که به طور مستمر کارکنان مورد ارزیابی‌های رفتاری بر اساس استانداردهای رفتاری قرار گیرند، احتمال جذب و نگهداری کارکنان قلدر کمتر شده و منافع اقتصادی موسسه حسابرسی از طریق افزایش هزینه‌های جذب و نگهداری کارکنان، تهدید نشده و افراد قلدر از صحنه حسابرسی حذف می‌شوند. هر یک از راهبردهای الگوی شناسایی شده، می‌توانند باعث تعدیل انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان شوند.

در نهایت، نتایج و پیامدهای این راهکارها عبارت است از تعدیل اثرات جانبی شامل ایجاد حس انتقام‌جویی، کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی، آسیب‌های جسمی و روانی، آسیب‌های سازمانی و شغلی و کاهش منافع اقتصادی موسسه حسابرسی.

در این پژوهش به شناسایی عواملی پرداخته شد که موجب ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان می‌شوند. سرمایه‌گذاران به اطلاعات مالی اتکا می‌کنند که مطابقت آن‌ها با استانداردهای حسابداری، توسط حسابرسان بررسی می‌شود. بنابراین، به منظور حفظ منافع سهامداران، هرگونه اختلال در فرایند حسابرسی، باید شناسایی و حل شود. ماهیت حرفه حسابرسی نیز به واسطه سلسله مراتبی بودن جایگاه‌های شغلی و لایه‌های زیاد در ساختار سازمانی، شرایط را برای وجود انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان مهیا می‌کند. به منظور جلوگیری از اثرات جانبی این پدیده رفتاری، باید شرح وظایف به صورت دقیق به حسابرسان تفهیم شود تا از پذیرش کارهای غیرمربوط جلوگیری شود. آموزش همواره به عنوان عاملی پیش‌گیری‌کننده و اصلاح‌کننده اقدامات

رفتاری نامناسب، کارساز خواهد بود. با در نظر داشتن ویژگی‌های فردی کارکنان، حفظ کارکنان با اخلاق در موسسات حسابرسی، نظارت دقیق‌تر بر رفتار کارکنان و استفاده از رویکردهای مدیریتی مناسب، محیط کاری پویایی فراهم می‌کند که کج‌اخلاقی، زورگویی و قلدری در آن جایی نخواهند داشت. باید به روحیات سازگاری کارکنان با جو اخلاقی سازمانی نیز توجه داشت که طور مستقیم بر رضایت شغلی و تعهد سازمانی تاثیر دارند (نظری‌پور و زکی‌زاده، ۱۴۰۲) و نبود آن‌ها، به عنوان عامل تشدید کننده وجود انگیزه رفتارهای زورگویانه است. پیاده‌سازی چنین فضایی برای حسابرسان، می‌تواند از آسیب‌های جسمی، روانی، شغلی و سازمانی جلوگیری کرده، حس انتقام جویی را تعدیل کرده و در نهایت، از کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی پیشگیری کند. آسیب‌هایی که به اعتبار حرفه خدشه وارد کرده و کیفیت حسابرسی را نشانه می‌گیرند. در صورت تکرار رفتارهای زورگویانه، سکوت سازمانی باعث انزوا و خستگی شغلی حسابرسان می‌شود که این نتیجه مطابق با پژوهش قاندامینی و همکاران (۱۴۰۲) است. طبق نتایج پژوهش، رفتارهای زورگویانه باعث تمایل به ترک خدمت حسابرسان نیز می‌شود. این موضوع همسو با نتیجه پژوهش آقامیرزائی و ناطق (۱۴۰۱) است. بر اساس یافته‌های پژوهش، قلدری حسابرس نسبت به همکاران خود، موجب ایجاد خستگی عاطفی، حس کلافگی و استرس در آن‌ها می‌شود و فرمانی و همکاران (۱۴۰۱) نیز به چنین اثرات جانبی در پژوهش خود اشاره کرده‌اند. با اتخاذ رویکردهای مدیریتی مناسب به عنوان راهکار شناسایی شده در پژوهش حاضر، می‌توان آثار نامناسب وجود انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان را تعدیل کرد. چنین رویکردی مورد تأکید در پژوهش میرزایی و پورعباس (۱۴۰۲) نیز بوده است. با توجه به الگوی شناسایی شده، سهولت در اطلاع‌رسانی کج‌اخلاقی‌های حسابرسان به سطوح بالاتر موسسات و فراهم کردن محیط کاری دوستانه و پر نشاط، از ابزارهای جلوگیری از ایجاد انگیزه رفتارهای زورگویانه حسابرسان است که این راهکار، مطابق با پژوهش تکسین و همکاران (۲۰۲۳) است. با توجه به تأثیر آموزش رفتارهای اخلاقی و نحوه برخورد با بدرفتاری‌های سازمانی حسابرسان، پیشنهاد می‌شود نهادهای حرفه‌ای از جمله جامعه حسابداران رسمی ایران، با برگزاری دوره‌های آموزشی یا برگزاری همایش‌های با محوریت پیشگیری از رفتارهای زورگویانه حسابرسان، با توجه به الگوی تبیین شده پژوهش، اقدام به گسترش دانش سرپرستان و شرکای موسسات حسابرسی نماید. همچنین پیشنهاد می‌شود موسسات حسابرسی، راه‌های ارتباطی مستقیم با مدیران ارشد فراهم کرده تا اقدامات پیشگیرانه از بروز رفتارهای زورگویانه حسابرسان نسبت به هم صورت پذیرد و با تدوین منشورهای رفتاری، کارکنان را نسبت به وظایف اخلاقی خود در محیط کار، آگاه سازند. نتایج پژوهش حاضر از اهمیت ویژگی‌های فردی حسابرسان بر وجود انگیزه رفتارهای زورگویانه حکایت دارد، بنابراین پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، نقش شخصیت و فردیت حسابرسان با توجه به جایگاه شغلی آن‌ها در موسسات حسابرسی، مورد بررسی بیشتر قرار گرفته و در سیاست‌گذاری جذب، استخدام و نگهداری حسابرسان، مد نظر قرار گیرد. تأثیر هویت موسسه نیز حائز اهمیت می‌باشد، بنابراین مطالعات موردی با توجه به رتبه‌بندی کیفی موسسات حسابرسی،

می‌تواند ادبیات پژوهش را غنی‌تر کرده و راهکارهای اجرایی ارائه دهد. یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر، سکوت مشارکت‌کننده در خصوص مسائلی است که به واسطه فرهنگ جامعه و خانواده و پیشگیری از ایجاد حس شرمساری، از بیان آن‌ها اجتناب شده است. با وجود اعلام محرمانگی محتوای مصاحبه، احتمال محدودیت مذکور وجود دارد. همچنین، ممکن است برخی از رفتارها از نظر مشارکت‌کننده به عنوان رفتار زورگویانه تلقی نشوند، در صورتی که باعث آثار جانبی به صورت غیر مستقیم شوند.

منابع

- آقامیرزائی، علی، ناطق، تهمینه. (۱۴۰۱). «بررسی تأثیر قلدری سازمانی بر تمایل به ترک کار کارکنان (مورد مطالعه: فرودگاه مشهد)». نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۶(۲۱)، صص ۷۰۷-۶۹۱.
- امان، پیمان، همتی، هدی، کردلوئی، حمیدرضا. (۱۴۰۲). «ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان و تاخیر در گزارش حسابداری». پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۳(۱۲)، صص ۱۰۶-۱۲۷.
- بادپا، بهروز، استا، سهراب، حسن بیگی، وحید. (۱۴۰۱). اثر کاریزمای مدیریت صاحبکار و رتبه حسابداری بر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابداری. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴(۲)، صص ۱-۲۶.
- حساس یگانه، یحیی، مقصودی، امید. (۱۳۹۰). «ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابداری». اخلاق در علوم و فناوری، ۶(۱)، صص ۷۴-۶۳.
- خواجه‌جو، شکراله، اعتمادی عیدگاهی، سارا، قدیریان آرانی، محمدحسین. (۱۳۹۹). «اصول اخلاق اسلامی: چارچوبی برای تدوین آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری»، حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۰(۳)، صص ۱-۲۹.
- خواستار، حمزه، (۱۳۸۸). «ارائه روش برای محاسبه پایایی مرحله کدگذاری در مصاحبه‌های پژوهش»، روش‌شناسی علوم انسانی، شماره ۵۸، صص ۱۷۴-۱۶۱.
- سپهوند، رضا، عارف نژاد، محسن، فتحی چگنی، فریبرز، سپهوند، مسعود. (۱۴۰۰). «رابطه رفتارهای زورگویانه و اخلاق حرفه‌ای». اخلاق در علوم و فناوری، ۱۶(۲)، صص ۸۱-۷۳.
- شیرین بهادری، حبیبه، نظرزاده زارع، محسن. (۱۴۰۳). «کاوشی در رابطه بین قلدری سازمانی و فرسودگی شغلی معلمان از طریق سکوت سازمانی». رهبری آموزشی کاربردی، ۵(۱)، مقاله آماده انتشار.
- صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). «رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابداری و کیفیت حسابداری». اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳)، صص ۷۷-۸۶.
- صفرزاده، محمدحسین، هوشمند کاشانی، عباس، غلامی فتیده، شمیم. (۱۴۰۰). «تأثیر جواخلاقی سازمان بر رفتارهای قلدرمآبانه از دیدگاه حسابرسان تازه‌کار». دانش حسابداری مالی، ۸(۴)، صص ۱۳۵-۱۶۷.

علیزاده فرد، سوسن، سادات رسول، سهیلا. (۱۴۰۰)، «پیش‌بینی قلدری در محیط کار پرستاران بر اساس سبک‌های تبادل اجتماعی»، پژوهش‌های روانشناسی اجتماعی، ۱۱(۴۱)، صص ۱۶-۱. علی‌زاده‌گان، لیلا، صمدی لرگانی، محمود، ایمنی، محسن. (۱۴۰۲). «تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۷)، صص ۱۸۴-۱۴۹. فرمانی، فردین، اکبری بلوط بنگان، افضل، کریمی خوزانی، علی. (۱۴۰۱). «ارائه الگوی قلدری سازمانی در کارکنان ستاد فرماندهی نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران»، مشاوره شغلی و سازمانی، ۱۴(۱)، صص ۱۱۸-۸۱.

قائدامینی هارونی، عباس، صادقی ده چشمه، مهرداد، کلدانی، سمانه، مالکی، غلام رضا. (۱۴۰۲). «تأثیر رهبری مخرب بر رفتارهای انحرافی در محیط کار و تمایل به ترک خدمت از طریق متغیرهای واسط قلدری سازمانی و سکوت سازمانی»، مطالعات جامعه‌شناسی، ۱۶(۶۰)، صص ۱۷-۱. گلیپایگانی، آیدا، رحمانی نیا، احسان. (۱۴۰۰). «بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاریشان». پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۲)، صص ۸۳-۵۶.

محمدبیگی، عرفان، عارف منش، زهره، دهقانی اشکذری، محمدمهدی. (۱۴۰۲). «فرهنگ و مولفه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی: نقش میانجی تمایل به ریسک‌پذیری فردی»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۹)، صص ۲۸-۱.

میرزایی، وحید، پورعباس خادر، سهیل. (۱۴۰۲). «بررسی رابطه رهبری زهرآگین با قصد ترک شغل: نقش میانجی قلدری در محل کار و عدم امنیت شغلی»، پژوهش‌های روانشناختی در مدیریت، ۹(۱)، صص ۲۰۰-۱۷۵.

نظری‌پور، محمد، زکی‌زاده، بابک. (۱۴۰۲). «تحلیل تأثیر ادراکات حسابدارها از جو اخلاقی سازمانی بر نگرش‌های سازمانی آنان: تئوری شناختی-اجتماعی»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۸)، صص ۱۶۴-۱۳۷.

نیکبخت، محمدرضا، مهرگان، محمد رضا، صفری، حسین، مسعودی، جواد. (۱۳۹۸). «تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران». دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۲۹)، صص ۲۰۲-۱۸۷.

Aghamirzaei, Ali, Nategh, Tahmineh, (2022), "The effect of organizational bullying on the employees Turn over Intention (Case study: Mashhad airport)", Journal of New Research Approaches in Management and Accounting, 6 (85), PP. 691-707. (In Persian)

Alizade fard, S., & sadatrasoul, S. (2021). Predicting workplace bullying in nurses based on social exchange styles. Social Psychology Research, 11(41), 1-16. (In Persian)

Alizadegan, L., Samadi Largani, M., & Imeni, M. (2023). An Analysis of Auditors Capability on Fraud Detection Using the Planned Behavior Theory Perspective: The Impact of Auditors Experience and Personality Type with Respect to the Role of Professional Skepticism. Financial Accounting and Auditing Research, 15(57), 149-184. (In Persian)

Aman, P., hemmati, H., & KORDLOUIE, H. (2023). "Psychological characteristics of

auditors and delay in audit report". Professional Auditing Research, 3(12), PP. 106-127. (In Persian)

Badpa, B., Ošta, S., & Hasanbeigy, V. (2022). "The Effect of Charismatic Client Management and Auditor's Rank on Auditor Judgment and Decision-Making Process". Financial Accounting Research, 14(2), PP. 1-26. (In Persian)

Burger, Christoph; Strohmeier, Dagmar; Spröber, Nina; Bauman, Sheri; Rigby, Ken (2015). "How teachers respond to school bullying: An examination of self-reported intervention strategy use, moderator effects, and concurrent use of multiple strategies". Teaching and Teacher Education. Vol. 51, PP. 191-202.

Creswell, J.W. & Miller, D. L. (2000). "Determining validity in qualitative inquiry". Theory into Practice, 39(3), PP. 124-131.

Dan, T. (2023). "Workplace Bullying: A Comprehensive Overview of Its Causes, Effects, and Organizational Prevention Strategies". Frontiers in Business, Economics and Management, 8(3), PP. 41–

Corbin, J., & Strauss, A. (2008). Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.

Farley, Samuel, Kara, Daniella Mokhtar, & Niven, Karen. (2023). "What influences the relationship between workplace bullying and employee well-being? A systematic review of moderators", Work & Stress, 7(2), PP. 201-236.

Farmani, F., Akbari Balootbangan, A., & Karimi Khoozani, A. (2022). Presenting a Model of Workplace Bullying among Staffs' Islamic Republic of Iran Police Headquarter. Career and Organizational Counseling, 14(1), 81-118. (In Persian)

Ghaedamini Harouni, A., Sadeghi de cheshmeh, M., keldani, S., & Maleki Farsani, G. R. (2023). The effect of destructive leadership on deviant behaviors in the workplace and the tendency to leave the service through the mediating variables of organizational bullying and organizational silence. Sociological studies, 16 (60), 1-17.

Golpaygani, A., & Rahmaninia, E. (2021). Investigating the Effect of Personality and Behavioral Traits on the Ethical Decision-Making Process of Professional Accountants. Professional Auditing Research, 1(2), 56-83. (In Persian)

Hasas Yegane. Yahya, Maghsoudi. Omid, (2011), Ethics in professional auditor judgments, The journal of ethicts in science and technology, 6(1), 63-74. (In Persian)

Kabat-Farr, D., Cortina, L. M., and Marchiondo, L. A. (2018). "The emotional aftermath of incivility: anger, guilt, and the role of organizational commitment". Int. J. Stress. Manag, 25, PP. 109–128.

khajavi, S., Etemadi Eidadi, S., & ghadirian Arani, M. H. (2020). Islamic Ethics: A Framework for the Compilation of Professional Accounting Practices. Journal of Accounting and Social Interests, 10(3), 1-29 (in Persian).

Khashtar, H. (2009). A Method for Calculating Coding Reliability in Qualitative Research Interviews. Methodology of Social Sciences and Humanities, 15(58), 161-174, (in Persian)

Khoo SB. (2010). "Academic mobbing: Hidden health hazard at workplace". Malaysian Family Physician. 5(61). PP. 75-85.

Martinov-Bennie N, Pflugrath G (2009). "The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments". Journal of Business Ethics, Vol. 87, PP. 237–253.

Mirzaei, V., & Pourabbas Khadar, S. (2023). Investigating the relationship between toxic

leadership with turnover intention, the mediating role of bullying in the workplace and job insecurity. *Psychological Researches in Management*, 9(1), 175-200. (In Persian)

Mohammad beigi, E., Aref Manesh, Z., & Dehghani Ashkezari, M. (2023). Culture and Ethical Decision-Making Components of Certified Public Accountants: The Mediating Role of Individual Risk-Taking. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(59), 1-28. (In Persian)

Nauman, S., Fatima, T., and Haq, I. U. (2018). "Does despotic leadership harm employee family life: exploring the effects of emotional exhaustion and anxiety". *Front Psychol*. Vol. 9. PP. 175-185.

Nazaripour, M., & zakizadeh, B. (2023). The Effects of Accountants' Perceptions of Ethical Climate Fit on their Organizational Attitudes: Social-Cognitive Theory. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(58), 137-164. (In Persian)

Nielsen, M.B., Christensen, J.O., Finne, L.B. et al. (2023). "Workplace bullying, mental distress, and sickness absence: the protective role of social support". *Int Arch Occup Environ Health*. Vol. 93. PP. 43-53

Nikbakht, M. R., Mehregan, M. R., Safari, H., & Masoudi, J. (2019). The Impact of Developing Ethical Behavior on Improving Professional Accountants' Behavior. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(29), 187-202. (In Persian)

Safarzadeh, M. H., Hooshmand Kashani, A., & Gholami Fatideh, S. (2022). "Trainee Auditors' Perception of Ethical Climate and Workplace Bullying". *Financial Accounting Knowledge*, 8(4), 135-167. (In Persian)

Said, Hamad & Tanova, Cem. (2023). "Workplace bullying in the hospitality industry: A hindrance to the employee mindfulness state and a source of emotional exhaustion". *International Journal of Hospitality Management*. Vol. 96. PP. 1-25.

Salehi. Tabande, (2017), Relationship between Auditor Professional Ethics and Audit Quality. *Ethics in Science and Technology*, 11 (3) :77-86. (In Persian)

Sepahvand, R. Arefnejad, M. Fathi, F. Sepahvand, M. (2021), The Relationship between Organizational Bullying and Professional Ethics. *Ethics in Science and Technology*, 16 (2) :73-81. (In Persian)

Shirin Bahadori, H., & Nazarzadeh Zare, M. (2024). "Exploration of the Relationship between Organizational Bullying and Teachers' Job Burnout through Organizational Silence". *Applied Educational Leadership*, 5(1), Ready for publication. (In Persian)

Spickard, P. (2010). "The illogic of racial categories. In M. Root (ed.) *Racially Mixed people in America*", Thousand Oaks, PP. 23-56.

Taskeen, Zahra, Anand, Vivake & Qureshi, Muhammed & Abbasi, Suhni. (2023). "The untapped cases of Workplace Bullying and its concealed impacts on Healthcare Employees". *Journal of Social Sciences Advancement*. Vol. 4. PP. 10-27.

Taskeen, Zahra, Buriro, Zeenat Kanwal, Qammar-un-nisa Jatoi, Saddam Hussain. (2023). "The Prevalence and Aftermath of Workplace Bullying: A Review Paper for Future Agenda". *Journal of Pharmaceutical Negative Results*, PP. 1724-1731.

Whittaker, E (2016). "Cyberbullying via social media". *Journal of School Violence*, PP. 11-29.

Yousuf, Adnan & Khan, Naveed & Khan, Mustafa & Ali, Akhtiar & Shaikh, Sarfaraz. (2022). "Perceived National Culture and Perceived Organizational Support Effect on Transgender Employees Job Satisfaction". *Employee Responsibilities and Rights Journal*. Vol. 34. PP. 1-27.

پی‌نویس:

1. Taskeen, et al
2. Kabat-Farr, Cortina, & Marchiondo
3. Dan
4. Burger, et al
5. Whittaker
6. Andrea Adams
7. Yousuf
8. Khoo
9. Nauman & Haq
10. Farley, et al
11. Martinov & Pflugrath
12. Said & Tanova
13. Nielsen, et al
14. MAXQDA
15. Creswell & Miller
16. Re-test reliability
17. Content Validity Ratio
18. Content Validity Index
19. Spickard



COPYRIGHTS

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



Examining the effect of financial reports readability on the delay of the audit report, audit report explanatory paragraphs and audit fees

Shahnaz Mashayekh¹, Hanieh Hekmat², Parvaneh Jamshidi³

Received: 2023/12/14

Approved: 2024/01/27

Research Paper

Abstract:

The purpose of this study is to investigate the impact of the readability of financial statements on audit report lag, independent audit fees, and audit report clauses in companies listed on the Tehran Stock Exchange. In order to carry out the research, among the companies accepted in the Tehran Stock Exchange, 138 listed companies of the stock exchange between 1394 and 1400 were selected and by using panel data in This period of time has been tested and reviewed. In order to estimate the models and test the hypotheses, the multivariate regression method with the generalized least squares estimation methods, logit method and related tests used. The results of the hypothesis test showed that there is no significant relationship between the readability of financial statements and the delay of the audit report. The results also confirmed that there is a significant relationship between the readability of financial statements and the audit fee. In addition, the results showed that the readability of financial statements has a significant negative relationship with the paragraphs of the audit report. The increase in the readability of the financial statements leads to the decreases of audit fee and the audit reports' paragraphs. The results of this research regarding the significance of these two relationships are compatible with the previous studies. The effort of auditors, which is reduced due to the increase in the readability of financial statements, reduces the number of audit paragraphs and subsequently reduces the audit fee. According to the recent attention of foreign researchers to the issue of financial reporting readability, this research is trying to provide new evidence regarding the readability of financial reporting in the emerging and developing market of Iran and to expand the existing knowledge in this area.

Key Words: readability of financial statements, audit report delay, audit fee, audit report clauses



[10.22034/JPAR.2024.2017938.1257](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2017938.1257)

1. Associate professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. sh.mashayekh@alzahra.ac.ir

2. Assistant professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) h.hekmat@alzahra.ac.ir

3. MSc in Auditing, Alzahra university, Tehran, Iran. parvaneh.jamshidi0068@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

بررسی اثر خوانایی گزارش‌های مالی بر تأخیر گزارش حسابداری، بندهای توضیحی و حق‌الزحمه حسابداری

شهناز مشایخ^۱، هانیه حکمت^۲، پروانه جمشیدی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۰۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

هدف: هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر خوانایی صورت‌های مالی بر تأخیر گزارش حسابداری، حق‌الزحمه حسابداری مستقل، و بندهای گزارش حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. منظور انجام پژوهش حاضر از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۱۳۸ شرکت را که در بین سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ به طور پیوسته عضو بورس بوده‌اند، انتخاب و با بکارگیری داده‌های ترکیبی در این بازه زمانی مورد آزمون و بررسی قرار گرفته‌اند. به منظور برآورد مدل‌ها و آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون چندمتغیره با روش‌های برآورد حداقل مربعات تعمیم یافته، روش لاجیت و آزمون‌های مربوطه استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد رابطه معناداری بین خوانایی صورت‌های مالی و تأخیر گزارش حسابداری وجود ندارد. همچنین نتایج مویید این بود که بین خوانایی صورت‌های مالی و حق‌الزحمه حسابداری ارتباط منفی معناداری وجود دارد. به علاوه خوانایی صورت‌های مالی ارتباط منفی و معناداری با بندهای گزارش حسابداری دارد. با افزایش خوانایی در صورت‌های مالی، حق‌الزحمه حسابداری و تعداد بندهای گزارش حسابداری کاهش می‌یابد. نتایج این پژوهش در خصوص معنی‌داری این دو رابطه سازگار با تحقیقات پیشین می‌باشد و به عبارتی دیگر، میزان تلاش حسابداران که به دلیل افزایش خوانایی صورت‌های مالی کاهش می‌یابد، باعث کاهش تعداد بندهای حسابداری و متعاقباً کاهش حق‌الزحمه حسابداری می‌شود. با عنایت به توجه اخیر محققان خارجی به موضوع خوانایی گزارشگری مالی، این پژوهش در تلاش است شواهد جدیدی در خصوص خوانایی گزارشگری مالی در بازار نوظهور و در حال توسعه ایران فراهم نماید و در این حوزه قلمروی دانش موجود را گسترش دهد.

واژه‌های کلیدی: خوانایی صورت‌های مالی، تأخیر در ارائه گزارش حسابداری، حق‌الزحمه حسابداری، بندهای گزارش حسابداری.

 [10.22034/JPAR.2024.2017938.1257](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2017938.1257)

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران. sh.mashayekh@alzahra.ac.ir
۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) h.hekmat@alzahra.ac.ir
۳. کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه الزهراء(س)، تهران، ایران. parvaneh.jamshidi0068@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی اغلب با این پیش فرض تهیه می‌شوند که تصمیم‌گیرندگان توانایی بررسی اطلاعات صورت‌های مالی را داشته و نیز انگیزه کافی برای انجام این کار را دارند، همچنین دانش کافی درباره کارکرد واحد تجاری و عملیات حسابداری آن را دارند (آبرنائی گو، کوییک و ماسلی^۱، ۲۰۱۹). کیفیت صورت‌های مالی فقط در قالب اعداد بیان نمی‌شود و شامل متن گزارش‌ها نیز می‌باشد. به همین دلیل، هرچه خوانایی صورت‌های مالی افزایش یابد، کیفیت آن نیز بیشتر می‌گردد؛ به همین دلیل به درک بیشتر سرمایه‌گذاران نیز کمک می‌نماید (علی‌خانی، ۲۰۱۳۹۶). خوانایی صورت‌های مالی را می‌توان «شفاف بودن متن و موفقیت در قابل فهم بودن اطلاعات مالی» بیان نمود و خوانایی گزارش‌ها کمک قابل توجهی به درک استفاده‌کنندگان از اعداد صورت‌های مالی می‌نماید و به همین دلیل، اهمیت قابل توجهی دارد (لی^۲، ۲۰۱۰، ۱۴۳). مطابق با نظریه ابهام‌مدیریتی^۳، مدیران از انگیزه کافی برخوردارند تا در شرایط نامساعد، اطلاعات صورت‌های مالی را غیرقابل فهم گزارش نمایند (کازمی علوم و همکاران، ۲۰۲، ۱۳۹۹). مدیران به منظور مخفی‌سازی عملکرد نامناسب خود، گزارش‌های مالی با خوانایی کمتر و پیچیده‌تر منتشر می‌نمایند. تحقیق‌های جدید نشان می‌دهد که مدیران متقلب، انگیزه‌های بیشتری برای انتخاب نوع راهبری صورت‌های مالی دارند. به خصوص مدیران متقلب با احتمال بسیار زیادی به دنبال انتخاب آن گروه از راهبردهایی می‌باشند که تشخیص فعالیت‌های متقلبان را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی سخت‌تر نماید. به همین دلیل افزایش تلاش حسابرسی با پایین بودن خوانایی گزارش‌های مالی مرتبط بوده و موجب کاهش خطر تحریف مالی در شرکت‌های آمریکایی می‌گردد (دراک، لاموریکس، کوئین و ژاکوب^۴، ۲۰۱۹، ۳۹۳). بدین ترتیب، استدلال می‌گردد خوانایی صورت‌های مالی می‌تواند با افزایش شفافیت و قابل فهم بودن گزارش‌های مالی رفتار فرصت‌طلبانه مدیران و احتمال گزارشگری متقلبان را کاهش دهد. بنابراین حسابرسان در هنگام تدوین برنامه حسابرسی به موضوع خوانایی گزارش‌ها توجه ویژه‌ای داشته و در هنگام رسیدگی‌های خود نیز متناسب با سطح خوانایی گزارش‌های مالی، مدت زمان رسیدگی را تعیین می‌نمایند، بنابراین بین خوانایی گزارش‌های مالی، برآورد ریسک حسابرسی، مدت رسیدگی و ارایه گزارش حسابرسی رابطه مستقیمی وجود دارد (بلانکو، کورام، دال و کنت^۵، ۲۰۲۰، ۱) بر اساس نظریه ابهام‌مدیریتی، انگیزه مدیران در این است که اطلاعات را با شفافیت کمتری ارائه نمایند و موجب مبهم‌سازی و پنهان کردن اطلاعات شوند. مدیران می‌توانند اطلاعاتی را که به افشای آنها مایل نیستند را پنهان کرده و موجب دشواری درک گزارشگری مالی برای استفاده‌کنندگان شوند، در این رابطه لی^۶ (۲۰۰۸) معتقد است که مدیران، ماهیت انتقال خبر خوب یا ماهیت دائمی خبر بد را با ارائه گزارش‌های سالانه پیچیده‌تر، پنهان می‌نمایند. احمدی و قائمی (۱۳۹۷) نیز براین باور هستند که مدیران با استفاده از افشای پیچیده و طولانی، برخی از اطلاعات مدنظر خود را از دید سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان پنهان می‌کنند تا اخبار بد یا عملکرد بد آنها در گزارش‌های شرکت به آسانی قابل تشخیص نباشد. وظیفه تهیه

صورت‌های مالی با مدیریت شرکت می‌باشد و حساب‌رسان مستقل مسئولیتی بابت افشاهای اقلام صورت‌های مالی ندارند، همچنین بر اساس استانداردهای حسابرسی، حساب‌رس باید اطلاعات و نحوه ارائه اقلام مندرج در صورت‌های مالی را مورد رسیدگی قرار دهد (رضوانی و برندک، ۱۳۹۸، ۱۱۲). در صورتیکه حساب‌رس نتیجه‌گیری نماید که یکنواختی قابل توجهی در صورت‌های مالی وجود ندارد، باید تعیین نماید که آیا صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی، نیازمند تجدید می‌باشند یا خیر، در برخی موارد عدم خوانایی گزارش‌ها موجب می‌گردد که حساب‌رس به منظور تبیین شفاف‌تر موضوع و عدم گمراهی تصمیم‌گیرندگان از صورت‌های مالی، اقدام به اضافه کردن بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی کند (بلانکو و همکاران، ۲۰۲۰). لذا سؤال‌های اصلی پژوهش حاضر این است که آیا خوانایی گزارش‌های مالی بر به موقع بودن ارایه گزارش حساب‌رس تاثیر گذار است؟ آیا خوانایی گزارش‌های مالی با حق‌الزحمه حساب‌رس رابطه معنی‌داری دارد؟ و در نهایت آیا خوانایی گزارش‌های مالی با بندهای توضیحی گزارش حساب‌رس ارتباط دارد؟

باتوجه به اهمیت صورت‌های مالی و نقش آن در اتخاذ تصمیم توسط تصمیم‌گیرندگان، بررسی میزان خوانایی گزارش‌های مالی از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشد. همچنین در طول چند دهه اخیر تعداد موسسات حسابرسی خصوصی در ایران افزایش یافته است و رقابت بین آنها شدت یافته است، موسسات حسابرسی جهت تعیین حق‌الزحمه خود به معیارهای متعددی توجه می‌نمایند که یکی از مهمترین آنها خوانایی گزارش‌های مالی می‌باشد، علاوه بر این بعد از رسوایی‌های چند دهه اخیر، موسسات حسابرسی به جهت کاهش ریسک خود در نوشتن گزارش‌های حسابرسی و بندهای گزارش توجه بیشتری داشته، بنابراین نتایج تحقیق حاضر می‌تواند برای موسسات حسابرسی در برآورد حق‌الزحمه، برآورد طول مدت حسابرسی و نیز نگارش بندهای حسابرسی اهمیت ویژه‌ای داشته باشد. از دیگر دلایل اهمیت پژوهش حاضر این است که در طول چند دهه اخیر به دلیل اجرای سیاست‌های اصل ۴۴ قانون اساسی حجم خصوصی‌سازی افزایش چشم‌گیری داشته است و مالکیت از دولت و نهادهای دولتی به بخش‌های خصوصی انتقال یافته است، صورت‌های مالی حسابرسی شده یکی از مهمترین منابع اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان از صورت‌های مالی می‌باشد، بنابراین انجام تحقیقی در خصوص خوانایی گزارش‌های مالی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد.

در ادامه به مبانی نظری مرتبط با خوانایی گزارش‌های مالی و توسعه فرضیه‌ها پرداخته می‌شود. در قسمت سوم و چهارم روش‌شناسی پژوهش، یافته‌های پژوهش مورد توجه قرار می‌گیرد و در آخرین بخش بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

خوانایی به احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک یک متن یا نوشته اشاره دارد. خوانایی گزارشگری مالی نیز «شفافیت متن و موفقیت در قابل فهم بودن اطلاعات مالی» تعریف شده است که کمک شایانی به درک اعداد و ارقام مندرج در صورت‌های مالی می‌کند و از این رو، از

اهمیت بسزایی برخوردار است (لی، ۲۰۰۸). به بیان دیگر، خوانایی صورت‌های مالی، اطلاعات ارزشمندی را درباره‌ی عملکرد مالی شرکت ارائه می‌کند. از سوی دیگر، نظریه‌ی ابهام‌مدیریتی بیان می‌کند مدیران انگیزه دارند تا در شرایط بد، اطلاعات صورت‌های مالی را به صورت پیچیده ارائه کنند و یا به طور راهبردی، شفافیت افشا را کمتر نشان دهند. در این راستا لی (لاورنس)^۷، ۲۰۱۳، ۱۳۰) نیز دریافت مدیران برای پنهان کردن عملکرد ضعیف خود، گزارش‌های مالی پیچیده و با خوانایی کمتر منتشر می‌کنند. این اقدام زمینه لازم را برای عدم به موقع بودن گزارش حسابرسی فراهم می‌کند. خوانایی گزارش‌های مالی می‌تواند به درک بهتر تصمیم‌گیرندگان از صورت‌های مالی کمک نماید و می‌تواند تصمیمات سرمایه‌گذاران و تصمیم‌گیرندگان را به همراه داشته باشد. در نتیجه منجر به تصمیمات بهینه تصمیم‌گیرندگان و سرمایه‌گذاران می‌شود. خوانایی میزان سهولت خواندن و همچنین فهمیدن نوشته را مشخص می‌نماید. متنی را خوانا می‌گویند که خواننده بتواند آن را به صورت روان مطالعه کند و به آسانی آن را درک نماید. (دراک و همکاران، ۲۰۱۹).

خوانایی گزارشگری مالی به‌عنوان یکی از معیارهای مهمی که کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد، شایان توجه بسیاری از پژوهشگران است. خوانایی یک ویژگی اطلاعاتی است که به صورت کیفی اندازه‌گیری می‌شود. هنگام مطالعه هر متن برای خواننده حسی درباره‌ی میزان پیچیدگی یا سادگی متن ایجاد می‌شود که در فهم مطالب تأثیر بسزایی دارد. این در واقع همان سطح خوانایی متن است. شواهد تجربی موجود نشان می‌دهد هرچه پیچیدگی متن کمتر باشد؛ میزان درک آن بالاتر می‌رود (بلانکو و هول^۸، ۲۰۱۷). در ادبیات حسابداری و مالی نیز، شناخت عواملی که درک صورت‌های مالی را از نظر استفاده‌کنندگان، دشوار یا آسان می‌کند و خوانایی گزارشگری مالی، از مسائل مهمی است که همواره درخور توجه پژوهشگران بوده است؛ به طوری که، پژوهش‌های صورت‌گرفته درباره‌ی پیامدهای خوانایی گزارش‌های مالی نشان می‌دهد خوانایی تأثیرات بسزایی بر پایداری سود (لی، ۲۰۰۸)، پوشش، پراکندگی و صحت پیش‌بینی سود تحلیلگران (لوی و مرکلی^۹، ۲۰۱۱، ۱۰۸۷)، نقدشوندگی سهام و مالکیت نهادی (لانگ و لارنس^{۱۰}، ۲۰۱۵، ۱۱۰)، پیش‌بینی‌های مدیریتی (گای و همکاران، ۲۰۱۵) و احتمال گزارشگری متقابلانه (بلانکو و هول، ۲۰۱۷) دارد.

وفایی پور، قاسمی و محسنی (۱۴۰۰) مدل کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر مولفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در موسسات حسابداری و حسابرسی ارائه نمودند. مدل کیفی پژوهش با رویکرد آمیخته اکتشافی شامل ۳ سازه اصلی (افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) است که هر سازه از ۳ معیار تشکیل شده است و هر معیار دارای ۳ زیرمعیار می‌باشد.

نوروزی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان، نقش تعدیلی توانایی مدیریت بر رابطه بین خوانایی گزارشگری مالی و هزینه نمایندگی به این نتیجه رسیدند که خوانایی گزارشگری مالی موجب کاهش هزینه نمایندگی می‌شود و توانایی مدیریت رابطه خوانایی گزارشگری مالی و هزینه

نمایندگی را تضعیف می‌کند.

داداشی و نوروزی (۱۳۹۹) ضمن بررسی اثر میانجی خوانایی صورت‌های مالی بر رابطه بین مدیریت سود و هزینه سرمایه اذعان نمودند که خوانایی گزارش‌های مالی بر رابطه بین مدیریت سود و هزینه سرمایه تاثیر معناداری دارد. در پژوهشی دیگر جبارزاده کنگرلویی، متوسل و بهنمون (۱۳۹۸) با افزایش مدیریت سود، خوانایی گزارش‌های مالی کاهش و با افزایش محدودیت مالی خوانایی گزارشگری مالی افزایش می‌یابد. احمدی و قائمی (۱۳۹۷) بیان نمودند که مدیریت سود واقعی منجر به کاهش خوانایی گزارش‌های هیات مدیره می‌شود.

رضایی و نوروزی (۱۳۹۹) به بررسی خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان پرداختند و دریافته‌اند که بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران رابطه مثبت وجود دارد. اسمیت^{۱۱} (۲۰۱۶) باور داشت که خوانایی گزارش حسابرس علاوه بر متغیرهای بیرونی نظیر استانداردها، تحت تاثیر تخصص و اندازه موسسه حسابرسی نیز می‌باشد.

رضایی و صفری (۱۳۹۷) و رضایی پسته نوئی و صفری گرایی (۱۳۹۷) در پژوهش‌های مستقلی به این نتیجه رسیدند که با افزایش خوانایی گزارش‌گری مالی، احتمال وقوع تقلب حسابداری در شرکت کاهش می‌یابد.

خانی و رجب (۱۳۹۸) باور داشتند که با افزایش خوانایی گزارش‌های مالی سیاست متهورانه مالیاتی کاهش می‌یابد و این رابطه به صورت دو سویه است.

باقری و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی رابطه بین خوانایی صورت‌های مالی و حساسیت سرمایه‌گذاران به استفاده از اطلاعات حسابداری پرداختند و شواهدی حاکی از این امر پیدا نمودند که با افزایش خوانایی صورتهای مالی حساسیت سرمایه‌گذاران برای استفاده از اطلاعات حسابداری به صورت معنی دار کاهش می‌یابد. علی خانی (۱۳۹۶) بیان کرد که بین بازده سهام و خوانایی گزارش‌های پیش‌بینی سود برای دوره‌های ۳ ماهه، ۳ ماهه، ۱ ماهه و ۹۶ ماهه رابطه معنی دار وجود ندارد. همچنین چنین رابطه‌ای بین بازده سهام و گزارش‌های پیش‌بینی سود حسابرسی شده نیز وجود نداشت.

برخی از پژوهش‌ها، خوانایی گزارش‌های مالی را به برخی از ویژگی‌های شخصیتی مدیران منتسب کرده و دو نظریه مطرح کردند. نظریه اول، نظریه ابهام‌مدیریتی است و بیان می‌کند مدیرانی که از توانمندی لازم برخوردار نیستند، دارای انگیزه بیشتر برای کاهش شفافیت محیط اطلاعاتی و پنهان کردن عملکرد ضعیف خود هستند و تلاش می‌کنند گزارش‌های مالی پیچیده و با خوانایی کمتر منتشر کنند تا بتوانند واکنش نامطلوب بازار سرمایه را کاهش دهند. نظریه دوم بر پایه تئوری علامت‌دهی است و بیان می‌کند که مدیران توانمند کمتر از سایر مدیران تمایل به ارائه اطلاعات مبهم دارند و به منظور آگاه ساختن سرمایه‌گذاران از عملکرد مطلوب و توانایی‌های خود به انتشار گزارش‌های مالی خواناتر و قابل فهم‌تر می‌پردازند (نوروزی و همکاران، ۱۳۹۹).

پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد مدیرانی که برای به موقع بودن گزارش حسابرسی اهمیت

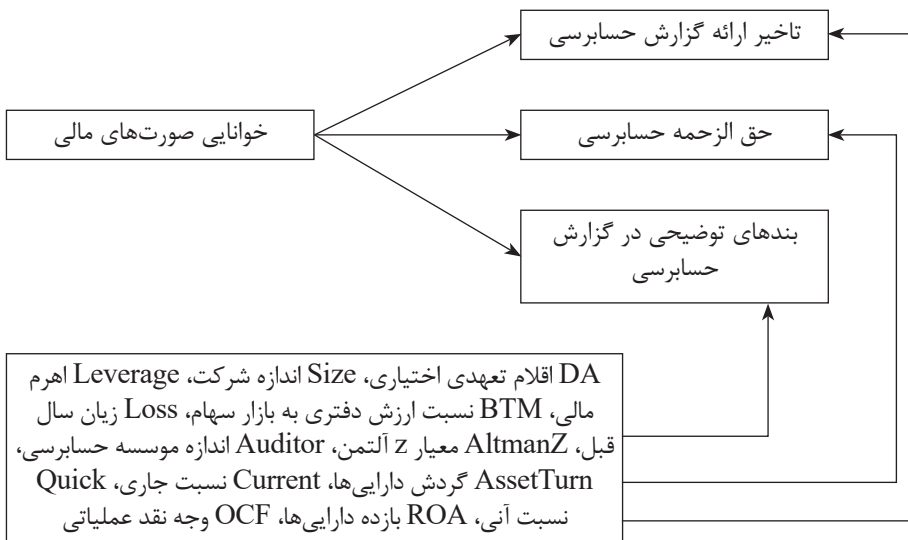
ویژه‌های قائل هستند، از انگیزه‌های بیشتری برای انتخاب نوع راهبردی گزارشگری مالی خوب و خوانا برخوردارند. به‌ویژه، مدیرانی که به موقع بودن گزارش‌های مالی را ترجیح می‌دهند؛ احتمالاً به سمت انتخاب آن‌دسته از راهبردهایی می‌روند که خوانایی گزارش‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی هموارتر کنند (دی فرانکو، هوپ، وایاس و ژو^{۱۲}، ۲۰۱۴، ۷۶) همچنین، مطالعات صورت گرفته در حوزه ویژگی‌های زبان‌شناختی صورت‌های مالی و تأثیر آن‌ها در ارائه گزارش‌های به موقع، حاکی از آن است که مدیران با هدف ارائه گزارش‌های بهتر خود از زبان خواناتری برای تهیه صورت‌های مالی استفاده می‌کنند (لوران و مک دونالد^{۱۳}، ۲۰۰۹). بدین ترتیب، استدلال می‌شود خوانایی صورت‌های مالی می‌تواند با افزایش شفافیت و قابل فهم بودن گزارش‌های مالی به افزایش رفتارهای مثبت مدیران منجر شود. بر پایه این استدلال، لو و همکاران (لیو^{۱۴}، ۲۰۰۶، ۶۳۱) بیان کردند شرکت‌های دارای گزارش‌های مالی با خوانایی بیشتر، احتمالاً کمتر از سایر شرکت‌ها به تاخیر در ارائه گزارش صورت‌های مالی دچار می‌شوند. به‌طور مشابه، بلانکو و دنول (دی فرانکو و همکاران، ۲۰۱۴) نیز شواهدی مبنی بر وجود رابطه مثبت بین خوانایی گزارش‌گری مالی شرکت‌ها و به موقع بودن گزارش‌های حسابرسی ارائه کردند.

لذا با توجه به ادبیات موضوع و تحقیقات انجام شده در این حوزه، فرضیه زیر تعریف می‌شود:
فرضیه اول: خوانایی صورت‌های مالی با تاخیر آرایه گزارش حسابرسی رابطه معناداری دارد.
منافع اقتصادی حسابرسان از طریق حق‌الزحمه‌هایی تامین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران حاصل می‌شود. حسابرسان قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی را با عوامل گوناگونی تعیین می‌کنند، عوامل توصیفی مدنظر در اغلب مطالعات شامل عامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی می‌باشد (کازمی علوم و همکاران، ۱۳۹۹، ۲۰۲). خوانایی گزارش‌های مالی بر حجم رسیدگی‌ها و انتخاب نمونه‌های حسابرسان تأثیرگذار می‌باشد، بنابراین حسابرسان در تعیین مبلغ حق‌الزحمه به عامل خوانایی گزارش‌های مالی توجه می‌نمایند، هر چقدر خوانایی گزارش‌های مالی بهتر باشد، هزینه‌های حسابرسی کمتر می‌شود، و خوانایی پایین گزارش‌های مالی باعث افزایش هزینه حسابرسی می‌گردد (بلانکو و همکاران، ۲۰۲۰). رضوانی و برنسدک (۱۳۹۸) و خو، فرناندو و ژنگ^{۱۵} (۲۰۱۹) دریافتند با افزایش خوانایی گزارش‌های مالی، میزان هزینه‌های حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به پژوهش‌های مطرح شده فرضیه زیر ارائه می‌شود:

فرضیه دوم: خوانایی صورت‌های مالی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری دارد.
کازمی علوم و همکاران (۱۳۹۹) تأثیر خوانایی صورت‌های مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابرسی را بررسی نمودند. آن‌ها دریافتند که هرچه خوانایی صورت‌های مالی کمتر باشد، تأخیر گزارش حسابرسی بیشتر، مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر و به احتمال زیادی اظهارنظر با بند ابهام در تداوم فعالیت دریافت نموده‌اند، بیشتر است. لذا با توجه به پژوهش‌های مطرح شده فرضیه زیر تدوین می‌شود:

فرضیه سوم: خوانایی صورت‌های مالی با بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی رابطه معناداری دارد.

به طور خلاصه و با توجه به ادبیات موضوع و تحقیقات انجام شده در این حوزه، هدف از انجام این تحقیق بررسی رابطه خوانایی گزارش‌گری مالی با تاخیر ارائه گزارش حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی است و مدل مفهومی زیر ارائه می‌گردد.



۳- روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری در این مطالعه شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۶-۱۴۰۰ است. انتخاب نمونه در پژوهش حاضر با استفاده از رویکرد حذفی سیستماتیک مرحله‌ای به شرح جدول زیر انجام شده است و با اعمال شرایط مذکور تعداد ۱۳۸ شرکت واجد شرایط به عنوان نمونه آماری نهایی جهت برآزش مدل رگرسیون حداقل مربعات معمولی انتخاب شدند.

جدول ۱- فرایند غربالگری

تعداد	شرح
۴۸۲	شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۳۹۶
(۱۸۵)	شرکت‌هایی که پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند نیست یا در بازه پژوهش تغییر سال مالی داشته‌اند
(۹۱)	شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، هلدینگ و بیمه
(۶۸)	شرکت‌هایی که اطلاعات مالی یا بازار ناقص دارند
۱۳۸	شرکت‌های باقیمانده (حجم نمونه)

مدل رگرسیون فرضیه اول تا سوم تحقیق که با الگوبرداری از تحقیق بلانکو و همکاران (۲۰۲۰) تعیین شده است به شرح رابطه ۱ تا ۳ می‌باشد:

$$\text{AuditDelay}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Readability}_{it} + \beta_2 \text{UWALO}_{it} + \beta_3 \text{AFees}_{it} + \beta_4 \text{DA}_{it} + \beta_5 \text{Size}_{it} + \beta_6 \text{Leverage}_{it} + \beta_7 \text{BTM}_{it} + \beta_8 \text{Loss}_{it-1} + \beta_9 \text{AltmanZ}_{it} + \beta_{10} \text{Auditor}_{it} + \beta_{11} \text{AssetTurn}_{it} + \beta_{12} \text{Current}_{it} + \beta_{13} \text{Quick}_{it} + \beta_{14} \text{ROA}_{it} + \beta_{15} \text{OCF}_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۱)

$$\text{AFees}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Readability}_{it} + \beta_2 \text{UWALO}_{it} + \beta_3 \text{AuditDelay}_{it} + \beta_4 \text{DA}_{it} + \beta_5 \text{Size}_{it} + \beta_6 \text{Leverage}_{it} + \beta_7 \text{BTM}_{it} + \beta_8 \text{Loss}_{it-1} + \beta_9 \text{AltmanZ}_{it} + \beta_{10} \text{Auditor}_{it} + \beta_{11} \text{AssetTurn}_{it} + \beta_{12} \text{Current}_{it} + \beta_{13} \text{Quick}_{it} + \beta_{14} \text{ROA}_{it} + \beta_{15} \text{OCF}_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۲)

$$\text{UWALO}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Readability}_{it} + \beta_2 \text{AFees}_{it} + \beta_3 \text{AuditDelay}_{it} + \beta_4 \text{DA}_{it} + \beta_5 \text{Size}_{it} + \beta_6 \text{Leverage}_{it} + \beta_7 \text{BTM}_{it} + \beta_8 \text{Loss}_{it-1} + \beta_9 \text{AltmanZ}_{it} + \beta_{10} \text{Auditor}_{it} + \beta_{11} \text{AssetTurn}_{it} + \beta_{12} \text{Current}_{it} + \beta_{13} \text{Quick}_{it} + \beta_{14} \text{ROA}_{it} + \beta_{15} \text{OCF}_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۳)

که در مدل‌های فوق:

AuditDelay تاخیر ارایه گزارش حسابرسی، Readability خوانایی صورت‌های مالی، AFees حق الزحمه حسابرسی، UWALO بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی، DA اقلام تعهدی اختیاری، Size اندازه شرکت، Leverage اهرم مالی، BTM نسبت ارزش دفتری به بازار سهام، Loss زیان سال قبل، AltmanZ معیار z آلتمن، Auditor اندازه موسسه حسابرسی، Asset Turn گردش دارایی‌ها، Current نسبت جاری، Quick نسبت آنی، ROA بازده دارایی‌ها، OCF وجه نقد عملیاتی و ε جزء خطای مدل می‌باشند.

در فرضیه اول تاخیر ارایه گزارش حسابرسی (AuditDelay) و در فرضیه دوم حق الزحمه حسابرسی (AFees) و در فرضیه سوم بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی (UWALO) متغیرهای وابسته می‌باشند و خوانایی گزارش‌های مالی (Readability) در هر سه فرضیه، متغیر مستقل می‌باشد و مابقی متغیرها نیز متغیرهای کنترلی می‌باشند.

الف- متغیر مستقل: خوانایی صورت‌های مالی (Readability):

برای اندازه‌گیری خوانایی صورت‌های مالی مطابق با تحقیق انجام شده توسط بلانکو و دنول (۲۰۱۷) و حسن و حبیب (۲۰۲۰) از شاخص فوگ استفاده شد که روایی و اعتبار آن برای متون فارسی را برخی محققان داخلی نظیر فضل‌الهی و ملکی‌توانا (۱۳۸۹) و دیانی (۱۳۷۹) تأیید کرده‌اند. این شاخص تابع طول جمله (بر حسب کلمات) و کلمات پیچیده (تعریف شده به صورت تعداد کلمات سه بخشی یا بیشتر) است که از طریق رابطه زیر محاسبه شد:

$$\text{میانگین تعداد کلمات در هر جمله} + \text{درصد کلمات پیچیده} = ۰/۴ \times \text{شاخص فوگ}$$

برای تعیین سطح خوانایی مطابق با شاخص فوگ باید مراحل زیر را انجام داد:

(۱) ابتدا سه نمونه ۱۰۰ کلمه‌ای به طور تصادفی انتخاب می‌گردند، یکی از نمونه‌ها از ابتدای گزارش، نمونه بعدی از اواسط گزارش و نمونه آخر نیز از انتهای گزارش انتخاب می‌گردند.

۲) تعداد جملاتی که در هر کدام از نمونه‌ها وجود دارد شمارش می‌گردند.
۳) با تقسیم تعداد کلمات موجود در هر نمونه به تعداد جملات موجود در هر نمونه، میانگین طول جملات محاسبه می‌گردد.

۴) در نمونه اول تعداد کلمات پیچیده (کلمات دارای حداقل سه‌هجا) شمارش می‌گردند.
۵) برای نمونه اول، میانگین تعداد کلمات در هر جمله با تعداد کلمات پیچیده جمع می‌گردند.
۶) نتیجه مرحله ۵ در عدد ثابت $0/4$ ضرب می‌گردد.

۷) مراحل ۴، ۵، ۶، برای دو نمونه دیگر نیز محاسبه می‌گردد.
۸) میانگین نتایج هر سه نمونه (نتایج حاصل از مرحله ۶) محاسبه می‌گردد.
اگر مقدار شاخص فوگ بزرگتر یا مساوی ۱۸ باشد: متن بسیار پیچیده و غیر قابل خواندن تلقی می‌گردد.

اگر مقدار شاخص فوگ بین ۱۴ تا ۱۸ باشد: متن سخت تلقی می‌گردد.
اگر مقدار شاخص فوگ بین ۱۲ تا ۱۴ باشد: متن مناسب تلقی می‌گردد.
اگر مقدار شاخص فوگ بین ۱۰ تا ۱۲ باشد: متن قابل قبول تلقی می‌گردد.
اگر مقدار شاخص فوگ بین ۸ تا ۱۰ باشد: متن آسان تلقی می‌گردد.
باتوجه به اینکه بین شاخص فوگ و میزان خوانایی رابطه معکوسی وجود دارد، بنابراین مقدار بدست آمده برای شاخص فوگ باید در عدد ۱- ضرب گردد تا ارتباط مستقیمی برای خوانایی صورت‌های مالی بوجود آید (رضائی پسته نوئی و صفری گرایلی، ۱۳۹۷، ۴۳).
ب- متغیرهای وابسته:

تاخیر ارایه گزارش حسابرسی (AuditDelay): مطابق مدل بلانکو و همکاران (۲۰۲۰) لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ انتشار گزارش حسابرسی و تاریخ پایان سال مالی شرکت است، اگر فاصله زمانی بین تاریخ ارایه گزارش حسابرسی و تاریخ پایان سال مالی کمتر باشد، میزان تأخیر ارائه گزارش حسابرسی نیز کمتر است.

حق‌الزحمه حسابرسی (AFees): لگاریتم طبیعی مبلغ حق‌الزحمه‌ای حسابرس.
بندهای توضیحی در گزارش حسابرسی (UWALO): یک متغیر مجازی با ارزش صفر و یک می‌باشد، در صورتی که گزارش حسابرس شامل بندهای توضیحی باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.

ج- متغیرهای کنترلی:
مطابق پیشینه پژوهش، مهمترین متغیرهای تعیین‌کننده میزان خوانایی گزارش حسابرس به ترتیب اهمیت عبارتند از: اندازه موسسه حسابرسی، اندازه شرکت مورد رسیدگی، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری شرکت مورد رسیدگی و نوع گزارش حسابرس می‌باشد (عباس زاده، صالحی و طوسی، ۱۳۹۸، بلانکو و همکاران ۲۰۲۰). در این پژوهش نیز به پیروی از مطالعات مذکور، متغیرهای کنترلی به شرح زیر مورد توجه قرار گرفته است.

اقدام تعهدی اختیاری (DA): برای محاسبه اقدام تعهدی اختیاری از رابطه رگرسیونی زیر

استفاده می‌شود، جز باقیمانده این رابطه بیانگر اقلام تعهدی اختیاری است. که با نماد (DA) نشان داده می‌شود.

$$\frac{TA_{ccr\ t}}{Assets_{i,t-1}} = \beta_0 \frac{1}{Assets_{i,t-1}} + \beta_1 \frac{(\Delta sales_{i,t} - \Delta RE - C_{i,t})}{Assets_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{PPE_{i,t}}{Assets_{i,t-1}} + \beta_3 ROA_{i,t-1} + \beta_4 SG_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$TA_{ccr\ t}$: تفاوت بین سود عملیاتی و جریان‌های نقدی می‌باشد.

$Assets_{i,t-1}$: مجموع دارایی‌های در ابتدای سال.

$\Delta sales_{i,t}$: تغییر مبلغ فروش سال جاری نسبت به سال قبل

$\Delta REC_{i,t}$: تغییر مبلغ حساب‌ها و اسناد دریافتی سال جاری نسبت به سال قبل

$PPE_{i,t}$: دارایی‌های ثابت در پایان سال مالی

$(ROA_{i,t-1})$: بازده دارایی‌ها که از تقسیم سود خالص به جمع دارایی‌ها در پایان دوره محاسبه

می‌گردد.

$SG_{i,t}$: رشد مبلغ فروش که از تقسیم تغییرات مبلغ فروش سال جاری نسبت به سال قبل

محاسبه می‌گردد.

$\varepsilon_{i,t}$: جزء خطا (اقلام تعهدی اختیاری).

اندازه شرکت (Size): براساس لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها محاسبه می‌گردد.

اهرم مالی (Leverage): براساس تقسیم بدهی‌های بلندمدت به جمع دارایی‌ها محاسبه

می‌گردد.

نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام (BTM): براساس تقسیم ارزش دفتری به ارزش بازار

سهام محاسبه می‌گردد.

معیار Z آلتمن (Altman Z): معیار آلتمن بر پایه ۵ نسبت مالی به شرح زیر است: (بلانکو و

همکاران ۲۰۲۰)

$$E0/999+D0/6+C3/3+B1/4+A1/2=Z$$

A: نسبت سرمایه در گردش به جمع کل دارایی‌ها

B: نسبت سود انباشته به جمع کل دارایی

C: نسبت سود عملیاتی به جمع کل دارایی

D: نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به جمع بدهی

E: نسبت فروش به جمع کل دارایی

نوع موسسه حسابرسی: یک متغیر مجازی با ارزش صفر و یک می‌باشد، در صورتی که حسابرسی واحد تجاری توسط سازمان حسابرسی انجام شده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر

اختصاص می‌یابد (خالقی مقدم و احمدخان بیگی، ۱۳۹۰؛ ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۸).

نسبت جاری (Current): حاصل تقسیم دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری است.

نسبت سریع (Quick): حاصل تقسیم دارایی‌های سریع (دارایی‌های جاری پس از کسر

موجودی کالا و پیش پرداخت‌ها) به بدهی‌های جاری است.

بازده دارایی‌ها (ROA): سود خالص تقسیم بر جمع دارایی‌ها.
 وجه نقد عملیاتی (OCF): از تقسیم وجه نقد عملیاتی به جمع دارایی‌ها محاسبه می‌گردد.
 زیان دهی (LOSS): متغیری دو ارزشی است و برای سال شرکت‌هایی که زیان خالص گزارش نموده‌اند مقدار یک و در غیر اینصورت مقدار صفر می‌گیرد.

