

صاحب امتیاز

انتشارات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

مدیر مسئول

دکتر سید محمد علوی

سر دبیر

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 الیادرائی

هیأت تحریریه

دکتر مهدی صالحی

استاد دانشگاه فردوسی مشهد

دکتر احمد خدای پور

استاد دانشگاه شهید باهنر کرمان

دکتر حسن یزدی‌فر

استاد حسابداری دانشگاه بورنموث انگلستان

دکتر محمد حسین قائمی

استاد دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

دکتر سعید همایون

دانشیار حسابداری دانشگاه گاول سوئد

دکتر آریتا جهانشاد

دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

دکتر زهرا پورزمانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

دکتر یحیی کامیابی

استاد دانشگاه مازندران

دکتر علی رضا فضل زاده

دانشیار دانشگاه تبریز

دکتر علی اکبر عرب مازار

استاد دانشگاه شهید بهشتی

نشانی: تهران، خیابان سپهبد قرنی، نرسیده به پل کریم‌خان زند

خیابان شهید امانی، پلاک چهار، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

تلفن: ۴۲۹۲۵

نمابر: ۸۸۸۰۱۹۱۰

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 چهاردهم

نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان	نام
پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	زهرا
مهرانی	استاد	دانشگاه تهران	ساسان
بنی مهد	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج	بهمن
سجادی	استاد	دانشگاه شهید بهشتی	سید حسین
محمدرضایی	استادیار	دانشگاه خوارزمی	فخرالدین
منتی	استادیار	دانشگاه شهید بهشتی	وحید
پرندین	استادیار	دانشگاه پیام نور	کاوه
رهنمای رودپشتی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران	فریدون
حاجیها	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق	زهره
حیدرپور	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	فرزانه
جهانشار	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	آریتا

بررسی رابطه میان یادگیری سازمانی و رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی

محمد حسین صفرزاده، عباس هوشمند کاشانی، عبدالباسط صالح پور

۸

بررسی تأثیر رهبری تحول‌گرا بر فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حسابسان و

تأثیرات متقابل آنها بر قضاوت حسابسان

سیروس ظریف راد، زهرا پورزمانی

۳۴

تأثیر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار بر توسعه نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی

غلام عباس عزتی شالقونی، سیده محبوبه جعفری، رویا دارابی

۵۶

ارزیابی زمینه‌های آسیب‌پذیری تیم‌های حسابرسی براساس محرک‌ها و پیامدهای محوری آن در

بستر مصادیق حرفه‌ای

مهدی اسکندری، سید یوسف احدی سرکانی، سیده عاطفه حسینی

۸۸

تعامل مدیر (شریک) مسئول کار و مدیر (شریک) دوم حسابرسی

مهری بختیاری، جواد رضازاده، کیومرث بیگلر

۱۱۸

چارچوب کنترل داخلی یکپارچه در عصر سایبری و حسابرسی ریسک سایبری

جواد شکرخواه، سیدحمید موسوی بصیر

۱۵۸

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 ۲۰۰۷، در اندازه صفحه A۴ (حاشیه‌ها از بالا ۴، پایین ۶/۵، 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، پی‌نوشت 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 مآخذ) 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، نمابر 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)؛

□.....□

پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای

سال سوم | شماره دوازدهم | پاییز ۱۴۰۲

- 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 ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک، (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 ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک، (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) ۵، ۰ سانتی متر 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
دکترا	Ph.D.
استادیار	Assistant Prof.
دانشیار	Associate Prof.
استاد	Prof.

- * مقاله‌های فرستاده شده نباید به‌صورت 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.
- * به‌منظور 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.

Investigating the relationship between organizational learning and job satisfaction of auditing trainees

Mohammad hosein Safarzadeh¹, Abbas Hooshmand kashani², Abdolbaset Salehpor³

Received: 2022/10/22

Approved: 2023/11/06

Research Paper

Abstract:

One of the important motivations of accounting graduates to enter the auditing profession is gaining experience and learning. Job satisfaction of novice auditing staff is largely related to their learning and training in auditing firms. In the present study, we examine the relationship between organizational learning and job satisfaction of novice auditors. This research is of quantitative type and is in the category of descriptive studies. A questionnaire was used to collect research data. Due to the uncertainty of the population, 385 questionnaires were received in 1399 from novice auditors working in auditing firms and the auditing organization. Data were analyzed using descriptive statistics and regression analysis. The present study had four main findings. The first finding indicates a positive relationship between workplace interactions and auditors' job satisfaction. The second finding showed that guidance and supervision have a positive and significant relationship with job satisfaction of auditing trainees. The third finding indicates a positive relationship between support information systems and job satisfaction of auditing trainees and finally the final finding results from a positive relationship between organizational learning and auditing trainees' job satisfaction. The results showed that organizational learning increases the job satisfaction of novice auditors. This demonstrates the ability of auditing firms to create job satisfaction among their novice staff through training them. The results of the present study, in addition to covering the gap of existing research in this field and The findings of this study can be used as an attractive criterion for auditing firms to retain young talent and replace them with older and retired employees.

Key Words: Job Satisfaction, Novice auditing staff, Organizational learning.

 10.22034/JPAR.2023.1971198.1118

1. Assistant Professor.Accounting and Financial Department,.Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) hosein470@gmail.com
 2. PhD Student in Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran. abashoshmand@yahoo.com
 3. MSc.of Auditing, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. basetsalehpor@yahoo.com
- <http://article.iacpa.ir>

بررسی رابطه میان یادگیری سازمانی و رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی

محمد حسین صفرزاده^۱، عباس هوشمند کاشانی^۲، عبدالباسط صالح پور^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۵

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

از انگیزه‌های مهم فارغ‌التحصیلان رشته حسابداری برای ورود به حرفه حسابرسی کسب تجربه و یادگیری است. رضایت شغلی پرسنل تازه‌کار حسابرسی تا اندازه زیادی مرتبط با یادگیری و آموزش آن‌ها در موسسات حسابرسی است. هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین یادگیری سازمانی و رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار می‌باشد. پژوهش صورت گرفته شده از نوع کمی و در دسته مطالعات توصیفی قرار می‌گیرد. جهت جمع‌آوری اطلاعات پژوهش ابزار پرسش‌نامه مورد استفاده قرار گرفته شده است. به دلیل نامعین بودن حجم جامعه تعداد ۳۸۵ پرسش‌نامه در سال ۱۳۹۹ از حسابرسان تازه‌کار شاغل در موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی دریافت شد. سپس داده‌های جمع‌آوری از نظر آمار توصیفی مورد بررسی و سپس مورد تحلیل رگرسیون قرار گرفت. پژوهش حاضر چهار یافته عمده داشت. یافته اول بیانگر رابطه مثبت میان تعاملات محیط کار با رضایت شغلی حسابرسان است. یافته دوم نشان داد راهنمایی و سرپرستی رابطه مثبت و معناداری با رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی دارد. یافته سوم بیانگر رابطه مثبت میان سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی با رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی است و نهایتاً یافته نهایی ناشی از رابطه مثبت میان یادگیری سازمانی و رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی دارد. نتایج پژوهش نشان داد یادگیری سازمانی باعث افزایش رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار می‌شود. این امر نشان‌دهنده توانایی موسسات حسابرسی برای ایجاد رضایت شغلی در میان پرسنل تازه‌کار خود از طریق آموزش به آن‌ها می‌باشد. نتایج پژوهش حاضر علاوه بر پوشش خلاء پژوهش‌های موجود در این حوزه یافته‌های این پژوهش می‌تواند به عنوان معیار جذاب برای موسسات حسابرسی جهت حفظ استعدادهای جوان و جایگزین کردن آن‌ها با کارمندان مسن و بازنشسته باشد.

واژه‌های کلیدی: پرسنل تازه‌کار حسابرسی، رضایت شغلی، یادگیری سازمانی.

10.22034/JPAR.2023.1971198.1118

۱. استادیار، گروه حسابداری و مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) hosein470@gmail.com

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران. abashoshmand@yahoo.com

۳. کارشناسی ارشد حسابرسی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. basetsalehpor@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

نقش نیروی انسانی در سازمان و نوع دیدگاه نسبت به نیروی انسانی، سهم قابل توجهی در نیل به اهداف سازمان خواهد داشت. در ابتدای هزاره سوم، هر روز نقش منابع انسانی پررنگ‌تر شده و امروزه نیروی انسانی عامل کسب موفقیت و مزیت رقابتی پایدار در سازمان عنوان می‌شود. با این وجود سازمان‌ها در این زمینه با چالش‌های متفاوتی همچون کمبود نیروی انسانی ماهر و متعهد، عدم توجه به نیازهای کارکنان، بهره‌وری ناکافی نیروی انسانی، بی‌انگیزگی، مشارکت ندادن کارکنان و ترک شغل کارکنان باسابقه مواجه هستند (ستراوسر و همکاران، ۱۹۶۹؛ ۳۳۹). سازمان‌ها می‌توانند از طریق افزایش امنیت شغلی و یادگیری سازمانی پرسنل خود نقش مهمی در خودشکوفایی^۲ و رضایت شغلی کارمندان ایفا کرده و باعث ارتقاء طبقه‌بندی نیازهای شخصی مازلو به سطوح بالاتری از رضایت شغلی شوند و در نتیجه انگیزه پرسنل را برای همکاری با سازمان افزایش دهند (مشعشی و همکاران، ۱۴۰۰).

علیرغم اهمیت آموزش و همچنین یادگیری سازمانی، متأسفانه امروزه در کشورمان بنا به دلایل متفاوت همچون نداشتن تعریف مناسبی از روابط کاری و روابط شخصی، فقدان سیستم مناسب جهت ارزیابی عملکرد و تعریف نکردن معیارهای مناسب برای سنجش بهره‌وری نیروی انسانی، سازمان‌ها سازوکار مناسبی در راستای یادگیری و توانمندسازی نیروی انسانی خود ندارند و یا در صورت وجود، این سازوکارها زیاد جدی گرفته نمی‌شوند. در چنین شرایطی در حرفه حسابرسی نیز اهمیت مدیریت و پرورش نیروی انسانی افزایش یافته، زیرا در چند دهه اخیر رشد سریع موسسات حسابرسی و هرمی بودن ساختار سازمانی آن‌ها (بالا بودن تعداد حسابرسان و کمک حسابرسان؛ طبق گزارش عملکرد سال ۱۳۹۸ کمیته پذیرش و نظارت موسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار، حدود ۶۰ درصد پرسنل موسسات حسابرسی خصوصی (۲۴۹۴ نفر) را حسابرسان و کمک حسابرسان تشکیل داده‌اند.) باعث افزایش اهمیت حسابرسان و کمک حسابرسان شده است (باقرپورولاشانی، ۱۳۹۱؛ ۹۱).

امروزه موسسات حسابرسی در سرتاسر دنیا مبالغ زیادی را صرف آموزش برای توانمندسازی کارکنان تازه‌کار خود می‌کنند و به همین علت خروج حسابرسان تازه‌کار به دلیل آن‌که موسسات برای آموزش آن‌ها متحمل هزینه‌های زیادی می‌شوند، باعث اتلاف وقت و هزینه‌های زیادی می‌شود (رضازاده و همکاران، ۱۳۸۷؛ ۳۳). بنابراین به دلیل اهمیت حسابرسان و کمک حسابرسان برای موسسات حسابرسی، ضروری به نظر می‌رسد تا مدیران و شرکاء موسسات حسابرسی با انجام تمهیداتی نظیر آموزش و سرپرستی مناسب، انتظارات حسابرسان تازه‌کار را برآورده و مانع از خروج آن‌ها شوند.

بلکویی^۳ (۱۹۸۹) نیروی انسانی موسسات حسابرسی را مهم‌ترین و اساسی‌ترین دارایی موسسات حسابرسی می‌داند و بر اهمیت رضایت شغلی آن‌ها تأکید دارد و اظهار می‌کند: «موفقیت موسسات حسابرسی به میزان توانایی موسسات در ایجاد انگیزه پرسنل، راضی نگه‌داشتن و حفظ نیروی انسانی خود بستگی دارد. روشن است سازمان‌ها برای این‌که بتوانند پرسنل خود را حفظ کرده و در راستای افزایش بهره‌وری آن‌ها در محیط کار اقدام کنند، باید رضایت شغلی آن‌ها را افزایش دهند. رضایت شغلی

را می‌توان خشنودی و ارضای نیازهای اصلی کارمندان در محیط کار قلمداد کرد و آن را زائیده عواملی نظیر: محیط کار، نظام سازمانی و روابط حاکم بر محیط کار دانست (سلطانی و براری، ۱۳۹۴: ۳۲).

با توجه به اینکه کارآموزان نماینده نسل جوان در موسسات حسابرسی هستند، تجربیات آن‌ها ممکن است ارتباط بین یادگیری سازمانی و رضایت شغلی را برای کارآموزان این حرفه نشان دهد. ارائه فرصت‌های خوب یادگیری به کارآموزان می‌تواند به عنوان معیار جذاب برای موسسات حسابرسی جهت حفظ استعدادهای جوان و جایگزین کردن آن‌ها با کارمندان مسن و بازنشسته باشد. با توجه به مطالب بیان شده و خروج پرسنل موسسات حسابرسی در چند سال اخیر به دلایل شرایط اقتصادی این سوال ایجاد چرا حسابرسان تازه استخدام شده شرکت‌های خود را ترک می‌کنند یا به حرفه‌ای غیرحسابرسی روی می‌آورند. پاسخ‌گویی به این سوال و چگونگی ایجاد رضایت شغلی برای حسابرسان تازه‌کار در شرایطی که حق‌الزحمه آن‌ها نسبتاً پایین است برای هدایت و مدیریت آینده حرفه حسابداری و حسابرسی بسیار مهم است (چن و همکاران^۴، ۲۰۰۸: ۵۷۲). لذا با توجه به اهمیت رضایت شغلی پرسنل در کارایی و ماندگاری آن‌ها در سازمان، در پژوهش حاضر به بررسی تاثیر یادگیری سازمانی بر رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی می‌پردازیم. در توجیه چرایی بررسی رابطه میان یادگیری سازمانی و رضایت شغلی میان حسابرسان تازه‌کار می‌توان این‌گونه استنباط کرد که اگر چه عوامل زیادی می‌تواند بر رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار تاثیرگذار باشد، اما «فراهم ساختن شرایط کاری مناسب»، «تقسیم کار صحیح» و «نحوه هدایت و راهنمایی حسابرسان» توسط سرپرستان از جمله مهمترین عوامل موثر بر رضایت شغلی حسابرسان تلقی شده است که این عوامل در بیانیه شماره ۴ کمیسیون تغییر در آموزش حسابداری آمریکا نیز توصیه شده است (ای ای سی سی^۵، ۱۹۹۳: ۴۳۱).

در مورد ارتباط بین یادگیری سازمانی و رضایت شغلی در صنایع و مشاغل مختلف پژوهش‌های زیادی انجام شده است (وانگ و همکاران^۶، ۲۰۱۰: ۱۶۱). با این حال، تاکنون پژوهش‌های اندکی در زمینه تاثیر یادگیری سازمانی بر میزان رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی انجام شده است (براکس و همکاران^۷، ۲۰۰۹: ۴). در همین راستا این مطالعه با هدف بررسی کیفیت یادگیری سازمانی بر رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی و حسابرسان تازه‌کار انجام می‌شود. یافته‌های پژوهش می‌تواند به بهبود مدیریت عملی و سیاست‌های منابع انسانی در موسسات حسابرسی کمک کند. این یافته‌ها اهمیت فرهنگ یادگیری را در ایجاد یک سازمان برجسته می‌کند، و نشان می‌دهد که چگونه می‌توان با ارائه تعاملات دوستانه و آموزنده در محیط کار، روابط نظارتی و راهنمایی مفید و پشتیبانی اطلاعات بهتر، به این امر مهم دست یافت.

در ادامه مقاله ابتدا با توجه به اهمیت مبانی نظری سعی شده که مبانی نظری مرتبط به مفاهیم کلی در خصوص متغیرهای پژوهش بیان شود؛ و در ادامه مبانی تدوین فرضیه‌ها و فرضیه‌های پژوهش ارائه خواهد شد سپس به مرور پژوهش‌های صورت گرفته در داخلی و خارج از کشور این رابطه پرداخته شده است سپس تعاریف عملیاتی و مفهومی متغیرهای اصلی پژوهش ارائه خواهد شد سپس روش شناسی پژوهش و نتایج حاصل از بررسی نمونه آماری و در نهایت نتیجه‌گیری پژوهش بیان خواهد شد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

رضایت شغلی

عملکرد کارکنان و به تبع آن کارایی و اثربخشی سازمان‌ها بستگی تام به چگونگی مرتفع کردن نیازهای انسانی کارکنان از طریق حفظ انگیزه، روحیه بالا و رضایتبخشی دارد. اگر افراد در مشاغل فعالیت کنند که با شخصیت آنها سازگار باشد، هم اهداف آن سازمان برآورده می‌شود و هم خشنودی شغلی فرد افزایش یافته و جامعه، سازمان و افراد از مزایای آن برخوردار خواهند شد. افزایش رضایت شغلی باعث می‌شود؛ فرد وظیفه‌اش را در نهایت صحت و متکی به اصول اخلاقی و کاری انجام دهد و در نتیجه اهداف سازمان بهتر محقق گردد.

پژوهش‌های اولیه در زمینه رضایت شغلی به سال ۱۹۲۴ برمی‌گردد؛ زمانی که التون مایو متوجه شد که تغییرات ریشه‌ای در محیط کار می‌تواند بهره‌وری پرسنل را افزایش دهد. در سال‌های گذشته، صاحب نظران تعاریف مختلفی از رضایت شغلی ارائه داده‌اند که می‌توان نظرات موجود در این زمینه را بر سه محور اصلی طبقه‌بندی کرد: ۱- میزان برآورده شدن نیازهای جسمی و روانی ۲- انتظارات فرد در رابطه با موقعیت‌ها و ۳- سطح ابقای ارزش‌های مهم (نیوتن، ۱۹۹۱: ۸۱). رضایت شغلی کارکنان، از جمله مسائل رفتاری حائز اهمیت در زمینه مدیریت منابع انسانی سازمان‌ها به‌شمار می‌رود و عامل بسیاری از متغیرهای سازمانی است. همچنین مطالعات گذشته نشان داده است که رضایت شغلی یکی از عوامل مهم افزایش بهره‌وری، تعهد سازمانی، افزایش کارایی و اثربخشی کار، برقراری روابط مناسب انسانی در سازمان و بهبود روحیه کارکنان است. همچنین، رضایت شغلی بر مسائل مهمی مانند غیبت، ترک خدمت و میزان تأخیر و نیز بر کارایی و اثربخشی فردی، مانند میزان تولید و بهره‌وری فرد تأثیر می‌گذارد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۷: ۳۵). همچنین یافته‌های پژوهش‌های گذشته نشان داده که بین آگاهی اخلاقی با قضاوت حرفه‌ای و احساسات رابطه مثبت معنادار وجود دارد (عباسی و ایزی، ۱۳۹۹: ۱۴۹).

کمیسیون تغییر در آموزش حسابداری در پاییز ۱۹۹۳ در بیانیه شماره ۴ توجه به سه اقدام مهم سرپرستی یعنی: هدایت و راهنمایی، فراهم ساختن شرایط کاری مناسب و تقسیم کار صحیح را جهت بهبود رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار به سرپرستان موسسات حسابرسی توصیه کرد. در موسسات حسابرسی، اقدامات نظارتی عمدتاً شامل رهبری و راهنمایی، تعیین شرایط کار و تعیین تکالیف شغلی است (پاتن^۱، ۱۹۹۵: ۱۷). پاتن (۱۹۹۵) در یک نظرسنجی که در ایالات متحده آمریکا انجام داد نتیجه گرفت، پرسنل تازه‌کار موسسات حسابرسی کوچک، نسبت به پرسنلی که در موسسات حسابرسی بزرگ کار می‌کنند به دلیل رضایت از اقدامات نظارتی و سرپرستی که از مدیران و سرپرستان خود دریافت می‌کنند و باعث افزایش میزان یادگیری و تجربه آن‌ها می‌شود رضایت شغلی بالاتری نسبت به پرسنل تازه‌کاری که در شش موسسه حسابرسی بزرگ کار می‌کنند، دارند. نتایج نظرسنجی (کالبوگ و همکاران^۱، ۲۰۰۰: ۷۰) نشان داد که اقدامات نظارتی به طور قابل توجهی با رضایت کلی شغلی مرتبط است. با این حال، نتایج

(سوئینی و بویل^{۱۱}؛ ۲۰۰۵؛ ۴۷) در خصوص حسابداران سطح اول ایرلند نتایج متفاوتی نشان داد به طوری که بین رضایت شغلی و اقدامات نظارتی در موسسات حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. نتایج پژوهش (بشیری منش و موسوی، ۱۴۰۱؛ ۹۱) نشان داده است تاثیر ویژگی روانجوی، برون گرایی و وجدانگرایی بر درک مسئولیت اجتماعی معنیدار است. وجدان گرایی باعث می شود افراد با رضایت قلبی و احساس مسئولیت و تعهد کامل به مسایل جامعه و حرفه خود به بیردازند و اصول اخلاقی حاکم بر حرفه خود را رعایت کنند. تحلیل تاثیر ویژگی های شخصیتی بر رضایت شغلی نشان دهنده آن است که روانجوی، برون گرایی و توافق پذیری بر رضایت شغلی تاثیر معناداری دارد. همچنین یافته ها نشان داده است، درک مسئولیت پذیری اجتماعی بر رضایت شغلی تاثیر مثبت و معناداری دارد. حسابرسان با درک مسئولیت اجتماعی و میزان تاثیر مثبت حرفه بر زندگی دیگران و جامعه، نگرش مثبت و لذت بخشی از تجارب کاری دارند. در نهایت درک مسئولیت اجتماعی در رابطه بین ویژگی های شخصیتی و رضایت شغلی، نقش میانجی ایفا می کند. ویژگی های برون گرایی و وجدانگرایی حسابرسان منجر به افزایش درک مسئولیت اجتماعی و اهمیت حرفه برای جامعه می شود. این موجب میشود حسابرسان به تحقق اهداف شغلی اهمیت بیشتری داده و با دقت نظری بالاتری کار کند و در نتیجه رضایت شغلی وی بالا می رود. همچنین سوونمی (۲۰۲۲) در بررسی تاثیر ویژگی های شخصیتی بر رضایت شغلی و انگیزه کارکنان دریافتند؛ بمنظور افزایش انگیزه شغلی کارکنان، بخش منابع انسانی باید تمرکز بیشتری را به افراد دارای امتیاز بالا در توافق، وظیفه شناسی و وجدانگرایی بدهد. زیرا آنان در کار انگیزه بیشتری دارند و احتمالاً سازمان را در مسیر پیشبرد اهداف یاری رسانند. علاوه بر این، کسانی که نمرات روان رنجوری بالایی دارند، نیاز به بازسازی روانشناختی دارند تا بتوانند برای سازمان مفید واقع شوند. در همین راستا آپیا (۲۰۱۹؛ ۱۴۰) در بررسی تاثیر مسئولیت اجتماعی سازمان بر رضایت شغلی کارکنان دریافتند؛ مسئولیت پذیری اجتماعی با ایجاد حس، تعلق و وفاداری نسبت به جامعه و ارزش های جمعی باعث می شود که افراد احساس و نگرش مثبتی به محیط کار داشته و میزان رضایت شغلی کارکنان افزایش یابد.

یادگیری سازمانی

امروزه شرکت ها در محیط های رقابتی و در حال رشد فعالیت می کنند و برای تداوم فعالیت خود، مجبور هستند خود را با پیشرفت های جهانی منطبق سازند (خدابخشی و همکاران، ۱۳۹۸؛ ۵۵). حسابرسان و حسابداران نیز به خاطر اهمیت نقش و وظیفه ای که در سازمان ها و موسسات برعهده دارند نیازمند آموزش مستمر و کسب مهارت های جدید هستند تا بتوانند به واسطه آن خود را با محیط سازگار کنند، هم چنین سازمان ها نیز با توجه به تغییرات روزافزون محیطی و پیچیده تر شدن فعالیت ها برای اینکه بتوانند به هدف های خود برسند، به نیروهای متخصص و کارآمد نیازمندند. نیروهای انسانی که وارد سازمان می شوند با توجه به ویژگی ها و توانایی های بالقوه نامحدودی که دارند، این ظرفیت را دارند تا سازمان ها بتوانند مهارت های آن ها را از طریق برنامه های آموزشی، ارتقاء

داده و وظایف زیادی را به آن‌ها محول نمایند (هاشمی و امین‌زاده، ۱۳۹۰؛ ۱۸). هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری^{۱۲} جهت آموزش حسابداری، استاندارد بین‌المللی شماره ۸ را تعریف و ارائه کرد، هدف از تدوین این استاندارد آموزش حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای و دارای صلاحیت در است. همچنین در استاندارد شماره ۲ بیان می‌دارد که محتوای برنامه‌های آموزشی باید دانشجویان را از نظر دانش حرفه‌ای، رفتار و رویه‌های حرفه‌ای، مهارت‌های حرفه‌ای تربیت نمایند.

یوکل^{۱۳} (۲۰۰۹) یادگیری سازمانی را اینطور تعریف می‌کند، «یادگیری سازمانی عبارت است از فرآیند یادگیری جمعی اعضای سازمان یا به عبارت دیگر فرآیند یادگیری سازمانی عبارت است از اکتساب، تفسیر و کاربرد دانش جدید توسط اعضای سازمان» (ساکا هلموت^{۱۴}، ۲۰۰۹؛ ۴۲). در زمینه یادگیری سازمانی، دو موضوع مطرح می‌شود: عناصر یادگیری سازمانی چیست؟ و یادگیری سازمان چه ابعادی دارد؟ هوپر^{۱۵} (۱۹۹۱) چهار ساختار و فرایند را در یادگیری سازمانی شناسایی کرد: الف) کسب دانش یا فرآیندی که دانش به دست می‌آید. ب) توزیع اطلاعات یا فرآیندی که اطلاعات از منابع مختلف به اشتراک گذاشته می‌شود و منجر به درک جدید می‌شود. ج) تفسیر اطلاعات، فرآیندی که به وسیله آن اطلاعات توزیع شده، توسط یک یا چند تفسیر فهمیده می‌شود و د) حافظه سازمانی، وسیله‌ای که دانش برای استفاده در آینده ذخیره می‌شود. در پژوهش حاضر برای ارزیابی یادگیری سازمانی از متغیرهای تعریف شده در پژوهش (لیو و رن^{۱۶}، ۲۰۱۹؛ ۷۰) استفاده خواهیم کرد. آن‌ها در پژوهش خود برای بررسی یادگیری سازمانی کارآموزان حسابرسی سه بعد اصلی ارائه دادند که شامل: ۱. تعاملات در محل کار ۲. نظارت و راهنمایی ۳. سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی می‌باشد. لذا در پژوهش حاضر قصد داریم تاثیر هر یک از این موارد را بر رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار مورد بررسی قرار دهیم.

تأثیرات ابعاد یادگیری سازمانی بر رضایت شغلی و فرضیه‌های پژوهشی تعاملات در محیط کار

بر اساس سلسله مراتب مازلو رضایت شغلی تابعی از میزان انطباق محیط با نیازهای افراد است و در شرایط یکسان، صرف‌نظر از این که در محیط چه اتفاقی می‌افتد، هرچه نیازهای فرد بیشتر باشد رضایت شغلی او کمتر است (مهدوی و زمانی، ۱۳۹۷؛ ۳۷).

محیط‌های کاری غیرجذاب و خسته کننده یکی از عوامل استعفای نیروهای موسسات حسابرسی است (رضازاده و همکاران، ۱۳۸۷؛ ۱۹). یکی از مهمترین عوامل نارضایتی حسابرسان تازه‌کار در موسسات حسابرسی، وجود بودجه زمانی جهت انجام مناسب کارها و ساعات کاری زیاد است (سوینی و بویل^{۱۷}، ۲۰۰۴؛ ۴۷). در صورتی که افراد رابطه خوبی با همکاران خود داشته باشند و در مواقعی که فرد درک مناسبی از وظیفه‌ای که به او محول شده است نداشته باشد و همکارانش به او کمک و مشورت برسانند، استرس کمتری و در نتیجه رضایت بیشتری از شغلش خواهد داشت (سلطانی و براری، ۱۳۹۴؛ ۳۲). همچنین کیفیت ارتباطات متقابل شخصی در گروه و اندازه گروه نقش مهمی

در رضایت کارکنان دارد. گروه‌های کاری به عنوان یک اجتماع، سیستم حمایتی احساسی و روحی برای کارکنان محسوب می‌شود. اگر افراد در گروه دارای ویژگی‌های اجتماعی مشابه، مانند باورها و نگرش‌های مشابه باشند، فضایی تشکیل می‌دهند که در سایه آن زمینه رضایت شغلی فراهم می‌شود (حمیدی زاده و همکاران، ۱۳۷۹؛ ۱۹۷). در همین راستا نتایج پژوهش اعرابی و ساعتچی (۱۳۷۹) نشان داد که روابط مناسب میان کارکنان موجب افزایش رضایت شغلی حسابرسان می‌شود.

همچنین مزمل غیاث و همکاران (۲۰۲۲؛ ۱۰۱) در بررسی تاثیر ویژگیهای شخصیتی بر رضایت شغلی و تعهد سازمانی دریافتند؛ ویژگیهای شخصیتی بصورت مستقیم و غیر مستقیم بر تعهد سازمانی تاثیر معناداری دارند. همچنین رضایت از سیاستهای مدیریت منابع انسانی و رضایت از محیط نقش تعدیلی در رابطه ویژگی‌های شخصیتی و تعهد سازمانی ایفا نمی‌کنند.

در این راستا اوحدی و همکاران (۱۳۹۹؛ ۱۶۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر محیط یادگیری و راهبردهای شناختی و انگیزشی بر جامعه‌پذیری حرفه‌ای پرداختند. نتایج آزمون فرضیه نشان می‌دهد محیط یادگیری سازنده بر راهبردهای شناختی و انگیزشی تاثیر معنادار و مثبت دارد. همچنین باقرپورولاشانی و همکاران (۱۳۹۱؛ ۶۵) در پژوهشی به بررسی دیدگاه حسابرسان در ارتباط با عوامل موثر بر رضایت شغلی آنان پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که هشت عامل سازمانی، شش عامل ماهیتی و سه عامل محیطی در مؤسسات حسابرسی موجب افزایش و «ابهام در شغل حسابرسی»، موجب کاهش رضایت شغلی حسابرسان می‌شود. همچنین عوامل «فرصت مشارکت در تصمیم‌گیری» و «قدردانی از حسابرسان» رابطه مثبت و معناداری با رضایت شغلی حسابرسان دارد. همچنین مهدوی و زمانی (۱۳۹۷؛ ۳۷) در پژوهشی که با هدف بررسی تاثیر ویژگی‌های شخصی بر رضایت شغلی حسابرسان انجام دادند یافته‌ها نشان داد که بین منبع کنترل درونی، تجربه حسابرسان و تعهد حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری با رضایت شغلی وجود دارد و بین منبع کنترل بیرونی و میزان تحصیلات با رضایت شغلی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

همچنین پژوهش مشعشعی و همکاران (۱۴۰۰؛ ۵۳) در خصوص تاثیر تفاوت‌های فردی بر تعهد سازمانی و رضایت شغلی حسابرسان بررسی نمودند. نتایج پژوهش نشان داد، منبع کنترل درونی و خودکارآمدی بر تعهد سازمانی و رضایت شغلی حسابرسان اثر مثبت و معنادار دارد.

از بین پژوهش‌های خارجی کروسان و باپوچی (۲۰۰۳) به بررسی ارتباط میان مدیریت دانش، عملکرد سازمانی و یادگیری سازمانی بین چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین عملکرد سازمانی و مدیریت دانش و فرآیندهای آن با یادگیری در بین کارکنان چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در همین راستا پاتن (۱۹۹۵) پژوهشی با عنوان تاثیر اندازه مؤسسه حسابرسی بر رضایت شغلی حسابرسان انجام داد. نتایج پژوهش نشان داد کارمندان مؤسسات کوچک‌تر میزان رضایت شغلی بالاتری را به دلیل دریافت اقدامات نظارتی موثرتر از کارکنانی که در شش مؤسسه بزرگ کار می‌کنند گزارش می‌کنند.

لذا با توجه به مباحث ذکر شده می‌توان فرضیه اول را به شکل زیر تبیین نمود:

فرضیه اول: تعاملات در محل کار بر رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی در مؤسسات حسابرسی

تاثیر مثبت و معناداری دارد.

راهنمایی و سرپرستی

این بعد از یادگیری سازمانی بیانگر میزان رضایتی است که فرد از ارتباط با سرپرست مستقیم خود کسب می‌کند. رضایت شغلی که از این رابطه ناشی می‌شود معمولاً با دوجنبه از رفتارهای سرپرست مرتبط است که شامل: ۱. حمایت بین فردی: که به تمایل سرپرست به رفاه پرسنل اشاره دارد، ۲. حمایت فنی: اشاره به شرایطی دارد که سرپرست برای راهنمایی فنی و امور مربوط به وظایف فرد فراهم می‌آورد (رولینسون و هم‌کاران^{۱۹}، ۱۹۸۸). در شرایطی که کارکنان احساس کنند که سرپرست‌شان فردی مدبر و ملاحظه‌کار است، بین آنها روابط دوستانه‌ای براساس احترام، اعتماد متقابل و صمیمیت ایجاد می‌شود که موجب جلوگیری از بروز استرس بر کارکنان می‌شود و پرسنلی که احساس کنند سرپرست‌شان مراعات شرایط آنان را نمی‌کند و نسبت به نیازهای آنان بی‌تفاوت است مورد استرس قرار می‌گیرند و بیشتر در معرض اختلال روانی هستند (سلطانی و براری، ۱۳۹۴؛ ۳۵).

لذا توجه سرپرستان کار به نیازهای حسابرسان در محیط کاری، اولین قدم برای ایجاد یک رابطه کاری مناسب با کارکنان است. دایراسمیت و کوالسکی^{۲۰} (۱۹۸۵؛ ۱۴۹) در پژوهش خود دریافتند که در موسسات حسابرسی بزرگ چنانچه سرپرستان از راهنمایی‌های رسمی اداری فاصله بگیرند و راهنمایی حسابرسان زیر مجموع خود را با روابط کاری دوستانه همراه سازند، زمینه بهبود کارایی آن‌ها را بهتر فراهم می‌کنند. هربوهن^{۲۱} (۲۰۰۴؛ ۶۳) نیز در تحقیق خود دریافت که بین چگونگی رفتار سرپرست و رضایت شغلی پرسنل ارتباط معناداری وجود دارد. همچنین شایان ذکر است که فرهنگ سازمانی نیز بر عملکرد و رضایت شغلی پرسنل موسسات حسابرسی تاثیر مثبت دارد (مرادی و جودکی، ۱۴۰۱).

در همین راستا محمدی و همکاران (۱۳۹۷؛ ۲۳) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی بین حسابرسان اجرایی در سطح ارشد و ارتباط آن با رضایت شغلی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد از میان شاخص‌های رضایت شغلی، سه عامل سازمانی، شامل «مشارکت در تصمیم‌گیری»، «ترفیعات» و «حقوق و دستمزد» و سه عامل محیطی شامل «سبک سرپرستی»، «رهبری و مدیریت»، «گروه کاری» با رفتارهای کاهش‌دهنده کیفیت حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد. همچنین موسوی کاشی و زاهدی قره‌بابا (۱۳۹۵؛ ۱۰۳) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین رضایت شغلی و سبک‌های رهبری حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد متغیرهای جمعیت‌شناختی هم‌چون وضعیت تأهل، جنسیت، سابقه خدمت و رده شغلی رابطه مثبت و معناداری با رضایت شغلی حسابرسان دارد. همچنین رضازاده و همکاران (۱۳۸۷) به بررسی تأثیر عوامل سرپرستی بر رضایت شغلی کارکنان حسابرسی و انگیزه آنان برای ادامه همکاری با مؤسسات حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که انگیزه حسابرسان برای تداوم همکاری رابطه مثبت و معناداری با میزان رضایت شغلی

آنها دارد و سه اقدام مهم سرپرستی شامل: هدایت و راهنمایی، تقسیم کار مناسب و فراهم کردن شرایط کاری مناسب موجب افزایش انگیزه حسابرسان برای تداوم همکاری با مؤسسات حسابرسی شده و رابطه مثبت و معناداری با رضایت شغلی دارد.

لذا با توجه به مفاهیم بیان شده فرضیه دوم پژوهش به شکل زیر تدوین می‌شود:
فرضیه دوم: راهنمایی و سرپرستی بر رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی در مؤسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی

سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی به این معنی می‌باشد که زمانی که به اطلاعات یا راهنمایی احتیاج دارید یا وقتی که نیاز به دریافت باز خورد از دیگران دارید، می‌تواند در حل و فصل مشکلی به شما کمک کند، مفید است. عمده آموزش‌های سازمانی منحصر به برگزاری دوره‌های از پیش تعریف شده و مرسوم است. و پیامدها و نتایجی که حاصل می‌شود با بی‌توجهی روبه‌رو است. بنابراین توسعه و بهبود توانایی یادگیری نیروی انسانی نیازمند اقدامات بنیادی و اساسی است. از جمله راهکارهای مفید در این راستا می‌توان به سازوکار شبکه یادگیری سازمانی اشاره نمود. (سوینی و بویل، ۲۰۰۴؛ ۴۷) چنین تصریح می‌نماید که یادگیری حرفه‌ای همواره در شبکه‌های آموزشی غیررسمی صورت می‌پذیرد که افراد دارای تجارب، علاقه و پیشینه مشابه، دانش خود را به‌منظور ارتقا و برانگیختن یادگیری متقابل مبادله می‌نمایند که این موضوع بیانگر سیستم اطلاعاتی حمایتی است. همچنین شبکه‌های اجتماعی باعث تبادل انعطاف‌پذیر و آسان دانش در میان هم‌تایان و اعضای یک حرفه می‌شود.