۴- یافته‌های پژوهش

آماره‌های توصیفی مربوط به ۱۳۸ شرکت نمونه طی سال‌های ۱۳۹۴ الی ۱۴۰۰ که در مجموع ۹۶۶ سال-شرکت می‌باشد در جدول ۲ ارائه شده‌اند.

جدول ۲- آماره‌های توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف استاندارد
حق الزحمه حسابرس	AFees	۷/۵۶	۷/۵۱	۱۱/۱۳	۴/۹۶	۰/۹۳
Z آلتمن	AltmanZ	۰/۳۱	۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۴۶
تاخیر ارائه گزارش	AuditDelay	۷۸	۸۰	۱۷۶	۱۷	۲۸
اندازه موسسه حسابرسی	Auditor	۰/۱۶	۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۳۷
نسبت ارزش دفتری به بازار	BtM	۰/۳۷	۰/۳۰	۵/۲۲	-۰/۸۸	۰/۳۵
نسبت جاری	Current	۱/۷۵	۱/۴۰	۱۳/۴۶	۰/۲۶	۱/۳۲
اقدام تعهدی اختیاری	DA	۰/۰۰۱	۰/۰۱	۰/۷۸	-۰/۷۲	۰/۱۸
اهرم مالی	Leverage	۰/۰۵	۰/۰۴	۰/۶۰	۰/۰۰	۰/۰۷
زیاندهی	Loss	۰/۰۸	۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۲۷
جریان نقد عملیاتی	OCF	۰/۱۳	۰/۱۱	۰/۵۲	-۰/۳۱	۰/۱۶
نسبت آنی	Quick	۱/۰۴	۰/۷۹	۱۱/۲۳	۰/۰۷	۱/۱۰
خوانایی صورت‌های مالی	Readability	-۲۲/۱۶	-۲۱/۹۹	-۱۴/۶۷	-۳۱/۵۹	۲/۲۳
بازدهی دارایی‌ها	ROA	۰/۱۵	۰/۱۲	۰/۶۸	-۰/۵۴	۰/۱۶

منبع: یافته‌های پژوهش

میانگین معیار Z آلتمن ۰/۳۱ است که نشان می‌دهد ۳۱٪ مشاهدات دچار بحران مالی بوده‌اند و ۶۹٪ مشاهدات فاقد بحران مالی طبق این معیار بوده‌اند. متوسط تاخیر ارائه گزارش حسابرسی ۷۸ روز بوده است در حالی که بیشترین تاخیر زمانی ۱۷۶ روز و کمترین آن ۱۷ روز بوده است. با توجه به مهلت چهار ماهه (تا پایان تیر ماه هر سال) برای ارائه صورت‌های مالی و مالیاتی مشاهده می‌شود که برخی سال - شرکت‌ها از این بازه زمانی قانونی نیز تجاوز نموده‌اند که دلایل این تاخیر غیرعادی می‌بایست مورد بررسی قرار بگیرد. متوسط اندازه موسسه حسابرسی ۰/۱۶ می‌باشد که نشان می‌دهد تنها ۱۶٪ حسابرسی‌ها در شرکت‌های نمونه توسط سازمان حسابرسی به عنوان

بزرگترین موسسه حسابرسی (دولتی) انجام شده است. ابتدا مانایی متغیرهای پژوهش با آزمون لوین، لین و چو بررسی شده است. نتایج کلی این آزمون‌ها در جدول ۳ حاکی از مانایی تمامی متغیرهاست.

جدول ۳- نتایج آزمون‌های مانایی متغیرهای پژوهش

نتیجه	معناداری	آماره لوین، لین و چو	متغیر
مانا	۰/۰۰۰	-۳۷	AFees
مانا	۰/۰۰۰	-۱۶	AltmanZ
مانا	۰/۰۰۰	-۲۴	AuditDelay
مانا	۰/۰۲۲	-۲	Auditor
مانا	۰/۰۰۰	-۲۲	BtM
مانا	۰/۰۰۰	-۲۴	Current
مانا	۰/۰۰۰	-۸	DA
مانا	۰/۰۰۰	-۸۳	Leverage
مانا	۰/۰۰۰	-۲۲	Loss
مانا	۰/۰۰۲	-۱۶	OCF
مانا	۰/۰۰۰	-۲۷	Quick
مانا	۰/۰۰۰	-۲۲	Readability
مانا	۰/۰۰۰	-۲۴	ROA
مانا	۰/۰۰۰	-۸	Size
مانا	۰/۰۰۰	-۱۸	UWALO

منبع: یافته‌های پژوهش

جهت بررسی نقض فروض کلاسیک از آزمون‌های ویگینز - پوی (جهت بررسی ناهمسانی واریانس) و آزمون دورین - واتسون (جهت بررسی عدم خودهمبستگی) استفاده شده است.

جدول ۴- نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

نتیجه آزمون	سطح معناداری آزمون	مدل
وجود واریانس ناهمسانی	۰/۰۰	مدل ۱
وجود واریانس ناهمسانی	۰/۰۰	مدل ۲
وجود واریانس ناهمسانی	۰/۰۰	مدل ۳

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج ارائه شده در جدول فوق نشان می‌دهد، مدل دارای واریانس ناهمسانی می‌باشد و بایستی برای تخفیف ناهمسانی واریانس از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) و جهت محاسبه ضرایب رگرسیون نیز از روش انحراف استاندارد تقویت شده استفاده شود (افلاطونی، ۱۳۹۷). در ادامه نتایج آزمون خودهمبستگی در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵- نتایج آزمون خودهمبستگی دوربین واتسون

مدل	سطح معناداری آزمون	نتیجه آزمون
مدل (۱)	۱/۹۱	فاقد خودهمبستگی
مدل (۲)	۱/۶۰	فاقد خودهمبستگی
مدل (۳)	۱/۸۸	فاقد خودهمبستگی

منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که نتایج نشان می‌دهد مدل‌ها فاقد خودهمبستگی می‌باشند و لذا نیازی به انجام تغییرات در مدل (وارد کردن وقفه) برای مدل‌های فاقد خودهمبستگی نمی‌باشد. لازم به ذکر است پس از تخمین مدل‌ها اقدام به انجام آزمون نرمالیتی برای باقیمانده‌های تخمین مدل‌ها و صفر بودن میانگین باقیمانده‌ها (به عنوان دو فرض کلاسیک رگرسیون) شد که نتایج مبین نرمال بودن تقریبی توزیع آماری باقیمانده‌ها و همچنین صفر بودن میانگین باقیمانده‌ها در تمامی مدل‌ها بود.

در استفاده از داده‌های ترکیبی مدل‌های مختلفی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود. این مدل‌ها شامل اثرات ثابت، اثرات تصادفی، و داده‌های تلفیقی است، که برای استفاده از هر یک، آزمون‌های تشخیصی چاو (لیمر) و هاسمن استفاده می‌شود تا روش برآورد مدل مشخص شود. ابتدا آزمون لیمر (چاو) انجام می‌شود تا از بین روش‌های تابلویی یا تلفیقی یکی انتخاب شود. نتایج آزمون لیمر مدل‌های پژوهش نشان می‌دهد فرضیه یک مورد تایید می‌باشد که نشان دهنده انتخاب روش تابلویی می‌باشد.

جدول ۶- نتایج آزمون هاسمن

مدل	سطح معناداری آزمون	نتیجه آزمون
مدل (۱)	۰/۰۰۰	تایید مدل اثرات ثابت
مدل (۲)	۰/۰۰۰	تایید مدل اثرات ثابت
مدل (۳)	۰/۰۰۰	تایید مدل اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

همانطور که از جدول فوق پیداست فرضیه صفر آزمون هاسمن در مدل‌ها رد می‌شود، به عبارتی این مدل‌ها باید با استفاده از روش پانل اثرات ثابت برآورد شود. در جدول ۷ نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش از طریق برآورد مدل ۱ به روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) ارائه شده است.

جدول ۷- نتایج آزمون برآورد مدل رگرسیون

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری آماره t	آماره VIF
Readability	-۰/۰۱۵۹	۰/۱۷۸	-۰/۰۸	۰/۹۲۸	۱/۰۲۳
UWALO	-۰/۰۵۷۸	۰/۷۱۱	۱۶/۰۸	۰/۹۳۵	۱/۰۵۰
AFees	-۰/۷۱۶۰	۰/۶۷۵	-۱/۰۶	۰/۲۸۹	۲/۱۲۹
DA	۰/۶۳۲۱	۰/۱۹۹	۳/۱۷	۰/۰۰۱	۱/۰۰۵
Size	۴/۱۳۸۹	۰/۵۶۲	۷/۳۶	۰/۰۰۰	۲/۱۸۱
Leverage	-۱۰/۳۵۷۶	۶/۳۰۴	-۱/۶۴	۰/۱۰۱	۱/۱۴۸
BtM	-۰/۶۹۱۷	۰/۹۷۱	-۰/۷۱	۰/۴۷۶	۱/۱۸۷
Loss	۲/۰۸۱۶	۱/۳۷۶	۱/۵۱	۰/۱۳۱	۱/۳۱۴
AltmanZ	۰/۰۷۱۰	۰/۰۴۸	۱/۴۷	۰/۱۴۲	۱/۵۶۷
Auditor	۴/۵۹۹۴	۱/۵۷۹	۲/۹۱	۰/۰۰۴	۱/۱۷۵
Current	۱/۱۷۷۴	۱/۰۱۱	۱/۱۶	۰/۲۴۵	۳/۵۹۹
Quick	-۲/۱۷۱۹	۱/۰۴۸	-۲/۰۷	۰/۰۳۸	۳/۴۹۶
ROA	-۱۸/۶۲۴۷	۳/۱۲۹	-۵/۹۵	۰/۰۰۰	۲/۵۳۹
OCF	۱/۵۱۸۹	۲/۲۴	۰/۶۸	۰/۴۹۸	۱/۳۴۴
جزء اخلاص	۲۳/۳۰۴۱	۸/۱۳۲	۲/۸۶	۰/۰۰۴	-
R ^۲	۰/۹۳	آماره F	۷۰/۵۸		
R ^۲ تعدیل شده	۰/۹۱	معناداری آماره F	۰/۰۰۰		

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به سطح معناداری آماره F می‌توان نتیجه گرفت که مدل رگرسیون در سطح خطای ۱٪ معنادار است. همچنین نتایج آزمون هم‌خطی بیانگر عدم هم‌خطی شدید بین متغیرهای توضیحی می‌باشد. در مورد ضریب تعیین تعدیل شده نیز مقدار ۰/۹۱ می‌باشد. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره t برای متغیر مستقل خوانایی صورت‌های مالی ۰/۹۲۸ می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که رابطه بین خوانایی صورت‌های مالی و تاخیر ارائه گزارش حسابرسی معنادار نمی‌باشد. بنابراین فرضیه اول رد می‌شود. ضرایب متغیرهای کنترلی حاکی از آن است که رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری، و اندازه موسسه حسابرسی با تاخیر ارائه گزارش حسابرسی معنادار

و مستقیم و رابطه بین نسبت آنی و بازده دارایی‌ها با تاخیر ارائه گزارش حسابرسی معنادار و معکوس می‌باشد.

جدول ۸- نتایج آزمون برآورد مدل (۲)

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری آماره t	آماره VIF
Readability	-۰/۰۰۵۹	۰/۰۰۲	-۲/۹۷	۰/۰۲۵	۱/۰۲۷
UWALO	-۰/۰۰۳۲	۰/۰۱۹	۰/۱۷	۰/۸۷۱	۱/۰۶۸
AuditDelay	-۰/۰۰۰۹	۰/۰۰۰۳	-۲/۲۵	۰/۰۶۵	۲/۱۶۸
DA	۰/۰۰۹۹	۰/۰۰۲	۳/۵۴	۰/۰۱۲	۱/۰۰۷
Size	۰/۴۴۳۰	۰/۰۲۳	۱۹/۲۱	۰/۰۰۰	۱/۳۱۸
Leverage	۰/۰۲۴۷	۰/۲۰۳	۰/۱۲	۰/۹۰۷	۱/۱۴۸
BtM	-۰/۰۰۶۲۶	۰/۰۲۸	-۲/۲۲	۰/۰۶۷	۱/۱۷۵
Loss	۲/۰۰۹۷	۰/۰۲۶	۰/۳۶	۰/۷۲۸	۱/۳۱۶
AltmanZ	۰/۰۰۲۸	۰/۰۰۰۷	۳/۸۶	۰/۰۰۸	۱/۵۸۳
Auditor	-۰/۰۰۵۹۳	۰/۰۴۰	۱/۴۶	۰/۱۹۵	۱/۰۹۸
Current	۰/۰۲۴۱	۰/۰۱۱	۲/۱۰	۰/۰۷۹	۳/۵۹۰
Quick	-۰/۰۰۶۱۹	۰/۰۰۹	-۶/۲۴	۰/۰۰۰	۳/۴۴۲
ROA	۰/۰۰۴۵	۰/۰۴۹	۰/۰۹	۰/۹۲۹	۲/۲۵۸۷
OCF	۰/۲۰۳۱	۰/۰۶۰	۳/۳۶	۰/۰۱۵	۱/۳۵۴
جزء اخلاص	۰/۸۴۶۶	۰/۳۷۰	۲/۲۸	۰/۰۶۲	-
R ²	۰/۹۶	آماره F	۱۲۵/۵۴		
R ² تعدیل شده	۰/۹۵	معناداری آماره F	۰/۰۰۰		

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به سطح معناداری آماره F می‌توان نتیجه گرفت که مدل رگرسیون در سطح خطای ۱٪ معنادار است. همچنین نتایج آزمون هم‌خطی بیانگر عدم هم‌خطی شدید بین متغیرهای توضیحی می‌باشد. در مورد ضریب تعیین تعدیل شده نیز مقدار ۰/۹۵ می‌باشد. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره t (۰/۰۲۵) می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که رابطه بین خوانایی صورت‌های مالی و حق‌الزحمه حسابرسی منفی و معنادار می‌باشد. یعنی با افزایش خوانایی صورت‌های مالی، حق‌الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد. ضرایب متغیرهای کنترلی حاکی از وجود رابطه معنادار و مستقیم متغیرهای اقلام تعهدی اختیاری، اندازه شرکت، معیار Z آلتمن و جریان نقد عملیاتی با حق‌الزحمه حسابرسی و رابطه معکوس معنادار بین نسبت آنی و حق‌الزحمه حسابرسی است.

جدول ۹- نتایج آزمون برآورد مدل (۳) به روش لاجیت

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره Z	معناداری آماره Z	آماره VIF
Readability	-۰/۱۱۲۰	۰/۰۳۸	-۲/۹۱	۰/۰۰۳	۱/۰۱۹
AuditDelay	۰/۰۱۳۱	۰/۰۰۳	۳/۸۹	۰/۰۰۰	۱/۱۵۴
AFees	۰/۰۷۶۸	۰/۱۳۹	۰/۵۵	۰/۵۸۱	۲/۱۳۹
DA	۰/۰۰۲۲	۰/۰۸۲	۰/۰۳	۰/۹۷۸	۱/۰۰۷
Size	۰/۰۸۹۸	۰/۰۸۲	۱/۰۹	۰/۲۷۶	۲/۲۳۶
Leverage	۲/۹۳۸۲	۱/۵۹۴	۱/۸۴	۰/۰۶۵	۱/۱۴۷
BtM	-۰/۲۸۸۷	۰/۲۵۹	-۱/۱۱	۰/۲۶۵	۱/۱۸۷
Loss	۰/۴۵۷۴	۰/۴۵۸	۰/۹۹	۰/۳۱۸	۱/۳۱۷
AltmanZ	-۰/۰۳۳۰	۰/۰۱۰	-۳/۱۲	۰/۰۰۱	۱/۵۶۴
Auditor	-۰/۴۹۳۷	۰/۲۴۰	۲/۰۶	۰/۰۳۹	۱/۱۷۰
Current	-۰/۰۴۶۱	۰/۱۷۰	۰/۲۷	۰/۷۸۶	۳/۶۰۶
Quick	۰/۴۱۹۷	۰/۲۱۵	۱/۹۵	۰/۰۵۱	۳/۴۷۹
ROA	-۱/۵۱۳۵	۰/۸۸۸	-۱/۷۰	۰/۰۸۸	۲/۵۸۱
OCF	۰/۲۶۰۶	۰/۵۸۵	۰/۴۴	۰/۶۵۶	۱/۳۵۴
جزء اخلاص	۱/۲۴۳۸	۱/۲۸۱	۰/۹۷	۰/۳۳۱	-
ضریب مک فادن	۰/۰۷	درصد صحت پیشبینی	۸۲/۰۹		
آماره LR	۶۴/۳۶۵	معناداری آماره LR	۰/۰۰۰		
آماره هاسمر لمشو	۱۷/۰۹۹	معناداری آماره هاسمر لمشو	۰/۰۲۹		
آماره اندروز	۲۸/۵۶۶	معناداری آماره اندروز	۰/۰۰۱		

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به سطح معناداری آماره LR در جدول ۹، می‌توان نتیجه گرفت که مدل رگرسیون در سطح خطای ۱٪ معنادار است. همچنین نتایج آزمون هم‌خطی بیانگر عدم هم‌خطی شدید بین متغیرهای توضیحی می‌باشد. در مورد ضریب تعیین مک فادن نیز مقدار ۰/۰۷ می‌باشد. معناداری آماره‌های هاسمر لمشو و آماره اندروز بیانگر توان تبیین مناسب مدل می‌باشد و درصد صحت پیش‌بینی نیز تقریباً ۸۲٪ می‌باشد. برای آزمون فرضیه سوم با توجه به استفاده از روش لاجیت، از آزمون Z استفاده شد. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره Z (۰/۰۰۳) می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که رابطه بین خوانایی صورت‌های مالی و بندهای گزارش حسابرسی منفی و معنادار می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت فرضیه سوم رد نمی‌شود. به عبارت دیگر رابطه بین خوانایی صورت‌های مالی و بندهای گزارش حسابرسی معنادار و معکوس می‌باشد. ضرایب متغیرهای

کنترلی حاکی از وجود رابطه معنادار و مستقیم متغیر تاخیر ارائه گزارش حسابرسی و بندهای گزارش حسابرسی و رابطه معنادار و معکوس متغیرهای معیار Z آلتمن و اندازه موسسه حسابرسی با بندهای گزارش حسابرسی تایید می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

مطالعه حاضر تاثیر خوانایی صورت‌های مالی را بر تاخیر گزارش حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی مستقل، و بندهای گزارش حسابرسی در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران بررسی نموده است. به‌منظور رسیدن به اهداف پژوهش و برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون چندگانه با روش‌های برآورد حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) و تکنیک رگرسیون لجستیک با روش برآورد لاجیت (Logit) استفاده شد. به منظور آزمون فرضیه‌ها نمونه‌ای مشتمل بر ۱۳۸ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۴ لغایت ۱۴۰۰ انتخاب گردید. علی‌رغم آن که مطابق نظریه ابهام مدیریتی، این انتظار وجود داشت تا مدیران با انگیزه‌ی پنهان کردن عملکرد ضعیف خود، از خوانایی گزارش‌ها کاسته و موجب تاخیر در گزارش حسابرسی شوند، نتایج بدست آمده نشان داد رابطه معناداری بین خوانایی صورت‌های مالی و تاخیر گزارش حسابرسی وجود ندارد. نتایج بدست آمده از فرضیه اول ناسازگار با مطالعات بلانکو و همکاران (۲۰۲۰)، آبرنائی و همکاران (۲۰۱۹)، و کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۹) می‌باشد. به نظر می‌رسد با توجه به اینکه حق‌الزحمه حسابرسی در ایران معمولاً از طرف جامعه حسابداران رسمی به صورت دستوری و نه از طریق مکانیزم بازار آزاد مشخص می‌شود ممکن است نتایج را تحت تاثیر قرار دهد.

همچنین نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم موید این است که بین خوانایی صورت‌های مالی و حق‌الزحمه حسابرسی ارتباط معنادار و منفی وجود دارد یعنی با افزایش خوانایی در صورت‌های مالی حق‌الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد. نتیجه بدست آمده از فرضیه دوم با نتایج تحقیقات قبلی مانند بلانکو و همکاران (۲۰۲۰)، خو و همکاران (۲۰۱۹)، کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۹)، رضوانی و برندک (۱۳۹۸) همسو بوده است. این نتیجه مطابق انتظارات و منطقی به نظر می‌رسد، زیرا با افزایش خوانایی صورت‌های مالی حسابرسان تلاش کمتری را صرف حسابرسی نمایند و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی کمتری را از صاحبکار طلب نمایند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم نشان داد خوانایی صورت‌های مالی ارتباط منفی و معناداری با بندهای گزارش حسابرسی دارد. با افزایش خوانایی صورت‌های مالی، تعداد بندهای گزارش حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. این یافته همسو با مطالعات قبلی مانند بلانکو و همکاران (۲۰۲۰)، و کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۹) می‌باشد. در تایید همسویی نتایج مطالعات در مورد فرضیه سوم نیز باید بیان کرد که افزایش خوانایی صورت‌های مالی احتمال بوجود آمدن ابهام برای حسابرسان را کاهش می‌دهد و لذا حسابرسان از بندهای توضیحی کمتری در گزارش حسابرسی استفاده می‌کنند. همچنین می‌توان بیان کرد که نتایج فرضیه سوم به نوعی تکمیل کننده نتایج

فرضیه دوم نیز می‌باشد زیرا میزان تلاش حسابرسان که به دلیل افزایش خوانایی صورت‌های مالی کاهش می‌یابد، باعث کاهش تعداد بندهای حسابرسی و متعاقباً کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود و نتایج بدست آمده از دو فرضیه دوم و سوم را منطقی جلوه می‌دهد. مهمترین محدودیت‌های این پژوهش عبارتند از: نادیده گرفتن اثر تورم، عدم دسترسی به صاحبکاران غیر بورسی موسسات حسابرسی، عدم توجه به دیگر شاخص‌های خوانایی بازار و استفاده از شاخص فوگ در ارزیابی نتایج می‌باشد. با توجه به نتایج به هیئت مدیره ناشران و کمیته‌های حسابرسی توصیه می‌شود با تاکید بر ضرورت خوانایی گزارش‌های مالی ضمن کاهش بر میزان حق‌الزحمه حسابرسی، گزارش حسابرسی شفاف‌تر با تعداد بندهای کمتر دریافت کنند و زمینه ساز تصمیم‌گیری بهتر سرمایه‌گذاران شوند. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی به بررسی تاثیر تورم بر رابطه حق‌الزحمه حسابرس و خوانایی گزارش‌های مالی پرداخته شود. همچنین با توجه به این که یافته‌های مندرج در این پژوهش صرفاً شاخص فوگ را مورد توجه قرار داده بود، از دیگر شاخص‌های خوانایی گزارش‌های مالی استفاده شود و نتایج را مجدداً مورد ارزیابی و مقایسه قرار دهند هم چنین پیشنهاد می‌شود در پژوهشی علاوه بر عوامل مالی مورد توجه در این پژوهش، اثر عوامل غیرمالی بر خوانایی صورت‌های مالی، بررسی شود.

منابع

- احمدی، آمنه و محمدحسین قائمی، (۱۳۹۷)، مدیریت سود واقعی و خوانایی صورت‌های مالی، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، (۱۳)۷، ۴۵-۷۲.
- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۷). تجزیه و تحلیل آماری با Eviews در تحقیقات حسابداری و مدیریت مالی. انتشارات ترمه، چاپ سوم، ویرایش دوم، تهران.
- جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ متوسل، مرتضی؛ بهنمون، یعقوب (۱۳۹۸)، تاثیر مدیریت سود و محدودیت مالی بر خوانایی گزارشگری مالی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۴۶ (۱۲): ۵-۲۵.
- خانی معصوم آبادی، ذبیح اله، و رجب دری، حسین. (۱۳۹۸). رابطه‌ی خوانایی گزارش‌های مالی و سیاست متهورانه‌ی مالیاتی با استفاده از سیستم معادلات همزمان. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱ (۱) (پیاپی ۳۹)، ۴۱-۵۴.
- داداشی، ایمان. نوروزی، محمد، (۱۳۹۹)، بررسی اثر میانجی خوانایی صورت‌های مالی بر رابطه بین مدیریت سود و هزینه سرمایه، دانش حسابداری، ۱ (۴۰)، ۱۳۵-۱۵۷
- رضایی فرزین، نوروزی نرگس (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده کنندگان. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۱ (۱)، ۱۴۵-۱۶۳
- رضوانی، فریبا. برندک، سجاد (۱۳۹۸)، خوانایی صورت‌های مالی و هزینه‌های حسابرسی، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۲ (۱۸)، ۱۱۲-۱۲۶
- رضائی پیتسه نوئی. صفری گرایی، مهدی (۱۳۹۷)، خوانایی صورت‌های مالی و احتمال صورت‌های مالی متقلبانه، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰ (۴)، ۴۳-۵۸

عباس زاده، محمدرضا، صالحی، مهدی و نسیم طوسی، فرهاد، (۱۳۹۸)، بررسی عوامل موثر بر خوانایی گزارش حسابرس: یک رویکرد زبانی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶(۶۴)، ۳۱-۵۷
علی خانی، سمیرا. (۱۳۹۶). بررسی ارتباط بازده با سطح خوانایی گزارش‌های پیش‌بینی سود و گزارش‌های حسابرسی آن. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اداری، دانشگاه فردوسی، مشهد.
فضل الهی، سیف‌الله و منصوره ملکی توانا. (۱۳۸۹). روش‌شناسی تحلیل محتوا با تأکید بر تکنیک‌های خوانایی‌سنجی و تعیین ضریب درگیری متون. دوفصلنامه پژوهش. ۲ (۱) صص ۹۴-۷۱.
کاظمی علوم، مهدی، عبدی، مصطفی، زلقی و جلالوند، حسین، (۱۳۹۹). تأثیر خوانایی صورت‌های مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۲)، ۲۰۲-۲۳۰

وفایی پور، روح اله، قاسمی، مصطفی و محسنی، عبدالرضا. (۱۴۰۰). مدل کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر مولفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در موسسات حسابداری و حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۳)، ۹۸-۱۲۷.

Ahmadi, A., Ghaemi, M.H., (2019), Real Earnings Management and Financial Reporting Readability, Journal of Applied Research in Financial Reporting, 7(13): 45-72 (in Persian)

Alikhani, S., (2018), The Relationship between Return and Readability of Earnings Predict Reports and It's Audit Reports, master's thesis, Ferdowsi University of Mashhad (in Persian)

Abernathy, J.L, Guo, F., Kubik, T.R. & Masli, A. (2019). Financial statement footnote readability and corporate audit outcomes. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 38(2), 1-26

Blanco B, Coram P, Dhole S, Kent P, (2020), How do auditors respond to low annual report readability? Journal of Accounting and Public Policy, 40(3), 1-14

Blanco, B., and Dhole, S. (2017). Financial Statement Comparability, Readability and Accounting Fraud. AFAANZ Conference, Working Paper, https://www.afaanz.org/openconf/2017/modules/request.php?module=oc_program&action=summary.php&id=4

Drake M, Lamoreaux P, Quinn P, Jacob R (2019), Auditor benchmarking of client disclosures, Review of Accounting Studies 24(4), 393-425

De Franco, G., Hope, O.-K., Vyas, D., & Zhou, Y. (2014), Analyst report readability. Contemporary Accounting Research, 32(76-104).

Hasan, M.M., Habib, A (2020), Readability of narrative disclosures, and corporate liquidity and payout policies, International Review of Financial Analysis, 68: 1-15.

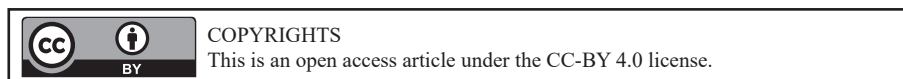
Jabbarzadeh Kangarlou, S., Motavassel, M., Behnamoun, Y., (2019), the Effect of Earnings Management and Financial Constraints on Financial Reporting Readability, Journal of Securities Exchange, 46(12): 5-25 (in Persian)

Khani, Z., Rajab, H., (2019), the Relationship between the Unreadability of Financial Reports and Tax Aggressiveness via Simultaneous Equation System, Financial Accounting Researches, 11(1): 41-54 (in Persian)

Lehavy, R., Li, F., and Merkley, K. (2011). The Effect of Annual Report Readability on Analyst Following and the Properties of their Earnings Forecasts. The Accounting Review, Vol. 86, No. 3, Pp. 1087-1115.

- Li, F. (2010). Textual Analysis of Corporate Disclosures: Survey of the Literature. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 29, Pp. 143-165.
- Lo; Kin, Ramos; Felipe, Rogo and Rafael Rogo, (2018), "Earnings Management and Annual Report Readability", *Journal of Accounting and Economics*, 63(1), PP. 1-25.
- Lang, M., and Stice-Lawrence, L. (2015). Textual Analysis and International Financial Reporting: Large Sample Evidence. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 60, No. 2, Pp. 110-135.
- Li, F. (2008), Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45:221-247.
- Lawrence, A. (2013), Individual investors and financial disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 56:130-147.
- Loughran, T., & McDonald, B. (2009), Plain English, readability and 10-K filings. Unpublished Working Paper-Notre Dame.
- Liu, W. (2006), a liquidity-augmented capital asset pricing model. *Journal of Financial Economics*, 82: 631-671.
- Norouzi, M., Azinfar, K., Abbasi, E., Dadashi, I., (2019), Modeling the Moderating Role of Management Ability in the Relationship between Financial Reporting Readability and Agency Cost, *Financial Accounting Researches*, 12(1): 1-18(in Persian)
- Smith, Kecia. (2016). *Tell Me More: A Content Analysis of Expanded Auditor Reporting in the United Kingdom* (Doctoral dissertation), Texas, USA, Texas A&M University.
- Safari Gerayli, M., Rezaei Pitenoei, Y., (2018), Managerial Ability and Financial Reporting Readability: A Test of Signaling Theory, *Accounting Knowledge*, 9 (2): 191-218 (in Persian)
- Xu, Q., Fernando, G., Tam, K. and Zhang, W. (2019). Financial report readability and audit fees: a simultaneous equation approach. *Managerial Auditing Journal*, 35 (3) :345-372.
- Vafaeipoor, R., Ghasemi, M., & Mohseni, A. (2021). Providing qualitative model of financial reporting based on the components of ethics, social responsibility and tone management and prioritization of indicators in accounting and auditing firms. *Professional Auditing Research*, 1(3), 98-127.

1. Abernathy, J.L, Guo, F., Kubik, T.R. & Masli, A.
2. Li, F.
3. Theory of managerial ambiguity
4. Drake M, Lamoreaux P, Quinn P, Jacob R
5. Blanco B, Coram P, Dhole S, Kent P.
6. Li, F.
7. Lawrence, A.
9. Leheavy, R., Li, F., and Merkley, K.
10. Lang, M., and Stice-Lawrence, L.
11. Smith, Kecia.
12. De Franco, G., Hope, O.-K., Vyas, D., & Zhou, Y.
13. Loughran, T., & McDonald, B.
14. Liu, W.
15. Xu, Q., Fernando, G., Tam, K. and Zhang, W.
16. Hasan, M.M., Habib, A
17. Fog





Decoding the departure of auditors: analysis of factors affecting the willingness to leave the auditing profession

Mohammadreza Mehrabanpour¹, Saeed Ghasemi²

Received: 2024/04/07

Approved: 2024/07/09

Research Paper

Abstract:

One of the most important challenges that currently threatens society and the auditing profession is the tendency of auditors to leave the auditing profession. In recent years, we have seen an increasing number of requests for auditors to leave audit institutions. The purpose of this research is to investigate the factors affecting auditors' exit from the auditing profession. In order to achieve this goal, with a qualitative methodology approach and using the foundational data theory method, in 2022 and 2023 with 29 experts in the auditing profession who were randomly and purposefully selected using the snowball method. An interview was conducted and theoretical saturation was achieved at the end. The interviews conducted using Atlas TI software became a developed model consisting of three categories of factors: micro, medium and macro. The results obtained from the research showed that 64 factors cause auditors to leave the auditing profession. The most important factors are audit fees, job burnout, alternative job opportunities for employees, lack of patience of employees for job promotion. The present study can provide interesting and useful views for the auditing profession, auditing institutions, the community of certified accountants and legislators in order to prevent auditors from leaving the profession and strengthen the position of the independent auditing profession in Iran.

Key Words: audit, exit of auditors, foundational data theory

 [10.22034/JPAR.2024.2025673.1307](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2025673.1307)

1. Assistant Professor, Department of Accounting and Finance, Faculty of Management and Accounting, University of Tehran, Farabi Campus, Iran. (Corresponding Author) mehrabanpour@ut.ac.ir

2. PhD student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Kish Tehran International Campus University, Kish, Iran. saeedghasemi2996@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

رمزگشایی از خروج حساب‌رسان: تحلیل عوامل موثر بر تمایل به ترک حرفه حسابرسی

محمدرضا مهربان پور^۱، سعید قاسمی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۴/۱۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

یکی از مهم‌ترین چالش‌هایی که در حال حاضر جامعه و حرفه حسابرسی را تهدید می‌کند، تمایل حساب‌رسان به خروج از حرفه حسابرسی می‌باشد. در سال‌های اخیر، شاهد افزایش روزافزون درخواست خروج حساب‌رسان از موسسات حسابرسی هستیم. هدف پژوهش حاضر، بررسی عوامل مؤثر بر خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی می‌باشد. در راستای دستیابی به این هدف، با رویکرد روش‌شناسی کیفی و با استفاده از روش نظریه داده بنیاد، در سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ با ۲۹ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی که به‌صورت غیراحتمالی و هدفمند با استفاده از روش گلوله‌برفی انتخاب شدند، مصاحبه شد و در انتها اشباع نظری حاصل گردید. مصاحبه‌های انجام شده با استفاده از نرم‌افزار اطلس تی‌آی تبدیل به مدل توسعه‌یافته مشتمل بر سه دسته عوامل: خرد، میانی و کلان شد. نتایج به دست آمده از پژوهش نشان داد که ۶۴ عامل موجب تمایل به ترک و خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی می‌شود که از مهم‌ترین عوامل آن حق‌الزحمه حسابرسی، فرسودگی شغلی، فرصت‌های شغلی جایگزین برای کارکنان، عدم صیوریت کارکنان جهت ارتقاء شغلی است. پژوهش حاضر می‌تواند دیدگاه‌های جالب توجه و قابل استفاده‌ای برای حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و قانون‌گذاران در جهت جلوگیری از خروج حساب‌رسان از حرفه و تقویت جایگاه حرفه حسابرسی مستقل در ایران ارائه نماید.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی، خروج حساب‌رسان، نظریه داده بنیاد

doi: 10.22034/JPAR.2024.2025673.1307

۱. استادیار، گروه حسابداری و مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشکده‌گان فارابی، دانشگاه تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
mehrabanpour@ut.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه تهران، پردیس بین‌المللی کیش، کیش، ایران.
saeedghasemi2996@gmail.com
http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

در دهه‌های اخیر، مدیریت سازمان‌ها تشخیص داده‌اند که در دستیابی به مزیت رقابتی پایدار و اثربخش، منابع انسانی از بالاترین اهمیت برخوردار است. در دنیایی که دانش و ارتباط با مشتریان بیش از پیش اهمیت یافته است، سرمایه انسانی، که نشان دهنده حجم دانش، مهارت‌های فنی، خلاقیت و تجربه سازمان می‌باشد، اهمیت فزاینده‌ای می‌یابد و به همین نحو، نیروی کار نه به عنوان دارایی‌های هزینه‌بردار، بلکه به عنوان دارایی‌های مولد تلقی می‌شوند (هندریک، ۲۰۰۲). در این راستا، ضرورت وجودی و کارکردی جامعه حسابداران رسمی ایران و موسسات تابعه آن، جهت اعتباربخشی به صورت‌های مالی قابل اتکاء و قابل اعتماد برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی بیش از پیش احساس می‌شود و انجام این کار فقط از طریق افراد متخصص و باتجربه عضو آن جامعه و موسسات تابعه آن امکان‌پذیر است. خصوصاً که با توجه به گسترش اطلاعات در جامعه و اینکه کنترل آن از دست دولت‌ها خارج گردیده، این موضوع باعث شده حرفه حسابرسی نیز در جامعه گسترش پیدا کند و در راستای اعتباربخشی به اطلاعات، متناسب با نیازهای اطلاعاتی جامعه فعالیت نمایند.

با توجه به مراتب بالا، طبیعتاً انجام وظایف جامعه حسابداران رسمی و موسسات تحت پوشش آن، مستلزم جذب و حفظ نیروهای کیفی است. لذا نظر به آسیب فعلی جامعه در این خصوص، مطالعه چرایی ترک حرفه حسابرسی توسط حسابرسان از مؤسسات احساس می‌گردد. پژوهش‌های انجام شده داخلی و خارجی از دهه‌های پیشین تاکنون نشان می‌دهد که میزان قابل توجهی از چرخه استخدام و آموزش حسابرسان تازه‌کار به نارضایتی شغلی و استعفای آن‌ها ختم شده است (بولن و فلامهولتز^۲، ۱۹۸۵؛ امر و احمد، ۲۰۱۴؛ لشگری، حق شناس کاشانی و عسگری زیارتی، ۱۳۹۰). تعدد استعفا یا جابه‌جایی حسابرسان می‌تواند هزینه‌های مشهود و نامشهود هنگفتی را بر مؤسسات حسابرسی تحمیل کند؛ لذا خروج حسابرسان باتجربه (استعفا یا جابه‌جایی حسابرسان فعلی و استخدام یا جایگزینی حسابرسان جدید)، بیانگر اتلاف وقت و هزینه در مؤسسات حسابرسی است (سویینی و بویل^۳، ۲۰۰۵؛ روحی و ایمان زاده، ۱۳۸۸).

به‌رغم دغدغه‌های ناظر بر حرفه حسابرسی در خصوص اهمیت ماندگاری کارکنان متخصص در حرفه (رجوع شود به بند ۶ ماده ۲ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و پرسشنامه کنترل وضعیت مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) و گزارش‌های منتشر شده در سایر کشورها در خصوص چالش بااهمیت ماندگاری کارکنان شاغل در حرفه (چی^۴ و همکاران، ۲۰۱۲)، بیش از نیمی از افرادی که حسابرسی را به عنوان حرفه خود انتخاب کرده بودند، در طول سه سال اقدام به خروج از حرفه کرده‌اند که حرفه حسابرسی در ایران نیز از این امر مستثنی نیست (هیلتیبیتال و لایبی^۵، ۲۰۰۱). براساس اطلاعات استخدامی دریافتی از سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، میانگین ماندگاری افرادی که پس از سال ۱۳۹۱ استخدام شده و تا پایان سال ۱۳۹۷ از حرفه حسابرسی (حسابرسان معتمد سازمان بورس) خارج شده‌اند، ۵۷۱ روز (معادل یک سال و هفت ماه) بوده که نسبت به میانگین

جهانی سه-ساله بسیار پایین تر است. علاوه بر این، روند میزان ورودی و خروجی کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی در چند سال اخیر گویای رشد بیشتر خروجی‌ها نسبت به ورودی‌ها به حرفه حسابرسی است؛ به گونه‌ای که در سال ۱۳۹۶، خروجی‌های حرفه از ورودی‌های آن پیشی گرفته است (گنجی و عرب‌مازار یزدی، ۲۰۲۱).

علیرغم اهمیت فراوان این موضوع، پژوهش‌ها در ایران در مورد عوامل موثر بر خروج حسابرسان از حرفه انگشت شمار است و همچنان خلاء پژوهشی در این زمینه حس می‌شود. گنجی و همکاران (۱۴۰۰) به شناسایی عوامل موثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی پرداخته‌اند. جزئیات یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند همراستا و در امتداد آن، تکمیل‌کننده پژوهش آنان و بیان توضیحاتی برای فهم عمیق‌تر موضوع باشد، ضمن آنکه دانش افزایی و نوآوری بیشتری نسبت به آن پژوهش دارد که در ادامه، در بخش‌های بعدی تبیین می‌شود. همچنین عموزاد مهدیرجی و همکاران (۱۴۰۲) به صورت کمی واز رویکرد کتابخانه‌ای و استفاده از روش تحلیل عاملی به شناسایی عوامل موثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی از دیدگاه خبرگان پرداخته‌اند که اساساً از حیث روش، تحلیل و یافته‌ها با پژوهش حاضر تفاوت دارد. این پژوهش تلاش می‌کند با توجه به اینکه در حال حاضر یکی از آسیب‌های اصلی جامعه حسابداران رسمی ایران خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی می‌باشد، با تشریح عوامل موثر بر خروج، با شناخت و تبیین عوامل موثر بر مشکل، خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی را شناسایی کرده، خلاء پژوهشی موجود را پر کرده و در نتیجه راهکار جلوگیری و مدیریت آن مشکلات را ارائه نماید. با عنایت به اینکه یافته‌های این پژوهش نسبت به پژوهش‌های پیشین (گنجی و همکاران، ۱۴۰۰؛ عموزاد مهدیرجی و همکاران، ۱۴۰۲) دارای نوآوری بوده و به ابعاد جامع‌تری نسبت به عوامل خروج حسابرسان پرداخته که در پژوهش‌های پیشین مطرح نگردیده از جمله عدم وجود واحدهای تحقیق و توسعه در مؤسسات حسابرسی، مدیریت غیردموکراتیک مؤسسات حسابرسی، عدم تشکیل کمیته‌های فنی در این مؤسسات، نظارت‌های غیرقانونی بر آن‌ها، نظارت دقیق و مداوم از سوی دستگاه‌های قضایی و دولتی، انتظارات غیرواقع‌بینانه نهادهای دولتی و نظارتی از حسابرسان، عدم الزام قانونی برای ارائه اطلاعات توسط شرکت‌ها و مؤسسات به حسابرسان، و عدم حمایت قانونی از دستگاه‌های حاکمیتی می‌باشند؛ همچنین عوامل موثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه به شکل حاضر (عوامل خرد، میانی و کلان) در هیچ پژوهشی دسته بندی، ارائه و تحلیل نشده است و به جامعه حسابداران رسمی ایران و مؤسسات حسابرسی کمک می‌نماید تا با شناخت بهتر و عمیق‌تر عوامل موثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه تلاش کنند برای حفظ سرمایه‌های انسانی (حسابرسان باتجربه) برنامه ریزی کنند. در ادامه مقاله و بخش دوم، مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه می‌شود، بخش سوم، روش پژوهش و بخش چهارم، یافته‌های پژوهش به بحث گذاشته می‌شود. نتیجه‌گیری همراه با بیان محدودیت‌ها و کاربردها، بخش پایانی مطالعه حاضر خواهد بود.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

امروزه، سازمان‌ها و به ویژه نهادهای حرفه‌ای از جمله حرفه حسابداری با تغییرات گسترده و فزاینده در مسائل اقتصادی، اجتماعی، منابع انسانی، آموزشی و فناوری و حتی آموزه‌ها و باورهای معنوی و دینی روبه‌رو شده‌اند. چنانچه حسابرسان بتوانند در مقابل تغییرات و تحولات واکنش خوبی نشان دهند، می‌توانند مسائل و مشکلات پیش‌رو را حل کنند (مومنی و پورزمانی، ۱۴۰۱). حسابداری یک پدیده اجتماعی و مکانیزم کنترلی محسوب می‌شود که می‌تواند با پیشگیری از بروز تقلبات و تحریفات، کیفیت اطلاعات مالی را بهبود بخشد و بر ارزش اطلاعات بیفزاید. از دیدگاه اجتماعی نقش حسابداری را می‌توان در افزایش رضایت جامعه، کمک به ایفای مسئولیت پاسخگویی و حفاظت از آن و به طور کلی ایجاد اطمینان خاطر و اعتماد در افراد جامعه جست‌وجو نمود. لذا خروج حسابرسان از حرفه حسابداری باعث نگرانی زیادی برای مؤسسات حسابداری و قانون‌گذاران در سراسر جهان شده است. هر چند که مبانی نظری و پیشینه را می‌توان به صورت کاملتر مورد بررسی قرار داد، اما با توجه به محدودیت تعداد صفحات مقاله، مهم‌ترین موارد مرور می‌شوند. مشاهده الگوی «فرار مغزها» از حرفه حسابداری رسمی باعث شده نگرانی زیادی برای مؤسسات حسابداری و قانون‌گذاران در سراسر جهان ایجاد شود. مطالعات انجام شده در ۱۵۰ کشور توسط انجمن حسابداران خبره^۶ در انگلیس (انجمن حسابداران خبره، ۲۰۱۷-۲۰۱۸) بیان می‌دارد بسیاری از حسابرسان تمایل دارند در برخی زمان‌های خاص در ارتباط با موقعیت‌های شغلی خود، حرفه را ترک نمایند؛ ولی همچنان بحث خروج حسابرسان از حرفه و پیامدهای اقتصادی ناشی از آن به لحاظ تجربی و نظری بی‌پاسخ باقی‌مانده است. از طرف دیگر قانون‌گذارانی همچون هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام^۷ در آمریکا، وزارت دارایی چین^۸ و انجمن گزارشگری مالی^۹ در انگلستان، نگرانی‌های خود را نسبت به خارج شدن حسابرسان از حرفه و تأثیرات بالقوه ناشی از آن بر کیفیت حسابداری اعلام نموده‌اند. به هر حال، علی‌رغم رشد ادبیات پژوهش موجود درباره عملکرد حسابرسان به صورت فردی (برای بررسی بیشتر به مطالعه لینوکس و وو^{۱۰}، ۲۰۱۸ مراجعه کنید)، تا کنون مطالعات آکادمیک تجربی به نسبت محدودی درباره مسئله خروج کامل حسابرسان از حرفه انجام شده است. در این مطالعه نیز خروج کارکنان مؤسسات حسابداری مورد بررسی و بحث قرار می‌گیرد و خلاصه برخی از پژوهش‌های انجام شده که ارتباط بیشتری با موضوع پژوهش حاضر دارند، در ادامه ارائه شده است. مرادی، لاری دشت بیاض، خاکساری و مرنندی (۲۰۱۷) با استفاده از روش پژوهش توصیفی و پیمایشی به بررسی رابطه بین اخلاق، رضایت شغلی و تعهد سازمانی با ترک خدمت حسابرسان پرداخته‌اند که یافته‌های آنان نشان می‌دهد متغیر رضایت شغلی رابطه مستقیم و معکوس بر روی متغیر ترک خدمت دارد؛ همچنین با بررسی روابط مستقیم و غیرمستقیم بین متغیرها چنین استدلال شد که اخلاق بر روی دو متغیر رضایت شغلی و تعهد سازمانی اثر مثبت دارد. تغییرات در استانداردهای حسابداری و پیچیده‌تر شدن عملکردهای صاحبکاران همگی، ماهیت این حرفه را با موجی از تحولات اساسی در ساختار، تخصص‌گرایی و فعالیت‌های عملکردی مواجه نموده است (اسکندری و احدی سرکانی، ۱۴۰۲). پژوهش دیگر، تجزیه و تحلیل بیگ (بی‌آی

جی ۴) بر اساس ۲۳۱ نظرسنجی کامل از ۷۸ مورد از دستیاران حسابرسی سابق بود. تجزیه و تحلیل مؤلفه‌های اصلی نشان داد که عوامل تعیین‌کننده رضایت شغلی از چهار مؤلفه در این زمینه تشکیل شده است (محیط کار، تعادل بین کار و زندگی، درک حرفه و انعطاف‌پذیری) این مؤلفه‌ها در آزمایش تجربی استفاده شدند. یافته اصلی مطالعه این است که بین تعادل کار و زندگی و همچنین ادراک از حرفه و انتخاب ترک حرفه ارتباط منفی وجود دارد. انتظارات برآورده شد و بیگ (بی آی جی ۴) ارتباط مثبتی با تغییر شغل دارد. نتایج او نشان می‌دهد که برای حفظ کارکنان، مؤسسات حسابرسی، به ویژه بیگ (بی آی جی ۴) باید به طور مداوم، نه تنها تعادل بین کار و زندگی و شرایط کاری کارکنان را مدیریت کنند تا آن‌ها را راضی نگه دارند، بلکه باید درک آن‌ها از حرفه را نیز مدیریت کنند. این مطالعه با بررسی اینکه چگونه عوامل تعیین‌کننده رضایت شغلی با تغییر شغل واقعی مرتبط هستند؛ به ادبیات گردش کار در مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند (شران^{۱۱}، ۲۰۰۲).

در یک پژوهش داخلی گنجی و عرب‌مازار (۲۰۲۱) با استفاده از روش فراترکیب و مرور نظام‌مند پژوهش‌های پیشین به بررسی تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی پرداختند. ایشان عوامل مؤثر بر خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی را در هفت دسته کلی طبقه‌بندی کردند: عوامل فردی، عوامل شغلی، نگرش‌های شغلی/سازمانی، پیوندهای درون سازمانی، جو سازمانی، ویژگی‌های مؤسسه و ویژگی‌های حرفه. همچنین تحقیق عموزاد مهدیرجی و همکاران (۱۴۰۲) به صورت کمی واز رویکرد کتابخانه‌ای و استفاده از روش تحلیل عاملی به شناسایی عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی از دیدگاه خبرگان پرداخته‌اند. نتیجه‌گیری آنان نشان می‌دهد که مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند با واقعی کردن حقالزحمه‌های حسابرسی مطابق نرخ‌های مصوب جامعه حسابداران رسمی، جوان‌گرایی در سطح بالای حرفه، استفاده از فناوری‌ها و روش‌های نوین، ایجاد چشم‌انداز مثبت از آینده حرفه و بهبود محیط کاری و حمایت سازمانی، نیروهای متخصص و متعهد را حفظ کنند و تمایل به خروج از حرفه را کاهش داده و در نتیجه کیفیت گزارش‌های حسابرسی را افزایش دهند.

در حرفه حسابرسی می‌بایست حقالزحمه درخور شأن حرفه حسابرسی و متناسب با اهمیت عملیات در نظر گرفته شود (وقفی و کامران راد، ۱۴۰۱). بخش زیادی از موارد ترک مؤسسه توسط حساب‌رسان با افزایش دستمزد و کاهش سطح بهره‌وری همراه است و در این شرایط می‌توان مشاهده کرد که سرمایه انسانی مهم‌ترین عامل ورودی در حرفه حسابرسی می‌باشد (لینوکس و وو، ۲۰۱۸). از نظر سوینی و سامرز^{۱۲} (۲۰۰۲)؛ و چونگ و منرو^{۱۳} (۲۰۱۵) اینگونه زیان‌ها بطور خاص برای شرکت‌ها زمانی اساسی‌تر است که موارد ترک مؤسسه برای شرکا و پرسنل حسابرسی ارشد که فرآیند مدیریت و هدایت رسیدگی‌ها را بر عهده دارند، مشاهده شود. به این ترتیب ترک حرفه نشان‌دهنده وقوع زیان برای حرفه حسابرسی به عنوان یک مجموعه کلی بوده و با موارد چرخش حسابرس که در آن حسابرس از یک مؤسسه به مؤسسه دیگر منتقل می‌شود، تفاوت دارد. از طرف دیگر در مواردی که ترک حرفه توسط حسابرس به خاطر عملکرد

ضعیف حسابرس باشد، آنگاه می‌توان انتظار داشت وضعیت کلی حرفه علی‌رغم ایجاد برخی مشکلات بهبود پیدا کند. تحلیل‌های تجربی انجام شده نتایج قابل توجهی را به همراه داشته است. اول اینکه، توانایی یک حسابرس برای کسب درآمد که با توجه به میانگین تعداد مشتریان وی یا میانگین حق‌الزحمه‌های کسب شده توسط حسابرس در طول مدت سه سال قبل از خروج وی از حرفه اندازه‌گیری می‌شود؛ در عمل یک رابطه منفی با احتمال خروج وی از حرفه دارد. از طرف دیگر از دست دادن مشتریان در طول سه سال با احتمال خروج حسابرس از حرفه رابطه مثبت دارد. دوم اینکه، کیفیت حسابرسی که با توجه به میانگین سهم مشتریان دارای تجدید ارائه در گزارش‌های مالی یا میانگین سه ساله ارقام تعهدی اختیاری مشتریان اندازه‌گیری می‌شود، در عمل با احتمال خروج حسابرس از حرفه رابطه منفی دارد. به این ترتیب با توجه به اینکه میانگین درآمد حسابرس و کیفیت خدمات وی می‌تواند نشان‌دهنده شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای حسابرس باشد، نتایج بدست آمده فوق‌نشان می‌دهد سطح پایین‌تر صلاحیت حسابرس می‌تواند با احتمال خارج شدن وی از حرفه رابطه مستقیم داشته باشد. سوم اینکه، برخی ویژگی‌های جمعیت‌شناسی حسابرس می‌تواند با احتمال خروج وی از حرفه ارتباط داشته باشد. بطور خاص، حسابرسان فعال در مؤسسات حسابرسی به غیر از ۴ مؤسسه بزرگ و نیز خانم‌ها، افراد زیر ۳۰ سال، یا افراد فارغ‌التحصیل از دانشگاه‌های مطرح با مدرک کارشناسی به احتمال بیشتر حرفه حسابرسی را ترک می‌کنند. در طرف مقابل حسابرسان فعال در جایگاه مدیر یا شریک یا افرادی که بیش از ۵۰ سال سن دارند به احتمال کمتر حرفه حسابرسی را ترک می‌نمایند و در این حوزه یک رابطه معنی‌دار بین شرایط فوق وجود دارد. در ادامه بررسی‌های انجام شده در این مطالعه نشان می‌دهد عوامل تأثیرگذار و پیامدهای ناشی از خروج حسابرس اغلب در نقطه مقابل عوامل تأثیرگذار و پیامدهای ناشی از چرخش حسابرس قرار دارد. علاوه بر این، پژوهش حاضر نقش مکمل را برای مطالعات رفتاری داشته و بطور کلی نشان می‌دهد حجم کاری زیاد حسابرس منجر به فرسایش کاری، عدم رضایت شغلی، و تمایل به خروج فرد از حرفه می‌شود (سومینی و سامرز^{۱۲}، ۲۰۰۲؛ چونگ و منرو^{۱۳}، ۲۰۱۵). نتایج بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد حسابرسان دارای توانمندی بالا برای کسب درآمد به احتمال کمتر حرفه حسابرسی را ترک می‌کنند. به این ترتیب با توجه به اینکه اغلب سطوح درآمد به عنوان یک معیار از بارکاری حسابرسی تفسیر می‌شود، یافته‌های این مطالعه با نتایج مطالعات قبل در این حوزه متفاوت بوده و احتمالاً نشان می‌دهد بار کاری زیاد، یک ماهیت درون‌زاد نسبت به مؤسسه حسابرسی داشته و برای مثال حجم کار انعکاسی از توانایی حسابرسان است، در حالی که افزایش اعتبار، موقعیت و حق‌الزحمه حسابرسان می‌تواند به حفظ این افراد مستعد در حرفه علی‌رغم وجود فرصت‌های شغلی جذاب و جایگزین کمک نماید (کریشنباوم و ویسبرگ^{۱۴}، ۱۹۹۰).

علاوه بر این مطالعات متعددی که بر عوامل فردی متمرکز گشته (کالینز و کیلا^{۱۵}، ۱۹۹۲؛ گرین‌هاوس^{۱۶} و همکاران، ۱۹۹۷) و به بررسی اثر تضاد بین کار خانوادگی و تمایل به خروج از حرفه حسابرسی پرداختند. همچنین جنسیت نیز به صورت گسترده‌ای مورد بررسی قرار گرفته

و سختی‌های زنان در حرفه حسابرسی را برجسته نموده‌اند. برای مثال گرین هاوس و همکاران (۱۹۹۷) شناسایی و مفهوم‌پردازی عوامل موثر بر تمایل خروج تفاوت با اهمیتی بین بقای زنان و مردان در حرفه حسابرسی را گزارش کردند. نتایج پژوهش ایشان نشان داد که تمایل به خروج از حرفه در زنان بیشتر از مردان است. در زمانی که متغیرهای کنترلی از قبیل تخصص حسابرسان در صنعت اندازه، موسسه تجربه پس از کسب مدرک حسابدار رسمی در مدل لحاظ گردیدند، جنسیت توضیح دهنده از واریانس خروج حسابرسان از حرفه بود. همچنین کنچل^{۲۶} و همکاران (۲۰۲۱) یافتند که زنان تمایل بیشتری برای خروج حرفه حسابرسی دارند. گرچه پژوهش‌های پیشین (گنجی و همکاران، ۱۴۰۰؛ مهدیرجی و همکاران، ۱۴۰۲) به بررسی عوامل موثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی پرداخته‌اند اما یافته‌های آن‌ها از نگاه برخی از صاحب‌نظران پوشش کافی بر مجموعه عوامل موثر بر خروج ندارد، همچنان که عوامل مهمی وجود دارد که در خروج حسابرسان از حرفه بسیار موثر است که در پژوهش‌های پیشین منعکس نگردیده و این انگیزه پژوهش حاضر بر بازپژوهی عوامل موثر بر خروج حسابرسان ایجاد کرده است؛ لذا با توجه به اهمیت شناخت و تحلیل عوامل موثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی برای موسسات و جامعه حسابداران رسمی، در این پژوهش سعی بر آن است که با طبقه‌بندی عوامل در سه سطح خرد، میانی و کلان به شناختی عمیق‌تر از عوامل خروج حسابرسان برسیم. در پژوهش‌های پیشین گنجی و همکاران مفاهیم استخراج شده شامل عوامل فردی، شغلی، پیوندهای درون سازمانی، جو سازمانی ادراک شده و... بوده که در تحقیق کنونی استفاده از این طبقه‌بندی و عنوان‌گذاری عوامل موثر، نسبت به پژوهش‌های پیشین جامع‌تر بوده و ابعادی از عوامل بیان شده است که در پژوهش‌های قبلی مورد توجه نبوده‌اند همانند بررسی عوامل سیاسی همچون اعمال نظارت‌های غیرقانونی حاکم بر موسسات حسابرسی، نظارت دقیق و مستمر دستگاه‌های قضایی و دولتی بر موسسات حسابرسی. لذا پژوهش حاضر توانسته تحقیقات و پژوهش‌های پیشین را تکمیل نماید.

۳- روش شناسی پژوهش

هدف این پژوهش، شناخت و درک تجارب افراد در زمینه کیفیت عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی می‌باشد. به منظور دستیابی به این هدف، این پژوهش می‌تواند در شناسایی شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر آن و همچنین راهبردهای مربوط به عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی مؤثر باشد. به منظور دستیابی به نظریه‌ای حتی المقدور جامع‌تر، از روش کیفی زمینه‌بنیان استفاده شد. با بیان تلاش موفق در مصاحبه با افراد متخصص حوزه حسابرسی، از هر دو گروه حسابرسان با تجربه خدمتی و کسانی که به تازگی از این حرفه خارج شده‌اند، سعی شده تا وارد دنیای گسترده و متنوعی از دیدگاه‌ها شویم. این مصاحبه‌ها، چشم‌اندازی از چالش‌ها و اتفاقات مختلف در حوزه حسابرسی را روشن‌تر ساخته‌اند. با ورود به دنیای تجربیات زندگی حسابرسان، آگاهی از چشم‌اندازها و دلایل ترک این حرفه به دست آمد. پس از اجرای مصاحبه با ۲۹ نفر از این افراد در سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲، پس از آنکه اطلاعات

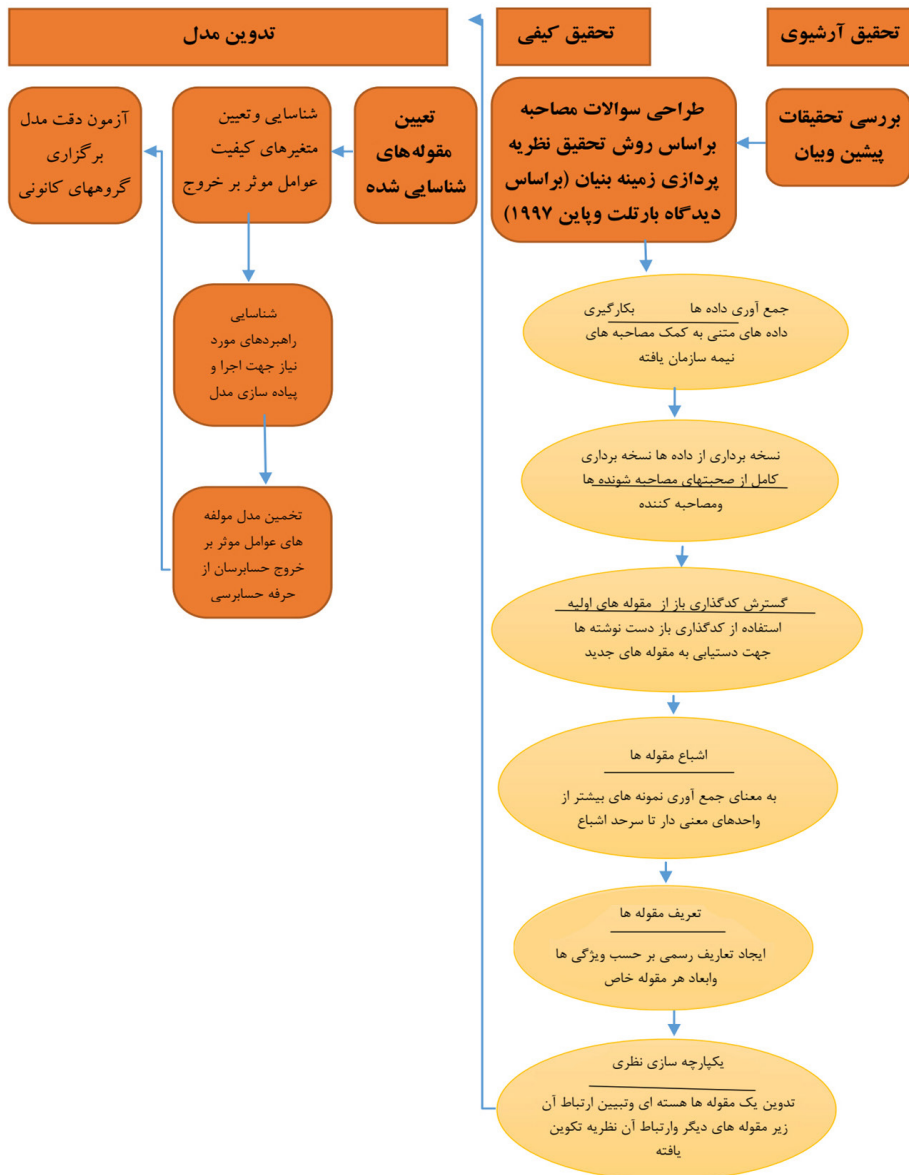
جدیدی تولید نشده و اشباع نظری حاصل شد، مصاحبه‌ها متوقف شد. سپس تحلیل داده‌ها به شیوه دقیق‌تری انجام شد. در این پژوهش مصاحبه‌ها ساختار نیافته بود و با رویکرد اکتشافی با حفظ گمنامی پاسخ‌دهندگان هدایت گردید. لازم به ذکر است مصاحبه‌های چهره‌به‌چهره اگرچه پرهزینه و زمان‌بر هستند اما داده‌های عمیقی به دست می‌دهند (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). مصاحبه، براساس فرآیند هفت مرحله‌ای کوال^{۲۷} (۱۹۹۶) انجام شد که در نمایه ذیل تشریح گردیده است.



شکل (۱) فرایند هفت مرحله‌ای کوال

سوال پژوهش

چه عواملی بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی موثر می‌باشد؟
 مراحل پژوهش حاضر را می‌توان به صورت شکل زیر به تصویر کشید.



شکل (۲) طرح تحقیق نظریه پردازی زمینه بنیان

تحلیل داده‌ها در این پژوهش با توجه به استفاده از نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان طی سه مرحله کدگذاری انجام شده است:

- ۱- کدهای اساسی که از طریق کدگذاری باز ایجاد می‌شوند و مقولات مفهومی اولیه موجود در داده‌ها هستند.
- ۲- کدهای نظری که از طریق کدگذاری محوری ایجاد می‌شوند و مقولات مفهومی اولیه را به هم مرتبط می‌کند.

- ۳- کدهای هسته‌ای از طریق کدگذاری انتخابی ایجاد می‌شود، کدهای هسته‌ای مفهوم‌سازی بالاتری از کدگذاری نظری هستند و نظریه زمینه‌ای در اطراف آن‌ها ساخته می‌شود. کدگذاری سه‌گانه‌ای یعنی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی که در قلب تحلیل نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان قرار گرفته است که اینها ضرورتاً به طور متوالی انجام نمی‌گیرند و به احتمال زیاد با هم، هم‌پوشانی دارند و به طور هم‌زمان انجام می‌گیرند.

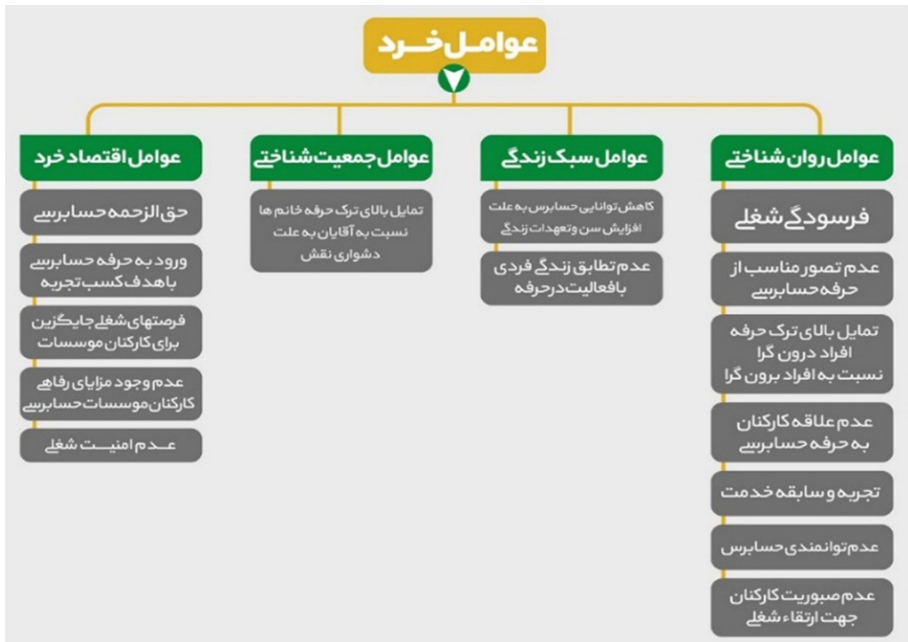
پژوهش حاضر از لحاظ مکانی در حوزه جامعه و نهادهای حرفه‌ای حسابرسی شامل جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی استان‌های اصفهان و تهران قرار دارد. از لحاظ زمانی پژوهش انجام شده در طی دو سال ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲، از لحاظ موضوعی در حوزه عوامل مؤثر بر خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی انجام شده است. جامعه مورد مطالعه در این مرحله از صاحب‌نظران و خبرگان حرفه حسابرسی تشکیل می‌شود. این افراد شامل کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی، مدیر و یا شریک مؤسسه حسابرسی و به طور کلی اعضای جامعه حسابداران رسمی، مدیران سازمان حسابرسی، استادان دانشگاه با زمینه تخصصی در حسابرسی مستقل می‌باشند. با توجه به هدف پژوهش، این پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای انجام مصاحبه استفاده شده است. همان گونه که بیان گردید تئوری پژوهش به صورت نمونه‌گیری غیراحتمالی و ترکیبی از روش‌های هدف‌دار یا قضاوتی و گلوله برفی به تعداد ۲۹ نفر از افراد واجد شرایط با ترکیب جدول ذیل انجام شده است.

جدول (۱) جزئیات پانل نمونه مصاحبه‌شوندگان

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان		
جنسیت	مرد	فراوانی
	۲۶	۹۰٪
	۳	۱۰٪
سن	۲۰-۳۰	۵
	۳۱-۴۰	۶
	۴۱-۵۰	۹
	۵۱-۶۰	۷
	بالای ۶۰ سال	۲
	دانشجوی شاغل در حرفه	۰
مدرک تحصیلی	لیسانس	۵
	فوق لیسانس	۱۸
	دکتری	۶
مرتبه شغلی	کمک حسابرس	۰
	حسابرس	۶
	حسابرس ارشد	۱
	سرپرست حسابرسی	۶
	سرپرست ارشد حسابرسی	۱
	مدیر حسابرسی	۲
	شریک حسابرسی	۱۲
	عضو کمیته حسابرسی	۱
وضعیت استخدامی	حسابرس خارج شده از حرفه	۱۶
	شاغل در حرفه	۱۳
سابقه کاری در حسابرسی	۱-۱۰	۸
	۱۱-۲۰	۱۱
	۲۱-۳۰	۶
	بالای ۳۰ سال	۴

۴- یافته‌های پژوهش

از آن‌جا که خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی دارای عوامل متعدد و دارای ماهیتی پیچیده و چندوجهی است، در این راستا مدل عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی را که شامل عوامل خرد، عوامل میانی و عوامل کلان می‌باشد، مورد بررسی قرار خواهیم داد. حال به بررسی عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی خواهیم پرداخت.



شکل (۳) مدل عوامل خرد موثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابداری



شکل (۴) مدل عوامل کلان موثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابداری



شکل (۵) مدل عوامل میانی موثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی

با توجه به مصاحبه های انجام شده از افراد متخصص و صاحب نظر در این حوزه، ابتدا در خصوص رابطه با دلایل عوامل موثر بر تمایل به خروج حسابرسان سوالاتی مطرح گردید. سپس نتایج از حاصل از مطالعات پیشین و پاسخ متخصصین و صاحب نظران در خصوص عوامل موثر بر خروج حسابرسان در ۱۰ مقوله اصلی قرار گرفت، که هر یک از آنها از مفاهیم و ویژگی های جزئی تری تشکیل می شوند. در بررسی های به عمل آمده ۶۴ عامل در خصوص عوامل تمایل خروج حسابرسان از حرفه احصا گردید که با توجه به حجم بالای عوامل مستخرج شده و محدودیت حجم مقاله، به اختصار در خصوص مهم ترین عوامل توضیحاتی ارائه می شود.

۱- عوامل اقتصادی خرد

- حق الزحمه حسابرس: از مهم ترین عوامل موثر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی،

حق الزحمه حسابرسی می‌باشد. لذا قبل از بررسی چرایی اینکه چرا حق الزحمه حسابرس از مهم‌ترین عوامل خروج حساب‌داران می‌باشد، مقدمه‌ای در خصوص حقوق و مزایای حساب‌داران بیان خواهیم نمود. جامعه حساب‌داران رسمی ایران همه ساله در راستای اجرای آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی و پس از بررسی شرایط اقتصادی جامعه، نرخ حق الزحمه خدمات حسابرسی را تعیین و ابلاغ می‌نماید. این نرخ حداقل معیار پیشنهادی برای محاسبه حق الزحمه ساعتی رتبه‌های حرفه‌ای حسابرسی است؛ در نتیجه احتساب مبالغ بیش از آن نیز با توافق طرفین قابل قبول خواهد بود. جامعه حساب‌داران رسمی بر اساس مفاد ماده‌های ۵ و ۷ آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی مصوب وزارت امور اقتصادی و وزارت کار و همچنین آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای اعضای جامعه (مواد ۹ و ۱۰) حداقل نرخ رتبه‌های حسابرسی سال ۱۴۰۱ را برای قراردادهای حسابرسی منعقد در سال جاری به شرح زیر اعلام نمود:

جدول (۲) نرخ تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی

ردیف	رتبه حرفه‌ای	نرخ کارکرد در هر ساعت (ریال)
۱	کمک حسابرس	۸۱۶,۴۰۰
۲	حسابرس	۱,۲۲۴,۶۰۰
۳	حسابرس ارشد	۲,۴۴۹,۲۰۰
۴	سرپرست حسابرسی	۳,۶۷۳,۸۰۰
۵	سرپرست ارشد حسابرسی	۴,۸۹۸,۴۰۰
۶	مدیر حسابرسی اول	۶,۵۳۱,۲۰۰
۷	مدیر حسابرسی دوم	۸,۱۶۴,۰۰۰

همچنین حداقل حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی سالیانه، معادل مبلغ ۱۹۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال است.

سوال: چرا حق الزحمه حسابرس از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر خروج حساب‌داران از حرفه حسابرسی می‌باشد؟ حق الزحمه انجام امور مالی، حسابداری، مشاوره مالی و مالیاتی و... نسبت به حق الزحمه حسابرسی بالاتر می‌باشد و همین موضوع باعث می‌شود که حساب‌داران نسبت به انجام فعالیت حسابرسی بی‌انگیزه شوند؛ چرا که دغدغه هر فردی (حسابرس) موضوع مسائل معیشتی و مالی می‌باشد، و زمانی که از لحاظ مالی تأمین باشد، به آرامش فکری و روحی رسیده و می‌تواند با انرژی و با انگیزه به فعالیت خود ادامه دهد. متأسفانه حقوق دریافتی حساب‌داران با توجه به مسئولیت محوله و حجم کاری و دشواری نقش آن‌ها متناسب نبوده و بعضاً تأمین مالی نمی‌شوند؛ لذا مجبور می‌شوند نسبت به ترک حرفه و ورود به حرفه حسابداری و انجام کارهای اجرایی روی آورند.

- ورود به حرفه با هدف کسب تجربه: یکی از مزایای حرفه حسابرسی این است که حتی اگر

توانید در رشته حسابرسی مشغول به کار شوید، این امکان را دارید که پس از کسب آموزش‌های لازم و تجربه کافی در حرفه حسابرسی می‌توانید در حرفه‌های مشابه (مدیر مالی، مشاوره مالی و مالیاتی) جذب شوید. با پذیرفته شدن در این موقعیت شغلی علاوه بر دریافت حقوق بالاتر نسبت به حرفه حسابرسی و تضمین آینده شغلی، این امکان را دارید که در سازمان‌های دولتی (مثلاً سازمان امور مالیاتی یا سایر نهادهای اقتصادی) مشغول به کار شده و یا با کسب تجربه بیشتر، شرکت خود را تأسیس کرده و مشغول مشاوره یا انجام کار به صورت پروژه‌ای شوید.

- فرصت‌های شغلی جایگزین برای کارکنان مؤسسات: حرفه حسابرسی و حسابداری
در یک راستا، هم سو و هدفمند می‌باشند و تلاش می‌کنند تا صورت‌های مالی و سوابق بازتاب منصفانه‌ای از وضعیت مالی واقعی یک سازمان فراهم کنند. با توجه به تخصص و تجربه‌ای که حسابرس در این حرفه کسب می‌نماید، شرایط بازار کارهای مشابه اعم از حسابداری، مشاوره مالی، مشاوره مالیاتی، مدیریت مالی و ورود به بازار سرمایه را برای حسابرس ایجاد می‌نماید و نظر به پایین بودن نرخ حق‌الزحمه حسابرسان و پرداخت حقوق و مزایای بالاتر در شغل‌های مشابه، باعث می‌گردد که حسابرسان نسبت به بررسی شغل‌های مشابه و جایگزین تأمل و مبادرت نمایند تا بتوانند تأمین مالی گردند. همچنین امکان علاقه‌مندی حسابرسان برای ورود به شغل‌های مشابه هم وجود دارد و تنها به علت بالا بودن درآمدهای شغلی جایگزین حسابرسان تصمیم به ترک حرفه نخواهند گرفت بلکه علاقه به شغل‌های مشابه می‌تواند از عوامل تأثیرگذار در جهت خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی باشد.

- عدم وجود مزایای رفاهی کارکنان مؤسسات حسابرسی: فراهم آوردن مزایای یکی از وظایف اساسی مدیریت هر سازمان است که نقش کلیدی در حفظ و نگهداری منابع انسانی دارد (میرسپاسی، ۱۳۶۴) و به دلیل همین اهمیت است که طی پنجاه سال گذشته مسأله منافع و مزایای کارکنان اهمیت زیادی یافته است. امروزه کمک‌های جنبی گسترش یافته و به هزینه‌هایی تبدیل شده که ۱۸ تا ۶۵ درصد از حقوق پرداختی کارکنان را تشکیل می‌دهد (سینجر، ۱۳۷۸).
نیروی انسانی که در جامعه مشغول به فعالیت هستند، در تلاشند تا بتوانند رفاهیات بیشتری را برای خود و خانواده‌شان فراهم کنند که این امر موجب آرامش و آسایش فکری و روحی برای کارکنان مؤسسات حسابرسی خواهد شد. متأسفانه در مقایسه با مؤسساتی که با فعالیت مشابه و غیرمشابه در جامعه فعالیت می‌نمایند، مؤسسات حسابرسی دارای هیچ گونه مزایای رفاهی ائمه از وام، استفاده از مکان‌های سیاحتی و زیارتی، استفاده از مکان‌های ورزشی، استفاده از خانه‌های سازمانی و... نمی‌باشد، و عملاً جز یک حقوق ثابتی که دریافت می‌نمایند هیچ گونه مزایای دیگری دریافت نمی‌کنند و این موضوع باعث بی‌انگیزشی بسیار بالایی در حسابرسان مستقل در مؤسسات حسابرسی گردیده است. یکی از مهم‌ترین خصوصیات اصلی حسابرسان، استقلال حسابرس است که با توجه به عدم دریافت مزایای رفاهی، استقلال حسابرس ممکن است خدشه‌دار شود، لذا جزء مهم‌ترین علل خروج حسابرسان می‌باشد.

- فرسودگی شغلی: امروزه فرسودگی شغلی حسابرسان به عنوان یکی از مسائل مهم در

حرفه حسابرسی مطرح شده است. یکی از دلایل این موضوع این است که حسابرسان حرفه‌ای به علت رویارویی با درخواست‌های مدیران حوزه کاری خود از یک سو و الزام به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای از سوی دیگر، در معرض استرس شغلی بیشتری نسبت به بعضی حرفه‌های دیگر هستند. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان به‌طور متوسط پنج ساعت در هفته بیشتر از آنچه کیفیت حسابرسی باید برآورد کنند، و اغلب در شلوغ‌ترین زمان سال ۲۰ ساعت بیشتر کار می‌کنند. حسابرسان معتقدند که فرسودگی قوی‌ترین اثر مضر را بر روحیه دارد و کمبود کارکنان و جابجایی کارکنان بزرگ‌ترین مانع برای تکمیل حسابرسی با بالاترین کیفیت هستند (جولی پرسلین، جیمی اشمیت، مایکل اس ویلکینز^{۲۸}، ۲۰۱۴).

عدم صبر کارکنان جهت ارتقای شغلی: شغل حسابرسی نیز مانند بسیاری از مشاغل دیگر از زیررده‌های متنوعی تشکیل شده است. حسابرسی در شرکت‌ها نتیجه کار گروهی و هماهنگی این افراد می‌باشد. اولین درجه شغلی (از بالا به پایین) در فعالیت حسابرسی درجه ارشد و یا سرپرست ارشد حسابرسی می‌باشد. در واقع افراد ارشده‌ای که در فرآیند حسابرسی فعال می‌باشند نسبت به کمک حسابرسان از تجربه و تخصص بیشتری برخوردار می‌باشند و مسئول کلی پروژه‌هایی می‌باشند که در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد. کمک حسابرس آخرین رده شغلی (از بالا به پایین) می‌باشد که در این کسب و کار تعریف شده است. کمک حسابرسان افرادی هستند که در فرآیند بررسی اسناد مالی شرکت و گزارشات مطرح شده در این رابطه به حسابرسان ارشد کمک می‌نمایند. برای ورود به این شغل نیاز است تا مدتی را علاقمندان به عنوان کمک حسابرس در کنار افراد با تجربه فعالیت نمایند. این امر به آن‌ها کمک می‌نماید تا در این کار به تجربه و تخصص کاملی دست یابند؛ لذا حسابرسان به محض ورود از درجه‌ی کمک حسابرسی فعالیت خود را آغاز می‌نمایند و سالیان سال باید برابر مقررات زمان ببرد تا به درجه مدیر حسابرسی نائل شوند و این مدت زمان طولانی برای بعضی از حسابرسان شاغل در حرفه مطلوب نیست و به عبارتی صبر و تحمل طولانی شدن زمان را جهت رسیدن به درجات عالی‌تر در حرفه را ندارند لذا پس از مدتی حرفه را ترک خواهند نمود.

۲- عوامل کلان

تورم: یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثری که موجب خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی می‌شود، موضوع تورم اقتصادی است. از نظر اقتصادی، افزایش سطح عمومی قیمت‌ها در یک بازه زمانی معین «تورم» نام دارد. تورم باعث کاهش قدرت خرید جامعه می‌شود. با توجه به اینکه از مهم‌ترین عوامل آرامش فکری و روحی حسابرسان تأمین مالی و قدرت بالای خرید و تأمین مایحتاج و امکانات رفاهی خانواده‌هایشان می‌باشد، لذا موضوع تناسب کسب درآمد از حرفه و مدیریت هزینه‌های زندگی روزمره حسابرسان از اولویت‌های زندگی‌شان می‌باشد که می‌تواند در تصمیم‌گیری‌هایشان تأثیر داشته باشد. هرچقدر تورم اقتصادی در جامعه بالاتر باشد، قدرت خرید و نقدینگی حسابرسان کاهش می‌یابد و موجب می‌شود حسابرسان در تأمین مالی روزانه

زندگی روزمره‌شان دچار مشکل شوند و این موضوع باعث می‌گردد که حسابرسان به فکر حرفه‌ای باشند که با توجه به تورم اقتصادی بتوانند زندگی‌شان را تأمین مالی نمایند. لذا تورم اقتصادی موجب خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی خواهد شد.

– نظارت دقیق و مستمر دستگاه‌های قضایی و دولتی بر مؤسسات حسابرسی: نظارت رکن اساسی بهینه‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و غیراقتصادی تلقی می‌شود اما چگونگی برداشت از نظارت و حوزه اجرایی آن می‌تواند مانع یا وسیله‌ی ارتقای نظارت تبدیل شود. حسابرسان خود از ارکان اصلی نظارت به شمار می‌روند که نظارت بر آن‌ها نیز جزء ضروریات نظارت صحیح است. مهم‌ترین ابعاد نظارتی دولت در انتخاب اعضای جامعه حسابداران رسمی از طریق هیأت تشخیص صلاحیت و سپس در تنفیذ صلاحیت کاندیداهای شورای عالی جامعه و همچنین در انتصاب اعضای هیأت عالی انتظامی و هیأت عالی نظارت است. بدون شک چنانچه دولت احساس کند که عملکرد حسابرسان در هر یک از حوزه‌هایی که با منافع عمومی و یا بیت‌المال ارتباط دارند، مناسب نیست؛ می‌تواند راساً از طریق هیأت عالی نظارت یا هیأت عالی انتظامی جامعه حسابداران موضوع را تحت پیگرد قرار دهد. لذا نظارت دقیق و مستمر دستگاه‌های قضایی و دولتی موجب گردیده بسیاری از مؤسسات حسابرسی در جهت رسیدگی و اظهار نظر در خصوص صورت‌های مالی شرکت‌ها و عدم کشف تقلب و خطا محکوم شناخته شوند و موجب پیگرد قانونی قرار گیرند که این موضوع تبعات زیادی را برای جامعه حسابداران رسمی خصوصاً حسابرسان داشته است و موجب تحمل فشار دستگاه‌های قضایی و خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی گردیده است.

– انتظارات غیرمتعارف نهادهای دولتی (حاکمیتی) و نظارتی از حسابرس: از هدف‌های فرعی حسابرسی می‌توان از تعیین دقت سوابق حسابداری و جلوگیری از تقلب نام برد. جلوگیری از تقلب از وظایف مدیریت است نه حسابرس؛ وجود حسابرس باید تقلب‌کنندگان بالقوه را از رسیدن به منظور خود باز دارد. ماده ۱۵۱ قانون تجارت بیان می‌دارد که بازرس یا بازرسان باید هرگونه تخلف یا تقصیری در امور شرکت از ناحیه مدیران و مدیرعامل مشاهده کنند، به اولین مجمع عمومی اطلاع دهند و در صورتی که ضمن انجام مأموریت خود از وقوع جرمی مطلع شوند باید به مرجع قضایی صلاحیت‌دار اعلام نموده و نیز جریان را به اولین مجمع عمومی گزارش دهند. اما متأسفانه جامعه انتظارات نابجایی در خصوص کشف تقلب و فساد از مؤسسات حسابرسی دارد که این انتظار شرایط کاری را برای حسابرسان سخت و پیچیده خواهد کرد و منجر به خروج حسابرسان از حرف حسابرسی خواهد شد.

– عدم الزام قانونی حسابرسی شرکت‌ها و مؤسسات: الزام شرکت‌های مشمول حسابرسی (ماده ۲۷۲ ق.م.م): مطابق ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم، سازمان امور مالیاتی کشور موظف است که تا پایان دی ماه هر سال، گروه‌هایی از اشخاص حقیقی و حقوقی را که بر اساس نوع و حجم فعالیت خود ملزم به ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط مراجع مورد تأیید و ذی‌صلاح هستند را حداکثر ظرف مدت سه ماه پس از مهلت انقضای ارائه اظهارنامه از طریق درج در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران، یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار، سامانه الکترونیکی

مربوطه و ابلاغ کتبی به هریک از آنان اعلام نماید. در جریان معرفی این گروه‌ها، اشخاص حقیقی تا پایان شهریور و اشخاص حقوقی تا پایان مهر ماه همان سال مهلت دارند تا گزارش مورد نظر را ارائه نمایند، در غیر این صورت علاوه بر اضافه شدن جریمه ۲۰ درصدی به اصل مبلغ، درآمد مشمول مالیات این گروه‌ها طبق مقررات از طریق رسیدگی تعیین خواهد شد. همان‌طور که بیان گردید همه شرکت‌ها و مؤسسات طبق قانون الزام به صورت‌های مالی حسابرسی شده ندارند و این موضوع باعث محدود شدن جامعه آماری و کاری حسابرسان و مؤسسات حسابرسی شده و موجب کاهش درآمد حسابرسان گردیده و همین امر موجب خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی شده است.

- عدم دسترسی به اطلاعاتی که در اختیار دستگاه حاکمیتی قرارداد: حسابرسی
 اعتباربخشی به اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی فرآیند نظام پاسخگویی است و پاسخگویی ضرورت برقراری نظام رفاه اجتماعی است. با چنین تعبیری نقش و جایگاه حسابرسی در کشور از ویژگی و برجستگی خاص برخوردار می‌باشد. در انجام امور حسابرسی هرچه اطلاعات شفاف‌تر و قابل دسترس‌تر باشد، حسابرسان بهتر می‌توانند گزارشات جامع‌تر و بی‌نقصی را ارائه نمایند و جلوگیری کنند، از فسادهای مالی و خطاهایی که در سازمان‌ها و شرکت‌ها رخ می‌دهد. لازمه این هدف دسترسی کامل مؤسسات حسابرسی به اطلاعات می‌باشد که متأسفانه بخشی از اطلاعات مهم و تأثیرگذار در صورت‌های مالی در اختیار دستگاه حاکمیتی کشور است که به نظر می‌رسد بنابر ملاحظاتی نسبت به در اختیار قراردادن اطلاعات به مؤسسات حسابرسی مقاومت نموده و اطلاعات مورد نیاز حسابرسان را تأمین نمی‌نمایند و این یکی از بزرگ‌ترین آسیب‌هایی می‌باشد که حسابرسان با آن روبرو هستند. همین امر موجب بی‌انگیزگی برای حسابرسان شده و منجر به ترک حرفه حسابرسی خواهد شد، چرا که احساس استقلال کامل و انجام کار بهینه و صحیح را از حسابرسان سلب می‌نماید.

- عدم حمایت قانونی دستگاه حاکمیتی: باتوجه به اینکه در سال‌های اخیر قوانین در خصوص الزام قانونی شرکت‌ها و مؤسسات برای انجام حسابرسی بهتر شده و سعی بر آن شده که دستگاه حاکمیتی از مؤسسات حسابرسی حمایت نماید، اما متأسفانه این حمایت به صورت جامع شکل نگرفته و موجب محدودیت‌هایی برای مؤسسات حسابرسی و حسابرسان گردیده که موجب بی‌انگیزشی برای حسابرسان گردیده و نهایتاً منجر به خروج حسابرسان گردیده است. علی‌رغم شعارهایی که در زمینه لزوم حسابرسی مؤسسات به منظور شفافیت وجود دارد، قوانین دولتی مؤثری برای حسابرسی وجود ندارد و قوانینی هم که تصویب می‌شود به صورت نیمه‌کاره انجام می‌شود.

- کیفیت نامناسب آموزشی دانشگاه‌ها: دانشگاه‌ها به عنوان مراکز تفکر، خلاقیت و نوآوری و وظیفه پاسخ‌گویی به نیازهای اجتماعی مردم را در جهت کسب، ترویج و توسعه دانش به عهده داشته و در تشخیص و ارائه راه حل جهت دشواری‌های اجتماعی پیش‌قدم می‌باشند. برای انجام امور حسابرسی ۲ موضوع باعث رشد و ارتقاء مؤسسات حسابرسی می‌شود، اولین موضوع

بحث آموزش می‌باشد که معمولاً حساب‌رسان باید در ۴ ساله دانشگاه مطالب پایه و اصول علم حسابداری را فرا گرفته و نسبت به اطلاعات تکمیلی خود در حوزه حسابداری و حسابرسی تلاش نمایند. متأسفانه با توجه به پایین آمدن کیفیت دانشگاه‌ها و عدم انگیزه کافی برای دانشجویان جهت مطالعه، دانشجویان پس از فارغ‌التحصیلی هیچ‌گونه اطلاعات مفیدی برای ورود به بازار کار حسابرسی نداشته و مجموعه‌ها و مؤسسات حسابرسی که دانشجویان را می‌پذیرند، مجبور هستند هزینه بسیار زیادی را برای آموزش حساب‌رسان انجام دهند و حساب‌رسان تازه وارد به حرفه تجربه و اطلاعات کافی را برای انجام امور حسابرسی و امور محوله نداشته و نهایتاً باعث پایین آمدن کیفیت انجام امور حسابرسی شده و همین موضوع منجر به ترک حرفه حسابرسی شده است.

– **عدم آگاهی جامعه نسبت به جایگاه حرفه حسابرسی:** حرفه‌ی حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آن چه جامعه از حرفه‌ی حسابرسی انتظار دارد ارائه‌ی گزارش حسابرسی با کیفیت مطلوب است. حسابرسی به عنوان یک مکانیزم کارآمد، به سهامداران این اطمینان را می‌دهد که مدیران در اداره شرکت در راستای منافع سهامداران عمل نموده‌اند یا خیر؟ از این رو، کار حسابرسی اطمینان‌بخشی به سهامداران و سایر اشخاص ذینفعی است که با شرکت طرف قرارداد هستند. این اطمینان-بخشی در قالب گزارش حسابرسی انتشار می‌یابد. عدم آگاهی جامعه نسبت به جایگاه حرفه‌ای حسابرسی باعث تزلزل در اقتصاد و چیدمان حسابرسی می‌شود و مشکلات زیادی را به بار می‌آورد (محمدزاده سالطه و همکاران، ۱۴۰۰).

– **تأسیس مؤسسات حسابرسی توسط بنیانگذاران جامعه حسابداران رسمی:** یکی از مهم‌ترین عوامل و آسیب‌هایی که ممکن است متوجه جامعه حساب‌رسان شود، این است که اعضای اصلی جامعه حسابداران رسمی که قوانین را وضع می‌نمایند و بر روی کار مؤسسات حسابرسی نظارت دارند، در صورت تخطی از قوانین با مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان برخورد جدی و قاطع می‌نمایند، خودشان عضو مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی باشند؛ که این موضوع باعث می‌شود که حساب‌رسان استقلال نداشته باشند و همچنین اگر اعضای اصلی عضو باشند، همه قوانینی که در جامعه حسابداران رسمی وضع می‌کنند احتمال سوءگیری یک‌طرفه و اینکه قوانینی وضع نمایند که شرایط خود را در مؤسسات حسابرسی می‌بینند و نفع خود و شرکای هم پیمانشان را در تصمیمات اتخاذ شده لحاظ می‌نمایند. این موضوع باعث بی‌عدالتی در مؤسسات حسابرسی شده و می‌تواند آسیب‌هایی برای جامعه حسابداران رسمی داشته باشد و نهایتاً منجر به خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی شود.

– **توقع بالای مدیران از کارکنان حسابرسی:** با توجه به انتظارات بالای مراجعه‌کنندگان به مؤسسات حسابرسی جهت دریافت انواع خدمات حسابرسی و مالی از یک طرف و نظارت سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی از سمت دیگر؛ همچنین رعایت استانداردهای حسابرسی و حسابداری و... موجب می‌گردد که مدیران مؤسسات حسابرسی توقع‌شان از حساب‌رسان بالا باشد و انتظار کمترین خطا را از آن‌ها داشته باشند، لذا بالطبع مجبور هستند سخت‌گیری‌های لازم را

در خصوص امور محوله به حسابرسان داشته باشند. به همین علت بسیاری از حسابرسان شرایط حاکم بر مؤسسات را نمی‌توانند، تحمل نمایند و از حرفه خروج می‌کنند.

- عدم رضایت کارکنان مؤسسات حسابرسی (احساس نامفیدی): یکی از مهم‌ترین عواملی که موجب خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی می‌شود احساس نامفیدی از حرفه می‌باشد که منجر به احساس نارضایتی کارکنان خواهد شد. علت این احساس به این علت است که حسابرس تمام تلاش خود را برای ارائه یک گزارش جامع و کامل می‌نماید و تلاش در جهت افشا اشتباهات و تقلب‌هایی که ممکن است در مؤسسات حسابرسی شده رخ دهد و نهایتاً گزارش را به سرپرست ارشد یا مدیر مؤسسه ارائه می‌نماید و مدیر مؤسسه بنا به ملاحظات می‌تواند که ممکن است با کارفرما داشته باشد و درخواست‌های نامعقولی که کارفرما دارد در گزارشی که کارمند مؤسسه ارائه نموده تعدیلات قابل ملاحظه‌ای را اعمال کند و بسیاری از بندهای بااهمیت گزارش حسابرسی را حذف نماید؛ لذا برای حسابرسی که این گزارش را تهیه نموده، احساس بی‌ارزشی و اینکه عملکرد ایشان نادیده گرفته شده و همچنین رفتار مدیر مؤسسه در خصوص کتمان اشتباهات بااهمیت کارفرمایان موجب می‌گردد که حسابرسان از حرفه حسابرسی خروج کنند.

- عدم تمایل مؤسسات حسابرسی به جذب حسابرسان جوان: متأسفانه یکی از آسیب‌هایی که مؤسسات حسابرسی با آن‌ها روبرو هستند پایین بودن کیفیت آموزشی دانشگاه‌ها، جهت آموزش بهینه و صحیح دانشجویانی که قرار است وارد بازار کار شوند، می‌باشد. لذا آموزش حسابرسان زمان‌بر است و مدت زمان زیادی را باید صرف نمود تا حسابرسان بتوانند در انجام امور حسابرسی مسلط شوند، لذا همین موضوع باعث می‌شود که مؤسسات نسبت به استخدام نیروهای جوان انگیزه‌ای نداشته باشند و نظر دارند که با نیروهای با تجربه خود که سالیان سال است که در مؤسسه، مشغول به کار هستند و تجربه بیشتری دارند، مؤسسه را مدیریت نمایند. اما معمولاً براساس طول زمان و دوره حسابرسان نیروی جوانی خود را از دست می‌دهند و در انجام کارها اکتفا می‌نمایند؛ لذا به نظر بنده باید به نحو صحیحی از ظرفیت‌های نیروهای جوان استفاده نمود.

- عدم اعتماد به نفس مدیران حسابرسی و جذب نیروهای ضعیف در حرفه حسابرسی: یکی از آسیب‌های دیگری که حرفه حسابرسی را متأسفانه تحت تأثیر خود قرار داده است، عدم اعتماد به نفس مدیران حسابرسی و کاهش سطح دانش حسابرسی آن‌ها می‌باشد، که موجب می‌شود ضمن اینکه بر انجام کارهای حسابرسی اشراف دقیق و کاملی ندارند، اعتماد به نفس آن‌ها کاهش یافته و در جذب نیروی انسانی ملاحظاتی را در نظر بگیرند که باعث انزوای مؤسسه حسابرسی شود. چرا که مدیر مؤسسه نمی‌تواند حسابرسی استخدام کند که اطلاعات و دانش حسابرسی ایشان بالاتر از مدیر مؤسسه باشد. زیرا ممکن است درحین کار، مدیر مؤسسه را به چالش بکشد و این برای مدیران مؤسسه خوب نیست؛ لذا مدیران سعی در جذب نیروهایی با سابقه کمتر و دانش حسابرسی پایین‌تر نموده تا بتوانند مؤسسه را بهتر مدیریت نمایند.

- عدم نیازهای به کارکنان در رده‌های بالا در مؤسسات حسابرسی: با توجه به اینکه مؤسسات حسابرسی از ۲ یا ۳ شریک معمولاً تشکیل می‌شود و با توجه به ثبات موقعیت شغلی

و درآمدی شرکای مؤسسات حسابرسی، معمولاً شرکا در سمت خود به فعالیت ادامه می‌دهند، لذا حسابرسان پس از طی کردن مراتب سازمانی به رده‌های بالا که نائل می‌آیند در مؤسساتی که مشغول به فعالیت هستند نمی‌توانند به عنوان شریک مؤسسه جذب شوند لذا مجبور به ترک مؤسسات حسابرسی خواهند شد.

- عدم استفاده از فن آوری حسابرسی رایانه‌ای: یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر و مهم، در آینده روشن حرفه حسابرسی، استفاده از فن آوری حسابرسی رایانه‌ای می‌باشد. امروزه حرفه حسابرسی، گریزناپذیر بودن مدل گزارشگری مستمر را پذیرفته و خود را آماده‌ی روبه‌رو شدن با این محیط کاملاً متفاوت گزارش‌دهی می‌کند. رایانه سریع‌ترین وسیله محاسباتی است. هدف از استفاده از نرم‌افزار حسابرسی بالا بردن کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی، کاهش ریسک حسابرسی، بهبود زمان پاسخ‌گویی، و کاهش سطح اطلاعات فنی لازم برای انجام کار حسابرسی است به نحوی که کارکنان کم‌سابقه‌تر بتوانند وظایفی را که در حال حاضر به وسیله کارکنان ارشد به مراتب گران‌تر انجام می‌شود به عهده گیرند.

بدین ترتیب در مؤسسات حسابرسی این انگیزه وجود دارد که کیفیت انجام کار به نحوی برای صاحب‌کار چشم‌گیر به نظر آید. بنابراین در این راستا تلاش شد تا نشان داده شود که کیفیت حسابرسی کامپیوتری انجام شده بالاتر از آن است که صاحب‌کار آن را مشاهده می‌کند و فراتر از آن چیزی است که در کاربرگ‌های عینی متبلور شده است؛ لذا عدم استفاده از فن آوری حسابرسی رایانه‌ای می‌تواند یکی از عوامل ترک حرفه و خروج حسابرسان از حسابرسی باشد.

- عدم واحد پژوهش و توسعه در مؤسسات حسابرسی: پژوهش و توسعه نقش بسیار مهمی در موفقیت کاری دارد و به استقامت کسب و کار کمک می‌کند. پژوهش و توسعه (R&D) تأثیر مستقیمی بر نوآوری، بهره‌وری، کیفیت، سطح استاندارد زندگی، سهم بازار و نیز دیگر عواملی که در افزایش توان رقابتی سازمان‌ها مؤثر هستند، دارد. واحد پژوهش و توسعه، قلب یک شرکت یا سازمان است و نقش آن تغذیه تکنولوژیکی شرکت در همگامی با روند پیشرفت علم و دانش و خواسته‌های مدیریت است؛ لذا یکی از عواملی که موجب ترک حرفه حسابرسان از حرفه حسابرسی می‌باشد این است که وقتی موسسه‌ای هدفی برای آینده روشن خودش ندارد، عملاً در آینده نزدیک دچار رکود خواهد، بدین معنا که برنامه‌ای روشن و مشخص برای آینده مؤسسه ندارد و این موجب بی‌انگیزگی و ترک حسابرسان از مؤسسات حسابرسی خواهد شد.

- عدم وجود کمیته فنی در مؤسسات حسابرسی: یکی از عواملی که منجر می‌شود مؤسسات حسابرسی کمیته فنی نداشته باشند، عدم داشتن کارکنان مجرب و متخصص، عدم آموزش مناسب، یا عدم رعایت اصول و قوانین حسابرسی می‌باشد. عدم وجود کمیته فنی در مؤسسه حسابرسی می‌تواند عواقب جدی ایجاد کند، از جمله: ۱- کاهش کیفیت خدمات حسابرسی و ۲- عدم رقابت‌پذیری. همچنین منجر به بروز خطاهای مالی، نقض قوانین و مقررات مالی، افت اعتماد عمومی و حتی موجب شدن مسائل قانونی خواهد شد. برای حل این مشکل، مؤسسه حسابرسی باید توجه ویژه‌ای به ارتقاء کیفیت و کمیته فنی خود داشته باشد و تمرکز بر شفافیت

و کیفیت خدمات، ارتقاء سیستم‌ها و فناوری‌های اطلاعاتی مورد استفاده، تعیین استانداردهای داخلی برای کنترل کیفیت، برنامه‌ریزی منابع انسانی برای توسعه مهارت‌های فنی و حرفه‌ای و برقراری روابط مستمر با سازمان‌ها و ارگان‌های حسابرسی مرجع در نظر گرفته شود.

عدم رفتار مناسب با حسابرس در محیط کار: عدم رفتار مناسب با حسابرس در محیط کار همواره مختل کننده بوده و تهدیدی برای شرکت‌های حسابرسی به شمار می‌رود. با توجه به ماهیت حرفه حسابرسی، حسابرسان همیشه در معرض فشار از سوی کارفرمایان خود هستند. چنین فشارهایی به وضوح در حوزه کاری حسابرسان قابل مشاهده است. چنین فشاری ممکن است به واسطه عواملی مانند حفظ موقعیت شغلی، کسب پاداش و ترفیع، تشدید شود. از طرفی فشار روانی به حسابرسان از طرف کارفرمایان دارای پیامدهایی همچون غیبت، ترک خدمت، استرس، افسردگی حسابرسان و نهایتاً منجر به ترک حرفه حسابرسی خواهد شد.

افزایش حقوق حرفه حسابداری نسبت به حرفه حسابرسی: مؤسسات حسابرسی با مسئله رضایت شغلی و به طور خاص رضایت حسابرسان از حقوق و مزایای دریافتی مواجه هستند. به طور معمول حق الزحمه حسابداران نسبت به حسابرسان در پست‌ها و رده‌های شغلی پایین حسابرسی بالاتر است و همین موضوع باعث خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی و چرخش و تغییر شغل از حسابرسی به حسابداری خواهند شد.

دشواری نقش: دشواری نقش در حسابرسی به عنوان یکی از مهم‌ترین مباحث در حوزه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. نقش یک حسابرس در حین انجام عملیات حسابرسی بسیار حیاتی است و می‌تواند تأثیر زیادی بر کیفیت و دقت حسابرسی نهایی داشته باشد. دشواری نقش به معنای، مشکلات و چالش‌هایی است که در برابر یک حسابرس در طول انجام حسابرسی قرار می‌گیرد و ممکن است باعث کاهش کارایی و کیفیت حسابرسی و خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی شود. دشواری نقش در حسابرسی می‌تواند به عوامل مختلفی برگردد. برخی از این عوامل عبارتند از: ۱- پیچیدگی عملیات، ۲- مشکلات دسترسی به اطلاعات، ۳- عدم همکاری یا مقاومت، ۴- عدم وجود ضوابط دقیق و ۵- مسئولیت‌های قانونی.

۳- عوامل میانی

فصلی شدن فعالیت حسابرسی: اکثر مؤسسات بر روی حسابرسی صورت‌های مالی تمرکز دارند. براساس ماده‌ی ۲۷۲ پایان ارائه گزارش‌ها و جامعه‌ی حسابرسان ۷/۳۰ می‌باشد و همین امر باعث می‌شود، که حسابرسی به شغلی فصلی تبدیل شود. چون در برخی فصول به دلیل وجود این تاریخ کار کمتری برای انجام هست. در نتیجه مدیران نمی‌توانند ریسک کرده و حقوق و مزایای ثابت برای تمام فصول برای کارکنان خود قرار دهند و خود را زیر بار این تعهد ببرند. حتی برخی مؤسسات به خاطر این موضوع نیروهای خود را تعدیل می‌کنند و این موضوع باعث می‌شود که حسابرسان بی‌انگیزه شوند و درصدد خروج از حرفه برآیند.

عدم رفتار مناسب با حسابرس در محیط کار: با توجه به اینکه ماهیت کار حسابرسی

ضمن اظهار نظر کردن در خصوص صورت‌های مالی شرکت‌ها و مؤسسات می‌باشد، نسبت به افشاء اشتباهات و فسادهای مالی که رخ داده نیز اهتمام می‌ورزند، این موضوع برای شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی شده ناخوشایند است و این استنباط را دارند که حسابرس در مؤسسات‌شان حضور می‌یابد تا فساد و خطاهای احتمالی را افشاء و بند گزارش حسابرسی نماید؛ لذا این موضوع باعث می‌شود که شرکت‌ها، برخورد نامناسبی با حسابرسان داشته باشند و به طور مثال، بدترین مکان شرکت را که کمترین امکانات را دارد. در اختیار حسابرسان قرار داده و هیچ گونه همراهی در خصوص ارائه اطلاعات به حسابرسان نمی‌نمایند و این موضوع باعث شده حسابرسان احساس نمایند در محیط کار عزت‌نفس ندارند و به آن‌ها بی‌احترامی شده، لذا موجب می‌شود که حرفه حسابرسی را ترک نماید.

- **افزایش حقوق حرفه حسابداری نسبت به حرفه حسابرسی:** حسابداری و حسابرسی هر دو برای یک سازمان مهم هستند. حسابداری و حسابرسی به ترتیب توسط کارمندان داخلی و شخص ثالث مستقل به طور جداگانه انجام می‌شود. به طور معمول حق الزحمه حسابداری چندین برابر حق الزحمه حسابرسان می‌باشد. حسابرسان براساس دستورالعمل پرداخت حقوق جامعه حسابداران رسمی حقوق می‌گیرند در صورتی که حسابداران براساس توانمندی و تجربه‌ای که دارند و شرایط مالی شرکتی که در آن استخدام شده‌اند؛ حق الزحمه خود را دریافت می‌نمایند. لذا از مهم‌ترین عوامل خروج حسابرسان تفاوت قابل ملاحظه حقوق حسابداران نسبت به حسابرسان می‌باشد.

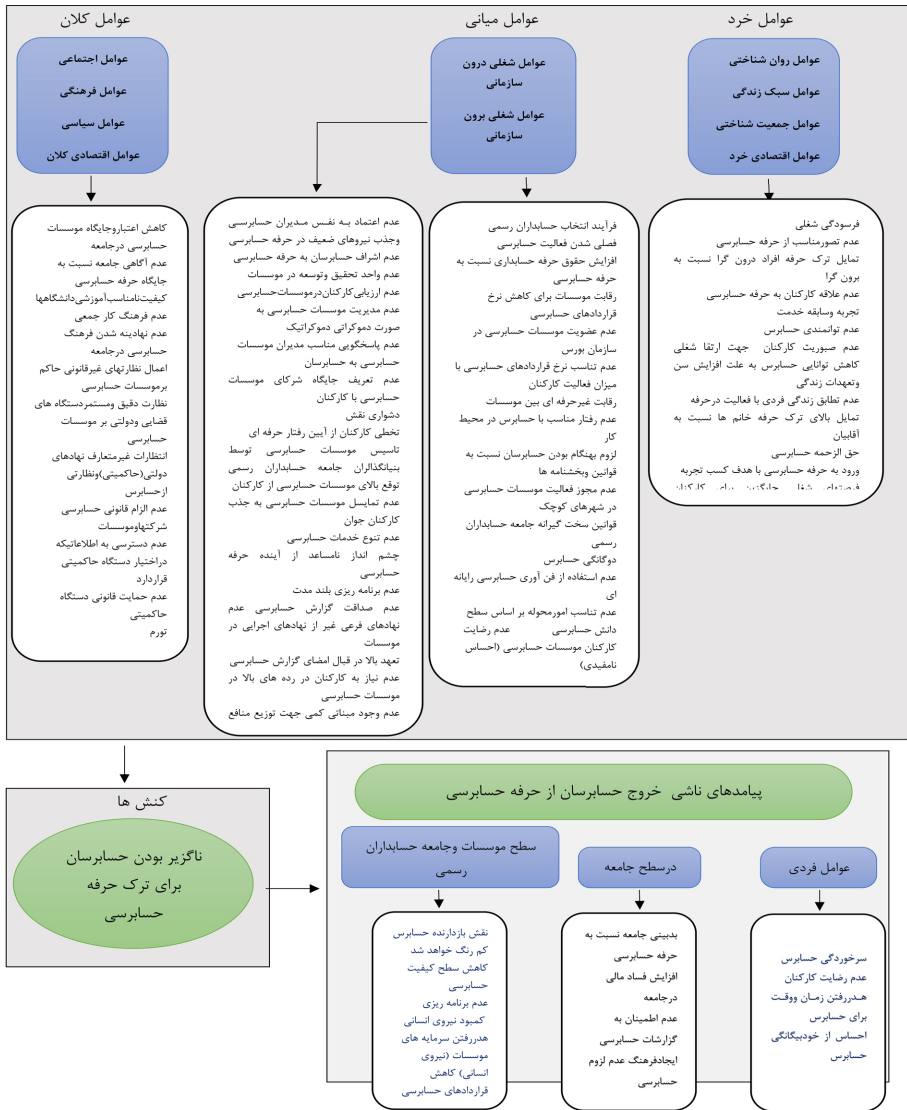
- **رقابت مؤسسات برای کاهش نرخ قراردادهای حسابرسی:** پایین بودن نرخ حق الزحمه حسابرسان آسیب‌های مخربی را برای جامعه و حرفه به دنبال دارد. یکی از آسیب‌های مخرب در این خصوص رقابت ناسالمی هست که بین مؤسسات حسابرسی به وجود می‌آید. مؤسسات حسابرسی با توجه به تعهدات‌شان نسبت به پرسنل مستخدم در مجموعه‌هایشان باید تلاش نمایند حقوق پرسنل و هزینه‌های مؤسسات را پرداخت نمایند، لذا با عنایت به بالابودن حق الزحمه‌ها حسابرسان و کاهش نرخ قراردادهای حسابرسی، حسابرسان ملزم به دریافت کارها و خدمات جدید هستند تا بتوانند هزینه‌ها را جبران کنند و همین موضوع باعث می‌شود. رقابت ناسالم بین شرکاء و مؤسسات حسابرسی بوجود آید. بدین صورت که شرکت‌ها زمانی که نسبت به استعلام قیمت جهت واگذاری کار به مؤسسات حسابرسی اقدام می‌نمایند مؤسسات حسابرسی وارد عمل شده و پیشنهاد مبالغ کمتر جهت انعقاد قرارداد نسبت به مؤسسه مشابه خودشان خواهند داد. بدیهی است شرکت‌ها با مؤسسه‌ای که کمترین مبلغ و بهترین کیفیت را ارائه نمایند، قرارداد منعقد می‌کنند که این موضوع برای حسابرسان ناخوشایند است و موجب خروج حسابرس از حرفه حسابرسی خواهد شد.

- **عدم عضویت مؤسسات حسابرسی در سازمان بورس:** در بورس اوراق بهادار، حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تنها توسط مؤسسات حسابرسی مورد اعتماد سازمان بورس و اوراق بهادار انجام می‌شود و نقش حسابرس در بازار سرمایه اهمیت بسیار زیادی دارد. لذا

عضویت مؤسسات حسابرسی در سازمان بورس از اهمیت و درجه بالایی برخوردار است و عضویت مؤسسات حسابرسی هم باعث افزایش بهره‌وری پرسنل خواهد شد و هم باعث افزایش قراردادهای که بالطبع باعث افزایش درآمد مؤسسات حسابرسی می‌شود. عدم عضویت مؤسسات حسابرسی در سازمان بورس باعث بی‌انگیزگی و خروج حسابرسی از حرفه حسابرسی خواهد شد.

- قوانین سخت‌گیرانه جامعه حسابداران رسمی: جامعه حسابداران رسمی ایران به منظور باری رساندن به دولت در اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدمات، همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق، ذینفع تشکیل شده است لذا ضرورت به روز بودن حسابرسی از جهت تسلط بر قوانین و بخشنامه‌ها که موجب می‌شد حسابرسی در جهت یادگیری سختی‌ها و حجمه کاری بسیار زیادی را تحمل کنند و بعضاً در آزمون‌های متعدد جامعه حسابداران رسمی نتیجه‌ای حاصل نمی‌شد و مجبور به آزمون مجدد بود، این عامل باعث شد بعضی از حسابرسی از حرفه حسابرسی خارج شوند و این حرفه را ترک نمایند.

- عدم تناسب نرخ قراردادهای حسابرسی با میزان فعالیت کارکنان: در برخی از مواقع مؤسسات حسابرسی با توجه به اینکه در رقابت با مؤسسات حسابرسی مشابه هستند، مجبور به انعقاد قراردادهای حسابرسی می‌شوند که نرخ قراردادهای پایین می‌باشد و با توجه به نیروی انسانی که درگیر انجام خدمات حسابرسی می‌شوند مبلغ قرارداد با میزان ساعت کار انجام شده مطابقت ندارد و بالطبع مؤسسات برای پرداخت حق الزحمه با توجه به مبلغ قرارداد منعقد اقدام می‌نمایند که این موضوع باعث نارضایتی حسابرسی‌گران گردیده و موجب ترک حرفه و خروج حسابرسی از حرفه حسابرسی خواهد شد.