شبکه‌های یادگیری سازمانی الکترونیکی فرصت و بستر مناسبی به‌منظور توسعه و تعالی فزاینده یادگیری کارکنان فراهم کرده و زمینه دستیابی به انواع گسترده‌ای از منابع، تبادل دانش و تجربه و ارزیابی خود با دیگران را فراهم می‌کند. از این‌رو، بهره‌گیری مناسب و شایسته از فناوری اطلاعات و سیستم‌های مدیریت یادگیری، نقش کلیدی به‌منظور برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی و توسعه فزاینده یادگیری شبکه‌ای منابع انسانی ایفا می‌کند (باقری و احمدپور، ۱۳۹۳؛ ۳۶). رفتار کارآفرانه نقش مثبت و معناداری در میانجیگری رابطه بین هوش میان فردی حسابرسان و کیفیت حسابرسی دارد (پوربهرامی، ۱۴۰۲)

سیستم‌های اطلاعاتی به عنوان مبنا و زیرساختی اساسی برای یادگیری و راهبری پرسنل ایفای نقش می‌کند. لذا تلاش بر این است تا با بهره‌گیری از ظرفیت سیستم‌های اطلاعاتی، الگویی جهت مدیریت بهینه شبکه یادگیری منابع انسانی مطرح کرد. شبکه یادگیری منابع انسانی عبارت است از مجموعه سیستم‌ها و ابزارهای برخط که زمینه مدیریت فرایند یادگیری را از طریق نیازسنجی، هدف‌گذاری، برنامه‌ریزی، سازماندهی مطالب، اشتراک دانش، نظارت بر یادگیری، توسعه و بهبود فرایند یادگیری فراهم می‌کند (باقری و احمدپور، ۱۳۹۳؛ ۱۹).

حیدری و همکاران (۱۳۹۸؛ ۲۷) در پژوهش خود به بررسی رابطه میان حجم کار حسابرسی،

کیفیت حسابرسی و رضایت شغلی پرداختند. نتایج پژوهش نشانگر نقش میانجی‌گرایانه رضایت شغلی و درک حسابرسان از کیفیت حسابرسی و حجم کار حسابرسی بود. همچنین میرزایی‌مهر و فضل‌زاده (۱۳۹۷؛ ۲) در پژوهش خود به بررسی تأثیر مدیریت دانش بر عملکرد مؤسسات حسابرسی با نقش میانجی یادگیری سازمانی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد متغیر مدیریت دانش و پنج بعد آن بر عملکرد مؤسسات حسابرسی تأثیر معنی‌داری دارد. نتایج پژوهش فتحی و نثاری (۱۳۹۵) که با هدف بررسی ارتباط بین عملکرد سازمانی و مدیریت دانش کارکنان اداره امور مالیاتی صورت گرفت. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که بین عملکرد سازمانی و مدیریت دانش کارکنان ضریب همبستگی مثبت و معناداری برقرار است.

لیو و رن (۲۰۱۹؛ ۸۴) در پژوهشی به بررسی رابطه میان یادگیری سازمانی کارآموزان حسابرسی و ارتباطات آن با رضایت شغلی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تعاملات در محل کار و سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی رابطه مثبت و معناداری با رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار دارند. همچنین جولی و همکاران^{۲۲} (۲۰۱۸؛ ۹۵) در پژوهش خود به بررسی ارتباط بین فهم حسابرسان از حجم کار حسابرسی، رضایت شغلی و کیفیت حسابرسی حسابرسان آمریکا پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که درک حسابرسان از حجم کار حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با رضایت شغلی دارد و همچنین بین کیفیت حسابرسی و رضایت شغلی نیز رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در همین راستاها و همکاران^{۲۳} (۲۰۱۵؛ ۱۸۴) در پژوهشی که بر روی شرکت‌های کوچک و متوسط این کشور مالزی انجام دادند به بررسی رابطه میان فرآیندهای آن با عملکرد سازمانی و مدیریت دانش پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین عملکرد سازمانی و قابلیت‌ها و فرآیندهای مدیریت دانش رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

با توجه به هدف اصلی پژوهش و مبانی نظری و همچنین نتایج پژوهش‌های پیشین فرضیه سوم پژوهش به شکل زیر تبیین می‌شود:

فرضیه سوم: سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی بر رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی در مؤسسات حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

از آنجا که در این پژوهش سعی شده که به بررسی و توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص پرداخته شود، می‌توان آن را از لحاظ دسته‌بندی پژوهش، در دسته پژوهش‌های کاربردی طبقه‌بندی کرد همچنین روش تحقیق توصیفی، همبستگی می‌باشد.

در پژوهش حاضر جهت جمع‌آوری داده‌های پژوهش از ابزار پرسش‌نامه استاندارد استفاده شده است. پرسش‌نامه بین حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی اعم از بزرگ، کوچک و متوسط توزیع شد. پرسش‌نامه ابتدا بین ۱۰ نفر حسابرسان مستقل که بیش از ۱۰ سال سابقه کار حرفه‌ای داشتند، تقسیم و تکمیل شد. با انجام این کار، پرسش‌نامه کامل‌تر گردیده و همچنین قابل فهم بودن جملات آن بهبود یافت. پرسش‌نامه اسفاده شده در

دو بخش طراحی شده است، بخش اول شامل ویژگی‌های جمعیت شناختی شامل تحصیلات، نام موسسه حسابرسی، سن و جنسیت می‌باشد سپس بخش دوم پرسش‌نامه، گویه‌های مربوط برای اندازه‌گیری میزان رضایت شغلی (متغیر وابسته تحقیق) و یادگیری سازمانی (متغیر مستقل تحقیق) کارآموزان حسابرسی ارائه شده است.

در مجموع ۳۸۵ پرسش‌نامه از حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی، جمع‌آوری شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون معنادار بودن ضریب همبستگی پیرسون و آزمون مقایسه میانگین دو جامعه آماری که جزء آزمون‌های آماری پارامتریک می‌باشند، استفاده شده است. اگر چه تعداد داده‌های تحقیق بیش از ۳۰ مورد می‌باشد و می‌توان از لحاظ آماری نرمال بودن توزیع متغیرها را پذیرفت، اما برای تجزیه و تحلیل بیشتر داده‌ها از آزمون ضریب همبستگی کندال آزمون آماری مان ویتنی که جزء آزمون‌های آماری ناپارامتریک هستند، نیز استفاده شده است.

در این تحقیق مدل رگرسیون چند متغیره نیز تعریف شده است. در مدل رضایت شغلی حسابرسان به عنوان تابعی از سه متغیر مستقل (راهنمایی و سرپرستی، تعاملات محیط کار و سیستم‌های اطلاعاتی) در نظر گرفته شده است. کلیه آزمون‌های آماری پژوهش با استفاده از نرم‌افزار SPSS انجام شده است. جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه کارآموزان حسابرسی شاغل در مؤسسات حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی می‌باشد. هم‌چنین در پژوهش حاضر، اندازه موسسه حسابرسی نیز عاملی موثر بر رضایت شغلی حسابرسان در نظر گرفته شده است. استراوسر و همکاران (۱۹۶۹؛ ۳۴۳) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که حسابداران شرکت‌های متوسط و کوچک رضایت کمتری نسبت به هم‌تایان خود در شرکت‌های بزرگ دارند. هم‌چنین هربوهن^{۲۴} (۲۰۰۴؛ ۶۳) دریافت که اندازه یک شرکت حسابرسی بر رضایت شغلی حسابرسان موثر است.

روایی پرسشنامه توسط دو معیار روایی صوری و همگرا بررسی شد که روایی صوری با توجه به نظر حسابرسان مستقل که دارای ۱۰ سال سابقه کار بودند، انجام گرفت. جهت بررسی روایی همگرا از معیار میانگین واریانس مشترک بین هر سازه با شاخص‌های خود استفاده شد. از نظر فورنل و لارکر^{۲۵} (۱۹۸۱) مقدار میانگین واریانس مشترک بالای ۰/۵ روایی همگرای قابل قبولی را نشان می‌دهد. مقدار میانگین واریانس مشترک و آلفای کرونباخ در جدول شماره (۱) نشان داده شده است.

جدول (۱) خلاصه نتایج متغیرهای بدست آمده از تحلیل خوشه ای

متغیر	تعداد	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف استاندارد
تعاملات در محل کار	۳۸۵	۱	۵	۳,۰۳۷	۱,۱۶۳
نظارت و راهنمایی	۳۸۵	۱	۵	۳,۱۳۳	۱,۰۶۷
سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی	۳۸۵	۱	۵	۳,۱۸۷	۱,۱۱۲
آلفای کرونباخ	۰/۸۵۴				

مدل پژوهش و نحوه عملیاتی کردن متغیرها

در پژوهش حاضر، به منظور آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون لجستیک (برای مقطع زمانی سال ۱۳۹۹) استفاده شده است. به این دلیل که متغیر وابسته و هم‌چنین متغیرهای توضیح‌دهنده، متغیرهایی طبقه‌بندی شده هستند از رگرسیون لجستیک ترتیبی استفاده شده است. مدل رگرسیونی مورد استفاده به شرح زیر است:

$$SATI = \alpha + \beta_1 EX + \beta_2 ME + \beta_3 SUP + \beta_4 FIR + \beta_5 GEN + \beta_6 EDU + \beta_7 AG + \varepsilon$$

که در مدل مذکور:

رضایت شغلی حسابرسان (SATISFACTION) متغیر وابسته است. در این پژوهش برای اندازه‌گیری یادگیری سازمانی از گویه‌های ۱۱ تا ۱۴ پرسش‌نامه استفاده شده است. تعاملات در محیط کار (EXCHANGE)، سه سوال اول پرسش‌نامه برای اندازه‌گیری تعاملات در محیط کار طراحی شده است. بعد تعاملات در محیط کار یکی از مولفه‌های یادگیری سازمانی است و به خوبی با توضیحی که از محیط کار دوستانه و راهگشا در مقاله لانکاو و اسکاندورا^{۲۶} در سال ۲۰۰۲ ارائه شده است تناظر دارد.

نظارت (MENTORING)، یکی از متغیرهای مستقل است. نظارت و راهنمایی‌های سرپرستان، یکی از ابعاد یادگیری سازمانی در جهت تغییر در رضایت شغلی در میان پرسنل تازه‌کار حسابرسی است. گویه‌های ۴ تا ۷ پرسش‌نامه برای اندازه‌گیری تاثیر نظارت و سرپرستی بر رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار طراحی شده است.

سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی (SUPPORT)، یکی از متغیرهای مستقل است و یکی از ابعاد یادگیری سازمانی است. بعد سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی نشانگر شبکه‌های یادگیری سازمانی الکترونیکی است که وجود آن بستر مناسبی به‌منظور توسعه و تعالی فزاینده یادگیری کارکنان فراهم می‌کند. گویه‌های ۸ تا ۱۰ پرسش‌نامه برای اندازه‌گیری تاثیر سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی بر رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار طراحی شده است.

اندازه موسسه حسابرسی (FIRM SIZE)، یکی از متغیرهای مجازی است. برای عملیاتی کردن این متغیر به موسسات حسابرسی کوچک عدد ۱، موسسات متوسط عدد ۲، موسسات بزرگ عدد ۳ و سازمان حسابرسی عدد ۴ اختصاص داده شد. هم‌چنین برای اندازه‌گیری اندازه موسسات حسابرسی از آخرین اطلاعات درآمدی آن‌ها در سال ۱۳۹۸ استفاده شده است. موسساتی که درآمد بالای ۸ میلیارد دارند به عنوان موسسه بزرگ، موسساتی که درآمدی بین ۴ تا ۸ میلیارد تومان دارند به عنوان موسسه متوسط و موسسات با درآمد کمتر از ۴ میلیارد تومان به عنوان موسسه کوچک طبقه‌بندی شدند (برای مطالعه اطلاعات درآمدی موسسات حسابرسی می‌توانید از سایت <http://www.iacpa.ir> استفاده کنید). در این طبقه‌بندی به گونه‌ای عمل شد که از انباشت تعداد زیادی موسسه حسابرسی در یک طبقه‌بندی ممانعت به عمل آید.

جنسیت (GENDER)، یکی از متغیرهای مجازی است که اگر پاسخ دهنده مرد باشد عدد ۱

و اگر پاسخ‌دهنده زن باشد عدد صفر اختیار می‌کند.

سطح تحصیلات (EDUCATION)، یکی از متغیرهای مجازی است که اگر حسابرس دارای مدارک تحصیلات تکمیلی باشد (کارشناسی ارشد و دکتری) عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر اختیار می‌کند.

سن (AGE)، برابر با سن حسابرس است. اگر سن شخص زیر ۲۵ سال باشد عدد ۱، اگر بین ۲۶ تا ۳۰ سال باشد عدد ۲ و اگر سن شخص بالای ۳۱ سال باشد عدد ۳ اختیار می‌کند.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

داده‌های جمع آوری شده متناظر با پاسخ سوالات پرسشنامه پژوهش در دو بخش مورد مطالعه قرار گرفته است. در بخش اول اطلاعات جمعیت شناختی کارآموزان شرکت کننده در پژوهش مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در این بخش جداول فراوانی متناظر با اندازه موسسه حسابرسی، سن افراد، جنسیت افراد و میزان تحصیلات کارآموزان شرکت کننده در تحقیق ارائه شده است. جدول فراوانی پاسخ دهندگان به پرسشنامه از نظر جنسیت افراد به صورت زیر می‌باشد:

جدول (۲) ویژگی‌های جمعیت‌شناختی آزمودنی‌ها

درصد فراوانی	متغیرها	
۴۳	زن	جنسیت
۵۷	مرد	
۷	کوچک	اندازه موسسه حسابرسی که پاسخ‌دهنده در آن اشتغال دارد
۴۵	متوسط	
۳۳	بزرگ	
۱۵	سازمان حسابرسی	سطح تحصیلات
۴۹	کارشناسی و کمتر	
۲۶	دانشجوی کارشناسی ارشد	
۲۱	کارشناسی ارشد	
۴	دانشجوی دکتری	سن
۷۵	زیر ۲۵ سال	
۲۳	۲۶ تا ۳۰ سال	
۲	۳۱ سال به بالا	

جدول (۳) آمار توصیفی را برای متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد. میانگین همه متغیرهای پژوهش بالاتر از حد متوسط ۳ است. باتوجه به جدول شماره (۳)، حسابرسانی که در نمونه آماری پژوهش مورد بررسی قرار گرفته‌اند رضایت بالاتر از حد متوسط از محل کار خود دارند. (میانگین

۳،۱۰۷). در ابعاد یادگیری سازمانی، بیشترین مقدار میانگین برای سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی (۳،۱۸۷)، و کمترین آن برای تعاملات در محل کار (۳،۰۳۷) گزارش شده است. مقادیر میانگین اندازه موسسه و جنسیت نشان می‌دهد که بیشتر میزان کارآموزان بررسی شده از شرکت‌های بزرگ و متوسط هستند و همچنین اکثریت حسابرسان مرد هستند.

جدول (۳) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف استاندارد
رضایت شغلی	۳۸۵	۱	۵	۳،۱۰۷	۱،۱۱۰
تعاملات در محل کار	۳۸۵	۱	۵	۳،۰۳۷	۱،۱۶۳
نظارت و راهنمایی	۳۸۵	۱	۵	۳،۱۳۳	۱،۰۶۷
سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی	۳۸۵	۱	۵	۳،۱۸۷	۱،۱۱۲
جنسیت	۳۸۵	۰	۱	۰،۴۳	۰،۴۹۶
اندازه	۳۸۵	۱	۴	۲،۵۸	۰،۸۱۶

جدول (۴) میزان مشارکت در هریک از موسسات را نشان می‌دهد، با توجه به اینکه مشارکت‌کننده‌ها از موسسات حسابرسی متفاوت بودند لذا در جدول زیر سعی شده از هر کدام از طبقات موسسات حسابرسی (بزرگ، متوسط و کوچک) هفت موسسه‌ای که بیشترین مشارکت‌کننده را داشته ذکر شود. لازم به ذکر است میزان مشارکت مشارکت‌کنندگان سازمان حسابرسی ۵۷ نفر بوده است همچنین آمار مشارکت‌کنندگان در موسسات حسابرسی به شرح زیر است:

جدول (۴) میزان مشارکت‌کنندگان براساس موسسات

مشارکت در موسسات حسابرسی بزرگ		مشارکت در موسسات حسابرسی متوسط		مشارکت در موسسات حسابرسی کوچک	
بهمند	۱۵	کارآمد حساب ایرانیان	۱۱	آریا بهروش	۵
ارقام نگر آریا	۱۳	هشت	۱۰	رئوف اندیش امین	۵
سامان پندار	۱۳	فریو ران راهبرد	۹	شاهدان	۵
مفید راهبر	۱۱	رهبین	۹	هادی حساب تهران	۳
تدوین و همکاران	۱۱	کارای پارس	۹	سینا فکر	۳
فراز مشاور دیلمی پور	۱۰	همیار حساب	۹	شراکت	۳
فاطر	۹	هدف نوین نگر	۸	مختار و همکاران	۲
مشارکت کنندگان سایر موسسات بزرگ	۴۵	مشارکت کنندگان سایر موسسات متوسط	۱۱۰	مشارکت کنندگان سایر موسسات کوچک	۰
جمع مشارکت	۱۲۷	جمع مشارکت	۱۷۵	جمع مشارکت	۲۶

جدول (۵) نتایج رگرسیون را برای بررسی فرضیه پژوهش نشان می‌دهد که حاکی از آن است که یادگیری سازمانی به طور قابل توجهی بر رضایت شغلی افراد در شرکت‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارد. بنابراین فرضیه اول رد نمی‌شود. از جهتی یادگیری سازمانی را می‌توان در سه بُعد دسته‌بندی کرد و نتایج رگرسیون نیز فرضیه‌های پژوهش را در رابطه با هر سه مورد از این ابعاد، تایید می‌کند. این یافته بدین معنی است که تعاملات در محل کار، نظارت و راهنمایی و سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی، باعث افزایش رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار در شرکت‌های حسابرسی می‌شود.

جدول (۵) همچنین تأثیر متغیرهای کنترلی جنسیت و اندازه موسسه حسابرسی بر رضایت شغلی را نشان می‌دهد. مشاهده می‌شود که اندازه شرکت با رضایت شغلی رابطه مثبت دارد (در سطح ۰,۰۱ معنی دار است). بدین معنا که هر چه اندازه موسسه حسابرسی افزایش پیدا کند رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار بیشتر خواهد شد. همچنین مشاهده می‌شود که جنسیت حسابرسان با رضایت شغلی رابطه منفی دارد (در سطح ۰,۱۰ معنی دار است)، بدان معنا که حسابرسان تازه‌کار زن رضایت شغلی کمتری از هم‌تایان مرد خود در شرکت‌های حسابرسی دارند. علت این موضوع را می‌توان به نوعی در روحیات متفاوت آن‌ها و نگرش آن‌ها نسبت به موضوعات یادگیری دانست.

جدول (۵) نتایج تحلیل رگرسیون مدل اول

غیر استاندارد		استاندارد شده			
متغیرها	ضریب رگرسیونی	انحراف استاندارد	ضریب استاندارد شده	آماره تی	سطح معنی داری
عرض از مبدا	۰,۶۵۳	۰,۱۹۳		۳,۳۸۷	۰,۰۰۱
تعاملات در محل کار	۰,۲۹۰	۰,۰۴۷	۰,۳۴۰	۶,۱۷۴	۰,۰۰۰
نظارت و راهنمایی	۰,۲۱۵	۰,۰۵۰	۰,۲۰۶	۴,۲۸۶	۰,۰۰۰
سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی	۰,۲۰۱	۰,۰۴۶	۰,۲۰۱	۴,۳۲۹	۰,۰۰۰
جنسیت	-۰,۳۳۴	۰,۰۹۰	-۰,۱۴۹	-۳,۷۰۲	۰,۰۰۰
اندازه	۰,۱۵۷	۰,۰۴۸	۰,۱۱۵	۳,۲۷۶	۰,۰۰۰
	S.E.	AdjR ²	R ²	R	
	۰,۶۸۷	۰,۶۱۷	۰,۶۲۲	۰,۷۸۹	
مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	درجه آزادی	F	سطح معنی داری
رگرسیون	۲۴۹,۵۶۸	۵	۵۸,۹۱۴	۱۲۴,۷۶۸	۰,۰۰۰
باقی مانده‌ها	۱۷۸,۹۵۹	۳۷۹	۰,۴۷۲		
کل	۴۷۳,۵۲۷	۳۸۴			

جدول (۶) تأثیر متغیرهای کنترلی سن و تحصیلات حسابرسان بر رضایت شغلی را نشان می‌دهد. مشاهده می‌شود که سن با رضایت شغلی رابطه منفی دارد (در سطح ۰,۰۱ معنی دار است) بدین معنا که با افزایش سن، میانگین رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار کاهش می‌یابد. علت این موضوع را می‌توان افزایش توقع حسابرسان همگام با افزایش سن آن‌ها دانست، بدین صورت که با افزایش سن حسابرسان تازه‌کار به نوعی ثبات کارکردی در آن‌ها شکل می‌گیرد و تمایل به یادگیری در آن‌ها کاهش می‌یابد و نهایتاً رضایت شغلی آن‌ها کاهش می‌یابد. همچنین مشاهده می‌شود که تحصیلات حسابرسان با رضایت شغلی رابطه منفی دارد (در سطح ۰,۰۱ معنی دار است). می‌توان این موضوع را با این استدلال توجیه کرد که افزایش سطح تحصیلات به نوعی خودبزرگ‌بینی در حسابرسان تازه‌کار به وجود می‌آورد که این موضوع باعث کاهش تعاملات و یادگیری سازمانی در اشخاص می‌گردد و رضایت شغلی آن‌ها کاهش می‌یابد.

جدول (۶) نتایج تحلیل رگرسیون مدل دوم

متغیرها	ضریب رگرسیونی	انحراف استاندارد	ضریب استاندارد شده	آماره Z	سطح معنی داری
عرض از مبدا	۰,۶۵۳	۰,۱۹۳	۰/۲۳۳	۳,۳۸۷	۰,۰۰۱
تعاملات در محل کار	۰,۱۹۷	۰,۰۴۰	۰,۲۰۶	۴,۹۴۷	۰,۰۰۰
نظارت و راهنمایی	۰,۱۳۶	۰,۰۴۲	۰,۱۳۱	۳,۲۳۸	۰,۰۰۱
سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی	۰,۱۵۶	۰,۰۳۹	۰,۱۵۱	۳,۸۹۳	۰,۰۰۰
جنسیت	-۰,۰۴۶	۰,۰۷۹	-۰,۲۰	-۰,۵۸۳	۰,۵۶۰
اندازه	۰,۰۸۸	۰,۰۴۱	۰,۰۶۴	۲,۱۶۰	۰,۰۳۱
سن	-۰,۷۰۲	۰,۰۸۴	-۰,۳۱۲	-۸,۳۹۷	۰,۰۰۰
تحصیلات	-۰,۲۵۵	۰,۰۵۰	-۰,۲۱۲	-۵,۱۱۱	۰,۰۰۰
مقدار آماره نسبت راست نمایی	۶۱/۳۴۸	ضریب تعیین مک فادن		۰/۲۸۳	
سطح معناداری نسبت راست نمایی	۰/۰۰۰	آماره‌های هاسمر-لمشو		۸/۷۲۵	

برای بررسی سطح معناداری کل مدل از آماره احتمال نسبت راست‌نمایی استفاده شده است. از آنجایی که مقدار احتمال معناداری نسبت راست‌نمایی ۰/۰۰۰ می‌باشد. با توجه به اینکه این مقدار کمتر از ۵ درصد است لذا، می‌توان این طور نتیجه گرفت در سطح اطمینان ۹۵ درصد مدل رگرسیونی برازش شده معنادار است و حداقل یکی از ضرایب مدل رگرسیونی مخالف صفر است. نیکویی برازش مدل رگرسیون لجستیک نیز با استفاده از آماره‌های هاسمر و لمشو بررسی شده است. با توجه به نتایج جدول شماره (۶)، سطح معناداری آماره آزمون هاسمر و لمشو برابر ۰/۳۱۲ است و چون این مقدار بیشتر از ۵ درصد است، می‌توان نتیجه گرفت که مدل رگرسیون لجستیک برای داده‌ها مناسب است.

نکته قابل توجه دیگر در جدول فوق، ضریب تعیین مک فادن است که مقدار آن همیشه بین

صفر و یک بوده و هرچه این شاخص به یک نزدیک‌تر باشد، میزان تطابق مدل با واقعیت بیشتر است. با توجه به اطلاعات جدول فوق، مقدار ضریب تعیین مک‌فادن مورد استفاده در این پژوهش حدود ۲۸ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد تقریباً ۲۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل قابل توضیح است.

بحث و نتیجه‌گیری

ارتباط بین یادگیری سازمانی و رضایت شغلی یکی از موضوعات مهم مورد توجه مقالات در حوزه مطالعات سازمانی است. با این حال، تعداد اندکی از محققین این پژوهش‌ها را برای حرفه حسابرسی انجام داده‌اند ولی اهمیت دانش گسترده و یادگیری در این حرفه همواره به قوت خود باقی است. لذا در این پژوهش به بررسی رابطه یادگیری سازمانی با رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی شاغل در موسسات حسابرسی ایران پرداخته شد تا از طریق بررسی این روابط پیشنهاداتی مطلوب برای بهبود مدیریت عملی و سیاست‌های منابع انسانی در موسسات حسابرسی ارائه دهد. برای این منظور، نمونه‌ای متشکل از ۳۸۵ حسابرسان شاغل در موسسات خصوصی حسابرسی و سازمان حسابرسی در سال ۱۳۹۹ انتخاب شدند و پرسشنامه‌ی پژوهش در اختیار آن‌ها قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد یادگیری سازمانی باعث افزایش رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار می‌شود. این امر نشان‌دهنده توانایی موسسات حسابرسی برای ایجاد رضایت شغلی در میان پرسنل تازه‌کار خود از طریق آموزش به آن‌ها می‌باشد. این نتایج با یافته‌های پژوهشگرانی چون میرزایی‌مهر و فضل‌زاده (۱۳۹۷) فتحی و نثاری (۱۳۹۵) لیو و رن (۲۰۱۹) مطابقت و همخوانی دارد. برای نمونه لیو و رن (۲۰۱۹: ۸۲) در پژوهش خود دریافتند که بین عملکرد سازمانی و مدیریت دانش و فرآیندهای آن با یادگیری در شرکت‌های مورد مطالعه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج فوق می‌توان این‌گونه استنباط کرد که در بین پرسنل تازه‌کار حسابرسی یادگیری سازمانی تاثیر بسزایی در رضایت شغلی آن‌ها دارد، لذا می‌توان پیشنهاد کرد سازمان‌ها از طریق ایجاد محیط سازمانی پویا و آموزش حین خدمت به کارکنان تازه‌کار خود از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی و ایجاد شبکه‌های ارتباطی میان پرسنل رده‌های مختلف سازمان، مانند مدیران و پرسنل تازه‌کار به آموزش و تقویت علمی پرسنل حسابرسی بپردازند و باعث افزایش رضایت شغلی آن‌ها شده و مانع از خروج آن‌ها از سازمان شوند. همچنین پیشنهاد می‌شود تا پژوهشی در زمینه تاثیر ویژگی‌های موسسات حسابرسی نظیر، تعداد پرسنل، درآمد موسسه و تعداد کارهای بورسی بر رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار انجام شود.

نتایج حاصل از فرضیه اول بیانگر آن است که تعاملات محیط کار رابطه مثبت و معناداری با رضایت شغلی کارآموزان موسسات حسابرسی دارد. این یافته شواهدی ارائه می‌کند که رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار تا حد زیادی از تعاملات محیطی سازمان، مانند چگونگی تعامل آن‌ها با سرپرستان و مدیران خود نشأت می‌گیرد. نتیجه آزمون فرضیه اول با نتایجی پژوهش‌هایی همچون، لانکو و اسکندورا (۲۰۰۲)، لیو و رن (۲۰۱۹) مطابقت دارد. با توجه به نتایج آزمون

فرضیه پیشنهاد می‌شود، موسسات حسابرانی تیم‌های رسیدگی را با توجه به ویژگی‌های شخصیتی، مهارت‌های فردی و دانش تخصصی ترکیب کنند تا میزان یادگیری افراد به حداکثر رسیده و متناسب با آن رضایت شغلی کارآموزان فعال در تیم تقویت و روحیه ادامه همکاری با موسسه بهبود یابد.

همچنین نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد که راهنمایی و سرپرستی رابطه مثبت و معناداری با رضایت شغلی کارآموزان حسابرانی در موسسات حسابرانی دارد. این یافته شواهدی ارائه می‌کند که رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار در محیط‌هایی که راهنمایی‌های زیادی از پرسنل بالادستی خود دریافت کنند افزایش می‌یابد. نتایج آزمون فرضیه دوم با پژوهش‌هایی هم‌چون سلطانی و براری، (۱۳۹۴)، باقرپور و لاشانی و همکاران (۱۳۹۱)، رضازاده و همکاران (۱۳۸۷)، لیو و رن (۲۰۱۹)، سوئینی و بویل (۲۰۰۵) و کالبوگ و همکاران (۲۰۰۰) مطابقت دارد. برای نمونه رضازاده و همکاران (۱۳۸۷) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند سه اقدام مهم سرپرستی شامل: هدایت و راهنمایی، فراهم ساختن شرایط کاری مناسب و تقسیم کار صحیح، با رضایت شغلی حسابرسان و نیز با انگیزه آنان برای ادامه همکاری با مؤسسات حسابرانی به‌طور معنی‌داری رابطه مثبت دارد. با توجه به نتایج آزمون فرضیه دوم پیشنهاد می‌شود، موسسات حسابرانی با توجه به نقش مهم سرپرست در رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار، سرپرستی تیم‌های حسابرانی را به افراد با صلاحیت محول کنند و رضایت تیم‌های رسیدگی را از راهنمایی‌های سرپرست خود به صورت دوره‌ای ارزیابی کنند.

نتایج آزمون فرضیه سوم نشان داد که سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی رابطه مثبت و معناداری با رضایت شغلی کارآموزان حسابرانی دارد. این یافته شواهدی ارائه می‌کند که وجود سیستم‌های اطلاعاتی مناسب جهت آموزش و یادگیری بر رضایت شغلی کارآموزان حسابرانی موثر بوده و می‌تواند باعث بهبود رضایت شغلی آن‌ها شود. نتایج آزمون فرضیه سوم با پژوهش همچون لیو و رن (۲۰۱۹) سازگار است. برای نمونه لیو و رن (۲۰۱۹) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که تعاملات در محل کار و سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی به طور قابل توجهی با رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار ارتباط دارند. با توجه به نتایج فرضیه سوم پیشنهاد می‌گردد جهت وحدت رویه روش‌های رسیدگی و بهبود یادگیری و کیفیت حسابرانی، پایگاه‌های اطلاعاتی مناسب طراحی شده و در دسترس کارآموزان حسابرانی جهت استفاده و یادگیری آن‌ها قرار گیرد.

نتایج پژوهش بیانگر رابطه مثبت و معنادار متغیر کنترلی اندازه شرکت با رضایت شغلی حسابرانی بود که با نتایج پژوهش پاتن (۱۹۹۵) هم‌خوانی دارد لیکن با نتایج پژوهش رضازاده و همکاران (۱۳۸۷) متناقض می‌باشد. برای نمونه نتایج پژوهش پاتن (۱۹۹۵) حاکی از آن بود که کارمندان موسسات کوچک‌تر میزان رضایت شغلی بالاتری را به دلیل دریافت اقدامات نظارتی موثرتر از کارکنانی که در شش موسسه بزرگ کار می‌کنند گزارش می‌کنند. هم‌چنین نتایج پژوهش نشان داد متغیر کنترلی جنسیت حسابرانی رابطه منفی و معناداری با رضایت شغلی حسابرانی دارد که نشانگر آن است که حسابرسان زن رضایت شغلی کمتری از هم‌تایان مرد خود

دارند. نتایج پژوهش با نتایج پژوهش باقرپور و لاشانی (۱۳۹۱) مغایر می‌باشد. برای نمونه باقرپور و لاشانی (۱۳۹۱) در پژوهش خود بیان کرد عوامل موثر بر رضایت شغلی در مقاطع تحصیلی متفاوت، متفاوت بوده ولی حسابرسان زن و مرد در رابطه با عوامل موثر بر رضایت شغلی نظرات مشابهی دارند. در نهایت نتایج پژوهش نشان داد که سن کارآموزان و تحصیلات رابطه منفی و معناداری با رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار دارند.

از محدودیت‌های عمده این پژوهش می‌توان به میدانی بودن آن اشاره کرد. هر پژوهش از هر روش جمع‌آوری داده استفاده کند دارای نقاط قوت و ضعفی خود است. پژوهش حاضر نیز مانند سایر تحقیقات صورت گرفته با محدودیت‌هایی مواجه بوده است. محافظه‌کاری برخی از پاسخ‌دهندگان در پاسخ‌گویی به سوالات سناریو، عدم امکان بررسی میزان دقت پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه و پراکندگی و عدم دسترسی آسان به پاسخ‌دهندگان از محدودیت‌های این پژوهش بوده است.

پیشنهاد‌های زیر نیز از جمله مواردی است که می‌تواند در پژوهش‌های مرتبط بعدی مورد توجه پژوهش‌گران قرار گیرد:

- بررسی تاثیر جنسیت بر رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار
- بررسی افزایش سطح تحصیلات و رابطه آن با یادگیری سازمانی در حسابرسان تازه‌کار
- تاثیر شهرت حرفه‌ای موسسه بر رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار

منابع

- ابراهیمی، احمد. (۱۳۹۰)، بررسی رابطه بین سرمایه فکری و توانمندسازی شناختی با یادگیری سازمانی در میان اعضای هیأت علمی دانشگاه ارومیه. پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت آموزشی، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه ارومیه.
- اعرابی، حسن و ساعتچی، محمود. (۱۳۷۹). تجزیه و تحلیل عوامل موثر بر رضایت شغلی حسابرسان، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی
- باقرپور و لاشانی، محمد علی، ساعی، محمد جواد و شعنی، سید اسماعیل. (۱۳۹۱). تحلیل دیدگاه حسابرسان در رابطه با عوامل موثر بر رضایتمندی شغلی آن‌ها، پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، ۶، ۶۵-۹۴.
- باقری، امین و احمدوند، علی محمد. (۱۳۹۳). شبکه مدیریت یادگیری سازمانی: سیستم‌های اطلاعاتی و توسعه سرمایه انسانی. مطالعات مدیریت بر آموزش انتظامی، ۱، ۱۹-۴۰.
- بشیری منش، نازنین و موسوی، حمید نجاتی. (۱۴۰۱)، تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر درک مسئولیت اجتماعی و رضایت شغلی، مطالعات حسابداری و حسابرسی، زمستان ۱۴۰۱، شماره ۴۴، ۹۱-۱۱۲
- پوربهرامی، بابک. (۱۴۰۲). تاثیر هوش میان فردی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار کارآفرینانه. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۴ (۱۳): ۱۵۵-۱۴۰.

حمیدی زاده، محمد مهدی، اوحدی، فریدون و شکری، اعظم. (۱۳۹۹). تاثیر محیط یادگیری، راهبردهای شناختی و انگیزشی بر جامعه پذیری حرفه‌ای (مطالعه موردی: دانشجویان دوره‌های تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری دانشگاه آزاد)، فصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵(۱۰)، ۱۶۹-۲۰۰.

حیدری، یاسر، اکبر خانی، محمد علی و مرید احمدی یزدی، زهرا. (۱۳۹۸). رابطه بین درک حسابربان از حجم کار حسابرسی، کیفیت حسابرسی و رضایت شغلی، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۹۱، ۲۷-۴۱.

خدابخشی، محمد، صمدزاده، مریم، و مبارکی، حسین. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر ساختار سازمانی بر تحلیل رفتگی شغلی کارکنان حوزه ستادی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، ویژه‌نامه علوم انسانی سلامت، ۲۸ (۱)، ۴۸-۵۷.

خرمی، معصومه و صادقی، محمد. (۱۳۷۶). تجزیه تحلیل تفاوت فتار مدیریت و رضایت شغلی کارکنان بین شرکت‌های بزرگ و کوچک حسابرسی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری حسابرسی، دانشگاه تهران، ۱۹، ۱۵۵-۱۷۵.

خلیفه سلطانی، سید احمد و خواجوی، سیمین. (۱۳۹۵). تاثیر مخاطرات اخلاقی روی ساختار سرمایه. فصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۲ (۴۹)، ۱۷۱-۱۸۹.

خلیفه سلطانی، سیداحمد و براری، سمانه. (۱۳۹۴). بررسی علل و پیامدهای استرس نقش حسابر، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۸۲، ۳۲-۵۵.