شکل (۶) مدل عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی و پیامدهای ناشی از خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی

۵- بحث و نتیجه گیری

با عنایت به چند وجهی بودن عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی از نگاه مشارکت کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل عوامل مؤثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی در برگیرنده سه سطح خرد، میانی و کلان ارائه شد. نتیجه گیری می شود عوامل مؤثر بر خروج

حسابرسان از حرفه حسابرسی در کشور ایران در سطح خرد، شامل عوامل روانشناختی، عوامل سبک زندگی، عوامل جمعیت‌شناختی و عوامل اقتصاد خرد می‌باشد. دومین عامل مؤثر بر خروج حسابرسان عوامل میانی است که شامل عوامل شغلی برون سازمانی و عوامل شغلی درون سازمانی می‌باشد. آخرین عامل، عوامل کلان است که شامل عوامل اجتماعی، عوامل فرهنگی، عوامل سیاسی و عوامل اقتصادی کلان می‌باشد. تحلیل داده‌های حاصل از مرور نظام‌مند مطالعات موجود در آرشیو آنلاین مجلات داخلی و خارجی و مصاحبه با ۲۹ نفر از حسابرسان داخلی با بکارگیری رویکرد داده بنیاد چندگانه به توسعه مدلی منجر شد که مقوله‌های شناسایی شده تحت دسته‌های شرایط، بستر، کنش‌ها و پیامدها مفهوم‌پردازی گردید. لازم به ذکر است که پژوهش‌های پیشین مانند کنچل و همکاران (۲۰۲۱)، گرین‌هاوس و همکاران (۱۹۹۷) و کیفیت‌گولو ۲۹ و همکاران (۲۰۱۱)، عمدتاً با انتخاب گزینشی متغیرهای مربوطه به بررسی تمایل خروج حسابرسان پرداخته بودند و این مطالعه مدلی در خصوص عوامل مؤثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی در ایران ارائه کرده است. البته یافته‌های پژوهش حاضر با موارد یادشده بالا همراستا می‌باشد. از نوآوری‌های این پژوهش نسبت به پژوهش مرتبط دیگر در کشور ما توسط گنجی و عرب‌مازار (۲۰۲۱) می‌توان به ارائه و مفهوم‌پردازی مقوله عدم واحد پژوهش و توسعه در مؤسسات، عدم مدیریت مؤسسات حسابرسی به صورت دموکراتیک، عدم کمیته فنی در مؤسسات حسابرسی، اعمال نظارت‌های غیرقانونی حاکم بر مؤسسات حسابرسی، نظارت دقیق و مستمر دستگاه‌های قضایی و دولتی بر مؤسسات حسابرسی، انتظارات غیرمتعارف نهادهای دولتی و نظارتی از حسابرس، عدم الزام قانونی حسابرسی شرکت‌ها و مؤسسات، عدم دسترسی به اطلاعاتی که در اختیار دستگاه حاکمیتی و عدم حمایت قانونی دستگاه حاکمیتی اشاره کرد. همان‌طور که در مدل نهایی این پژوهش ارائه گردیده، عوامل مؤثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی در سطوح متفاوتی طبقه‌بندی شده است. به طور مثال سیاست‌گذاران حرفه، با کنترل عوامل حرفه‌ای، شرکای مؤسسات حسابرسی با کنترل ویژگی‌های مؤسسه و سیاست‌گذاری صحیح در جهت بهبود جو سازمانی، مدیران و سرپرستان با تلاش در جهت بهبود پیوندهای درون‌سازمانی و مدیران منابع انسانی مؤسسات نیز با لحاظ نمودن عوامل فردی و بررسی نگرش‌های شغلی داوطلبان ورود به حرفه، می‌توانند از نتایج این پژوهش برای فراهم نمودن شرایط ماندگاری حسابرسان در حرفه حسابرسی و رشد و اعتلای کیفی حرفه حسابرسی استفاده نمایند. در حقیقت شرایط فوق می‌تواند نشان‌دهنده توانایی مؤسسه حسابرسی برای غلبه بر جابه‌جایی نیروی کار به منظور حفظ کیفیت خدمات حسابرسی خود باشد. خروج حسابرسان از مؤسسات حسابرسی در سال‌های پیشین در کشور ایران دارای نرخ بالایی می‌باشد که از مهمترین اقدامات مثبتی که جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۴۰۳ انجام داده افزایش قابل ملاحظه حق‌الزحمه حسابرسی در همه سطوح استخدامی حسابرسان می‌باشد. این یکی از مهمترین اقدامات ارزشمند جامعه حسابداران رسمی در خصوص جلوگیری از خروج حسابرسان از حرفه در ایران می‌باشد. از مهم‌ترین اقدامات انجام شده دیگر جامعه حسابداران رسمی جهت جذب حسابرسان در مؤسسات

حسابرسی و عدم خروج آنها در ایران آسان نمودن شرایط آزمون جامعه حسابداران رسمی است که از مهم‌ترین رویدادهایی می‌باشد که برای حسابرسان اهمیت بالایی دارد. تعمیم یافته‌های این پژوهش باید با توجه به چند مورد محدودیت صورت پذیرد. اول اینکه، در مقابل تعداد زیاد معیارهایی که به عنوان دلایل بالقوه برای خروج حسابرس از حرفه در نظر گرفته شده‌اند، با توجه به فرآیند این مطالعه نمی‌توان به روشن تمایزی بین موارد خروج داوطلبانه و اختیاری و موارد خروج ناشی از وضعیت مؤسسه حسابرسی قائل شد. دوم اینکه، در این رابطه همواره ممکن است عوامل تأثیرگذار دیگری بر روی خروج حسابرس از حرفه وجود داشته باشد که امکان مشاهده آن در این مطالعه وجود نداشته و برای مثال در این زمینه می‌توان از فرهنگ اداری حسابرسی یا سبک مدیریت شریک نام برد. در نهایت باید توجه داشت که تحلیلهای انجام شده در پژوهش حاضر فقط با استفاده از اطلاعات کشور ایران انجام شده و به همین دلیل ممکن است شرایط بالا بر قابلیت تعمیم نتایج تأثیر مشخص داشته باشد. با وجود این، حسابرسان فعال در سایر کشورها می‌بایست دارای شرایط مشترک در هنگام توجه به جنبه‌های شغلی شخصی و توازن نیروی کار هنگام تصمیم‌گیری در ارتباط با خروج از حرفه باشند تا به این ترتیب نتایج این مطالعه را به خوبی به سایر موارد تعمیم داد. علی‌رغم محدودیتهای تشریح شده بالا، نتایج این مطالعه می‌تواند دیدگاه‌های منحصر به فرد و ارزشمندی برای تحلیل پویایی مدیریت پرسنل مؤسسات حسابرسی به همراه داشته و این انتظار وجود دارد که مطالعات آتی در این حوزه برخی از سایر عوامل بالقوه ناشی از جابجایی پرسنل و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی را مورد توجه و بررسی قرار دهند. در خصوص رفع محدودیت‌ها برای پژوهش‌های آتی، پیشنهادهایی وجود دارد که در پژوهش‌های پیشین به آن توجهی نشده بود. اول آنکه پیشنهاد می‌شود محققان با اتخاذ روش شناسی مناسب نسبت به تفکیک این دو روش، خروج اختیاری و اجباری مبادرت ورزند. جهت پژوهش‌های آتی به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد که با تهیه مقیاس مناسب، این مدل ارائه شده را مورد سنجش قرار داده و بدین طریق نقاط قابل بهبود را به همراه پیشنهادهای عملیاتی برای رفع آن‌ها ارائه نمایند. همچنین در خصوص پژوهش‌های آتی، پیشنهادهایی وجود دارد که در پژوهش‌های پیشین به آن توجهی نشده بود. برای مثال، پیشنهاد می‌شود که محققان، خروج کارکنان را از دیدگاه مؤسسات و حرفه نیز در پژوهش‌های خویش لحاظ کنند. عمده پژوهش‌های پیشین استدلال کرده‌اند که خروج کارکنان برای مؤسسات و حرفه مضر است و موجب مصرف عمده منابع حرفه برای آموزش کارکنانی می‌شود که از آن خارج می‌شوند. در حالی که هزینه آموزش یک زبان جبران‌ناپذیر برای حرفه است، ممکن است مزایایی به عنوان پس‌انداز خروج مطرح شود. پژوهش‌هایی در مدیریت و رفتار سازمانی به بررسی رابطه بین خروج کارکنان و عملکرد سازمان‌ها پرداخته‌اند که ممکن است با این مسأله مرتبط باشند.

منابع

ابوالمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل تهران، نشر علم.

اسکندری، مهدی؛ احدی سرکانی، سید یوسف؛ حسینی، سیده عاطفه. (۱۴۰۲). ارزیابی زمینه‌های آسیب‌پذیری تیمهای حسابرسی براساس محرک‌ها و پیامدهای محوری آن در بستر مصادیق حرفه‌ای. پژوهش‌های حرفه‌ای حسابرسی، سال چهارم، شماره چهاردهم، بهار ۱۴۰۳، صص ۸۸-۱۱۷.

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

سینجر، مارک ج. (۱۳۷۸). تحقیق بررسی رابطه بین اثربخشی ارتباطات سازمانی و منابع قدرت مدیران. مدیریت منابع انسانی، چ اول، تهران: انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی.

عموزاد مهدیرجی، شهرام؛ تاری وردی، یدالله؛ رجبی، روح‌الله. (۱۴۰۲). بررسی عوامل مؤثر بر تمایل به خروج از حرفه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰(۱): ۷۶-۵۵.

گنجی، کیانوش؛ عرب مازاریزدی، محمد؛ هشی، عباس؛ اثنی‌عشری، حمیده. (۱۴۰۰). شناسایی و مفهوم‌پردازی عوامل مؤثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی، پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۲.

لشگری، زهرا؛ حق‌شناس کاشانی، فریده؛ عسگری زیارتی، محسن. (۱۳۹۰). رابطه استخدام مدیران و کارکنان امور مالی از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی با گزارش‌های حسابرسی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۳، شماره ۱۰، صص ۷۱-۹۰.

مرادی، مهدی؛ لاری دشت‌بیاض، محمود؛ خاکساری، نادر؛ مرندي، زکيه. (۱۳۹۵). رابطه بین اخلاق، رضایت شغلی و تعهدسازمانی با ترک خدمت حسابرسان، اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، مشهد، ایران.

مومنی، سهیل؛ پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). تأثیر تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان بر تکوین نظریه سرمایه فکری در حرفه حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال سوم، شماره نهم، زمستان ۱۴۰۱، صص ۱۲۰-۱۴۵.

میرسپاسی، ناصر؛ حسن‌زاده، حسن؛ فقیهی، ابوالحسن. (۱۳۶۴). ارائه مدل نظام جذب، تأمین و تعدیل منابع انسانی کارآفرین محور در سازمان‌های دولتی ایران. نشریه علمی وزارت علوم، دوره ۱۴، شماره ۵۲، صص ۱۱۲-۱۲۹.

وقفی، سید حسام؛ کامران راد، صدیقه؛ برسلانی، سکینه. (۱۴۰۱). تأثیر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت مطالعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرس. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال سوم، شماره نهم، زمستان ۱۴۰۱، صص ۴۴-۷۰.

Abul Ma'ali, Kh. (2012). Qualitative research from theory to practice, Tehran, Nashralam. (in Perian)

Amouzad Mehdirji, S., Tari Verdi, Y., Rajabi, G. (2023). Investigating factors affecting the desire to leave the auditing profession. Accounting and Auditing Reviews, 30(1): 55-76. (in Perian)

Bullen, M., & Flamholtz, E. (1985), "A theoretical and empirical investigation of job

satisfaction and intended turnover in the large CPA firm”, *Accounting, Organizations and Society*, 10 (3), 287-302.

Chan, C., Monroe, G., Nj, J. & Tan, R. (2008), “Effect of employee support on junior accountants’ job attitudes and intention to quit”, *Australian Accounting Review*, 18(2), 149-160.

Chi, W., Huguen, L., Lin, C. J., & Lisic, L. L. (2013). Determinants of audit staff turnover: Evidence from Taiwan. *International Journal of Auditing*, 17(1), 100-112.

Chung, J., J. Cohen, & G. S. Monroe. (2015). The effect of moods on auditors’ inventory valuation decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27 (2), 137–159.

Collins, K. M., & Killough, L. N. (1992). An empirical examination of stress in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 535-547

Dole, C., & Schroeder, R. G. (2001). The impact of various factors on the personality, job satisfaction and turnover intentions of professional accountants. *Managerial Auditing Journal*, 16(4), 234–245.

Ganji, K., Arab Mazarizdi, M., Heshi, A., & Ezni Ashari, H. (2021). Identifying and understanding the factors affecting auditors' desire to leave the auditing profession, *Accounting Advances*, 13(2). (in Perian)

Greenhaus, J. H., Collins, K. M., Singh, R., & Parasuraman, S. (1997). Work and family influences on departure from public accounting. *Journal of Vocational Behavior*, 50(2), 249–270.

Hendricks, L. (2002). How important is human capital for development? Evidence from immigrant earnings. *American Economic Review*, 92(1), 198-219.

Hiltebeitel, K. M., & Leaby, B. A. (2001). Migratory patterns of entry-level accountants. *The CPA Journal*, 71(4), 54-56.

Kahn, R. L., Wolfe, D. M., Quinn, R. P., Snoek, J. D., & Rosenthal, R. A. (1964). *Organizational stress: Studies in role conflict and ambiguity*. John Wiley.

Kirschenbaum, A., & Weisberg, J. (1990). Predicting worker turnover: An assessment of intent Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=2954582> 38 on actual separations. *Human Relations*, 43(9), 829-847

Knechel, W. R., Mao, J., Qi, B., & Zhuang, Z. (2021). Is there a brain drain in auditing? The determinants and consequences of auditors' leaving public accounting. *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 2461-2495.

Larkin, J. M. (1999). “The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas”. *Journal of Business Ethics*, 23(4), 401-409.

Lashgari, Z., Kashani, F., & Asgari Ziarati, M. (2011). The relationship between hiring managers and financial staff from former employees of audit institutions with audit reports, *Financial Accounting and Audit Research Quarterly*, 3(10), 71-90. (in Perian)

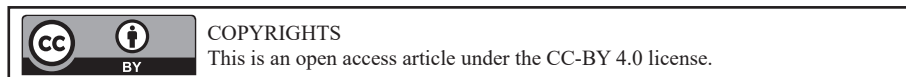
Lennox, C. S., & Wu, X. (2018). A review of the literature on audit partners. *Accounting, Horizons*, 32(2), 1-35.

Mirsepasi, N., Hasanzadeh, H., Faghihi, A. (1985). Presenting the model of recruiting, supplying and adjusting entrepreneurial-oriented human resources in Iran’s government organizations. *Scientific journal o the ministry of science*, 14(52): 112-129.

Moradi, M., Lari Dasht Beyaz, M., Khaksari, N., & Marandi, Z. (2015). The relationship between ethics, job satisfaction and organizational commitment with auditors leaving the service, the first national conference on auditing and financial supervision of Iran, Mashhad, Iran. (in Perian)

- Nouri, H., & Parker, R. J. (2013). Career growth opportunities and employee turnover intentions in public accounting firms. *British Accounting Review*, 45(2), 138–148.
- Nouri, H., & Parker, R. J. (2020). Turnover in public accounting firms: a literature review. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 294–321.
- Omar, N. & Ahmad, Z. (2014). The Relationship among Ethical Climate, Job Satisfaction, Organizational Commitment, and External Auditor's Turnover Intention. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(2), 1-28.
- Parker, R. & Kohlmeyer, J. (2005), “Organizational justice and turnover in public accounting firms: a research note”, *Accounting, Organizations and Society*, 30(4), 357-369.
- Rouhi, A., & Imanzadeh, P. (2009). Examining the reasons for changing auditors in companies admitted to the Tehran Stock Exchange, *Financial Accounting and Audit Research Quarterly*, 1(4), 185-198. (in Perian)
- Sheeran, P. (2002), “Intention-behavior relations: a conceptual and empirical review”, *European Review of Social Psychology*, 12(1), 1-36.
- Sinjer, M.J. (1999). Research investigating the relationship between the effectiveness of organizational communication and the power sources of managers. *Human resources management, Tehran: public administration education center publications.*
- Smith, D., & Hall, M. (2008). An empirical examination of a three- component model of professional commitment among public accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 20(1), 75-92
- Sweeney, B. & Boyle, B. (2005), “Supervisory Actions, Job Satisfaction and Turnover Intentions of Irish Trainee Accountants”, *The Irish Accounting review. Published research articles*, 12(2), 47-73.
- Sweeney, J. T., & Summers, S. L. (2002). The effect of the busy season workload on public accountants' job burnout. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 223-245.

1. Hendric
2. Bullen & Flamholtz
3. Sweeney & Boyle
4. Chi
5. Hiltibital and Leiby
6. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)
7. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
8. Ministry of Finance of China
9. Financial Reporting Council (FRC)
10. Lennox and Wu
11. Sheeran
12. Summers
13. Chung & Monroe
14. Kirschenbaum & Weisberg
15. Rhode
16. Larkin
17. Dole and Scudder
18. Parker and Kohmeier
19. Chan
20. Hall & Smith
21. Parker
22. Kahn
23. Riez
24. Collons & Kyla
25. Greenhaus
26. Knechel
27. Koval
28. Julie Purslin, Jamie Schmidt, Michael S. Wilkins
29. Kiftigulu





Examining relationship between the use of busy auditors and earnings management, emphasizing the role of the audit committee

Ameneh Bazrafshan¹, Nafiseh Jafarzadeh²

Received: 2024/05/01

Approved: 2024/07/16

Research Paper

Abstract:

In theory, busy auditors can influence the earnings management of companies. However, there are competing theories regarding the way of this effect (positive effect versus negative effect). Therefore, the present study first examines empirically the relationship between the employment of busy auditors and profit management, and secondly evaluates the moderating role of the audit committee in the relationship between busy auditors and profit management. In this regard, the number of 156 companies admitted to the Tehran Stock Exchange in the period of 2018-2023 is selected as the research sample. The results of the research hypotheses test show that there is a positive and significant relationship between the use of busy auditors and the management of accrual and actual earnings. In addition, the findings indicate that the independence of the audit committee and the expertise of the audit committee do not have a significant effect on the relationship between the use of busy auditors and real earnings management. In companies that are audited by busy auditors, the amount of accrual and actual earnings management is higher. This research shows which of the competing arguments or theories regarding the relationship between busy auditors and earnings management has empirical superiority in Iran. Also, the current research evaluates the moderating role of audit committees regarding the relationship between busy auditors and earnings management.

Key Words: busy auditors, accrual earnings management, real earnings management, audit committee independence, audit committee expertise

 [10.22034/JPAR.2024.2027882.1312](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2027882.1312)

1. Associate Professor. Department of Accounting, Imam Reza International University, Mashhad, Iran.
(Corresponding Author) bazrafshan_63@yahoo.com

2. MSc.in Accounting, Imam Reza International University, Mashhad, Iran. jafarzadeh.nafis@imamreza.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

بررسی رابطه بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود با تاکید بر نقش کمیته حسابرسی

آمنه بذرافشان^{۱*}، نفیسه جعفرزاده^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۴/۲۶

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

به لحاظ نظری، حسابرسان پر مشغله می‌توانند بر مدیریت سود شرکت‌ها اثرگذار باشند. هر چند، نظریه‌های رقیبی در خصوص نحوه این اثرگذاری (اثر مثبت در مقابل اثر منفی) وجود دارد. بنابراین مطالعه حاضر اولاً به بررسی تجربی رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود می‌پردازد و ثانیاً نقش تعدیلگری کمیته حسابرسی را در رابطه بین حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود، ارزیابی می‌کند. در این راستا تعداد ۱۵۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۴۰۱-۱۳۹۵ به عنوان نمونه پژوهش انتخاب می‌شود. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که رابطه مثبت و معناداری بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی و واقعی وجود دارد. بعلاوه یافته‌ها حاکی از آن است که استقلال کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود واقعی تاثیر معناداری ندارد. در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان پر مشغله مورد حسابرسی قرار می‌گیرند میزان مدیریت سود تعهدی و واقعی بیشتر است. این پژوهش نشان می‌دهد که از میان استدلال‌ها یا نظریه‌های رقیب در خصوص ارتباط بین حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود، در ایران کدام یک نفوق تجربی دارد. همچنین، پژوهش حاضر، نقش تعدیلگری کمیته‌های حسابرسی در خصوص ارتباط بین حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود را ارزیابی می‌کند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسان پر مشغله، مدیریت سود تعهدی، مدیریت سود واقعی، استقلال کمیته حسابرسی، تخصص کمیته حسابرسی.

 [10.22034/JPAR.2024.2027882.1312](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2027882.1312)

bazrafshan_63@yahoo.com

jafarzadeh.nafis@imamreza.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام رضاع، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام رضاع، مشهد، ایران.

۱- مقدمه

حفظ منافع عمومی، مستلزم گزارشگری مالی قابل اتکاء و به موقع پیرامون عملیات مالی شرکت‌ها است. این گزارشگری به جامعه کمک خواهد نمود تا منابع اقتصادی خود را به کارآمدترین شکل تخصیص دهد. بنابراین پر واضح است که کاهش کیفیت گزارشگری مالی، پیامدها و تبعات نامطلوبی به جا خواهد گذاشت. از این رو، بررسی عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی ضروری بنظر می‌رسد (ورما و همکاران، ۲۰۲۴).

ادبیات پژوهش، تا کنون عوامل متعددی از جمله حسابرسان مستقل را در زمره عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی معرفی نموده است. با این وجود، در سال‌های اخیر نگرانی‌های نظارتی مبنی بر اینکه حجم کاری حسابرسان، کیفیت گزارشگری مالی را تهدید می‌کند ابراز شده است. برای مثال، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی آمریکا و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسان، بر ریسک‌های بالقوه کیفیت گزارشگری ناشی از شرایطی مانند حجم کاری بیش از حد شرکا و کارکنان حسابرسان تاکید کرده‌اند. همچنین، پژوهشگران دانشگاهی از یکسو بیان می‌کنند تکالیف حسابرسان متعدد، تلاش و زمان در دسترس شرکای حسابرسان را محدود می‌کند. و از دیگر سو، حسابرسان پر مشغله به دلیل تجربه گسترده‌تر می‌توانند آثار مثبتی بر کیفیت گزارشگری مالی داشته باشند. بنابراین، نظریه‌های رقیبی در خصوص نحوه اثرگذاری (اثر مثبت در مقابل اثر منفی) حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود وجود دارد (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

به این ترتیب، هدف پژوهش حاضر بررسی تجربی رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و کیفیت گزارشگری مالی (و به طور خاص بعد مدیریت سود) می‌باشد. همچنین این پژوهش، به بررسی نقش کمیته حسابرسان در رابطه اخیرالذکر می‌پردازد. کمیته حسابرسان یکی از کمیته‌های مهم هیئت مدیره است که نقش مهمی در فرآیند گزارشگری مالی شرکت دارد و طرفداران ارتقای جایگاه کمیته حسابرسان بر نقش موثر کمیته در برقراری ارتباط بین اعضای هیئت مدیره شرکت، سرمایه‌گذاران و حسابرسان مستقل تاکید دارند. همچنین به نظر آنها کمیته حسابرسان می‌تواند در پاسخگویی مدیران اجرایی شرکت و تسهیل ایفای مسئولیت‌های اعضای هیئت مدیره شرکت نقش بسزایی ایفا کند. موفقیت کمیته حسابرسان در نیل به این اهداف به ساختار آن و شرایط ویژه از جمله سطح تخصص و استقلال اعضای آن بستگی دارد. کمیته حسابرسان که دارای افراد مستقل و متخصص باشد اثر بخشی بیشتری خواهد داشت (مشایخ و همکاران، ۱۴۰۱؛ منتی و شهبازی، ۱۴۰۲). یافته‌های تحقیقات بسیاری بیانگر این امر است که استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسان به آنها کمک میکند که بطور موثرتر بر فرآیند گزارشگری مالی نظارت کنند (بدارد و همکاران، ۲۰۰۴؛ کریشنان و ویسواناتان، ۲۰۰۸). بنابراین در این تحقیق به این موضوع پرداخته خواهد شد که آیا کیفیت کمیته حسابرسان بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تاثیر معناداری دارد یا خیر.

این پژوهش، دست کم، از دو منظر سبب دانش افزایی و نوآوری می‌شود. اول، این پژوهش نشان می‌دهد که از میان استدلال‌ها یا نظریه‌های رقیب در خصوص ارتباط بین حسابرسان پر

مشغله و مدیریت سود، در ایران کدام یک تفوق تجربی دارد. دوم، پژوهش حاضر، نقش تعدیلگری کمیته‌های حسابرسی در خصوص ارتباط بین حسابرسان پرمشغله و مدیریت سود را ارزیابی می‌کند که تاکنون توسط محققان داخلی و خارجی مورد بررسی قرار نگرفته است. در ادامه این پژوهش، ابتدا مبانی نظری پشتوانه فرضیه‌ها ارائه می‌گردد و سپس، روش پژوهش تبیین می‌شود. بعد از آن، یافته‌های تجربی پژوهش، تحلیل می‌شود و در نهایت، نتیجه گیری و پیشنهادات ارائه خواهد شد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

در سال‌های اخیر به دلیل وجود نگرانی‌های نظارتی پیرامون حجم کاری حسابرس و پیامدهای نامطلوب آن بر کیفیت گزارشگری مالی، موضوع مشغله کاری حسابرسان مورد توجه محققان قرار گرفته است. نتایج تحقیقات تجربی انجام شده در این حوزه حاکی از کاهش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی در نتیجه مشغله کاری حسابرسان است (گول و همکاران، ۲۰۱۷؛ حبیب و همکاران، ۲۰۱۸؛ لای و همکاران، ۲۰۱۸ و سینگ و همکاران، ۲۰۲۴). طبق نظریه توجه محدود، میزان توجهی که یک فرد به یک کار یا موضوع تخصیص می‌دهد منجر به کاهش توجه همان فرد به سایر کارها یا موضوعات می‌شود چرا که این امر ناشی از توانایی محدود بشر در انجام چندین کار به طور همزمان است (هاستون، ۱۹۹۹). به عبارت دیگر زمانی که فردی به طور همزمان پروژه‌های متعددی را انجام می‌دهد، آن شخص به ناچار تمرکزش بر سایر کارها و پروژه‌ها را از دست می‌دهد. در راستای نظریه توجه محدود، مشغله کاری شریک حسابرسی ممکن است منجر به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت پایین شود. به این ترتیب انتظار می‌رود مشغله کاری شریک حسابرسی منجر به افزایش مدیریت سود از سوی شرکت‌ها شود. مطابق با تئوری توجه محدود، شرکای حسابرسی دارای چندین مشتری، برای تکمیل حسابرسی خود زمان بیشتری صرف می‌کنند. در نهایت، مشاهده شده است که تاخیر در تکمیل حسابرسی منجر به سطوح پایین‌تر کیفیت گزارشگری مالی می‌شود و حسابرسان پرمشغله، با از دست دادن انتصاب خود به دلیل طولانی‌تر شدن و تکمیل حسابرسی با کیفیت پایین در سال بعد از تاخیر گزارشگری، جریمه می‌شوند (الجایدی و الوعدانی، ۲۰۲۳).

با این حال، سینگ و همکاران (۲۰۲۲) در راستای تاثیر مشغله کاری حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی، دو دیدگاه متفاوت را تشریح می‌کنند. به اعتقاد آنها از یک سو، داشتن چندین مشتری، دانش و تجربه شریک حسابرسی را افزایش می‌دهد و در نتیجه فرآیند حسابرسی کارآمدتر و سریعتر انجام می‌شود و بهبود کیفیت گزارشگری مالی را به همراه دارد. گودوین و وو (۲۰۱۶) با استفاده از داده‌های استرالیایی، دریافتند که مشغله شریک حسابرسی کیفیت حسابرسی را کاهش نمی‌دهد. بنابراین گودوین و وو (۲۰۱۶) به این احتمال اشاره می‌کنند که شرکای حسابرسی پرمشغله، مزایای سرریز دانش ناشی از دانش عمیق عملیاتی و ویژگی‌های مشتریان متعدد را تجربه می‌کنند که به آن‌ها اجازه می‌دهد وظایف حسابرسی را سریع‌تر و

کارآمدتر انجام دهند و در عین حال کیفیت حسابرسی را حفظ کنند. اما از سوی دیگر، طبق تئوری توجه محدود، داشتن چندین مشتری ممکن است شریک حسابرسی را بیش از حد تحت فشار قرار دهد و در نتیجه فرآیند حسابرسی کندتر و با کیفیت پایین تر صورت گیرد که این امر کاهش کیفیت گزارشگری مالی و بالتبع افزایش مدیریت سود را به دنبال دارد. به این ترتیب افزایش و کاهش مدیریت سود در نتیجه مشغله کاری شریک حسابرسی، هر دو محتمل است. سینگ و همکاران (۲۰۲۲) با بررسی ۹۰۵۱ سال-شرکت استرالیایی در بازه زمانی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۵ دریافتند در شرکت‌هایی که حسابرسان پرمشغله دارند، تکمیل فرآیند حسابرسی آنها زمان بیشتری می‌برد و مشتریان آنها همچنین سطوح پایین تری از کیفیت گزارشگری مالی دارند. علاوه بر این، از نظر عواقب برای حسابرسان پرمشغله، شرکت‌هایی که تاخیر طولانی در گزارش حسابرسی داشتند، حسابرسان خود را تغییر دادند. گول و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که شرکای حسابرسی با حجم کاری سنگین، کمتر احتمال دارد که نظرات تداوم فعالیت را برای مشتریانی که از نظر مالی دچار مشکل هستند صادر کنند، در حالی که بیشتر با مشتریانی مرتبط هستند که معیار سود را برآورده می‌کنند یا از آن عبور می‌کنند و در دستکاری‌های درآمدی که توسط ناظران چینی شناسایی شده است، مشارکت می‌کنند. لای و همکاران (۲۰۱۸) با بررسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مالزی دریافتند که مشغله کاری حسابرس موجب افزایش اقلام تعهدی اختیاری و بالتبع کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. غفران و همکاران (۲۰۲۲) با بررسی ۱۱۲۵ شرکت انگلیسی بین سال‌های ۲۰۰۷ و ۲۰۱۳ دریافتند مشغله اعضای کمیته حسابرسی تأثیر منفی بر کیفیت سود دارد. آنها همچنین مشاهده نمودند که تأثیر مخرب کمیته‌های حسابرسی پرمشغله در طول بحران‌های مالی بارزتر است.

ایرناواتی و همکاران (۲۰۲۳) تأثیر مشغله شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را در کشور اندونزی در سال‌های ۲۰۱۹-۲۰۲۱ مورد بررسی قرار دادند. نتیجه بررسی ۶۷ شرکت این بود که مشغله شریک حسابرسی تأثیر معنی داری بر کیفیت حسابرسی ندارد.

جاسکو و ساهلسترم (۲۰۲۴) رابطه معکوسی بین مشغله کاری حسابرس و کیفیت سود مشاهده نمودند. البته آنها دریافتند این رابطه معکوس در صاحبکاران کوچک در مقایسه با صاحبکاران بزرگ، قویتر است. به عبارت دیگر موسسات حسابرسی پر مشغله علیرغم مشغله کاری زیاد وقت و زمان بیشتری برای صاحبکاران بزرگ خود در مقایسه با صاحبکاران کوچک صرف می‌کنند. به این ترتیب کیفیت سود صاحبکاران بزرگ بیشتر از صاحبکاران کوچک است. نتایج آنها کاربردهای مهمی برای قانونگذاران، فعالان بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران دارد، زیرا شواهدی ارائه می‌کند مبنی بر اینکه کیفیت سود صاحبکار نه تنها تحت تأثیر ویژگی‌های صاحبکار و حسابرس وی است، بلکه تحت تأثیر ویژگی‌های سایر صاحبکاران حسابرس نیز قرار می‌گیرد. سینگ و همکاران (۲۰۲۴) دریافتند بین مشغله کاری حسابرس و محافظه کاری به عنوان معیاری از کیفیت گزارشگری مالی رابطه معکوسی وجود دارد. هائو و فام (۲۰۲۴) رابطه مثبتی بین مشغله

کاری حسابرس و حق الزحمه دریافتی توسط وی در بازار سرمایه چین مشاهده نمودند. در ایران، حیدری و همکاران (۱۴۰۱) مشاهده نمودند که بین مؤسسات معتمد حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. بعلاوه، مشغله کاری مؤسسات حسابرسی منجر به افزایش تأخیر در گزارش حسابرس شده است و در نهایت مشغله کاری بر رابطه بین مؤسسات حسابرسی رتبه اول و تأخیر در گزارشات حسابرسی تأثیر دارد. در نتیجه عدم وجود رابطه معناداری بین مؤسسات معتمد حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی به دلیل تمرکز و حجم کار بیشتر این نوع مؤسسات می باشد. همچنین زمان پر مشغله بودن حسابرس می تواند سودمندی اطلاعات مالی را با چالش مواجه کند.

محمد رضایی و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند که با افزایش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاهش، احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی کاهش و خطای حسابرسی افزایش می یابد. یافته های این پژوهش از نظریه توجه محدود حمایت می کند.

از سوی دیگر، با توجه به کارکردهای کمیته حسابرسی که در نتیجه استقلال و تخصص اعضای کمیته می باشد رابطه بین مشغله کاری شریک حسابرسی و مدیریت سود می تواند تحت تأثیر کمیته حسابرسی قرار گیرد. به این ترتیب که در شرکت هایی که دارای کمیته های با اعضای مستقل تر و متخصص تر هستند رابطه منفی مذکور تضعیف شده و به عبارتی، مشغله کاری نمی تواند بر کیفیت گزارشگری مالی و مدیریت سود اثر گذار باشد. نصیر زاده و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی از طریق اندازه گیری ارقام تعهدی اختیاری پرداختند. یافته های پژوهش آنها حاکی از آن است که بین تخصص کمیته حسابرسی و مدیریت سود تعهدی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در ادامه، یافته ها نشان داد که بین استقلال و اندازه کمیته حسابرسی با مدیریت سود تعهدی رابطه معناداری وجود ندارد. تجویدی و همکاران (۱۴۰۰)، به بررسی ویژگی های کمیته حسابرسی و مدیریت سود پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از وجود رابطه یو وارونه شکلی (U) بین استقلال کمیته حسابرسی و مدیریت سود می باشد. به عبارت دیگر، استقلال کم کمیته حسابرسی قادر به جلوگیری از رفتارهای فرصت طلبانه مدیران نخواهد بود. بنابراین، زمانی که اکثریت اعضای کمیته حسابرسی مستقل باشند استقلال کمیته حسابرسی منجر به کاهش مدیریت سود می گردد.

با توجه به مطالب و پیشینه مذکور، فرضیه های تحقیق به شرح زیر می باشد:

فرضیه اول: بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود واقعی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: استقلال کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه چهارم: تخصص کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه پنجم: استقلال کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود واقعی تاثیر معناداری دارد.

فرضیه ششم: تخصص کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود واقعی تاثیر معناداری دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

طرح پژوهش این تحقیق با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) است. از طرف دیگر، پژوهش حاضر از نوع تحقیقات توصیفی-همبستگی است. بر اساس ماهیت داده‌ها، از نوع تحقیق کمی به حساب می‌آید. بر اساس اهداف نیز از نوع تحقیق کاربردی به حساب می‌آید و به منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش و با توجه به ماهیت اطلاعات و داده‌های پژوهش که مبتنی بر اطلاعات کمی و واقعی گذشته است، از رگرسیون چندمتغیره استفاده می‌شود.

قلمرو موضوعی پژوهش، بررسی تجربی رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود با در نظر گرفتن نقش تعدیلگری استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی است. قلمرو مکانی، بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی، سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که حائز معیارهای زیر باشند:

۱. قبل از سال ۱۳۹۵ وارد بورس اوراق بهادار شده باشند.

۲. جزء شرکت‌های فعال در حوزه فعالیت‌های مالی، از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، بیمه‌ها و مؤسسات مالی نباشند. به دلیل این که این مؤسسات از لحاظ ماهیت فعالیت، متفاوت بوده و درآمد اصلی آن‌ها حاصل از سرمایه‌گذاری است و وابسته به فعالیت سایر شرکت‌ها هستند، لذا ماهیتاً با سایر شرکت‌ها متفاوت می‌باشند و بنابراین، از نمونه مورد بررسی حذف خواهند شد.

۳. تا سال ۱۴۰۱ در بورس اوراق بهادار تهران فعال بوده باشند.

۴. وقفه معاملاتی بیش از سه ماه نداشته باشند

۵. اطلاعات آن در دسترس باشد.

به این ترتیب تعداد ۱۵۶ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند.

جهت آزمون فرضیه اول از مدل زیر استفاده می‌شود.

$$\begin{aligned} AEM_{it} = & \beta_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BOARDSIZE_{it} + \beta_3 AC_IND_{it} \\ & + \beta_4 AC_FIN_{it} + \beta_5 BIG_{it} + \beta_6 OPINION_{it} \\ & + \beta_7 SPEC_{it} + \beta_8 LEVERAGE_{it} + \beta_9 ROA_{it} \\ & + \beta_{10} FIRMSIZE_{it} + \beta_{11} COMPLEXITY_{it} \\ & + \beta_{12} BUSYSEASON_{it} + \sum YEAR + \sum INDUSTRY \\ & + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

جهت آزمون فرضیه دوم از مدل زیر استفاده می‌شود.

$$\begin{aligned} REM_{it} = & \beta_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BOARDSIZE_{it} + \beta_3 AC_IND_{it} \\ & + \beta_4 AC_FIN_{it} + \beta_5 BIG_{it} + \beta_6 OPINION_{it} \\ & + \beta_7 SPEC_{it} + \beta_8 LEVERAGE_{it} + \beta_9 ROA_{it} \\ & + \beta_{10} FIRMSIZE_{it} + \beta_{11} COMPLEXITY_{it} \\ & + \beta_{12} BUSYSEASON_{it} + \sum YEAR + \sum INDUSTRY \\ & + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

جهت آزمون فرضیه سوم و چهارم از مدل زیر استفاده می‌شود.

$$\begin{aligned} AEM_{it} = & \beta_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BOARDSIZE_{it} + \beta_3 AC_IND_{it} \\ & + \beta_4 AC_IND_{it} * APB_{it} + \beta_5 AC_FIN_{it} + \beta_6 AC_FIN_{it} \\ & * APB_{it} + \beta_7 BIG_{it} + \beta_8 OPINION_{it} + \beta_9 SPEC_{it} \\ & + \beta_{10} LEVERAGE_{it} + \beta_{11} ROA_{it} + \beta_{12} FIRMSIZE_{it} \\ & + \beta_{13} COMPLEXITY_{it} + \beta_{14} BUSYSEASON_{it} \\ & + \sum YEAR + \sum INDUSTRY + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

جهت آزمون فرضیه پنجم و ششم از مدل زیر استفاده می‌شود.

$$\begin{aligned} REM_{it} = & \beta_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BOARDSIZE_{it} + \beta_3 AC_IND_{it} \\ & + \beta_4 AC_IND_{it} * APB_{it} + \beta_5 AC_FIN_{it} + \beta_6 AC_FIN_{it} \\ & * APB_{it} + \beta_7 BIG_{it} + \beta_8 OPINION_{it} + \beta_9 SPEC_{it} \\ & + \beta_{10} LEVERAGE_{it} + \beta_{11} ROA_{it} + \beta_{12} FIRMSIZE_{it} \\ & + \beta_{13} COMPLEXITY_{it} + \beta_{14} BUSYSEASON_{it} \\ & + \sum YEAR + \sum INDUSTRY + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

AEM: مدیریت سود تعهدی است که برای اندازه‌گیری آن از مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱)

به شرح زیر استفاده می‌شود:

$$TACC_t = \beta_0 + \frac{\beta_1}{TA_{t-1}} + \beta_2 (\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \beta_3 PPE_t + \varepsilon$$

TACC_t: کل اقلام تعهدی که حاصل تفاضل جریان نقد عملیاتی از سود عملیاتی است.

TAt₋₁: جمع دارایی‌های ابتدای سال

ΔREC_t: تغییرات حساب‌ها و اسناد دریافتنی سال جاری نسبت به سال قبل

ΔREV_t - ΔREC_t: اختلاف تغییرات حساب‌های دریافتنی و تغییرات در امد فروش

قدرمطلق باقی مانده حاصل از مدل فوق بیانگر مدیریت سود تعهدی می‌باشد.

تعریف عملیاتی متغیرها:

REM: مدیریت سود واقعی است که برای اندازه‌گیری آن از مدل سه بخشی روی چادری (۲۰۰۶) استفاده می‌شود:

مدل اول:

$$CFO_t / A_{t-1} = \beta_0 + \beta_1 1 / A_{t-1} + \beta_2 sales_t / A_{t-1} + \beta_3 \Delta sales_t / A_{t-1} + \varepsilon$$

مدل دوم:

$$CGS_t / A_{t-1} = \beta_0 + \beta_1 1 / A_{t-1} + \beta_2 sales_t / A_{t-1} + \beta_3 \Delta sales_t / A_{t-1} + \beta_4 \Delta sales_{t-1} / A_{t-1} + \varepsilon$$

مدل سوم:

$$DISE_t / A_{t-1} = \beta_0 + \beta_1 1 / A_{t-1} + \beta_2 sales_t / A_{t-1} + \varepsilon$$

CFO_t : جریان نقد عملیاتی

$sales_t$: جمع درآمد فروش

$\Delta sales_t$: تغییرات درآمد فروش سال جاری نسبت به سال قبل

CGS_t : بهای تمام شده کالای فروش رفته

$\Delta sales_{t-1}$: تغییرات درآمد فروش سال قبل نسبت به دو سال قبل

$DISE_t$: جمع هزینه‌های توزیع و فروش و عمومی

A_{t-1} : جمع دارایی‌های ابتدای سال

ε : خطای مدل

در ادامه خطاهای مدل اول و سوم در عدد منفی یک ضرب می‌شوند و سپس با خطای مدل دوم جمع می‌گردند. عدد حاصله بیانگر مدیریت سود واقعی است.

APD: تعداد مشتریان هر شریک حسابرسی برای شرکت i برای دوره t تقسیم بر تعداد شرکا (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲). اسامی مشتریان هر موسسه حسابرسی در هر سال از سایت کدال استخراج شده است.

AC-IND: درصد اعضای مستقل کمیته حسابرسی شرکت i برای دوره t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲). اطلاعات مربوط به این متغیر از گزارش مشخصات کمیته حسابرسی که در سایت کدال موجود است استخراج شده است.

AC-FIN: درصد اعضای دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی شرکت i برای دوره t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲). طبق منشور کمیته حسابرسی افرادی دارای تخصص مالی در نظر گرفته می‌شوند که مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در امور

مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد، سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) همراه با توانایی تجزیه و تحلیل صورت‌ها و گزارش‌های مالی و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی داشته باشند. اطلاعات مربوط به این متغیر از گزارش مشخصات کمیته حسابرسی که در سایت کدال موجود است استخراج شده است.

BIG: اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی و مفیدراهبر باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر است. اطلاعات مربوط به این متغیر از گزارش حسابرس که در سایت کدال موجود است استخراج شده است.

OPINION: در صورتیکه گزارش حسابرسی صورت‌های مالی شرکت i برای دوره t مقبول باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر است (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲). اطلاعات مربوط به این متغیر از گزارش حسابرس که در سایت کدال موجود است استخراج شده است.

SPEC: در صورتیکه حسابرس متخصص در صنعت باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر است. به پیروی از پالم رز (۱۹۸۶) در این پژوهش، موسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان (MS_{ik}) در رابطه زیر برقرار باشد:

$$MS_{ik} > \frac{1}{N_K} \times 2/1$$

که در آن:

N_K : تعداد شرکت‌های موجود در صنعت K است. برای محاسبه سهم بازار موسسه حسابرسی i در صنعت k (MS_{ik}) از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$MS_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{J_{ik}} TA_{ijk}}{\sum_{i=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_{ik}} TA_{ijk}}$$

که در آن:

TA_{ijk} : جمع دارایی‌های شرکت صاحب کار j در صنعت k که توسط موسسه حسابرسی i حسابرسی شده است، $i=1,2,\dots,I$: شاخص موسسه حسابرسی، $j=1,2,\dots,J$: شاخص شرکت صاحب کار $k: 1,2,\dots,K$: شاخص صنعت صاحب کار، I_k : تعداد موسسات حسابرسی در صنعت k و J_{ik} : تعداد شرکت‌های صاحب کار حسابرسی شده توسط موسسه حسابرسی i در صنعت k می‌باشد.

LEVERAGE: کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت i برای سال t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

ROA: سود خالص پس از کسر مالیات تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت i برای سال t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

FIRMSIZE: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت i برای سال t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

COMPLEXITY: موجودی کالا به اضافه حساب‌های دریافتی تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت i برای سال t (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

BUSYSEASON: در صورتیکه پایان سال مالی شرکت i برای سال t ، ۲۹ اسفند باشد عدد ۱ می‌گیرد و در غیر این صورت ۰ می‌باشد (سینگ و همکاران، ۲۰۲۲).

YEAR: کنترل اثرات سال

INDUSTRY: کنترل اثرات صنعت

شایان ذکر است اطلاعات مربوط به متغیرهای برگرفته از ارقام صورت‌های مالی از نرم افزار رهاورد نوین استخراج شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

جدول ۱، آمار توصیفی داده‌های مربوط به متغیرهای کمی مورد استفاده در تحقیق را نشان می‌دهد. آمار توصیفی مربوط به ۱۵۶ شرکت نمونه طی دوره زمانی ۷ ساله (۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱) می‌باشد. همانگونه که در جدول مشاهده می‌شود میانگین بازده دارایی‌ها در شرکت‌های مورد بررسی حدود ۱۴ درصد است. اطلاعات مربوط به دو متغیر استقلال و تخصص کمیته حسابرسی حاکی از آن است که بطور متوسط حدود ۷۲ درصد از اعضای کمیته حسابرسی مستقل و حدود ۷۶ درصد متخصص مالی هستند.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

نام متغیر	نماد	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
مدیریت سود تعهدی	AEM	۱۰۹۲	۰/۱۶۰	۰/۱۴۳	۰/۰۰۱	۰/۹۷۸
مدیریت سود واقعی	REM	۱۰۹۲	۰/۰۰۴	۰/۳۵۹	-۰/۹۸۶	۰/۹۶۴
حسابرسان پر مشغله	APB	۱۰۹۲	۰/۵۹۱	۰/۳۹۲	۰/۰۴۵	۳
استقلال کمیته حسابرسی	ACIND	۱۰۹۲	۰/۷۲۱	۰/۲۰۹	۰	۱
تخصص کمیته حسابرسی	ACDIN	۱۰۹۲	۰/۷۶۴	۰/۲۱۱	۰	۱
اهرم مالی	Leverage	۱۰۹۲	۰/۵۳۹	۰/۲۱۸	۰/۰۳۱	۱/۸۲۴
بازده دارایی‌ها	ROA	۱۰۹۲	۰/۱۴۸	۰/۱۵۷	-۰/۵۸۱	۰/۶۹۹
اندازه شرکت	FirmSize	۱۰۹۲	۱۵/۲۵۵	۱/۵۸۶	۱۱/۳۶۱	۲۱/۵۷۱

جدول ۲، آمار توصیفی داده‌های مربوط به متغیرهای کیفی مورد استفاده در تحقیق را نشان می‌دهد. همانگونه که مشاهده می‌شود ۲۱/۱۶ درصد صورت‌های مالی شرکت‌ها توسط سازمان حسابرسی و مفید راهبر حسابرسی شده‌اند. حدود ۵۹/۷۱ درصد شرکت‌ها دارای اظهار نظر مقبول حسابرس می‌باشند. ۴۶/۱۰ درصد شرکت‌ها دارای حسابرس متخصص در صنعت می‌باشند. همچنین ۹۰/۳۸ درصد شرکت‌ها دارای سال مالی ۲۹ اسفند می‌باشند.

جدول ۲. توزیع فراوانی متغیرهای کیفی پژوهش

نام متغیر	نماد	درصد فراوانی صفر	درصد فراوانی یک
اندازه حسابرس	BIG	۷۸/۸۴	۲۱/۱۶
اظهارنظر حسابرس	Opinion	۴۰/۲۹	۵۹/۷۱
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	۵۳/۹۰	۴۶/۱۰
فصل کاری حسابرس	Busyseason	۹/۶۲	۹۰/۳۸

آزمون جارکوبرا برای نرمال بودن متغیر وابسته

سطح معناداری آزمون جارکوبرا، برای متغیرهای مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی بیش از ۵ درصد است که نشان می‌دهد دارای توزیع نرمال است.

جدول ۳. نتایج آزمون جارکوبرا

نام متغیر	نماد	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدیریت سود تعهدی	AEM	۰/۱۷	۰/۹۲۵۳	توزیع نرمال دارد
مدیریت سود واقعی	REM	۰/۳۱	۰/۸۵۷۸	توزیع نرمال دارد

آزمون مانایی متغیرها

برای بررسی وجود ریشه واحد در داده‌های پانل، می‌توان از آزمون هاریس استفاده کرد که نتایج آن به صورت جدول زیر عرضه می‌گردد.

جدول ۴. آزمون مانایی (هاریس) برای تمامی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدیریت سود تعهدی	AEM	-۲۲/۴۵۷۱	۰/۰۰۰۰	مانا است
مدیریت سود واقعی	REM	-۱۹/۱۰۶۳	۰/۰۰۰۰	مانا است
حسابرسان پرمشغله	APB	-۱۱/۵۶۱۷	۰/۰۰۰۰	مانا است
استقلال کمیته حسابرسی	ACIND	-۷/۶۴۸۱	۰/۰۰۰۰	مانا است
تخصص کمیته حسابرسی	ACDIN	-۸/۶۸۲۴	۰/۰۰۰۰	مانا است
اهرم مالی	Leverage	-۵/۵۶۰۲	۰/۰۰۰۰	مانا است
بازده دارایی‌ها	ROA	-۸/۱۷۰۳	۰/۰۰۰۰	مانا است
اندازه شرکت	FirmSize	-۶/۹۴۳۸	۰/۰۰۰۰	مانا است

باتوجه به جدول فوق مشاهده می‌شود که سطح معنی‌داری همه متغیرها در آزمون مانایی

هاریس کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر مانا بودن متغیرها است.

آزمون اف لیمر (چاو) و هاسمن

با توجه به نتایج جدول ۵، سطح معناداری آزمون اف لیمر در مدل‌های پژوهش کمتر از ۵ درصد است، از این رو نوع داده‌ها تابلویی و آزمون هاسمن تعیین کننده نوع رگرسیون خواهد بود با توجه به نتایج آزمون هاسمن در مدل‌های پژوهش سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است لذا باید از روش پانل دیتا- ثابت استفاده کرد.

جدول ۵. نتایج آزمون اف لیمر (چاو) و هاسمن

نتیجه	آزمون هاسمن		نتیجه	آزمون اف لیمر		آزمون مدل
	سطح معنی داری	آماره آزمون		سطح معنی داری	آماره آزمون	
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۴	۲۶/۱۸	روش تابلویی	۰/۰۰۱۲	۱/۴۵	مدل اول
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰	۴۹/۸۱	روش تابلویی	۰/۰۰۰۰	۲/۰۷	مدل دوم
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۳	۲۹/۵۳	روش تابلویی	۰/۰۰۱۰	۱/۵۷	مدل سوم
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۳	۲۸/۶۲	روش تابلویی	۰/۰۰۱۶	۱/۷۳	مدل چهارم
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰	۵۶/۵۴	روش تابلویی	۰/۰۰۰۰	۲/۳۲	مدل پنجم
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰	۵۱/۷۱	روش تابلویی	۰/۰۰۰۰	۲/۰۹	مدل ششم

آزمون ناهمسانی واریانس

نتایج حاصل در جدول ۶ نشان می‌دهد که سطح معنی داری آزمون در همه مدل‌ها کمتر از ۵ درصد می‌باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلاقی می‌باشد که این مشکل در تخمین نهایی مدل پژوهش رفع شده است.

جدول ۶. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

نتیجه آزمون	سطح معنی داری	آماره آزمون	مدل آزمون
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۲۱۴۵/۱۸	مدل اول
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۸۹۳۲/۲۱	مدل دوم
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۲۳۴۷/۱۶	مدل سوم
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۲۲۴۹/۸۴	مدل چهارم
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۸۱۱۰/۳۴	مدل پنجم
وجود ناهمسانی واریانس	۰/۰۰۰۰	۱۰۴۳۷/۳۷	مدل ششم

خود همبستگی سریالی

با توجه به نتایج جدول ۷، مشاهده می‌شود که سطح معناداری آزمون والد ریچ برای همه مدل‌ها بیشتر از ۵ درصد بوده و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی سریالی در مدل‌ها می‌باشد.

جدول ۷. نتایج آزمون خودهمبستگی سریالی

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
مدل اول	۲/۰۴۸	۰/۱۵۵۷	عدم وجود خودهمبستگی
مدل دوم	۰/۱۰۹	۰/۹۲۴۱	عدم وجود خودهمبستگی
مدل سوم	۲/۰۳۲	۰/۱۵۷۳	عدم وجود خودهمبستگی
مدل چهارم	۱/۵۷۳	۰/۲۰۰۴	عدم وجود خودهمبستگی
مدل پنجم	۰/۱۵۹	۰/۷۴۱۰	عدم وجود خودهمبستگی
مدل ششم	۰/۰۱۲	۰/۹۳۳۴	عدم وجود خودهمبستگی

نتیجه آزمون فرضیه اول

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد که بین متغیر حسابرسان پر مشغله با ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و مدیریت سود تعهدی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. متغیرهای کنترلی اهرم مالی و بازده دارایی‌ها دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشند از این رو رابطه مستقیم و معناداری با متغیر وابسته دارند و متغیر کنترلی تخصص حسابرس در صنعت دارای ضریب منفی و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشند از این رو رابطه معکوس و معناداری با متغیر وابسته دارند. ضریب تعیین برابر با ۱۶ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۱۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۴۵/۱۳ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۸. نتیجه آزمون فرضیه اول

$AEM_{it} = \alpha_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BIG_{it} + \beta_3 Opinion_{it} + \beta_5 SPEC_{it} + \beta_6 Leverage_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 FirmSize_{it} + \beta_9 Busyseason_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: مدیریت سود تعهدی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
حسابرسان پر مشغله	APB	۰/۱۴۵	۰/۰۵۲	۲/۷۸	۰/۰۰۵
اندازه حسابرس	BIG	۰/۰۱۶	۰/۰۲۶	۰/۶۱	۰/۵۴۲
اظهاری نظر حسابرس	Opinion	۰/۰۱۷	۰/۰۲۳	۰/۷۳	۰/۴۶۵
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	-۰/۱۲۹	۰/۰۱۹	-۶/۷۸	۰/۰۰۰
اهرم مالی	Leverage	۰/۱۵۲	۰/۰۵۸	۲/۶۲	۰/۰۰۸
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۲۵۰	۰/۰۶۸	۳/۶۷	۰/۰۰۹
اندازه شرکت	FirmSize	۰/۰۰۹	۰/۰۱۷	۰/۵۲	۰/۶۰۳
فصل کاری حسابرس	Busyseason	-۰/۰۴۳	۰/۰۳۶	-۱/۱۹	۰/۲۳۴
C		-۰/۰۴۸	۰/۰۵۳	-۰/۹۰	
ضریب تعیین		۰/۱۶۲			
آماره والد		۴۵/۱۳			
سطح معناداری		۰/۰۰۰۰			

نتیجه آزمون فرضیه دوم

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد، که بین متغیر حسابرسان پر مشغله با ضریب مثبت و سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد و مدیریت سود واقعی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد و فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. متغیرهای کنترلی اظهار نظر حسابرس و بازده دارایی‌ها دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب منفی می‌باشند از این رو رابطه معکوس و معناداری با متغیر وابسته دارند. ضریب تعیین برابر با ۲۰ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۱۷۵/۰۴ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۹. نتیجه آزمون فرضیه دوم

$REM_{it} = \alpha_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 BIG_{it} + \beta_3 Opinion_{it} + \beta_4 SPEC_{it} + \beta_5 Leverage_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 FirmSize_{it} + \beta_8 Busyseason_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: مدیریت سود واقعی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
حسابرسان پر مشغله	APB	۰/۰۹۳	۰/۰۴۲	۲/۲۱	۰/۰۲۷
اندازه حسابرس	BIG	۰/۰۵۴	۰/۰۹۳	۰/۵۸	۰/۵۶۲
اظهار نظر حسابرس	Opinion	-۰/۰۳۴	۰/۰۷۱	-۰/۴۷	۰/۶۳۸
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	-۰/۰۹۹	۰/۰۲۱	-۴/۷۱	۰/۰۰۰
اهرم مالی	Leverage	۰/۰۹۳	۰/۰۸۲	۱/۱۲	۰/۲۶۳
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۶۳۹	۰/۱۴۷	-۳/۸۲	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	FirmSize	۰/۰۰۱	۰/۰۱۱	۰/۰۹	۰/۹۲۸
فصل کاری حسابرس	Busyseason	۰/۰۵۸	۰/۰۳۸	۱/۵۲	۰/۱۲۸
C					
		ضریب تعیین		۰/۲۰۳	
		آماره والد		۱۷۵/۰۴	
		سطح معناداری		۰/۰۰۰۰	

نتیجه آزمون فرضیه سوم

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد که متغیر حسابرسان پر مشغله* استقلال کمیته حسابرسی با سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد بر مدیریت سود تعهدی تاثیر ندارد و فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. متغیرهای کنترلی اهرم مالی، بازده دارایی‌ها، اندازه شرکت و فصل کاری حسابرس دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشند از این‌رو رابطه مستقیم و معناداری با متغیر وابسته دارند. ضریب تعیین برابر با ۲۱ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۳۸/۲۷ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این‌رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۱۰. نتیجه آزمون فرضیه سوم

$AEM_{it} = \alpha_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 ACIND_{it} + \beta_3 (APB_{it} \times ACIND_{it}) + \beta_4 BIG_{it} + \beta_5 Opinion_{it} + \beta_6 SPEC_{it} + \beta_7 Leverage_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 FirmSize_{it} + \beta_{10} Busyseason_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: مدیریت سود تعهدی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
حسابرسان پر مشغله	APB	۰/۰۱۵	۰/۰۶۷	۰/۲۲	۰/۸۲۶
استقلال کمیته حسابرسی	ACIND	-۰/۰۶۴	۰/۰۵۱	-۱/۲۵	۰/۲۱۱
حسابرسان پر مشغله* استقلال کمیته حسابرسی	*APB ACIND	۰/۰۷۸	۰/۰۴۹	۱/۵۹	۰/۱۱۲
اندازه حسابرس	BIG	۰/۰۰۹	۰/۰۲۳	۰/۳۹	۰/۶۹۶
اظهار نظر حسابرس	Opinion	۰/۰۱۱	۰/۰۱۳	۰/۸۴	۰/۴۰۰
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	-۰/۰۱۷	۰/۰۱۶	-۱/۰۶	۰/۲۸۹
اهرم مالی	Leverage	۰/۱۰۳	۰/۰۳۵	۲/۹۴	۰/۰۰۳
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۱۸	۰/۰۲۵	۴/۷۲	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	FirmSize	۰/۰۴۲	۰/۰۰۹	۴/۶۶	۰/۰۰۰
فصل کاری حسابرس	Busyseason	-۰/۰۵۳	۰/۰۱۹	-۲/۷۸	۰/۰۰۵
C		-۰/۰۳۹	۰/۰۴۲	۰/۹۲	۰/۳۵۷
ضریب تعیین		۰/۲۱۳			
آماره والد		۳۸/۲۷			
سطح معناداری		۰/۰۰۰۰			

نتیجه آزمون فرضیه چهارم

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد که متغیر حسابرسان پر مشغله*تخصص کمیته حسابرسی با سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد بر مدیریت سود تعهدی تاثیر ندارد و فرضیه چهارم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. متغیرهای کنترلی اهرم مالی و بازده دارایی‌ها دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشند از این رو رابطه مستقیم و معناداری با متغیر وابسته دارند. ضریب تعیین برابر با ۱۳ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۱۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۵۴/۱۹ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۱۱. نتیجه آزمون فرضیه چهارم

متغیر وابسته: مدیریت سود تعهدی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
حسابرسان پر مشغله	APB	۰/۰۴۶	۰/۰۴۳	۱/۰۷	۰/۲۸۵
تخصص کمیته حسابرسی	ACFIN	۰/۰۵۹	۰/۰۲۵	۲/۳۶	۰/۰۱۸
حسابرسان پر مشغله* تخصص کمیته حسابرسی	*APB ACFIN	-۰/۰۵۸	۰/۱۲۷	-۰/۴۵	۰/۶۵۳
اندازه حسابرس	BIG	۰/۰۵۴	۰/۰۴۳	۱/۲۵	۰/۲۱۱
اظهار نظر حسابرس	Opinion	۰/۰۱۶	۰/۰۳۷	۰/۴۳	۰/۶۶۷
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	-۰/۱۸۲	۰/۰۹۸	-۱/۸۵	۰/۰۶۴
اهرم مالی	Leverage	۰/۰۴۶	۰/۰۱۷	۲/۷۰	۰/۰۰۶
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۵۳۰	۰/۱۵۹	۳/۳۳	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	FirmSize	۰/۰۰۹	۰/۰۱۷	۰/۵۲	۰/۶۰۳
فصل کاری حسابرس	Busyseason	-۰/۰۴۵	۰/۰۲۳	-۱/۹۵	۰/۰۵۱
C					
		ضریب تعیین		۰/۱۳۴	
		آماره والد		۵۴/۱۹	
		سطح معناداری		۰/۰۰۰۰	

نتیجه آزمون فرضیه پنجم

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد که متغیر حسابرسان پر مشغله* استقلال کمیته حسابرسی با سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد بر مدیریت سود واقعی تاثیر ندارد و فرضیه پنجم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. متغیر کنترلی بازده دارایی‌ها دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب منفی می‌باشد از این رو رابطه معکوس و معناداری با متغیر وابسته دارد. ضریب تعیین برابر با ۱۱ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۱۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۱۳۶/۰۱ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۱۲. نتیجه آزمون فرضیه پنجم

$REM_{it} = \alpha_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 ACIND_{it} + \beta_3 (APB_{it} \times ACIND_{it}) + \beta_4 BIG_{it} + \beta_5 Opinion_{it} + \beta_6 SPEC_{it} + \beta_7 Leverage_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 FirmSize_{it} + \beta_{10} Busyseason_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: مدیریت سود واقعی					
سطح معناداری	آماره z	خطای استاندارد	ضرایب	نماد	متغیرها
۰/۹۳۶	-۰/۰۸	۰/۲۰۵	-۰/۰۱۸	APB	حسابرسان پر مشغله
۰/۰۰۰	-۴/۹۳	۰/۰۶۵	-۰/۳۲۱	ACIND	استقلال کمیته حسابرسی
۰/۶۹۶	۰/۳۹	۰/۴۲۹	۰/۱۶۹	*APB ACIND	حسابرسان پر مشغله* استقلال کمیته حسابرسی
۰/۰۶۲	۱/۸۶	۰/۰۲۹	۰/۰۵۴	BIG	اندازه حسابرس
۰/۶۲۴	-۰/۴۹	۰/۱۲۳	-۰/۰۶۱	Opinion	اظهار نظر حسابرس
۰/۸۴۱	۰/۲۰	۰/۰۵۳	۰/۰۱۱	SPEC	تخصص حسابرس در صنعت
۰/۲۰۰	۱/۲۸	۰/۰۳۸	۰/۰۴۹	Leverage	اهرم مالی
۰/۰۰۰	-۴/۱۰	۰/۴۰۱	-۰/۶۱۹	ROA	بازده دارایی‌ها
۰/۱۲۳	-۱/۵۴	۰/۰۱۶	-۰/۰۰۹	FirmSize	اندازه شرکت
۰/۰۸۴	۱/۷۳	۰/۰۲۶	۰/۰۴۵	Busyseason	فصل کاری حسابرس
۰/۱۵۳	۱/۴۳	۰/۰۵۱	۰/۰۷۳	C	
۰/۱۱۳			ضریب تعیین		
۱۳۶/۰۱			آماره والد		
۰/۰۰۰۰			سطح معناداری		

نتیجه آزمون فرضیه ششم

نتایج جدول زیر، نشان می‌دهد که حسابرسان پر مشغله* تخصص کمیته حسابرسی با سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد بر مدیریت سود واقعی تاثیر ندارد و فرضیه ششم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. متغیر کنترلی بازده دارایی‌ها دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد و ضریب منفی می‌باشد از این رو رابطه معکوس و معناداری با متغیر وابسته دارد. ضریب تعیین برابر با ۱۲ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۱۲ از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. آماره والد برابر با ۱۳۲/۰۵ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول ۱۳. نتیجه آزمون فرضیه ششم

$REM_{it} = \alpha_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 ACFIN_{it} + \beta_3 (APB_{it} \times ACFIN_{it}) + \beta_4 BIG_{it} + \beta_5 Opinion_{it} + \beta_6 SPEC_{it} + \beta_7 Leverage_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 FirmSize_{it} + \beta_{10} Busyseason_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: مدیریت سود واقعی					
متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره z	سطح معناداری
حسابرسان پرمشغله	APB	۰/۱۴۵	۰/۱۳۷	۱/۰۵	۰/۲۹۳
تخصص کمیته حسابرسی	ACFIN	۰/۰۴۳	۰/۰۱۸	۲/۳۸	۰/۰۱۷
حسابرسان پرمشغله* تخصص کمیته حسابرسی	*APB ACFIN	-۰/۲۵۰	۰/۲۰۷	-۱/۲۰	۰/۲۳۰
اندازه حسابرس	BIG	۰/۰۵۲	۰/۰۶۹	۰/۷۵	۰/۴۵۳
اظهار نظر حسابرس	Opinion	-۰/۰۷۳	۰/۰۴۱	-۱/۷۸	۰/۰۷۵
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	-۰/۰۴۸	۰/۰۸۱	-۰/۵۹	۰/۵۵۵
اهرم مالی	Leverage	۰/۰۴۴	۰/۰۲۳	۱/۹۱	۰/۰۵۶
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۱۶۳	۰/۰۱۲	-۱۳/۵۸	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	FirmSize	۰/۰۰۹	۰/۰۱۵	۰/۶۰	۰/۵۴۸
فصل کاری حسابرس	Busyseason	۰/۰۱۱	۰/۰۳۹	۰/۲۸	۰/۷۷۹
C		-۰/۰۴۷	۰/۱۵۱	-۰/۳۱	۰/۷۵۶
ضریب تعیین		۰/۱۲۵			
آماره والد		۱۳۲/۰۵			
سطح معناداری		۰/۰۰۰			

بحث و نتیجه‌گیری

توجه به نیروی انسانی در سازمان‌ها بویژه روحیه و انگیزه آن‌ها حائز اهمیت و مورد توجه نگاه محققان است. این موضوع در موسسات حسابرسی نیز صدق می‌کند. موسسات حسابرسی، وظیفه اعمال نظارت مالی بر شرکت‌ها و حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی را بر عهده دارند. موفقیت این سازمان‌ها نیز به روحیه، انگیزه و رضایت نیروی انسانی آن‌ها وابسته است، به بیان دیگر کارایی و اثربخشی موسسات حسابرسی تحت تاثیر کارایی و اثر بخشی حسابرسان است و کارایی و اثربخشی حسابرسان متاثر از عوامل متفاوتی نظیر فشار زمان و حجم کار، میزان دستمزد، مسیولیت و ... است. این امر موجب شده است که نگرانی‌های قانونی زیادی در رابطه با حجم کاری حسابرس مطرح شود. بنابراین هدف پژوهش حاضر بررسی تجربی رابطه بین بکارگیری حسابرسان پرمشغله و کیفیت گزارشگری مالی (و به طور خاص بُعد مدیریت سود)

می‌باشد. همچنین این پژوهش، به بررسی نقش کمیته حسابرسی در رابطه اخیرالذکر می‌پردازد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول بیانگر آن است که بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان پر مشغله مورد حسابرسی قرار می‌گیرند میزان مدیریت سود تعهدی بیشتر است. این نتیجه موافق با نظریه توجه محدود است که به عنوان نظریه پایه پژوهش به منظور آزمون نقش مشغله کاری شرکای موسسات حسابرسی بر کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان به کار برده شده است. طبق نظریه توجه محدود میزان توجهی که یک فرد به یک کار یا موضوع تخصیص می‌دهد منجر به کاهش توجه همان فرد به سایر کارها یا موضوعات می‌شود چرا که این امر ناشی از توانایی محدود بشر در انجام چندین کار به طور همزمان است. به عبارت دیگر زمانی که فردی به طور همزمان کارهای متعددی را انجام می‌دهد، آن شخص به ناچار تمرکزش بر سایر کارها را از دست می‌دهد. در راستای نظریه توجه محدود، مشغله کاری شریک حسابرسی ممکن است منجر به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت پایین شود. این یافته با یافته‌های سینگ و همکاران (۲۰۲۲) هم راستا می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود واقعی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان پر مشغله مورد حسابرسی قرار می‌گیرند میزان مدیریت سود واقعی بیشتر است. شرکای پر مشغله حسابرسی با فشارهای زمانی بیشتر به دلیل تاخیرهای گزارشگری بیشتر قادر نیستند تا بررسی دقیق تری از گزارش‌های مالی ارائه دهند. در نتیجه، انتظار می‌رود که شرکای حسابرسی پر مشغله با مدیریت سودهای واقعی بیشتر مرتبط باشند. نتایج حاصل از این فرضیه با یافته‌های سینگ و همکاران (۲۰۲۲) هم راستا می‌باشد.