رضازاده، جواد، رجب زاده، علی و دوانی پور، ایرج. (۱۳۸۶). بررسی تأثیر عوامل سرپرستی بر رضایت شغلی حسابربان و انگیزه آنها برای تداوم همکاری با مؤسسات حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۵۱، ۱۹-۳۶.

عباسی، ابراهیم و ایزی، رویا. (۱۳۹۹). نقش تصمیم‌گیری اخلاقی حسابربان بر افشای اسرار مالی و غیر مالی، فصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷ (۶۶)، ۱۴۹-۱۷۱.

محمدی، محمد، طریقی، سمانه و طایفه آقاخان هشتروندی، نگین. (۱۳۹۷). عوامل سازمانی و تأثیر رضایت شغلی بر عملکرد حسابربان. پژوهشنامه اقتصاد و کسب و کار، ۱۹، ۲۳-۳۷.

مرادی، مجید و جودکی رضا. (۱۴۰۲). تاثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابربان. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳ (۱۰)، ۷۲-۹۵.

مشعشی، سید محمد، هاشمی، سیدعباس، فروغی، داریوش. (۱۴۰۰). تأثیر تفاوت‌های فردی بر تعهد سازمانی و رضایت شغلی حسابربان. پژوهش‌های تجربی حسابداری. ۱۱(۱): ۵۳-۷۴.

مهدوی، غلامحسین و زمانی، رضا. (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی‌های فردی حسابربان بر رضایت شغلی آنان. دانش حسابرسی، شماره ۷۱، ۳۷-۵۶.

موسوی کاشی، زهره و زاهدی قره بابا، داود. (۱۳۹۵). رابطه بین سبک‌های رهبری و رضایت شغلی در حسابربان شاغل در مؤسسات حسابرسی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و

حسابرسی مدیریت، ۲، ۱۰۳-۱۱۶.

میرزائی مهر، غلامرضا و فضل زاده، علیرضا. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر مدیریت دانش بر عملکرد مؤسسات حسابرسی با نقش میانجی یادگیری سازمانی. فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵، ۱-۱۴.

هاشمی، سید احمد و پورامین زاده، سعیده. (۱۳۹۰). چالش های فراروی توسعه منابع انسانی و راهکاری برای رفع آن. ماهنامه اجتماعی، اقتصادی، علمی و فرهنگی کار و جامعه، ۱۳۶، ۴-۲۱.

Abbasi, E., Izi, R. (2020). The role of the auditor's ethical decision to disclose financial and non-financial secrets, *Journal of Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(66), 149-172. [in persian]

Accounting Education Change Commission (AECC). (1993). Improving the Early Employment Experience of Accountants. Issues Statement No. 4. Issues in Accounting Education, 8(2), 431- 435.

Appiah.J.K. (2019). Community-based corporate social responsibility activities and employee job satisfaction in the U.S. hotel industry: An explanatory study. *Journal of Hospitality and Tourism Management*.38:140-148

Arabi, H., Saatchi, M. (2001). Analysis of the factors affecting auditors' job satisfaction, Master's thesis in accounting, Allameh Tabatabai University. [in persian]

Bagheri, A., Ahmadvand, A. (2014). Organizational Learning Management Network: Information Systems and Human Capital Development, *Journal of Management on Police Training*, 7(1), 19. [in persian]

Bagherpour Valashani, M. A., Saei, M., Shaani, E. (2013). Auditor's Opinion about the Factors Affecting their Job Satisfaction, *Journal of "Empirical Research in Accounting "*, 2(2), 65-94. [in persian]

Bashirimanesh, N., Mosavi, H. (2023). The Effect of Auditors' Personality Traits on Job Satisfaction with Mediating Role of the Perception of Social Responsibility, *Accounting & Auditing Studies*, 11(44), 91-112. magiran.com/p2546608 [in persian]

Belkaoui, A. (1989). *Behavioral Accounting*. New York: Quorum Books.

Breaux, K., Chiasson, M., Mauldin, S., & Whitney, T. (2009). Ethics education in accounting curricula: does it influence recruiters' hiring decisions of entry-level accountants. *Journal of Education for Business*, 85 (1), 1-6.

Chen, J. C., & Silverthorne, C. (2008). The impact of locus of control on job stress, job performance and job satisfaction in Taiwan. *Leadership & Organization Development Journal*, 29(7), 572-582.

Clabaugh C., Monroe, G. S., & Soutar, G. (2000). Supervisory Factors Affecting Job Satisfaction in Public Accounting Firms. *Australian Accounting Review*, 10(1), 65- 72.

Crossan, M., & Bapuji, B. (2003). Examining the link between knowledge management, organizational learning and performance. *Organizational Learning and Knowledge*, 5th International Conference, LANCASTER University, June.

Dirsmith, M. W., & Covalesski, M. (1985). Informal Communications, nonformal Communications and Mentoring in Public Accounting Firms. *Accounting, Organizations and Society*, 10 (2), 149-69.

- Ebrahimi, A. (2016). investigating the relationship between intellectual capital and cognitive empowerment with organizational learning among faculty members of Urmia University. Master's Thesis in Educational Management, Faculty of Literature and Human Sciences, Urmia University. [in persian]
- Fornell, C., & Larcker, D. (1981). Evaluating structural equation modeling with unobserved variables and measurement error. *Journal of marketing research*, 18(1), 39-50.
- Ghayas, M. M., Shaheen, A., & Devi, A. (2022). Personality, Job Satisfaction and Organizational Commitment. *Reviews of Management Sciences*, 3(2), 101- 113.
- Ha, S., Lo, M., & Wang, Y. (2015). Relationship between knowledge management and organizational performance: A Test on SMEs in Malaysia. *Procedia- Social and Behavioural Science*, 224.184-189.
- Hamidzadeh, M. M., Ohadi, F. Shokri, A. (2021). Explaining the relationship between learning environment ,cognitive and Motivational strategies with professional socialization of accountining Students of Islamic Azad University, *Iranian journal of Behavioral & Valued Accounting*, 5(10), 169-200. [in persian]
- Hashemi, A., Pouraminzadeh, Sa. (2011). The challenges facing the development of human resources and a solution to solve it. *Monthly social, economic, scientific and cultural work and society*, 136, 21-4. [in persian]
- Heidari, Y., Akbarkhani, M, A., Morid Ahmadi Yazdi, Z. (2020). The relationship between auditors' perceptions of audit volume, audit quality, and job satisfaction, *Journal of Accounting and Management vision*, 2(19), 27-41. magiran.com/p2107063 [in persian]
- Herbohn, K. (2004). Job satisfaction dimensions in public accounting practice. *Accounting Research Journal*, 18 (2), 63-82.
- Huber, G.P. (1991). Organizational learning: the contributing processes and the literatures. *Organization Science*, 2 (1), 88-115.
- Julie, S., Persellin, D., Jaime, J., Scott, D., & Michael, S. (2019). Auditor Perceptions of Audit Workloads, Audit Quality, and Job Satisfaction. *Accounting Horizons*, 33(4), 95-117.
- Khalifeh Soltani, S., Khajavi, A., S. (2016). The Impact of Moral Hazard on Capital Structure, *Journal of Empirical Studies in Financial Accounting*, 12(49), 171-189. magiran.com/p1619366 [in persian]
- Khalifeh sultani S. A., Barari S. (2015). Antecedents and Consequences of Auditor's Role Stress. *fa 2016; 7 (28) :32-55* [in persian]
- Khodabakhshi, M., Samadzadeh, M., Mobaraki, H. (2019). Survey the effect of organizational structure on burnout among employees of Medical & Health Ministry, *Journal of Medicine Spiritual Cultivation*, 28(3), 48-57. magiran.com/p2055782 [in persian]
- Khorrami, M., Sadeghi, M. (1997). Analyzing the difference in management style and employee job satisfaction between large and small auditing companies, *Quarterly Journal of Audit Accounting Studies*, University of Tehran, 19, 155-175. [in persian]
- Lankau, M., & Scandura, T.A. (2002). An investigation of personal learning in mentoring relationships: antecedents, and consequences. *The Academy of Management Journal*, 45 (4), 779-790.
- Liu, G., & Ren, H. (2019). Organizational learning and job satisfaction of trainee auditors: a case study of Chinese CPA firms. *Accounting Research Journal*, 32(2), 70-87.
- Mahdavi, GH., Zamani, R. (2016). The effect of personal characteristics of auditors on their job satisfaction. *Auditing Knowledge*, No. 71, 37-56.[In persian]

Mirzaei Mehr, GH., Fazlzadeh, A. (2019). The Effect of Knowledge Management on the Performance of Audit Firms with the Mediating Role of Organizational Learning, *Journal of Accounting and Management vision*, 1(5), 1-14. magiran.com/p1961363 [in persian]

Mohammadi, M., Tarighi, S., Tayefe Aghakhan Hashtroudi, N. (2018). Organizational Factors and the Effect of Job Satisfaction on the Performance of Auditors, *Journal Of Economics and Business Research*, 9(19), 23-37. magiran.com/p2043695 [in persian]

Moradi, M., Joudaki, R. (2023). The Effect of Organizational Culture, Corporate Governance and Audit Quality on Auditors. *Quarterly Journal of Professional Audit Research*. 3(10): 72-95. [in persian]

Moshashaei, M., Hashemi, A., Forooghi, D. (2021). Effects of Individual Differences on Auditors' Organizational Commitment and Job Satisfaction, *Journal of "Empirical Research in Accounting "*, 11(1), 53-74. magiran.com/p2293894 [in persian]

Mousavi Kashi, Z., Zahedi Gharebaba, D. (2016). The relation between leadership style and job satisfaction of the Auditors employed in audit firms, *Iranian Management Accounting Association*, 5(20), 103. [in persian]

Newoton, T., & Keenan, T. (1991). Further analyses of the dispositional argument in organizational behavior. *Journal of applied psychology*, 76(7) 81-87.

Patten, D. M. (1995). Supervisory actions and job satisfaction: an analysis of differences between large and small public accounting firms. *Accounting Horizon*, 9 (2), 17-28.

Pourbahrami, B. (2023). The effect of interpersonal intelligence of auditors on audit quality with the mediating role of entrepreneurial behavior. 4 (13): 140-155. [In persian]

Rezazadeh, J., Rajabzadeh, A., Davani Poor, A. (2008). An Investigation into the Supervisory Factors Contributing to the Auditor's Job Satisfaction and Their Intentions to Remain in the Firm: An Iranian Case, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 15(51), 19-36. [in persian]

Rollinson, D., Broodfield, A., & Edwards, D.J. (1998). *Organizational behavior & analysis: An integrated approach*. Addison Wesley Longman.

Saka Helmhout, A. (2009). Organizational learning as a situated routine based activity. *Journal of world Business*, 45(1), 41-48.

Sowunmi, O.A. (2022). Job satisfaction, personality traits, and its impact on motivation among mental health workers. *South African journal of Psychiatry*. 28:1801.

Strawser, R. H., Ivancevich, J. M., & Lyon, H.L. (1969). A note on the job satisfaction of accountants in large and small CPA firms. *Journal of Accounting Research*, 7 (2): 339-345.

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

Wang, J., Tolson, H., Chiang, T. L., & Huang, Y. (2010). An exploratory factor analysis of organizational learning, job satisfaction, and organizational commitment in small to midsize enterprises in Taiwan. *Human Resource Development Journal*, 13(2), 147-163.

Yukl, G. (2009). Leading organizational learning: Reflections on theory and Research. *The leadership Quarterly* 20(1), 49-53.

پی‌نویس:

1. Strawser & Ivancevich & Lyon
2. self-actualisation
3. Belkaoui
4. Chen & Silverthorne
5. Accounting Education Change Commission (AECC)
6. Wang & Tolson & Chiang and Huang
7. Breaux & Chiasson & Mauldin and Whitney
8. Newton & Keenan
9. Patten
10. Clabaugh & Monroe and Soutar
11. Sweeney & Boyle
12. IAESB
13. Yukl
14. Saka-Helmhout
15. Huber
16. Liu & Ren
17. Sweeney & Boyle
18. Crossan and Bapuj
19. Rollinson & Broodfield & Edwards
20. Dirmsmith & Covaleski
21. Herbohn
22. Julie & Persellin & Jaime & Scott and Michael
23. Ha & Lo and Wang
24. Herbohn
25. Fornell & Larcker
26. Lankau & Scandura



COPYRIGHTS

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

The Effect of transformational leadership on the process of creation, transfer, application and maintenance of auditors' knowledge and their mutual effects on auditors' judgment

Sirous Zarifrad¹, Zahra Pourzamani²

Received: 2023/02/28

Approved: 2023/04/08

Research Paper

Abstract:

The aim is to explain the impact of transformational leadership on the process of creation, transfer, application and maintenance of auditors' knowledge and their mutual effects on auditors' judgment. The statistical population included IACPA member accountants and professional managers (CFOs/CEOs). Newman and Conrad (1999) questionnaire were used to measure knowledge management, Bass and Avolio (2010) questionnaire was used to measure transformational leadership, and Hart (2012) questionnaire was used to measure auditors' judgment and decision making. In examining the validity and reliability of the research tool, with confirmatory factor analysis, the general structure of the research questionnaires was subjected to content and confirmatory construct validity. Cronbach's alpha and composite reliability have also been used to measure reliability. Because these coefficients are greater than 0.7, the test has acceptable reliability. The results of the research hypothesis test indicate that transformational leadership has a positive and significant effect on the process of creation, transfer, application and maintenance of auditors' knowledge. And the process of creating, transferring, applying and maintaining auditors' knowledge also has a positive and meaningful effect on judgment and decision making in auditing. The results of this study can be used for several groups, including the legislators of the auditing profession, the auditing organization, the community of certified accountants, and auditing institutions.

Key Words: transformational leadership, creation of auditors' knowledge, transfer of auditors' knowledge, maintenance of auditors' knowledge, judgment and decision making in auditing



10.22034/JPAR.2023.1990658.1144

1. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
zarifrad@yahoo.com

2. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
(Corresponding Author) zahra.poorzamani@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

بررسی تأثیر رهبری تحول‌گرا بر فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حساب‌رسان و تأثیرات متقابل آنها بر قضاوت حساب‌رسان

سیروس ظریف راد^۱، زهرا پورزمانی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۱/۱۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

یکی از مسائل مهم در رفع ابهامات بین مدیریت شرکت و حساب‌رسان مستقل نوع روابطی است که بین مدیران شرکت و حساب‌رسان شکل می‌گیرد و روابط بین آنان نیز متأثر از سبک رهبری مدیریت است. هدف این پژوهش تبیین تأثیر رهبری تحول‌گرا بر فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حساب‌رسان و تأثیرات متقابل آنها بر قضاوت حساب‌رسان می‌باشد. جامعه آماری، حسابداران رسمی و مدیران حرفه‌ای در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. برای اندازه‌گیری مدیریت دانش از پرسشنامه نیومن و کنراد (۱۹۹۹) و برای اندازه‌گیری رهبری تحول‌گرا از پرسشنامه یاس و اوولینو (۲۰۱۰) و برای اندازه‌گیری قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان از پرسشنامه هارت (۲۰۱۲) استفاده شده است. در بررسی روایی و پایایی ابزار پژوهش، با تحلیل عاملی تأییدی، ساختار کلی پرسش‌نامه‌های تحقیق مورد روائی سنجی سازه محتوانی و تأیید قرار گرفت. همچنین در 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. نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق حاکی از آنست که رهبری تحول‌گرا بر فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حساب‌رسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. و فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حساب‌رسان نیز بر قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج حاصل از این بررسی می‌تواند برای گروه‌های متعددی از جمله قانون‌گذاران حرفه حسابرسی سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و مؤسسه‌های حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: رهبری تحول‌گرا، خلق دانش حساب‌رسان، انتقال دانش حساب‌رسان، نگهداری دانش حساب‌رسان، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی

۱- مقدمه

در حال حاضر بسیاری از کسب و کارها با بهبود فرآیند و سایر عملیات‌های مرتبط بر سبک‌های رهبری تمرکز کرده‌اند (بانمایرووی و همکاران، ۲۰۲۲). یکی از مسائل مهم در رفع ابهامات بین مدیریت شرکت و حسابرسان مستقل نوع روابطی است که بین مدیران شرکت و حسابرسان شکل می‌گیرد و روابط بین آنان نیز متأثر از ویژگی‌های مدیریت شرکت مانند سبک رهبری مدیریت است (بادپا و استا، ۱۴۰۰). رهبری تحول‌گرا به طور عمده بر روی اهداف سازمانی با گسترش و بالا بردن علاقه کارمندان تمرکز می‌کند. رهبران تحول‌گرا به انگیزه دادن به پیروان برای توسعه نوآوری، خلاقیت، خوش بینی و اشتیاق تشویق می‌شوند. رهبران تحولگرا فراتر از تبادل متقابل و تلاش برای تبدیل انتظارات بالاتر برای دیدگاه سازمانی هستند (آرنولد، ۲۰۱۷). از طرفی رهبری در سازمان‌های دانشی هنگامی مهم می‌شود که کارکنان دانشی، رهبران را فعال و به حمایت از فعالیت‌های دانش و یادگیری متعهد کنند (اولایسن و روانگ، ۲۰۱۷). رهبران در مدیریت دانش نقش مهمی ایفا می‌کنند. در این نقش بر تشویق اعضای سازمان برای انتقال داوطلبانه دانش و استفاده مستمر از استعداد و تجربه به منظور خلق دانش سازمانی تأکید دارند (دهقانی سلطانی و دیگران، ۱۳۹۷). با توجه به شواهد قبلی، مشخص شده است که ایجاد دانش تأثیر قابل توجهی بر عملکرد سازمانی دارد (موتولو و همکاران، ۲۰۱۷). اگرچه عملکرد سازمانی در کنار بقای سازمان‌ها تعریف شده است (وانگ و همکاران، ۲۰۱۵)، موتولو و همکاران (۲۰۱۷)، پیشنهاد کرده‌اند که کارکنان دارای دانش معمولاً ارتباط خوبی با تأمین کنندگان و مشتریان برقرار می‌کنند.

ورود به یک حرفه‌ی تخصصی که نیازمند تصمیم‌گیری است، مستلزم مشخصه‌ها و ویژگی‌های متمایزی است که مهمترین آن توانایی اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای است. وظیفه‌ی حسابرسان به عنوان شاغلین یک حرفه‌ی تخصصی، اظهارنظر درباره صورت‌های مالی است، که این امر مستلزم بی طرفی حسابرس در قضاوت است. (پزشک و رهنمای رود پستی، ۱۴۰۰). از مهم‌ترین جنبه‌های حسابرسی، قضاوت‌هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن درگیرند. با وجود ابزار و روش‌های مختلف مورد استفاده، حسابرسی بیش از هرچیز، فرایندی قضاوتی است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوت هستند. در این راستا، همه فرایندهای تصمیم‌گیری، به شکل بالقوه می‌تواند منجر به اشتباهات قضاوتی و به تبع آن، نتیجه‌گیری نادرست شود (مشایخی، ۱۳۹۸). قضاوت حرفه‌ای از جمله ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسان مستقل به شمار می‌رود که بر تمامی جنبه‌های حسابرسی، از جمله برنامه‌ریزی، تعیین سطح اهمیت، کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و در نهایت، اظهارنظر حرفه‌ای حسابرسان مستقل مؤثر است و بر گروه‌های وسیعی از ذی‌نفعان شامل مدیران، سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران تأثیر می‌گذارد. در زمینه حسابرسی، صنعت حسابرسی خدمات گرا، به حسابرسان متعهد متکی است (چن و پنگ، ۲۰۱۹). چنین حسابرسانی پایه و اساس تلاش یک کسب و کار برای کسب مزیت رقابتی، موفقیت مالی و موفقیت بلند مدت هستند، زیرا آن‌ها انرژی بالا، فداکاری عاطفی و تمرکز عمیق را برای کار صرف می‌کنند. در مقابل، حسابرسان غیر متعهد می‌توانند سالانه تا یک

تریلیون دلار هزینه بابت رفتارهای نامطلوب برای شرکت داشته باشند (رایبول، ۲۰۲۱). از طرفی دیگر، دانش به عنوان سرمایه‌ای نامحسوس، بنیادی ترین منبع اقتصادی به شمار می‌رود. هرچند که مانند دیگر منابع، نیاز به اداره شدن و استاندارد شدن دارد. در یک سازمان، دانش مرتبط با حوزه فعالیت یکی از اجزای ضروری و حیاتی است (میرزایی مهر و فضل زاده، ۱۳۹۷). مدیریت دانش در موسسات حسابرسی، موضوع پژوهشی جدیدی است. زمانی که حسابرسان دانش، مهارت‌ها و تخصص خود را بین اعضای سازمانی توزیع و منتشر می‌کنند، عملکرد حسابرسان بهبود می‌یابد و سازمان‌ها نوآورتر می‌شوند. در این زمینه، ارتقای دانش حسابرسان به صورت کارآمد و موثر برای موفقیت سازمان، لازم و ضروری است. (الکردی و دیگران، ۲۰۲۰). امروزه، سازمان‌های حسابرسی متعددی در سایر بخش‌ها مزایا و منافع مدیریت دانش را درک کرده‌اند. پژوهش مدیریت دانش در این بخش‌ها برای تحقق اهداف موردنظر سازمان‌های حسابرسی توسعه یافته است. چندین مطالعه عواملی را بررسی کرده‌اند که بر اشتراک دانش در محیط‌های متعدد تاثیر می‌گذارند (احمد و زکریا، ۲۰۱۸).

با توجه به اینکه، موسسات حسابرسی، سازمان‌های دانشی هستند که باید دانش را برای حسابرسان ایجاد کرده و توزیع کنند. بنابراین، مدیریت دانش و اشتراک‌گذاری در میان حسابرسان، مسائل نوظهوری هستند. مزایای قابل توجهی از نظر مزیت رقابتی برای موسسات را می‌توان از کاربرد دانش در میان حسابرسان به دست آورد (مهدی و السفیر، ۲۰۱۴). با تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در سال‌های اخیر بسیاری از شرکت‌ها حسابرس خود را تغییر دادند چون با تشکیل جامعه حسابداران در بازار کار حسابرسی، تعداد موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی افزایش یافته و رقابت قابل ملاحظه‌ای میان موسسات حسابرسی بوجود آمده، این موضوع باعث شده که بسیاری از موسسات حسابرسی براساس آنچه صاحبکار تقاضا دارد گزارش خود را تنظیم کنند و از طرف دیگر صاحبکاران نیز بدنبال موسساتی هستند که مطابق نظر صاحبکار گزارشات حسابرسی را ارائه دهند. لذا مواجه با دوراهی‌های اخلاقی برای حسابرسان غیرقابل اجتناب بوده و به نظر می‌رسد که عدم توجه به کیفیت گزارشات حسابرسی رو به گسترش است بنابراین ضرورت و اهمیت پژوهش با توجه به موارد پیش گفته کاملاً مشخص است. نتایج این تحقیق می‌تواند موجب بسط مبانی نظری در کسب و کار حسابرسان مستقل و بررسی روابط بین رهبری تحول‌گرا، مدیریت دانش و قضاوت حسابرسان شود. در نتیجه، این مطالعه به دنبال شناسایی شکاف پژوهشی در این حیطه است.

با تمرکز بر سطح سازمان، این سوال مطرح می‌شود که چگونه رهبری می‌تواند نقش‌هایی را برای استفاده از تکامل شرکت‌ها ایفا کند (اوبرر و ارکولار، ۲۰۱۸). چندین سبک رهبری در تحقیقات وجود دارد که یکی از آنها رویکرد «رهبری تحول‌گرا» است که ترکیبی از سبک‌های مختلف رهبری رهبر را توضیح می‌دهد (دونات و سانچز دی پابلو، ۲۰۱۵). رهبری تحول‌گرا یکی از ویژگی‌های قابل توجه رهبری استراتژیک بوده و در حال حاضر در سازمان‌ها اهمیت یافته است. اعتقاد بر این بود که رهبر تحول‌گرا می‌تواند به فرایند مدیریت دانش کمک کند و در نهایت به

عملکرد پایدار منجر شود (نقش بندی و جاسم الدین، ۲۰۱۸).

پژوهش‌های پیشین روابط بین رهبری تحول‌گرا، مدیریت دانش و عملکرد را عمدتاً در بخش آموزش مورد مطالعه قرار داده‌اند. به عنوان مثال، دونیت و سانچز دی پائولو (۲۰۱۵) و کیسینگو (۲۰۱۷)، نشان داده‌اند که رهبری تحول‌گرا با توجه به نقش میانجی قابلیت‌های مدیریت دانش تأثیر مستقیمی بر عملکرد دارد. کیسینگو و همکاران (۲۰۱۶)، در زمینه نقش برجسته مدیریت دانش در عملکرد پایدار، شواهد تجربی ارائه کرده‌اند. هیتکا و همکاران (۲۰۱۹) و منجه (۲۰۱۹) پیشنهاد کردند که وقتی سازمان بخواهد در صنعت رقابتی باقی بماند، در کنار نقش‌های سبک رهبری، فرایندهای مدیریت دانش نیز حائز اهمیت فراوانی است.

اگرچه نتایج فوق امیدوارکننده است، اما چندین شکاف قابل توجه باقی مانده است. اولاً، هیچ یک از مطالعات قبلی اثرات میانجی مدیریت دانش در رابطه بین رهبری تحول‌گرا و قضاوت حسابرس را بررسی نکردند. مطالعات نشان داده‌اند که مدیریت دانش عامل موثری در مشارکت کارکنان و قضاوت حسابرس است (ویور و میشل، ۲۰۱۲). رهبران با مدیریت دانش ضعیف سالانه حدود ۶۲٫۴ میلیون دلار هزینه دارند. بنابراین، این مطالعه بر استفاده از مدیریت دانش برای بهبود قضاوت حسابرسان تأکید دارد.

دوم، رهبری تحول‌گرا بدون شک یک ترفند خوب برای صنعت خدمات حسابرسی است (به عنوان مثال، چن و پنگ، ۲۰۱۹؛ هوئرتاس و والدیویا و همکاران، ۲۰۱۹). بسیاری از محققان (به عنوان مثال، جانگ و همکاران، ۲۰۱۵؛ لیانگ و همکاران، ۲۰۱۷) فرض می‌کنند که سبک رهبری تحول‌گرا در صنعت حسابرسی در توسعه نیروی کار و منابع انسانی مؤثر است. آنها معتقدند که این امر با ترویج علاقه کارکنان به منافع سازمانی، اعتماد به نفس و احترام ایجاد می‌کند. رهبری تحول‌گرا به احتمال زیاد در یک فرهنگ سلسله‌مراتبی و گروهی سنتی (مثلاً ایران) سودمند است، جایی که سازمان‌ها ارزش بیشتری دارند و کارکنان برای دستیابی به اهداف گروه هدایت می‌شوند (رابیول، ۲۰۲۱).

بنابراین، برای برطرف کردن شکاف‌ها در ادبیات، این مطالعه اثرات میانجی‌گری مدیریت دانش را در رابطه بین سبک رهبری تحول‌گرا و قضاوت حسابرسان را مورد بررسی قرار می‌دهد. لذا سؤال اصلی تحقیق اینست که روابط میان رهبری تحول‌گرا و قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی با نقش میانجی مدیریت دانش حسابرسان چگونه می‌باشد؟ و آیا رهبری تحول‌گرا بر فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حسابرسان تأثیر معناداری دارد؟ و آیا فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حسابرسان نیز بر قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی تأثیر معناداری دارد یا خیر.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌دهی (۲۰۱۸)، قضاوت حرفه‌ای را «به کارگیری آموخته‌ها، تجربه‌ها و دانش به دست آمده درباره استانداردهای حسابرسی و حسابداری

و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، برای اتخاذ تصمیم‌های مناسب با توجه به شرایط کار حسابرسی» تعریف کرده است. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA200) و استانداردهای حسابرسی ایران، حساب‌رسان را ملزم می‌کند که در به کارگیری استانداردها، نهایت قضاوت حرفه‌ای خود را اعمال کنند؛ بطوری که این قضاوت، مستدل و دفاع‌پذیر باشد. استانداردهای مذکور در برگیرنده اهداف، الزامات، نحوه اجرا و سایر توضیحات کاربردی هستند که برای پشتیبانی حساب‌رس در کسب اطمینان معقول طراحی شده‌اند. از سوی دیگر، در ادبیات علم مدیریت از رهبری تحول‌گرا به رهبری نئوکاریزماتیک تعبیر می‌شود. تئوری جدید رهبری تحول‌گرا، بر نقش رهبران کاریزماتیک که پیروان کثرت احساسی قابل توجهی به آنها دارند تأکید می‌کند (ارجنلیا و همکاران، ۲۰۰۷). رهبری تحول‌گرا می‌تواند تصویر بهتر و روشن‌تری از آینده ارائه داده، بینش خود را به صورت اثربخش برای کارکنان خود تبیین نماید و رهروان نیز با کمال میل و رغبت آن بینش را به عنوان واقعیت بپذیرند. رهبران تحول‌گرا رفتارهایی از خود نشان می‌دهند که به واسطه آن نقش الگو را برای پیروان ایفا می‌کنند. رهبران تحول‌گرا الهام بخش‌اند و به پیروان خود انگیزه می‌دهند و این یکی از راه‌هایی است که ماوراء پاداش دادن به پیروان است (هاووس و همکاران، ۲۰۰۵).

از طرفی دیگر، مدیریت دانش فرآیند سیستماتیک منسجمی است که ترکیب مناسبی از فناوری‌های اطلاعاتی و تعامل انسانی را به کار می‌گیرد تا سرمایه‌های اطلاعاتی سازمان را شناسایی، مدیریت و تسهیم کند (الکردی، الحداده و الدابی، ۲۰۱۸). که مولفه‌های آن بصورت زیر می‌باشد:

خلق دانش: سازمان‌ها اقدامات آگاهانه‌ای را هم در داخل و هم در خارج به منظور بررسی و تعریف دانش و منابع متناسب دارا هستند. به عبارت دیگر، خلق دانشی جدید بواسطه یافتن راهکارهایی جدید که پرسنل برای ایفای وظایف خود به آن‌ها پی می‌برند و یا یافتن دانش از منابع خارجی امکان‌پذیر است.

حفظ و نگهداری دانش: دانش مدرن به شیوه‌ای ذخیره می‌شود که افراد در سازمان به آن دسترسی دارند. مدیریت پایگاه داده و تکنولوژی ذخیره‌سازی داده می‌تواند به این پروسه کمک کند.

انتقال دانش: بر مبنای نیازهای خاص کاربر، به شیوه مناسب و کارآمدی دانش می‌بایست توزیع شود. بعلاوه دانش با ابزارهای کاربردی به منظور قابل درک ساختن آن برای کاربر سهیم می‌باشد

بکارگیری دانش: دانش در متن و مفادی استفاده می‌شود که کاربر بتواند دانش جدید را یاد بگیرد و حتی خلق کند (فوزی و دیگران، ۲۰۱۹)

در مجموع می‌توان گفت که طبق بررسی‌هایی که توسط محققین انجام شده تا به حال در بستر تحقیقات آمیخته و رهبری تحول‌گرا، مولفه‌های مدیریت دانش و قضاوت حسابرسی در ایران و در سطح بین‌المللی تحقیقی صورت نگرفته است، لذا این تحقیق به عنوان اولین تحقیق در این حوزه محسوب می‌شود. در ادامه به برخی از مربوط‌ترین مطالعات انجام شده به صورت خلاصه

اشاره می‌گردد.

بانمایروروی و دیگران (۲۰۲۲) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر رهبری دانش محور و توسعه منابع انسانی بر مزیت رقابتی پایدار از طریق فاکتورهای مؤلفه نوآوری سازمانی بیان کردند که رهبری دانش محور مستقیماً بر مزیت رقابتی پایدار تأثیر می‌گذارد، در حالی که توسعه منابع انسانی تأثیر مستقیم معناداری بر مزیت رقابتی پایدار ندارد. علاوه بر این، رهبری دانش محور و توسعه منابع انسانی به طور غیرمستقیم بر مزیت رقابتی پایدار از طریق فاکتورهای مؤلفه نوآوری سازمانی تأثیر گذاشتند. راببول (۲۰۲۱) در تحقیقی تحت عنوان سبک‌های رهبری، زبان انگیزه دهنده و دلبستگی کاری بیان کردند که این مطالعه رابطه بین سبک رهبری (رهبری خدمتگزار و رهبری تحول‌گرا)، زبان انگیزه دهنده و دلبستگی کاری را بررسی می‌کند. و نتیجه گرفتند که هر دو سبک رهبری و سه نوع زبان انگیزه دهنده با دلبستگی کاری روابط مثبتی دارند. هیتکا و دیگران (۲۰۱۹) در تحقیقی تحت عنوان دانش و سرمایه انسانی به عنوان مزیت رقابتی پایدار در مدیریت منابع انسانی بیان کردند که بین عوامل انگیزشی مرتبط با آرزوی شغلی و تحصیلات تکمیل شده وابستگی وجود دارد. عوامل انگیزشی مرتبط با آرزوی شغلی مهم است، حتی برای کارکنان با تحصیلات عالی و کارمندان با تحصیلات متوسطه بسیار مهم است. سوانبرگ و پیترو او همان (۲۰۱۷) در تحقیقی تحت عنوان رابطه بین رهبری تحول‌گرا و عینیت حسابرس بیان کردند که حسابرسان مستعد تأثیرپذیری از اعمال ادراک شده از رهبری تحول‌گرا هستند. انلویی و دیگران (۲۰۱۳) در تحقیقی تحت عنوان رهبری و مدیریت دانش در سازمان‌های ICT بریتانیا بیان کردند که زمانی که مدیران دانش اصلی درون سازمان‌ها سبک‌های رهبری تحولی و تبدیلی را اتخاذ می‌کنند، افزایش قابل توجه‌ای در فعالیت مدیریت دانش بوجود می‌آید. قاندامینی هارونی و دیگران (۱۴۰۱) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر رهبری تحول‌گرا بر گشودگی برای تغییر از طریق نوآوری و یادگیری سازمانی بیان کردند که رهبری تحول‌گرا از طریق یادگیری سازمانی بر گشودگی برای تغییر مثبت و معناداری دارد و همچنین رهبری تحول‌گرا بر گشودگی برای تغییر مثبت و معناداری دارد. حیدری و دیگران (۱۴۰۱) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر رهبری تحول‌گرا بر آوای سازمانی و کارآفرینی استراتژیک بیان کردند که نتایج نشان دهنده تأثیر مثبت و معنادار رهبری تحول‌گرا بر کارآفرینی استراتژیک و همچنین تأثیر مثبت و معنادار رهبری تحول‌گرا با نقش میانجی گری آوای سازمانی بر کارآفرینی استراتژیک می‌باشد.

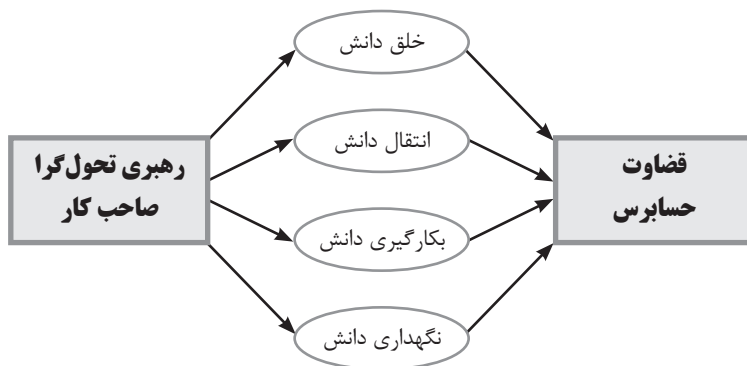
بنی مهد و مهرانی (۱۴۰۰) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه‌ای حسابرس نشان می‌دهند که سبک نوگرا رابطه‌ای مثبت و معنی داری با تردید حرفه‌ای دارد. اما سبک نوگریز رابطه‌ای معنی دار با تردید حرفه‌ای ندارد.

یوزباشی و دیگران (۱۳۹۸) در تحقیقی تحت عنوان بررسی رابطه سبک رهبری تحول‌آفرین با خلاقیت بیان کردند که می‌توان اذعان داشت که هر چه میزان گرایش مدیران به سبک رهبری تحول‌آفرین بیشتر باشد، معلمان خلاقیت بیشتری از خود نشان می‌دهند. دهقانی سلطانی و

دیگران (۱۳۹۷) در تحقیقی تحت عنوان تأثیر ارزش‌های سازمانی و رهبری دانش‌گرا بر عملکرد نوآوری با تبیین نقش تسهیم دانش بیان کردند که ارزش‌های سازمانی و رهبری دانش‌گرا با نقش میانجی تسهیم دانش موجب افزایش عملکرد نوآوری در سازمان می‌شود. این تحقیق دانش موجود درباره تأثیرات ارزش‌های سازمانی و رهبری دانش‌گرا را بر عملکرد نوآوری، و نشان دادن نقش تسهیم دانش بعنوان مکانیسم روانشناختی که از طریق آن ارزش‌های سازمانی و رهبری دانش‌گرا بر عملکرد نوآوری تأثیر می‌گذارد، افزایش می‌دهد. نستعین و هوشمند (۱۳۹۵) در تحقیقی تحت عنوان بررسی دیدگاه حسابرسان ارشد در خصوص تأثیر رهبری اصیل سازمان بر سایر رفتارهای غیر کارکردی آنان بیان کردند که رابطه معنی داری بین درک رهبری اصیل به وسیله حسابرسان با معیارهای رفتارهای غیر کارکردی حسابرسان وجود ندارد. بر اساس اهداف و سوالات مطروحه در 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:

- فرضیه اول: رهبری تحول‌گرا بر خلق دانش حسابرسان تأثیر دارد.
- فرضیه دوم: رهبری تحول‌گرا بر انتقال دانش حسابرسان تأثیر دارد.
- فرضیه سوم: رهبری تحول‌گرا بر بکارگیری دانش حسابرسان تأثیر دارد.
- فرضیه چهارم: رهبری تحول‌گرا بر نگهداری دانش حسابرسان تأثیر دارد.
- فرضیه پنجم: خلق دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر دارد.
- فرضیه ششم: انتقال دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر دارد.
- فرضیه هفتم: بکارگیری دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر دارد.
- فرضیه هشتم: نگهداری دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر دارد.