کمیته حسابرسی برای اینکه بتواند اثربخش عمل کند، باید مستقل از واحد اقتصادی باشد. برای حفظ استقلال، اعضای کمیته حسابرسی باید از بین اعضای غیرموظف یا خارج از سازمان انتخاب شوند. مدیرانی که ارتباط آنها با واحد اقتصادی به گونه‌ای نباشد که به استقلال آنها خدشه‌ای وارد شود، نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد استقلال کمیته حسابرسی منجر به کاهش مدیریت سود می‌گردد. همچنین یافته‌های تحقیقات قبلی نشان دادند حسابرسان متخصص با سطوح پایین تر مدیریت سود مرتبط هستند. به عبارت دیگر وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی می‌تواند موجب کاهش مدیریت سود گردد. با اینحال نتایج پژوهش حاضر نشان داد استقلال و تخصص اعضای کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی و واقعی تاثیر معناداری ندارد.

همانگونه که نتایج آزمون فرضیات اول و دوم تحقیق حاضر نشان داد بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود تعهدی و واقعی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر در شرکت‌هایی که توسط حسابرسان پر مشغله مورد حسابرسی قرار می‌گیرند میزان مدیریت سود تعهدی و واقعی بیشتر است. بنابراین به نهادهای نظارتی نظیر سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان

حسابرسی و موسسات حسابرسی و نیز سرمایه‌گذاران بازار سرمایه پیشنهاد می‌شود این موضوع را مورد توجه قرار دهند که احتمال دستکاری و مدیریت سود در گزارشات مالی شرکت‌هایی که توسط حسابرسان پر مشغله مورد حسابرسی قرار می‌گیرند بیشتر است.

همچنین یافته‌های پژوهش مینی بر عدم اثرگذاری کیفیت کمیته حسابرسی بر رابطه بین بکارگیری حسابرسان پر مشغله و مدیریت سود، به تدوین کنندگان مقررات در بازار سرمایه کمک می‌کند تا به ارزیابی اثر بخشی الزامات ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل داخلی بورس اوراق بهادار بپردازند. سابقه محدود کمیته حسابرسی در ایران را می‌توان یکی از دلایل عدم اثر بخشی مناسب کمیته حسابرسی دانست، اما ضروری است که تنظیم‌کنندگان و تدوین‌کنندگان مقررات در ایران بر کمیته حسابرسی و فعالیت اعضای آن نظارت و سخت‌گیری بیشتری داشته باشند، تا این کمیته کار خود را به طور دقیق و مناسب انجام دهد. به این ترتیب به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود به ویژگی‌های کمیته حسابرسی دقت بیشتری نماید و با توجه به معنی دار نبودن تاثیر استقلال و تخصص کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تعهدی و واقعی در این تحقیق، انتظار می‌رود با گذشت زمان و افزایش سابقه شکل‌گیری کمیته راهبری در شرکت‌ها تحقیقاتی با دوره‌های زمانی طولانی‌تری در آینده این روابط را بررسی نموده و به بررسی آسیب شناسی و اندازه‌گیری میزان اثر بخشی آن بپردازند.

شایان ذکر است پژوهش حاضر همانند هر پژوهش دیگری با محدودیت‌هایی همراه است. یکی از این محدودیت‌ها مربوط به نحوه اندازه‌گیری متغیر حسابرسان پر مشغله می‌شود. در این پژوهش به پیروی از سینگ و همکاران (۲۰۲۲) از تعداد مشتریان هر شریک حسابرسی به عنوان معیاری از مشغله کاری حسابرس استفاده شده است. در حالیکه ممکن است برخی اوقات یک شرکت بزرگ به جای تعداد زیادی شرکت کوچک برای حسابرس ایجاد مشغله کند. به این ترتیب پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی این موضوع مورد توجه قرار گیرد.

منابع:

- تجویدی، الناز؛ قائم پناه، محسن. (۱۴۰۰). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و مدیریت سود. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴۹: ۱۷۴-۱۵۵.
- حیدری سورشجانی، زهرا؛ جودکی چگنی، زهرا. (۱۴۰۱). تاخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه مؤسسات حسابرسی، دانش حسابداری مالی، (۱): ۱۳۲-۱۱۳.
- محمد رضایی، فخرالدین؛ گل‌چهره، محمد. (۱۳۹۷). خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی، ۳۶ (۹): ۳۱-۱.
- مشایخ، شهناز؛ گنجی، حمیدرضا؛ پیری، فاطمه. (۱۴۰۱). بررسی رابطه تخصص موسسه حسابرسی در صنعت، کمیته حسابرسی و مالکیت مدیریتی با حق الزحمه حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳ (۹): ۹۲-۱۱۹.

منتی، وحید؛ شهبازی، علی. (۱۴۰۲). رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۳(۱۱): ۱۶۲-۱۳۲.

نصیرزاده، فرزانه؛ اورادی، جواد؛ رجبعلی زاده، جواد. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی، مطالعات حسابداری و حسابرسی. ۲۴: ۳۹-۵۲. Aljaaidi, K. S., & Alwadani, N. F. (2023). Audit report delay: Does directors' busyness matter? *Journal of Governance & Regulation*, 12(3), 112-119.

Bedard, J., Chtourou, S., & Courteau, L. (2004). The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management, auditing, *Journal of Practice & Theory*, 23 (2), 13-35.

Ghafran, C., O'Sullivan, N., & Yasmin, S. (2022). When does audit committee busyness influence earnings management in the UK? Evidence on the role of the financial crisis and company size. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 47, 100467.

Gul, F., Ma, S., & Lai, K. (2017). Busy auditors, partner-client tenure, and audit quality: Evidence from an emerging market. *Journal of International Accounting Research*, 16, 83-105.

Habib, A., Bhuiyan, M. B., & Sun, X. (2018). Audit partner busyness and cost of equity capital. *International Journal of Auditing*, 23, 57-72.

Hao, J., & Pham, V. T. (2024). Stuck in traffic: Do auditors price traffic congestion? *The British Accounting Review*, 56(2), 101279.

Houston, R.W. (1999). The effect of fee pressure and client risk on audit seniors time budget decisions, auditing. *Journal of practice and theory*, 18, 70-86.

Inrawati, I., Gurendrawati, E. ., & Sasmi, A. A. (2023). The effect of audit partner busyness, public accounting firm reputation, and auditor opinion on audit delay in consumer cyclical sector companies listed on the IDX. *Jurnal Revenue. Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(1), 83-96.

Jääskö, J., & Sahlström, P. (2024). Do Small Audit Clients "Pay the Price" for Audit Partner Busyness Caused by Acquisitions of Large and New Clients? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*.

Jones, J. J. (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193-228.

Krishnan, G. & Visvanathan, G. (2008). Does the SOX definition of an accounting expert matter? The association between audit committee directors' accounting expertise and accounting conservatism, *Contemporary Accounting Research*, 25(3). 57-827.

Lai, K., Sasmita, A., Gul, F., Foo, Y., & Hutchinson, M. (2018). Busy auditors, ethical behavior, and discretionary accruals quality in Malaysia. *Journal of Business Ethics*, 150, 1187-1198.

Mashayekh, S., Ganji, H., & Piri, F. (2022). Investigating the relationship between the expertise of the auditing firm in the industry, the audit committee, and managerial ownership with the audit fee. *Professional Auditing Research*, 3(9), 92-119. (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. (in persian)

Mohammad Rezaei F. (2018). Audit Failure, Audit Opinion and Auditor's Remarks: The Role of Audit Partner Busyness. *Quarterly Financial Accounting*, 9 (36). 1-31. (in persian)

Nassir Zadeh, F., Oradi, J., & Rajabalizadeh, J. (2017). Audit Committee Characteristics

and Earnings Management Through Accrual-Based. *Accounting and Auditing Studies*, 6(24), 39-52. (in persian)

Palmrose, Z.-V. (1986). Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110.

Roychowdhury, S. (2006). Earnings Management Through Real Activities Manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42(3), 335-370.

Singh, H., Sultana, N., Islam, A. & Singh A. (2022). Busy auditors, financial reporting timeliness and quality. *British Accounting Review*, 54(3), 453-486.

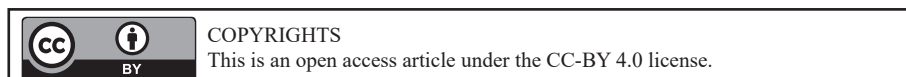
Singh, A., Singh, H., Sultana, N. & Sarowar, H. (2024). Busy Auditors and Earnings Conservatism. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4777384>

Tajvidi, E., & Ghaempanah, M. (2021). Audit Committee Characteristics and Earnings Management. *Accounting and Auditing Research*, 13(49), 155-174. (in persian)

Verma, D., Dawar, V. and Chaudhary, P. (2024), Do audit attributes impact earnings quality? Evidence from India, *Asian Journal of Accounting Research*, 9(1), 25-34.

پی‌نویس:

1. Sing et al





Using Continuous Audit Information in Risk-Based Internal Auditing Planning: A Survey of chief audit executive and Staff

Seyyed Hossein Sajjadi¹, Abbas Hooshmand kashani²

Received: 2024/07/05

Approved: 2024/11/30

Research Paper

Abstract:

Due to the diversity of risks in the corporate environment, continuous coordination of internal audit activities is required to identify related risks. Continuous auditing is one possible way to meet these requirements. In particular, the internal audit activity can use the information from the Continuous audit to continuously assess the risks. Therefore, the purpose of this study is to assess the factors related to the use of continuous audit information in risk-based internal audit planning. Accordingly, the statistical population studied in this study includes managers and employees of the internal audit Department. The data for this study was collected using questionnaires, and after excluding invalid responses, the final dataset was subjected to testing. The time frame for this research corresponds to the year 2023. The findings indicate that both data analysis and the importance of the audit committee have a positive and significant impact on the use of continuous auditing information in risk-based internal audit planning. In contrast, variables such as collaboration with external auditors, fraud detection, and rolling planning do not show a significant relationship with this usage. Moreover, when considering the five key variables—data analysis, the importance of the audit committee, collaboration with external auditors, rolling planning, and fraud detection—the highest priority, according to the respondents, is attributed to data analysis. Conversely, collaboration with external auditors is considered to have the lowest level of importance in this context.

Key Words: Continuous Audit, Internal Audit, Rolling planning, Audit Committee, Independent Auditor.

 [10.22034/JPAR.2024.2034562.1329](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2034562.1329)

1. Accounting Department, faculty management and accounting, shahid beheshti university, tehran, Iran. (Corresponding Author) sajadi@scu.ac.ir

2. PhD Student in Accounting, University of Shahid Beheshti, Tehran, Iran. abashoshmand@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک: دیدگاه سنجی از مدیران و کارشناسان حسابرسی داخلی

سید حسین سجادی^۱، عباس هوشمند کاشانی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۹/۱۰

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

با توجه به تنوع ریسک در محیط فعالیت شرکت‌ها، هماهنگی مداوم فعالیت‌های حسابرسی داخلی جهت شناسایی ریسک‌های مربوط مورد نیاز است. حسابرسی مستمر یکی از راه‌های ممکن برای تأمین این الزامات است. به طور خاص، واحد حسابرسی داخلی می‌تواند از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر برای ارزیابی پیوسته ریسک‌ها استفاده کند. لذا، هدف پژوهش حاضر دیدگاه‌سنجی از مدیران و کارشناسان حسابرسی داخلی درباره عوامل مرتبط با استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک می‌باشد. بر این اساس، جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش شامل مدیران و کارکنان واحد حسابرسی داخلی می‌باشد که حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران تعیین گردید. برای جمع‌آوری اطلاعات از پرسش‌نامه استفاده شد و در نهایت پس از حذف پرسشنامه‌های مخدوش، داده‌های نهایی مورد آزمون قرار گرفت. دوره زمانی پژوهش حاضر سال ۱۴۰۲ می‌باشد. روش پژوهش حاضر توصیفی پیمایشی می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تجزیه و تحلیل داده‌ها و اهمیت کمیته حسابرسی اثر مثبت و معناداری بر استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک دارد، لذا متغیرهای همکاری با حسابرس مستقل و کشف تقلب و برنامه‌ریزی غلتان ارتباط معناداری با آن ندارد. همچنین در بین پنج متغیر تجزیه و تحلیل داده‌ها، اهمیت کمیته حسابرسی، همکاری با حسابرس مستقل، برنامه‌ریزی غلتان و کشف تقلب، بالاترین اولویت از دید پاسخ‌دهندگان مربوط به تجزیه و تحلیل داده‌ها بوده و همکاری با حسابرس مستقل پایین‌ترین میزان اهمیت را دارا است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مستمر، حسابرسی داخلی، برنامه‌ریزی غلتان، کمیته حسابرسی، حسابرس مستقل.

 [10.22034/JPAR.2024.2034562.1329](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2034562.1329)

۱. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

sajadi@scu.ac.ir

abashoshmand@yahoo.com

۲. دانشجوی دکتری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد (حساس یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹). از طرفی با توجه به افزایش پیچیدگی سازمان‌ها، وجود حسابرسی داخلی، به عنوان بخشی از سیستم کنترل داخلی ضرورت یافته و بی‌توجهی به حسابرسان داخلی موجب افزایش تقلب در سازمان می‌شود. (پورحیدری و رضایی، ۱۳۹۱). واحد حسابرسی داخلی به دلیل آشنایی با چرخه‌ها و محیط عملیاتی شرکت می‌تواند وظایف خود را به گونه‌ای برنامه‌ریزی کند که احتمال عدم کشف تقلب کاهش یابد. برای پوشش دادن به تمام موضوعات مربوطه و کفایت کار حسابرسی داخلی، انجمن حسابرسان داخلی در استاندارد ۲۰۱۰ توصیه می‌کند که مدیر حسابرسی داخلی باید یک برنامه حسابرسی مبتنی بر ریسک تهیه کند تا با شناسایی کنترل‌هایی که دارای بیشترین انحراف است و حوزه‌هایی که بالاترین ریسک تقلب را دارد، اولویت‌های مربوط به فعالیت حسابرسی داخلی را سازگار با اهداف سازمان و متناسب با ریسک‌های شناسایی شده طراحی و پیاده‌سازی کند (انجمن حسابرسان داخلی^۱، ۲۰۱۶).

در شرایط کنونی با توجه به تنوع ریسک‌ها، شرکت‌ها بهتر است از برنامه‌ریزی غلتان جهت تدوین بودجه‌ریزی کلی خود استفاده کنند، هم‌چنین با توجه به تنوع ریسک‌ها، طرح کلی و تفصیلی حسابرسی داخلی نیز باید به‌گونه‌ای تدوین شود که قبل از شروع رسیدگی‌های محتوایی، ریسک‌ها و انحرافات با اهمیت برآورد شده و توجه کارکنان حسابرسی داخلی به مناطق پر ریسک جلب شود. در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر روش‌های سنتی، واحد حسابرسی داخلی با استفاده از روش‌های ایستا و دوره‌ای، ریسک‌ها و چرخه‌های عملیاتی یک سازمان را بررسی می‌کند (کودر^۲، ۲۰۰۵). یکی از راهکارهای افزایش انعطاف‌پذیری و پویایی برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک^۳، استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر^۴ است (اولریچ و همکاران^۵، ۲۰۲۰). حسابرسی مستمر، رویکردی است که امکان تهیه گزارش‌های حسابرسی به طور هم‌زمان با رویدادهای مالی یا دوره کوتاهی بعد از دوره مالی (بعد از وقوع رویداد) را برای حسابرسان فراهم می‌آورد.

هر چند از پیدایش حسابرسی مستمر بیش از سه دهه نمی‌گذرد، ولی پیشرفت سریع فناوری اطلاعات در چند سال گذشته، زمان‌بندی و شواهد فرآیند حسابرسی را تغییر داده و نه تنها توجه به حسابرسی مستمر به فناوری و صرفه اقتصادی را امکان‌پذیر کرده، بلکه آن را ضروری نیز ساخته است (عرب‌مازار یزدی و همکاران، ۱۳۸۵). استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر، مزایایی همچون افزایش به موقع بودن اطلاعات، پوشش ۱۰۰ درصدی معاملات یا پشتیبانی از فرآیندهای واحد حسابرسی داخلی را به همراه دارد (باکر^۶، ۲۰۰۹). نتایج پژوهش‌های پیشین نیز بیانگر آن است که هر چه واحد حسابرسی داخلی از صلاحیت بیشتری جهت انجام کارها برخوردار باشد و از داده‌های به‌روزتر استفاده کند میزان تعامل میان حسابرسان مستقل و واحد حسابرسی داخلی افزایش می‌یابد (بالدروم و همکاران^۷، ۲۰۱۳). پژوهشی که توسط گروه ای‌وای در سال ۲۰۱۸ انجام شده است، نشان می‌دهد که بهبود در شناخت و ارزیابی ریسک‌ها و کاهش احتمال تقلب از مزایای استفاده از داده‌های حسابرسی مستمر برای واحد حسابرسی داخلی است

(ای‌وای^۸، ۲۰۱۸). همچنین نتایج سایر پژوهش‌ها نیز بیانگر آن است که ۶۱٪ از سازمان‌هایی که از رویکرد حسابرسی مستمر برای اطمینان‌بخشی به گزارشات مالی خود استفاده می‌کنند، از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر برای برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک نیز بهره می‌گیرند (پروتیوتی^۹، ۲۰۱۷ و اولریچ، ۲۰۲۰). بنابراین اطلاعات ناشی از انجام حسابرسی مستمر یکی از منابع بالقوه اطلاعاتی برای برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک است. استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر جهت برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک به مدیران حسابرسی داخلی کمک می‌کند تا حوزه‌ها و چرخه‌های عملیاتی شرکت را بهتر شناسایی نموده و از این طریق منابع واحد حسابرسی داخلی را به بررسی و ارزیابی حوزه‌ها و چرخه‌هایی با بیشترین ریسک و امکان تقلب تخصیص دهند تا از این طریق انحراف‌ها و ریسک‌های عملیاتی و امکان تقلب کاهش یافته و نظارت کنترلی تقویت شود (دلویت^{۱۰}، ۲۰۱۵).

بر این اساس پژوهش حاضر به دنبال دیدگاه‌سنجی از مدیران و کارشناسان حسابرسی داخلی درباره عوامل مؤثر در بکارگیری اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک توسط واحد حسابرسی داخلی است و بر همین مبنا در پژوهش حاضر تأثیر ۵ متغیر: تجزیه و تحلیل داده‌ها، اهمیت کمیته حسابرسی، تعامل با حساب‌رسان مستقل، برنامه‌ریزی غلتان و کشف تقلب را در استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در حسابرسی مبتنی بر ریسک ارزیابی خواهیم کرد. با عنایت به مطالب صدرالاشاره سوال پژوهش بدین شکل تدوین می‌گردد: چه عواملی بر استفاده حساب‌رسان داخلی از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک تأثیر می‌گذارد؟ همچنین در پژوهش حاضر به منظور بررسی تأثیر ابعاد سازمانی و حرفه‌ای بر استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر در حسابرسی مبتنی بر ریسک، تأثیر نوع شرکت (بورسی یا غیر بورسی)، سابقه کار و پست سازمانی (مدیر یا کارشناس) را در استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک بررسی خواهیم کرد. در همین زمینه وسرهللی و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی پذیرش و قبول حسابرسی مستمر توسط حساب‌رسان داخلی پرداختند، اما آن‌ها تأثیر متغیرهایی فردی (سابقه کاری، پست سازمانی) و نوع شرکت را در بررسی‌های خود مورد توجه قرار نداده‌اند، لذا پژوهش حاضر به دلیل بررسی ترکیبی از عوامل فردی و سازمانی در استفاده واحد حسابرسی داخلی از اطلاعات حسابرسی مستمر در حسابرسی مبتنی بر ریسک از پژوهش‌های پیشین متمایز بوده و زمینه جدیدی برای انجام پژوهش‌های حسابرسی ایجاد می‌کند. همچنین با انجام این پژوهش موضوعی جدید در پژوهش‌های حسابرسی ایجاد می‌شود که تاکنون به این شکل مورد بررسی قرار نگرفته بود. از طرفی نمونه مورد بررسی ما شامل حساب‌رسان داخلی شاغل در شرکت‌های بورسی و غیر بورسی می‌شود و این تمایز می‌تواند ابعاد ارائه اطلاعات به ذی‌نفعان مختلف و تأثیر الزامات بورسی را در استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک نشان دهد.

همچنین در بیان اهمیت و ضرورت پژوهش می‌توان بیان کرد در شرایط فعلی اقتصادی کشورمان دسترسی به اطلاعات به هنگام برای شرکت‌ها برای مواجهه با ریسک‌های محیط تجاری بسیار

با اهمیت است، لذا مشاهده می‌شود که حسابرسان داخلی در کشور کمتر تمایل به استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در حسابرسی مبتنی بر ریسک دارند و به نظر می‌رسد که هنوز عوامل محرک و موانع پیش روی آن شناسایی نشده و شناسایی آنها می‌تواند به سیاستگذاران در رفع موانع و پیاده‌سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک و استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در بین حسابرسان داخلی کمک نماید. نهایتاً با آگاهی از مزایایی که اطلاعات حسابرسی مستمر برای شرکت‌ها در مواجهه با ریسک‌های مختلف به همراه می‌آورد، می‌توان شرکت‌ها را ترغیب به استفاده از این روش حسابرسی کرد تا با استفاده از اطلاعات این روش حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی بتواند رسیدگی‌های مؤثرتری داشته و در راستای کاهش هزینه‌های نمایندگی در راستای منافع ذی‌نفعان گام بردارد و اعتماد ذی‌نفعان را به عوامل راهبری شرکتی در شرکت تقویت کرد.

ساختار مقاله در ادامه بدین شکل خواهد بود که در قسمت دوم مبانی نظری مربوط به حسابرسی مستمر و هر کدام از فرضیه‌های پژوهش ارائه خواهد شد؛ در قسمت سوم پیشینه‌ی تحقیق مربوط به موضوع حاضر مرور خواهد شد؛ در قسمت چهارم روش‌شناسی پژوهش ارائه خواهد شد و در قسمت آخر نیز با بیان یافته‌های پژوهش و ارائه پیشنهادها، پژوهش به پایان می‌رسد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

امروزه حرفه حسابرسی، استفاده از مدل گزارشگری مستمر را پذیرفته و خود را مهیای مواجهه با این فضای کاملاً متفاوت گزارش‌دهی می‌کند. رویکرد سنتی حسابرسی که بر انتخاب نمونه‌ای از معاملات و رویدادها و انجام آزمون‌های بررسی جزئیات آنها تمرکز دارد در مدل گزارش‌دهی ادواری می‌تواند کارآمد باشد. اما در مدل گزارشگری مالی مستمر که آزمون‌های مرتبط با معاملات و مانده‌ها باید به صورت روزانه انجام شود، استفاده از رویکردهای سنتی حسابرسی امکان‌پذیر نیست (عرب مازار یزدی، ۱۳۸۵). حسابرسی مستمر رویکردی است که امکان تهیه گزارش‌های حسابرسی به طور همزمان با رویدادهای مالی یا بعد از یک دوره کوتاه از انجام رویدادهای مالی را برای حسابرسان مستقل فراهم آورده و فاصله زمانی وقوع رویداد و اظهار نظر حسابرس در مورد آن موضوع را از بین می‌برد. در حسابرسی مستمر، گردش اطلاعات در سیستم حسابداری مشتری با استفاده از امکانات نصب شده در سیستم حسابداری مشتری برای حسابرس نمایش داده می‌شود. بنابراین حسابرسی مستمر انحراف از کنترل‌ها را در زمان وقوع، کشف می‌کند و قبل از تأثیرگذاری آن بر سازمان، آن را اصلاح می‌کند. این امر باعث بهبود تدریجی محیط و نظارت کنترلی در سازمان می‌شود (لینگ یو و همکاران^{۱۲}، ۲۰۰۷). در ادامه، مبانی و پشتوانه نظری و تجربی مربوط به هر یک از فرضیه‌های پژوهش شرح داده می‌شود.

۲-۱- تجزیه و تحلیل داده‌ها

تغییرات سریع فناوری اطلاعات، گسترش همه‌جانبه سیستم‌های کاربرپسند^{۱۳} و تمایل عظیم سازمان‌ها در تهیه و اجرای سیستم‌ها و نرم‌افزارهای جدید و روزآمد، سبب شده تا رایانه‌ها خیلی آسان‌تر و وسیع‌تر از گذشته مورد استفاده قرار گیرند و وظایف حسابداری در مقایسه با گذشته

سریع‌تر و با دقت بیشتری انجام شود (عرب مازار یزدی و محمدی استخری، ۱۳۸۵). تجزیه و تحلیل داده‌ها^{۱۴}، به معنای استخراج داده‌ها با استفاده از قطعه‌های اطلاعاتی درون ساختار اصلی داده‌ها، به‌جای قالب سابقه‌ها است. ابزار پاور ویو و اکسل مثال ساده‌ای از برنامه‌های مربوط به تجزیه و تحلیل داده‌ها است، این برنامه‌ها می‌توانند داده‌ها را جدا سازی، تکه تکه و مرتب کرده و در قالب اشکال و نمودارهای گوناگون به تصویر بکشند (معنوی مقدم، ۱۳۹۶). واحد حسابرسی داخلی باید برای کاهش ریسک‌ها و بهبود کنترل‌های داخلی سازمان تمام حوزه‌ها و چرخه‌های عملیاتی و مالی سازمان را شناسایی و در جهت کاهش ریسک با استفاده از تحلیل داده‌های کسب شده تلاش کند. تحلیل‌گری داده‌ها ابزاری است که معمولاً قبل از تدوین طرح کلی و طرح تفصیلی حسابرسی برای بهبود برنامه‌ریزی در انجام عملیات حسابرسی استفاده می‌شود (بیکر، ۲۰۰۹). طبق بیانیه انجمن حسابرسان داخلی در سال ۲۰۱۶ حسابرسان داخلی باید ریسک فناوری اطلاعات را شناسایی کرده و دانش و فنون حسابرسی مبتنی بر فن‌آوری اطلاعات را به‌دست آورند. هم‌چنین، استاندارد ۱۲۲۰ انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسان داخلی را ملزم به استفاده از حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات و سایر تکنیک‌های تجزیه و تحلیل داده می‌کند. تجزیه و تحلیل داده‌ها مزایای مختلفی هم‌چون، افزایش کارایی حرفه حسابرسی، گسترش دامنه رسیدگی یا شناسایی روندها را برای حسابرسان مستقل و داخلی فراهم می‌آورد. نتایج برخی از پژوهش‌ها بیانگر این موضوع است که تحلیل‌گری داده‌ها استقلال حسابرسان داخلی را افزایش می‌دهد (بیکر، ۲۰۰۹). هم‌چنین نتایج سایر پژوهش‌ها نیز بیانگر آن است که استفاده از فناوری‌های مربوط به تحلیل‌گری داده‌ها باعث افزایش کارایی واحدهای حسابرسی داخلی می‌شود (به عنوان مثال اولریچ و همکاران، ۲۰۲۰). بدیهی است استفاده از داده‌های مختلف در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی به حسابرسان داخلی کمک می‌کند تا روش‌های پیشرفته‌ای از حسابرسی همچون حسابرسی مبتنی بر ریسک را در فرآیند حسابرسی خود بگنجانند و داده‌ها را به عنوان یک مؤلفه اصلی در کار خود ادغام کنند (بیکر، ۲۰۰۹).

توانایی سازمان‌ها در جهت انجام تجزیه و تحلیل داده‌ها اهمیت زیادی برای توسعه مهارت‌های تحلیلی دارد. نقطه شروع توسعه مهارت‌های تحلیلی و سیستم‌های مبتنی بر فناوری اطلاعات برای واحد حسابرسی داخلی، دستیابی به یک راه‌حل مستمر برای انجام حسابرسی داخلی است (گارتنر^{۱۵}، ۲۰۱۸). بسیاری از واحدهای حسابرسی داخلی ارزش و مزایای استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر در فرآیند حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک را درک می‌کنند، با این حال این واحدها فاقد منابع مالی و انسانی یا توانایی طراحی و اجرای فرآیندهای حسابرسی مستمر بوده و در نتیجه، بسیاری از این واحدها کار خود را با استفاده مؤثر از تحلیل‌گری داده‌ها شروع می‌کنند تا مسیر خود را به سمت فرآیندهای بالقوه تکرارپذیر و پایدار حسابرسی مستمر آغاز کنند.

انجام تجزیه و تحلیل داده‌ها، روش‌های تحلیلی و در نهایت انجام حسابرسی مستمر می‌تواند به حسابرسان داخلی کمک کند تا از اطلاعات حاصل از آن برای شناسایی و ارزیابی ریسک‌های مبتنی بر واقعیت استفاده کنند و پوشش ریسک پویاتری در روند برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک

ایجاد کنند. روش‌های تحلیلی بخش مهمی از ارزیابی و برآورد خطر در حسابرسی است و شامل ارزیابی اطلاعات مالی با استفاده از تجزیه و تحلیل و مقایسه بین داده‌های مالی و غیرمالی است. تجزیه و تحلیل داده‌ها و روش‌های تحلیلی با استفاده از اطلاعاتی که تولید می‌کند، یک نقطه شروع برای اجرای حسابرسی مستمر است (اولریچ و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین نتایج پژوهش‌های پیشین بیانگر آن است که میان استفاده از تجزیه و تحلیل داده‌ها و ارزش افزوده گزارشات ارائه شده توسط واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد (رومینا و همکاران^{۱۶}، ۲۰۲۱). با توجه به مفاهیم بیان شده می‌توان این‌گونه نتیجه‌گیری کرد، شرکت‌هایی که از روش‌ها و ابزارهای مربوط به تحلیل داده‌ها استفاده می‌کنند تمایل بیشتری برای استفاده از داده‌های به دست آمده از حسابرسی مستمر دارند تا با استفاده از تحلیل این داده‌های به هنگام بتوانند برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک را انجام دهند. بنابراین فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه اول: تجزیه و تحلیل داده‌ها در واحد حسابرسی داخلی، تأثیر مثبتی بر استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک دارد.

۲-۲- اهمیت کمیته حسابرسی برای واحد حسابرسی داخلی

کمیته حسابرسی یکی از کمیته‌های تخصصی هیأت‌مدیره است. این کمیته از سه تا پنج عضو که اکثریت آن‌ها مستقل و دارای تخصص مالی هستند، با انتخاب و انتصاب هیئت مدیره تشکیل می‌گردد. مسئولیت اصلی کمیته، کمک به هیأت‌مدیره در ایفای مسئولیت نظارت بر کیفیت و یکپارچگی درستی حسابداری، گزارشگری مالی و حسابرسی موسسه مالی و همچنین مناسب بودن کنترل‌های داخلی و رعایت قوانین و مقررات است (سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، ۱۳۹۱). در ادامه برخی از مسئولیت‌های کمیته حسابرسی که مرتبط با واحد حسابرسی داخلی است بیان می‌شود:

- ارزشیابی و توصیه به هیأت‌مدیره در خصوص حفظ و تداوم بهره‌گیری از خدمات حسابرسان داخلی در راستای سیاست‌های تدوین یافته در خصوص حسابرسی داخلی و برون‌سپاری آن. حسابرسان داخلی باید نهایتاً به کمیته حسابرسی به‌عنوان نماینده هیأت‌مدیره پاسخ‌گو باشند.
- نظارت بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی، شامل: ۱. بحث پیرامون نقش‌ها و مسئولیت‌های مربوط به عملیات حسابرسی داخلی با مدیریت و حسابرسان داخلی ۲. مرور ارزیابی‌های سالانه انجام شده پیرامون ریسک و کنترل‌های داخلی سازمان ۳. بازبینی و تصویب اهداف، طرح حسابرسی، برنامه‌ها و منابع در نظر گرفته شده برای حسابرسی داخلی ۴. مرور گزارش‌های حسابرسی داخلی و پاسخ‌های ارائه شده از سوی مدیریت ۵. بحث پیرامون کیفیت و کفایت رعایت کنترل‌های داخلی سازمان با مدیریت و حسابرسان داخلی (لی هونگ و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۶).

بنا به تعریف ارائه شده از سوی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی فعالیتی مستقل، اطمینان‌بخش، واقع‌بینانه و مشاوره‌ای است که برای ارزش‌افزایی 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

اهدافش یاری می‌رساند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶).

هم‌چنین شواهد ناشی از پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد برای اعضای کمیته حسابرسی، ارزیابی کنترل‌های داخلی شرکت بعد از مسئولیت کمیته در قبال بررسی صورت‌های مالی، بیشترین اهمیت را دارد (کریشنان و ویسواناتان^{۱۸}، ۲۰۰۵). همچنین صفرزاده و کریم‌داد (۱۳۹۹) در پژوهش خود اینگونه بیان کردند که خودکارآمدی، امید، انعطاف‌پذیری، حمایت و استقلال حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر شجاعت اخلاقی آنان دارد. نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی منجر به تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی می‌شود (منتی و شهبازی، ۱۴۰۲). از دیدگاه کمیته حسابرسی پنج عامل صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی، ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل، پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی و استقلال واحد حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی اثر مثبت و معناداری دارند اخروی جوقان و همکاران (۱۳۹۷). لذا شایان ذکر است که یکی از مشکلات تحقیق در این زمینه شناسایی معیارهای عمومی درباره تأثیر کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی است، در همین زمینه در نتایج پژوهش‌های پیشین بیان شده است که بین ویژگی‌های اندازه کمیته حسابرسی و تخصص کمیته حسابرسی با ضعف در کنترل‌های داخلی رابطه منفی و معناداری وجود دارد (قائمی و همکاران، ۱۳۹۹).

به دلیل ماهیت گزارش‌های واحد حسابرسی داخلی، علاقه زیادی به نتایج و گزارش‌های این واحد وجود دارد. استاندارد ۱۱۱۱ انجمن حسابرسان داخلی ایجاب می‌کند که مدیران ارشد حسابرسی داخلی باید علاوه بر ارتباط با هیئت‌مدیره با کمیته حسابرسی نیز ارتباط برقرار کرده و تعامل کنند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶).

نتایج پژوهش‌های پیشین بیانگر آن است که وجود کمیته حسابرسی باعث بهبود عملکرد حسابرسی داخلی (از طریق فراهم آوردن منابع برای انجام کار) می‌شود و حسابرسی داخلی نیز نقش کمیته حسابرسی را در نظارت تسهیل می‌کند (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۵). نتایج برخی از پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که بیشتر واحدهای حسابرسی داخلی به طور دوره‌ای به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند (پراویت و همکاران^{۱۹}، ۲۰۰۹). ارائه گزارش واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی باعث افزایش استقلال این واحد (حسابرسی داخلی) می‌شود (کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون ترویدی^{۲۰}، ۱۹۹۴). کمیته حسابرسی به عنوان یک نهاد نظارتی، به گزارش‌ها و اطلاعات به‌هنگام و قابل درک نیازمند است، بنابراین استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک می‌تواند منجر به شناسایی به‌هنگام انحرافات توسط حسابرسی داخلی شده و گزارش‌های ارائه شده واحد حسابرسی داخلی را به کمیته حسابرسی را مربوط تر کند. لذا هرچه گزارشات ارائه شده توسط واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار باشد، می‌توان انتظار داشت که این موضوع تأثیر مثبتی بر استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک داشته باشد. با توجه به مفاهیم بیان شده فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه دوم: افزایش اهمیت گزارش‌های حسابرسی داخلی برای کمیته حسابرسی، تأثیر مثبتی بر استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک دارد.

۲-۳- تعامل و همکاری با حسابرسان مستقل

حسابرس مستقل به تنهایی مسئول ارائه اظهار نظر درباره صورت‌های مالی و تعیین نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی است. اما از آنجا که برخی از ابزارهای دستیابی به هدف‌های مورد نظر حسابرس مستقل و حسابرس داخلی یکسان است، پاره‌ای از کارهای واحد حسابرسی داخلی می‌تواند در تعیین نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی برای حسابرسان مستقل مفید باشد. وجود یک واحد حسابرسی داخلی مؤثر معمولاً سبب تعدیل نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روش‌های رسیدگی می‌شود (استاندارد ۶۱۰ حسابرسی).

حسابرسان مستقل با ارزیابی موارد زیر می‌توانند از کار واحد حسابرسی داخلی برای مقاصد حسابرسی مستقل استفاده کنند: ۱. میزان پشتیبانی جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی از بی‌طرفی حسابرسان داخلی ۲. میزان صلاحیت واحد حسابرسی داخلی ۳. اینکه واحد حسابرسی داخلی از رویکردی منظم و روش‌مند، شامل کنترل کیفیت استفاده می‌کند یا خیر (استاندارد ۶۱۰ حسابرسی). همان‌گونه که در بالا اشاره شد، میزان صلاحیت حرفه‌ای واحد حسابرسی داخلی می‌تواند تأثیر مثبتی بر استفاده از گزارشات حسابرسان داخلی برای حسابرسان مستقل داشته باشد، بنابراین میزان مربوط بودن گزارشات حسابرسی داخلی و استفاده از رویکرد روش‌مند توسط واحد حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی بر استفاده از اطلاعات این واحد توسط حسابرسان مستقل می‌گذارد. هم‌چنین نتایج سایر پژوهش‌ها بیانگر آن است که استفاده از اطلاعات واحد حسابرسی داخلی توسط حسابرسان مستقل می‌تواند باعث کاهش ریسک دعوی حقوقی، افزایش کارایی حسابرسی، کاهش هزینه‌های حسابرسی و بهبود گزارش‌های حسابرسی شود (بام‌آلدر و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۳).

استاندارد حسابرسی شماره ۵ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی^{۲۲} (۲۰۰۷)، حسابرسان مستقل را پس از بررسی صلاحیت واحد حسابرسی داخلی، به استفاده از گزارشات حسابرسی داخلی تشویق می‌کند. با توجه به مفاهیم بیان شده، حسابرسان مستقل انگیزه لازم برای استفاده از نتایج واحد حسابرسی داخلی را در کارهای خود دارند. هم‌چنین استفاده از نتایج واحد حسابرسی داخلی توسط حسابرسان مستقل، می‌تواند به عنوان شاخصی برای نشان دادن کیفیت کار واحد حسابرسی داخلی به مدیران بنگاه باشد و این موضوع از منظر واحد حسابرسی داخلی بسیار با اهمیت است. در مجموع، واحد حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل تمایل دارند که به کارهای یکدیگر اعتماد کنند. هم‌چنین نتایج پژوهش‌های پیشین بیانگر آن است که تعامل و همکاری با حسابرس مستقل بر استفاده از داده‌های حسابرسی مستمر در جریان برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک اثرگذار است (اولریچ و همکاران، ۲۰۲۱). صلاحیت حرفه‌ای، کیفیت کار انجام شده، مراقبت حرفه‌ایی و سطح ریسک ذاتی توسط حسابرسان داخلی، رابطه‌ی مثبت معناداری با اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد آنان دارد (نیکبخت و معاذی نژاد، ۱۳۸۸).

با توجه به مفاهیم بیان شده قابل درک است که هر چه اطلاعات و گزارش‌های ارائه شده توسط واحد حسابرسی داخلی به‌هنگام‌تر و مبتنی بر شناسایی انحرافات باشد، میزان استفاده از این گزارشات توسط حسابرسان مستقل افزایش می‌یابد در این زمینه مالاسکو و ساتون^{۳۳} در پژوهشی که در سال ۲۰۱۵ انجام دادند به این نتیجه رسیدند که استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر توسط واحد حسابرسی داخلی برای برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک، باعث افزایش استفاده از گزارشات واحد حسابرسی داخلی توسط حسابرسان مستقل می‌شود. با توجه به مفاهیم بیان شده و بیان اهمیت تعامل بین واحد حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی در تلاش هستند تا با ارائه گزارشات مربوط با استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر و استفاده از این اطلاعات توسط حسابرسان مستقل، استقلال و جایگاه سازمانی خود را بهبود بخشند، لذا می‌توان فرضیه سوم پژوهش را به شکل زیر بیان کرد:

فرضیه سوم: افزایش تعامل با حسابرسان مستقل، تأثیر مثبتی بر استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک دارد.

۲-۴- برنامه‌ریزی غلتان

برنامه‌ریزی غلتان از اواسط دهه ۱۱۷۱ مورد توجه قرار گرفت. این روش این امکان را فراهم می‌کند که در شرایط عدم اطمینان از درآمدها، تخصیص منابع برحسب اولویت هزینه‌ها انجام شود. در این شیوه ابتدا هزینه‌های موردنیاز هریک از برنامه‌ها براساس میزان ضرورت و اولویت فعالیت‌ها طبقه‌بندی شده تا با توجه به حصول درآمدها، به ترتیب اولویت هریک از هزینه‌ها، تخصیص یابد. برنامه‌ریزی غلتان دائماً بصورت پیوسته بازنگری شده و اطلاعات آن براساس آخرین تغییرات بروز و به‌هنگام می‌گردد و با گذشت هر دوره مثال سه ماهه، یک دوره سه ماهه جدید بدان اضافه می‌شود بشکلی که مدیریت همواره بودجه یا برنامه‌ریزی یکساله را بصورت تجدیدنظر شده در اختیار دارد (آرنش و چپمن، ۲۰۰۴).

واحد حسابرسی داخلی برای این‌که وظایف خود را به نحو مطلوب انجام دهد و اولویت‌های کار خود را با اهداف واحد تجاری سازگار کند باید منابع و زمان خود را صرف انجام بررسی‌های هدفمند و ارائه مشاوره به‌هنگام در مورد ریسک‌ها، چرخه‌های عملیاتی و گزارشات مالی و غیر مالی کند. برای این‌که واحد حسابرسی داخلی بتواند به نحو مطلوب این وظایف را انجام دهد، باید برنامه‌ی چند ساله‌ای تهیه کند که شامل اهداف فعالیت حسابرسی و دستورالعمل انجام کار برای هر یک از کارکنان واحد حسابرسی داخلی باشد. انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۶) مدیران ارشد حسابرسی را ملزم به بررسی دوره‌ای این اهداف و دستورالعمل‌ها نموده و بیان می‌کند مدیران حسابرسی در صورت لزوم، برای شناسایی و پاسخگویی به ریسک‌های در حال تغییر سازمان می‌توانند این اهداف و برنامه حسابرسی را مورد بازبینی قرار دهند. به دلیل افزایش رقابت میان شرکت‌ها، کاهش مقررات نظارتی و رشد صنعت خدمات، ریسک‌هایی که سازمان در طول زمان با آن مواجه می‌شود همواره در حال تغییر بوده و دیگر برآورد ریسک برای یک

دوره زمانی بلندمدت ارزش افزوده‌ای برای سازمان فراهم نمی‌آورد، لذا در این شرایط شناسایی و ارزیابی ریسک‌ها باید به صورت مستمر و پیوسته در فواصل زمانی کوتاه‌مدت انجام گیرد (جلیل‌وند و همکاران، ۱۳۹۸). به دلیل تغییرات پیوسته و مداوم ریسک‌هایی که سازمان در طول زمان با آن مواجه می‌شود، برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک برای واحد حسابرسی داخلی دشوارتر شده و برای پوشش عدم اطمینان و پیچیدگی شرکت‌ها به یک طرح حسابرسی انعطاف‌پذیر نیاز است (اولریچ و همکاران، ۲۰۲۰).

با توجه به تنوع و تغییر مداوم ریسک‌هایی که شرکت در طول زمان با آن مواجه است، لازم است شرکت به طور مداوم به کنترل و ارزیابی ریسک‌ها بپردازد. ارزیابی سالانه ریسک توسط واحد حسابرسی داخلی نه تنها کافی نبوده بلکه به دلیل اینکه امکان بروز ریسک‌هایی ناشناخته و از پیش تعیین نشده وجود دارد می‌تواند خطرناک باشد. در چنین شرایطی نظارت و ارزیابی مستمر ریسک‌ها توسط واحد حسابرسی داخلی کافی نیست و واحد حسابرسی داخلی باید برای اعمال تغییرات بالقوه ناشی از تغییر در شرایط محیطی و ریسک‌های سیستماتیک در برنامه حسابرسی، برنامه حسابرسی را با توجه به نتایج حاصل از حسابرسی مستمر تعدیل کند. در چنین شرایطی یک واحد حسابرسی داخلی پویا و با صلاحیت نباید صرفاً از برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک سالانه استفاده کند، بلکه باید برای برآورد و ارزیابی ریسک و تدوین برنامه حسابرسی مبتنی بر ریسک از ابزارهای برنامه‌ریزی به‌هنگام و انعطاف‌پذیر همچون برنامه‌ریزی غلتان استفاده کند. همچنین نتایج پژوهش‌های پیشین بیانگر آن است که ارتباطی معنا دار بین نقش فعال حسابرسی داخلی در پیاده‌سازی مدیریت ریسک بنگاه و عضویت شرکت‌ها در صنعت مالی، وجود دارد (محمدی و خسروی، ۱۳۹۲).

لذا در صورتی که واحد حسابرسی داخلی، برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک را بر اساس برنامه‌ریزی غلتان انجام دهد، در هر زمان می‌تواند برنامه حسابرسی را تعدیل کند. واحدهای حسابرسی داخلی پویا تمایل دارند که جهت برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک به اطلاعات حسابرسی مستمر اعتماد کنند، خصوصاً اینکه اطلاعات ناشی از حسابرسی مستمر باعث شناسایی و ارزیابی مداوم و پیوسته ریسک‌های سازمانی می‌شود (پروتیویتی، ۲۰۱۷). با توجه به مفاهیم بیان شده می‌توان انتظار داشت چنانچه واحد حسابرسی داخلی برای برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک از رویکرد برنامه‌ریزی غلتان استفاده کند، استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک موضوعیت بیشتری پیدا کند. لذا می‌توان فرضیه چهارم پژوهش را به شرح زیر تدوین کرد:

فرضیه چهارم: افزایش استفاده از رویکرد برنامه‌ریزی غلتان توسط واحد حسابرسی داخلی، تأثیر مثبتی بر استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک دارد.

۲-۵- کشف تقلب

یکی از وظایف مهم حسابرسی داخلی ارائه خدمات اطمینان بخشی اثربخش و بررسی بی‌طرفانه مدارک به منظور ارزیابی مستقل فرآیندهای نظام راهبری شرکتی، کنترل‌های داخلی و مدیریت

ریسک مبتنی بر کشف، پیشگیری تقلب با هدف به حداقل رساندن آن می‌باشد (خجسته و وادی‌زاده، ۱۴۰۰). وجود اقدامات نظارتی نقش اساسی در پیش‌گیری و کشف تقلب دارد. این اقدامات می‌تواند اشکال مختلف به خود بگیرد و به شکل درون یا برون سازمانی و تحت نظارت هیأت‌مدیره انجام شود. استاندارد شماره ۱۲۰۰ حسابرسی داخلی امریکا مقرر می‌دارد واحد حسابرسی داخلی باید دانش کافی برای اندازه‌گیری خطر تقلب و روش‌های مدیریت خطر تقلب توسط سازمان را داشته باشد. حسابرسان داخلی خطرهایی را که سازمان با آن مواجه است را از طریق آزمون‌های مناسب در برنامه حسابرسی خود ارزیابی می‌کنند. برخلاف حسابرسان مستقل که بر شناسایی تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی متمرکز هستند، حسابرسان داخلی به دلیل این که حضور مداوم‌تری در سازمان دارند معمولاً در جایگاه بهتری هستند تا نشانه‌های تقلب در سازمان را کشف کنند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶).

استانداردهای حسابرسی داخلی، استاندارد ۱۲۱۰، صلاحیت بند الف ۲- استاندارد ۲۱۲۰ - مدبریت خطر بند الف ۲ و استاندارد ۲۲۱۰ - اهداف اجرای کار، بند الف ۲- مرتبط‌ترین استانداردهایی است که به موضوع مسئولیت حسابرسان داخلی در رابطه با خطر تقلب می‌پردازد. شیوه‌های مختلفی از تقلب در سازمان مشاهده می‌شود (بیک و هوگیمستر، ۲۰۱۷) که از جمله آن صورت‌های مالی متقلبانه، تقلب کارکنان، فروشندگان، مشتریان و تقلب‌های سرمایه‌گذاری است (ملک شیرآبادی و همکاران، ۱۳۹۹). نقش حسابرسان داخلی در زمینه مدیریت خطر تقلب می‌تواند شامل موارد زیر باشد: بررسی اولیه یا کامل اقدامات مظنون به تقلب، تحلیل ریشه‌ای ایجاد آن تقلب، توصیه‌هایی برای بهبود کنترل‌های مرتبط، بررسی خطوط گزارش موارد مشکوک و برگزاری دوره‌های ارتقای آموزه‌های اخلاقی در کارکنان (کودر، ۲۰۰۵). همچنین یافته‌های پژوهش‌های پیشین بیانگر آن بود که تجربه حسابرسان داخلی بر احتمال تقلب، تأثیر منفی و معناداری دارد (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابرسان برای انجام چنین وظایفی موظفند مهارت‌ها و صلاحیت‌های کافی در زمینه‌های طرح‌های تقلب، تکنیک‌های رسیدگی و آشنایی با قوانین و مقررات، احراز کنند (معینی و همکاران^{۲۴}، ۲۰۱۹). حسابرسان داخلی ممکن است حسابرسی را به سمت بررسی استفاده‌های نادرست از دارایی‌ها و ارائه نادرست اطلاعات هدایت کنند. این کار ممکن است شامل استفاده از تکنیک‌های رایانه‌ای هم‌چون تجزیه و تحلیل داده‌ها برای کشف انواع خاصی از تقلب، و استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر باشد (کودر، ۲۰۰۵). همان‌گونه که اشاره شد واحد حسابرسی داخلی برای توسعه رسیدگی‌های خود و کاهش احتمال تقلب‌های کشف نشده در سازمان می‌تواند از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر استفاده کند. به‌هنگام بودن اطلاعات دریافت شده از حسابرسی مستمر، زمینه‌های خطر تقلب را شناسایی کرده، لذا واحد حسابرسی داخلی می‌تواند بلافاصله با تعدیل به‌موقع برنامه‌ریزی حسابرسی نقاط پر ریسک را تحت پوشش رسیدگی‌های خود قرار دهد. در نتیجه، استفاده‌ی واحد حسابرسی داخلی از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌تواند احتمال کشف نشدن تقلب‌های احتمالی را در

فعالیت‌های حسابررسی داخلی کاهش دهد (آبوت و همکاران^{۲۵}، ۲۰۱۶). با توجه به مفاهیم بیان شده، فرضیه پنجم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه پنجم: افزایش استفاده از گزارشات واحد حسابررسی داخلی برای کشف تقلب، تأثیر مثبتی بر استفاده از اطلاعات حسابررسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابررسی مبتنی بر ریسک دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

۳-۱- روش پژوهش

پژوهش حاضر کمی بوده و به دنبال تجزیه و تحلیل روابط بین متغیرهای مربوطه است. هم‌چنین این پژوهش از منظر روش تحقیق، از نوع توصیفی-پیمایشی است. داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده است. پرسش‌نامه استفاده شده در پژوهش حاضر استاندارد بوده است. پرسشنامه استفاده شده در دو بخش طراحی شده است، بخش اول شامل ویژگی‌های جمعیت شناختی مانند سن، جنسیت، تحصیلات، سابقه کاری، نوع صنعت، رده سازمانی و نوع شرکت (بورسی یا غیر بورسی) می‌باشد و بخش دوم پرسشنامه، گویه‌های مربوط برای اندازه‌گیری میزان استفاده از داده‌های حاصل از حسابررسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابررسی داخلی مبتنی بر ریسک (متغیر وابسته) و تجزیه و تحلیل داده‌ها، اهمیت کمیته حسابررسی، همکاری با حسابررس مستقل، برنامه‌ریزی غلتان و کشف تقلب (متغیرهای مستقل) می‌باشد. سؤالات پرسشنامه براساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت با دامنه (کاملاً مخالفم) تا (کاملاً موافقم) طراحی شده است.