نمودار ۱- مدل مفهومی پژوهش

۳. روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به عنوان یک پژوهش کاربردی و ماهیتاً توصیفی - همبستگی است که هدف آن تبیین تاثیر رهبری تحول‌گرا بر فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حسابرسان و تاثیرات متقابل آنها بر قضاوت حسابرسان است. نتایج حاصل از این بررسی می‌تواند برای گروه‌های متعددی من جمله قانون‌گذاران حرفه حسابرسی سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و مؤسسه‌های حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. بخش میدانی پژوهش از طریق پرسشنامه در دو بخش سؤالات عمومی و سؤالات تخصصی و توزیع در جامعه هدف گردآوری شده است. در بخش عمومی سؤالات در خصوص ویژگی‌های جمعیت شناختی مطرح شده که برای سنجش متغیر مستقل و وابسته مورد استفاده قرار گرفتند. جامعه آماری در این مطالعه، شامل حسابداران رسمی شاغل و مدیران حرفه‌ای شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. که کل تعداد جامعه آماری ۱۳۰۰ نفر می‌باشند. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۲۹۷ نفر تعیین، انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. بدین منظور در حدود ۳۲۰ پرسشنامه توزیع شده و سپس ۲۹۷ پرسشنامه مورد تحلیل قرار گرفتند. برای اندازه‌گیری مدیریت دانش از پرسشنامه نیومن و کنراد (۱۹۹۹) استفاده شده است، ابعاد مدیریت دانش عبارتند از: خلق دانش، بکارگیری دانش، انتقال دانش و نگهداری دانش. برای اندازه‌گیری رهبری تحول‌گرا از پرسشنامه رهبری تحول‌گرا باس و آوولیو (۲۰۱۰) استفاده شده است. و برای اندازه‌گیری قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان از پرسشنامه‌های (۲۰۱۲) استفاده شده است. نحوه نمره‌دهی به سؤالات در پرسش‌نامه‌های مذکور بر حسب طیف ۵ درجه ای لیکرت از کاملاً مخالفم امتیاز ۱ تا کاملاً موافقم امتیاز ۵ است. روایی مقیاس با استفاده از روایی سازه (تحلیل عاملی تاییدی-CFA) تایید شده است. در بررسی روایی و پایایی ابزار پژوهش، با تحلیل عاملی تأییدی، ساختار کلی پرسش‌نامه‌های تحقیق مورد روائی سنجی سازه محتوانی 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

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. با توجه به جدول ۲ نتایج حاصل از یافته‌های توصیفی نشان می‌دهد که اکثر افراد نمونه دارای جنسیت مرد (۲۵۱ نفر)، دارای سن ۴۱ تا ۵۰ سال، دارای سطح تحصیلات فوق لیسانس و دارای سابقه ۱۰ تا ۱۵ سال می‌باشند.

جدول ۱. یافته‌های توصیفی

تعداد نفرات نمونه در طیف مورد استفاده				متغیر جمعیت شناختی
زن		مرد		جنسیت
۴۶		۲۵۱		
۵۰ سال به بالا		۳۱ تا ۴۰ سال	۲۰ تا ۳۰ سال	سن
۶۲		۱۰۹	۵	
دکتری		کارشناسی	کمتر از کارشناسی	سطح تحصیلات
۶۶		۹۶	۶	
بیشتر از ۱۵ سال		۱۰ تا ۱۵ سال	کمتر از ۵ سال	سابقه کاری
۴۳		۱۱۳	۱۶	

۴-۲- یافته‌های استنباطی

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^۱ 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^۲ است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد. که نتایج آن در جدول ۱ آمده است.

جدول ۳. 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)
انتقال دانش	۰.۷۷۱	۰.۷۸۹	۰.۵۸۶
بکارگیری دانش	۰.۷۵۵	۰.۸۶۴	۰.۶۸۴
خلق دانش	۰.۷۱۱	۰.۷۶۰	۰.۵۹۵
رهبری تحول‌گرا صاحبکار	۰.۷۰۸	۰.۸۲۴	۰.۵۴۶
قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس	۰.۷۳۸	۰.۸۲۳	۰.۵۴۳
نگهداری دانش	۰.۷۹۵	۰.۷۵۷	۰.۵۵۲

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^3 ، 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 همگرایی پژوهش تأیید می‌شود. جهت سنجش روایی واگرا از معیار فورنل-لارکر استفاده کرده ایم. که نتایج بصورت جدول ۴ 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 ۴. محاسبه روایی واگرا

انتقال دانش	بکارگیری دانش	خلق دانش	رهبری تحول‌گرا صاحبکار	قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس	نگهداری دانش
انتقال دانش					
بکارگیری دانش	۰.۷۴۷				
خلق دانش	۰.۳۲۶	۰.۷۰۹			
رهبری تحول‌گرا صاحبکار	۰.۳۳۰	۰.۵۳۵	۰.۸۵۹		
قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس	۰.۵۶۹	۰.۵۳۳	۰.۵۷۷	۰.۷۵۲	
نگهداری دانش	۰.۲۲۸	۰.۶۵۱	۰.۴۳۶	۰.۵۱۴	۰.۴۳۷

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:

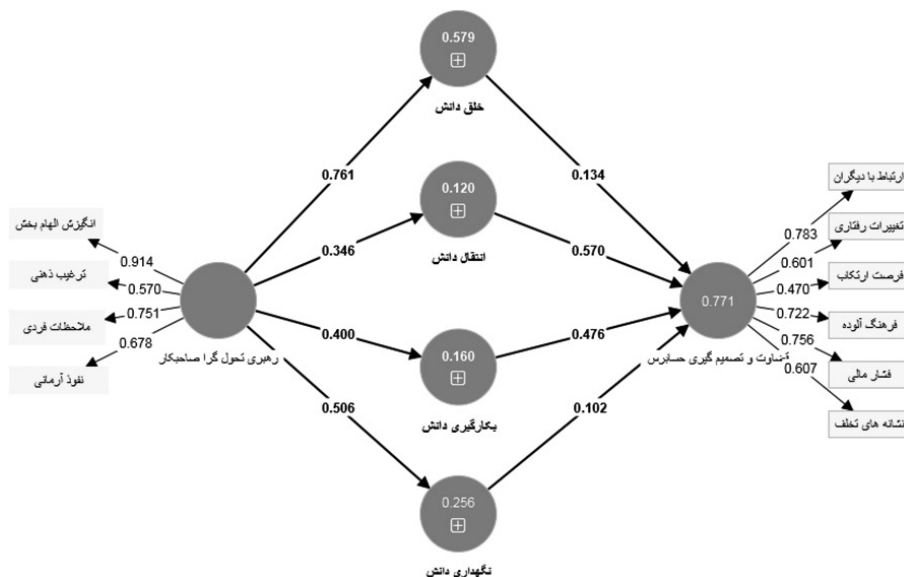
$$GOF = \sqrt{\text{communalities} \times R^2}$$

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

جدول ۵- میزان Commuality و R2 متغیرهای تحقیق

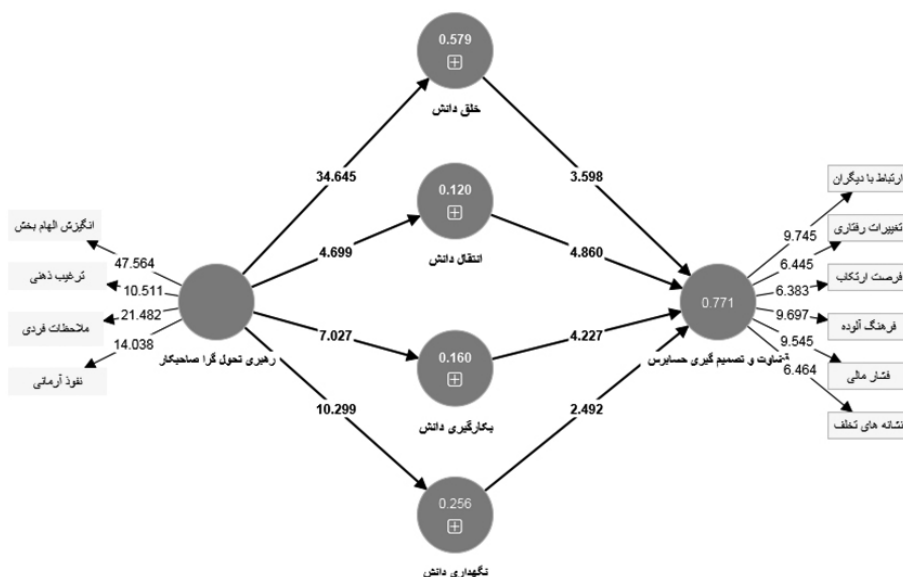
Commuality	R2	متغیرهای مکنون
۰,۵۲۴	۰,۱۲۰	انتقال دانش
۰,۴۳۲	۰,۱۶۰	بکارگیری دانش
۰,۴۷۳	۰,۵۷۹	خلق دانش
۰,۵۱۹	۰,۷۷۱	قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس
۰,۵۹۸	۰,۲۵۶	نگهداری دانش
GOF	R2	Communalities
۰,۴۳۸	۰,۳۷۷۲	۰,۵۰۹۲

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰,۴۳۸، برازش خوب 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

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 نیز مشاهده می‌کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب معناداری نمایش داده شده است.

جدول ۶- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری مدل پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	ضریب مسیر (β)	T Statistics ضرایب آماره	مسیر
تایید	۰.۰۰۰	۰.۵۷۰	۴.۸۶۰	انتقال دانش -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس
تایید	۰.۰۰۰	۰.۴۷۶	۴.۲۲۷	بکارگیری دانش -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس
تایید	۰.۰۰۰	۰.۱۳۴	۳.۵۹۸	خلق دانش -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس
تایید	۰.۰۰۰	۰.۳۴۶	۴.۶۹۹	رهبری تحول‌گرا صاحبکار -> انتقال دانش
تایید	۰.۰۰۰	۰.۴۰۰	۷.۰۲۷	رهبری تحول‌گرا صاحبکار -> بکارگیری دانش
تایید	۰.۰۰۰	۰.۷۶۱	۳۴.۶۴۵	رهبری تحول‌گرا صاحبکار -> خلق دانش
تایید	۰.۰۰۰	۰.۵۰۶	۱۰.۲۹۹	رهبری تحول‌گرا صاحبکار -> نگهداری دانش
تایید	۰.۰۱۳	۰.۱۰۲	۲.۴۹۲	نگهداری دانش -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس

با توجه به جدول ۶ نتایج روابط مستقیم و ضرایب معناداری مسیرها در مدل پژوهش نمایش داده شده است.

تحلیل فرضیات:

فرضیه اول: رهبری تحول‌گرا بر خلق دانش حسابرسان تاثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (رهبری تحول‌گرا بر خلق دانش حسابرسان) برابر $\beta = 0.761$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t = 34.645$ بوده (بیشتر از قدرمطلق 1.96) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، رهبری تحول‌گرا بر خلق دانش حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: رهبری تحول‌گرا بر انتقال دانش حسابرسان تاثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (رهبری تحول‌گرا بر انتقال دانش حسابرسان) برابر $\beta = 0.346$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t = 4.699$ بوده (بیشتر از قدرمطلق 1.96) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، رهبری تحول‌گرا بر انتقال دانش حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه سوم: رهبری تحول‌گرا بر بکارگیری دانش حسابرسان تاثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (رهبری تحول‌گرا و بکارگیری دانش) برابر $\beta = 0.400$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t = 7.027$ بوده (بیشتر از قدرمطلق 1.96) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، رهبری تحول‌گرا بر بکارگیری دانش حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه سوم تأیید خواهد شد.

فرضیه چهارم: رهبری تحول‌گرا بر نگهداری دانش حسابرسان تاثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (رهبری تحول‌گرا بر نگهداری دانش حسابرسان) برابر $\beta = 0.506$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t = 10.299$ بوده (بیشتر از قدرمطلق 1.96) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، رهبری تحول‌گرا بر نگهداری دانش حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه چهارم تأیید خواهد شد.

فرضیه پنجم: خلق دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (خلق دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان) برابر $\beta = 0.134$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t = 3.598$ بوده (بیشتر از قدرمطلق 1.96) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، خلق دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه پنجم تأیید خواهد شد.

فرضیه ششم: انتقال دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (انتقال دانش حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان) برابر $\beta = 0.570$ می‌باشد. و ضریب معناداری

(آماره تی) نیز برابر $t=4,860$ بوده (بیشتر از قدرمطلق $1,96$) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، انتقال دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه ششم تأیید خواهد شد.

فرضیه هفتم: بکارگیری دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (بکارگیری دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان) برابر $\beta=0,476$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t=4,227$ بوده (بیشتر از قدرمطلق $1,96$) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، بکارگیری دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه هفتم تأیید خواهد شد.

فرضیه هشتم: نگهداری دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می‌توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (نگهداری دانش حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان) برابر $\beta=0,102$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t=2,492$ بوده (بیشتر از قدرمطلق $1,96$) که نشان می‌دهد این تاثیر، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، نگهداری دانش حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه هشتم تأیید خواهد شد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

با بررسی مطالعات صورت گرفته در حوزه حسابرسانی مشخص شد که مطالعات اندکی به موضوع تاثیر عواملی همچون رهبری تحول‌گرا بر فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حسابرسان و تاثیرات متقابل آنها بر قضاوت حسابرسان توجه داشته‌اند. و تاثیر همزمان آنها تاکنون در هیچ تحقیقی مورد بررسی قرار نگرفته است. نتایج حاصل از فرضیه اول تا چهارم بیانگر آنست که رهبری تحول‌گرا بر فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حسابرسان تاثیر دارد. رهبری تحول‌گرا به رهبری اطلاق می‌شود که از طریق ایده‌آل‌سازی نفوذ، الهام‌بخشی، تحریک فکری و حمایت توسعه‌ای، به دنبال حرکت پیروان در مداری فراتر از منافع شخصی زودگذر است. این رهبران پیروان را به گونه‌ای ارتقا می‌دهند که به آرمان‌های بلندتری دست می‌یابند، برای موفقیت و رفاه برتر تلاش می‌کنند و در تعالی سازمان و جامعه خود تأمل می‌کنند. بنابراین می‌توان گفت که رهبران تحول‌گرا شرایطی را برای کارکنان فراهم می‌کنند تا دانش و تجربه خود را به اشتراک بگذارند. در عصر امروز، صنعتی شدن و پیشرفت فناوری اطلاعات، بررسی دقیق‌تری را برای یافتن مشاغل متنوع‌تر و حمایت از رشد و پیشرفت فناوری‌های مختلف با هدف ارائه خدمات بهتر مورد تقاضای کشورها انجام داده است. دانش به منبعی مهم و حیاتی در کاهش عدم اطمینان و تنها منبع پایدار برای کسب مزیت رقابتی در موسسات حسابرسانی

تبدیل شده است.

رهبری می‌تواند در مدیریت دانش و تکمیل چرخه تبدیل دانش نقش بسزایی داشته و مدیریت دانش نیز می‌تواند در کنار رهبری، اثر بخش موجب افزایش عملکرد حساب‌رسان و بهبود قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان گردد. از سوی دیگر و در کنار نقش کلیدی مدیریت دانش، رهبری تحول‌گرا از نقش بسیار مهمی در ایجاد فرهنگ بالنده و در نتیجه تسهیل فرآیند انتقال دانش برخوردار است. با وجود این تاکنون مطالعات اندکی به بررسی نقش رهبری تحول‌گرا در فرآیند مدیریت دانش پرداخته‌اند. جنبه دسترسی به اطلاعات کلیدی عملکرد حساب‌رسان نقش حیاتی در رهبری سازمان داشته و در صورت وجود ساختار مناسب، مدیریت دانش فردی می‌تواند در زمینه تبدیل دانش به اطلاعات حیاتی مورد نیاز رهبری جهت بهبود عملکرد مفید واقع شود. ایجاد ارتباط مناسب و یا تقویت بین اجزای مدیریت دانش فردی و سبک‌های مختلف رهبری به منظور پیشبرد عملکرد حساب‌رسان از مسائل با اهمیتی است که روند جاری سازی و بهره‌برداری از دانش را در سطوح رهبری تحول‌گرا در سازمان تسهیل می‌نماید از طرفی این موضوع در سازمان‌های غیر دولتی اهمیت بیشتری دارد چرا که این سازمانها برای حفظ بقا و رشد خود باید بتوانند اطلاعات درست و به موقع را در چرخه دانشی سازمان وارد کنند. تحلیل و بررسی‌های نظام مند انجام داده و در نهایت تصمیمات کلیدی در حوزه رهبری در سازمان را به انجام رسانند.

نتایج این یافته با تحقیقات کاوشولی و دیگران (۲۰۲۱)، البوات (۲۰۲۱)، غنی زاده و دیگران (۱۴۰۰)، و میرزایی مهر و فضل زاده (۱۳۹۷) مطابقت دارد که بیان کردند، انتشار دانش در مؤسسات حسابرسی فرآیندی حیاتی است که توسط محققان بررسی نشده است. پیوندهای دانش ضمنی با مدیران می‌تواند برای عملکرد حساب‌رسان مفید باشد، و پیوندهای دانش ضمنی با مدیران ارشد و شرکا گاهی مضر است. به طور خلاصه نشان می‌دهد که چه کسی به دنبال علم است و چه کسی دانش را برای عملکرد کسب می‌کند. یافته‌های ما ممکن است به محققان کمک کند تا درک بهتری از نحوه استفاده حساب‌رسان از ارتباطات اجتماعی خود برای یادگیری داشته باشند، که به نوبه خود ممکن است بر کارایی و اثربخشی حسابرسی تأثیر بگذارد. علاوه بر این، مؤسسات حسابرسی ممکن است از درک بهتر مفاهیم جستجوی دانش از منابع مختلف و استفاده از این درک برای تصمیم‌گیری‌هایی که جریان مطلوب اطلاعات را افزایش می‌دهد، بهره‌مند شوند. نتایج حاصل از فرضیه پنجم تا هشتم بیانگر آنست که فرایند خلق، انتقال، بکارگیری و نگهداری دانش حساب‌رسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان تاثیر دارد. دانش تخصصی مجموعه‌ای از اطلاعات فنی و تخصصی مربوط به حساب‌رسان است. مدیریت دانش حساب‌رسان در اثر گذاری رهبری تحول‌گرا بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان در مقوله‌هایی همچون مهارت فردی، مهارت حرفه‌ای و کیفیت تجربه می‌باشد. نتیجه این بخش با تحقیقات صالحی و قادری (۲۰۲۱)، البوات (۲۰۲۱) و میرزایی مهر و فضل زاده (۱۳۹۷) منجه و دیگران (۲۰۱۹)، سوانبرگ و پیترو همان (۲۰۱۷)، تسه و وارن (۲۰۱۴) بادیا و استا (۱۴۰۰)، مهدوی و زمان (۱۴۰۰) مطابقت دارد.

در به کارگیری مدیریت دانش برای بهبود قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان لازم است که

سازمانهای حسابرسی نوع استفاده از مدیریت دانش را برای خود مشخص کنند و یا به عبارت دیگر، راهبرد به کارگیری مدیریت دانش را مشخص سازند و با اصول مدیریت در تعیین دیدگاه‌ها آشنا باشند و همچنین اهداف مدیریت دانش را در راستای اهداف سازمان قرار دهند و به مدیریت دانش به صورت فرایندی نگریسته شود که کل سازمان را در اختیار دارد و با اتمام یک پروژه این فرآیند به پایان نمی‌رسد بلکه شروعی می‌شود برای موفقیت بعدی. به دلیل اهمیت توانایی سازمان‌دهی مدیریت و بازایی و استفاده‌ی به هنگام دانش ضمنی و صریح مدیریت اسناد فردی در مدیریت دانش فردی ضرورت و اهمیت می‌یابد برنامه‌ریزی رشد حرفه‌ای دارای نقش معناداری در بهبود شبکه‌ی همیاران دانش و مهارت مشارکتی می‌باشد؛ زیرا مدیری که برنامه‌ریزی برای رشد حرفه‌ای حسابرسان خود دارد در صدد است تا از طریق برقراری ارتباط شبکه سازی و همکاری با سایرین به توسعه‌ی دانش، مهارت و شایستگی‌های حرفه‌ای خود بپردازد. به این ترتیب تربیت و پرورش حسابرسان شایسته قبل از ایجاد و توسعه سیستم و ساختار سازمانی متناسب در جهت مدیریت دانش، دارای ارزش بنیادی است یک سیستم مطلوب و حساب شده فارغ از نیروهای انسانی خلاق و نوآور، به نتایج و برون‌دهای سودمندی دست نخواهد یافت. حسابرسان برخوردار از قابلیت مدیریت دانش فردی سیستم و ساختار سازمانی را در جهت بهبود قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان هدایت مینماید.

بنابراین، می‌توان بیان نمود که از ویژگی اصلی حسابرسان که به حسابرسان شخصیت می‌دهد، می‌توان به قضاوت حسابرسان اشاره کرد. وظیفه اصلی حسابرسان اینست که تأیید کنند که صورتهای مالی صاحب کار از تمام جنبه‌های بااهمیت عاری از تحریف است. این امر مستلزم بی‌طرفی در قضاوت حسابرسان است. با مراجعه به سایت جامعه حسابداران رسمی کشور مشاهده می‌شود که بسیاری از حسابرسان به دلیل عدم رعایت اصول و ضوابط رفتار حرفه‌ای تعلیق شده‌اند. این نشان می‌دهد که برخی از حسابرسان ما آموزش حرفه‌ای مناسبی را ندیده‌اند و مشمول خواسته‌های کارفرما هستند. به نظر می‌رسد باید به دنبال راه‌های جدیدی برای حل مشکلات و مسائل جدید باشیم که حلقه مفقوده حرفه حسابرسان فعلی ما هستند. یکی از این موارد مدیریت دانش برای حسابرسان است. یافته‌های این یافته با تحقیق البوات (۲۰۲۱) و میرزایی مهر و فضل‌زاده (۱۳۹۶) مطابقت دارد. تحقیقات قبلی نشان داده است که مدیریت دانش حسابرسان، یک عامل مهم اما مجزا در محیط حسابرسانی است که تأثیرات متفاوتی بر قضاوت حسابرسان دارند. این موضوع در مورد حسابداران باتجربه مانند شرکای موسسات حسابرسانی نیز صادق است. اگر حسابرسان مدیریت دانش قوی داشته باشند، بی‌طرفی آنها افزایش می‌یابد.

در نهایت به متولیان این حرفه (انجمن حسابداران رسمی، سازمان حسابرسانی و کمیسیون بورس و اوراق بهادار) پیشنهاد می‌شود که روش رهبری، به ویژه رهبری تحول‌گرا، در آموزش و پرورش حسابرسان مورد توجه ویژه قرار گیرد. همچنین در دوره‌های حسابرسانی برای دانشجویان حسابداری باید بر انواع سبک‌های رهبری به ویژه رهبری تحول‌گرا، مدیریت دانش و قضاوت تأکید بیشتری شود و اساتید حسابداری دانشجویان را با انواع سبک‌های رهبری آشنا کنند. پیشنهاد

می‌شود سازمان‌ها و مؤسسات حسابرسی از طریق آموزش ضمنی و صریح دانش و مدیریت دانش، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را بهبود بخشند. و به منظور افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسان، ضمن طراحی فرهنگ سازمانی و نظام پاداش موثر و برنامه ریزی برای بهبود مدیریت دانش حسابرسان، آنها را تشویق به بهبود مدیریت دانش کنند.

منابع

- بادپا، بهروز، استا، سهراب. (۱۴۰۰). اثر توان رهبری مدیر مالی شرکت بر نگرش حمایتی حسابرس. پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری، ۱۱(۱)، ۱-۱۹.
- بنی مهد، بهمن، مهرانی، نیوشا. (۱۴۰۰). تاثیر سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه‌ای حسابرس. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۵)، ۵۶-۶۹.
- پزشک، یاسمن، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۴۰۰). پارادایم‌های حسابرسی نوین. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۴)، ۹۶-۱۱۸.
- حیدری، مجید، رجب‌پور، ابراهیم، احمدی، حیدر. (۱۴۰۱). تاثیر رهبری تحول‌گرا بر آوای سازمانی و کارآفرینی استراتژیک اعضای هیأت علمی دانشگاه خلیج فارس. فصلنامه علمی پژوهشی توسعه کارآفرینی، ۱۵(۱)، ۱۰۱-۱۲۰.
- خوش طینت، محسن، بستانیان، جواد. (۱۳۸۶). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۸)، ۲۵-۵۷.
- دهقانی سلطانی، مهدی؛ مصباحی، مریم؛ طالبی، یاسمن (۱۳۹۷). تاثیر ارزش‌های سازمانی و رهبری دانش‌گرا بر عملکرد نوآوری با تبیین نقش تسهیم دانش، فصلنامه ابتکار و خلاقیت در علوم انسانی، ۸(۳)، ۴۳-۷۴.
- قائدامینی هارونی، عباس، صادقی، مهرداد، صادقی ده چشمه، زهرا، مالکی فارساني، غلام رضا. (۱۴۰۱). تاثیر رهبری تحول‌گرا بر گشودگی برای تغییر از طریق نوآوری و یادگیری سازمانی (مورد مطالعه: اعضای هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان). فصلنامه بازیابی دانش و نظام‌های معنایی، ۴(۲).
- غنی‌زاده، بهرام، دستگیر، محسن، سروش یار، افسانه. (۱۴۰۰). تاثیر دانش مالی مدیران عامل بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن اثر تعدیل‌کننده توانایی مدیریت. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳(۱).
- مهدوی، غلامحسین؛ زمانی، رضا (۱۴۰۰). تاثیر سبک‌های رهبری ملاحظات و ساختار بر رضایت شغلی حسابرسان: با توجه به نقش تعدیل‌کنندگی رده سازمانی، نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۳(۵۰)، ۵-۲۲.
- میرزایی مهر، غلامرضا؛ فضل‌زاده، علیرضا (۱۳۹۷)، بررسی تاثیر مدیریت دانش بر عملکرد مؤسسات حسابرسی با نقش میانجی یادگیری سازمانی، چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۱)، ۱-۱۴.

نستین، سعید، هوشمند، عبدالحمید. (۱۳۹۵). بررسی دیدگاه حساب‌رسان ارشد در خصوص تأثیر رهبری اصیل سازمان بر سایر رفتارهای غیرکارکردی آنان. مطالعات رفتار سازمانی، ۱۵(۱)، ۳۸-۶۵.

یوزباشی، علیرضا، میرکمالی، سیدمحمد، کرمپور، علی (۱۳۹۸)، بررسی رابطه سبک رهبری تحول آفرین با خلاقیت، فصلنامه نوآوری و ارزش آفرینی، ۳(۲)، ۳۲-۲۱.

Ahmed, Y. A., Ahmad, M. N., Ahmad, N., & Zakaria, N. H. (2018). Social media for knowledge-sharing: A systematic literature review. *Telematics and Informatics*. Elsevier Ltd <https://doi.org/10.1016/j.tele.2018.01.015>.

Albawwat, I.E. (2021), "Tacit knowledge sharing in small audit firms and audit quality inputs: the antecedent effect of auditors' social capital", *Journal of Knowledge Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JKM-02-2021-0113>

Al-Kurdi, O., El-Haddadeh, R., & Eldabi, T. (2020). The role of organisational climate in managing knowledge sharing among academics in higher education. *Int. J. Inf. Manag.*, 50, 217-227.

Al-Kurdi, O., El-Haddadeh, R., & Eldabi, T. (2018). Knowledge sharing in higher education institutions: A systematic review. *Journal of Enterprise Information Management*, 31(2), 226-246.

Analoui A., Sambrook, S., B. D., Doloriert, C. H., & Sambrook, S. (2013). Leadership and knowledge management in UK ICT organisations. *Journal of Management Development*, 32(1), 4-17. <https://doi.org/10.1108/02621711311286892>

Arnold, K.A., (2017). Transformational leadership and employee psychological well-being: a review and directions for future research. *J. Occup. Health Psychol.* 22(3), 381-393.

Badpa, B., Sta, S. (2021). The effect of the financial manager's leadership ability on the auditor's supportive attitude. *Financial and behavioral research in accounting*, 1(1), 1-19. (In Persian)

Bani Mahd, B., Mehrani, N. (2021). The effect of innovative and neo-avoidant cognitive styles on the auditor's professional doubt. *Professional Audit Research Quarterly*, 2(5), 56-69. (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,

Bass, B.M., Avolio, B. J. (2010). Multifactor leadership questionnaire: Feedback Report Melbourne. Australia: MLQ Pty. Ltd.

Causholli, M., Floyd, T.M., Jenkins, N.T., & Soltis, S.M. (2021). The ties that bind: Knowledge-seeking networks and auditor job performance. *Accounting, Organizations and Society*.

Chen, S., Peng, J., (2019). Determinants of front line employee engagement and their influence on service performance. *Int. J. Hum. Resour. Manag.* 1-24.

Dehghani Soltani, M., Mesbahi, M., Talebi, Y. (2017) The effect of organizational values and knowledge-oriented leadership on innovation performance by explaining the role of knowledge sharing, *Innovation and Creativity Quarterly in Human Sciences*, 8(3), 43-74. (In Persian)

Donate M. J., & Sanchez De Pablo, J. D. (2015). The role of knowledge-oriented leadership in knowledge management practices and innovation. *Journal of Business Research*, 68(2), 360-370.

Ergnlia, I. (2017). Sustainable Human Resource Management: A Conceptual and Exploratory Analysis from a Paradox Perspective, London: Physica-Verlag: A Springer Company.

Fauzi, M. A., Tan, C. N. L., Thurasamy, R., & Ojo, A. O. (2019). Evaluating academics' knowledge sharing intentions in Malaysian public universities. *Malaysian Journal of Library & Information Science*, 24(1), 123-143.

Ghanizadeh, B., Dashtgir, M., Soroush Yar, A. (2021). The effect of financial knowledge of CEOs on audit quality considering the moderating effect of management ability. *Accounting Advances*, 13(1). (In Persian)

Heydari, M., Rajabpour, E., Ahmadi, H. (2022). The effect of transformational leadership on the organizational voice and strategic entrepreneurship of faculty members of Persian Gulf University. *Scientific Research Quarterly Journal of Entrepreneurship Development*, 15(1), 101-120. (In Persian)

Hitka, M., Kucharčíková, A., Štarchoň, P., Balážová, Ž., Lukáč, M., & Stacho, Z. (2019). Knowledge and Human Capital as Sustainable Competitive Advantage in Human Resource Management. *Sustainability*, 11(18), 4985. <https://doi.org/10.3390/su11184985>

House, m. a. and Becker, B.E. (2015). Comment on, measurement error" in research on human resources and firm performance: how much error is there and how does it influence effect size estimates? *Personnel psychology*, 53, 835-854.

Huertas-Valdivia, I., Gallego-Burín, A.R., Llor'ens-Montes, F.J., (2019). Effects of different leadership styles on hospitality workers. *Tour. Manag.* 71, 402-420.

Hurt, R. K. (2012). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (1), 149-171.

Jung, H.S., Yoon, H.H., (2015). Understanding pay satisfaction: the impacts of pay satisfaction on employees' job engagement and withdrawal in deluxe hotel. *Int. J. Hosp. Manag.* 48, 22-26.

Khosh Taynet, M., Boštianian, J. (2016). Professional judgment in auditing. *Empirical Studies of Financial Accounting*, 5(18), 25-57. (In Persian)

Kising'u, T., Namusonge, G., & Mwirigi, F. (2016). The role of organizational innovation in sustainable competitive advantage in universities in Kenya. *The International Journal of Social Sciences and Humanities Invention*, 3(9), 2762-2786.

Liang, T., Chang, H., Ko, M., Lin, C., (2017). Transformational leadership and employee voices in the hospitality industry. *Int. J. Contemp. Hosp. Manage.* 29(1), 374-392.

Mahdavi, Gh., Zamani, R. (2021) The effect of leadership styles, considerations and structure on auditors' job satisfaction: Considering the moderating role of organizational level, *Journal of Accounting and Auditing Research*, 13(50), 5-22. (In Persian)

Mahdi, O. R., & Almsafir, M. K. (2014). The Role of Strategic Leadership in Building Sustainable Competitive Advantage in the Academic Environment. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 129, 289-296.

Mirzaei Mehr, Gh., Fazalzadeh, A. (2017), investigating the effect of knowledge management on the performance of auditing institutions with the mediating role of organizational learning, *Accounting and Management Perspective*, 5(1), 1-14. (In Persian)

Monje Amor, Ariadna & Abeal Vázquez, José & Faiña, José. (2019). Transformational leadership and work engagement: Exploring the mediating role of structural empowerment. *European Management Journal*. 10.1016/j.emj.2019.06.007.

Muthuveloo, R., Shanmugam, N., & Teoh, A. P. (2017). The impact of tacit knowledge management on organizational performance: Evidence from Malaysia. *Asia Pacific Management*

Review, 22(4), 192e201. <https://doi.org/10.1016/j.apmr.2017.07.010>

Nastein, S., Houshmand, A. H. (2015). Examining the views of senior auditors regarding the influence of the original leadership of the organization on their other non-functional behaviors. *Studies in Organizational Behavior*, 5(1), 65-38. (In Persian)

Naqshbandi, M. M., & Jasimuddin, S. M. (2018). Knowledge-oriented leadership and open innovation: Role of knowledge management capability in France-based multinationals. *International Business Review*, 27, 701-713.

Newman, B. and Conrad, K. W. (1999). *A Framework of Characterizing Knowledge Management Methods, Practices, and Technologies*, Washington University Course EMGT 298.T1, spring.

Oberer, B., & Erkollar, A. (2018). Leadership 4.0: Digital leaders in the age of industry, *International Journal of Organizational Leadership*, 7(4), 404-412.

Olaisen, J., & Revang, O. (2017). The dynamics of intellectual property rights for trust, knowledge sharing and innovation in project teams. *International Journal of Information Management*, 37(6), 583-589.

Rabiul, Md. (2021). Leadership styles, motivating language, and work engagement: An empirical investigation of the hotel industry. *International Journal of Hospitality Management*. 92. 10.1016/j.ijhm.2020.102712.

Qaidamini H., A., Sadeghi, M., Sadeghi De Cheshme, Z., Maliki Farsani, Gh. (2022). The impact of transformational leadership on readiness for change through innovation and organizational learning (case study: faculty members of Isfahan Islamic Azad University). *Knowledge Retrieval and Semantic Systems Quarterly*, 4(2). (In Persian)

Pezeshk, Y., Rahnema Rodpashti, F. (2021). New auditing paradigms. *Professional Audit Research Quarterly*, 1(4), 118-96. (In Persian)

Salehi, M., Ghaderi, A., Hashemisima, H. and Zahedi, Z. (2021), "The relationship between different types of leadership, client's identity, and self-confidence and auditors' impartiality", *The TQM Journal*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.

Svanberg, J., Öhman, P. Neidermeyer, P.E. (2017), "The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(5), 1142-1159.

Tse, Herman & Chiu, Warren. (2014). Transformational leadership and job performance: A social identity perspective. *Journal of Business Research*. 67. 2827-2835. 10.1016/j.jbusres.2012.07.018.

Wang, Y., Bhanugopan, R., & Lockhart, P. (2015). Examining the quantitative determinants of organizational performance: Evidence from China. *Measuring Business Excellence*, 19(2), 23-41. <https://doi.org/10.1108/MBE-05-2014-0014>

Weaver, P., Mitchell, S., (2012). Lessons for Leaders from the People Who Matter. Retrieved from. https://www.ddiworld.com/ddi/media/trendresearch/lessonsforleadersfromthepeoplewhomatter_mis_ddi.pdf?ext=.pdf.

Yuzbashi, A., Mirkamali, S.M, Karampour, A. (2018), Investigating the relationship between transformational leadership style and creativity, *Innovation and Value Creation Quarterly*, 3(2), 21-32. (In Persian)

پی‌نویس:

1. Composite Reliability
2. Convergent Validity
3. Average Variance Extracted



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

The effect of the auditor's and employer's personality components on the development of religious attitude and the quality of auditors

Ghulam Abbas Ezzati Shalkoni¹, Seyedah Mehbooba jafari², roya darabi³.

Received: 2023/06/06

Approved: 2023/11/06

Research Paper

Abstract:

The growth and development of positive psychology approaches in the fields of human resource management has created a new conceptual basis for the psychology of professions and occupations, and has led to the desire to apply knowledge and skills in performing job duties according to job expectations. profession will increase and this issue can also lead to the development of ethical functions. Therefore, the purpose of this research is to investigate the effect of the auditor's and business owner's personality components on the development of religious attitude and the quality of auditors. The target population of this research was the auditors who are members of the audit organization and private sector audit institutions, who were selected through random sampling and examined in a period of 6 months. The research tool was standard questionnaires and Partial Least Squares (PLS) analysis was used to fit and test the research hypotheses. The results of this research showed that the effect of the individual characteristics of the auditor and the company of the entrepreneur has a positive and significant effect on the religious attitude and quality of auditors. By increasing the level of the auditor's personality characteristics due to the existence of effective audit expectations in improving the level of transparencies and information functions for better decision-making by shareholders, investors and analysts, ethical approaches will be strengthened in terms of religious attitudes and will make the behavior of auditors based on the knowledge of responsible philosophy Increase audit in the time of judgment and decisions.

Key word:

Personality components, religious attitude, quality of auditors



10.22034/JPAR.2023.2004069.1173

1. PhD student, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University. Tehran, Iran. ezati45@gmail.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University. Tehran, Iran. (Corresponding Author) dr.jafari2023@gmail.com

3. Associate Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University. Tehran, Iran. royadarabi110@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار بر توسعه نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی

غلام عباس عزتی شالقونی^۱، سیده محبوبه جعفری^۲، رویا دارابی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۵

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

رشد و توسعه رویکردهای روانشناسی مثبت در حیطه‌های مدیریت منابع انسانی، کامیابی فراخود را به عنوان یک مبنای نوین مفهومی در روانشناسی حرف و مشاغل به وجود آورده است و باعث گردیده تا تمایل در به کارگیری دانش و مهارت در انجام وظایف شغلی برحسب انتظارات شغلی در آن حرفه افزایش یابد و این موضوع می‌تواند به توسعه کارکردهای اخلاق‌گرایانه نیز منجر گردد. براین اساس هدف این پژوهش بررسی تأثیر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار بر توسعه نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی می‌باشد. جامعه هدف این پژوهش حسابرسان عضو سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی در سال ۱۴۰۱ بود که از طریق نمونه‌گیری تصادفی انتخاب و در بازه زمانی ۶ ماه مورد بررسی قرار گرفتند. ابزار پژوهش پرسشنامه‌های استاندارد بود و برای برازش و آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نتایج این پژوهش نشان داد اثر ویژگی‌های فردی حسابرس و شرکتی صاحبکار بر نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش سطح ویژگی‌های شخصیتی حسابرس به واسطه وجود انتظارات اثربخش حسابرسی در ارتقای سطح شفافیت‌ها و کارکردهای اطلاعاتی جهت تصمیم‌گیری بهتر سهامداران، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران، رویکردهای اخلاق‌مدارانه برحسب نگرش‌های مذهبی تقویت خواهد شد و باعث می‌گردد تا منش حسابرسان براساس شناخت فلسفه‌ی مسئولانه حسابرسی در زمان قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها افزایش یابد.

واژه‌های کلیدی: مولفه‌های شخصیتی، نگرش مذهبی، کیفیت حسابرسی

doi 10.22034/JPAR.2023.2004069.1173

ezati45@gmail.com

dr.jafari2023@gmail.com

royadarabi110@gmail.com

http://article.iacpa.ir

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

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

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

در هر جامعه، مشاغل مختلف و حرفه‌های فعال در جامعه، علاوه بر اصول و ضوابط اخلاق عمومی، از نظام ارزشی خاصی پیروی می‌کنند که مورد پذیرش جمعی شاغلان آن حرفه بوده که، اصطلاحاً به آن اخلاق حرفه‌ای گفته می‌شود. از منظر دیگر می‌توان گفت به مجموعه مدونی از احکام اخلاقی که چگونگی رفتار، مسئولیت اعضای حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر و در مقابل اشخاص ذینفع را معین و تبیین می‌کند، پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای گفته می‌شود که رعایت نکردن و تخطی از آن ضمن احتمال تنبیه می‌تواند صدمات فرهنگی زیادی بر آن حرفه و حتی جامعه وارد آورد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۵). در واقع آیین رفتار حرفه‌ای و پایبندی به آن یکی از هنجارهای رفتاری فراگیر در هر جامعه‌ای محسوب می‌شود که خط و سیر رفتاری آن شغل و شاغلان آن را مشخص می‌نماید. در این بین برخی از مشاغل، همچون مشاغلی که بار مسئولیت و پاسخگویی بیشتری بر عهده دارند، از منظر رعایت رفتار حرفه‌ای نقش قابل تامل‌تری خواهند داشت، چراکه اگر از اصول اخلاقی منحرف شوند، می‌تواند تبعات سنگین اجتماعی را به همراه داشته باشد. حرفه حسابرسی به عنوان یکی از این مشاغل در جوامع امروزی مطرح می‌باشد که هرگونه تخطی از اصول رفتاری و تخصصی آن می‌تواند تبعات جبران ناپذیری را بر پیکر اجتماعی اعتماد ذینفعان وارد نماید (بروپرگ و همکاران^۱: ۲۰۱۸). در واقع باگذشت زمان و پرنرنگتر شدن فضای رقابت در حرفه حسابرسی، موسسات ارائه دهنده خدمات حسابرسی تلاش نمودند با رویکردهای متفاوت تری نسبت به گذشته اقدام به ارائه خدمات نمایند. بر این اساس هم راستا با استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای مدون شده توسط نهادها و سازمان‌های نظارت‌کننده بر عملکردهای حسابریان، موسسات تلاش نمودند تا الگوهای رفتاری مبتنی بر ویژگی‌های مسئولانه حرفه حسابرسی در جامعه ایجاد نمایند (اسماعیل و یوهانیس^۲: ۲۰۱۸). همچنین طرح مباحثی همچون هویت اجتماعی، عدم وابستگی، تعهد حرفه‌ای و ... در کنار معیارهای خاص حرفه حسابرسی همچون بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای، باعث گردید تا موضوع رعایت اخلاق به عنوان یک مزیت در فضای رقابتی بازار حسابرسی مورد توجه قرار گیرد که در حیطه پژوهشی در طی سال‌های قبل پژوهش‌های بی‌شماری همچون سوینی و همکاران^۳ (۲۰۱۴)؛ بامپر و لایر^۴ (۲۰۰۹)؛ پلنت و همکاران^۵ (۲۰۱۷)؛ حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۵)؛ صفرزاده و همکاران (۱۳۹۷) و عرب‌صالحی و همکاران (۱۳۹۰) انجام شده است که از زوایایی مختلف به این موضوع پرداخته‌اند. اما شاید بتوان گفت، در بیشتر این پژوهش‌ها، محور اصلی، الزامات اخلاقی و رعایت آن توسط حسابریان بوده و کمتر پژوهشی به تاثیرگذاری رفتارهای غیراخلاقی همپیشگان حسابریان در سایر موسسات توجه کرده است، به خصوص اینکه با اتکا به تئوری‌های رفتاری همچون قدرت‌طلبی و سطح انتظارات به توسعه ادبیات جدید در این موضوع پرداخته باشد. این پژوهش با درک این شکاف تئوریک، بر ارائه مدلی به منظور شناخت بهتر محتوای ذهنی و عملکردهای رفتاری حسابریان متمرکز می‌باشد. در واقع بروز رفتارهای غیراخلاقی در حرفه حسابرسی دغدغه اجتماعی محسوب می‌شود که احتمال نهادینه شدن آن در مسیر حرفه‌ای حسابرسی می‌تواند به بی‌اخلاقی‌های عملکردی منجر شود. چراکه وجود تشویق‌های

رفتاری منفی در عملکردهای حسابرسان باعث می‌گردد تا توسعه اعتماد به نفس اخلاقی که جامعه حسابرسی به دنبال آن می‌باشد، مورد خدشه قرار گیرد و باعث شود تا رفتارهای فردی دچار بحران گردد. از طرف دیگر اثربخشی‌های میلیون به عنوان یک تئوری مبتنی بر انتظار، نقش قابل توجهی در کاهش این بدرفتارهای اخلاقی و نهادینه شدن آن در حسابرسی دارد. در واقع اثربخشی‌های میلیون نقش باورها و انتظارات در تقویت پایبندی به رفتارهای اخلاقی تعریف می‌شود و اشاره به یک سلسله از انتظارات فردی و انتظارات و باورهای جامعه از حسابرس و نقش او در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران دارد که می‌تواند باعث بهبود عملکردهای حسابرس گردد و برعکس اگر این انتظارات معکوس باشد و ادراک از توانمندی‌های حسابرس در حد مطلوب نباشد، عملکردهای حسابرس کاهش می‌یابد و این موضوع مستقیماً می‌تواند، کیفیت اظهارنظرهای حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد (گئوریال کونتریراس و همکاران^۶، ۲۰۰۷). از طرف دیگر، ماکیاولیسم نوعی رویکرد مبتنی بر قدرت طلبی عملکردی و تزویر در هر فرد محسوب می‌شود. در واقع ماکیاولیسم به عنوان اصطلاحی برای توصیف تمایل به تقلب و گمراه کردن دیگران به منظور دستیابی به منافع شخصی، با تجاوز به حقوق دیگران مرتبط است. افراد با ماکیاولیسم بالا از هنجارهای اخلاقی به منظور دستیابی به اهداف شخصی چشم پوشی می‌کنند (صفری و همکاران، ۱۳۹۷).

مقوله اخلاق و عمل کردن به اخلاق حرفه‌ای، از مباحث جدی و مورد توجه در حوزه حسابداری و حسابرسی است که به طور مستقیم بر صداقت و توانایی حسابداران و حسابرسان برای جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد (اندیس و همکاران^۷، ۲۰۱۷). با افزایش سطح ورشکستگی شرکت‌های بزرگ همچون انرون و ورلدکام قانونگذاران و نهادهای بین المللی همچون هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی^۸ (۲۰۱۶) قوانین و استانداردهای مربوط به آئین رفتار حرفه‌ای را مورد بازنگری قرار دادند و از طریق گسترش رفتارگرایی اخلاقی و توسعه ارزش محوری در این عرصه، به دنبال پیشبرد نقش مسئولانه‌ی حسابرسان در ارتقای سطح کارکردهای تخصصی در بررسی‌ها هستند. در حقیقت نهادهای حرفه‌ای حسابداری، دستورالعمل‌هایی از طریق آئین رفتار حرفه‌ای برای ایجاد انگیزه در حسابرسان به منظور افزایش رفتارهای اخلاقی تدوین نمودند (بویک و همکاران^۹، ۲۰۱۵). اگرچه استانداردهای حسابرسی نظیر قوانین اخلاقی IESBA، حسابرسان را از طریق بررسی و شناسایی تهدیدها در این حرفه تاحدی در مسیر ارزش محوری قرار می‌دهد، اما به دلیل درونی بودن برخی از ویژگی‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی همچون بی‌طرفی و تردید، لزوم توسعه ارزش‌های اخلاقی براساس شناخت محرک‌های تاثیرگذار در این عرصه بر حسابرسان بسیار مهم و قابل توجه می‌باشد (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۸). به عبارت دیگر هر چند نهادهای نظارتی و تدوین‌کننده استانداردها تلاش نمودند با استفاده از الزاماتی ارزش محوری اخلاقی در حرفه حسابرسی را ارتقاء بخشند، اما پرواضح است که این بعد رفتاری در حسابرسان نیازمند تمرکز بر محرک‌های بیرونی به منظور تقویت ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی می‌باشد (بابایی و همکاران، ۱۳۹۸). یکی از این محرک‌های اخلاقی، اثری بنام کامیابی فراخود^{۱۰} می‌باشد. این اثر، به عنوان یک تئوری مهم در ارتباطات بین فردی محسوب می‌شود که به بررسی تاثیر

باورها و انتظارات از حسابرس می‌پردازد. به عبارت دیگر، اثر کامیابی فراخود اشاره به یک سلسله از انتظارات فردی و انتظارات و باورهای جامعه از حسابرس و نقش او در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران دارد که می‌تواند باعث ارتقای سطح پایبندی به ارزش‌های اخلاقی در حسابرسی گردد و برعکس اگر این انتظارات معکوس باشد، باعث می‌شود براساس محرک‌های بیرونی منفی، سطح پایبندی به ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی کاهش یابد (گنوریال کونتریریراس، گونزالو آنگولو، راجرز^{۱۱}، ۲۰۰۷). در واقع اثر کامیابی فراخود را می‌توان به عنوان یک پیش‌بینی کننده نسبت به باور فرد در خصوص ارزش‌های اخلاقی در حسابرس قلمداد نمود، و طبق نظر شیند، استون و ویلیامز^{۱۲} (۲۰۱۳) آن را به واقعیتی تشبیه کرد که باورهای فردی و باورهای اجتماعی آن را می‌سازند، واقعیتی که اگر این باورها نبودند، احتمالاً شکل نمی‌گرفتند. اثر کامیابی فراخود حاصل مطالعاتی است که توسط مرتن^{۱۳} (۱۹۴۸) آغاز شد و روزنتال و جاکوبسن^{۱۴} (۱۹۶۸) آن را تکمیل کردند (اصغری مقدم و محبوب، ۱۳۹۳). این نظریه، چگونگی انتقال آشکار انتظارات ذهنی یک حسابرس درباره چگونگی ارزش‌های حرفه‌ای حسابرس را در مورد صاحبکاران و اظهارنظر درباره عملکرد آن‌ها تبیین می‌کند، به گونه‌ای که اظهارنظرهای خود را مطابق با انتظارات خود شکل می‌دهند. جوهره نظریه کامیابی فراخود در حرفه حسابرسی مبتنی بر این دیدگاه است، که باورها و انتظارات تعیین‌کننده ارزش‌گرایی حسابرسان براساس آیین رفتار حرفه‌ای همچون تردید و بی‌طرفی است، باورها و انتظاراتی که محصول رفتار و انتظارات جامعه، سهامداران، تحلیلگران، شرکای حسابرسی و ... با حسابرسان است. این اثر، در حرفه حسابرسی، زمانی بسیار پررنگ‌تر است که باورهای ذینفعان به نقش مسئولانه‌ی حسابرسان دامن بزند و آن‌ها را با انگیزه‌تر برای بررسی هرگونه انحراف از واقعیت‌ها، تقویت نمایند (جولین^{۱۵}، ۲۰۱۴). از منظر دیگر نظریه کامیابی فراخود در حرفه حسابرسی به نقش بازخوردهای منفی نسبت به صاحبکاران خاص اشاره دارد که عملکردهای کیفی حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. به عبارت دیگر اگر جو منفی نسبت به عملکردهای گذشته صاحبکار در جامعه حسابرسی وجود داشته باشد، این جو منفی می‌تواند، باورهای حرفه‌ای حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد و این موضوع ارزش‌های اخلاقی حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد (توکر، ماتسومورا، سابرامانیا^{۱۶}، ۲۰۰۳). باتوجه به اهمیت سطح توسعه ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی در طی چندسال گذشته به دلیل افزایش تقلب، فرارهای مالیاتی و ورشکستگی‌های شرکت‌های بزرگ، لزوم توجه به محرک‌ها و عوامل تأثیرگذار در این عرصه بسیار حائز اهمیت است. در این پژوهش تأثیر کامیابی فراخود به عنوان یک محرک بیرونی بر کارکردهای اثرگذار بر توسعه‌های ارزش محوری مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

ویژگی‌های فردی حسابرس

اثر ویژگی‌های فردی حسابرس در کنار نظریه اسناد از کاربردهای مهم فرآیند ادراکی در حرفه و رفتار حرفه‌ای است. این پدیده برای اولین بار توسط مرتون (۱۹۴۸) برای توضیح علت ورشکستگی

بانک‌های خوش نام آمریکا در سال‌های رکود اقتصادی مطرح شد. (هرسی و بلانچارد^{۱۷}، ۱۹۸۹). بعدها لیونگستون پس از مشاهده نتیجه یک آزمایش، این پدیده را اثر پیگمالیون نامید. نتایجی که او مشاهده کرده بود، ناشی از یک علت مستقل نبود بلکه حاصل انتظاراتی بود که پژوهشگر ناخودآگاه به افراد القا کرده بود. با دانستن این که قرار است افراد به گونه‌ای خاص رفتار کنند، این پیش ذهن موجب شد آنان به گونه‌ای که انتظار می‌رفت رفتار کنند (لیونوس، ورلین، مایتلیس، کانوی، داتون، فارست^{۱۸}، ۲۰۰۸). اثر پیگمالیون اشاره به یک پدیده روانشناسی دارد که بر اساس آن افراد نسبت به سطح انتظارات دیگران واکنش‌های مستقیم نشان می‌دهند. برای نمونه اگر جامعه براین باور باشد که حسابرسان عملکردهای فنی و تخصصی لازم را ندارد، خود حسابرسان هم باور می‌کند و واقعاً از نظر کیفیت بررسی‌ها در سطح مطلوبی عمل نمی‌کنند، در عین حال عکس این نیز صادق است و اگر از حسابرسان بر حسب توانمندی‌های تخصصی انتظارات بالایی وجود داشته باشد، آن‌ها تلاش خود را برای دست یافتن به چنین انتظاری بالاتر می‌برند (واتزلوویک^{۱۹}، ۱۹۸۴). اثر پیگمالیون ابزار مهمی در حرفه حسابرسی محسوب می‌شود که شاید چندان به تاثیرات آن حداقل در پژوهش‌های علمی و تجربی پرداخته نشده است. این نظریه شرکای حسابرسی را آگاه می‌کند که عامل موفقیت حسابرسان، تنها به شرایط، کیفیت و صلاحیت شخص یا به محیط حرفه‌ای کار بستگی ندارد (روزنتال^{۲۰}، ۲۰۱۲). شرکای حسابرسی و حتی جامعه ذینفع از تصمیمات حسابرسان همیشه باید حسابرسان را باور داشته باشند و از آنان انتظار موفقیت با بهترین نتایج را داشته باشند؛ زیرا در چنین وضعیتی است که حسابرسان همیشه این باور را احساس کرده و بهترین مهارت‌ها و توانایی‌های‌شان را نشان خواهند داد (شیند و همکاران، ۲۰۱۳). براساس مدل تعامل و تنظیم رفتار^{۲۱} گنوربال کونتریریراس و همکاران (۲۰۱۱)، که وجود اثر پیگمالیون در حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند، باید بیان نمود، انتظارات از عملکردهای حرفه‌ای حسابرِس بر رای و تصمیم‌گیری آن‌ها تاثیر گذار می‌باشد. از طرف دیگر، لاورز، مسینا و ریچارد^{۲۲} (۱۹۹۹)، سه معضل مهم را مورد شناسایی قرار دادند که اثر پیگمالیون را تأیید می‌کنند. باور به اینکه اظهارنظر با کیفیت حسابرِس می‌تواند شاخصی برای تصمیم‌گیری ذینفعان محسوب شود، سخت و مشکل است، چراکه این امکان وجود دارد که اظهارنظر حسابرِس تحت تاثیر جو مثبت برای صاحبکاران باشد. دوم، اگر اینطور باشد، روشن نیست که آیا اظهارنظر حسابرِس می‌تواند سبب جذابیت بیشتر سرمایه‌گذاری از جانب سهامداران برای صاحبکار در بازار سرمایه شود. سوم، باتوجه به اثر ایجاد شده پیگمالیون، حسابرسان ممکن است تحت تاثیر انتظارات یا جو مثبت برای صاحبکاران باشد که در این صورت قادر به ارزیابی جامع و کامل عملکردهای مالی صاحبکاران ممکن است نباشد و این موضوع می‌تواند کیفیت اظهارنظر حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد.

ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان

در سال‌های اخیر رعایت نکردن ارزش‌های اخلاقی منجر به وقوع چندین رسوایی مالی شده است. کپلن^{۲۳} (۲۰۰۵) در این رابطه معتقد است گرچه ممکن است تاثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی حسابرسان کم باشد، ولی این مسئله فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را

به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش دارایی سهامداران می‌شود. بنابراین رعایت اصول رفتار حرفه‌ای و موازین اخلاقی از سوی حساب‌رسان، افراد تحصیل کرده، هیئت‌های نظارتی، هیئت‌های مقررات‌گذاری و صاحب‌کاران ضروری به نظر می‌رسد (غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۶). باتوجه به اینکه بی‌طرفی از ویژگی‌های شخصیتی حساب‌رسان مانند ارزش‌های اخلاقی منبعث می‌شود، تمرکز بر تقویت و بکارگیری آن در این حرفه برای بررسی‌های صورت‌های مالی ضروری به نظر می‌رسد. در واقع معیارهای ارزشی در حرفه حسابرسی در قالب فرهنگ اخلاقی در این حرفه معنا می‌یابد. فرهنگ اخلاقی یکی از مهمترین عوامل بازدارنده رفتار غیراخلاقی در مقابل رفتار اخلاقی محسوب می‌شود (داگلاس و همکاران^{۲۴}، ۲۰۰۱). علی‌رغم توجه برخی از مطالعات به تاثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی همچون پژوهش اسوانبرگ و اوهمن^{۲۵} (۲۰۱۳)؛ سوییینی و همکاران^{۲۶} (۲۰۱۰) و ویندسور و آشکاناسی^{۲۷} (۱۹۹۶) کماکن این ذهنیت وجود دارد، به چه میزان می‌توان انتظار داشت یک حسابرس در عملکردهای حرفه‌ای خود به آن پایبند باشد، یا تا چه اندازه از ارزش‌های اخلاقی برای افزایش کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی استفاده می‌نماید. پژوهش‌های صورت گرفته پیرامون تاثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی حسابرس بیشتر توجه خود را معطوف به رابطه بین عوامل شخصی و اجتماعی تاثیرگذار بر رفتار اخلاقی نموده‌اند. ویندسور و آشکاناسی (۱۹۹۶) با کمی تردید در این رابطه دریافتند که فرهنگ سازمانی در شرکت‌های حسابرسی بر سبک تصمیم‌گیری حساب‌رسان تاثیرگذار است، که این خود بر تصمیمات اخلاقی آنان اثرگذار خواهد بود. آنها معتقدند که فرآیندهای فرهنگ‌پذیری در شرکت‌های حسابرسی منجر به ظهور ارزش‌های متهورانه و مبتنی بر نتیجه خواهد شد که نتیجه آن تحدید ارتباط بین فرهنگ‌سازمانی و سبک‌های مختلف در تصمیم‌گیری شخصی خواهد بود. داگلاس و همکاران (۲۰۰۱) به بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی حسابرس و همچنین تاثیر ترکیبی آن دو بر چگونگی قضاوت حساب‌رسان در دوراهی‌های اخلاقی پرداختند. نتایج آنها حاکی از این است که فرهنگ اخلاقی در شرکت‌های حسابرسی رابطه غیرمستقیمی با قضاوت‌های اخلاقی دارند، به طوریکه فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌های فردی اثرگذار بوده و این ارزش‌ها نیز به نوبه خود قضاوت‌های حسابرس را متأثر از وجود خود خواهند کرد. هیچکدام از این یافته‌ها درک روشنی از وجود رابطه بین فرهنگ اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس به دست نمی‌دهند، لیکن به دلایلی مبنی بر وجود چنین رابطه‌ای اشاره دارند.

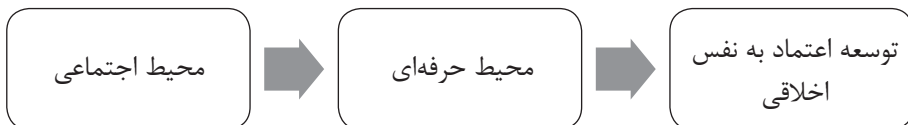
رفتار حرفه‌ای نشان دهنده مجموعه‌ای از قوانین و فضایل اخلاقی است و این قوانین اخلاقی برای وجود و تداوم حرفه ضروری هستند. لذا با توجه به اهمیت اخلاق و رفتار حرفه‌ای، و برای توانمندسازی افراد حرفه به انجام کار خود به طور کاملاً صادقانه، بی‌عیب و صحیح، سازمان دهندگان حرفه حسابرسی، قوانین، مقررات و اصول رفتار حرفه‌ای را وضع کردند. این قوانین به طور معمول شامل صداقت، راستی، وفاداری، احترام، احساس مسئولیت و نگرانی برای منافع دیگران، احتیاط، عدالت و پایبندی به قوانین و مقررات هستند (صالحی، ۱۳۹۵: ۷۷). هرچند معیارهای اصول اخلاقی معمولاً در استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای بارها و بارها

به عنوان اصول و منش حرفه‌ای مورد تاکید قرار گرفته است، اما کمتر به پیامدهای اخلاقی و اهدافی که یک حسابرس در حرفه و کارراهه شغلی به آن اعتقاد دارد، مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش‌هایی همچون آرنولد و همکاران^{۲۸} (۲۰۱۳)؛ شافر و همکاران^{۲۹} (۲۰۱۳)؛ چو و همکاران^{۳۰} (۲۰۱۴)؛ بارلاپو و همکاران^{۳۱} (۲۰۰۹)؛ جاکلینگ و همکاران^{۳۲} (۲۰۰۷)؛ براتی و همکاران (۱۳۹۶)؛ رویایی و همکاران (۱۳۹۶)؛ داودی و هوشمند (۱۳۹۷) و دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) به موضوع‌های مشابهی در زمینه‌های فلسفه اخلاقی، اخلاق مداری، اعتبار اخلاقی و ... پرداخته اند. همانطور که مشهود است موضوع توسعه اعتماد به نفس اخلاقی حسابرس موضوعی فراگیر و گسترده است و می‌تواند طیف زیادی از مفاهیم مرتبط با فلسفه‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان را در بر گیرد. لذا در این بخش گوشه‌ای از مدل‌های مرتبط با موضوع توسعه اعتماد به نفس اخلاقی ارائه می‌شود و بر مبنای آن مدل توسعه اعتماد به نفس اخلاقی واکاوی شده از مفاهیم و محتوایی پژوهش‌های مشابه استنباط می‌گردد.

مدل انعکاس اخلاق گرایی حرفه حسابرسی

این مدل توسط مارتین^{۳۳} (۲۰۰۷) ارائه شد و مبنای اخلاق گرایی به عنوان یک پیامد اجتماعی را همچون انعکاس رفتارگرایی کثرت‌گرا در محیط‌های شغلی و حرفه‌ای تعریف نمود. در واقع این محقق رسیدن به فلسفه‌های اخلاق گرایی را در حرفه حسابرسی ناشی از تعریف فرد از اهداف خود در محیط اجتماعی می‌داند. وقتی یک حسابرس از محیط اجتماعی خود مفهوم برابری و شفافیت را درک می‌کند، در رفتار حرفه‌ای، خود یک حسابرس نیز احتمالاً رفتاری عادلانه تر از خود نشان می‌دهد.

شکل (۱) مدل انعکاس اخلاق گرایی



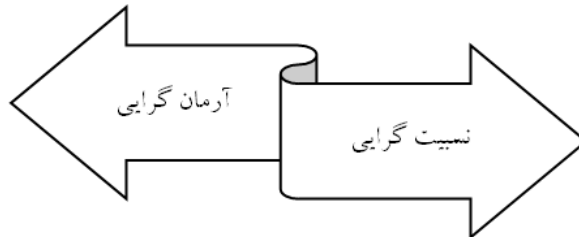
همانطور که در مدل مفهومی استخراج شده از اخلاق گرایی در حرفه حسابرسی مشهود است، محیط اجتماعی و سپس محیط حرفه‌ای عاملی برای رسیدن به توسعه اعتماد به نفس اخلاقی حسابرس در حیطه‌های حرفه‌ای می‌تواند محسوب شود و باعث گردد تا استنباط قوی تری برای حسابرس نسبت به شغل و محتوای کاریش ایجاد گردد.

مدل استدلال اخلاقی حسابرس

این مدل توسط داودی و هوشمند (۱۳۹۷) ارائه شد. در این پژوهش مفهوم استدلال اخلاقی حسابرس یک مفهوم مبتنی بر شناخت ذهنی حسابرسان از محتوای حرفه حسابرسی خود می‌باشد. این پژوهش با بررسی‌های پژوهش‌های مشابه استدلال می‌کند که حسابرسان باید در انجام کارهای حرفه‌ای مسائل مربوط به اخلاق را رعایت کنند. افزون بر این، پژوهش‌های روانشناسی نشان می‌دهد که تصمیم‌گیرندگان، اغلب در بررسی عواملی که روی کیفیت شواهد

اثر می‌گذارد، دچار سردرگمی می‌شوند.

شکل (۲) مدل استدلال اخلاقی

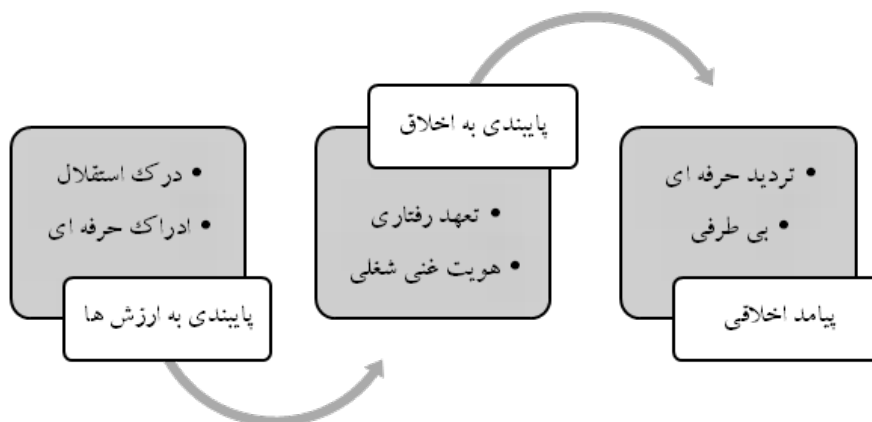


این پژوهش که یک پژوهش کوتاه بود در محتوای خود به نقش تقابلی بین آرمان گرایی در اخلاق و نسبیت گرایی در اخلاق پرداخت و مشخص نمود، حسابرسان برای رسیدن به استدلال در حسابرسی در بین این معیار قرار می‌گیرند و بسته به رویکردهای فردی و رفتاری افراد ممکن است میزان استدلال‌ها برای افراد متفاوت باشد. اما چیزی که بیشتر باید مورد توجه قرار گیرد موضوع فهم اخلاقی حسابرسان و شناخت نسبت به آن در محیط حرفه‌ای خود می‌باشد.

مدل پیامدهای همسویی رفتار با گرایش‌های روانشناختی

این پژوهش توسط آگرین و همکاران^{۳۴} (۲۰۱۴) با هدف شناسایی تقلب در صورت‌های مالی به واسطه وجود همسویی رفتار حسابرس با گرایش‌های روانشناختی انجام گرفت که در این بخش ابعاد مدل همسویی رفتاری و گرایش‌های روانشناختی مورد بررسی قرار می‌گیرد. آگرین و همکاران با استفاده از تحلیل فراترکیب ابتدا بیش از ۶۶ مقاله مشابه را بررسی و با روش‌های مختلفی تلاش نمود تا معیارهایی که بیشترین تاثیرگذاری را دارند شناسایی نماید. این محقق مدل زیر را در این رابطه ارائه دادند:

شکل (۳) همسویی رفتار با گرایش‌های روانشناختی



این مدل مبتنی بر دو عامل ارزش مداری و اخلاق مداری است که باعث می‌گردد حسابرس در جریان حرفه‌ای کار خود، فلسفه بهتری از محتوای شغلی خود همچون استقلال، ادراک حرفه‌ای را در راستای تعهد و هویت شغلی خود تجربه نماید و در نهایت هم راستا با استانداردهای حسابرسی به تردید و بی‌طرفی به عنوان معیارهای تخصصی اخلاقی نزدیک شود.

پیشینه تجربی

اردیلا و همکاران^{۳۵} (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی استقلال حسابرس، اخلاق حسابرس، تجربه حسابرس، و مراقبت حرفه‌ای مناسب در مورد کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که استقلال حسابرس تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد، اخلاق حسابرس تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد، تجربه حسابرس تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد و مراقبت حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. انتظار می‌رود این تحقیق مرجعی در تصمیم‌گیری حسابرسان بر اساس ملاحظات حسابرسی در اختیار حسابرس برای بهبود کیفیت حسابرسی، به ویژه از تجربه و مراقبت حرفه‌ای حسابرس باشد.

محمود و همکاران^{۳۶} (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای و اجرای هوش هیجانی بر عملکرد حسابرس پرداختند. متغیر هوش هیجانی بر عملکرد حسابرس تأثیر مثبت می‌گذارد. به طوری که محققان آینده می‌توانند علاوه بر اخلاق حرفه‌ای و هوش هیجانی متغیرهای دیگری را بر عملکرد حسابرس اضافه کنند یا به آنها پاسخ دهند تا تحقیقات بهتری را محقق کنند.

زوریه^{۳۷} (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی و انگیزه حسابرس بر کیفیت حسابرسی در حسابداری عمومی پرداخت. جامعه آماری این پژوهش حسابرسانی هستند که در شرکت حسابداری دولتی شهر مدان کار می‌کنند. نمونه‌گیری در این پژوهش از روش نمونه‌گیری اشباع استفاده شد. تکنیک‌های گردآوری داده‌ها در این پژوهش توزیع پرسشنامه بین پاسخ‌دهندگان تحقیق بوده و تکنیک تحلیل داده‌ها در این پژوهش استفاده از تحلیل رگرسیون خطی چندگانه بوده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که اخلاق حسابرس، حق‌الزحمه حسابرسی و انگیزه حسابرس به‌طور هم‌زمان بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارند.

لاتان و همکاران^{۳۸} (۲۰۲۱) تحقیقی با عنوان بررسی رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای با افشای اسرار؛ نقش میانجی اخلاق ادراک شده را انجام داده‌اند. نتایج نشان داد که احساسات در رابطه بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای نقش میانجی دارد. همچنین احساسات و اخلاق ادراک شده می‌تواند رابطه بین قضاوت حرفه‌ای و قصد افشای اسرار را بهبود ببخشد. یافته‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی نسبت به حسابرسان خارجی، افشای اسرار بیشتری داشته‌اند و گزارش اشتباهات داخلی بصورت ناشناس، روش ترجیحی حسابداران حرفه‌ای برای افشای اسرار می‌باشد.

منصور و همکاران^{۳۹} (۲۰۲۰) در پژوهشی نقش تعهد حرفه‌ای و تعهد استقلال را در افشاء موارد

غیر اخلاقی توسط حسابرسان را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج ارائه شده نشان داد، تعهد حرفه‌ای و تعهد استقلال تاثیر مثبتی بر قصد افشاگری داشتند و همچنین عوامل حرفه‌ای می‌تواند قصد حسابرسان را برای افشاگری افزایش دهد.

درواز و همکاران^{۴۰} (۲۰۲۰) در مطالعه به بررسی مدیریت رفتار اخلاقی در حسابرسان پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد، می‌توان از استانداردهای آزمون اخلاقی و معیارهای اثربخشی منطبق بر ارزش‌های اخلاقی، برای ارزیابی رفتار اخلاقی حسابرسان استفاده کرد.

در رابطه با پژوهش‌های تجربی مشابه باید بیان نمود، پژوهش‌هایی با رویکرد مشابه این پژوهش انجام نشده است و در این بخش تلاش می‌شود تا پژوهش‌های تا حدی از نظر مفهومی مشابه مورد بررسی قرار گیرد.

کنس، امرسون و بوستر^{۴۱} (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تاثیر کیفیت اظهارنظر حسابرس تحت استرس حرفه‌ای حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش ۲۹۳ نفر از حسابرسان آمریکا مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج نشان داد، معیارهای مربوط به استرس شغلی همچون فشردگی بودجه زمانی، فرا انتظاری و حجم کار بر کیفیت اظهارنظر حسابرس تاثیر منفی و معناداری دارد. اسپینوساپیک و بارانیکائو^{۴۲} (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان مطالعه اکتشافی در باب معماهای اخلاقی و تعارض‌های حرفه حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش که از طریق تحلیل داده بنیاد انجام گرفت تعداد ۱۸ نفر از متخصصان حسابرسی حضور داشتند که براساس مصاحبه و کدگذاری سه مرحله‌ای، ۴ مولفه اصلی وظیفه‌گرایی، مسئولیت‌پذیری، تعامل اجتماعی و کیفیت بررسی‌های حسابرسی به عنوان مهمترین ابعاد کاهش تعارض‌های حرفه‌ای در حسابرسی و حل معماهای حسابرسی تعیین گردید. در واقع نتایج بیان نمود، حسابرسان به واسطه ادراک‌های حرفه‌ای خود که براساس ۴ اصل یاد شده می‌توانند تقویت شوند، می‌بایست در کاهش ابهام‌های ارتباطی و تعاملی بین حسابرسان با صاحبکاران در کنار استانداردهای حسابرسی همچون الزامات دوره تصدی، کوشا باشند تا از این طریق وجه اجتماعی و حرفه‌ای حسابرسی را در سطح جامعه مخدوش نکنند.

هالت‌پرگ و همکاران^{۴۳} (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان ویژگی‌های فردی، شرایط محیطی و ویژگی‌های اخلاقی حسابرس با هدف شناخت شناسی اجتماعی در حرفه حسابرسی انجام دادند. در این پژوهش محققان از پرسشنامه به عنوان ابزار جمع‌آوری داده استفاده نمودند و تعداد ۱۲۵ حسابرس کشور لیتوانی به عنوان اعضای جامعه هدف انتخاب شدند. نتایج نشان داد، بین ویژگی‌های فردی و شرایط محیطی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد و شناخت اجتماعی که با الهام از موضوع هویت اجتماعی سنجش شده بود، ارتباط قوی‌تری بین شرایط محیطی و ویژگی‌های فردی با اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی ایجاد می‌نماید.