در عملیاتی کردن هر یک از متغیرهای ذکر شده از طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای استفاده شده است. لذا برای پاسخ هر سؤال، اعداد یک تا ۵ به گزینه‌های کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم اختصاص می‌یابد و سپس امتیاز سوالات مربوط به یک متغیر جمع شده و حاصل بر تعداد سؤالات تقسیم می‌گردد تا مقدار متغیر بر حسب عددی بین یک تا ۵ محاسبه شود. به طور مثال برای محاسبه مقدار متغیر استفاده از داده‌های حاصل از حسابررسی مستمر، امتیازات ۴ سؤال یعنی سؤالات ۱، ۲، ۳، ۴ را جمع و سپس بر عدد ۴ (تعداد سؤالات) تقسیم می‌نماییم و عدد به دست آمده که بین ۱ تا ۵ می‌باشد، بیانگر مقدار این متغیر خواهد بود.

از طرفی برای تعیین نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف اسمیرنوف^{۲۶} استفاده گردید و سپس برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون استفاده شده است. هم‌چنین، برای مقایسه دیدگاه افراد بر حسب ویژگی‌های جمعیت‌شناختی، روش تحلیل واریانس یک‌طرفه^{۲۷} به کار گرفته شد. برای تحلیل داده‌ها نیز از نرم‌افزارهای اکسل و SPSS استفاده شده است.

۳-۲- مدل پژوهش و نحوه عملیاتی کردن متغیرها

در پژوهش حاضر، به منظور آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چند متغیره (برای مقطع زمانی سال ۱۴۰۲) استفاده شده است. به این دلیل که متغیر وابسته و هم‌چنین متغیرهای توضیح‌دهنده،

متغیرهایی طبقه‌بندی شده هستند، از رگرسیون ترتیبی استفاده شده است (چان و لینگ، ۲۰۰۶). مدل رگرسیونی مورد استفاده به شرح زیر است:

$$Y_{Caa} = a^0 DA_i + a^2 IAC_i + a^3 CEA_i + a^4 RP_i + a^5 FP_i + a^6 AGE_i + a^7 AGE_i + a^7 GEN_i + a^8 EXP_i + a^9 IND_i + a^{10} POS_i + a^{11} EDU_i$$

که در مدل فوق:

استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر (CAA)، متغیر وابسته است. برای سنجش این متغیر، از سوالات (۱ و ۲ و ۳ و ۴) پرسشنامه استفاده شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها (DA)، یکی از متغیرهای مستقل است. برای سنجش این متغیر، از سوال‌های (۵ و ۶ و ۷ و ۸) پرسشنامه استفاده شده است. اهمیت کمیته حسابرسی (IAC)، یکی از متغیرهای مستقل است، برای سنجش این متغیر از سوال‌ها (۹ و ۱۰ و ۱۱) پرسش‌نامه استفاده شده است. همکاری با حسابرس مستقل (CEA)، یکی از متغیرهای مستقل است، برای سنجش این متغیر از سوال‌های (۱۲ و ۱۳ و ۱۴ و ۱۵ و ۱۶) پرسش‌نامه استفاده شده است. برنامه‌ریزی غلتان (RP)، یکی از متغیرهای مستقل است، برای سنجش این متغیر از سوال‌های (۱۷ و ۱۸ و ۱۹) پرسش‌نامه استفاده شده است. کشف تقلب (FP)، یکی از متغیرهای مستقل است، برای سنجش این متغیر از سوال‌های (۲۰ و ۲۱ و ۲۲) پرسش‌نامه استفاده شده است.

سایر متغیرهای مورد استفاده در مدل نیز متغیرهای کنترلی هستند که برای سنجش آنها به قرار زیر عمل شد:

رده سازمانی حسابرس (POS)، یکی از متغیرهای کنترلی است. این متغیر بیانگر سمت سازمانی افراد نمونه است. برای سنجش این متغیر به مدیران حسابرس داخلی، عدد ۱ و به کارشناسان حسابرسی داخلی عدد صفر اختصاص داده شد. نوع صنعت (IND)، یک متغیر کنترلی است که بیانگر آن است که حسابرسان داخلی که جزء نمونه آماری پژوهش بوده‌اند، شرکت مورد اشتغال آن‌ها در کدام صنعت بوده است. بدین منظور صنعت دارویی و بهداشتی عدد ۱، فرآورده‌های غذایی عدد ۲، سرمایه‌گذاری و تامین مالی، عدد ۳، مواد و محصولات شیمیایی عدد ۴ و به سایر صنایع عدد ۵ اختصاص داده می‌شود. سطح تحصیلات (EDU) یک متغیر مجازی است که اگر حسابرس دارای مدرک کارشناسی باشد، عدد ۱، اگر کارشناسی ارشد باشد عدد ۲ و اگر دکتری باشد عدد ۳ می‌گیرد. غیر این صورت عدد صفر اختیار می‌کند. سن (AGE)، برابر با سن حسابرس است. اگر سن شخص زیر ۳۵ سال باشد عدد ۱، اگر بین ۳۶ تا ۴۵ سال باشد عدد ۲، اگر بین ۴۶ تا ۵۵ سال باشد عدد ۳ و اگر بالای ۵۵ سال باشد، عدد ۴ به این متغیر نسبت داده می‌شود. سابقه کار (EXP) برابر است با تعداد سال‌هایی که حسابرس به حرفه حسابرسی داخلی اشتغال دارد. اگر سابقه حسابرسی کمتر از ۱۰ سال باشد عدد ۱، اگر بین ۱۱ تا ۲۰ سال باشد عدد ۲، اگر بین ۲۱ تا ۳۰ سال باشد عدد ۳ و اگر بالای ۳۰ سال باشد عدد ۴ می‌گیرد. ۲۰ سال باشد، عدد ۳ به این متغیر نسبت داده می‌شود. جنسیت (GEN) نیز یک متغیر مجازی است که اگر پاسخ‌دهنده مرد باشد، عدد یک و اگر زن باشد، عدد صفر اختیار می‌کند.

۳-۳- جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل مدیران و کارکنان واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و شرکت‌های غیر بورسی می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران^{۲۸} استفاده شد. با توجه به نامعین بودن حجم جامعه تعداد افراد نمونه ۳۸۵ نفر در نظر گرفته شد. بدین منظور، اقدام به توزیع ۴۰۰ عدد پرسشنامه بین مدیران و کارکنان واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی و غیربورسی در سال ۱۴۰۳ گردید تا با در نظر گرفتن افرادی که پاسخ به پرسش‌نامه نمی‌دهند و حذف پرسش‌نامه‌های مخدوش، تعداد قابل قبولی پرسش‌نامه جمع‌آوری کرد. لذا در جدول زیر تعداد پرسش‌نامه ارسالی، برگشت داده شده و مورد تایید قرار گرفته به تفکیک آمده است.

جدول (۱): تعداد پرسش‌نامه ارسال شده

تعداد پرسش‌نامه نهایی	تعداد پرسش‌نامه مخدوش	تعداد پرسش‌نامه برگشت شده	تعداد پرسش‌نامه ارسال شده
۳۴۴	۲۱	۳۶۵	۳۹۸

۴-۳- روایی و پایایی پرسشنامه^{۲۹}

روایی پرسش‌نامه توسط دو معیار روایی صوری^{۳۰} و روایی همگرا^{۳۱} بررسی شد که روایی صوری با توجه به نظر استادان انجام گرفت. برای بررسی روایی هم‌گرا از معیار میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود استفاده شده است. از نظر فورنل و لارکر^{۳۲} (۱۹۸۱) مقدار میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بالای ۰/۵ روایی هم‌گرای قابل قبولی را نشان می‌دهد نتایج آن را در جدول زیر ملاحظه می‌کنید. پایایی پرسشنامه نیز از طریق آلفای کرونباخ^{۳۳} بررسی شد که مقداری بالای ۰/۷ حاکی از پایایی درونی مناسب آن‌ها بود. نتایج حاکی از پایایی مناسب ابزار اندازه‌گیری است.

جدول (۲): روایی و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین واریانس مشترک	آلفای کرونباخ
استفاده از داده‌های حاصل از حسابرسی مستمر	۰/۵۸	۰/۷۶
تجزیه و تحلیل داده‌ها	۰/۵۶	۰/۷۴
اهمیت کمیته حسابرسی	۰/۶۱	۰/۸۲
همکاری با حسابرس مستقل	۰/۸۴	۰/۸۴
برنامه‌ریزی غلتان	۰/۶۷	۰/۷۷
کشف تقلب	۰/۵۲	۰/۸۵

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی

جدول (۳): آمار توصیفی مربوط به پاسخ دهندگان

توزیع پاسخ دهندگان بر حسب سن			
سن	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
زیر ۳۵ سال	۱۹۶	۵۷	۵۷
بین ۳۶ تا ۴۵ سال	۱۰۲	۲۹/۷	۸۶/۷
بین ۴۶ تا ۵۵ سال	۳۸	۱۱	۹۷/۷
بالتر از ۵۵ سال	۸	۲/۳	۱۰۰
توزیع پاسخ دهندگان بر حسب جنسیت			
جنسیت	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
مرد	۲۳۳	۶۷/۷	۶۷/۷
زن	۱۱۱	۳۲/۳	۱۰۰
توزیع پاسخ دهندگان بر حسب سابقه کار			
سابقه کار	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
زیر ۱۰ سال	۲۲۹	۶۶/۶	۶۶/۶
۱۱ تا ۲۰ سال	۸۳	۲۴/۱	۹۰/۷
۲۱ تا ۳۰ سال	۲۸	۸/۱	۹۸/۸
بالتر از ۳۰ سال	۴	۱/۲	۱۰۰
توزیع پاسخ دهندگان بر حسب سطح تحصیلات			
سطح تحصیلات	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
کارشناسی	۲۱۷	۶۳/۱	۶۳/۱
کارشناسی ارشد	۱۲۱	۳۵/۲	۹۸/۳
دکتری	۵	۱/۷	۱۰۰
توزیع پاسخ دهندگان بر حسب صنعت			
نوع صنعت	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
دارویی و بهداشتی	۸۶	۲۵	۲۵
فرآورده‌های غذایی و بهداشتی	۸۷	۲۵/۳	۵۰/۳
سرمایه‌گذاری و تأمین مالی	۲۹	۸/۴	۵۸/۷
مواد و محصولات شیمیایی	۱۱۴	۳۳/۱	۹۱/۹
سایر	۲۸	۸/۱	۱۰۰
توزیع پاسخ دهندگان بر حسب سمت سازمانی			
سمت سازمانی	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
مدیر حسابرسی داخلی	۱۱۶	۳۳/۷	۳۳/۷
کارمند حسابرسی داخلی	۲۲۸	۶۶/۳	۱۰۰
توزیع پاسخ دهندگان بر حسب نوع شرکت			
نوع شرکت	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
بورسی	۲۱۴	۶۲/۲	۶۲/۲
غیر بورسی	۱۳۰	۳۷/۸	۱۰۰

آمار توصیفی مربوط به پاسخ‌دهندگان در جدول (۳) ارائه شده است. هم‌چنین آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول (۵) نشان داده شده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، بیش از ۵۷ درصد پاسخ‌دهندگان در رده سنی زیر ۳۵ سال قرار داشته و حدود ۶۸ درصد دارای جنسیت مرد بوده‌اند. از طرفی، بیش از ۶۶ درصد پاسخ‌دهندگان دارای سابقه کاری کم‌تر از ۱۰ سال بوده و بیشترین گروه تحصیلی در بین پاسخ‌گویان افراد دارای مدرک تحصیلی کارشناسی هستند. بیشترین نوع صنعت که پرسشنامه‌ها از آن‌ها به دست آمده است به ترتیب با حدود ۳۳ و ۲۵ درصد متعلق به صنایع مواد و محصولات شیمیایی و فرآورده‌های غذایی و آشامیدنی می‌باشد. سمت سازمانی اکثریت پاسخ‌گویان، کارمند بخش حسابرسی داخلی بوده و بیش از ۶۲ درصد پاسخ‌دهندگان در شرکت‌های بورسی اشتغال داشته‌اند.

طبق جدول (۴)، مقدار میانگین برای متغیرهای استفاده از داده‌های حسابرسی مستمر، تحلیل‌گری داده‌ها، اهمیت کمیته حسابرسی، همکاری با حسابرس مستقل، برنامه‌ریزی غلتان و کشف تقلب به ترتیب ۳/۶۲۲، ۳/۸۱۱، ۴/۳۳۵، ۲/۹۴۶، ۴/۴۱۷ و ۲/۹۴۴ می‌باشد. برای متغیرهای تجزیه و تحلیل داده‌ها، برنامه‌ریزی غلتان و کشف تقلب مقدار چولگی مثبت می‌باشد که نشان می‌دهد چوله به راست است و مقدار میانگین از میانه بیشتر است. بیشتر بودن مقدار میانگین نسبت به میانه نشان دهنده وجود نقاط بزرگ در داده‌ها می‌باشد. این در حالی است که برای متغیرهای استفاده از داده‌های حسابرسی مستمر، اهمیت کمیته حسابرسی و همکاری با حسابرس مستقل چولگی منفی و به چپ بوده که نشان می‌دهد مقدار میانگین از میانگین بیشتر است و لذا نقاط بزرگ زیادی در بین داده‌ها وجود ندارند. بیشترین انحراف معیار متعلق به متغیر همکاری با حسابرس مستقل می‌باشد که این بدان معنی است بیشترین میزان پراکندگی داده‌ها از میانگین مربوط به این متغیر بوده است. ویژگی‌های توصیفی برای هر یک از متغیرهای تحقیق در جدول (۴) نمایش داده شده است.

جدول (۴): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار	کم‌ترین	بیشترین
استفاده از داده‌های حاصل از حسابرسی مستمر	۳/۶۲۲	۰/۴۲۸	۱	۵
تجزیه و تحلیل داده‌ها	۳/۸۱۱	۰/۳۱۰	۱	۵
اهمیت کمیته حسابرسی	۴/۳۳۵	۰/۳۵۸	۱	۵
همکاری با حسابرس مستقل	۲/۹۴۶	۰/۶۴۵	۱	۵
برنامه‌ریزی غلتان	۴/۴۱۷	۰/۳۸۹	۱	۵
کشف تقلب	۲/۹۴۴	۰/۵۲۵	۱	۵

۲-۴- بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها

برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها از آزمون کولموگروف اسمیرنوف^{۳۴} استفاده شده است. چنانچه سطح معناداری آماره آزمون کولموگروف اسمیرنوف بزرگ‌تر از (۰/۰۵) باشد، توزیع

داده‌ها نرمال است و در غیر این صورت، توزیع داده‌ها غیرنرمال خواهد بود (افلاطونی، ۱۳۹۳). در صورت نرمال بودن توزیع داده‌ها باید از روش‌های آمار پارامتریک و در غیر این صورت از روش‌های آمار ناپارامتریک جهت آزمون فرضیه‌ها استفاده نمود. نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف به شرح جدول (۵) است. همان‌طور که در جدول زیر مشاهده می‌شود، توزیع داده‌ها غیر نرمال است.

جدول (۵): نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف

P_value	Z کولموگروف اسمیرنوف	متغیر
۰,۰۰۱	۲/۶۸۶	استفاده از داده‌های حاصل از حسابرسی مستمر
۰,۰۰۱	۳/۴۸۱	تجزیه و تحلیل داده‌ها
۰,۰۰۱	۳/۱۴۱	اهمیت کمیته حسابرسی
۰,۰۰۱	۲/۸۳۵	همکاری با حسابرس مستقل
۰,۰۰۱	۳/۰۹۸	برنامه‌ریزی غلتان
۰,۰۰۱	۳/۷۴۲	کشف تقلب

۳-۴- نتایج آزمون فرضیه‌ها

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، از مدل رگرسیونی استفاده شده است که نتایج آزمون فرضیه‌های اول تا پنجم به شرح جدول زیر است:

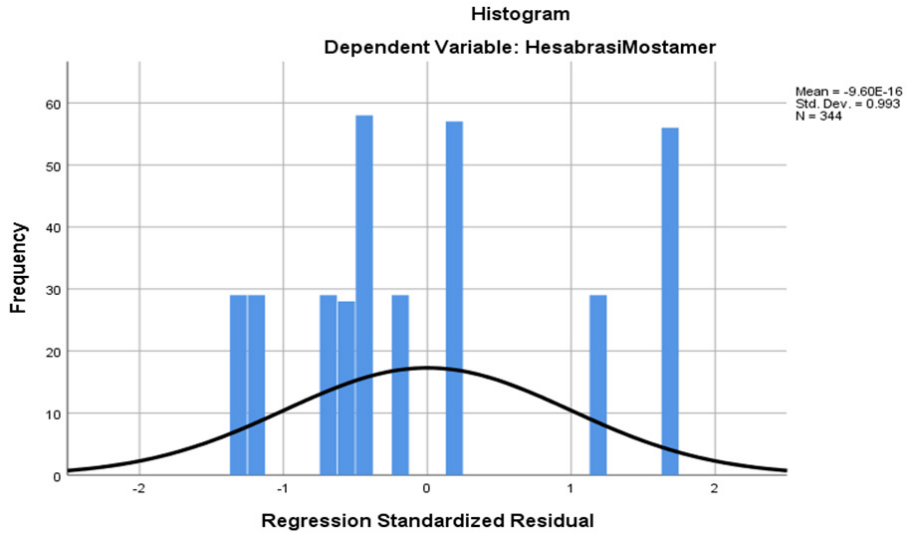
جدول (۶): نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون	هم خطی (VIF)	معنی‌داری	مقدار آماره t	ضریب بتا	فرضیه	متغیر
		۰/۲۹۵	-۱/۰۴۹	-۰/۳۹۱	-	مقدار ثابت (عرض از مبدا)
عدم رد	۱/۴۳۳	۰/۰۰۰	۱۰/۶۰۱	۰/۷۵۷	۱	تجزیه و تحلیل داده‌ها
عدم رد	۱/۴۲۷	۰/۰۱۵	۲/۴۵۷	۰/۱۵۲	۲	اهمیت کمیته حسابرسی
رد	۱/۱۱۲	۰/۱۷۱	-۱/۳۷۱	-۰/۰۴۱	۳	همکاری با حسابرس مستقل
رد	۱/۶۳۲	۰/۰۶۷	۱/۸۳۵	۰/۱۱۱	۴	برنامه‌ریزی غلتان
رد	۱/۱۹۵	۰/۳۷۴	۰/۸۹۱	۰/۰۳۴	۵	کشف تقلب
		۲/۲۱۸	آماره دوربین واتسون		۰/۳۵۹	ضریب تعیین تعدیل شده
		استفاده از داده‌های حسابرسی مستمر				متغیر وابسته

مقدار ضریب تعیین تعدیل شده در جدول فوق، ۰/۳۵۹ است که نشان می‌دهد حدود ۳۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله‌ی متغیرهای مستقل قابل توضیح است. از سوی دیگر، مقدار آماره دوربین-واتسون مدل نیز ۲/۲۱۸ است که بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد و حاکی از عدم

خودهمبستگی بین باقیمانده‌ها (که یکی دیگر از فروض رگرسیون است) می‌باشد. هم‌چنین در نمودار زیر خطای مدل رگرسیون با متغیر وابسته ارائه شده است.

نمودار (۱)



۴-۵- آزمون فریدمن

برای مقایسه و اولویت‌بندی تأثیر ۵ متغیر مستقل در استفاده از اطلاعات و داده‌های حسابرسی مستمر، از آزمون فریدمن^{۳۵} استفاده شده است. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره آزمون ۰/۰۰۰ (کم‌تر از ۰/۰۵) است، می‌توان یک اولویت‌بندی بین عوامل مؤثر بر استفاده از داده‌های به دست آمده در جریان حسابرسی مستمر در سازمان‌ها قائل بود.

جدول (۷): نتایج آزمون فریدمن

میانگین رتبه‌ها	گویه‌ها
۴/۵۸	تجزیه و تحلیل داده‌ها
۴/۱۳	اهمیت کمیته حسابرسی
۱/۵۴	همکاری با حسابرس مستقل
۲/۵۴	برنامه‌ریزی غلتان
۱/۸۴	کشف تقلب
۳۴۴	تعداد
۱۰۳۰/۳۹۲	خی دو
۴	درجه آزادی
۰/۰۰۱	سطح معناداری

همان‌طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، در بین پنج متغیر تجزیه و تحلیل داده‌ها، اهمیت کمیته حسابرسی، همکاری با حسابرس مستقل، برنامه‌ریزی غلتان و کشف تقلب، بالاترین اولویت را متغیر تجزیه و تحلیل داده‌ها با میزان میانگین ۴/۵۸ و همکاری با حسابرس مستقل پایین‌ترین میزان میانگین را به میزان ۱/۵۴ دارا هستند.

۴-۶- بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه

پس از آزمون فرضیه‌های پژوهش، در این قسمت به بررسی تفاوت دیدگاه افراد نمونه پرداخته می‌شود. بر این اساس، تفاوت دیدگاه افراد نمونه برحسب نوع شرکت، پست سازمانی و سابقه کاری مقایسه می‌شود. نتایج مربوط به ترتیب در جداول (۸)، (۹)، (۱۰) نشان داده شده است. در انجام این تحلیل‌ها برای نوع شرکت و پست سازمانی از آزمون تی مستقل (برای دو گروه) و برای سمت سابقه کاری، از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه استفاده شده است.

الف) بر حسب نوع شرکت

جدول (۸): آزمون تی مستقل نوع شرکت و استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی

مستمر					
معدناداری	درجه آزادی	آماره t	میانگین	تعداد	نوع شرکت
۰/۰۰۱	۳۲۵/۷	-۶/۴۵	۳/۵۲	۲۱۴	بورسی
			۳/۷۹	۱۳۰	غیر بورسی
اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر					

نتایج آزمون تی مستقل نشان داده است که با توجه به اینکه سطح معناداری پایین‌تر از ۰/۰۵ است، لذا فرض همگنی واریانس‌ها رعایت نشده است. با توجه به میزان آماره t، -۶/۴۵ و درجه آزادی ۳۲۵/۷ در سطح معناداری کم‌تر از ۰/۰۵، فرض صفر رد می‌شود، یعنی میانگین نمرات شرکت‌های بورسی و غیر بورسی نسبت به اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر در یک سطح نیست. بنابراین بین شرکت‌های بورسی و غیر بورسی در استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر برای برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به میزان میانگین‌های ارائه شده، مشاهده می‌شود شرکت‌های بورسی دارای میانگین بالاتری (۳/۷۲) می‌باشند و لذا بیشتر از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک استفاده می‌کنند. می‌توان علت این موضوع را تنوع ذی‌نفعان و همچنین الزامات گزارشگری مالی برای شرکت‌های بورسی دانست. در واقع با توجه به اینکه شرکت‌های بورسی تحت نظر نهادهای گوناگونی همچون سازمان بورس، سازمان حسابرسی و غیره قرار دارند و نیز با توجه به رقابتی که برای جذب سرمایه بیشتر در بین این‌گونه شرکت‌ها وجود دارد، از دیدگاه کارکنان و مدیران واحد حسابرسی داخلی آن‌ها نسبت به مدیران و کارکنان شرکت‌های غیربورسی نیاز بیشتری به استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر برای برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک وجود دارد.

ب) بر حسب پست سازمانی
جدول (۹): آزمون تی مستقل پست سازمانی و استفاده از اطلاعات حاصل از

حسابرسی مستمر

معناداری	درجه آزادی	آماره t	میانگین	تعداد	پست سازمانی	
۰/۰۰۱	---	---	۳/۶۳	۱۱۶	مدیران	اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر
			۳/۶۲	۲۲۸	کارمند	
	۳۳۶/۸	۰/۱۰۶	۳/۶۳	۱۱۶	مدیر	
			۳/۶۲	۲۲۸	کارمند	

نتایج آزمون تی مستقل نشان داده است که با توجه به اینکه سطح معناداری پایین تر از ۰/۰۵ است، لذا فرض همگنی واریانس‌ها رعایت نشده است. با توجه به میزان آماره t، ۰/۱۰۶ و درجه آزادی ۳۳۶/۸ در سطح معناداری کم تر از ۰/۰۵، فرض صفر رد می‌شود، یعنی میانگین نمرات مدیران و کارکنان واحد حسابرسی داخلی نسبت به اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر در یک سطح نیست. بنابراین بین مدیران و کارکنان واحد حسابرسی داخلی در استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر برای برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به میزان میانگین‌های ارائه شده، مشاهده می‌شود مدیران واحد حسابرسی داخلی دارای میانگین بالاتری (۳/۶۳) می‌باشند و لذا بیشتر از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک استفاده می‌کنند. دلیل آن هم احتمالاً این است که مدیران نسبت به کارکنان واحد حسابرسی داخلی دارای سابقه، تجربه و در نتیجه شناخت بیشتری از مزایای استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی‌های حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک هستند و به همین دلیل نسبت به کارمندان واحد حسابرسی داخلی تمایل بیشتری به استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر دارند تا عملکرد بخش حسابرسی داخلی را بهبود بخشند.

ج) بر حسب سابقه کاری

از آن‌جا که در این قسمت متغیر مستقل بیش از دو گروه است و تحلیل واریانس برای مقایسه میانگین‌های دو یا چند گروه به کار می‌رود. بنابراین برای بررسی تفاوت میزان سابقه کاری در استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر از آزمون تحلیل واریانس یک طرفه استفاده شده است، که نتایج آن به شرح زیر است:

جدول (۱۰): تحلیل واریانس میزان سابقه کاری بر اطلاعات حاصل از حسابرسی

مستمر

وضعیت	معناداری	آماره f	میانگین	تعداد	متغیر
وجود تفاوت	۰/۰۱۲	۳/۷	۳/۶۵	۲۲۹	زیر ۱۰ سال
			۳/۵۲	۸۳	۱۱ تا ۲۰ سال
			۳/۷۵	۲۸	۲۱ تا ۳۰ سال
			۳/۴۴	۴	بالاتر از ۳۰ سال

با توجه به اینکه سطح معناداری کم‌تر از ۰/۰۵ است فرض صفر رد می‌شود، یعنی میانگین سطوح مختلف میزان سابقه کاری نسبت به میزان استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر در یک سطح نیست. بنابراین بین سطوح مختلف سابقه کاری و استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر تفاوت معناداری وجود دارد. همان‌طور که از میانگین‌ها مشخص است، میزان میانگین ۲۱ تا ۳۰ سال دارای میانگین بیشتر (۳/۷۵) می‌باشند.

با توجه به وجود تفاوت بین روش‌های مورد استفاده در ادامه با استفاده از آزمون تعقیبی LSD به مقایسه دو به دوی روش‌های با یکدیگر و همچنین با مقادیر استاندارد پرداخته می‌شود.

جدول (۱۱): نتایج آزمون تعقیبی LSD

سطح معناداری	اختلاف میانگین	سایر روش‌ها و استانداردها	روش
۰/۰۰۶	۰/۱۴۹	۱۱ تا ۲۰ سال	زیر ۱۰ سال
۰/۲۵۲	-۰/۰۹۷	۲۱ تا ۳۰ سال	
۰/۳۱۴	۰/۲۱۵	بالاتر از ۳۰ سال	
۰/۰۰۶	-۰/۱۴۹	زیر ۱۰ سال	بین ۱۱ تا ۲۰ سال
۰/۰۰۸	-۰/۲۴۷	۲۱ تا ۳۰ سال	
۰/۷۶۳	۰/۰۶۵	بالاتر از ۳۰ سال	
۰/۲۵۲	۰/۹۷۱	۱۱ تا ۲۰ سال	بین ۲۱ تا ۳۰ سال
۰/۰۰۸	۰/۲۴۷	۲۱ تا ۳۰ سال	
۰/۱۶۸	۰/۳۱۲	بالاتر از ۳۰ سال	
۰/۳۱۴	-۰/۲۱۵	۱۱ تا ۲۰ سال	بالاتر از ۳۰ سال
۰/۷۶۳	-۰/۰۶۵	۲۱ تا ۳۰ سال	
۰/۱۶۸	۰/۳۱۲	۲۱ تا ۳۰ سال	

با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون تعقیبی LSD مشاهده می‌شود که در بین میزان سابقه زیر ۱۰ سال با ۱۱ تا ۲۰ سال دارای تفاوت معناداری می‌باشد. همچنین بین میزان سابقه ۱۱ تا ۲۰ سال با سابقه ۲۱ تا ۳۰ سال تفاوت معناداری وجود داشته است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

بسیاری از فرآیندهای حسابرسی به سرعت در حال تغییرند. یکی از مسایل مهم حسابرسی این است که چگونه فناوری اطلاعات بر فرآیند حسابرسی و مهارت‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارد. حسابرسان باید از آمادگی‌های لازم برای فعالیت در این محیط جدید برخوردار باشند. (عرب مازار یزدی و سپاسی، ۱۳۸۹). هدف از این مطالعه دیدگاه‌سنجی از مدیران و کارشناسان حسابرسی داخلی درباره عوامل مرتبط با استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک است.

یکی از دلایل احتمالی برای استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر به عنوان ورودی در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، می‌تواند نیاز به پویایی و انعطاف‌پذیری در روند ارزیابی منظم ریسک باشد. در این راستا و در رابطه با موضوع پژوهش پنج فرضیه مطرح گردید. نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد هرچه استفاده از تجزیه و تحلیل داده‌ها در انجام حسابرسی اهمیت بیشتری داشته باشد، به احتمال بیشتری در انجام برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک از داده‌های به دست آمده در جریان حسابرسی مستمر استفاده خواهد شد. در این راستا باید گفت واحدهای حسابرسی داخلی مدرن با استفاده از روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها، به دنبال بهبود بهره‌وری و کارایی روند کلی حسابرسی و برنامه‌ریزی حسابرسی هستند. حسابرسی مستمر یکی از روش‌هایی است که می‌تواند در این زمینه به واحدهای حسابرسی داخلی مزبور کمک نماید. نتیجه آزمون فرضیه اول با پژوهش اولریچ و همکاران (۲۰۲۰) و رومینا و همکاران (۲۰۲۱) مطابقت داشت. لذا، با توجه به اینکه استفاده بیشتر از تجزیه و تحلیل داده‌ها در فرآیند حسابرسی منجر به استفاده از نتایج حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک شده و از این طریق عملکرد واحد حسابرسی داخلی بهبود پیدا می‌کند، به مؤسسات حسابرسی توصیه می‌گردد که حسابرسان خود را ملزم به تهیه نسبت‌های تحلیلی برای ارقام مختلف مانند موجودی کالا، درآمد فروش، مطالبات و غیره نمایند تا از این طریق از نتایج کار آنان نیز در بخش حسابرسی داخلی استفاده بیشتری شود و عملکرد این بخش بهبود یابد؛ بدین ترتیب حسابرسی مستقل سال‌های آتی برای آنان تا حدی تسهیل شود.

نتیجه آزمون فرضیه دوم نشان داد اهمیت کمیته حسابرسی برای واحد حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی در استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک دارد. یکی از دلایل احتمالی قبول این فرضیه می‌تواند این باشد که کمیته حسابرسی در ایران با توجه به الزاماتی که بورس اوراق بهادار برای شرکت‌ها گذاشته، به عنوان یکی از ارکان راهبری شرکتی، جهت کاهش هزینه‌های نمایندگی مطرح شده و اهمیت آن به طور روز افزون افزایش یافته است. نتیجه فرضیه دوم با پژوهش اولریچ و همکاران (۲۰۲۰) و پراویت و همکاران (۲۰۰۹) مطابقت دارد. با توجه به نتیجه این فرضیه پیشنهاد می‌شود، نهادهای ناظر و قانون‌گذار مانند سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار ساز و کاری فراهم کنند تا واحد

حسابرسی داخلی کم‌تر تحت تأثیر تصمیمات مدیریت ارشد قرار گرفته و بیشترین پاسخگویی را به کمیته حسابرسی داشته باشد، زیرا از این طریق مزایای استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در شرکت از قبیل شناسایی بهتر حوزه‌های ریسک‌پذیر و کشف بهتر تقلبات، افزایش یافته و شرکت را منتفع می‌سازد.

نتیجه آزمون فرضیه سوم نشان داد اهمیت تعامل با حساب‌رسان مستقل، تأثیری در استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک ندارد. لذا می‌تواند اینگونه استنباط کرد که تعامل میان حساب‌رسان داخلی و حساب‌رسان مستقل کم بوده و نمی‌تواند از نتایج کار یکدیگر در جهت بهینه شدن انجام کارها و بهبود کیفیت استفاده کنند. نتیجه به دست آمده با پژوهش‌های اولریچ و همکاران (۲۰۲۰)؛ نیکبخت و معادی‌نژاد (۱۳۸۷) مطابقت ندارد. با توجه به نتایج فرضیه سوم می‌توان اینگونه پیشنهاد کرد، اگر چه کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی با انتشار استاندارد شماره ۱۶ (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی) رهنمودهایی در زمینه‌ی ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی و چگونگی استفاده از خدمات آنان ارائه کرده است، اما رهنمود مزبور کلی بوده و به آسانی توسط حساب‌رسان مستقل قابل اجرا نیست. لذا نتایج این پیشنهاد می‌گردد کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی جزئیات بیشتری برای دامنه و چگونگی استفاده از کار یا کمک واحد حسابرسی داخلی توسط حساب‌رسان مستقل تدوین کند.

نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش حاضر حاکی از این است که افزایش استفاده از رویکرد برنامه‌ریزی غلتان توسط واحد حسابرسی داخلی، تأثیر مثبتی بر استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک ندارد. با توجه به نتایج این فرضیه می‌بایست ذهنیت افراد درگیر در حسابرسی داخلی را به این سمت سوق داد که می‌توان با استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر به واحد حسابرسی داخلی کمک کرد تا در نقاطی که ریسک‌های شرکت در حال افزایش است، فعال‌تر باشد و منابع مالی و انسانی خود را به این بخش‌ها تخصیص دهد. نتایج این فرضیه با پژوهش‌های اولریچ و همکاران (۲۰۲۰) و پروتویوتی (۲۰۱۷) مطابقت ندارد؛ زیرا آنان به این نتیجه رسیدند واحدهای حسابرسی داخلی مدرن تمایل دارند که در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک خود به اطلاعات حسابرسی مستمر اعتماد کنند، خصوصاً اینکه حسابرسی از شناسایی و ارزیابی مداوم و پیوسته ریسک پشتیبانی می‌کند، لذا آن‌ها به این نتیجه رسیدند که اگر برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی بر اساس برنامه‌ریزی غلتان تدوین شده باشد، تأثیر مثبتی بر استفاده از اطلاعات حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک داشته باشد.

نتیجه آزمون فرضیه پنجم نشان داد که افزایش استفاده از گزارشات واحد حسابرسی داخلی برای کشف تقلب، استفاده از اطلاعات حاصل از حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حساب‌رسان مبتنی بر ریسک را افزایش نمی‌دهد. یکی از اصلی‌ترین چالش‌های واحد حسابرسی داخلی در ایران عدم استقلال کافی این واحد برای انجام وظایف خود است به صورتی که این واحد به جای این که تحت تأثیر نهادی مستقل همچون کمیته حسابرسی باشد، از مدیریت ارشد شرکت

اثر می‌پذیرد. این نتایج با پژوهش‌های اولریچ و همکاران (۲۰۲۰) و عبدلی و نادعلی (۱۳۹۴) مطابقت نداشت. با توجه به نتایج این فرضیه پیشنهاد می‌گردد، به حرفه حسابرسی داخلی به طور کلی در تمام شرکت‌ها و علی‌الخصوص در شرکت‌های بورسی اهمیت بیشتری داده شود و کمیته حسابرسی در شرکت‌ها فعال گردد و ریاست و اعضای کمیته حتماً اعضای غیر موظف هیات مدیره باشند تا واحد حسابرسی داخلی بتواند با استقلال کامل گزارش‌هایی را در خصوص ارزیابی کنترل‌های داخلی و کفایت آنها و احتمال تقلب مدیران تهیه نماید.

در خصوص پژوهش‌های آتی نیز، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

- ۱) پیشنهاد می‌گردد پژوهشگران، در پژوهشی کیفی عوامل موثر در اتخاذ روش حسابرسی مستمر در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک را شناسایی کنند.
- ۲) پیشنهاد می‌شود محققان روند پژوهشی در خصوص حسابرسی مستمر و برنامه‌ریزی مبتنی بر ریسک در حسابرسی داخلی را در فضای پژوهشی داخلی و خارجی مورد بررسی قرار دهند. در انجام این پژوهش پیمایشی، از پرسشنامه استفاده شده که استفاده از آن دارای محدودیت‌های ذاتی است. از سوی دیگر بر اساس پژوهش (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶) به دلیل پایین بودن درجه بلوغ واحدهای حسابرسی داخلی، چالش‌ها و موانع فراوانی بر سر راه آن‌ها قرار دارد، به همین دلیل، تجزیه و تحلیل یافته‌های این پژوهش با عنایت به بستر آن، باید مورد توجه قرار گیرد. به رغم سازوکارهای مورد استفاده در خصوص روایی و پایایی پژوهش، زمینه‌هایی وجود دارد که پژوهشگر قادر به مهار آن تا سطح صفر نیست. لذا این امکان وجود دارد که وضعیت واقعی با وضعیت توصیف شده از طرف پاسخ‌دهنده احتمالاً متفاوت باشد. بنابراین در تعمیم یافته‌ها باید احتیاط کرد. همچنین با توجه به جدید بودن موضوع انجام حسابرسی مستمر توسط حسابرسان داخلی و استفاده از اطلاعات آن در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، به منظور مقایسه نتایج این بررسی، پژوهش‌های داخلی مرتبط در این حوزه در بستر پژوهش‌های حسابرسی داخلی یافت نشد و پژوهش‌های داخلی موجود با توجه به تفاوت بنیادی موضوعات مورد بررسی اساساً مقایسه نتایج را مقدور نساخت.

منابع

- اخروی جوقان، ابودر؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ قره‌داغی، مریم. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵ (۳)، ۳۱۱-۳۲۶.
- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۳). تجزیه و تحلیل آماری با eviews در تحقیقات حسابداری و مدیریت مالی. چاپ اول، تهران: انتشارات ترمه.
- پورحیدری، امید و رضایی، امید. (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۴، ۲۳-۱.

جلیل‌وند، ابوالحسن؛ رستمی نوروز‌آباد، مجتبی؛ عسگری فیروز جایی، احسان؛ رحمانیانی، میلاد. (۱۳۹۸). پیاده‌سازی مدیریت ریسک سازمانی؛ شناسایی، تحلیل و ارزیابی مورد مطالعه: نهاد مالی فعال در بازار سرمایه ایران. مجله مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۷ (۲)، ۲۴-۱.

حساس‌یگانه، یحیی و آذین‌فر، کاوه. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی. مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۷ (۶۱)، ۸۵-۹۸.

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

داداشی، ایمان، کرد منجیری، سجاد و برادران، مریم. (۱۳۹۷). تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه دانش حسابرسی، ۸ (۷۰)، ۱۷۴-۱۵۹.

سازمان بورس اوراق بهادار تهران. (۱۳۹۱). «دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرا بورس ایران»، تهران.

صفرزاده بندری، محمد حسین؛ کریمداد، علی‌رضا. (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی. دانش حسابداری مالی، ۷ (۱)، ۱۳۵-۱۵۵.

عرب مازار یزدی، محمد. (۱۳۸۵). تطبیق حسابداری و حسابرسی با الزامات گزارشگری مستمر بر خط. سیستم‌های اطلاعاتی و فناوری. ۱۷۳، ۲۶-۲۹.

عرب مازار یزدی، محمد؛ سپاسی، سحر. (۱۳۸۹). کاربرد شبکه عصبی مصنوعی در حسابرسی. نشریه دانش حسابرسی، ۱۰ (۳)، ۵۸-۳۹.

عرب‌مازار یزدی، محمد؛ محمدی استخری، نازنین. (۱۳۸۵). تهدیدات امنیتی در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری رایانه‌ای. نشریه سیستم‌های اطلاعاتی و فناوری، ۱۹۷، ۱۰-۱.

قائمی، فاطمه؛ مرادی، زهرا؛ علوی، غلام‌حسین. (۱۳۹۹). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۲ (۴۶)، ۲۵۹-۲۸۰.

محمدی، امیر؛ غفار، خسروی. (۱۳۹۲). عوامل مرتبط با به کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، نشریه دانش حسابرسی، ۱۳ (۵۰)، ۵۵-۸۱.

معنوی مقدم، امیر هادی. (۱۳۹۶). تحلیل داده‌ها چه می‌تواند بکند و چه نقشی در کیفیت حسابرسی دارد. مجله حسابرس، ۸۹، ۴۶-۴۴.

منتی، وحید؛ شهبازی، علی. (۱۴۰۲). رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳ (۱۱): ۱۳۲-۱۶۲.

ملک شیرآبادی، نسرین؛ دارایی، رویا؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله. (۱۳۹۹). شناسایی و اعتبار‌سنجی عوامل مؤثر بر ارزیابی ریسک تقلب توسط حسابرسان. دانش حسابرسی، ۱۳ (۲۱)، ۳۳-۵.

نیکبخت، محمد رضا؛ معاذی نژاد، محمد مهدی. (۱۳۸۸). عوامل مؤثر در اتکای حسابرسان

مستقل بر کار حساب‌رسان داخلی. مجله تحقیقات مالی، ۱۰(۲۶)، ۹۳-۱۱۲.
 نیکبخت، محمد رضا؛ منتی، وحید؛ رضایی؛ ذبیح‌الله؛ رحمانی، علی. (۱۳۹۷). کیفیت حسابداری داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۷(۲۷)، ۱-۲۸.

Abbott, L., Daugherty, j., Parker, S., and Peters, G. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 3-40.

Aflatooni, A. (2013). *Statistical analysis with reviews in accounting research and financial management*. First edition, Tehran: Termeh Publications. (In Persian)

Arabamazar Yazdi, Mohammad. Sepasi, Sahar. (2009). Application of artificial neural network in auditing. *Audit knowledge journal*. 15(61): 177-192. (In Persian).

Arabmazar Yazdi, Mohammad. (2007). Compliance of accounting and auditing with continuous online reporting requirements. *Information systems and technology*. 173: 26-29. (In Persian).

Arabmazar Yazdi, Mohammad. Eshakhri, Nazanin. (2007). Security threats in computerized accounting information systems. *Journal of Information Systems and Technology*, 197, 1-10. (In Persian).

Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2002). The structuration of legitimate performance measures and management: Day to day contests of accountability in a UK restaurant chain. *Management Accounting Research*, 13(2), 1-21.

Baker, N. (2009). Software Trend Spotting. *Internal Auditor*, 66(4), 30-34.

Bame-Aldred, C., Brandon, M., Messier, F., Rittenberg, E., and Stefaniak, M. (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(suppl.1), 251-286.

Bik, O., & Hooghiemstra, R. (2017). The effect of national culture on auditor-in-charge involvement. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 1-19.

Carcello, V., Hermanson, R., and Raghunandan, K. (2005). Factors Associated with U. S. Public Companies' Investment in Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

Coderre, D. (2005). *Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment (Global Technology Audit Guide)*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 1-33.

Dadashi, Iman. Kurd Manjiri, Sajjad. Baradaran, Maryam. (2017). The effect of the internal audit structure on the possibility of fraud in the financial statements of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Auditing Knowledge*. 8 (70), 174-159. (In Persian)

Deloitte, R. (2015). Adding insight to Internal Audit - Reinforcing the transformation of Internal Audit through data analytics, Survey article.

Eulerich, M., Georgi, C., and Schmidt, A. (2020). Continuous Auditing and Risk-Based Audit Planning. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3330570>.

EY. (2018). How can you disrupt risk in an era of digital transformation?, *Analytics Survey*, Technical report.

Fornell, C., & Larcker, D. (1981). Evaluating structural equation modeling with unobserved variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.

Gartner, s. (2018). Gartner says data and analytics risks are audit executives' prime concerns

for 2019.

Ghaemi, Fateme. Moradi, Zahra. Alavi, Gholamhossein. (2020). The effect of audit committee characteristics on internal controls and earnings management. *The Financial Accounting and Auditing Research*. 12 (46): 259-280. (In Persian).

Hasas Yegneh, Yahya. Azin Far, Kaveh. (2009). The relation Between Audit Quality And Audit Firm Size. *Accounting and Auditing Review*. 17 (61): 85-98. (In Persian)

IIA (2016). International standards for the professional practice of internal auditing.

IIA. (2016). International standards for the professional practice of internal auditing.

Jalilvand, Abolhassan. Roštami Noroozabad, Mojtaba. Askari Firoozjaei, Ehsan. Rahmaniani, Milad Rahmaniani. (2019). Implementation of Organizational Risk Management; Identification, Analysis, and Evaluation (Case Study: Active Financial Institution in Iranian Capital Market). *Journal of Asset Management and Financing*. 7 (2): 1-24. (In Persian)

Khojasteh, Alireza. Vadizadeh, K. (2022). The role of fraud prevention of internal controls and Internal audit unit. *Journal of Professional Auditing Research*. 2 (5): 8-55. (In Persian)

Krishnan, J., & Visvanathan, G (2008), "Does the SOX Definition of an Accounting Expert Matter? The Association between Audit Committee Directors Accounting Expertise and Accounting Conservation". *Contemporary Accounting Research*, 25, 123-143

Li Huang C., Chen, W., Lu, K. (2016), "Can the Audit Committee Provide better oversight of Listed Companies? An Efficiency of Cash Holdings Perspective", *Asian Journal of Finance & Accounting*, 8(1), PP. 100-126.

Ling-Yu, C., Dua, T., & Lai, V. S. (2007). Continuous Auditing with a Multi-Agent System, *Decision Support Systems*, 42(13), 2274-2292.

Malaescu, I., & Sutton, S. G. (2015). The Reliance of External Auditors on Internal Audit's Use of Continuous Audit. *Journal of Information Systems*, 29(1), 95-114.

Manavi Moghadam, Amir hadi. (2017). What can data analysis do and what role does it play in audit quality? *Auditor magazine. Journsl of Audit*. 89: 44-46. (In Persian)

Mennati, Vahid. Shahbazi, Ali. (2023). The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Journal of Professional Auditing Research*. 3(11): 132-162. (In Persian)

Moeini, M., Rahrovani, Y., & Chan, Y. E. (2019). A review of the practical relevance of IS strategy scholarly research. *Journal of Strategic Information Systems*, 28(2), 196-217.

Mohammadi, Amir. Ghaffar, Khosravi. (2011). Factors related to the application of risk-based internal auditing. *Journal of auditing knowledge*. 13 (50): 45-81. (In persian)

Nikbakht, Mohammad Reza. Maazinezhad, Mohammad mehdi. (2008). Effective factors in the reliance of independent auditors on the work of internal auditors. *Journal of Financial Research*, 10(26), 112-93. (In Persian).

Nikbakht, M., Mennati, V., Rezaee, Z., & Rahmani, A. (2018). Internal audit quality in Iran: Barriers & challenges. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(27), 1-28 [In Persian].

Malek Shirabadi, N., Darabi R., & Talebnia Gh. (2021). Identify and validate the factor affecting the risk assessment of fraud by auditors. *Journal of Audit Science*, 21(83), 5-33 [In Persian].

Okhravi Joghhan, A. Rahimian, N. Gharehdaghi, M. (2018). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in the Viewpoint of Audit Committee Members. *Accounting and Auditing Review*. 25 (3):311-326. (In Persian)

PCAOB (2007). Auditing Standard No. 5 - An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements, Exchange Organizational Behavior Teaching Journal.

Poorheydari, Omid. Rezaee, Omid. (2012). The determinants of value-adding internal audit departments in companies listed in Tehran Stock Exchange. Accounting and Auditing Researches. 14: 1-23. (In Persian)

Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal audit quality and earnings management. Accounting Review, 84(4), 1255–1280.

Protiviti (2017). Embracing Analytics in Auditing. Technical report.

Romina, R., Federica, D., & D'Onza, G. (2021). Correlates of the internal audit function's use of data analytics in the big data era: Global evidence. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, (42), 100357.

Safarzadeh, Mohammad Hossein. Karimdad, Alireza. (2020). The Drivers Affecting Internal Auditors' Moral Courage Mohammad Hossein Safarzadeh. Journal of Financial Accounting Knowledge. 7(1):133-155. (In Persian)

Securities and Exchange Organization of Iran. (2011). Guidelines for internal controls of publishers accepted in the Tehran Stock Exchange and the Iran Stock Exchange", Tehran. (In Persian).

Vasarhelyi, M. A., Alles, M. G., Kuenkaikaw, S., & Little, J. (2012). The acceptance and adoption of continuous auditing by internal auditors: A micro analysis. International Journal of Accounting Information Systems, 13(3):267–281.

1. Institute of Internal Auditors (IIA)
2. Coderre
3. Based Audit Planning
4. Continuous Auditing
5. Eulerich & Georgi and Schmidt
6. Baker
7. Bame-Aldred & Brandon & Messier & Rittenberg and Stefaniak
8. E Y
9. Protiviti
10. Deloitte
11. Vasarhelyi & Alles & Kuenkaikaew and Littlely
12. Li Huang and Chen
13. User friendly
14. Data analytics
15. Gartner
16. Romina Rakipi & Federica De Santis & Giuseppe D'Onza
17. Li Huang & Chen
18. Krishnan & Visvanathan
19. Prawitt, Smith & Wood
20. committee of sponsoring organization of the treadway commission (coso)
21. Bame-Aldred & Brandon & Messier & Rittenberg and Stefaniak
22. (PCAOB)
23. Malaescu and Sutton
24. Moeini & Rahrovani and Chan
25. Abbott & Daugherty & Parker and Peters
26. Kolmogorov–Smirnov test
27. ANOVA
28. cochran formula
29. Reliability and validity
30. Face validity
31. content validity
32. Fornell & Larcker
33. Cronbach's alpha
34. Kolmogorov–Smirnov test
35. Friedman test



COPYRIGHTS

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



The mediating role of auditors' intellectual capital in the effect of business intelligence on the commercialization of auditing firms

Alireza Shahvaroughi Farahani¹, Babak pourbahrami²

Received: 2024/10/19

Approved: 2024/10/29

Research Paper

Abstract:

The purpose of this research is to investigate the mediating role of auditors' intellectual capital in the impact of business intelligence on the commercialization of auditing firms. This research is applied in terms of its purpose and descriptive-survey according to the method of data collection. The statistical population is official auditors working and active in audit institutions, members of the Iranian official accountants' society, numbering 1879. The sample size was determined and analyzed using Cochran's formula of 319 people. To measure intellectual capital (human capital, communication capital and structural capital) from the questionnaire of Bontis (1998) and Al-Sharnoubi and Albana (2021) and to measure business intelligence from the questionnaire of Huang et al. (2022) and to measure commercialization (customer commercialization questionnaire of Broberg et al. (2018) was used. Also, the software used for data analysis is SPSS22 and Smart PLS4. The results of the hypothesis test indicate that auditors' business intelligence has a positive and significant effect on the intellectual capital of auditors and the commercialization of audit institutions. And the intellectual capital of auditors also has a positive and significant effect on the commercialization of audit institutions. Finally, the auditors' intellectual capital plays a mediating role in the impact of business intelligence on the commercialization of auditing firms.

Key Words: intellectual capital of auditors, business intelligence, commercialization of audit institutions

[10.22034/JPAR.2024.2043833.1359](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2043833.1359)

1. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

farahani.a.acc@gmail.com

2. Department of Accounting, Parand Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

(Corresponding Author) babakpourbahrami@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

نقش میانجی سرمایه فکری حسابگران در تاثیر هوش تجاری بر تجاری‌سازی موسسات حسابرسی

علیرضا شاهواروقی فراهانی^۱، بابک پوربهرامی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۰۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

هدف از این پژوهش، بررسی نقش میانجی سرمایه فکری حسابگران در تاثیر هوش تجاری بر تجاری‌سازی موسسات حسابرسی می‌باشد. این تحقیق از نظر هدف، کاربردی است و بر حسب نحوه گردآوری داده‌ها، توصیفی-پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری، حسابگران رسمی شاغل و فعال در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۱۸۷۹ می‌باشند. که حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین و مورد بررسی قرار گرفتند. برای اندازه‌گیری سرمایه فکری (سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری) از پرسشنامه بونتیس (۱۹۹۸) و الشارنوبی و البانا (۲۰۲۱) و برای اندازه‌گیری هوش تجاری از پرسشنامه هوآنگ و همکاران (۲۰۲۲) و برای اندازه‌گیری تجاری‌سازی (مشتری محوری، بازارمحوری و فرایندمحوری) از پرسشنامه تجاری‌سازی بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شد. همچنین، نرم افزار مورد استفاده برای انجام تحلیل داده‌ها SPSS22 و Smart PLS4 می‌باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیات حاکی از آنست که هوش تجاری حسابگران بر سرمایه فکری حسابگران و تجاری‌سازی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد. و سرمایه فکری حسابگران نیز بر تجاری‌سازی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد. در نهایت، سرمایه فکری حسابگران در تاثیر هوش تجاری بر تجاری‌سازی موسسات حسابرسی نقش میانجی دارد.

واژه‌های کلیدی: سرمایه فکری حسابگران، هوش تجاری، تجاری‌سازی موسسات حسابرسی

 [10.22034/JPAR.2024.2043833.1359](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2043833.1359)

farahani.a.acc@gmail.com

babakpourbahrami@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

۱. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

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

۱- مقدمه

هوش تجاری یک منبع داخلی ارزشمند و غیرقابل جایگزین است که به شرکت‌های استارت آپ کمک می‌کند مبنای دانش خود برای مدیران را توسعه و گسترش دهند. هدف هوش تجاری این است که تا حد ممکن بیشترین گام‌ها و وظایف تجاری را خودکار و یکپارچه سازد. اخیراً اجرا و آرایش سیستم‌های هوش تجاری به یکی از اولویت‌های اصلی مدیران اطلاعات ارشد سازمان‌ها تبدیل شده است. هوش تجاری می‌تواند تأثیر معناداری بر روی عملکرد یک شرکت داشته باشد و بنابراین برای بسیاری از شرکت‌ها یک اولویت مهم به شمار می‌آید. (هوآنگ و دیگران، ۲۰۲۲). هوش تجاری، به عنوان یک مجموعه از تکنیک‌ها، به صورت یک فرآیند تعریف می‌شود که به موجب آن یک شرکت می‌تواند اطلاعات را از یک محیط متلاطم، پایش و جذب کند تا یک فرصت را شناسایی کند، و تهدیدات مربوط به ریسک را به حداقل می‌رساند (تارک و همکاران، ۲۰۱۹). در تحلیل عملکرد هوش تجاری، برخی اقدامات کلیدی مانند جمع‌آوری داده‌ها، تحلیل داده‌ها و به اشتراک‌گذاری و انتشار اطلاعات، شناسایی شده‌اند. طی بین‌المللی شدن، کاربرد هوش تجاری، به شدت تحت تأثیر این امر قرار می‌گیرد که کدام اطلاعات انتخاب می‌شود، و چگونه به دانش تصمیم‌گیری تبدیل می‌شود. از اینرو، تحقیقات اخیر مربوط به هوش تجاری و بین‌المللی شدن شرکت بر ادغام داده‌ها و قابلیت تحلیلی تمرکز داشته است. هدف ادغام داده‌ها، ترکیب داده‌های قابل مشاهده باقی مانده در منابع مختلف، جهت ایجاد اطلاعات توصیفی می‌باشد، مانند، چه کسی، چه چیزی، چه زمانی و چه مقدار داده مرتبط تأثیر می‌گذارد (فراریس، و همکاران، ۲۰۱۹). قابلیت تحلیلی، با تصمیم‌گیری شرکت ارتباط نزدیک دارد و می‌تواند با مشارکت کارکنان به انتقال دانش سودمند به دانش صریح کمک کند، که برای تصمیم‌گیری مفید است (کاسیرو، ۲۰۱۹). بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که ادغام داده‌ها و قابلیت تحلیلی دو ویژگی مهم هوش تجاری هستند که می‌توانند به یک شرکت کمک کنند تا داده‌های تجاری را بدست آورند، اطلاعات ارزشمند را گردآوری کنند و در آخر، دانش جدیدی برای شرکت در فرآیند بین‌المللی شدن ایجاد کنند.

از سوی دیگر، قابلیت تحلیلی هوش تجاری، به بهینه‌سازی دانش تصمیم‌گیری درباره تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند. نقش قابلیت تحلیلی، شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا اطلاعات توصیفی را به دانش تبدیل کنند و گزینه‌هایی را برای تصمیم‌گیری در اختیار آنها قرار می‌دهد (گادفینسون و همکاران، ۲۰۱۵). از اینرو، قابلیت تحلیلی مبتنی بر هوش تجاری می‌تواند منجر به ایجاد ارتباط قابل اعتماد و آسان برای بهبود اثر بخشی تصمیم‌گیری از طریق دانش صریح، شود که تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی را تسریع می‌کند. عملکرد هوش تجاری برای شرکت‌های حسابرسی اهمیت خاصی دارد (دنگ و یانگ، ۲۰۱۸).

بنابراین، موضوع تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی و تغییر نوع رویکردهای عملکردی مؤسسات جزء موضوعات استراتژیک در حیطه‌های کلان مؤسسات حسابرسی محسوب می‌شود که نیازمند تغییر و تحول در برنامه‌ها و سیاست‌های آتی مؤسسات دارد. نکته حایز اهمیت این است که این

موضوع با توجه به توضیحات داده شده، کمتر مورد توجه قرار گرفته است (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸). پژوهش‌های انجام گرفته پس از رسوایی انرون نیز نشان می‌دهند که تجاری‌سازی حرفه حسابرسی یکی از عوامل تسهیل کننده بروز رفتار غیراخلاقی و کاهش کیفیت و استقلال حسابرس است (سودابی و همکاران، ۲۰۰۹؛ سوری و همکاران، ۲۰۱۰؛ کارتر و همکاران، ۲۰۱۵). آنها معتقدند که نتیجه این کار منجر به تخریب حسابرسی به عنوان یک حرفه می‌گردد. ورود به یک حرفه تخصصی که نیازمند تصمیم‌گیری است، مستلزم مشخصه‌ها و ویژگی‌های متمایزی است که مهمترین آن توانایی تجاری‌سازی موسسات حسابرسی است. با این حال، مطالعات اخیر نشان می‌دهد که حسابرسان امروزه با چالش‌هایی در انجام تجاری‌سازی موسسات حسابرسی در محیط حسابداری و حسابرسی، مواجه هستند (گلور و دیگران، ۲۰۱۴).

از طرف دیگر، در اقتصاد دانایی محور، فعالیت‌های سازمان بر اساس دانش روز سازمان شکل می‌گیرند و توجه بیشتر به مدیریت دارایی‌های نامشهود و انواع سرمایه‌های ناملموس در سازمان معطوف می‌شود. در این میان سازمان‌هایی موفق ترند که از این دارایی‌های با ارزش به نحو مطلوبتری استفاده کنند. در اقتصاد دانش محور، از سرمایه فکری به منظور ایجاد ارزش برای سازمان استفاده می‌شود و در دنیای امروز، موفقیت هر سازمان به توانایی مدیریت این دارایی‌ها بستگی دارد. مدیریت سرمایه فکری به مانند مدیریت هر منبعی دارای فرصت‌های بی نظیر و در عین حال به دنبال خود، چالش‌های خاص خود را دارد. امروزه نگاه مدیران از دارایی‌های مشهود به دارایی‌های نامشهود معطوف شده است (رزمان و دیگران، ۱۴۰۱). سرمایه فکری را می‌توان اساسی‌ترین دارایی یک سازمان دانست که شرکت را در مسیر رشد و پیشرفت قرار می‌دهد. سرمایه فکری یکی از دارایی‌های نامشهود و ارزشی سازمان‌ها برای رسیدن به نوآوری و پاسخگویی به تحولات امروزی می‌باشد. بهره‌برداری از انواع مختلف دانش در سازمان یا سرمایه فکری می‌تواند منجر به افزایش مزیت رقابتی سازمان‌ها شود (دالوند و دیگران، ۱۴۰۰).

مالیک^۱ (۲۰۱۹) پیشنهاد کردند که وقتی سازمان حسابرسی بخواهد در صنعت رقابتی باقی بماند، در کنار تجاری‌سازی نقش‌های سرمایه فکری نیز حایز اهمیت فراوانی است. در ادبیات تحقیق، رابطه مثبتی بین هوش تجاری و سرمایه فکری حسابرسان نشان داده شده است. سطح بالاتر هوش تجاری، مهارت‌ها و پتانسیل یادگیری کارکنان را افزایش می‌دهد. این مساله، محیط نوآوری را ایجاد کرده، خلاقیت را القا می‌کند و در نهایت به سرمایه فکری منجر می‌گردد (تان و نوردین^۲، ۲۰۱۱). کیسینگو و همکاران (۲۰۱۶)، در زمینه نقش هوش تجاری و سرمایه فکری در نمونه مورد مطالعه، شواهد تجربی ارایه کرده‌اند. با این حال، یافته‌های مرتبط با هوش تجاری، سرمایه فکری و تجاری‌سازی در سازمان‌های حسابرسی، محدود باقی مانده است. لذا ما به بررسی نقش هوش تجاری و سرمایه فکری در تجاری‌سازی در موسسات حسابرسی خواهیم پرداخت.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

منگ^۳ و همکاران (۲۰۲۴) در تحقیقی تحت عنوان ارزیابی تاثیر سرمایه فکری بر کیفیت

حسابرسی در پویایی بازار حسابرسی بیان کردند که این مطالعه ارتباط معنادار بین سرمایه فکری و کیفیت حسابرسی را برجسته می‌کند و بر ارزش استراتژیک دارایی‌های فکری در بهبود اثربخشی و قابل اعتماد بودن خدمات حسابرسی در شرکت‌های حسابرسی رقابتی تأکید می‌کند. الخطیب و دیگران^۴ (۲۰۲۲) در تحقیقی تحت عنوان آیا سرمایه فکری می‌تواند مزیت رقابتی را ارتقا دهد؟ نقش قابلیت‌های نوآوری خدمات بیان کردند که رابطه مثبت بین سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه رابطه‌ای و مزیت رقابتی و همچنین اثر میانجی نوآوری خدمات وجود دارد. یافته‌ها تأیید کردند که یک رابطه تعدیل‌کننده برای قابلیت‌های تجزیه و تحلیل بین نوآوری خدمات و مزیت رقابتی وجود دارد. هوآنگ و دیگران^۵ (۲۰۲۲) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر هوش تجاری بر عملکرد مالی استارت‌آپ‌ها بیان کردند که تأثیر هوش تجاری بر روی عملکرد مالی به صورت غیرمستقیم و از طریق نقش واسطه‌ای ابتکار و یادگیری شبکه در استارت‌آپ‌ها مورد مطالعه قرار گرفته است. جالب این است که این دو عامل برای بهبود عملکرد مالی ضروری هستند. چنگ و همکاران^۶ (۲۰۲۰) در تحقیقی تحت عنوان تسهیل سرعت بین‌المللی‌سازی: نقش هوش تجاری و چابکی سازمانی بیان کردند که (۱) هوش تجاری تأثیر معناداری در سرعت بین‌المللی‌سازی دارد و چابکی سازمانی به طور مثبت این رابطه را میانجی‌گری می‌کند. (۲) فاصله فرهنگی به طور منفی رابطه بین چابکی سازمانی و سرعت بین‌المللی‌سازی را تعدیل می‌کند. پوپوویچ^۷ و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی تحت عنوان هوش تجاری: تأثیر سیستم‌ها بر بهره‌وری شرکت بیان کردند که چگونه استفاده از هوش تجاری بر بهره‌وری تأثیر می‌گذارد. نتایج به دست آمده بینش‌های سودمندی را برای مدیران و ارزیاب‌دهندگان راه حل برای کمک به درک تأثیر عوامل تعیین‌کننده مختلف در اثربخشی بیشتر فرآیندهای پس از اتخاذ هوش کسب و کار در شرکت‌های کوچک و متوسط ارائه می‌دهد.

مومنی و پورزمانی (۱۴۰۳) در تحقیقی تحت عنوان نقش ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری در تبیین نگرش حسابرسان نسبت به ایفای مسیولیت‌پذیری اجتماعی بیان کردند که سرمایه فکری و ابعاد آن (انسانی، ساختاری و ارتباطی)، تأثیر مثبت و معناداری در تبیین نگرش حسابرسان نسبت به ایفای مسیولیت‌پذیری اجتماعی در حرفه حسابرسی دارد. اعرابی و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی تحت عنوان ارتباط بین ارزش‌افزوده سرمایه فکری، کارایی سرمایه انسانی با تأکید بر رشد و تأثیر آنها بر رشد درآمد سرانه صادرات کارکنان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بیان کردند که بین سرمایه فکری، کارایی سرمایه انسانی بر درآمد صادراتی رابطه مثبتی وجود دارد. همچنین بین رشد سرمایه انسانی بر رشد درآمد صادراتی رابطه مثبتی وجود دارد. شهرکی و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر هوش تجاری و مؤلفه‌های آن بر ایجاد و توسعه یک سازمان چابک نشان دادند که متغیر هوش تجاری بر چابکی سازمانی و ابعاد آن تأثیر معناداری دارد. همچنین بیشترین تأثیر هوش تجاری بر بعد شایستگی در چابکی سازمانی است. دالوند و دیگران (۱۴۰۰) در تحقیقی تحت عنوان اثر سرمایه فکری روی مزیت رقابتی و عملکرد سازمانی بیان کردند که سرمایه فکری بر مزیت رقابتی و عملکرد

سازمانی از طریق نوآوری و فرهنگ یادگیری اثر مستقیم دارد. ملکیان و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی و رتبه‌بندی افشای ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های سرمایه فکری به روش سلسله مراتبی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. از نظر خبرگان در سطح ابعاد، سرمایه انسانی دارای رتبه یک اهمیت افشا و سرمایه رابطه‌ای و ساختاری در رتبه‌های بعدی هستند. در رتبه‌بندی نهایی بین شاخص‌ها، اطلاعات بهره‌وری کارکنان و اطلاعات قومیتی و جنسیتی کارکنان به ترتیب بالاترین و پایین‌ترین درجه اهمیت افشا را دارند.

در پژوهش حاضر برای شناسایی مکانیزمی که از طریق آن نقش هوش تجاری را در تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی را مورد سنجش قرار می‌دهد. در این پژوهش متغیر وابسته، «تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی» و متغیر مستقل «هوش تجاری» بودند. همچنین متغیر «سرمایه فکری حسابرسان» بعنوان متغیر میانجی در نظر گرفته شدند.

هوش‌های چندگانه بدون شک یک ترند خوب برای ارتقای صنعت خدمات گرای حسابرسی است (احمدی و پورزمانی، ۱۴۰۲). در جوامعی که افراد با هوش تجاری بالا وجود دارند، نوآوری و سرمایه فکری بیشتری مشاهده می‌شود. افراد باهوش دارای افق فکری و درک بالایی هستند که آن‌ها را قادر می‌سازد با رفتارهای نوآورانه و اتخاذ تصمیمات مناسب، سرمایه فکری را در جامعه توسعه دهند. این افراد حاضرند چالش‌های عقلانی بیشتری را در ارتباط با سرمایه فکری بپذیرند. فعالیت حسابرسان باهوش در حرفه حسابرسی موجب استفاده بیشتر از ایده‌ها و فرصت‌های موجود و انطباق‌پذیری بهتر با محیط پیرامون خود می‌شود و زمینه را برای توسعه بستر سرمایه فکری فراهم می‌آورد. ارتقاء مهارت‌های هوش معنوی می‌تواند به افزایش و در نهایت بسط سرمایه فکری در ابعاد مختلف و ایجاد توسعه کمک نماید (مومنی و پورزمانی، ۱۴۰۱).

تجاری‌سازی می‌تواند برای شرکتها مفید باشد تا در تغییر سریع چرخه عمر فناوری و وضعیت چابک، فعالیت‌های تجاری را به آرامی آغاز کنند. از این رو رهبری دانش‌گرا، سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا به مزایای بلندمدت دست یابد (بانمارووی^۱ و همکاران، ۲۰۲۲). مقالات فراوانی گردآوری شده و مرتبط با این موضوع است. از جمله، شمیم و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که کلیدهای اساسی برای موفقیت مؤسسات حسابرسی، افزایش قابلیت نوآوری، آموزش و دانش در یک سازمان است. باید اهمیت نوآوری را در هنگام مواجهه با تغییر سریع در زمینه کسب و کار ناشی از نوآوری و فناوری درک کرد. بنابراین، دانستن نحوه ایجاد تجاری‌سازی پایدار در مؤسسات حسابرسی ضروری است. لذا فرضیه زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اصلی: سرمایه فکری حسابرسان در تاثیر هوش تجاری بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی نقش میانجی دارد.

هوش تجاری عبارت است از استفاده بهینه از تکنولوژی و ابزارهای تحلیلی فناوری اطلاعات در راستای جمع‌آوری داده و تبدیل آن به اطلاعات و پالایش آن به دانش مورد نیاز کسب و کار که در نهایت منجر به اتخاذ تصمیمات صحیح مدیریت آن تجارت شود. این تصمیمات باید دقیق

و هوشمندانه اتخاذ شوند و در راستای اهداف تعریف شده آن تجارت باشد. (پوپوویچ و همکاران، ۲۰۱۹). در تعاریف ارایه شده از تجاری‌سازی می‌توان سه دیدگاه کاملاً متمایز را از یکدیگر تمیز داد؛ دیدگاه اول نظر متخصصانی است که تجاری‌سازی فناوری را به صورت یک زنجیره متصل به هم از خلق ایده تا فروش و به کاری‌گیری فناوری توسط مشتری نهایی در نظر می‌گیرند (ملک عسگر و پورزمانی، ۱۴۰۲). لذا فرضیه زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: هوش تجاری حسابرسان بر تجاری‌سازی موسسات حسابرسانی تاثیر دارد.

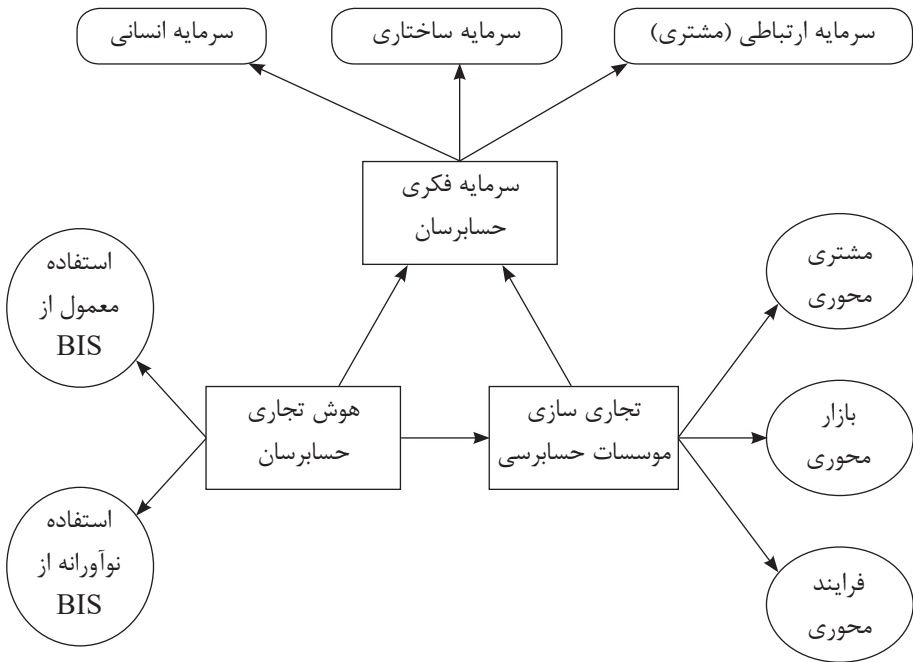
هیچ محصول نرم‌افزاری به تنهایی نمی‌تواند ادعای هوش کسب و کار داشته باشد، بلکه مجموعه‌ای از عملکردها و ابزارهای نوین به استناد پایگاه‌های داده‌ای موجود در هر کسب و کار می‌تواند رویکرد تولید تصمیمات مورد نیاز هر کسب و کار را فراهم نماید و در نهایت این مدیران و صاحبان حرف و مشاغلند که با در اختیار داشتن تصویر صحیحی از تجارت خود تصمیمات حیاتی و هوشمندانه‌ای اتخاذ می‌نمایند که شامل استفاده معمول از BIS و استفاده نوآورانه از BIS می‌باشد (پوپوویچ و همکاران، ۲۰۱۹). سرمایه فکری^۱، تجربه و اطلاعاتی است که در سازمان زمینه خلق ارزش را فراهم می‌کند. این سرمایه به عنوان دارایی‌های ناملموس و منابع موجود در یک سازمان تعریف می‌شود که به محصولات، خدمات و فرایندها انتقال یافته، بهره‌وری را بهبود بخشیده، ارزش خلق می‌کند (غیائی و دیگران، ۱۴۰۰). لذا فرضیه زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: هوش تجاری حسابرسان بر سرمایه فکری حسابرسان تاثیر دارد.

سرمایه فکری، شامل سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری یا سازمانی و سرمایه ارتباطی یا مشتری می‌باشد. سرمایه انسانی یک سازمان، شامل مهارتها، تخصص، توانایی حل مسأله و سبک‌های رهبری می‌شود (مندعلی زاده، ۱۴۰۰). سرمایه ساختاری شامل همه ذخایر غیرانسانی دانش در سازمان می‌شود که دربرگیرنده پایگاه‌های داده، نمودارهای سازمانی، دستورالعمل‌های اجرایی فرایندها، استراتژی‌ها، برنامه‌های اجرایی و هرآنچه که ارزش‌اش برای سازمان بالاتر از ارزش مادی اش است (دهقانی سلطانی و آذر، ۱۳۹۹) و سرمایه ارتباطی یا مشتری، عبارت از اطلاعات بازار و ارتباط با مشتریان برای استفاده در جذب و حفظ مشتریان است (غیائی و دیگران، ۱۴۰۰). متخصصان طرفدار دیدگاه تجاری‌سازی، آن را مترادف با انتقال فناوری قلمداد کرده‌اند. دیدگاه سوم به متخصصان حوزه بازاریابی و یا توسعه محصول جدید در شرکت‌ها اختصاص دارد این متخصصان تجاری‌سازی فناوری و آخرین فعالیت چرخه توسعه محصول جدید قلمداد می‌کنند (ملک عسگر و پورزمانی، ۱۴۰۲). لذا فرضیه زیر مطرح می‌شود:

فرضیه سوم: سرمایه فکری حسابرسان بر تجاری‌سازی موسسات حسابرسانی تاثیر دارد.

براساس اهداف پژوهش و با توجه به مبانی نظری مربوطه مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل ۱ در نظر گرفته شد. بنابراین فرضیات بصورت زیر مطرح می‌شوند:



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

۳. روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، از نوع کاربردی است و بر حسب نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی - پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری در این مطالعه، شامل حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. که کل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران برابر ۲۹۹۰ نفر می‌باشند. که اعضای غیر شاغل برابر ۱۱۱۱ نفر بوده که از مجموع جامعه کسر خواهد شد. بنابراین، اعضای شاغل و فعال عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۱۸۷۹ نفر می‌باشند که در این تحقیق، این تعداد مدنظر خواهد بود. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین شده و نمونه‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی در دسترس انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. بدین منظور در حدود ۳۳۰ پرسشنامه توزیع شده و سپس ۳۱۹ پرسشنامه مورد تحلیل قرار گرفتند. همچنین در پژوهش حاضر، بر اساس اهداف تحقیق، برای گردآوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استاندارد، استفاده شده است. برای اندازه‌گیری سرمایه فکری (سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری) از پرسشنامه سرمایه فکری بونتیس (۱۹۹۸) و الشارنوبی و البانا (۲۰۲۱) و برای اندازه‌گیری هوش تجاری از پرسشنامه ۷ سوالی هوآنگ و دیگران (۲۰۲۲) و برای اندازه‌گیری تجاری‌سازی (مشتری محوری، بازارمحوری و فرایندمحوری) از پرسشنامه تجاری‌سازی بروبرگ و دیگران (۲۰۱۸) استفاده شد. در بررسی روایی و پایایی ابزار پژوهش، با تحلیل عاملی تأییدی، ساختار کلی پرسش نامه‌های تحقیق

مورد روایی سنجی سازه محتوایی قرار گرفت. بار عاملی بین ۰/۴ تا ۰/۶ قابل قبول و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد، خیلی مطلوب است که بار عاملی تمامی گویه‌ها بزرگتر از ۰/۴ می‌باشد لذا روایی پرسشنامه تأیید می‌گردد. همچنین در مورد سنجش پایایی از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است. که چون این ضرایب بزرگتر از ۰/۷ باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. جهت بررسی روابط بین متغیرها با استفاده از روش مدل سازی معادلات ساختاری، از نرم افزارهای SPSS و Smart PLS4 استفاده شده است.

۴. یافته‌های پژوهش

به منظور شناخت بهتر جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری لازم است این داده‌ها توصیف شوند. با توجه به جدول ۱ نتایج حاصل از یافته‌های توصیفی نشان می‌دهد که اکثر افراد نمونه دارای جنسیت مرد، دارای سن ۳۱ تا ۴۰ سال، دارای سطح تحصیلات فوق لیسانس و دارای سابقه ۱۱ تا ۱۵ سال می‌باشند.

جدول ۱. یافته‌های توصیفی

تعداد نفرات نمونه در طیف مورد استفاده				متغیر جمعیت شناختی	
زن		مرد		جنسیت	
۶۵		۲۵۴			
۲۰ تا ۳۰ سال	۳۱ تا ۴۰ سال	۴۱ تا ۵۰ سال	۵۱ تا ۶۰ سال	سن	
۳	۱۲۷	۱۱۹	۴۱	۱۹	
کارشناسی		کارشناسی ارشد		سطح تحصیلات	
۴۴		۲۰۹		۶۶	
کمتر از ۵ سال		۶ تا ۱۰ سال		۱۱ تا ۱۵ سال	
۲۵		۱۲۹		۱۶	

جهت بررسی برازش مدل، از برازش مدل اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل استفاده می‌کنیم. به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، به بررسی ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی^{۱۰} می‌پردازیم. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰/۴ می‌باشد. در شکل شماره ۲ تمامی اعداد ضرایب بارهای عاملی سؤالات از ۰/۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد. مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در SmartPLS4، بعد از سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد. معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا^{۱۱} است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد. که نتایج آن در جدول ۲ آمده است.

جدول ۲. نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha > ۰.۷)	ضریب پایایی ترکیبی (CR > ۰.۷)	میانگین واریانس استخراجی (AVE > ۰.۵)
تجاری سازی موسسات حسابرسی	۰.۸۵۹	۰.۹۱۴	۰.۷۸۱
سرمایه فکری حسابرسان	۰.۷۲۶	۰.۸۳۷	۰.۶۳۱
هوش تجاری حسابرسان	۰.۷۷۹	۰.۹۰۱	۰.۸۱۹

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰,۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود. با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE^{12} ، ۰,۵ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرای پژوهش تأیید می‌شود. جهت سنجش روایی واگرا از معیار فورنل-لارکر استفاده کرده‌ایم. که نتایج بصورت جدول ۳ می‌باشد. چون مقادیر قطر اصلی (جذر AVE) برای هر متغیر پنهان از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای پنهان موجود در مدل بیشتر می‌باشد روایی واگرای مدل نیز تأیید می‌شود.

جدول ۳. محاسبه روایی واگرا

متغیرها	تجاری سازی موسسات حسابرسی	سرمایه فکری حسابرسان	هوش تجاری حسابرسان
تجاری سازی موسسات حسابرسی	۰.۶۱۹	۰.۲۸۱	۰.۸۷۹
سرمایه فکری حسابرسان	۰.۶۹۱	۰.۲۲۱	۰.۳۳۳
هوش تجاری حسابرسان	۰.۶۹۶	۰.۲۰۴	۰.۳۲۵

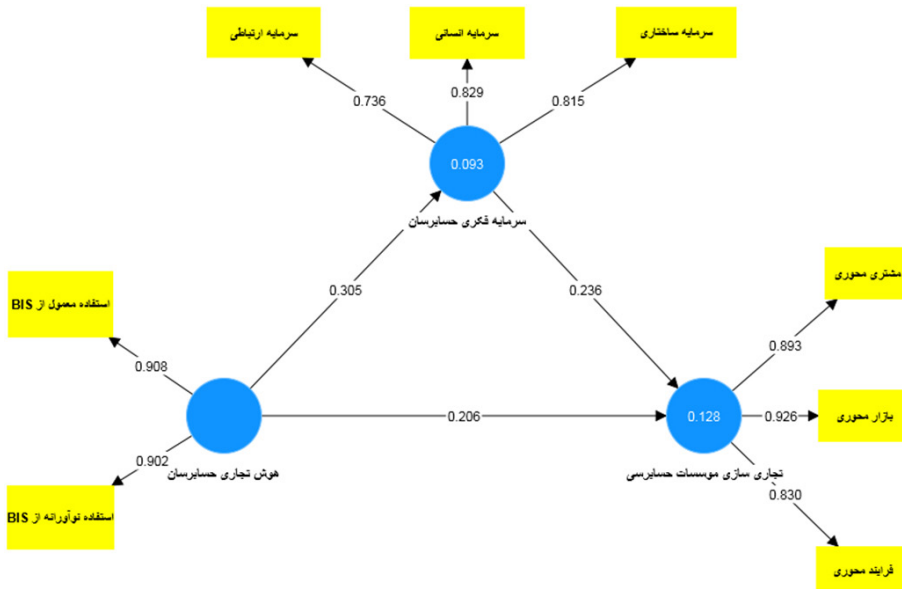
با توجه به شکل شماره ۲ و ۳، فرضیه‌های تحقیق چون ضرایب t بیشتر از ۱,۹۶ بدست آمده‌اند، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آنها تأیید می‌شود. دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰,۱۹، ۰,۳۳ و ۰,۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R^2 در نظر گرفته می‌شود. مطابق با شکل ۳، مقدار R^2 برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید ساخت. برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده می‌شود که سه مقدار ۰,۰۱، ۰,۲۵ و ۰,۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

Communalities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان پژوهش به دست می‌آید.

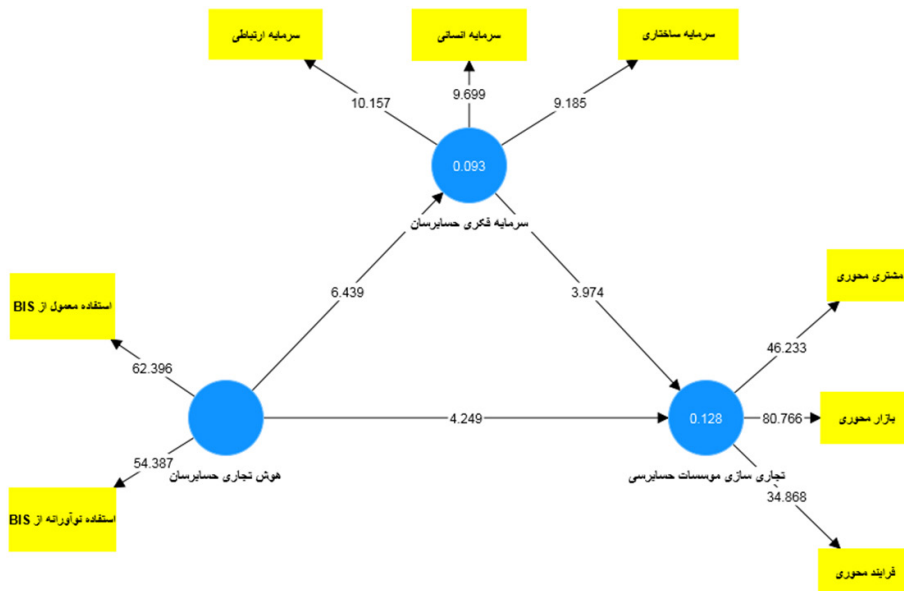
جدول ۴- میزان Community و R^2 متغیرهای تحقیق

Community	R^2	متغیرهای مکنون
۰,۵۲۹	۰,۱۲۸	تجاری سازی مؤسسات حسابرسی
۰,۴۸۷	۰,۰۹۳	سرمایه فکری حسابران
۰,۶۲۰		هوش تجاری حسابران
GOF	$\overline{R^2}$	$\overline{Community}$
۰,۲۴۶	۰,۱۱۰۵	۰,۵۴۵

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰,۲۴۶، برازش متوسط مدل کلی تأیید می‌شود. در این قسمت به بررسی آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از نرم افزار PLS4 می‌پردازیم.



شکل ۲. مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی و ضرایب معناداری همانطور که مشاهده می‌کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی در شکل ۲ نمایش داده شده است.



شکل ۳. مدل ساختاری تحقیق همراه با ضرایب معناداری

همانطور که در شکل ۳ و جدول ۴ نیز مشاهده می‌کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب معناداری نمایش داده شده است.

جدول ۴- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری مدل پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	ضریب مسیر (β)	T Statistics ضرایب آماره	مسیر
تایید	۰.۰۰۰	۰.۲۳۶	۳.۹۷۴	سرمایه فکری حسابرسان -> تجاری سازی موسسات حسابرسی
تایید	۰.۰۰۰	۰.۲۰۶	۴.۲۴۹	هوش تجاری حسابرسان -> تجاری سازی موسسات حسابرسی
تایید	۰.۰۰۰	۰.۳۰۵	۶.۴۳۹	هوش تجاری حسابرسان -> سرمایه فکری حسابرسان
تایید	۰.۰۰۲	۰.۰۷۲	۳.۱۶۳	هوش تجاری حسابرسان -> سرمایه فکری حسابرسان -> تجاری سازی موسسات حسابرسی

با توجه به جدول ۴، نتایج روابط مستقیم و ضرایب معناداری مسیرها در مدل پژوهش نمایش داده شده است.

تحلیل فرضیات:

فرضیه اصلی: سرمایه فکری حسابرسان در تاثیر هوش تجاری بر تجاری‌سازی موسسات حسابرسی نقش میانجی دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ و جدول ۴ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (هوش تجاری حسابرسان < - سرمایه فکری حسابرسان < - تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی) برابر $\beta = 0,072$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t = 3,163$ بوده (بیشتر از قدرمطلق $(1,96)$) که نشان می‌دهد نقش میانجی سرمایه فکری حسابرسان در این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، سرمایه فکری حسابرسان در تاثیر هوش تجاری بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی نقش میانجی دارد. و لذا فرضیه اصلی تأیید خواهد شد.

فرضیه اول: هوش تجاری حسابرسان بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی تاثیر دارد. با توجه به شکل ۲ و ۳ و جدول ۴ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (هوش تجاری حسابرسان بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی) برابر $\beta = 0,206$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t = 4,249$ بوده (بیشتر از قدرمطلق $(1,96)$) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، هوش تجاری حسابرسان بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: هوش تجاری حسابرسان بر سرمایه فکری حسابرسان تاثیر دارد. با توجه به شکل ۲ و ۳ و جدول ۴ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (هوش تجاری حسابرسان بر سرمایه فکری حسابرسان) برابر $\beta = 0,305$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t = 6,439$ بوده (بیشتر از قدرمطلق $(1,96)$) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، هوش تجاری حسابرسان بر سرمایه فکری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه سوم: سرمایه فکری حسابرسان بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی تاثیر دارد. با توجه به شکل ۲ و ۳ و جدول ۴ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (سرمایه فکری حسابرسان بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی) برابر $\beta = 0,236$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t = 3,974$ بوده (بیشتر از قدرمطلق $(1,96)$) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، سرمایه فکری حسابرسان بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

با بررسی مطالعات صورت گرفته در حوزه حسابرسی مشخص شد که مطالعات اندکی به موضوع تاثیر نقش میانجی سرمایه فکری حسابرسان در تاثیر هوش تجاری بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی توجه داشته‌اند. و تاثیر همزمان آنها تاکنون در هیچ تحقیقی مورد بررسی قرار نگرفته است. با عنایت به برآیند حاصله از آزمون‌های مختلف آماری و تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش حاضر، می‌توان گفت که هوش تجاری و سرمایه فکری در حرفه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی دارد. انتظار می‌رود با افزایش سطح هوش تجاری و سرمایه فکری در حرفه حسابرسی، تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی نیز افزایش قابل ملاحظه‌ای یابد. در نتیجه، جستجوی مقالات و پژوهش‌های مرتبط، موارد دقیقاً مشابهی با

جامعه آماری و متغیرهای مورد استفاده در پژوهش حاضر یافت نشد. ولیکن می‌توان گفت نتایج حاصل از پژوهش حاضر با کلیات یافته‌های نسبتاً مرتبط پژوهش‌های پیشین شامل منگ^{۱۳} و همکاران (۲۰۲۴)، الخطیب و دیگران^{۱۴} (۲۰۲۲)، هوانگ و دیگران^{۱۵} (۲۰۲۲)، چنگ و همکاران^{۱۶} (۲۰۲۰)، پوپویچ^{۱۷} و همکاران (۲۰۱۹)، مومنی و پورزمانی (۱۴۰۳)، اعرابی و همکاران (۱۴۰۲)، دالوند و دیگران (۱۴۰۰)، ملکیان و همکاران (۱۳۹۷)، همسو و در یک راستا بوده و همخوانی دارد. لذا اینگونه می‌توان تبیین نمود که با توجه به دنیای پیچیده و رقابتی امروز که اطلاعات به سرعت در حال تغییرات وجود بینش صحیح و بهنگام از فعالیت‌ها و شرایط تجارت برای کنترل سازمان ضرورت دارد که با پیشرفت فناوری اطلاعات، هوش تجاری توسعه داده شده است. در مجموع می‌توان گفت که هوش تجاری بخش مهمی از راه حل ارائه دهنده اطلاعات حیاتی تصمیم‌گیری به تجاری‌ها جهت اطمینان بخشی از پایداری (تجاری) و خلق ارزش برای سهامداران شده است. عوامل تعیین‌کننده موفقیت اشاره به آندسته از عواملی دارد که سازمان برای افزایش شانس‌های موفقیت تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی نیاز دارد مورد توجه قرار دهد. همچنین، مبتنی بر نظریه بکر و شولتز در خصوص سرمایه فکری، معتقدیم که در حرفه حسابرسی نیز سرمایه فکری تأثیر مثبت و معناداری بر تبیین نگرش حسابرسان دارد و انتظار داریم با افزایش سرمایه در حرفه حسابرسی، تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی نیز ارتقاء یابد. به دیگر سخن، جوانب متعدد سرمایه فکری، از جمله کنترل مدیریت و حفظ و ارتقای آن در مؤسسات و سازمان‌های حسابرسی، می‌بایست منطبق و همسو با تعریف اقدامات تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی باشد. این عوامل نه تنها می‌توانند به بهبود عملکرد حرفه کمک شایانی نمایند، بلکه در پیشرفت‌های اجتماعی، اقتصادی و حتی سیاسی حرفه حسابرسی، از جمله ارتقای جایگاه و منزلت حسابداران و حسابرسان مؤثر خواهند بود. به طور خلاصه، می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که تقویت و توسعه روزافزون نقش ابعاد مختلف سرمایه فکری در حرفه حسابرسی، موجب تقویت هر چه بهتر و بیشتر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی خواهد شد. از سوی دیگر، تمایل روزافزون نهادهای مختلف حرفه‌ای و تجاری در سراسر جهان، به‌ویژه کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته، به تعهد نسبت به ابعاد مختلف سرمایه فکری (سرمایه انسانی، ساختاری و ارتباطی)، تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی خواهد داشت. بنابراین، تقویت سرمایه فکری توسط حسابرسان، منجر به تضمین موفقیت حرفه حسابرسی در بلندمدت و نیز رشد اقتصادی و بهبود تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی خواهد شد. با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود که مدل مفهومی این پژوهش به‌عنوان مبنایی در حرفه حسابرسی برای افزایش تأثیرگذاری هوش تجاری و سرمایه فکری در تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. توجه به جنبه‌های هوش تجاری و سرمایه فکری می‌تواند موجب افزایش کیفیت حسابرسی، عدم تسلیم در برابر خواسته‌های صاحبکاران، ارتقای سطح پاسخگویی و اطمینان بخشی و اعتمادسازی در برابر ذی‌نفعان و جامعه و فعالان و متولیان بازار سرمایه و در نهایت جلوگیری از ناهنجاری‌های شناختی و اخلاقی در حرفه حسابرسی و بهبود تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی شود.

به منظور تقویت هر چه بیشتر سرمایه فکری، باید ارتباطات حرفه‌ای حسابرسی با ذی‌نفعان

و آحاد جامعه افزایش یابد. ابعاد انسانی، ساختاری و ارتباطی، اصلی‌ترین عناصر سرمایه فکری هستند که به جهت واکنش‌پذیری زیاد، همواره در معرض نابودی قرار دارند. مجموعه منسجم این عناصر، ارتباطات اجتماعی و سایر ابعاد مختلف سرمایه فکری را بنیان می‌نهند و بسترهای لازم برای ارتقای مسیولیت‌پذیری اجتماعی در میان حسابرسان را شکل می‌دهند.

از آنجا که حسابرسان بالقوه، دانشجویان رشته‌های مرتبط و حسابرسان بالفعل (شاغل در مؤسسات و سازمان‌های حسابرسی) جمعیت نسبتاً وسیعی را تشکیل می‌دهند، بسط و توسعه هوش تجاری می‌تواند منجر به ارتقای شرایط حرفه‌ای حسابرسی و در نتیجه، پیشرفت جامعه کمک فراوانی کند. در انتها به سازمان و مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود برای تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی خود برنامه ریزی نموده و سیاست‌هایی را در این زمینه تدوین نمایند. از اینرو باید توجه زیادی را صرف افزایش هوش تجاری و سرمایه فکری خود نمایند. همچنین، پیشنهاد می‌شود با توجه به اینکه در بازارهای رقابتی، کلید موفقیت هر شرکتی، توسعه و ترویج مستمر سرمایه فکری است، و نیازمند این می‌باشند که شرکت، ساختار خود را به شکلی خلاقانه که به حفظ این مزیت رقابتی منجر شود، تنظیم و تدوین و ایجاد نماید.

همچنین، با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر برای انجام پژوهش‌های آتی ارائه می‌گردد:

- بررسی راهکارهای ارتقای سطح تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی توسط هوش‌های چندگانه.
- تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی مانند اندازه و محیط اخلاقی بر هوش‌های تجاری.
- تأثیر شهرت و تخصص حسابرس بر هوش تجاری وی.
- بررسی تجزیه و تحلیل چگونگی تأثیر هوش تجاری بر پیامدهای رفتاری مانند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس و تغییر تصمیم یا رفتار ناکارآمد.

منابع

- احمدی، زانیار، پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۲). تاثیر هوش‌های چندگانه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در حسابرسی با توجه به نقش میانجی فرهنگ سازمانی حسابرسان. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۲)، ۶۶-۸۷.
- اعرابی، علیرضا، پناهی درجه، مهرداد عرب صالحی، مهدی (۱۴۰۲). ارتباط بین ارزش‌افزوده سرمایه فکری، کارایی سرمایه انسانی با تأکید بر رشد و تأثیر آنها بر رشد درآمد سرانه صادرات کارکنان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۲(۸)، ۳۵-۶۰.
- دالوند، وحید، سپهوند، رضا، نظرپوری، امیرهوشنگ (۱۴۰۰). اثر سرمایه فکری روی مزیت رقابتی و عملکرد سازمانی با نقش میانجی نوآوری و فرهنگ یادگیری اعضای هیأت علمی دانشگاه لرستان، فصلنامه رشد فناوری، ۶۹(۱۸)، ۳۴-۴۵.
- دهقانی سلطانی، مهدی، آذر، عادل. (۱۳۹۹). نقش مکان و سرمایه فکری در دستیابی به مزیت رقابتی

و ارتقاء عملکرد کسب و کارهای کوچک پوشاک. پژوهشنامه مدیریت اجرایی، ۱۲(۲۴)، ۲۰۹-۲۳۹.
 رزمان، علی، گنجی نیا، حسین، رضوانی چمن زمین، موسی. (۱۴۰۱). شناسایی و بیان
 شاخص‌های موثر بر مدیریت سرمایه فکری با رویکرد الگوی دانشی در گمرکات کشور.
 خطمشی‌گذاری عمومی در مدیریت، ۱۳(۱).

شهرکی، علیرضا، پیران، فاطمه، بنی‌هاشمی، سید علی. (۱۴۰۱). تأثیر هوش تجاری و
 مؤلفه‌های آن بر ایجاد و توسعه یک سازمان چابک. بررسی‌های بازرگانی، ۴(۳)، ۲۴-۳۳.
 غیاثی، شهین، حسین پور، مهرعلیزاده، نصیری، ماریا، ۱۴۰۰. طراحی مدل ارزیابی وضعیت
 سرمایه فکری با رویکرد بهبود بهره‌وری (مورد مطالعه: دانشگاه‌های کشور). مدیریت بهره‌وری،
 ۱۵(۲) (۵۷)، ۱۵۷-۱۷۹.

مندعلی زاده، زینب (۱۴۰۰). رابطه سرمایه فکری و پایداری در کسب و کارهای ورزشی و ارایه
 مدل. پژوهشنامه مدیریت ورزشی و رفتار حرکتی، ۱۷(۳۳)، ۲۱۰-۱۹۳.

ملک عسگر، حمیدرضا، پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۲). تاثیر هویت حسابرسان بر تجاری‌سازی
 موسسات حسابرسی باتوجه به نقش میانجی قضاوت حسابرسان. تحقیقات حسابداری و حسابرسی،
 ۱۵(۵۸)، ۲۹-۴۶.

مومنی، سهیل، پورزمانی، زهرا، (۱۴۰۳). نقش ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری در تبیین نگرش
 حسابرسان نسبت به ایفای مسیولیت‌پذیری اجتماعی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۳(۴)، ۲۵-۶۲.
 مومنی، سهیل، پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). تاثیر تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی،
 آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان بر تکوین نظریه سرمایه فکری در حرفه حسابرسی.
 پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۹)، ۱۲۰-۱۴۵.

Ahmadi, Z., Pourzamani, Z. (2013). The effect of multiple intelligences on auditors' judgment and decision-making in auditing with regard to the mediating role of auditors' organizational culture. *Professional Auditing Research*, 3(12), 66-87. (In Persian)

Alkhatib, A.W. and Valeri, M., (2024). Can intellectual capital promote the competitive advantage? Service innovation and big data analytics capabilities in a moderated mediation model. *European Journal of Innovation Management*, 27(1), 263-289.

Arabi, A., Panahi-Darcheh, M. Arab Salehi, M. (2013). The relationship between intellectual capital value added, human capital efficiency with emphasis on growth and their impact on growth of per capita export income of employees in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Judgment and Decision Making in Accounting*, 2(8), 35-60. (In Persian)

Banmairuroy, Wisanut Taweesak Kritjaroen, Winai Homsombat, (2022) The effect of knowledge-oriented leadership and human resource development on sustainable competitive advantage through organizational innovation's component factors: Evidence from Thailand 's new S- curve industries, *Asia Pacific Management Review*, 27(3), 200-209,

Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 374-399, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>.

Carter, C., Spence, C. and Muzio, D. (2015), "Scoping an agenda for future research into the professions", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(8), 1198- 1216.

Caseiro, N., & Coelho, A. (2019). The influence of Business Intelligence capacity, network

learning and innovativeness on startups performance. *Journal of Innovation & Knowledge*, 4(3), 139–145. <https://doi.org/10.1016/j.jik.2018.03.009>.

Cheng, C., Zhong, H., & Cao, L. (2020). Facilitating speed of internationalization: The roles of business intelligence and organizational agility. *Journal of Business Research*, 110, 95-103.

Dalvand, V., Sepahvand, R., Nazarpouri, A. Amir Hooshang (2012). The effect of intellectual capital on competitive advantage and organizational performance with the mediating role of innovation and learning culture of Lorestan University faculty members, *Technology Development Journal*, 69(18), 34-45(In Persian). (In Persian)

Dehghani Soltani, M., Azar, A. (2019). The role of location and intellectual capital in achieving competitive advantage and improving the performance of small clothing businesses. *Journal of Executive Management*, 12(24), 209-239. (In Persian)

Deng, Z., & Sinkovics, R. (2018). Rapid expansion of international new ventures across institutional distance. *Journal of International Business Studies*, 49(8), 1010–1032. <https://doi.org/10.1057/s41267-017-0108-6>.

Elsharnouby, T.H. and Elbanna, S., 2021. Change or perish: Examining the role of human capital and dynamic marketing capabilities in the hospitality sector. *Tourism Management*, 82, 104184.

Ferraris, A., Mazzoleni, A., Devalle, A., & Couturier, J. (2019). Big data analytics capabilities and knowledge management: Impact on firm performance. *Management Decision*, 57(8), 1923–1936. <https://doi.org/10.1108/MD-07-2018-0825>.

Ghiyashi, S., Hossein Pour, M., Nasiri, M. (2019). Designing a model for assessing the status of intellectual capital with a productivity improvement approach (case study: universities in the country). *Productivity Management*, 15(2 (57)), 157-179. (In Persian)

Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Practitioner summary: Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1–10.

Gudfinnsson, K., Strand, M., & Berndtsson, M. (2015). Analyzing business intelligence maturity. *Journal of Decision Systems*, 24(1), 37–54. <https://doi.org/10.1080/12460125.2015.994287>.

Huang, Z., Savita, K.S., & Zhong-jie, J. (2022). The Business Intelligence impact on the financial performance of start-ups. *Inf. Process. Manage.* 59, 102761.

Malek Asgar, H., Pourzamani, Z. (2002). The effect of auditors' identity on the commercialization of audit firms with regard to the mediatory role of auditors' judgment. *Accounting and Auditing Research*, 15(58), 29-46. (In Persian)

Malik, O., Shahzad, A., Raziq, M.M., Khan, M.M., Yusuf, S., & Khan, A. (2019). Perceptions of organizational politics, knowledge hiding, and employee creativity: The moderating role of professional commitment. *Personality and Individual Differences*, 142, 232-237.

Mandalizadeh, Z. (2001). The relationship between intellectual capital and sustainability in sports businesses and the presentation of a model. *Journal of Sports Management and Movement Behavior*, 17(33), 210-193.(In Persian)

Meng, C., Abdullah, D.F., Khatib, S.F. and Idris, N., (2024). Assessing the impact of intellectual capital on audit quality within the audit market dynamics. *Environment and Social Psychology*, 9(5).

Momeni, S, Pourzamani, Z. (2003). The role of different dimensions of intellectual capital theory in explaining auditors' attitudes towards fulfilling social responsibility. *Accounting and Social Interests*, 13(4), 25-62. (In Persian)

Momeni, S., Pourzamani, Z. (2001). The impact of existential critical thinking, personal

meaning production, transcendental awareness, and the development of auditors' self-awareness on the development of intellectual capital theory in the auditing profession. *Professional Auditing Research*, 3(9), 120-145. (In Persian)

Popovič, A., Hackney, R., Coelho, P. S., & Jaklič, J. (2012). Towards business intelligence systems success: Effects of maturity and culture on analytical decision making. *Decision Support Systems*, 54(1), 729-739. <https://doi.org/10.1016/j.dss.2012.08.017>.

Popovič, A., Puklavec, B., & Oliveira, T. (2019). Justifying business intelligence systems adoption in SMEs: Impact of systems use on firm performance. *Industrial Management and Data Systems*, 119(1), 210-228. <https://doi.org/10.1108/IMDS-02-2018-0085>

Razman, A., Ganjinia, H., Rezvani Chaman Zamin, M. (2018). Identifying and expressing effective indicators on intellectual capital management with a knowledge model approach in the country's customs. *Public Policy in Management*, 13 (1). (In Persian)

Shahraki, A., Piran, F., Bani Hashemi, S. (2018). The effect of business intelligence and its components on the creation and development of an agile organization. *Commercial Surveys*, 4(3), 24-33. (In Persian)

Shamim, S., Cang, S., Yu, H., & Li, Y. (2017). Examining the feasibilities of Industry 4.0 for the hospitality sector with the lens of management practice. *Energies*, 10(4), 499.

Sori, Z.M., Karbhari, Y. and Mohamad, S. (2010), "Commercialization of accounting profession: the case of non-audit services", *International Journal of Economics and Management*, 4(2), 212-242.


Suddaby, R. Y. Gendron, and H. Lam. (2009). The Organizational Context of Professionalism in Accounting, *Accounting, Organizations and Society* 34 (3/4). 409-427.

Tan, C. L., & Nasurdin, A. M. (2011). Human resource management practices and organizational innovation: Assessing the mediating role of knowledge management effectiveness. *Electronic Journal of Knowledge Management*, 9(2), 155

Tarek, B. H., Zouhayer, M., & Adel, G. (2019). Entrepreneurial competitive intelligence between uppsala model and born global theories in the case of north african smes. *Journal of the Knowledge Economy*, 10(2), 734-755. <https://doi.org/10.1007/s13132-017-0489-6>.

پی‌نویس:

- | | |
|--|---|
| 1. Malik | 10. Composite Reliability |
| 2. Tan & Nasurdin | 11. Convergent Validity |
| 3. Meng, C. | 12. Average Variance Extracted |
| 4. Alkhatib, A.W. and Valeri, M | 13. Meng, C. |
| 5. Zhi-xiong Huang a,*, K.S. Savita b, Jiang Zhong-jie a | 14. Alkhatib, A.W. and Valeri, M |
| 6. Cong Cheng, Huihui Zhong, Liebing Cao | 15. Zhi-xiong Huang a,*, K.S. Savita b, Jiang Zhong-jie a |
| 7. Popovič | 16. Cong Cheng, Huihui Zhong, Liebing Cao |
| 8. Banmairuoy | 17. Popovič |
| 9. Intellectual Capital | |

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



Examining the role of professional commitment in auditors' liberal and conservative views of their perception of responsibility for fraud detection

Seyed Alireza Razi¹, Ahmad Yaghoobnezhad², Bahram Hemmati³, Maryam Gavara⁴

Received: 2024/12/10

Approved: 2024/12/18

Research Paper

Abstract:

The aim of this study is to examine the role of professional commitment in auditors' liberal and conservative views of their perception of responsibility for fraud detection. This study is applied in terms of its purpose and descriptive-survey in terms of the data collection method. The statistical population is all certified public accountants employed and active in audit firms that are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants, totaling 1879 people. The sample size was determined using the Cochran formula of 319 people and the samples were selected and studied using the random sampling method. Also, in the present study, a standard questionnaire was used to collect data. The independent variables of this study include liberal and social conservatism views and the dependent variable is the auditor's perception of responsibility for fraud detection. The mediating variable of this study is also professional commitment. The Ogakht questionnaire (2013) was used to measure conservative and liberal perspectives, and the Arania et al. questionnaire (1981) was used to measure professional commitment, and the Desort et al. questionnaire (2018) was used to measure auditors' perception of responsibility for fraud detection. In this study, Cronbach's alpha coefficient method was used to determine the reliability coefficient. The composite reliability and reliability of each of the research components were calculated, which indicated the reliability of the measurement tool. The divergent and convergent validity of the questionnaire were also obtained, which indicated the appropriate validity of the questionnaire. Structural equation modeling was used by Smart PLS4 software to examine the hypothesis testing. The results of the research hypothesis testing indicate that professional commitment affects auditors' liberal and conservative perspectives on their perception of responsibility for fraud detection.

Key words: Professional commitment, liberal perspective, conservative perspective, auditors' responsibility for fraud detection

[10.22034/JPAR.2024.2047892.1368](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2047892.1368)

1. Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. alireza.razi@yahoo.com

2. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

(Corresponding Author) yaghoobacc@gmail.com

3. Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. hemmati1965@gmail.com

4. Department of accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. maryam_gavara@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

آزمون نقش تعهد حرفه‌ای در دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حساب‌رسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب

سید علیرضا رضی^۱، احمد یعقوب نژاد^۲، بهرام همتی^۳، مریم گوارا^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۹/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۹/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

هدف از این پژوهش، آزمون نقش تعهد حرفه‌ای در دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حساب‌رسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب می‌باشد. این تحقیق از نظر هدف، کاربردی و بر حسب نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی-پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری، کلیه حسابداران رسمی شاغل و فعال در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۱۸۷۹ نفر می‌باشد. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین شده و نمونه‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. همچنین در پژوهش حاضر، برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه استاندارد، استفاده شده است. متغیرهای مستقل این تحقیق شامل دیدگاه لیبرال و محافظه‌کاری اجتماعی و متغیر وابسته درک حساب‌رسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب است. متغیر میانجی این تحقیق نیز تعهد حرفه‌ای است. برای اندازه‌گیری دیدگاه محافظه کارانه و دیدگاه لیبرال از پرسشنامه اوقاقت (۲۰۱۳) و برای اندازه‌گیری تعهد حرفه‌ای از پرسشنامه آرانیا^۱ و همکاران (۱۹۸۱) و برای اندازه‌گیری درک حساب‌رسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب، از پرسشنامه دزورت و همکاران^۲ (۲۰۱۸)، استفاده شده است. در این پژوهش به منظور تعیین ضریب قابلیت اعتماد از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. مقدار پایایی ترکیبی و پایایی هر یک از مؤلفه‌های تحقیق محاسبه شد که نتایج حاکی از پایایی ابزار سنجش دارد. همچنین روایی واگرا و همگرایی پرسشنامه نیز بدست آمده که نتایج حاکی از روایی مناسب پرسشنامه می‌باشد. جهت بررسی آزمون فرضیات از مدل‌سازی معادلات ساختاری توسط نرم‌افزار Smart PLS4 استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق بیانگر آنست که تعهد حرفه‌ای بر دیدگاه لیبرال و دیدگاه محافظه کارانه حساب‌رسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

واژه‌های کلیدی: تعهد حرفه‌ای، دیدگاه لیبرال، دیدگاه محافظه کارانه، مسئولیت حساب‌رسان در برابر کشف تقلب

10.22034/JPAR.2024.2047892.1368

alireza.razi@yahoo.com

yaghoobacc@gmail.com

hemmati1965@gmail.com

maryam_gavara@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

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

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

۳. گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

۴. گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

۱- مقدمه

سیستم گزارشگری مالی همواره در جلب اعتماد عمومی با بحران‌هایی مواجه بوده است. افزایش شمار تقلب‌ها و تجدید ارائه صورت‌های مالی که اغلب با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ همراه است نگرانی‌هایی را در مورد صورت‌های مالی به وجود آورده است. به همین جهت پیشگیری یا کشف تقلب‌های با اهمیت در صورت‌های مالی همواره کانون توجه سرمایه‌گذاران مدیران و حساب‌برسان بوده است (مطوری و همکاران، ۱۴۰۱). در جوامع امروزی حساب‌برسان به صورت حرفه‌ای در بخش‌های متنوع و وسیعی از حوزه‌های مالی به فعالیت مشغول‌اند که بر اساس فرهنگ و باورهای خود، دیدگاه‌های خاصی را برمی‌گزینند (صابری و همکاران، ۱۴۰۳).

نقش حساب‌برس در کشف تقلب بسیار با اهمیت می‌باشد. حساب‌برس می‌تواند با تردید حرفه‌ای در مرحله برنامه ریزی، اسناد مدارک بیشتری را با دقت رسیدگی کند تا از این طریق خطر حسابرسی را کاهش و نیز در صورت وجود تقلب، آن را کشف کند (مطوری و همکاران، ۱۴۰۱). دیدگاه‌های لیبرال و محافظه‌کارانه حساب‌برسان نقش مهمی در درک مسئولیت آن‌ها نسبت به کشف تقلب ایفا می‌کند، زیرا این دیدگاه‌ها بر رویکرد حرفه‌ای، اولویت‌های کاری، و حد مسئولیت‌پذیری حساب‌برسان تأثیر می‌گذارد. حساب‌برسانی با دیدگاه لیبرال به موضوع مسئولیت در کشف تقلب با انعطاف بیشتری نگاه می‌کنند و تمایل دارند تا مسئولیت بیشتری نسبت به کشف تقلب بپذیرند (اجی و چاندنوایک، ۲۰۲۳).

حساب‌برسان لیبرال بر اهمیت شفافیت در صورت‌های مالی تأکید بیشتری دارند و کشف تقلب را بخشی از وظایف حرفه‌ای خود می‌دانند. این دسته از حساب‌برسان ممکن است از روش‌ها و فناوری‌های نوین (مانند تحلیل داده‌ها و هوش مصنوعی) برای شناسایی تقلب احتمالی استفاده کنند، حتی اگر فراتر از وظایف سنتی آن‌ها باشد (کاسترو، ۲۰۱۳). حساب‌برسان لیبرال معمولاً دامنه مسئولیت خود را فراتر از ارائه نظر نسبت به منصفانه بودن صورت‌های مالی می‌دانند و در تلاشند نقش فعالی در کشف و پیشگیری از تقلب ایفا کنند. این گروه بر اهمیت اطلاع‌رسانی به ذی‌نفعان، مانند سهامداران و مدیران ارشد، درباره ریسک‌های بالقوه تقلب تأکید بیشتری دارند. حساب‌برسان لیبرال ممکن است به دلیل نگرش گسترده‌تر خود نسبت به مسئولیت، تمایل داشته باشند مقررات قانونی را برای کشف تقلب اصلاح کنند یا از آن فراتر بروند (مک لاقلین و همکاران، ۲۰۲۱).

اما حساب‌برسانی با دیدگاه محافظه‌کارانه، تمایل دارند مسئولیت خود را در کشف تقلب محدودتر ببینند و بیشتر بر اجرای دقیق استانداردها تمرکز می‌کنند. این گروه کشف تقلب را وظیفه اصلی مدیریت می‌دانند و نقش خود را محدود به ارزیابی اطلاعات ارائه‌شده توسط مدیریت و رعایت استانداردهای حسابرسی می‌بینند. حساب‌برسان محافظه‌کار به جای جستجوی فعالانه تقلب، تنها در صورتی که شواهد یا نشانه‌های مشخصی از تقلب وجود داشته باشد، وارد عمل می‌شوند. آن‌ها معتقدند که کشف تقلب، فراتر از وظیفه اصلی حسابرسی است و این وظیفه باید به تیم‌های تخصصی (مانند حساب‌برسان قانونی) یا مدیران اجرایی واگذار شود (لینگ، ۲۰۲۳).

نقش این دو دیدگاه در محیط کسب‌وکار و حسابرسی می‌تواند اینگونه باشد که دیدگاه لیبرال

ممکن است انتظارات جامعه و ذی‌نفعان از حسابرسان را افزایش دهد و به گسترش دامنه وظایف حسابرسان منجر شود. حسابرسان لیبرال معمولاً کیفیت حسابرسی را از طریق استفاده از روش‌های نوآورانه افزایش می‌دهند، اما ممکن است زمان و هزینه بیشتری صرف کنند. دیدگاه لیبرال می‌تواند مسئولیت قانونی حسابرسان را در قبال تقلب افزایش دهد، زیرا آن‌ها نقش فعال‌تری در کشف تقلب ایفا می‌کنند (لی و همکاران^۷، ۲۰۲۴).