امان و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان و تاخیر در گزارش حسابرسی پرداختند.

جامعه آماری تحقیق، کلیه حسابرسان و اعضای جامعه حسابداران رسمی و حسابرسان سازمان حسابرسی در سطح کشور بودند که بر این اساس، نمونه‌ای مشتمل بر ۳۸۴ نفر بررسی شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق نیز از آزمون‌های علی و مدل معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج بدست آمده از تحقیق نشان داد ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر تاخیر در گزارش حسابرس تاثیر مثبت و معنی‌داری دارند.

باقرآبادی و نیکومرام (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و تجاری سازی حرفه حسابرسی پرداختند. سنجش متغیرهای پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه‌های استاندارد صورت گرفته و برای تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از آزمون رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که هویت اخلاقی رابطه مثبت و معنی‌دار و هم چنین اعتماد اجتماعی رابطه منفی معنی‌داری با تجاری سازی حرفه حسابرسی دارد. سایر نتایج پژوهش هم حاکی از آن است که جنسیت حسابرس تاثیر منفی و معنی‌داری بر متغیر وابسته تجاری سازی حرفه حسابرسی دارد.

یاری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی خرید اظهار نظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که میان معاملات با اشخاص وابسته و خرید اظهار نظر حسابرس رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. همچنین، میان معاملات با اشخاص وابسته غیرعملیاتی و خرید اظهار نظر حسابرس رابطه مستقیم و معناداری مشاهده شد. این در حالی است که میان معاملات با اشخاص وابسته عملیاتی و خرید اظهار نظر حسابرس رابطه معناداری یافت نشد.

دلبری راغب و اسماعیل زاده (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تاکید بر رفع نیازهای ذینفعان پرداختند. یافته پژوهش "مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان" است. این مدل چند وجهی شامل چهار جزء مشترک و طبقه‌بندی سه‌گانه ذینفعان (حاوی یازده جزء) می‌باشد. اجزای مدل پژوهش دارای رابطه تعاملی با یکدیگر هستند. این رابطه وضعیتی را ایجاد می‌کند که هر جزء مدل، در شرایط اثرگذاری و اثرپذیری نسبت به دیگر جزء قرار می‌گیرد. این مدل ضمن تصدیق تئوری اخلاقی حسابرسی، دیدگاه و تصویر ذهنی مصاحبه‌شوندگان پژوهش از کیفیت حسابرسی مستقل با تأکید بر رفع نیازهای ذینفعان را نشان می‌دهد. اجرای مدل پژوهش و یا استفاده از اجزای آن، علاوه بر کمک به ذینفعان در خصوص کیفیت حسابرسی، منجر به افزایش اعتماد عمومی جامعه به اطلاعات مالی خواهد شد.

علی‌زاده‌گان و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تاثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای پرداختند. بر اساس یافته‌های پژوهش، حسابرسان با شناسایی و رفع محدودیت‌های ناشی از عوامل منجر به شکل‌گیری تقلب با توجه به نقش اثرگذار تجربه شغلی و تیپ شخصیتی با تأکید بر تردید حرفه‌ای، توانایی کشف تقلب را افزایش داده به‌نوعی که هر چه حسابرسان

در هنگام حسابرسی شک و تردید حرفه‌ای بیشتری نشان دهند، تمایل آن‌ها برای جستجوی اطلاعات در خصوص علائم تقلب بیشتر و از این رو توانایی کشف تقلب آن‌ها بالاتر است.

رمضانی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی نقش فرهنگ اسلامی و تجربه حسابرس در رابطه بین انصاف متقابل و کیفیت حسابرسی در شرایط محیطی ایران پرداختند. با روش معادلات ساختاری، شاخص‌های برازش مدل پژوهش در وضعیت مطلوب قرار داشتند. نتایج نشان داد انصاف متقابل بر کیفیت حسابرسی تأثیر مستقیم دارد. همچنین تعامل فرهنگ اسلامی و تجربه حسابرس رابطه بین انصاف متقابل بر کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. رواج تعهد به اجرای انصاف متقابل، پایبندی به اجرا را تقویت می‌کند. پایبندی به اجرا، در پررنگ سازی اجرای آیین رفتار حرفه‌ای نقش داشته و در نهایت کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. پیشنهاد می‌شود متغیرهای پژوهش به عنوان محور عمده‌ای در پیش بینی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شوند. این یافته‌ها می‌تواند برای سرمایه‌گذاران، مؤسسات حسابرسی و سیاستگذاران بورس مفید باشد.

زمانی و مهدوی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر سبک‌های رهبری ملاحظات و ساختار و رده سازمانی بر تعهد حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین سبک رهبری ملاحظات، سبک رهبری ساختار و رده سازمانی با تعهد حرفه‌ای حسابرسان رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد.

بیگ پناه و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر وضعیت سرمایه‌ی انسانی مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. جامعه‌ی آماری پژوهش متشکل از کارکنان فعال در مؤسسات حسابرسی است. نمونه‌ی آماری پژوهش نیز با لحاظ برخی معیارها و به روش در دسترس انتخاب شد (تعداد ۳۸۴ نفر). به منظور بررسی وضعیت سرمایه‌ی انسانی چهار شاخص ویژگی‌های فنی و اخلاقی، رویه‌های استخدام و به کارگیری، آموزش و رویه‌های ارتقا و پاداش کارکنان مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد شاخص‌های رویه‌ی آموزش و رویه‌ی ارتقا و پاداش با کیفیت حسابرسی مرتبط است و اهرم کارکنان مناسب موجب ارائه‌ی کیفیت بالای حسابرسی به صاحبکاران می‌شود. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که رویه‌ی آموزش و ارتقا و پاداش کارکنان بر کیفیت حسابرسی مؤثر بوده و اهرم کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی کیفیت بالای حسابرسی را در پی دارد. همچنین تأثیر معناداری در بررسی شاخصه‌ی ویژگی‌های فنی و اخلاقی، رویه‌ی استخدام و به کارگیری کارکنان و قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مشاهده نگردید.

ستاره و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی رابطه‌ی میان هویت حرفه‌ای و بی‌طرفی حسابرسی: آزمون نظریه‌ی هویت اجتماعی پرداختند. نمونه‌ی آماری پژوهش حاضر، شامل ۲۱۸ نفر از حسابرسان شاغل در حرفه‌ی حسابرسی است که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده، انتخاب شده‌اند. برای آزمون فرضیه‌ها، از رگرسیون چند متغیره، استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد هویت حرفه‌ای، رابطه‌ای معنی دار و مثبت با بی‌طرفی

حسابرس دارد. همچنین، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد با افزایش رتبه‌ی شغلی حسابرس، بی‌طرفی نیز، کاهش می‌یابد. در نهایت، شواهد بر این نکته تأکید دارد که برای توسعه‌ی اخلاق حرفه‌ای، ابتدا باید هویت حرفه‌ای رشته‌ی حسابرسی در جامعه، شکل گیرد تا اخلاق حرفه‌ای توسعه پیدا کند. این مهم، با تشکیل جوامع حرفه‌ای و رقابت در میان مؤسسات حسابرسی، امکان‌پذیر است.

اکبری و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر ارتباطات موثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حسابرسان پرداختند. برای این منظور نظرات ۱۶۰ نفر (شامل مدیر فنی، سرپرست ارشد و سرپرست) طی فرآیند اجرای پژوهش، با استفاده از ابزار پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در پایان نتایج حاصل از تحلیل صورت گرفته با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری و نرم‌افزار اسمارت پی ال اس حاکی از آن بود که تأخیر رضایت شغلی بر روی فساد و مشارکت بر روی انحراف کاری مورد تأیید قرار نگرفت، سایر نتایج پژوهش نشان دهنده تأیید تأخیر متغیرها بر روی یکدیگر بوده است.

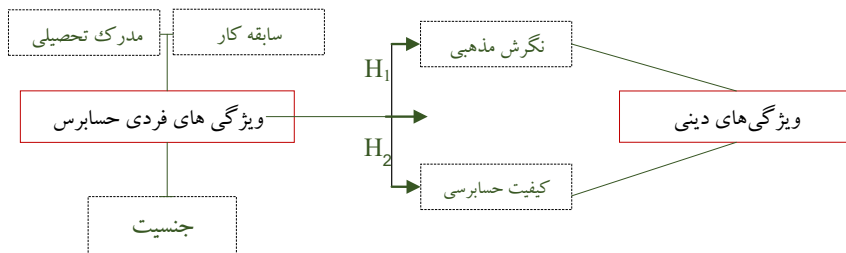
شایسته شجاعی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر معیارهای رفتار اخلاقی (شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان پرداختند. نتایج نشان می‌دهد، تمام متغیرهای زیر مجموعه محیط اخلاقی (شامل محیط ابزاری، محیط دلخواه، محیط مستقل، محیط ضوابط، محیط کارایی محور و محیط قانون و مقررات) بر عملکرد حسابرس تاثیر مثبت و معناداری دارد، اما از متغیرهای زیر مجموعه ایدئولوژی اخلاقی، ایده‌آل گرایی بر عملکرد حسابرسان تاثیر مثبت و معنی‌داری داشته و نسبی گرایی بر عملکرد حسابرسان دارای تاثیر منفی و معنادار است. همچنین نتایج نشان می‌دهد، متغیرهای اصلی پژوهش شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر عملکرد شغلی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارند.

درخشان مهر و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به تحلیل روابط مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج نشان‌دهنده توان پیش‌بینی عملکرد حسابرسان مستقل از طریق مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی می‌باشد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و عملکرد حسابرسان مستقل، از طریق رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی، میانجی‌گری می‌شود.

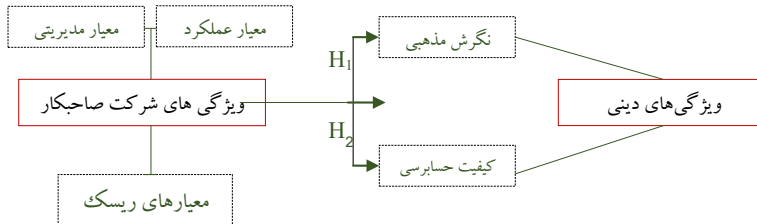
مدل مفهومی پژوهش

بر اساس تشریح ابزار جمع‌آوری داده‌ها و با استفاده از پرسشنامه‌های شینده و همکاران (۲۰۱۳) و گرلد و گاوآنگاه^{۴۴} (۲۰۱۵) مدل اقتباسی زیر برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده می‌شود.

شکل (۴) چارچوب مفهومی پژوهش بر اساس ویژگی‌های فردی حسابرس



شکل (۴) چارچوب مفهومی پژوهش بر اساس ویژگی‌های شرکت صاحبکار



براساس مدل‌های مفهومی فوق فرضیه‌های پژوهش عبارتند از:

۱. ویژگی‌های فردی حسابرس بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی نقش تعدیل‌گر دارد.
۲. ویژگی‌های شرکت صاحبکار بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی نقش تعدیل‌گر دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر نوع و ماهیت مسأله و اهداف تحقیق، کاربردی می‌باشد. این پژوهش باتوجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی - همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر، داده‌های موردنیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند. بر این اساس، از یک پرسشنامه استفاده گردید چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی موثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (هایر، بلک، بابین و اندرسون^{۴۵}، ۲۰۲۰؛ پوداسکوف، مکینزی، اسکات و لی^{۴۶}، ۲۰۱۳). همچنین برای جمع‌آوری مبانی تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه مبانی نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد و در دوره زمانی ۶ ماه اول ۱۴۰۱ بین جامعه هدف توزیع شد. ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسشنامه بود. بر این اساس از پرسشنامه‌های استاندارد شیند و همکاران (۲۰۱۳) و گرلد و گاوآنگاه (۲۰۱۵) استفاده شده است. سوالات هر دو پرسشنامه از طریق مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت از کاملاً موافقم، تا کاملاً مخالفم ترتیب داده شده

بود. تا حد امکان، ابزارهای استفاده شده (پرسشنامه‌ها) در این پژوهش از سنجه‌های معتبری است که در تحقیقات قبلی روایی و پایایی آن مورد تایید قرار گرفته است. نمرات بیشتر نشان‌دهنده میزان بالای هر کدام از متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش می‌باشد. همچنین محقق تعهد اخلاقی به مشارکت‌کنندگان داد که در حفظ و انتشار اطلاعات مباحث اخلاقی و محرمانه بودن رعایت شود. همچنین در زمان توزیع پرسشنامه‌ها ضمن توضیح درباره ماهیت پژوهش از آن‌ها خواسته شد آزادانه پاسخ‌های مورد نظر خود را انتخاب نمایند چرا که الزاما هیچ گزینه درست یا غلطی وجود ندارد. نکته قابل توجه این است که تمامی داده‌ها از یک منبع و در یک بازه زمانی گردآوری شده‌اند (هر شرکت‌کننده تمامی پرسشنامه‌های پیش‌بینی‌کننده و معیاری را در یک زمان کامل می‌کند). در ادامه نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود:

اثر کامیابی فراخود

در این پژوهش از پرسشنامه شینده و همکاران (۲۰۱۳) که شامل ۱۲ سوال مبتنی بر مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۴ بعد ادراک حسابرسان، توانمندی حسابرسان، شناخت حسابرسان و کارآمدی حسابرسان می‌باشد که روایی آن توسط متخصصان (خبرگان حرفه حسابرسی و حسابرسان مستقل) مورد تایید قرار گرفته است. در این پرسشنامه سوالاتی از قبیل این موضوع ارائه شده است که آیا پنداشتها و برداشتهای مثبت از حرفه حسابرسی باعث تقویت ادراک حسابرسی می‌شود؟، یا شناخت حسابرسی از محتوای حرفه‌ای شغل خود باعث افزایش کارآمدی حسابرسی می‌شود؟ در واقع محتوای سوالات مبتنی بر این موضوع است که تا چه اندازه انتظارات مربوط به ادراک حسابرسان، توانمندی‌های حسابرسان، شناخت حسابرسان و کارآمدی حسابرسان در برابر مشتریان (صاحبکاران) باعث می‌شود، رفتارهای مورد انتظاری در جهت بررسی با کیفیت تر بررسی‌های صورت‌های مالی از خود نشان دهند. همچنین پایایی این پرسشنامه بر اساس ضریب آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت و توسط پژوهش جولین (۲۰۱۴) حدود ۰/۸۲ برآورده شده بود، مجدداً به دلیل تعدیل محتوای سوال‌ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با ۰/۷۸ محاسبه شد.

ارزش‌های اخلاقی

در این پژوهش به منظور سنجش ارزش‌های اخلاقی از پرسشنامه گرلد و گاوآنگاه^{۴۷} (۲۰۱۵) که شامل ۱۰ سوال مبتنی بر مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد، استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۲ بعد فضیلت اخلاقی و وظیفه‌شناسی می‌باشد که رویکردهای حرفه‌ای در اخلاق‌گرایی حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد. در این پرسشنامه سوالاتی از قبیل این موضوع مطرح شده است که آیا وجود معنویات در شما باعث تمرکز بیشتر در قضاوت‌های حسابرسی می‌شود؟، یا وجود ارزش‌های نهادینه شده فرهنگی باعث ارتقای سطح کارکردهای تخصصی در شما می‌شود؟ در واقع محتوای این سوالات مبتنی بر بررسی رویکردهای وظیفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی‌گرایی براساس فضیلت‌های رفتاری به منظور حفظ یا توسعه‌ی ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی می‌باشد. همچنین پایایی این پرسشنامه براساس ضریب آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت و

توسط پژوهش باراینکثوا و اسپینوساپیک^{۴۸} (۲۰۱۸) حدود ۰/۷۵ برآورده شده بود، مجدداً به دلیل تعدیل محتوای سوال‌ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با ۰/۷۷ محاسبه شد.

جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی در سال ۱۴۰۱ می‌باشد. باتوجه به اینکه جامعه آماری در این پژوهش نامحدود است، لذا برای تعیین حجم نمونه از رابطه زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot \sigma^2}{e^2} = \frac{1/96^2 * 0/683^2}{0/1^2} = 179$$

در رابطه فوق:

n: بیانگر حجم نمونه؛ $Z_{\alpha/2}$ = مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶؛ σ^2 : بیانگر واریانس جامعه است که به دلیل این که مشخص نیست، با استفاده از پیش آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه ۳۰ تایی بدست آمده است؛ e : دقت مورد نظر در پژوهش است که معمولاً معادل ۰/۱ در نظر گرفته می‌شود (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶). باتوجه به رابطه فوق، حجم نمونه ۱۷۹ نفر بدست آمد. از آنجا که ضریب برگشت پرسشنامه‌های توزیع شده مشخص نمی‌باشد، جهت افزایش اعتبار تحقیق و دریافت حداقل ۱۷۹ پرسشنامه طبق محاسبات مربوط به حجم نمونه، تعداد ۲۵۰ پرسشنامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع گردید و در نهایت، تعداد ۱۹۲ پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت. تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های گردآوری شده نیز با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS صورت گرفته است. مراحل انجام مدل‌سازی معادلات ساختاری بدین ترتیب است که ابتدا به بررسی برازش مدل (شامل برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش مدل کلی) و سپس به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

۴- یافته‌های پژوهش

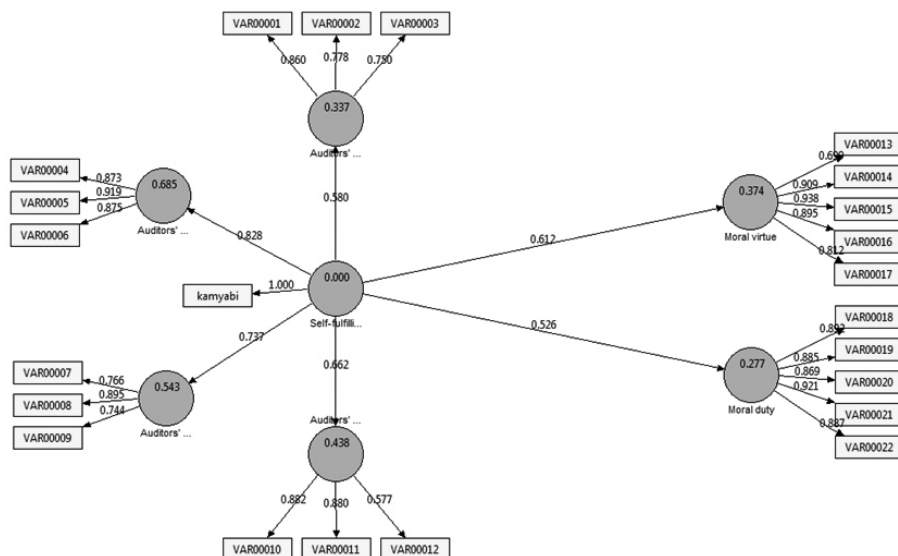
در این بخش به منظور آزمون‌های آماری و برازش مدل از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده می‌شود. براین اساس ابتدا به منظور سنجش پایایی پرسشنامه‌ها از روش آلفای کرونباخ که نوعی همسانی درونی می‌باشد، استفاده شده است. به طور معمول دامنه ضریب قابلیت آلفای کرونباخ از صفر به معنای عدم ارتباط مثبت تا یک به معنای ارتباط کامل قرار می‌گیرد و هرچقدر عدد به دست آمده به یک نزدیک‌تر باشد، قابلیت اعتماد پرسشنامه بیشتر می‌شود (کرونباخ، ۱۹۵۱). همانطور که در جدول (۱)، نشان داده شده است، میزان آلفای بالای ۰/۷ برای هر پرسشنامه، دلالت بر پایایی مناسب هر سه پرسشنامه استفاده شده در این پژوهش دارد.

جدول (۱) سنجش پایایی پرسشنامه

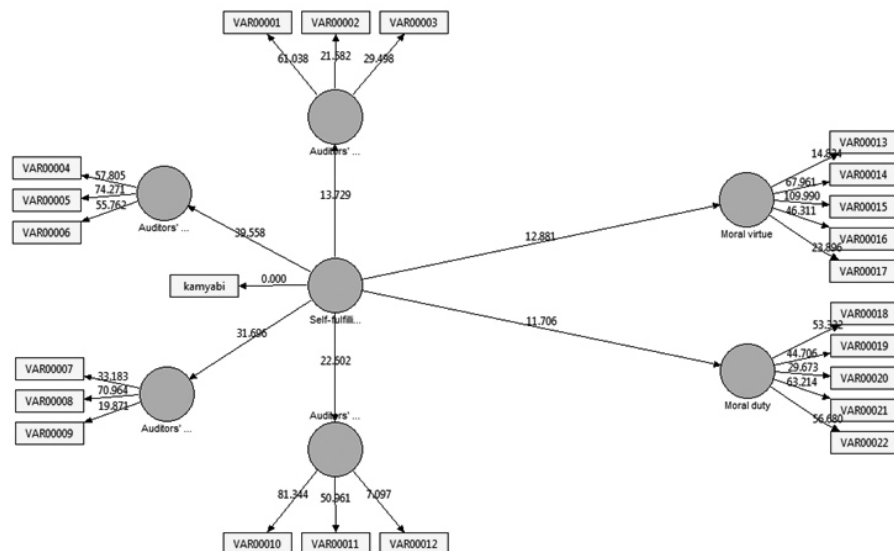
متغیرهای مکنون	آلفای کرونباخ ()
سابقه کار	۰/۷۹
مدرک تحصیلی	۰/۷۵
جنسیت	۰/۷۳
معیار عملکرد	۰/۹۲
معیار مدیریتی	۰/۸۷
معیارهای ریسک	۰/۹۸
ویژگی‌های فردی حسابرِس	۰/۸۵
ویژگی‌های شرکت صاحبکار	۰/۸۲

آزمون مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

برای تحلیل داده‌های پژوهش از روش مدل سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و Smart-Pls استفاده شد. نرم افزارهایی که از مدل سازی معادلات ساختاری بر پایه این روش آماری استفاده می کنند، نسبت به وجود شرایطی مانند هم خطی متغیرهای مستقل، نرمال نبودن داده‌ها و کوچک بودن نمونه سازگار هستند (هانلین و کاپلان^{۴۹}، ۲۰۰۴). خروجی نرم افزار، بعد از آزمون مدل مفهومی پژوهش در شکل ۵ و ۶ نشان داده شده است. در زیر نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل ارائه شده است.



شکل (۵). مدل مفهومی پژوهش در حالت استاندارد



شکل (۶). مدل مفهومی پژوهش همراه با ضرایب معناداری (T-values)

مدل‌های معادلات ساختاری به طور معمول ترکیبی از مدل‌های اندازه‌گیری (نشان‌دهنده زیر مولفه‌های متغیرهای مکنون) و مدل‌های ساختاری (نشان‌دهنده روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته) هستند.

بررسی آزمون مدل اندازه‌گیری

برای سنجش برازش مدل اندازه‌گیری از پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. برای بررسی اعتبار سازه‌ها، (فرنل و لارکر^{۵۰}، ۱۹۸۱)، سه ملاک معرفی کردند که شامل اعتبار هر یک از گویه‌ها، پایایی ترکیبی (CR) هر یک از سازه‌ها و متوسط واریانس استخراج شده (AVE) می‌باشند. مقادیر بیشتر از ۰/۴ برای ضرایب بارهای عاملی، بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج شده (AVE) و بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (CR) بیانگر برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری اند و اینکه از نظر پایایی و روایی همگرا هستند (هالاند^{۵۱}، ۱۹۹۹). نتایج این شاخص‌ها در جدول ۳ آمده است.

جدول (۲) آمار توصیفی و نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی (CFA)

متغیر مکنون	متغیرهای آشکار	میانگین	انحراف معیار	بارعاملی (FL)	AVE	C. R
سابقه کار	۱	۳،۲۴	۰،۷۲	۰،۸۲	۰،۶۲	۰،۸۲
	۲			۰،۷۹		
	۳			۰،۷۶		
مدرک تحصیلی	۴	۳،۸۱	۱،۰۳	۰،۸۱	۰،۷۹	۰،۹۲
	۵			۰،۹۱		
	۶			۰،۹۵		
جنسیت	۷	۴،۳۹	۰،۸۱	۰،۷۴	۰،۶۵	۰،۸۵
	۸			۰،۹۲		
	۹			۰،۷۲		
معیار عملکرد	۱۰	۴،۲۴	۰،۷۹	۰،۸۹	۰،۶۳	۰،۸۲
	۱۱			۰،۸۸		
	۱۲			۰،۵۸		
معیار مدیریتی	۱۳	۳،۸۲	۰،۷۱	۰،۷۲	۰،۷۳	۰،۹۲
	۱۴			۰،۹۱		
	۱۵			۰،۹۱		
	۱۶			۰،۸۶		
	۱۷			۰،۸۱		
معیارهای ریسک	۱۸	۴،۰۱	۰،۷۹	۰،۹۱	۰،۷۹	۰،۹۵
	۱۹			۰،۹۳		
	۲۰			۰،۸۷		
	۲۱			۰،۸۶		
	۲۲			۰،۸۳		
ویژگی‌های فردی حسابرس	۲۳	۴،۰۸	۰،۷۶	۰،۷۶	۰،۷۲	۰،۹۱
	۲۴			۰،۸۲		
	۲۵			۰،۹۱		
	۲۶			۰،۷۳		
	۲۷			۰،۸۵		
اثر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار	ویژگی‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار	۳،۹۶	۰،۵۳	۱،۰۰	۱،۰۰	۱،۰۰

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تأییدی که نتایج حاصل از آن در جدول (۲)، نشان داده شد، مشخص شد که تمامی گویه‌ها دارای بارعاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج شده بالای ۰/۷ و پایایی مرکب بالای ۰/۵ می‌باشند که نشان از مناسب بودن این معیار و پایایی

مناسب مدل‌های اندازه‌گیری دارد.

روایی واگرایی قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری با شاخص‌هایش دارد. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می‌کنند. روایی واگرایی وقتی در سطح قابل قبولی است که AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی میزان بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). بررسی این امر توسط ماتریسی صورت می‌گیرد که خانه‌های این ماتریس حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها و جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. براساس نتایج همبستگی‌ها و جذر AVE که روی قطر جدول (۳) قرار داده شد، می‌توان روایی واگرایی مدل را در سطح سازه از نظر معیار فورنل - لارکر نتیجه گرفت.

جدول (۳) همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر AVE

اثر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار	ویژگی‌های شرکتی صاحبکار	ویژگی‌های فردی حسابرس	معیارهای ریسک	معیار مدیریتی	معیار عملکرد	جنسیت	مدرک تحصیلی	سابقه کار	
								سابقه کار	
							۰٫۸۰	۰٫۲۰	مدرک تحصیلی
						۰٫۷۹	۰٫۲۶	۰٫۳۴	جنسیت
					۰٫۸۹	۰٫۴۰	۰٫۵۷	۰٫۲۳	معیار عملکرد
				۰٫۸۹	۰٫۳۲	۰٫۳۰	۰٫۳۱	۰٫۶۲	معیار مدیریتی
			۰٫۸۵	۰٫۴۶	۰٫۵۳	۰٫۳۷	۰٫۳۹	۰٫۴۴	معیارهای ریسک
		۰٫۸۷	۰٫۴۸	۰٫۴۹	۰٫۴۹	۰٫۳۴	۰٫۳۷	۰٫۴۸	ویژگی‌های فردی حسابرس
	۰٫۸۴	۰٫۷۱	۰٫۶۱	۰٫۵۳	۰٫۸۵	۰٫۶۷	۰٫۷۴	۰٫۵۸	ویژگی‌های شرکتی صاحبکار
۱٫۰۰	۰٫۸۲	۰٫۶۹	۰٫۶۲	۰٫۵۲	۰٫۷۹	۰٫۶۷	۰٫۸۱	۰٫۵۹	اثر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار

ارزیابی مدل ساختاری

پس از سنجش روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری از طریق روابط بین متغیرهای مکنون ارزیابی شد. در پژوهش حاضر از دو معیار ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)، استفاده شده است.

ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2):

(R^2) معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد. مطابق با شکل (۲) مقدار (R^2) برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که می‌توان مناسب

بودن برازش مدل ساختاری را تأیید نمود. درضمن، به منظور بررسی قدرت پیش‌بینی مدل از معیاری با عنوان (Q^2) استفاده شد. با توجه به نتایج این معیار در جدول (۴) می‌توان نتیجه گرفت که مدل، قدرت پیش‌بینی «قوی» دارد.

جدول (۴) مقادیر ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)

معیارها	R^2	Q^2
سابقه کار	۰,۳۸	۰,۱۶
مدرک تحصیلی	۰,۵۷	۰,۲۶
جنسیت	۰,۴۲	۰,۲۶
معیار عملکرد	۰,۷۱	۰,۵۷
معیار مدیریتی	۰,۲۹	۰,۲۱
معیارهای ریسک	۰,۳۷	۰,۲۱
ویژگی‌های فردی حسابرس	۰,۴۲	۰,۲۵
ویژگی‌های شرکتی صاحبکار	۰,۴۵	۰,۲۴

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان FOG^{52} استفاده شد، که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول ۱ محاسبه می‌گردد:

$$OF = \sqrt{\text{Communalities}} \times \overline{R^2}$$

$Communalities$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش به دست می‌آید.

جدول (۵) نتایج برازش مدل کلی متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	Communality	R^2	Communality	$\overline{R^2}$	GOF
سابقه کار	۰,۶۴	۰,۳۸			
مدرک تحصیلی	۰,۶۵	۰,۵۷	۰/۷۵	۰,۴۹	۰,۵۷
جنسیت	۰,۶۳	۰,۴۲			
معیار عملکرد	۰,۷۹	۰,۷۱			
معیار مدیریتی	۰,۷۹	۰,۲۹			
معیارهای ریسک	۰,۷۳	۰,۳۷			
ویژگی‌های فردی حسابرس	۰,۷۱	۰,۴۲			
ویژگی‌های شرکتی صاحبکار	۰,۸۱				
اثر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار	۱,۰۰				

با توجه به اینکه معیار GOF مقدار ۰/۵۷ به دست آمده است، برازش کلی مدل در حد «قوی» تایید می‌شود.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل‌ها، فرضیه‌های پژوهش، بررسی و آزمون شد. در ادامه، نتایج ضرایب معناداری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هر یک از فرضیه‌ها و نتایج حاصل از بررسی فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول (۶) آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	ضریب مسیر (β)	(T-Value)	نتیجه آزمون
H ₁	ویژگی‌های فردی حسابرس بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی نقش تعدیل‌گر دارد.	۰/۶۱	۱۲/۹۱	تایید
H ₂	ویژگی‌های شرکت صاحبکار بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی نقش تعدیل‌گر دارد.	۰/۶۶	۱۲/۸۷	تایید

ضرایب معناداری متغیرها در شکل ۳ و جدول ۶ بیان شده است. با توجه به این که ضرایب معناداری متغیرها بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می‌باشد فرضیه‌ها تایید می‌شوند.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

بر اساس تحقیقات انجام شده و مصاحبه با خبرگان حرفه حسابرسی و حسابرسان مستقل شاغل در حرفه ملاحظه می‌شود با پیچیده‌تر شدن محیط کار، سطح یادگیری و انتظارات از افراد، کار همچون شمشیری دو لبه‌ای است که در صورت مثبت بودن انتظارات، فرد انگیزه‌های شغلی بیشتر را تجربه می‌کند اما در صورت منفی بودن فرد دچار سرخوردگی‌های شغلی خواهد شد که عملکردهای فردی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. در حقیقت بدان مفهوم می‌باشد که در صورت وجود انتظارات منفی هر چقدر افراد متعهدتر باشند، عملکرد حرفه‌ای کاهش می‌یابد. زیرا عرف جامعه و انتظاری که از افراد حرفه‌ای وجود دارد این است که متعهدتر عمل کنند، که این نتیجه با تئوری‌های موجود در این حوزه همخوانی دارد؛ زیرا امروزه اندیشمندان حوزه حسابداری و مدیریت با درنظر گرفتن تغییرات پیوسته‌ای که سازمان‌ها یا شرکت‌ها با آن روبرو هستند، به این نتیجه رسیده‌اند که مهمترین عامل کسب مزیت رقابتی در شغل حسابرسی، منابع انسانی می‌باشد. تعهد نوعی دیدگاه درباره وفاداری افراد به سازمان یا شرکت و فرآیند مستمری می‌باشد که از طریق آن حسابرسان علاقه خود را به موفقیت و کارایی نشان می‌دهند. به علاوه تعهد حسابرسان می‌تواند احساس رضایت، تعلق، وابستگی و دلبستگی آن‌ها به سازمان یا شرکت،

عملکرد شغلی مطلوب‌تر، کاهش خروج حسابرسان از سازمان یا شرکت، رفتار اجتماعی فعال، عدم غیبت از کار، نوع دوستی و کمک به همکاران و کاهش استرس شغلی و نیز موفقیت‌های مالی و افزایش اثربخشی و بهره‌وری سازمان را در پی داشته باشد. (دنیس و همکاران^{۵۳}، ۲۰۱۳). هدف این پژوهش بررسی تاثیر مولفه‌های شخصیتی حسابرس و صاحبکار بر توسعه نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی می‌باشد. براساس نتایج آزمون آماری فرضیه اول پژوهش مشخص گردید، ویژگی‌های فردی حسابرس بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی نقش تعدیل گر دارد. در واقع ویژگی‌های شخصیتی حسابرس نوعی ادراک به وجود آمده از انتظارات جامعه می‌باشد که عملکردهای اخلاقی و تخصصی حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد و باعث می‌گردد تا حسابرسان رفتاری تقویت شده از انتظارات جامعه از خود نشان دهند. براین اساس این فرضیه نشان داد با افزایش سطح ویژگی‌های شخصیتی حسابرس به واسطه وجود انتظارات اثربخش حسابرسی در ارتقای سطح شفافیت‌ها و کارکردهای اطلاعاتی جهت تصمیم‌گیری بهتر سهامداران، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران، رویکردهای اخلاق مدارانه برحسب نگرش‌های مذهبی تقویت خواهد شد و باعث می‌گردد تا منش حسابرسان براساس شناخت فلسفه‌ی مسئولانه حسابرسی در زمان قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها افزایش یابد. وجود نوع شخصیت حسابرس بسته به موقعیت‌ها و محیط‌های حرفه‌ای عامل مهمی در توسعه فضائل اخلاقی حسابرسان محسوب می‌شود، چراکه وجود سطح انتظارات مثبت اجتماعی از حسابرسان باعث خواهد شد، تا ضمن کنترل فشار و نفوذ واسطه‌ها، تلاش و کوشش فرد جهت ارتقای سطح کارکردهای اخلاقی‌گرایی در حرفه افزایش یابد و باعث گردد تا حسابرسان ادراک منسجم‌تری از مسئولیت‌های حرفه‌ای خود داشته باشند. ویژگی‌های شخصیتی صاحبکار همچنین به بازنگری در فضیلت‌های اخلاقی در طی کار راهه حرفه‌ای حسابرسی کمک می‌کند و باعث می‌شود تا حسابرسان با تغییر سطح رویکردها و انتظارات اجتماعی، خود را همسو با این تغییرات اصلاح نمایند. نتیجه بدست آمده از نظر مفهومی با پژوهش‌های اردیلا و همکاران (۲۰۲۲) و زوریه و همکاران (۲۰۲۱) مطابقت دارد. همچنین نتیجه فرضیه دوم پژوهش مشخص ساخت، ویژگی‌های شرکت صاحبکار بر رابطه بین نگرش مذهبی و کیفیت حسابرسی نیز تاثیر مثبت دارد. در واقع وظیفه شناسی اخلاقی یا اخلاق وظیفه‌گرا به عنوان یکی دیگر از ابعاد ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای، نوعی نگرش قوام یافته فرد برحسب تجربه و سطح یادگیری در کارراهه شغلی است که فرد را نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای متعهدتر می‌نماید. ویژگی‌های شرکت صاحبکار برحسب وجود انتظارات در محیط شغلی باعث می‌شود تا سطح وظیفه شناسی حسابرس از منظر اخلاقی به دلیل وجود انتظارات اجتماعی و نهادی افزایش یابد و باعث گردد تا عملکرد بهتری از حسابرسان را براین اساس شاهد باشیم. به عبارت دیگر، ویژگی‌های شرکت صاحبکار می‌تواند کمک کند تا حسابرسان نسبت به نقاط حساس حرفه سطح آگاهی قابل توجه‌تری را بدست آورند و براساس آن در قضاوت‌های حرفه‌ای بر اخلاق در کنار اصول حرفه‌ای حسابرسی متمرکز شوند. این نتیجه نشان می‌دهد تا چه اندازه سطح انتظارات و قرار دادن این انتظارات در چارچوب هنجارهای حرفه‌ای می‌تواند به افزایش

سطح پایبندی حسابرسان بر آیین رفتار حرفه‌ای کمک نماید و باعث افزایش کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی و ایجاد اعتماد بیشتر نسبت به این حرفه گردد. یک حسابر بر اساس ویژگی‌های شرکت صاحبکار شناخت جامع تر و بازخورد کامل تری از محیط حرفه ای خود دریافت می کند که بر مبنای آن باتوجه به انتظارات و رویکردهای اجتماعی در تلاش خواهد بود تا وظیفه شناسانه انجام وظیفه نماید. نتیجه بدست آمده از نظر مفهومی با پژوهش‌های لاتان و همکاران (۲۰۲۱) و زمانی و مهدوی (۱۴۰۰) مطابقت دارد. هر قدر میزان رفتارهای اخلاقی حسابرسان حالت کاهنده تر به خود بگیرد، کیفیت بررسی‌ها کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی که ناشی از رفتار حسابرسان در طی دوره حسابرسی است، سبب کاهش کارایی در جمع‌آوری شواهد می‌شود و این فرض که حسابر بر دچار نفوذ از جانب صاحبکاران شده است را محتمل تر می‌کند. فارغ از کاهش سطح شفافیت‌ها و کاهش قدرت تصمیم‌گیری‌ها بر این اساس، نکته مهم‌تر فراگیر شدن این رفتارهای غیر اخلاقی به خصوص در جوامع‌ای است که به راحتی اجازه بروز این رفتارها را به دلیل عدم نظارت‌های خود می‌دهد. در واقع وجود این رفتارها از جانب همپیشگان حسابر، باعث می‌گردد نوعی انگیزش و تقویت رفتاری منفی و منفعت طلبانه صورت پذیرد و باعث گردد تا عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان تحت تاثیر قرار گیرد. در واقع نهادینه شدن این رفتارها ضمن تحت تاثیر قراردادن کیفیت حسابرسی، باعث می‌شود تا اعتبار حرفه حسابرسی مورد نقد قرار گیرد، چراکه مبنای بررسی‌های حسابرسی وجود نوعی اعتماد به این حرفه در هر جامعه‌ای می‌باشد. از منظر دیگر بدلیل اینکه عناصر قرارداد روانی حسابرسان با جامعه و ذنیفغان اساسا صریح و شفاف نیست، باعث می‌گردد تا چارچوب‌های رفتاری اثربخشی کمتری از خود نسبت به ابزارهای قانونی در ارتقای سطح اخلاق‌گرایی داشته باشند. زیرا معیارهای اخلاقی چندان قابلیت کمی شدن ندارند و در چارچوب استانداردها ممکن است قرار نگیرد، بلکه تقویت رفتارگرایی حرفه‌ای نیازمند ارتقای سطح فرهنگ در حرفه حسابرسی می‌باشد. از طرف دیگر همواره این فرض اخلاقی وجود دارد که رفتارگرایی در حرفه حسابرسی ثمره وجود تقویت انگیزه‌های حسابرسان توسط شرکا یا جامعه بوده است.

باتوجه به نتایج بدست آمده پیشنهاد می‌شود سطح انتظارات تقویت شده و ادراک شده‌تری نه تنها از صرفا جامعه، بلکه از سازمان‌ها و نهادهای نظارتی بر عملکردهای حسابرسان ایجاد شود تا ادراک توجه بیشتر و اهمیت این حرفه در حسابرسان بیشتر از قبل نهادینه شود و این موضوع به ایجاد منش‌های رفتاری مشخصی همچون فضیلت منجر گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود به منظور توسعه وظیفه‌گرایی اخلاقی دوره‌های آموزشی با هدف تقویت کارکردهای ارزش محوری در حسابرسان به صورت تداوم یافته ایجاد شود. این موضوع می‌تواند توانمندی‌های مهارتی و رفتاری، شناخت و ادراک و قدرت تصمیم‌گیری‌های حسابرسان را در موقعیت‌های پیچیده و توام با فشارهای زیاد مبتنی بر اصول و ارزش‌های اخلاقی شکل دهد و باعث گردد تا سطح کیفیت تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌ها به منظور افزایش قدرت تصمیم‌گیری‌های ارکان بازار سرمایه افزایش یابد.

منابع

- اصغری اقدم، بهرام، محبوب، علی. (۱۳۹۳). کامیابی فراخود و تاثیر آن بر انگیزش و عملکرد کارکنان شرکت ملی گاز ایران، فصلنامه مدیریت دولتی، ۲۰(۴): ۶۲۵-۶۴۶.
- امان، پیمان، همتی، هدی، کردلوئی، حمیدرضا (۱۴۰۲). ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان و تاخیر در گزارش حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۳، شماره ۱۲، صص ۱۰۶-۱۲۷.
- باقرایادی، سید محمد، نیکومرام، هاشم (۱۴۰۲). اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۳، شماره ۱۲، صص ۱۴۱-۱۲۸.
- بیگ پناه، بهزاد، اثنی عشری، حمیده، هشی، عباس، اسدی، غلامحسین (۱۴۰۰). تاثیر وضعیت سرمایه انسانی در موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۱، شماره ۳، صص ۱۴۹-۱۲۸.
- کبری، محسن، محفوظی، غلامرضا، هوشمند، رضوان، ممبینی، یعقوب (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ارتباطات موثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حسابرسان بررسی تاثیر ارتباطات موثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حسابرسان، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال نهم، شماره ۳۵، صص ۱-۲۱.
- بابایی خلیلی، جواد، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۸). تحلیل واکاوی محتوایی و پیوندی ارزش‌های اخلاقی در بی‌طرفی حرفه حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۱): ۱۵۴-۱۳۳.
- بنی‌مهد، بهمن، و آرش گل‌محمدی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان جواخلاق و هشداری در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۳): ۶۱-۸۶.
- حاجیه، زهره، خدامرادی، الهه. (۱۳۹۴). نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳): ۱۲۵-۱۳۰.
- حساس یگانه، یحیی، خادم، حمید، مرویان حسینی، زهرا. (۱۳۹۵). رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه‌ای: تفاوت بین ذهنیت و عمل حسابرسان، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۲): ۱۱۳-۱۲۲.
- درخشانمهر، آذر، جبارزاده کنگرلوئی، سعید، بحری ثالث، جمال، قلاوندی، حسن (۱۳۹۸). تحلیل روابط مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل، سال نوزدهم، شماره ۷۶، صص ۲۵-۴۹.
- دلبری راغب، محسن، اسماعیل‌زاده، علی (۱۴۰۲). مدل کیفیت حسابرسی مستقل با تاکید بر رفع نیازهای ذینفعان، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۷، صص ۶۹-۹۸.
- شایسته شجاعی، پرویز، پورزمانی، زهرا، یعقوب نژاد، احمد (۱۳۹۹). تاثیر معیارهای رفتار اخلاقی (شامل محیط اخلاقی، تعهد رفتاری، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، یال پنجم، شماره دهم، صص ۳۱۰-۲۷۳.

صفرزاده، محمدحسین، کاظمی، کاظم، دهقانی‌سعدی، علی‌اصغر. (۱۳۹۷). بررسی نقش توانمندسازی روان‌شناختی حسابرسان بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای با تأکید بر نقش تعدیلی جایگاه سازمانی و سابقه کار، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۱): ۷۱-۹۰.

صفری، زهرا، بنی‌مهد، بهمن، موسوی‌کاشی، زهره. (۱۳۹۷). ماکیاولیسم و اثربخشی فردی حسابرس، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۶): ۱۰۵-۱۲۰.

عرب‌صالحی، مهدی، کاظمی، جواد، ذولفعلی‌زاده، مهرداد. (۱۳۹۰). بررسی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی، مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری، ۲(۵): ۱۲۷-۱۴۷.

علی‌زاده‌گان، لیلا، صمدی لرگانی، محمود، ایمنی، محسن (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تاثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۷، صص ۱۴۹-۱۸۴.

غلامرضایی، محسن، حسنی، محمد. (۱۳۹۶). نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۲): ۴۷-۸۴.

مساح، هاجر، عریضی سامانی، سیدحمیدرضا، کلانتری، مهرداد. (۱۳۹۶). نقش اشتیاق کاری در رابطه کامیابی در کار با تعهد به تدریس، رضایت شغلی و احساس تعلق شغلی: ارائه‌ی الگوی خودگردان، فصلنامه مشاور شغلی و سازمانی، ۹(۳۰): ۴۸-۷۲.

نوшادی، امین، محمدی ملقرنی، عطاالله، نوروش، ایرج، امینی، پیمان. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین هوش مالی مدیران و کیفیت حسابرسی با نقش تعدیلگری رفتار اخلاقی حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۰): ۲۳۷-۲۶۴.

یاری، حسن، شه‌بخش، محمود، باغومیان، رافیک (۱۴۰۲). خرید اظهار نظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۵، صص ۱۸۹-۲۰۸.

Andreas, Z, A. (2017). The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable, Social and Behavioral Sciences, 219(1): 828-832.

Asghari Aghdam, Bahram., Mehboob, Ali. (1393). Self-efficacy and its effect on the motivation and performance of employees of National Gas Company of Iran, State Management Quarterly, 20(4): 625-646(in persian).

Arabsalehi, Mehdi., Kazemi, Javad., Zulfalazadeh, Mehrdad. (2011). Examining behaviors that reduce audit quality from the perspective of psychological contract and organizational emotional commitments, Scientific-Research Journal of Accounting Knowledge, 2(5): 127-147.(in persian)

Alizadehgan, Leila, Samadi Largani, Mahmoud, Imni, Mohsen (2023). Analyzing the ability of auditors to detect fraud using the theory of planned behavior: the effect of auditor experience

and personality type with the role of professional doubt, financial accounting and auditing research, volume 15, number 57, pp. 149-184.(in persian).

Aman, Peyman, Hemmati, Hoda, Kordloui, Hamid Reza (2023). Psychological characteristics of auditors and delay in audit report, Professional Audit Research, Volume 3, Number 12, pp. 106-127(in persian)

Bagharabadi, Seyyed Mohammad, Nikumram, Hashem (2023). Social trust, ethical identity and commercialization of auditing profession, Professional Audit Research, Volume 3, Number 12, pp. 141-128. (in persian)

Bey Panah, Behzad, Ezna Ashari, Hamida, Heshi, Abbas, Asadi, Gholam Hossein (2021). The impact of human capital status in audit institutions on audit quality, Professional Audit Research, Volume 1, Number 3, pp. 128-149(in persian).

Bobek, D. D., Hageman, A. M., Radtke, R. R. (2015). The Effects of Professional Role, Decision Context, and Gender on the Ethical Decision Making of Public Accounting Professionals. Behavioral Research in Accounting: Spring, 27(1): 55-78. <https://doi.org/10.2308/bria-51090>

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>.

Bamber, E. M., Iyer, V. (2009). The effect of auditing firms' tone at the top on auditors' job autonomy, organizational-professional conflict, and job satisfaction, International Journal of Accounting & Information Management, 17(2): 136-150, <https://doi.org/10.1108/18347640911001195>.

Babaei Khalili, Javad., Abdoli, Mohammad Reza., Walian, Hassan. (2018). Analyzing the content and link of ethical values in the impartiality of the auditing profession, accounting knowledge and management auditing, 8(31): 133-154.(in persian)

Banimahd, Bahman, and Arash Golmohammadi. (2017). Investigating the relationship between ethical climate and fraud warning through the optional reporting model in Iran's auditing profession, Value and Behavioral Accounting Quarterly, 2 (3): 61-86.(in persian)

Drozdz, I., M., Pysmenna, And V., Volkov. (2020). MANAGEMENT OF ETHICAL BEHAVIOR OF AUDITORS. Baltic Journal of Economic Studies 6(4): 66- 71.

Derakhshanmehr, Azar, Jabarzadeh Kangarloui, Saeed, Bahri-Talihi, Jamal, Qalavandi, Hassan (2018). Analysis of the relationships between the components of professional ethics, ethical leadership, and social responsibilities with the performance of independent auditors, 19th year, number 76, pp. 25-49 .(in persian)

Delbari Ragheb, Mohsen, Ismailzadeh, Ali (2023) Independent audit quality model with an emphasis on meeting the needs of stakeholders, Financial Accounting and Audit Research Quarterly, Volume 15, Number 57, pp. 69-98.(in persian).

Douglas, P. C., Davidson, R. A., & Schwartz, B. N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. Journal of Business Ethics, 34(2), 101–121.

Espinosa-Pike, M., Barrainkua, I. (2018). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. Spanish Accounting Review, 19(7): 10–20.

Guiral-Contreras, A., E, Ruiz, and W, Rodgers. (2011). To what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the self-fulfilling prophecy? Auditing, 30(1), 173-190. <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.173>.

Gholamrezaei, Mohsen., Hosni, Mohammad. (2016). The role of mindset, moral values

and behavioral deviations in auditors' professional skepticism, *Applied Research in Financial Reporting*, 6(2): 47-84.(in persian).

Hair, J. F., W, C. Black, B, J., Babin, and R, E, Anderson. (2010). *Multivariate Data Analysis*. Seventh Edition. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey.

Hersey, P., and K, H, Blanchard. (1989). *management of organizational behavior: utilizing human resources*, 5th Ed, Prentice Hall, Inc.

Holtbrügge, D., Baron, A., & Friedmann, C. B. (2017). Personal Attributes, Organizational Conditions, and Ethical Attitudes: A social cognitive approach. *Business Ethics: A European Review*, 24(3), 264–281.

Hajiha, Venus, Khodamoradi, Goddess. (2014). The role of ethical culture in auditors' performance, *Ethical Quarterly in Science and Technology*, 11(3): 125-130(in persian)

Hassas Yeganeh, Yahya., Khadim, Hamid., Marovian Hosseini, Zahra. (2016). Ethical development or professional code of conduct: the difference between auditors' mentality and practice, *Ethics in Science and Technology*, 11(2): 113-122.(in persian).

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2017). *Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements*. New York, NY: The International Federation of Accountants.

Ismail, S., Yuhannis, N. (2018). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors, *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1): 21-34, <https://doi.org/10.1108/APJBA-07-2017-0068>

Islam, M. (2013). Auditing in the 21st century: Has self-regulation failed? *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 9(8): 1059-1069.

Ju Lin, Y. (2014). The Relation between Auditor Switching and Self-fulfilling Prophecy Effect: The Bivariate Probit Model, *Asian Journal of Finance & Accounting*, 6(1): 367-387.

Kaplan, H, B. (2005). Deviant identity, negative self-feelings, and decreases in deviant behavior: The moderating influence of conventional social bonding, *Journal of Psychology, Crime and Law*, .Vol. 11, Issue 3, pp. 289-303.

Kobri, Mohsen, Mahfovi, Gholamreza, Houshmand, Rizvan, Mambini, Yaqoub (2019). Investigating the effect of effective communication and participation on reducing auditors' deviations and corruption. , ninth year, number 35, pp. 1-21.(in persian).

Kenneth, J. S., D, J, Emerson, and Ch, R. Bošter. (2018) "An examination of reduced audit quality practices within the beyond the role stress model", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 Issue: 8/9, pp.736-759

LaSalle, R. and A. Anandarajan. (1996). Auditors' Views on the Type of Audit Report Issued to Entities with Going Concern Uncertainties', *Accounting Horizons*, 10(11): 51-72.

Louwers, T. J., F, M. Messina, and M, D. Richard. (1999). The auditor's going-concern disclosure as a self-fulfilling prophecy: A discrete-time survival analysis. *Decision Sciences*, 30(3), 805-823. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1540-5915.1999.tb00907.x>

Latan, T. N., Azlina., And J., Julita. (2021). Pengaruh Komitmen Profesional, Lingkungan Etika, Sifat Machiavellian Dan Personal Cost Terhadap Intensi Whistleblowing Dengan Retaliasi Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Perusahaan Perbankan Yang Berada Di Kota Pekanbaru). *Riau University* 4(1): 2030-2044.

Merton, R, K. (1948). The Self-fulfilling prophecy, *Antioch Review Journal*, 8(2): 193-210.

Moizer, P. (1995). 'An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors', *Critical Perspectives on Accounting*, 21(3): 415-431.

Martin, R. D. (2007). Through the Ethics Looking Glass: Another View of the World of Auditors and Ethics, *Journal of Business Ethics*, 70(1): 5-14.

Mansori, T. M. T., A. M. Ariff, And H. A. Hashim. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment. *Managerial Auditing Journal* 35(8): 1-23.

Masah, Hajar., Samani, Seyyed Hamidreza., Mehrdad police station. (2011). The role of work enthusiasm in the relationship between success at work and commitment to teaching, job satisfaction and sense of job belonging: presentation of the self-directed model, *Career and Organizational Consultant Quarterly*, 9(30): 48-72.(in persian).

Noushadi, Amin., Mohammadi Malqarni, Attaullah., Norush, Iraj., Amini, Peyman. (2018). Investigating the relationship between managers' financial intelligence and audit quality with the moderating role of auditors' ethical behavior, *Accounting Knowledge and Management Audit*, 8(30): 237-264.(in persian).

Podsakoff, P., S. Mackenzie, B. Scott, J. Y. Lee. (2003). Common Method Biases in Behavioral Research: A Critical Review of the Literature and Recommended Remedies, *Journal of Applied Psychology*, 88(5): 879-903.

Plant, K., Barac, K., De Jager, H. (2017). Developing early career professional auditors at work: What are the determinants of success?, *Military Accountancy Research*, 25(3): 368-390, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0119>

Rosental, R. and L. Jacobsen. (1968). *Pygmalion in the classroom: Teacher expectation and public intellectual development*. Holt, Rinehart and Winston. New York.

Shinde, J. S., T. Stone, and J. Willems. (2013). The Self-Fulfilling Prophecy's Effect on an Auditor's Issuance of a Going Concern Opinion, *Journal of Accounting and Auditing*, 31(4): 1-12.

Svanberg, J., Ohman, P. (2013). Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591.(in persian).

Shojaei, Parviz, Pourzmani, Zahra, Yaqubnejad, Ahmed (2019). The effect of ethical behavior criteria (including ethical environment, behavioral commitment, ethical values and ethical ideology) on the performance of auditors, *two quarterly journals of value and behavioral accounting*, fifth yale, No. 10, pp. 310-273.(in persian).

Safarzadeh, Mohammad Hossein., Kazemi, Kazem., Dehghani-Saadi, Ali-Asghar. (2017). Examining the role of psychological empowerment of auditors on compliance with the code of professional conduct with emphasis on the moderating role of organizational position and work history, *Accounting and Auditing Review Quarterly*, 25(1): 71-90.(in persian)

Safari, Zahra., Bani-Mohad, Bahman., Mousavikashi, Zahra. (2017). Machiavellianism and auditor's individual effectiveness, *Accounting Knowledge and Management Auditing*, 7(26): 105-120.(in persian).

Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531-551.

Sweeney, Ch, J., Bernardi, R. A., Arnold, D. A. (2014). Could the Level of Personal Indebtedness Influence an Auditor's Professional Decision-Making Process?, in Cynthia Jeffrey (ed.) *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Volume 18) Emerald Group Publishing Limited, pp.89 – 108

Tucker, R., E. M., Matsumura, and K, R, Subramanyam. (2003). Going-concern judgments:

An experimental test of the self-fulfilling prophecy and forecast accuracy, *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(5): 401-432.

Watzlawick, P. (1984). *Self-Fulfilling Prophecies*, In *The Production of Reality: Essays and Readings on Social Interaction* by O'Brien, J., 5th Edition, California: Pine Forge Press.

Windsor, C., Ashkanasy, N. (1996). Auditor independence decision-making: The role of organizational culture perceptions. *Behavioral Research in Accounting*, 8(supplement), 80–97.

Yari, Hassan, Shah Bakhsh, Mahmoud, Baghomian, Rafik (2023). Purchase of auditor's opinion and transactions with related parties: Evidence from Tehran Stock Exchange, *Financial Accounting and Audit Research Quarterly*, Volume 15, pp. 189-208.(in persian).

پی‌نویس:

1. Broberg et al
2. Ismail & Yuhanis
3. Sweeney et al
4. Bamber & Iyer
5. Plant et al
6. Guiral-Contreras, Gonzalo-Angulo, Rodgers
7. Andreas
8. International Auditing and Assurance Standards Board (2017)
9. Bobek et al
10. Self-fulfilling Prophecy Effect
11. Guiral-Contreras, Gonzalo-Angulo, Rodgers
12. Shinde, Stone, Willems
13. Merton
14. Rosental & Jacobsen
15. Ju Lin
16. Tucker, Matsumura, Subramanyam
17. Hersey & Blanchard
18. Lilius, Worline, Maitlis, Kanov, Dutton, Frost
19. Watzlawick
20. Rosenthal
21. Belief – Adjustment
22. Louwers, Messina & Richard
23. Kaplan
24. Douglas et al
25. Svanberg & Ohman
26. Sweeney et al
27. Windsor & Ashkanasy
28. Arnold et al
29. Shafer et al
30. Chow et al
31. Barlaup et al
32. Jackling et al
33. Martin
34. Ugrin et al
35. Ardilla and et al
36. Mahmud
37. Zurriah
38. Latan and et al
39. Mansour and et al
40. Derouz and et al
41. Kenneth, Emerson & Bošter
42. Espinosa-Pike & Barrainkua
43. Holtbrügge et al
44. Gerald & Cavanagh
45. Hair, Black, Babin, Anderson
46. Podsakoff, Mackenzie, Scott, Lee
47. Gerald & Cavanagh
48. Barrainkua & Espinosa-Pike
49. Haenlein & Kaplan
50. Fornell & Larcker
51. Hulland
52. Goodness of Fit
53. Denis and et al



COPYRIGHTS

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



Appraisal Areas of Audit Teams Vulnerability and its key Drivers and Consequences in the Professional Context

Mehdi Eskandari¹, Seyed Yousef Ahadi Serkani², Seyede Atefe Hosseini³

Received: 2023/06/12

Approved: 2023/12/09

Research Paper

Abstract:

Audit teams were developed according to professional and social requirements during the past decades so that they can increase the quality and speed of audit reports to the stakeholders in order to make effective decisions. The purpose of this study is appraisal the most provocative areas of audit teams vulnerability and its key consequences in the context of professional cases by Grounded Theory and systematic representation. This study is considered to be a mixed and exploratory methodology, because the absence of traumatic contexts of the audit teams made it possible to perform the analysis of the data theory of the foundation that after identifying the dimensions of the model, through Delphi analysis, it is determined whether there is content similarity between the components as the damage axes of the audit teams with the identified categories or not. Then, using the systematic representation process, this study sought to determine the drivers and consequences of the traumatic contextual axes in audit teams. For this purpose, 12 accounting experts in the qualitative part and 23 auditors and supervisors who had more than 5 years of professional experience in auditing participated in the quantitative part of this study. The results of the present study in the qualitative part and presentation of the model, during 12 interviews, indicate the existence of 3 categories and 8 components and 41 conceptual themes, which Delphi analysis indicates the reliability of all study axes. In the quantitative part, the results showed that there are 4 axes of bureaucratic structure disorder; standard disorder and professional code of conduct; Social identity disorder and team work culture disorder in the audit profession, based on the secondary driver of lack of effective leadership, create consequences such as auditors' professional behavior commitment disorder and individual perception of auditors, and become the foundation of the main consequence, i.e. effective communication disorder in audit team functions. The results obtained in this study are indicative of the fact that the contextual dimensions identified as the most stimulating and traumatic axis in audit teams include a range of structural, institutional and social categories that are the upstream elements in the formulation of policies. Teamwork in the auditing profession plays an important role in creating disruption and ineffectiveness in performing professional audit duties, in order to detect fraud and distortion of the financial statements of the clients.

Key Words: Diagnose; Teams Vulnerability, Systematic Reflective



10.22034/JPAR.2023.2004578.1177

1. PhD student, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Management, Firoozkooh Branch. Islamic Azad University, Firooz kooh, Iran. me.eskandar1395@yahoo.com
2. Associate Professor, Faculty of Management and Accounting, Firoozkooh Branch. Islamic Azad University, Firoozkooh, Iran. (Corresponding Author) ahadiserkani@gmail.com
3. Assistant Prof. Faculty of Accounting and Management. Firoozkooh Branch. Islamic Azad University, Firooz kooh, Iran. hoseyni@iaufb.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

ارزیابی زمینه‌های آسیب‌پذیری تیم‌های حسابداری بر اساس محرك‌ها و پیامدهای محوری آن در بستر مصادیق حرفه‌ای

مهدی اسکندری^۱، سید یوسف احدی سرکانی^۲، سیده عاطفه حسینی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۲۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۱۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

هدف از این مطالعه ارائه مدل وارزیابی محرك‌ترین زمینه‌های آسیب‌پذیری تیم‌های حسابداری و پیامدهای محوری آن در بستر مصادیق حرفه‌ای براساس دو تحلیل نظریه داده بنیاد و بازنمایی نظام‌مند می‌باشد. این مطالعه به لحاظ روش شناسی از نوع ترکیبی و از حیث هدف اکتشافی محسوب می‌شود. پس از شناسایی ابعاد مدل، همسانی محتوایی بین مولفه‌ها از طریق تحلیل دلفی و شناسایی محرك‌ها و پیامدهای مربوط به محورهای زمینه‌ای آسیب‌زا در تیم‌های حسابداری با استفاده از تحلیل بازنمایی نظام‌مند صورت پذیرفت. نتایج مطالعه حاضر در بخش کیفی، طی ۱۲ مصاحبه از وجود ۳ مقوله و ۸ مولفه و ۴۱ مضمون مفهومی حکایت داشته است. در بخش کمی نتایج نشان داد، از وجود ۴ محور اختلال ساختار بروکراتیک؛ اختلال استاندارد و آیین رفتار حرفه‌ای؛ اختلال هویت اجتماعی و اختلال فرهنگ کار تیمی در حرفه حسابداری، براساس محرك ثانویه عدم رهبری اثربخش، پیامدهایی همچون اختلال تعهد رفتار حرفه‌ای و ادراک فردی حساب‌رسان را به وجود می‌آورند و زمینه‌ساز پیامد اختلال ارتباطات اثربخش در کارکردهای تیم حرفه‌ای حسابداری شود. نتایج مبین آنند که تیم‌های حسابداری به دلیل ساختار خشک و نامنظم باعث می‌شوند تا ارتباطات اثربخش به عنوان مهمترین پیامد آسیب‌پذیری تیم، مخدوش شود و این مسئله باعث گردد تا اهداف مورد نظر از تشکیل تیم‌های حسابداری برآورده نگردد.

واژه‌های کلیدی: عارضه یابی؛ آسیب‌پذیری تیم‌های حسابداری، بازنمایی نظام‌مند

doi: 10.22034/JPAR.2023.2004578.1177

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد فیروزکوه دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران.

me.eskandar1395@yahoo.com

۲. دانشیار، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران. (نویسنده مسئول)

ahadiserkani@gmail.com

hoseyni@iaufb.ac.ir

۳. استادیار، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران.

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

در عصر حاضر موسسات حسابرسی با چالش‌های مختلفی روبه‌رو هستند، تحولات سریع در محیط ساختاری، به رقابتی شدن فضای تخصصی و اشتراک دانش منجر شده است و لزوم دستیابی به صرفه‌جویی در مقیاس^۱؛ افزایش نوآوری؛ انعطاف‌پذیری و کسب مزیت رقابتی را ضروری نموده است (باستوس-کونتل و همکاران^۲، ۲۰۲۲). در واقع تغییرات در استانداردهای حسابرسی و پیچیده‌تر شدن عملکردهای صاحبکاران همگی، ماهیت این حرفه را با موجی از تحولات اساسی در ساختار؛ تخصص‌گرایی و فعالیت‌های عملکردی مواجه نموده است (بردباری و اسکات^۳، ۲۰۲۲). آنچه به حرفه حسابرسی در جهت افزایش توانایی و مقابله با چالش‌های یاری می‌رساند، تشکیل تیم‌های مناسب و اثربخش است (اکبری امامی و همکاران، ۱۴۰۱)، زیرا تیم‌های حسابرسی با جهت‌گیری راهبردی و تفکیک وظایف در مسیر حرفه‌ای، می‌تواند در کاهش فشار و استرس در حساب‌رسان، مؤثر باشند و زمینه را برای بهبود کیفیت‌های عملکردی حساب‌رسان فراهم می‌سازد (زمانی و همکاران، ۱۴۰۱). به عبارت دیگر تشکیل تیم‌های حسابرسی را می‌توان مهمترین عامل در دستیابی به نتایج مثبت در حرفه تلقی نمود، چراکه سازگاری؛ بهره‌وری و خلاقیت بیشتر را برای هریک از حساب‌رسان به همراه خواهد داشت و موجب بهبود عملکرد و افزایش رضایت مندی آنان خواهد شد (آنلین و سایانستورم^۴، ۲۰۲۱). همسو با اهمیت تیم‌های حسابرسی، محرک‌هایی که منجر به آسیب‌پذیری تیمی در حسابرسی می‌شوند خود از اهمیت بالایی برخوردارند. زیرا بی‌توجهی به این محرک‌ها می‌تواند پیامدهای نامناسبی را برای حرفه به همراه داشته باشد (بربر و همکاران^۵، ۲۰۲۰). منشأ توجه به کارکردهای نامناسب تیم‌های حسابرسی به اواخر دهه ۱۹۸۰ بر می‌گردد، زمانی که تناقض به عنوان یک پدیده نامطلوب مورد انتقاد قرار گرفت. در واکنش به چنین نقدهایی، بسیاری از محققان همچون زک‌کارو و همکاران^۶ (۱۹۹۵)؛ پاری و همکاران^۷ (۱۹۹۸)؛ پریس و همکاران^۸ (۲۰۰۰) و منسر^۹ (۲۰۰۹) به بررسی آسیب‌های تیمی باهدف جلوگیری از پیامدهای مربوطه پرداختند. اگرچه بعدها پژوهش‌های انجام شده در عرصه مدیریت، وجود آسیب در تیم‌گرایی را از هر دو بعد آثار مطلوب و نامطلوب مورد کنکاش قرار دادند. چراکه اعتقاد داشتند، شناخت آسیب‌های تیمی می‌تواند به چالش‌هایی منجر شود که تغییر و پویایی بیشتر گروه را در پی داشته باشد. (دوتا و رانگیکار^{۱۰}، ۲۰۲۲).

فقدان تمرکز بر این مسئله در حرفه حسابرسی باعث گردیده تا زمینه‌های ایجاد کننده آسیب‌های تیمی مغفول باقی بماند و این مطالعه در پی ارائه چارچوبی برای شناخت بیشتر دلایل آسیب‌های تیمی باشد. این مسئله از این نظر دارای اهمیت است که از یک سو حساب‌رسان با فشارهای بیرونی در حرفه مواجه هستند و از سویی دیگر می‌بایست نسبت به بیان تمام و کمال واقعیت‌های بدون سوگیری و تحت تردید حرفه‌ای اظهار نظر نمایند (تابش و همکاران، ۱۳۹۹). براین اساس ارائه‌ی یک چارچوب نظری منسجم در این حوزه ضمن اینکه به توسعه دانش رفتار تیمی در حرفه حسابرسی کمک می‌کند، در عین حال می‌تواند از طریق شناسایی زمینه‌های آسیب‌پذیری تیمی در قالب سناریوهای تحلیلی، برنامه‌ریزی و تدوین سیاست‌های مؤثرتری

برای کاهش تضاد و تعارض شغلی حسابرسان از جانب نهادهای نظارتی صورت پذیرد. لذا باتوجه به مباحث مطرح شده، در بیان چرایی انجام این مطالعه می‌بایست از دو منظر دانش‌افزایی و کاربردی نسبت به بیان اهمیت مطالعه اقدام نمود.

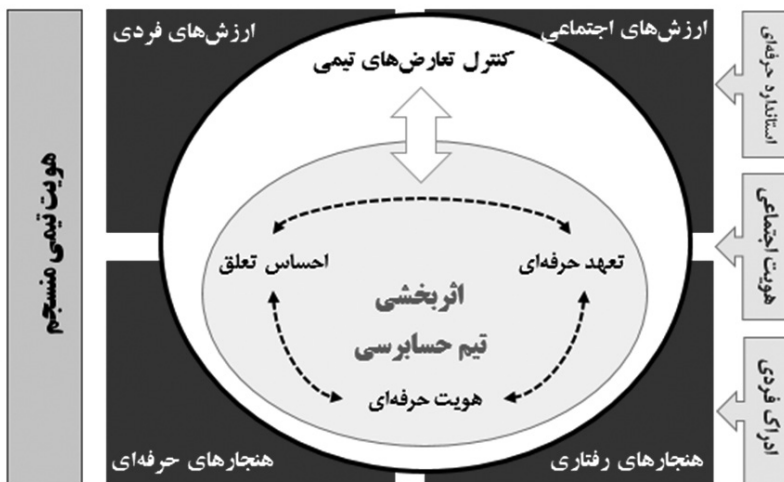
به لحاظ کاربردی با مرور استانداردهای حسابرسی می‌تواند به اهمیت تیم‌گرایی در حرفه حسابرسی پی برد. اما مسئله‌ای که وجود دارد، شکاف بین استانداردها با واقعیت‌های برآمده از بسترهای حرفه‌ای حسابرسی است. به عنوان مثال مطابق بند ۱۹ استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ ایران، مسئولیت کشف تقلب و انحراف از واقعیت‌های صورت‌های مالی، حسابرسان در برنامه‌ریزی حسابرسی باید درباره آسیب‌پذیری واحد مورد رسیدگی همچون تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی، با سایر اعضای گروه حسابرسی بحث کنند (موسوی‌شیری و همکاران، ۱۳۹۹). اما نقطه ضعف این استاندارد و سایر استانداردهای مرتبط در این حوزه، این است که مشخص نمی‌کنند نحوه تعامل و یا برگزاری جلسات و میزان مشارکت‌ها به چه نحوی می‌بایست صورت پذیرد. به عبارت دیگر، فقدان ساختارهای تیمی و عدم انسجام شیوهی تعامل بین حسابرسان در قالب برنامه ریزی‌های حرفه‌ای در این حوزه، می‌تواند به عنوان یکی از نقاط آسیب‌زا در حرفه حسابرسی تلقی شود.

به لحاظ دانش‌افزایی، مرور ادبیات و مطالعه‌های گذشته نشان می‌دهد، طی سال‌های اخیر موضوع ارزیابی تیم‌های حسابرسی به یکی از جذابیت‌های مطالعاتی، در این دانش بدل شده است که پژوهش‌هایی همچون کاهان و همکاران^{۱۱} (۲۰۲۲)؛ هو و همکاران^{۱۲} (۲۰۲۱)؛ کامران و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۷) و آگوگلیا و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۵) به بررسی این موضوع پرداخته‌اند. اما مسئله این مطالعه تمرکز بر شناخت آسیب‌های تیمی در حرفه حسابرسی است، موضوعی که در هیچ پژوهشی در گذشته مورد مطالعه قرار نگرفته است و این مطالعه تلاش دارد تا با ترکیبی از شیوه‌های تحلیل کیفی و کمی، نسبت به انجام آن اقدام نماید. لذا این مطالعه با درک شکاف نظری حاضر در باب فقدان یکپارچگی نظری و ساختاری، تلاش دارد تا با شناسایی آسیب‌های تیم‌های حسابرسی از طریق استفاده از رویکرد تحلیل نظریه داده بنیاد، نسبت به ارزیابی نظام‌مند آن در سطح حرفه حسابرسی اقدام نماید. لذا هدف اصلی این پژوهش ارائه مدل و ارزیابی تحریک‌آمیزترین زمینه‌های آسیب‌پذیری تیم‌های حسابرسی و پیامدهای محوری آن در بستر مصادیق حرفه‌ای براساس دو تحلیل نظریه داده بنیاد و بازنمایی نظام‌مند بود.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

تیم‌های حسابرسی براساس مجموعه‌ای از فرآیندها و گردهم قرارگرفتن حسابرسان در رده‌های مختلفی ایجاد می‌شود که نقش مهمی در اجرای دستورالعمل‌های حسابرسی دارد. اگرچه موضوع تیم حسابرسی با پژوهش بامبر^{۱۵} (۱۹۸۳) آغاز شد، اما وقفه‌ای طولانی در خصوص شناخت تیم باعث شد این موضوع در بنیان‌سازی مفهومی خود به میزان زیادی به پژوهش‌های دانش مدیریت وابسته باشد. به عنوان مثال هامبریک^{۱۶} (۱۹۹۴) با بررسی کارکردهای تیمی به وجود

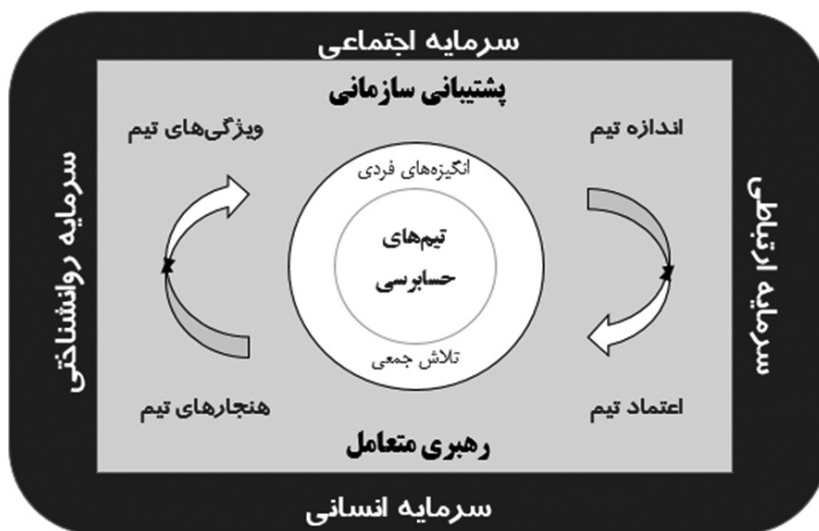
تناقض و ابهام بدلیل فقدان وجود هویت تیمی منسجم اذعان نمودند. این محقق عنوان نمود، یک تیم زمانی از هماهنگی لازم برخوردار است که بتواند به هویتی منسجم در خصوص ماهیت وجودی‌اش دست یابد (سیریس^{۱۷}، ۲۰۱۹). لذا هویت تیمی منسجم را می‌توان مجموعه‌ای از هنجارها و ارزش‌های مشترک تلقی نمود که سبب پویایی بیشتر و احساس تعلق بالاتری در افراد نسبت به اهداف و مسئولیت‌های حرفه‌ای می‌شود (استیونس و همکاران^{۱۸}، ۲۰۱۹). در این راستا باتیمن و همکاران^{۱۹} (۲۰۰۲) با ارائه‌ی چارچوب سیستمی از فرآیندهای اثربخشی تیم، تلاش نمودند تا ابعاد هویت تیم را توسعه بخشند.