جدای از دیدگاه‌ها که نقش مهمی در عملکرد رفتاری حسابرسان دارد، تعهد حرفه‌ای نیز به عنوان یکی از مهمترین عوامل عملکرد رفتاری حسابرسان مطرح است. تعهد حرفه‌ای حسابرسان نقشی کلیدی در درک و اجرای مسئولیت آن‌ها در برابر کشف تقلب ایفا می‌کند. این تعهد، که شامل پایبندی به اصول اخلاقی، استانداردهای حرفه‌ای، و انتظارات ذی‌نفعان است، به طور مستقیم بر رفتار و تصمیم‌گیری حسابرسان در مواجهه با موارد تقلب تأثیر می‌گذارد. تعهد حرفه‌ای ایجاب می‌کند که حسابرسان با صداقت و شفافیت عمل کنند و در صورت مشاهده نشانه‌های تقلب، بی‌طرفانه و بدون تعلل به وظایف خود عمل کنند (یولیانتی و همکاران^۸، ۲۰۲۴). تعهد حرفه‌ای حسابرسان باعث می‌شود تا تقلب را نه فقط یک تخلف قانونی، بلکه یک تهدید اخلاقی و مالی برای سازمان و ذی‌نفعان بدانند. تعهد به اجرای استانداردها، حسابرسان را ملزم می‌کند تا ریسک‌های تقلب را شناسایی کرده و روش‌هایی مناسب برای ارزیابی و مدیریت آن به کار گیرند. بر اساس تعهد حرفه‌ای، حسابرسان باید احتمال تقلب را در تمام مراحل حسابرسی بررسی کرده و از تکنیک‌ها و ابزارهای مناسب برای شناسایی آن استفاده کنند (دزورت^۹ و هریسون، ۲۰۱۸). تعهد حرفه‌ای تضمین می‌کند که حسابرسان در برخورد با تقلب، بی‌طرفانه عمل کنند و تحت تأثیر فشارهای مدیریتی یا شخصی قرار نگیرند. حسابرسان متعهد می‌دانند که استقلال آن‌ها در بررسی نشانه‌های تقلب، برای ارائه یک نظر حسابرسی معتبر حیاتی است (ریفای^{۱۰}، ۲۰۲۰). تعهد حرفه‌ای به حسابرسان کمک می‌کند که محدوده مسئولیت خود را تشخیص دهند. آن‌ها وظیفه دارند شواهد معقول و قابل‌اتکایی برای کشف تقلب ارائه دهند، اما مسئولیت اصلی پیشگیری و مدیریت تقلب بر عهده مدیریت سازمان است. حسابرسان متعهد ممکن است در موارد پیچیده‌تر با حسابرسان قانونی یا متخصصان دیگر همکاری کنند تا تحقیقات دقیق‌تری انجام شود (سوریا و همکاران^{۱۱}، ۲۰۲۱).

حسابرسان حرفه‌ای با استفاده از تکنولوژی‌های پیشرفته مانند تحلیل داده‌ها، هوش مصنوعی، و ابزارهای کشف تقلب، به بهبود فرآیند شناسایی تقلب کمک می‌کنند. حسابرسان حرفه‌ای مسئولیت اجتماعی دارند تا از اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی و نظام مالی محافظت کنند. کشف و گزارش تقلب، بخشی از این مسئولیت است. با کشف تقلب و گزارش صحیح آن، حسابرسان به بهبود شفافیت و صداقت در سیستم مالی کمک می‌کنند (رحیم و همکاران^{۱۲}، ۲۰۲۳).

تعهد حرفه‌ای حسابرسان پایه‌ای‌ترین عنصر در درک مسئولیت آن‌ها نسبت به کشف تقلب است. این تعهد، حسابرسان را ملزم به رعایت اصول اخلاقی و استانداردها، حفظ استقلال و بی‌طرفی، استفاده از روش‌های نوین و پاسخگویی به ذی‌نفعان و جامعه می‌کند. تعهد حرفه‌ای

همچنین نگرش حسابرسان به تقلب را از یک تهدید ساده مالی به یک مسئولیت حرفه‌ای و اخلاقی ارتقا می‌دهد. این امر باعث می‌شود حسابرسان نقشی مؤثرتر در تقویت شفافیت و اعتماد در نظام مالی ایفا کنند (گینانجار^{۱۳} و همکاران، ۲۰۲۳). لذا در این تحقیق، به آزمون نقش تعهد حرفه‌ای در دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حسابرسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب پرداخته شده است. انتظاری رود این تحقیق ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد. اول آن که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب معرفی موضوع جدیدی در حوزه‌ی تحقیقات حسابرسی رفتاری شود. این خود می‌تواند پژوهش‌گران را به انجام پژوهش‌های رفتاری دیگری ترغیب نماید. دوم آن که شواهد این پژوهش نشان خواهد داد دیدگاه افراد نظیر دیدگاه لیبرال، دیدگاه محافظه کارانه و تعهد حرفه‌ای، تا چه اندازه می‌توانند درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب را تحت الشعاع قرار دهد و در نتیجه بر گزارش تقلب اثر گذار باشند. این موضوع می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست گذاران در حوزه‌ی حسابرسی برای تدوین خط مشی‌های حسابرسی قرار دهد. بنابراین سوال اصلی تحقیق اینست که نقش تعهد حرفه‌ای در دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حسابرسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب چگونه می‌باشد؟

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

تقلب را می‌توان در طیفی گسترده به معنای به دست آوردن چیزی با ارزش یا گریز از انجام تعهدات با رفتاری فریبکارانه تعریف کرد. تقلب همه توانایی فردی در به کارگیری برخی منابع را به منظور کسب سودهای ناشی از آن برای کسب انگیزه‌های شخصی در بر می‌گیرد. کشف تقلب بخش اصلی وظایف حسابرسان است و در این راستا بدون در نظر گرفتن سایر موارد حسابرسی که توانایی کشف تقلب را داشته باشند، نسبت به سایر حسابرسان برتری دارند و این بخشی است که مورد توجه صاحبکاران است (مطوری و همکاران، ۱۴۰۱). ارزش‌ها، اخلاق و نگرش‌هایی که حسابرسان در کار خود استفاده می‌نمایند، عناصر کلیدی کیفیت حسابرسی هستند. در نتیجه، تمام این عوامل باید چالش ارتقای توانایی‌های استدلال (قضاوت) اخلاقی حسابرسان و نیز تقویت مسئولیت حرفه‌ای آنها در منافع عمومی را داشته باشد. (صفرزاده و همکاران، ۱۴۰۱)

دیدگاه لیبرال، به مسئولیت‌پذیری بیشتر در کشف تقلب تمایل دارد، نوآوری و شفافیت را تشویق می‌کند و می‌تواند انتظارات ذی‌نفعان را بهتر مدیریت کند. دیدگاه محافظه کارانه بر رعایت دقیق استانداردها و محدودیت مسئولیت تمرکز دارد و ریسک‌های قانونی و هزینه‌ها را کاهش می‌دهد، اما ممکن است در شناسایی تقلب‌های پنهان محدود باشد. انتخاب میان این دو دیدگاه به فرهنگ سازمانی، چارچوب‌های قانونی، و نیازهای ذی‌نفعان بستگی دارد و تعادلی میان این دو رویکرد می‌تواند نتایج بهتری را در فرآیند حسابرسی به همراه داشته باشد (حمزایی و همکاران^{۱۴}، ۲۰۲۴).

تعهد حرفه‌ای حسابرسان شامل حفاظت از منافع عمومی است که باعث می‌شود کشف تقلب به‌عنوان بخشی از مسئولیت آنها در قبال سهامداران و جامعه تلقی شود. حسابرسان متعهد موظف هستند هرگونه تخلف یا تقلبی را که ممکن است بر تصمیم‌گیری ذی‌نفعان تأثیر بگذارد،

به‌درستی و در زمان مناسب گزارش کنند. تعهد حرفه‌ای باعث می‌شود حسابرسان علاوه بر شناسایی تقلب، توصیه‌های لازم برای جلوگیری از وقوع آن در آینده را ارائه دهند. حسابرسان متعهد ممکن است به سازمان‌ها در بهبود کنترل‌های داخلی و آموزش کارکنان درباره تقلب کمک کنند (رینیندا^{۱۵}، ۲۰۲۴).

طبق گفته حمزایی و همکاران (۲۰۲۴) تعهد حرفه‌ای به عنوان عشقی که توسط فرد در حرفه‌اش شکل می‌گیرد، از جمله چیزی که می‌توان به آن اعتماد کرد چیزی که پذیرفته می‌شود اهداف و ارزش‌های یک حرفه تعریف می‌شود. حسابرسان برای اعتباردهی و اظهار نظر موظف‌اند برنامه‌های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسان شناخته می‌شود، تدوین و اجرا کنند. یولیانتی و همکاران (۲۰۲۴) تعهد حرفه‌ای را به عنوان یک الزام برای ماموران یا کارمندان تعریف می‌کنند که در یک سازمان کار می‌کنند تا مطابق با ارزش‌ها و هنجارهای تعیین شده توسط استانداردهای حرفه‌ای رفتار کنند. همچنین مطالعات نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای، بر عملکرد کاری فردی و کیفیت حسابرسی مستقل موثر می‌باشد.

حسابرسان برای بهبود عملکرد حرفه‌ای و از طرفی محدود کردن تعهدهای بالقوه خود، اظهار به عدم نگرانی در خصوص کشف تقلب دارند. به نظر حسابرسان، انجام حسابرسی به صورت تفصیلی برای کشف تمامی موارد خلاف قاعده و با اهمیت، هزینه بر و زمان بر است. تغییر در تمرکز حرفه حسابرسی در رابطه با کشف تقلب در بیانیه رویه‌های حسابرسی منعکس شده است. این بیانیه ابراز می‌دارد که گزارش حسابرسان بیان‌کننده کشف تمامی موارد خلاف قاعده و تقلب‌ها نیست؛ زیرا هدف اولیه کشف تقلب نیست؛ هر چند با انجام حسابرسی برخی از این تقلب‌ها کشف میشوند برای کشف تمامی موارد حسابرسی خلاف قاعده باید حسابرسی به صورت تفصیلی انجام پذیرد که با توجه به فزونی مخارج بر منافع آن، به صرفه نیست (مطوری و همکاران، ۱۴۰۱). در حالی که حسابرس مسئول کار می‌تواند، از اثر منحنی یادگیری خود، برای کشف اشتباهات و تخلفات اساسی استفاده کند، حسابرس جدید ممکن است به دلیل عدم شناخت کافی از شرکت صاحبکار، مجبور باشد بیشتر به اظهارات و برآوردهای مدیریت تکیه کند؛ بنابراین، این موضوع موجب افزایش ریسک حسابرسی می‌شود (خردیار و همکاران، ۱۴۰۲).

نهایتاً با توجه به این مسائل مسئول اصلی در کشف تقلب مدیریت بوده و نقش حسابرس و حسابرسی صورت‌های مالی می‌تواند به عنوان عامل کنترلی مناسب و مؤثر در جلوگیری از تقلب پررنگ باشد. تقلب موضوعی است که در تمام جوامع بشری وجود داشته است و همواره افراد با صرف هزینه و زمان سعی در کنترل و کاهش آن داشته‌اند. مطابق با آنچه در پیشینه پژوهش عنوان شد مسئولیت نهایی تمامی رویدادها از جمله تقلب در سازمان، با هیأت مدیره است و حسابرسان مستقل تنها در قبال یافته‌های خود که برآمده از نمونه‌گیری‌ها و بررسی‌های صحیح است، مسئول هستند. حسابرسان مستقل باید در هنگام مواجهه با نمونه‌های مشکوک به تقلب به کمیت و کیفیت بررسی‌های خود بیفزایند و به کمک گردآوری شواهد بیشتر بررسی‌های خود را مستند نمایند.

در مجموع، با بررسی و جستجو در مقالات منتشر شده در مجلات داخلی و خارجی کمتر مقاله‌ای درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه و با توجه به نعهد حرفه‌ای را به طور کامل مورد تبیین قرار داده اند. در ادامه این پژوهش به بررسی مقالات نزدیک در حوزه تحقیق اشاره می‌گردد.

صابری و همکاران (۱۴۰۳) در تحقیقی تحت عنوان نقش ایدئولوژی و حرفه گرایی حسابرسان بر تعارض حرفه‌ای سازمانی بیان کردند که حسابرسان با ایدئولوژی سیاسی محافظه کارانه، تأثیر منفی و معکوس بر حرفه‌ای گرایی دارند؛ اما حسابرسان لیبرالیسم تأثیر مثبت و مستقیمی بر حرفه گرایی دارند، در صورتی که ایدئولوژی سیاسی مختلف (محافظه کارانه و لیبرالیسم) مختلف تأثیری بر تعارض حرفه‌ای سازمانی نمی‌گذارد. همچنین حرفه‌ای گرایی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر تعارض حرفه‌ای سازمانی می‌گذارد. علیزاده گان و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی تحت عنوان تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرسان و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای نشان دادند که تجربه حسابرسان، انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان و تردید حرفه‌ای، بر توانایی کشف تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، تجربه حسابرسان و تیپ شخصیتی به طور غیرمستقیم با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب در صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری دارند. بذرافشان کوجل و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر محافظه کاری اجتماعی مدیران بر عملکرد شرکت با در نظر گرفتن نقش میانجی محافظه کاری حسابداری بیان کردند که محافظه کاری اجتماعی مدیران بر محافظه کاری حسابداری تأثیر معناداری دارد و جهت تأثیر مثبت بدست آمده است. همچنین محافظه کاری اجتماعی مدیران و محافظه کاری حسابداری بر عملکرد شرکت تأثیر معناداری دارد. در ادامه میانجی گری نشان می‌دهد، محافظه کاری حسابداری در رابطه بین محافظه کاری اجتماعی مدیران و عملکرد شرکت تأثیر معناداری دارد. یادگاری و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حسابرسان؛ با تأکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن بیان کردند که محافظه کاری اجتماعی بر هشدار دهی حسابرسان تأثیر معنادار دارد. همچنین متغیرهای جنسیت و سن حسابرسان بر رابطه بین محافظه کاری اجتماعی و سطح هشداردهی حسابرسان اثر تعدیلی دارند. نخعی و ذاکر (۱۴۰۰) در تحقیقی تحت عنوان بررسی رابطه بین محافظه کاری اجتماعی و عملکرد مالی با نقش میانجی ارزش‌های فرهنگی بیان کردند نشان دادند بین محافظه کاری اجتماعی و عملکرد مالی، بین محافظه کاری اجتماعی و ارزش‌های فرهنگی و بین ارزش‌های فرهنگی و عملکرد مالی رابطه معنی داری وجود دارد.

یولیانتی و همکاران (۲۰۲۴) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاق، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسان نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد. یانتو^{۱۴} (۲۰۲۳) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر تعهد حرفه‌ای و تجربه حسابرسان بر تصمیم‌گیری اخلاقی

حسابرسان خارجی در دفتر حسابرسی عمومی شهر صرابایا بیان کردند که تعهد حرفه‌ای و تجربه حسابرسی تا حدی تأثیر مثبتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان خارجی دارد. این مطالعه بر اهمیت تعهد حرفه‌ای و تجربه حسابرسی در شکل دادن به فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأکید می‌کند. ریفای و همکاران (۲۰۲۰) در تحقیقی تحت عنوان رابطه بین صداقت حسابرس و تعهد سازمانی به پیشگیری از تقلب بیان کردند که صداقت و تعهد سازمانی حسابرس تأثیر مثبتی بر پیشگیری از تقلب دارد. این مطالعه بر این باور بود که با استفاده از حسابرسان داخلی دولت، بینشی جدیدی از رفتار حسابرسان داخلی دولت به ارمغان می‌آورد. دزورت و همکاران (۲۰۱۸) در تحقیقی تحت عنوان درک احساس مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب در سازمان‌ها بیان کردند که، حسابرسان پاسخگو نسبت به حسابرسان ناشناس مسئولیت تشخیص تقلب بالاتری را گزارش می‌کنند. آنها همچنین یک تعامل قابل توجه نوع تقلب و نوع حسابرس را با حسابرسان خارجی که بیشترین مسئولیت کشف تقلب در صورت‌های مالی را درک می‌کنند، دریافتند در حالی که حسابرسان داخلی مسئولیت شناسایی مشابهی را برای همه انواع تقلب گزارش می‌کنند.

لذا، بر اساس ابعاد مختلف فرضیه‌های زیر تنظیم می‌گردد:

فرضیه اول: تعهد حرفه‌ای بر دیدگاه لیبرال حسابرسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

فرضیه دوم: تعهد حرفه‌ای بر دیدگاه محافظه کارانه حسابرسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

۳- روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، از نوع کاربردی است و بر حسب نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی - پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری در این مطالعه، شامل حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. که کل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران برابر ۲۹۹۰ نفر می‌باشند. که اعضای غیر شاغل برابر ۱۱۱۱ نفر بوده که از مجموع جامعه کسر خواهد شد. بنابراین، اعضای شاغل و فعال عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به تعداد ۱۸۷۹ نفر می‌باشند که در این تحقیق، این تعداد مدنظر خواهد بود. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۱۹ نفر تعیین شده و نمونه‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی در دسترس انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. بدین منظور در حدود ۳۳۰ پرسشنامه توزیع شده و سپس ۳۱۹ پرسشنامه مورد تحلیل قرار گرفتند. همچنین در پژوهش حاضر، بر اساس سوالات تحقیق، برای گردآوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استاندارد، استفاده شده است. متغیرهای مستقل این تحقیق شامل دیدگاه لیبرال و محافظه کاری اجتماعی و متغیر وابسته درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب است. متغیر میانجی این تحقیق نیز تعهد حرفه‌ای است. همچنین متغیرهای جنسیت، سطح تحصیلات، تجربه کاری، مرتبه شغلی و سن از جمله متغیرهای کنترل در این تحقیق است. برای اندازه‌گیری دیدگاه محافظه کارانه و دیدگاه لیبرال از پرسشنامه اوقاقت (۲۰۱۳) استفاده می‌شود. این پرسش نامه

شامل ۱۲ گویه می‌باشد. و برای اندازه‌گیری تعهد حرفه‌ای از پرسشنامه آرانیا^{۱۷} و همکاران (۱۹۸۱) استفاده می‌شود. این پرسش نامه شامل ۱۳ گویه می‌باشد. و برای اندازه‌گیری درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب، از پرسشنامه دزورت و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۸)، استفاده می‌شود. در این پژوهش به منظور تعیین ضریب قابلیت اعتماد از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. مقدار پایائی ترکیبی و پایائی هر یک از مؤلفه‌های تحقیق محاسبه شد که نتایج حاکی از پایائی ابزار سنجش دارد. همچنین روایی واگرا و همگرایی پرسشنامه نیز بدست آمده که نتایج حاکی از روایی مناسب پرسشنامه می‌باشد. به همین ترتیب، روابط علی بین متغیرها با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و از نرم‌افزار Smart PLS4 استفاده شده است. برخلاف مدل‌یابی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس که میزان برازش مدل مفروض را ارزیابی می‌کند و در نتیجه برآورد مدل در جهت تبیین، آزمون و تأیید نظریه‌ها است، روش PLS پیش‌بینی مدار بوده و به عنوان روش تبیین نظریه می‌تواند به کار رفته است.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- یافته‌های توصیفی

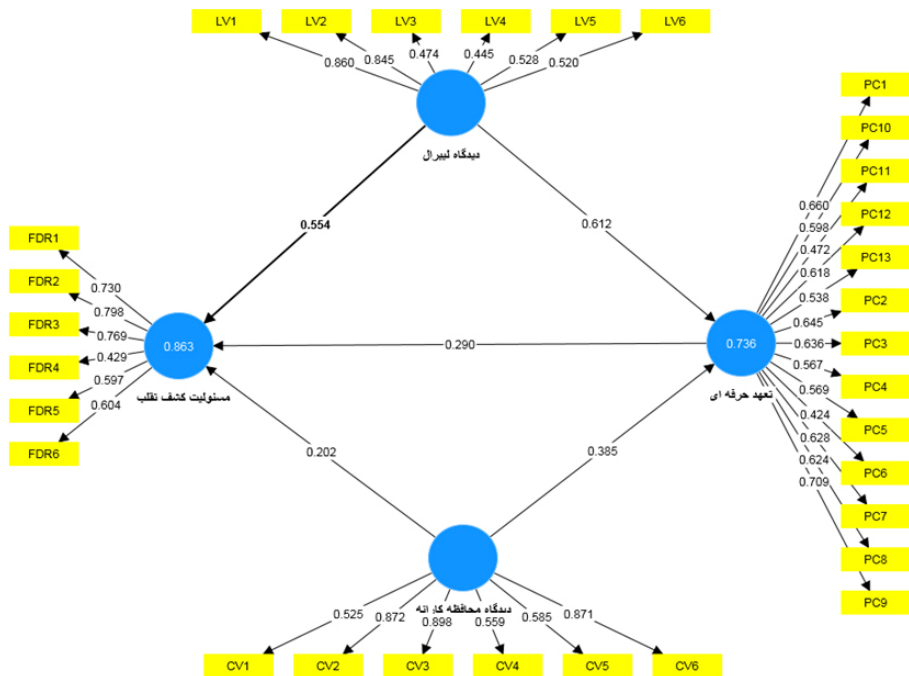
به منظور شناخت بهتر جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری لازم است این داده‌ها توصیف شوند. نتایج حاصل از یافته‌های توصیفی در جدول ۱ نشان می‌دهد که اکثر افراد نمونه مرد بوده و دارای سن ۴۱ تا ۵۰ سال و دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و سابقه ۱۰ تا ۱۵ سال می‌باشند.

جدول ۱. یافته‌های توصیفی

تعداد نفرات نمونه در طیف مورد استفاده					متغیر جمعیت شناختی	
زن				مرد	جنسیت	
۷۸				۲۴۱		
۶۱ سال به بالا		۵۱ تا ۶۰ سال	۴۱ تا ۵۰ سال	۳۱ تا ۴۰ سال	۲۰ تا ۳۰ سال	سن
۱۳		۶۸	۱۰۵	۱۲۷	۶	
دکتری			کارشناسی ارشد		سطح تحصیلات	
۵۶			۱۸۵			
بیشتر از ۱۵ سال		۱۱ تا ۱۵ سال	۶ تا ۱۰ سال	کمتر از ۵ سال	سابقه کاری	
۲۹		۱۲۴	۱۱۵	۵۱		
شریک حسابرسی		مدیر حسابرسی	سرپرست ارشد	سرپرست حسابرسی	حسابرس ارشد	مرتبگی شغلی
۱۷		۳۹	۵۲	۵۹	۱۵۲	

۲-۴- یافته‌های استنباطی

در این بخش، نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی هر یک از متغیرهای پژوهش توسط نرم افزار SmartPLS نسخه ۴ آورده شده است. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده بوسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۴ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می‌شود. بار عاملی بین ۰/۴ تا ۰/۶ قابل قبول است و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد خیلی مطلوب است. بار عاملی متغیرهای پژوهش بصورت جداگانه محاسبه گردیده است.



نمودار ۱- بارهای عاملی سنج‌های مدل در حالت استاندارد

همان گونه که در نمودار ۱ و جدول ۲ مشاهده می‌شود در تمامی سازه‌های مدل، بارهای عاملی دارای مقادیر بیشتر از ۰/۴ می‌باشند؛ بنابراین پایایی مدل‌های اندازه‌گیری قابل قبول می‌باشد. بعد از سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (دلوین گلدشتاین) می‌رسد، که نتایج آن در جدول ۲ آمده است.

جدول ۲. نتایج آلفای کرونباخ - پایایی ترکیبی و روایی همگرا

متغیرهای مکنون	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
تعهد حرفه‌ای	۰.۸۵۱	۰.۸۶۵	۰.۵۵۵
دیدگاه لیبرال	۰.۷۴۰	۰.۷۸۰	۰.۵۰۴
دیدگاه محافظه کارانه	۰.۸۳۲	۰.۸۸۹	۰.۵۴۳
مسئولیت کشف تقلب	۰.۷۳۸	۰.۷۶۲	۰.۵۴۴

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ ۰/۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود.

برای بررسی ضریب پایایی ترکیبی هر یک از سازه‌ها از ضریب دیلون-گلدشتاین استفاده می‌شود که در نرم افزار PLS با علامت CR مشخص می‌شود. ضریب پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ برای هر سازه نشان دهنده پایایی مناسب آن می‌باشد. معیار دیگر در بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است. مقادیر میانگین واریانس استخراج شده AVE مربوط به سازه‌ها نیز در جدول بالا گزارش شده‌اند که با آن می‌توان ملاک سوم همسانی درونی سازه‌ها را بررسی کرد. در جدول بالا این مقادیر از ۰/۵ بیشتر می‌باشند که نشانگر اعتبار مناسب ابزار اندازه‌گیری می‌باشد. مقدار AVE بالای ۰/۵ روایی همگرای قابل قبولی را نشان می‌دهند. همچنین از معیار HTMT¹⁹ برای ارزیابی روایی واگرا استفاده می‌کنیم. اگر مقدار HTMT کمتر از ۰,۹۰ باشد، روایی واگرا در بین ساختار انعکاسی وجود دارد.

جدول ۳. بررسی روایی واگرا از طریق معیار HTMT

معیار HTMT	تعهد حرفه‌ای	دیدگاه لیبرال	دیدگاه محافظه کارانه	مسئولیت کشف تقلب
تعهد حرفه‌ای				
دیدگاه لیبرال	۰.۸۲۱			
دیدگاه محافظه کارانه	۰.۷۴۵	۰.۵۴۷		
مسئولیت کشف تقلب	۰.۵۲۷	۰.۵۶۱	۰.۸۲۱	

چن (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R2 معرفی کرده است. که مدل ساختاری پژوهش از نظر معیار R2، در مجموع دارای برازش قابل قبول می‌باشد.

جدول ۴. مربوط به مقادیر R^2

متغیرهای مکنون	R2	R2 تعديل شده	Q2
تعهد حرفه‌ای	۰.۷۳۶	۰.۷۳۵	۰.۲۳۳
مسئولیت کشف تقلب	۰.۸۶۳	۰.۸۶۲	۰.۳۶۴

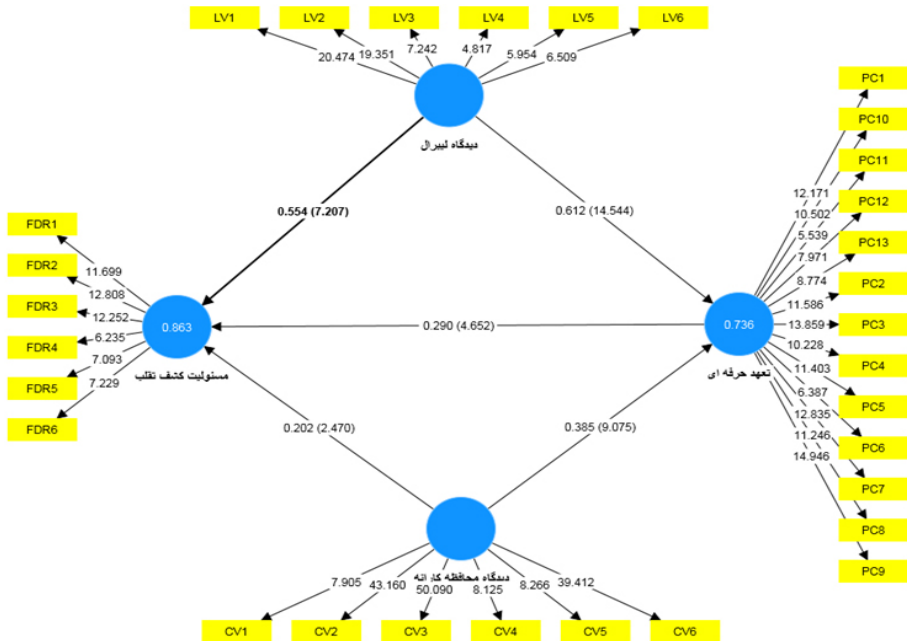
دومین شاخص برازش مدل ساختاری، شاخص Q2 است. این معیار قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد و در صورتی که مقدار Q2 در مورد یک سازه درون‌زا سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه برون‌زای مربوط به آن است. و برازش مدل ساختاری پژوهش را بار دیگر تأیید می‌سازد. بر اساس نظر هنس‌سلا^{۲۰} و همکاران (۲۰۱۴) درباره ریشه استاندارد شده میانگین مربع باقی مانده، ارزش کمتر از ۰/۱ و در حالت محافظه کارانه ۰/۰۸ مناسب می‌باشد. (هیو و بنتلر^{۲۱} ۱۹۹۹) که در این مدل برازش کلی مدل مناسب ارزیابی شده است.

جدول ۵. نتایج برازش مدل کلی با آزمون ریشه استاندارد شده میانگین مربع باقی

مانده (SRMR) و معیار NFI

متغیرهای مکنون	مدل اشباع شده	مدل برآورد شده
SRMR	۰.۰۸۱	۰.۰۷۹
NFI	۰.۹۰۲	۰.۹۰۲
d_ ULS	۱.۶۱۲	۱.۶۱۲
d_ G	۱.۵۲۱	۱.۵۲۱

شاخص NFI^{۲۲} که شاخص بنتلر-بونت^{۲۳} نامیده می‌شود شاخص برازش تطبیقی می‌باشد. این شاخص، مدل را از جهت مقایسه بین مقادیر کای اسکوئر مدل مستقل و کای اسکوئر مدل اشباع شده ارزیابی می‌کند. و برای مقادیر بالای ۰/۹ قابل قبول و نشانه برازندگی مدل است. بوت استرپ فواصل اطمینان این مقادیر اختلاف را فراهم می‌کند. مقادیر بیشتر از ۰/۰۵ برای معیار d_ ULS یعنی مجذور فاصله اقلیدسی) و d_ G (یعنی فاصله ژئودزیکی)، مقادیر مناسب این معیار برازش می‌باشند. با توجه به مقادیر معیار d_ ULS و d_ G که بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، نشان‌دهنده مقادیر مناسب این معیار برازش می‌باشند. نرم افزار PLS4 بصورت پیش فرض روابط را در سطح اطمینان ۹۵٪ آزمون می‌کند و چون مقدار t این سطح اطمینان برابر با ۱/۹۶ است، پس هر کدام از روابط که مقدار t برای آن خارج از بازه ۱/۹۶- تا ۱/۹۶+ باشد از لحاظ آماری در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تأیید است.



نمودار ۲. ضرایب معناداری مدل مفهومی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

آماره T معنی دار بودن اثر متغیرها را بر هم نشان می‌دهد. اگر T بیشتر از ۱/۹۶ باشد بیشتر از ۱/۹۶ باشد؛ یعنی اثر مثبت وجود دارد و معنی دار است اگر بین بازه‌ی ۱/۹۶- تا ۱/۹۶+ باشد؛ اثر معنی داری وجود ندارد و اگر کوچک‌تر از ۱/۹۶- باشد؛ یعنی اثر منفی دارد ولی معنی دار است. همچنین ضرایب مسیر اگر بالای ۰/۶ باشد بدین معناست که ارتباطی قوی میان دو متغیر وجود دارد؛ اگر بین ۰/۳ تا ۰/۶ باشد، ارتباط متوسط و اگر زیر ۰/۴ باشد، ارتباط ضعیفی وجود دارد (کلاین، ۲۰۱۰). همان گونه که در مدل نشان داده شده، تمامی فرضیه‌های مدل مورد قبول است و مقدار t آن‌ها خارج از بازه‌ی مشخص شده می‌باشد که این امر معنادار بودن تمامی فرضیات و روابط بین متغیر را در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد. نتایج فرضیات پژوهش بصورت زیر می‌باشد.

جدول ۶. نتایج مسیرهای فرضیات پژوهش

مسیر	ضریب مسیر (β)	ضرایب آماره T Statistics	سطح معناداری	نتیجه مسیر
دیدگاه محافظه کارانه -> تعهد حرفه‌ای -> مسئولیت کشف تقلب	۰.۱۱۲	۴.۲۶۴	۰.۰۰۰	قبول
دیدگاه لیبرال -> تعهد حرفه‌ای -> مسئولیت کشف تقلب	۰.۱۷۸	۴.۴۳۰	۰.۰۰۰	قبول

با توجه به جدول فوق فرضیه‌ها تایید می‌باشد.

تحلیل فرضیات:

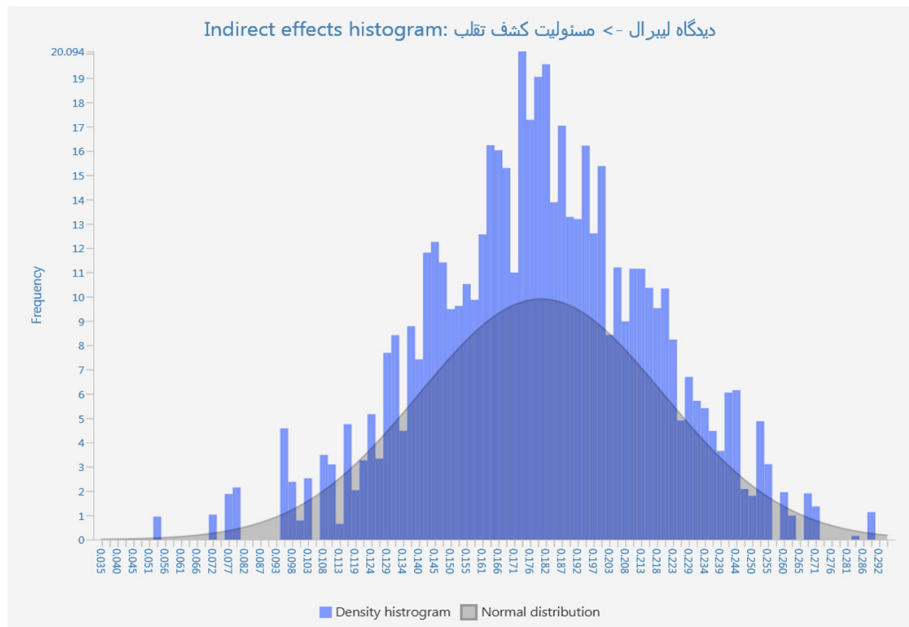
فرضیه اول: تعهد حرفه‌ای بر دیدگاه لیبرال حساب‌رسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

با توجه به جدول ۷ می‌توان گفت می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (دیدگاه لیبرال - تعهد حرفه‌ای - مسئولیت کشف تقلب) برابر ۰,۱۷۸ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر ۴,۴۳۰ بوده (بیشتر از قدر مطلق ۱,۹۶) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، می‌توان نتیجه گرفت تعهد حرفه‌ای در تاثیر دیدگاه لیبرال حساب‌رسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب نقش میانجی دارد. بنابراین، تعهد حرفه‌ای بر دیدگاه لیبرال حساب‌رسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف اثرگذار است. و لذا فرضیه اول تأیید خواهد شد.

جدول ۷- ضرایب مسیر و آماره معناداری فرضیه اول

فرضیه	ضریب مسیر (β)	معناداری (T-Value)	سطح معناداری	نتیجه مسیر
دیدگاه لیبرال - تعهد حرفه‌ای - مسئولیت کشف تقلب	۰,۱۷۸	۴,۴۳۰	۰,۰۰۰	قبول

نمودار ۳، هیستوگرام ضرایب مسیر غیر مستقیم دیدگاه لیبرال - تعهد حرفه‌ای - مسئولیت کشف تقلب را نشان می‌دهد.



نمودار ۳- هیستوگرام ضرایب مسیر غیر مستقیم دیدگاه لیبرال - تعهد حرفه‌ای - مسئولیت کشف تقلب

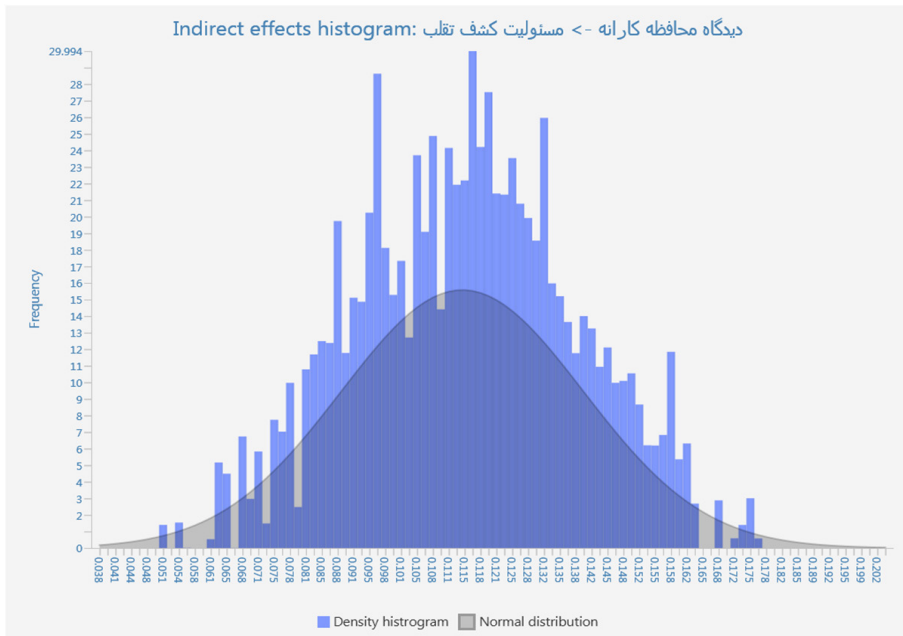
فرضیه دوم: تعهد حرفه‌ای بر دیدگاه محافظه کارانه حسابرسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است.

با توجه به جدول می‌توان گفت می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (عمل اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان) برابر ۰,۱۴۷ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر ۶,۳۶۰ بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت تعهد حرفه‌ای در تاثیر دیدگاه محافظه کارانه حسابرسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب نقش میانجی دارد. بنابراین، تعهد حرفه‌ای بر دیدگاه محافظه کارانه حسابرسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف اثرگذار است. و لذا فرضیه دوم تأیید خواهد شد.

جدول ۸- ضرایب مسیر و آماره معناداری فرضیه دوم

نتیجه مسیر	سطح معناداری	معناداری (T-Value)	ضریب مسیر (β)	فرضیه
قبول	۰.۰۰۰	۴.۲۶۴	۰.۱۱۲	دیدگاه محافظه کارانه -> تعهد حرفه‌ای -> مسئولیت کشف تقلب

نمودار ۴ هیستوگرام ضرایب مسیر غیر مستقیم دیدگاه محافظه کارانه -> تعهد حرفه‌ای -> مسئولیت کشف تقلب را نشان می‌دهد.



نمودار ۴- هیستوگرام ضرایب مسیر غیر مستقیم دیدگاه محافظه کارانه -> تعهد حرفه‌ای -> مسئولیت کشف تقلب

۵- بحث و نتیجه‌گیری

با بررسی مطالعات صورت گرفته در حوزه حسابرسی مشخص شد که مطالعات اندکی به نقش تعهد حرفه‌ای در دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حسابرسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب توجه داشته‌اند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق حاکی از آنست که تعهد حرفه‌ای بر دیدگاه لیبرال و دیدگاه محافظه کارانه حسابرسان از درک آنها از مسئولیت در برابر کشف تقلب اثرگذار است. در بررسی پیشینه قابل دسترس پژوهش، نتایج پژوهش اجی و چاندنویک (۲۰۲۳) مبین وجود رابطه مثبت و معنی‌دار میان مفهوم اخلاق کار و تعهد سازمانی و کشف تقلب در بین مدیران نیجریایی بود که با یافته‌های پژوهش حاضر در ارتباط با تعهد همخوانی داشت. همچنین پژوهش کاسترو (۲۰۱۳) و مک لاقلین و همکاران (۲۰۲۱) نیز نشان دهنده رابطه مثبت و معنی‌دار میان مفهوم جو اخلاقی، کشف تقلب و تعهد و بود. منطبق با نتایج حاصل از تحقیقات یولیانتی و همکاران (۲۰۲۴) می‌باشد که در تحقیقی تحت عنوان تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاق، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی نشان می‌دهند که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد. همچنین منطبق با نتایج حاصل از تحقیقات یانتو (۲۰۲۳) می‌باشد که در تحقیقی بیان کردند که تعهد حرفه‌ای و تجربه حسابرسی تا حدی تأثیر مثبتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان خارجی دارد. این مطالعه بر اهمیت تعهد حرفه‌ای و تجربه حسابرسی در شکل دادن به فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأکید می‌کند. پل مانتر (۲۰۲۲) نیز، در تحقیقی تحت عنوان مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب بیان کردند که تقلب هر ساله باعث ضرر و زیان قابل توجهی به سرمایه‌گذاران می‌شود. کلاهبرداری‌هایی که ناشران و سرمایه‌گذاران آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهند، ممکن است شامل سوء استفاده از دارایی‌ها، سوء رفتار گزارشگری مالی، یا به طور کلی‌تر، فساد باشد. نتایج پژوهش لینگ (۲۰۲۳) در بین مدیران سنگاپوری حاکی از وجود یک رابطه مثبت و معنی‌دار میان مفهوم اخلاق سازمانی، تعهد سازمانی و کشف تقلب بود. پژوهش لی و همکاران (۲۰۲۴) در میان کارکنان بانک دولتی لیبی، رابطه مثبت و معنی‌دار میان مفهوم تعهد سازمانی و کشف تقلب را تأیید نمود. نتایج ذکر شده نشان می‌دهند علی‌رغم تفاوت‌ها در تعاریف مفاهیم ذکر شده اما در تمامی موارد ذکر شده وجود رابطه مثبت و معنی‌دار میان تعهد سازمانی و ابعاد آن و مسئولیت کشف تقلب به تأیید رسیده است. (دزورت و هریسون، ۲۰۱۸ و رینیندا، ۲۰۲۴).

تعهد کار ضعیف بر نگرش افراد نسبت به شغل سازمان و مدیران مؤثر بوده می‌تواند بر عملکرد فردی گروهی و سازمانی اثر بگذارد. حاکمیت تفکر محافظه کاری در سازمان قادر است به میزان بسیار چشمگیری سازمان را در جهت کاهش تنش‌ها و موفقیت در تحقق اثربخش هدف یاری نماید و سازمان را پاسخگو سازد. امروزه، داشتن تعهد حرفه‌ای به عنوان یک مزیت رقابتی در سازمان مطرح می‌شود. تعهد در سازمان‌ها منجر به این خواهد شد که کارکنان از لحاظ عاطفی با

سازمان ارتباط برقرار کنند؛ به نحوی که سازمان را معرفی خود بدانند و از عضویت در آن مسرور باشند و نهایت تلاش خود را برای دستیابی سازمان به اهدافش انجام دهند. از طرفی افزایش تعهد سازمانی باعث خواهد شد تا هزینه‌های تقلب از نظر حسابرسان بالاتر از حد معمول به نظر برسد. بدین ترتیب تعهد سازمانی بالا در سازمان‌ها از طریق تأثیر بر بعد حسابگرانه خود منجر به کاهش تقلب خواهد شد. نتیجه این امر برای سازمان، کاهش هزینه‌های مرتبط با تقلب خواهد بود. بنابراین، با توجه به نتایج این پژوهش، به منظور افزایش درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب، پیشنهادهایی بدین شرح ارائه می‌گردد:

با توجه به نتایج پیشنهاد می‌شود تا مدیران ابعاد عمومی تعهد حرفه‌ای و همچنین ابعاد اختصاصی آن بر اساس مشاغل مورد قرار داده باشند همچنین آموزش‌های ضمن خدمت نیز می‌توانند جهت آشنایی کارکنان با اصول و مبانی دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه در محیط کاری و گسترش تعهد حرفه‌ای در سازمان مد نظر قرار گیرند.

به مؤسسات حسابداری توصیه می‌شود در هنگام استخدام حسابداران رسمی، دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حسابرسان را از طریق پرسشنامه‌ها و مصاحبه‌های روان‌شناختی مورد سنجش قرار دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود که در طول دوران خدمت حسابداران رسمی به آموزش ضمن خدمت آنان توجه خاصی شود و از ارزیابی‌های مختلف استفاده شود تا میزان پای‌بندی این اشخاص به دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه و آگاهی آنان در برابر مسئولیت در برابر کشف تقلب در مؤسسات نیز سنجیده شود. با توجه به اکتسابی بودن مسئولیت در برابر کشف تقلب حسابرسان، ضمن برگزاری دوره‌های آموزشی، سعی بر بالابردن سطح مسئولیت در برابر کشف تقلب حسابرسان گردند.

نظارت مستمر جامعه حسابداران رسمی بر حسابداران رسمی و تدوین و پیاده‌سازی آیین‌نامه تنبیه و پاداش کارکنان در برخورد با مسئولیت در برابر کشف تقلب توسط جامعه برای پیشگیری از رسوایی‌های مالی پیشنهاد داده می‌شود. همچنین، به مؤسسات حسابداری پیشنهاد داده می‌شود کنترل داخلی خود را بر این اساس مجدد طراحی نمایند تا مسئولیت در برابر کشف تقلب حسابرسان بهبود پیدا کند.

به سازمان و مؤسسات حسابداری پیشنهاد می‌گردد از طریق تقویت ابعاد مسئولیت اجتماعی، سبک‌های تفکر، و تعهد حرفه‌ای حسابرسان از طریق آموزش و همچنین توسعه فرهنگ مسئولیت‌پذیری حسابرسان از طریق آموزش از طریق شرکت در سمینارها و کنفرانس‌های خارجی بین‌المللی، مسئولیت‌پذیری حسابرسان در برابر کشف تقلب را بهبود بخشند.

با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر به نظر می‌رسد ارائه پیشنهادهایی به مؤسسات حسابداری برای برگزاری کارگاه‌های مناسب جهت تقویت و کنترل تبیین درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه بسیار حائز اهمیت باشد. اگر مؤسسات و سازمان‌ها خواهان بهبود و ارتقای درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب هستند باید به دنبال برنامه‌هایی برای تقویت و کنترل دیدگاه‌های لیبرال و محافظه کارانه حسابرسان باشند.

از آنجایی که حسابرسان با تفکر پویا و موثر قادر خواهند بود که قواعد پویا و پایدار را ساختاردهی و فعالیت‌های خود را در محیط شناسایی کنند؛ لذا، هرچه دیدگاه حسابرسان تغییر و تقویت مثبت داشته باشند، علاوه بر بالا رفتن سطح تعهد حرفه‌ای، باعث ارتقاء سطح مهارت‌های ارتباطی، و درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب نیز خواهند شد.

در انتها، با توجه به اینکه دانشجویان حسابداری و حسابرسی می‌توانند حسابداران و حسابرسان رسمی آینده خطاب شوند به دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی نیز پیشنهاد می‌شود در آموزش مباحث دیدگاه لیبرال و دیدگاه محافظه کارانه و درک حسابرسان از مسئولیت در برابر کشف تقلب به دانشجویان حسابداری و حسابرسی دریغ نکنند. همچنین علاوه بر آموزش تست‌های مختلفی در این زمینه از آنها گرفته شود و آگاهی آنان را در زمینه انواع دیدگاه‌های آنها ارتقاء دهند.

به متولیان حرفه (جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار) پیشنهاد می‌شود در تربیت و آموزش‌های دانشگاهی حسابرسان، ابعاد دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حسابرسان، مورد توجه ویژه قرار گیرد. هم چنین باید در دروس حسابرسی دانشجویان رشته حسابداری، تاکید بیشتری بر انواع ابعاد دیدگاه‌های لیبرال و محافظه کارانه حسابرسان شود و اساتید رشته حسابداری، دانشجویان این رشته را با انواع مختلف ابعاد دیدگاه‌های لیبرال و محافظه کارانه آشنا نمایند.

محدود نمودن جامعه آماری پژوهش به حسابداران رسمی ایران، امکان تعمیم نتایج به شاخه‌های دیگر حرفه حسابداری را محدود می‌سازد. لذا با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر برای انجام پژوهش‌های آتی ارائه می‌گردد:

طراحی مدل درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب از دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه با رویکرد تحلیل تم (مضمون)

شناسایی و اولویت بندی معیارهای موثر بر تبیین درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب با رویکرد تحلیل فازی

تحقیق حاضر به صورت پرسشنامه‌ای انجام شده است. به محققان پیشنهاد می‌شود که تحقیق را به صورت آزمایشگاهی و با مشاهده و نظارت بر رفتار حسابرسان انجام دهند.

به محققان پیشنهاد می‌شود تأثیر دیدگاه لیبرال و محافظه کارانه حسابرسان بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند.

بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر تبیین درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب پیشنهاد می‌شود تأثیر سبک‌های شناختی حسابرسان و پیچیدگی محیط کار بر درک حسابرس از مسئولیت در برابر کشف تقلب حسابرسان مورد بررسی گیرد.

منابع

بذرافشان کوجل، مهدی، یوسفوند، داود، رکابدار، قاسم. (۱۴۰۱). تاثیر محافظه کاری اجتماعی مدیران بر عملکرد شرکت با در نظر گرفتن نقش میانجی محافظه کاری حسابداری. مطالعات

حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۴۲)، ۷۷-۹۲.

خردیار، سینا، میرباقری، سیدآمین، ملکی چوبری، مجتبی. (۱۴۰۲). بهبود کیفیت خدمات حسابرسی بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسئولیت پذیری اجتماعی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۴(۱۳)، ۳۴-۵۶.

صابری، خدیجه، صراف، فاطمه، بنی مهد، بهمن، حمیدیان، محسن. (۱۴۰۲). نقش ایدئولوژی سیاسی و حرفه گرایی حسابرسان بر تعارض حرفه‌ای سازمانی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۴(۵۳)، ۳۰۵-۳۲۲.

صفرزاده، محمدحسین، مریدی، مجتبی، هوشمند کاشانی، عباس. (۱۴۰۱). تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۶)، ۸-۳۲.

علی زاده گان، لیلیا، صمدی، محمود، ایمنی، محسن. (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۷(۱۵)، ۱۴۹-۱۸۴.

مطوری احمد، شاکری علی. اصغر، مطوری راحله. (۱۴۰۱). مسئولیت حسابرس در قبال کشف تقلب. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۶(۲۰)، ۱۳۷۵-۱۳۹۲. نخعی حبیب الله، و ذاکر سید امیر رضا (۱۴۰۰) "بررسی رابطه بین محافظه کاری اجتماعی و عملکرد مالی با نقش میانجی ارزش‌های فرهنگی". نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری ۵ (۱۹)، ۱۶۱۳-۲۸.

یادگاری، خالد، امیری، هوشنگ، صالحی، اله کرم، و خنیفر، حسین. (۱۴۰۰). تاثیر محافظه کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حسابرسان؛ با تاکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن. دانش حسابرسی، ۲۱(۸۲)، ۴۷۷-۵۰۱.

Alizadehgan, Leila, Samadi, Mahmoud, Imani, Mohsen. (1402) Analyzing auditors' ability to detect fraud using the theory of planned behavior: The effect of auditor experience and personality type with the role of professional skepticism, The Financial Accounting and Auditing Research, 57(15), 149-184. (In Persian)

Bazrafshan Kojal, Mehdi, Yousefvand, Davud, Rekabdar, Ghasem. (1401). The effect of managers' social conservatism on company performance considering the mediating role of accounting conservatism. Accounting and Auditing Studies, 11(42), 77-92. (In Persian)

Calvillo, D. P., Rutchick, A. M., & Garcia, R. J. (2021). Individual differences in belief in fake news about election fraud after the 2020 US election. Behavioral Sciences, 11(12), 175.

Castro, G. S. (2013). Internal auditors skepticism in detecting fraud: A quantitative study. Capella University.

DeZoort, F. T., & Harrison, P. D. (2018). Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations. Journal of Business Ethics, 149, 857-874.

Egiyi, M. A., & Chindengwike, J. D. (2023). The Psychology Behind Financial Fraud: Unmasking Motives and Warning Signs. Contemporary Journal of Psychology and Behavioral

Science, 4 (1), 16-24, <https://doi.org/10.5281/zenodo.8287913>, 2.

Ginanjari, Y., Lestari, A. G., Mulyani, H. S., Rahmayani, M. W., Hernita, N., & Riyadi, W. (2023). Identification of the Ability of External Auditors to Detect Audit Fraud. *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.*, 8(6), 25.

Hamzaee, R. G., & Salimi, M. (2024). An Anti-Fraud Policy: A Theoretical Framework for a Prosperity Tripod of Massive Data, Blockchain, and AI. *Management*, 12(2), 102-123.

Kherdiar, Sina, Mirbagheri, Seyed Amin, Maleki Choubari, Mojtaba. (1402). Improving the quality of audit services based on the attitude of independent auditors towards social responsibility, *Professional Auditing Research*, 4(13), 34-56. (In Persian)

Li, L., Qi, B., & Zhang, P. (2024). The impacts of federal judge ideology on auditor litigation risk and auditor behavior. *Contemporary Accounting Research*.

Ling, M. A. (2023). *See Something, Say Nothing? How an Auditor's Moral Judgments Influence Detected Fraud Reporting* (Doctoral dissertation, Creighton University).

Maturi Ahmad., Shakeri Ali. Asghar., Moturi Rahele. (1401). Auditor's liability for detecting fraud. *New Research Approaches in Management and Accounting*, 6(20), 1375-1392. (In Persian)

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*, 29(5), 734-763.

Munter P., (2022), *The Auditor's Responsibility for Fraud Detection, Statement Acting Chief Accountant*, 11(1), 12-24.

Nakhaei Habibollah, and Zakir Seyed Amir Reza (1400) "Investigating the relationship between social conservatism and financial performance with the mediating role of cultural values". *New Research Approaches to Management and Accounting* 5 (19), 1613-28. (In Persian)

Rahim, S., Ahmad, H., Widya, A., Wahyuni, N., & Junaidi, J. (2023). Auditors' experience in financial statement fraud detection: the role of professional scepticism and idealism. *Management & Accounting Review (MAR)*, 22(3), 202-222.

Rifai, M. H., & Mardijuwono, A. W. (2020). Relationship between auditor integrity and organizational commitment to fraud prevention. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(2), 315-325.

Rininda, B. P. (2024). Auditor's Professional Skepticism and Experience on Fraud Detection: The Moderating Role of Professional Ethical Commitment. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 16(1).

Saberi, Khadija, Sarraf, Fatemeh, Bani Mahd, Bahman, Hamidian, Mohsen. (1402). The role of political ideology and auditor professionalism on organizational professional conflict. *Accounting Knowledge and Auditing Management*, 14(53), 305-322. (In Persian)

Safarzadeh, Mohammad Hossein, Moridi, Mojtaba, Houshmand Kashani, Abbas. (1401). The Effect of Public Interest Commitment and Independence Commitment on the Ethical Judgment: Differences among Practitioners and Graduate Students, *Professional Auditing Research*, 2(6), 8-32. (In Persian)

Surya, A. H. W. J., Lannai, D., & Amiruddin, A. (2021). Effect of Integrity, Work Experience and Compensation on Fraud Detection Through Professional Skepticism. *Point of View Research Accounting and Auditing*, 2(3), 192-211.

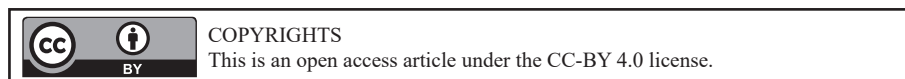
Yadegari, Khaled, Amiri, Houshang, Salehi, Elah Karam, and Khneifer, Hossein. (1400). The Effect of Social Conservatism on Auditors' Whistleblowing; Emphasizing the Moderating Role

of Gender and Age Variables. *Audit Science*, 21(82), 477-501. (In Persian)

Yanto, A.F.F., 2023. The influence of professional commitment and audit experience on external auditors'ethical decision making in public accounting office in surabaya city. *Journal of management, accounting, general finance and international economic issues*, 2(2), pp.450-457.

Yulianti, Y., Zarkasyi, M. W., Suharman, H., & Soemantri, R. (2024). 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*, 15(3), 385-401.

1. Aranya
2. DeZoort et al
3. Egiyi, M. A., & Chindengwike
4. Castro
5. McLaughlin
6. Ling
7. Li
8. Yulianti
9. DeZoort
10. Rifai
11. Surya
12. Rahim
13. Ginanjar
14. Hamzaee
15. Rininda
16. Yanto
17. Aranya
18. DeZoort et al
19. Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT)
20. Henseler et al
21. Hu and Bentler
22. Normed Fit Index
23. Bentler-Bonett



Identifying Factors Influencing Motivation of The Auditors' Bullying Behaviors Towards Each Other

Ferial Sheikhabdolkarim, Alireza Matoufi, Mansour Garkaz, Ali Khoazain

8

Examining the effect of financial reports readability on the delay of the audit report, audit report explanatory paragraphs and audit fees

Shahnaz Mashayekh, Hanieh Hekmat, Parvaneh Jamshidi

36

Decoding the departure of auditors: analysis of factors affecting the willingness to leave the auditing profession

Mohammadreza Mehrabanpour, Saeed Ghasemi

58

Examining relationship between the use of busy auditors and earnings management, emphasizing the role of the audit committee

Ameneh Bazrafshan, Nafiseh Jafarzadeh

90

Using Continuous Audit Information in Risk-Based Internal Auditing Planning: A Survey of Internal Audit Managers and Staff

Seyyed Hossein Sajjadi, Abbas Hooshmand kashani

114

The mediating role of auditors' intellectual capital in the effect of business intelligence

Alireza Shahvaroughi Farahani, Babak pourbahrami

144

Examining the role of professional commitment in auditors' liberal and conservative views of their perception of responsibility for fraud detection

Seyed Alireza Razi, Ahmad Yaghoobnezhad, Bahram Hemmati, Maryam Gavara

162

* 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. Azita Jahanshad

Associate Professor, Islamic Azad University

Dr. Bita Mashayekhi

Professor, Tehran University

Dr. Farzaneh Heydarpour

Professor, Islamic Azad University

Dr. Mohammad Hosein Safarzadeh

Associate professor, Shahid Beheshti University

Dr. Sasan Mehrani

Professor, Tehran University

Dr. Seyed Yousef Ahadi Serkani

Associate Professor, Islamic Azad University

Dr. Zahra Pourzmani

Professor, Islamic Azad University

Dr. Zohra Hajiha

Professor, Islamic Azad University

Dr. Mohammad Hossein Ghaemi

professor, Imam Khomeini University

Dr. Mohammad Reza Mehraban Poor

Associatet professor, Tehran University

IN THE NAME
OF GOD



Journal of
**Professional
Auditing Research**

| winter 2025 | V.5 | No 17 |

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>

FrequencyQuarterly

Print ISSN: 2820-9931

Online ISSN: 2820-9869