شکل (۱) چارچوب سیستمی اثربخشی تیم حسابرهای

همانطور که در چارچوب شکل (۱) مشاهده می‌شود، مجموعه‌ای از کارکردهای ادراک فردی، هویت اجتماعی و استانداردهای حرفه‌ای به عنوان مجموعه عوامل بیرونی تلقی می‌شوند که می‌توانند اثربخشی تیم حسابرهای را تحت تأثیر قرار دهد. از طرف دیگر مجموعه‌ی ارزش‌های فردی و اجتماعی با ترکیب هنجارهای فردی و حرفه‌ای می‌تواند به تقویت سه محور محرک کارکردهای تیم‌های حسابرهای از جمله احساس تعلق، تعهد و هویت حرفه‌ای در حساب‌رسان شود (بائر و استیپ^{۲۰}، ۲۰۱۹). از طرف دیگر، کاهان و همکاران (۲۰۲۲) برای توضیح اثربخشی تیم‌های حسابداری، مدلی براساس تحریک سرمایه‌های موجود در دانش حسابرهای ارائه دادند. در این مدل ۴ بعد سرمایه اجتماعی؛ روانشناختی؛ ارتباطی و انسانی می‌تواند به عنوان فلسفه‌ی وجودی تشکیل تیم‌های اثربخش محسوب شود که براساس آن تیم‌ها می‌تواند ظرفیت‌هایی از کارکردهای تخصصی، روانشناختی و ارتباطی داشته باشند و نسبت به ارزش‌های اجتماعی از شناخت کامل‌تری نیز برخوردار باشند. سپس مجموع سرمایه‌های یادشده به ایجاد تیمی کمک می‌نمایند که برای اثربخشی می‌بایست، از عامل پشتیبانی سازمانی و رهبری متعامل

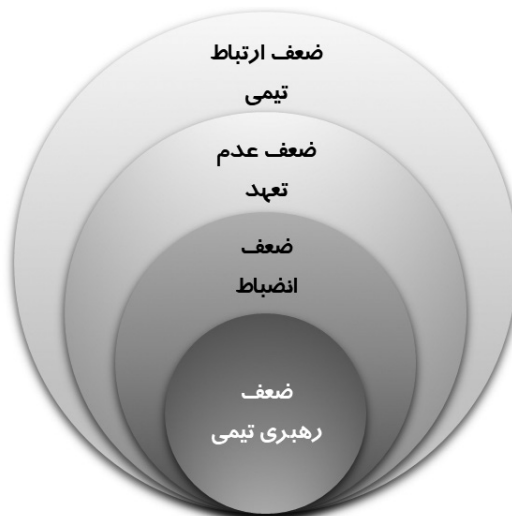
برخوردار باشد. از یکسو پشتیبانی سازمانی نشان دهنده‌ی ساختارهای منسجمی است که با تقویت رویه‌های ادراکی و شناختی، به ایجاد انگیزه‌های فردی منجر می‌شود و از سویی دیگری، رهبری متعامل با برداشتن فشارها از روی افراد، به حساب‌رسان مجال تفکر و اظهارنظر می‌دهد تا بتوانند به خودکارآمدی بیشتر نائل شوند (آنلین^{۲۱}، ۲۰۲۲).



شکل (۲) چارچوب اثربخشی تیم‌های حسابرسی

در نهایت توجه به ۴ بعد ویژگی‌های تیم؛ اندازه، هنجار و اعتماد کمک می‌کند تا ضمن تحریک انگیزه‌های فردی، تلاش جمعی متعهدانه نسبت به اهداف حرفه‌ای حسابرسی توسعه یابد (کاهان و همکاران، ۲۰۲۲). براین اساس یک تیم حسابرسی زمانی می‌تواند اثربخشی لازم را داشته باشد که بر پایه‌ی ارزش‌های ایجاد شده از طریق هویت تیمی به وجود آمده باشد، تا حساب‌رسان مسئولانه به دلیل تحریک ارزش‌های جمع‌گرایانه، اقدام به اشتراک سطح دانش و آگاهی‌های مبتنی بر یادگیری در کار راه‌حرفه‌ای نمایند (مرادی و جودکی، ۱۴۰۲) در عین حال نیز نسبت به راهبردها و اهداف موسسه متعهدانه‌تر عمل کنند که این موضوع ظرفیت و قابلیت‌های کیفی حسابرسی را می‌تواند ارتقاء بخشد (ملانظری و شمس، ۱۳۹۵). در نتیجه، وقتی حسابرس هویت تیمی منسجم‌تری دارد، تعهد او نسبت به ارکان حرفه حسابرسی بیشتر می‌شود. لذا در راستای اهداف حرفه‌ای و پایبندی به رویکردهای تیم عمل نموده و برای تحقق آن تمام تلاش خود را بکار می‌گیرد. آن دسته از مؤسسات حسابرسی که از تیم‌های حسابرسی منسجم‌تر و با دیدگاه قوی‌تر از تردید حرفه‌ای بهره می‌برند، در صدور گزارش حسابرسی و کشف تحریفات با اهمیت توانایی بیشتری دارند و کیفیت حسابرسی آنها بالاتر خواهد بود (کوآداکرز^{۲۲}، ۲۰۰۹). همانطور که مشخص است، بیشتر مبانی نظری در مسئله‌ی تیم‌گرایی، به حوزه‌ی کارکردهای توسعه‌ی

اثربخش آن پرداخته اند و کمتر پژوهشی از منظر آسیب شناسی عملکردهای تیمی را مورد بررسی قرار داده است. اگرچه ریشه‌یابی و عارضه‌یابی در سایه راهبردهای آسیب شناسی می‌تواند خود زمینه‌ساز اثربخشی کارکردهای تیم محسوب شود، اما لازمه رسیدن به این شناخت، تمرکز بر مرحله اطلاعات مورد ارزیابی قرار گرفته از عملکردهای تیمی می‌باشد (برینان^{۲۳}، ۲۰۱۹). لذا آسیب‌شناسی تیمی را می‌بایست فرآیندی مبتنی بر واکاوی مفاهیم و روش‌های علوم رفتاری تلقی نمود که به دنبال توصیف وضع موجود و یافتن راه‌هایی برای افزایش اثربخشی تیم می‌باشد (ریتایرپالمون و همکاران^{۲۴}، ۲۰۰۸). در یکی از معدود پژوهش‌های انجام شده در خصوص آسیب‌شناسی عملکردهای تیمی، هاجیممن و کلوج^{۲۵} (۲۰۱۷) بر ابعاد زیر در قالب شکل (۳) تمرکز نمودند.



شکل (۳) آسیب شناسی کار تیمی

طبق این چارچوب، هر تیم با این ۴ آسیب شاید مواجه است. ضعف رهبری تیمی، اشاره به این موضوع دارد تیم در یکپارچگی از توازن و هماهنگی لازم برخوردار نمی‌باشد، زیرا رهبری اثربخشی لازم در ایجاد چنین توازنی را نتوانسته ایجاد نماید. نکته قابل توجه این است که مدیر یک تیم، باید بتواند مشارکت تمام افراد را جلب کند و همه را به یک میزان در منافع تیمی سهیم دارد (زاسا و بوگاناز^{۲۶}، ۲۰۲۲). از طرف دیگر، ضعف انضباط تیمی، اشاره به این موضوع دارد که به دلیل هرج و مرج، شاید تیم در توسعه ارزش‌ها موفقیتی کسب نخواهد کرد. لذا یک تیم زمانی می‌تواند از تعارض فاصله بگیرد که به سه بعد انضباط در اندیشیدن؛ انضباط در احساسات و انضباط در اقدام و عمل تیمی را کسب نمایند. ضعف در تعهد تیمی نیز به عنوان عارضه‌ی دیگر کار تیمی اشاره به این موضوع دارد که در کارهای تیمی، فقدان تعهد اعضا تابعی از عدم وضوح

تصمیمات و دخالت ایشان در فرآیند تصمیم‌سازی است. لذا هنگامی که روحیه اعتماد در میان اعضای تیم حاکم باشد، تصمیمات به صورت واضح بیان شده و همه اعضا به راحتی و با اطمینان از اینکه مورد آسیب دیگری قرار نمی‌گیرند، در تصمیم‌سازی و تصمیم‌گیری مشارکت می‌کنند. در نهایت ضعف در ارتباط تیمی، نیز اشاره به عدم پشتیبانی و احساس عاطفی بین اعضا یک تیم است. نکته حائز اهمیت این است که اگرچه اتحاد تیم سرچشمه‌ی قدرت است اما این ارتباط تیمی است که راه اتحاد را برای اثربخشی بیشتر می‌گشاید (ساناتا و همکاران^{۲۷}، ۲۰۲۲). با توجه به مبانی نظری مطرح شده، در ادامه نسبت به تدوین سوال‌های پژوهش اقدام می‌شود:

۱. زمینه‌های آسیب‌پذیری تیم‌های حسابرسی کدامند؟

۲. محرک‌ها و پیامدهای سیستمی ابعاد آسیب‌پذیری تیم‌های حسابرسی کدامند؟ همانطور که مشاهده می‌شود، سوال اول این مطالعه براساس فرآیند تحلیل کیفی از طریق نظریه داده بنیاد (رویکرد گلیزر) تعیین می‌شود و سوال دوم این مطالعه از طریق بازنمایی نظام‌مند تحلیل IQA مورد بررسی قرار می‌گیرد تا تحریک‌آمیزترین آسیب‌های تیم‌های حسابرسی و پیامدهای محوری آن در بستر مصادیق حرفه‌ای مشخص شود.

پیشینه پژوهش

فرندی و تاکیدا (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «ارزیابی تداوم تیم حسابرسی: تعیین‌کننده و اثرات آن بر نتایج حسابرسی و قیمت‌گذاری» انجام دادند. این مطالعه از مدل‌های تجربی رگرسیون داده‌های پانل چند متغیره برای تخمین نمونه‌ای از ۲۶۰۰۷ سال شرکتی از شرکت‌های ژاپنی فهرست شده از سال ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۹ استفاده می‌کند. این مطالعه نشان می‌دهد که تداوم تیم حسابرسی به طور منفی با حق‌الزحمه حسابرسی، صرف‌نظر از اندازه حسابرس، مرتبط است. این یافته با نشان دادن اینکه تداوم تیم حسابرسی یکی از عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه حسابرسی است، به ادبیات موجود کمک می‌کند. برای مشتریان مؤسسات حسابرسی بزرگ، شرکت‌هایی با تداوم تیم حسابرسی بالاتر (کمتر) گزارش حسابرسی را در زمان کمتر (بیشتر) منتشر می‌کنند. تجربه شرکای اصلی یک پیش‌بینی قوی برای تداوم تیم حسابرسی، صرف‌نظر از اندازه مؤسسه حسابرسی است. کیفیت حسابرسی با تداوم تیم حسابرسی برای مؤسسات حسابرسی بزرگ یا کوچک مرتبط نیست. آنلین (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «تناسب تیم حسابرسی و رفتار تهدیدکننده کیفیت حسابرسی» انجام داد. ابزار جمع‌آوری داده‌های این مطالعه پرسشنامه استاندارد بود و جامعه هدف، اعضای تیم‌های حسابرسی در شرکت‌های بزرگ حسابرسی در کشور سوئد بود. تیم‌های حسابرسی که فردیت‌زدایی را تجربه می‌کنند، رفتارهای تهدیدکننده کیفیت حسابرسی بیشتری دارند و تیم‌های حسابرسی با هویت اجتماعی بالاتر، رفتارهای تهدیدکننده کیفیت حسابرسی کمتری را انجام می‌دهند. با این حال، هویت اجتماعی تیم حسابرسی می‌تواند تجربه تیم‌های حسابرسی را در خصوص فردیت‌زدایی^{۲۸} تعدیل کند و رفتار تهدیدکننده کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. ویت‌میلر (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «واکاوئی نفوذ تأثیرات اجتماعی

بر رفتارهای حسابرسی ناکارآمد اعضاء تیم همتا در سراسر تیم حسابرسی» انجام دادند. این پژوهش از نظر روش شناسی نیمه تجربی و براساس تحلیل واریانس با استفاده از گروه آزمایش و کنترل، رفتار تیم‌های همتا در حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار می‌دهد. در واقع در این پژوهش به منظور شناسایی اثرپذیری تأثیرات اجتماعی، رفتار حسابرسی را از منظر کارآمدی و ناکارآمدی در دو گروه مورد آزمایش قرار داد. نتایج پژوهش نشان داد، اول اینکه احتمال بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرسی در تیم‌های همتا در این حرفه، رفتارهای کارآمد حسابرسان در تیم‌های دیگر حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. دوم مشخص شد، اگر مبنای حسابرسی کارایی بیشتر باشد، درگیری در رفتارهای حسابرسی ناکارآمد در تیم‌های حسابرسی بیشتر است. نیگون و همکاران^{۲۹} (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «انگیزه‌های به اشتراک‌گذاری دانش در تیم‌های خدمات حرفه‌ای حسابرسی» انجام دادند. در این پژوهش که از نظر روش شناسی کمی بود، ۲۶۳ حسابرسان در قالب تیم‌های حسابرسی در کشور ویتنام از طریق تحلیل حداقل مربعات جزئی مورد بررسی قرار گرفتند و ابزار پژوهش، پرسشنامه بود. یافته‌ها نشان می‌دهد که وابستگی متقابل به حرفه حسابرسی تأثیر برجسته‌ای بر اشتراک‌گذاری در تیم دارد. انطباق‌هنجاری و پیوند عاطفی زمانی اهمیت بیشتری پیدا می‌کند که پروژه‌ها به مراحل بعدی منتقل می‌شوند، جایی که دانش به اشتراک گذاشته می‌شود و تیم شامل تعاملات اجتماعی بیشتری از نظر ارتقاء یادگیری و دانش می‌شود. آنالین و سایانستورم^{۳۰} (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «حرک‌ها و پیامدهای استرس تیم حسابرسی: شواهد کیفی از تیم‌های تعامل» انجام دادند. در این پژوهش، تیم‌های حسابرسی در سه مؤسسه حسابرسی مختلف، از جمله رده‌های مختلف تیم حسابرسی، تجربیات استرس تیمی از یک کار خاص را در طول مصاحبه‌های گروهی و فردی مورد بحث قرار دادند. این پژوهش در مورد اینکه چگونه استرس تیم حسابرسی، محرک‌ها و پیامدهای آن می‌تواند در سطح استرس بین تیمی رخ دهد، بحث می‌کند. زمانی که همه اعضاء تیم استرس یکسانی را تجربه می‌کنند و در سطح استرس درون تیمی، زمانی که افراد از تجربه تیمی استرس را احساس می‌کنند. در مورد تجربیات حسابرسی در سطح تیم و تأثیر آن به ادبیات حسابرسی و متخصصان کمک می‌شود در مورد کیفیت حسابرسی، از جمله بینش جدید در مورد فشار بودجه زمانی و حسابرسان تأثیر می‌گذارد. زارع و غلامی‌جمکرانی (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان «عدم ماندگاری نیروی کار حرفه‌ای در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران» انجام دادند. معیارهای مخاطرات کارکنان حرفه‌ای حسابرسی به شرح زیر به دست آمدند. معیارهای عدم تسهیم دانش و عدم اهمیت صلاحیت‌های عمومی کارکنان در مؤسسات شامل مناسب نبودن آموزش حرفه‌ای و استرس ارتقا شغلی، معیارهای نوع ابعاد شخصیتی کارکنان شامل نبودن محل کار ثابت و حجم و فشار بالای کار، معیارهای عدم مشارکت مناسب کارکنان در مؤسسات شامل حقوق و مزایای شغل و ترکیب نامناسب تیم‌های حرفه‌ای و معیارهای عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل نوآر نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی می‌باشد. زمانی و همکاران (۱۴۰۱) مطالعه‌ای

با عنوان «تأثیر رهبری اخلاقی بر هماهنگی، انسجام و درگیری بین اعضاء تیم حسابرسی» انجام دادند. در این راستا، داده‌های ۱۸۱ نفر از کارکنان موسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در کلیه رده‌ها از طریق پرسش‌نامه در سال ۱۴۰۰-۱۴۰۱ جمع‌آوری و با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزارهای SPSS و SMART PLS تجزیه و تحلیل شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رهبری اخلاقی مدیر و سرپرست تأثیر مثبت و معناداری بر هماهنگی و انسجام بین اعضاء تیم حسابرسی دارد و باعث کاهش درگیری بین آنان می‌شود. یافته‌های پژوهش باعث بهبود درک ما از نقش رهبری اخلاقی به منظور بهبود عملکرد تیمی و به تبع کیفیت حسابرسی می‌شود که این موضوع قانون منحصر به فردی را جهت به کارگیری سیاست‌های راهبری و استخدامی موسسات حسابرسی و مبنایی را برای مشخص کردن معیارهای کیفیت حسابرسی برای نهادهای قانون‌گذاری (به عنوان نمونه، جامعه حسابداران رسمی ایران) فراهم می‌کند. موسوی‌شیری و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان «عملکرد حسابرسان در جلسات توفان فکری تقلب: فن گروه اسمی و تعاملی» انجام دادند. این پژوهش در این راستا اجرا شده است و هدف آن آزمون اثربخشی تعاملات حسابرسان در اجرای بند ۱۹ استاندارد ۲۴۰ سازمان حسابرسی است. در این پژوهش، نقش جلسات توفان فکری در عملکرد حسابرسی مورد ارزیابی قرار گرفته است. برای دستیابی به این هدف، سناریوی تدوین و بین ۲۱۶ نفر از سرپرستان ارشد و حسابرسان که به طور تصادفی در تیم‌های چهار نفره تقسیم‌بندی شده بودند توزیع شد، خروجی پاسخ‌های دریافتی هر دو تیم توفان فکری تعاملی و اسمی جهت انجام دو وظیفه حسابرسی، شناسایی عوامل خطر تقلب و فرضیه سازی تقلب، مورد مقایسه قرار گرفت. فرضیه‌های پژوهش بوسیله آزمون t گروه‌های مستقل و آزمون چند متغیره پیوسته تحلیل شدند؛ نتایج نشان داد که، تیم‌های اسمی در مقایسه با تیم‌های تعاملی عملکرد بهتری دارند اگرچه تیم‌های تعاملی نیز توضیحات با کیفیتی ارائه می‌کنند.

مرور پیشینه تجربی در خصوص موضوع مطالعه حاضر نشان می‌دهد، هیچ پژوهشی در گذشته نسبت به آسیب‌شناسی تیم‌های حسابرسی اقدامی انجام نداده‌اند و این مطالعه می‌تواند با شناخت جامع‌تر نسبت به موضوع مورد بررسی، ارزیابی مصداقی‌تری نسبت به کارکردهای تیم‌های حسابرسی از نظر محرک‌ها و پیامدها انجام دهد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

جهت طراحی مدل، همواره فرآیندی از نظر شیوه اجرا می‌بایست مدنظر قرار گیرد، که پدیده مورد بررسی از نظر محتوایی از چارچوب یکپارچه و هماهنگی حداقل در سطح جامعه هدف مدنظر پژوهش برخوردار نباشد. لذا از آنجائیکه آسیب‌شناسی تیم‌های حسابرسی باتوجه به مباحث مطرح شده در مبانی نظری و مقدمه، از انسجام نظری لازم در حرفه حسابرسی برخوردار نمی‌باشد، لذا این پژوهش را از نظر نتیجه، در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد. از نظر هدف، این پژوهش با اتکاء به یک مطالعه اکتشافی و بازنمایی نظام‌مند، به دنبال تعیین

محرك‌آمیزترین آسیب‌های و پیامدهای محوری شناسایی شده در بستر مصادیق حرفه‌ای می‌باشد تا سطح شناخت از عملکردهای تیم‌های حسابرسانی در آینده افزایش یابد. در واقع باتوجه به اینکه هیچ پژوهشی در گذشته، نسبت به ارائه‌ی مدلی باهدف شناسایی زمینه‌های محوری آسیب‌پذیری تیم‌های حسابرسانی اقدام به پژوهش ننموده است، این شکاف نظری در حرفه حسابرسانی، مبنایی برای استفاده از شیوه تحلیل نظریه داده بنیاد براساس رویکرد گلنزر (۱۹۹۲) بوده است. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به‌لحاظ منطق گردآوری داده‌ها نیز، از نوع ترکیبی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن در حیطه‌های نظری حرفه حسابرسانی وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. لذا ابتدا از طریق تحلیل بخش کیفی و با اتکاء به‌روش نظریه داده بنیاد تلاش می‌شود تا نسبت به شناسایی ابعاد آسیب‌های تیم‌های حسابرسانی در قالب یک مدل چند بُعدی اقدام شود. برای این منظور از رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده گلنزر^{۳۱} (۱۹۹۲) استفاده می‌شود تا با استفاده از مصاحبه با خبرگان، طی سه مرحله کدگذاری، مدل آسیب‌پذیری تیم‌های حسابرسانی تدوین شود. در این رویکرد، نظریه از درون داده‌ها ظهور می‌یابد و محققان از ابتدا پیش‌فرضی در مورد ارتباط بین داده‌ها ندارد. همچنین، براساس راهبرد نظریه‌پردازی داده بنیاد ظاهرشونده، تحلیل داده‌ها همزمان با مصاحبه‌ها آغاز می‌شود (کلایان‌مقدم و همکاران، ۱۳۹۹). پس از ارائه مدل و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی، در تحلیل کمی از طریق بازنمایی نظام‌مند تلاش می‌شود تا پیوند بین روابط ابعاد شناسایی و در قالب یک مدل محرك/پیامد مشخص شود. در واقع این تحلیل پس از مشخص شدن ابعاد شناسایی شده در بخش کیفی، از طریق ماتریس مقایسه زوجی نسبت به تعیین بالاترین توزیع فراوانی در خصوص ارتباط سطری «i» و ستونی «j» هریک از ابعاد شناسایی شده براساس شاخص «ند» اقدام می‌کند (ولیان و حسن‌پور، ۱۴۰۰). سپس مباحثه با محوریت تعیین محرك‌ها و پیامدهای مربوط به مؤلفه‌های مؤثر شناسایی شده^{۳۲} (پیوندهای درونی^{۳۳}) ادامه می‌یابد تا براساس خروجی و ورودی‌های مربوط به تحلیل ماتریسی، مشخص شود، هریک از ابعاد شناسایی شده، محرك هستند یا در دسته پیامدهای بازنمایی نظام‌مند قرار می‌گیرند.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در بخش کیفی شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابداری صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری می‌باشند. نمونه‌گیری نیز به‌صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی صورت گرفته است که معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضاء جامعه آماری که براساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش و یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابداری، به‌عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب شدند. در گام دوم افرادی از جامعه آماری که براساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه‌شوندگان به پژوهشگر

معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت، تعداد ۱۲ نفر باتوجه به نقطه اشباع نظری به عنوان اتمام مصاحبه‌ها در این پژوهش مشارکت داشتند. لذا باتوجه به موارد مطرح، جدول (۱) نشان دهنده ی اطلاعات مصاحبه شوندگان می‌باشد.

جدول (۱) اطلاعات جمعیت شناختی مصاحبه شوندگان

مشارکت‌کنندگان	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	حوزه تخصصی	محل فعالیت
نفر اول	زن	۵۳ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه تهران
نفر دوم	مرد	۵۲ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی قزوین و عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی
نفر سوم	مرد	۴۰ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه شهید بهشتی
نفر چهارم	مرد	۵۵ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه خاتم و حسابدار رسمی
نفر پنجم	زن	۴۵ سال	دکتری	حسابداری	دکتری حسابداری و عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی
نفر ششم	مرد	۴۲ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه شهید بهشتی و حسابدار رسمی
نفر هفتم	مرد	۵۱ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود و حسابدار رسمی
نفر هشتم	زن	۴۱ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه تربیت مدرس
نفر نهم	مرد	۶۱ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه ممفیس آمریکا
نفر دهم	زن	۴۳ سال	دکتری	حسابداری	عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و هیات علمی دانشگاه خاتم
نفر یازدهم	مرد	۵۷ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه سالفورد منچستر انگلستان
نفر دوازدهم	زن	۳۹ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه الزهرا

در بخش کمی از حساب‌رسان و سرپرستان دارای بیش از ۵ سال سابقه حرفه‌ای حسابرسی که از تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی لازم برخوردار بودند، تعداد ۲۳ نفر به عنوان جامعه هدف در این بخش بهره برده شد. شیوه انتخاب مشارکت‌کنندگان، استفاده از نمونه‌گیری همگن و هدفمند براساس سطح آگاهی و دانش حساب‌رسان بود. نکته قابل ذکر این است که از آنجایی که تحلیل پیوندی در بخش تعاملی، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه و تحلیل سیستمی در سطوحی از پیوندهای درونی مشخص از مشارکت‌کنندگان است و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد؛ براساس پیشنهاد پلنت و همکاران^{۳۴} (۲۰۱۷) و نرثکات و مک‌کوی^{۳۵} (۲۰۰۴) تعداد نمونه محدودی انتخاب شده است.

گردآوری و تجزیه و تحلیل

براساس ماهیت روش شناسی پژوهش که از نوع ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده شد. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که ابعاد آسیب تیم‌های حسابرسی از انسجام مفهومی متناسبی به دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و بر این اساس طی فرآیندهای مصاحبه تلاش شد

تا نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی اقدام شود. پس از ظاهر شدن مضامین اولیه، برای تفکیک مولفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه‌ی اشباع نظری کمک نماید. در طول انجام مصاحبه، سوالات به طور مداوم مورد اعمال تعدیل‌های مقتضی براساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه‌شوندگان، قرار می‌گرفت تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و راهبرد در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکات‌شان مشخص شد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله‌ی کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. لذا با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون ساختار و نیمه‌ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا مضامین قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزار شده، بدست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. لذا با تمرکز بر این فرآیند، روند انجام مصاحبه‌ها از مصاحبه اول تا مصاحبه ششم تقریباً ابعاد چارچوب نظری مشخص شد و از مصاحبه هفتم تا مصاحبه آخر، محققان برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع، مصاحبه‌ها را ادامه دادند. سپس در بخش کمی، باتوجه به ارائه‌ی چارچوب نظری پژوهش، ابعاد زمینه‌ای آسیب‌های شناسایی شده‌ی تیم‌های حسابرسی براساس تحلیل دلفی به منظور سنجش پایایی، مورد بررسی قرار می‌گیرد تا باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق مشخص شود آیا مولفه‌ها همراستا با مقوله‌های شناسایی شده هستند یا خیر. در واقع برای انجام تحلیل دلفی، مولفه‌های اصلی بدست آمده از مرحله کدگذاری انتخاب در تحلیل نظریه داده بنیاد، در قالب یک چک لیست امتیازی ۷ گزینه‌ای (امتیازی) طراحی می‌شوند و دوباره بین مشارکت‌کنندگان پژوهش در بخش کیفی توزیع می‌شود تا مشخص شود ابعاد شناسایی شده به درستی مفهوم مورد بررسی را پوشش می‌دهند یا خیر. برای این منظور طی دو مرحله تحلیل دلفی از دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده شد. حد مطلوب میانگین در مقیاس ۷ گزینه‌ای کسب امتیاز ۵ و بالاتر از آن است. همچنین حد مطلوب ضریب توافق کسب امتیاز ۰/۵ و بالاتر از آن می‌باشد (احمدی و همکاران، ۱۳۸۷). در واقع هدف اصلی تحلیل دلفی رسیدن به حد کفایت نظری بر مبنای ضریب توافق و میانگین می‌باشد تا مولفه‌هایی که بیشترین توافق بر سر آن‌ها صورت پذیرفته است، مورد تأیید قرار گیرد. معیارهای نشان‌دهنده اجماع درصد گزینه‌ها (رایج‌ترین)؛ ثبات پاسخ‌ها و تفسیر بر مبنای نظر متخصصین است، به طوریکه مولفه‌های تأیید شده در مرحله اول وارد مرحله دوم می‌شود و با تکرار آن حد اجماع نظر ایجاد می‌شود. در نهایت مولفه‌های شناسایی شده براساس روابط پیوندهای درونی (ART) و بازنمایی سیستم (SID) در قالب نمودارهای خطی (زنده‌دل و همکاران، ۱۴۰۲)، مورد بررسی قرار می‌گیرند تا محرک‌ها و پیامدهای سیستمی، مشخص شوند.

فرآیند اعتباریابی جمع‌آوری داده‌ها

در این بخش باهدف سنجش اعتبار کدگذاری‌های صورت گرفته، از طریق روش مثلث‌سازی^{۳۶} در پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود. مثلث‌سازی در واقع با الهام از علم هندسه، سنجش اعتبار در پژوهش‌های کیفی را از طریق حداقل سه منبع مورد سنجش قرار می‌دهد تا مشخص شود، کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار است و مطالعه اصطلاحاً «سوگیری ذاتی^{۳۷}» دچار نشده است (جانسون و جان^{۳۸}، ۲۰۰۹). لذا در این مطالعه برای محقق‌شدن این امر، در ۴ بعد نسبت به مرور نظرات خبرگان پس از پایان کدگذاری اقدام به اعتبارسنجی در بخش کیفی شد.

جدول (۲) اعتبارسنجی مثلث‌سازی ابعاد شناسایی شده

ابعاد مثلث‌سازی	تشریح
مثلث‌سازی منابع داده‌ها ^{۳۹}	در این بعد هدف ارزیابی تناسب نظری یا همراستایی مفهومی مضامین فراگیر با منابع علمی در پژوهش‌های گذشته می‌باشد. لذا باتوجه به اینکه در این مطالعه براساس ماهیت تحلیل، مضامین فراگیر از دل پژوهش‌های قبلی استخراج می‌شوند، اعتبار داده‌ای کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد. زیرا همراستایی مضامین فراگیر با مفاهیم شناسایی شده در پژوهش‌های گذشته صورت گرفته است.
مثلث‌سازی همکاران محقق ^{۴۰}	در این بعد هدف ارزیابی فرآیند جمع‌آوری داده‌ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع تفاسیر ذهنی مشارکت‌کننده در کدگذاری و طراحی سوالات در جریان مصاحبه مبنای اعتبارسنجی می‌باشد. در این مطالعه باتوجه به مشارکت چندین محقق در کنارهم، ضمن نزدیک‌نمودن تفاسیر ناشی از کدها، هرگونه انحراف در مسیر مصاحبه‌ها و کدها مورد بحث قرار می‌گرفت.
مثلث‌سازی روش ^{۴۱}	در این بعد هدف روش جمع‌آوری داده‌ها در مطالعه کیفی می‌باشد. به عنوان مثال نحوه‌ی رسیدن به نقطه اشباع‌نظری از دل مصاحبه‌ها مورد توجه می‌باشد. لذا براساس اینکه در جریان مصاحبه از مصاحبه باز (عمیق) و نیمه باز برای رسیدن به نقطه اشباع نظری بهره برده شد، لذا می‌توان بیان نمود روش جمع‌آوری داده‌ها از تک بعدی بودن خارج و براساس مجموع شیوه‌های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه نسبت به اعتبار مطالعه کمک نموده است.
مثلث‌سازی نظریه ^{۴۲}	در این بعد که دارای مرز خاکستری به لحاظ اجرا با مثلث‌سازی منابع می‌باشد، هدف لینک نمودن مضامین سازمان دهنده و مضامین فراگیر از مرحله کدگذاری محوری و انتخابی می‌باشد. لذا باتوجه به اینکه فرآیند تعیین اسامی نظری برای مضامین سازمان دهنده براساس تئوری‌های وابسته در سایر دانش بین رشته‌ای همچون مدیریت صورت گرفت، لذا از منظر مثلث‌سازی نظریه نیز کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد.

اما در بخش کمی به منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی باتوجه به دو معیار میانگین؛ ضریب توافق و انحراف معیار استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح بکارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب جدول (۳) در بخش دوم تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی مدل ارائه می‌شود و سپس تحلیل بازنمایی نظام‌مند نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌شود.

یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد و دلفی

این پژوهش با طی نمودن سه گام اصلی در تحلیل نظری داده بنیاد شامل کدگذاری باز؛ کدگذاری انتخابی و کدگذاری محوری تلاش دارد تا زمینه‌های تقویت آسیب تیم‌های حسابرسی را براساس یک چارچوب نظری مورد بررسی قرار دهد. لذا براساس عدم مشخص بودن ابعاد منسجمی در خصوص پدیده مورد بررسی، در این بخش تلاش می‌شود تا حوزه‌های شفاف‌تری از مفهوم پژوهش را ایجاد نماید. لذا براساس مصاحبه‌های انجام شده، جدول (۳) که نشان دهنده‌ی فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری می‌باشد، به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

جدول (۳) زمینه‌های تقویت آسیب تیم‌های حسابرسی براساس مضامین؛ مولفه‌ها و مقوله‌ها

کد گذاری اصلی	کد گذاری محوری	کد گذاری انتخابی	کد گذاری
مضامین مفهومی	مولفه‌های اصلی	مقوله‌ها	طبقه‌بندی اصلی
عدم شناخت ادراکی از تیم در حرفه حسابرسی	اختلال ادراک فردی از کار تیمی	زمینه‌های فردی ایجادکننده آسیب تیم حسابرسی	عدم باورپذیری فردی به ماهیت تیم و مشارکت در آن
عدم ثبات هیجانی فرد در تیم‌های حسابرسی			
عدم تقویت مثبت ادراک فرد جهت مشارکت در تیم حسابرسی			
عدم کانون کنترل درونی جهت مشارکت در تیم حسابرسی			
عدم عزت نفس فرد جهت مشارکت در تیم حسابرسی			
عدم فرصت‌های شغلی برابر در حرفه حسابرسی			
عدم انگیزه فردی جهت مشارکت در تیم حسابرسی			
عدم آزادی عمل تصمیم‌گیری جهت مشارکت در تیم حسابرسی			
عدم مشارکت در مراحل تدوین اهداف تیم			
عدم بلوغ حرفه‌ای جهت مشارکت در تیم حسابرسی			
عدم وجود رهبری متعامل در اداره تیم حسابرسی	اختلال فقدان رهبری منسجم در تیم	زمینه‌های سازمانی ایجادکننده آسیب تیم حسابرسی	عدم وجود تحرک انگیزشی حسابرسان به مشارکت در تیم حسابرسی
عدم تقویت رفتار حسابرسان در جهت مسئولیت‌پذیری در تیم حسابرسی			
عدم ایجاد عدالت رویه‌ای در تیم حسابرسی			
عدم توسعه خودکارآمدی حسابرسان جهت مشارکت پویا در تیم حسابرسی			
وجود ارتباطات عمودی در شاکله تیم‌های حسابرسی			
وجود سلسله مراتب در شاکله تیم‌های حسابرسی	اختلال ساختار بروکراتیک در تیم	زمینه‌های آسیب‌پذیری تیم‌های حسابرسی	عدم وجود رسمیت زیادی در شاکله تیم‌های حسابرسی
عدم تصمیم‌گیری متمرکز در شاکله تیم‌های حسابرسی			
عدم وجود احترام به روابط تیمی در حسابرسی			
عدم تبعیض جنسیتی در تشکیل تیم حسابرسی			
عدم وجود مهارت‌های ارتباط منسجم حسابرسان در تیم حسابرسی			
عدم وجود هنجارهای تعامل جمعی در تیم حسابرسی			
عدم وجود تعاریف شفاف نقش‌های فردی در کار تیمی حسابرسی			
عدم معیارهای مشخص در نحوه اداره کردن جلسات تیم حسابرسی			
عدم چک‌لیست‌های ارزیابی تصمیم‌های تیم حسابرسی			
عدم تفکیک تعداد اعضای تیم‌های حسابرسی			
عدم تعریف معیارهای اخلاقی در تیم‌گرایی حسابرسی	اختلال استاندارد و آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسی منسجم در تیم	زمینه‌های نهادی ایجادکننده آسیب تیم حسابرسی	عدم بسط ارزش‌های تیم در حرفه حسابرسی
عدم تعریف جایگاه تردید حرفه‌ای در تصمیم‌گیری تیم‌های حسابرسی			
عدم تعریف جنبه‌های رعایت استقلال در تصمیم‌گیری تیم‌های حسابرسی			
فقدان ارزش‌های محرک اجتماعی در کارکرد مسئولانه تیم‌های حسابرسی			
فقدان حمایت ادراک‌شده در حسابرسان جهت پابندی به ارزش‌های اجتماعی در تیم			
فقدان بازخورد مثبت از عملکردهای کار تیمی در حرفه حسابرسی			
فقدان مشوق‌های نهادی اجتماعی نسبت به عملکردهای کار تیمی در حرفه حسابرسی			
فقدان خصیصه فرهنگ جمعی گرایانه در بسترهای اجتماعی			
فقدان خصیصه مشارکت‌های جمعی در بسترهای اجتماعی			
فقدان خصیصه هم‌بستگی جمعی در بسترهای اجتماعی			
فقدان خصیصه پشتیبانی جمعی در بسترهای اجتماعی	اختلال ناشی از فقدان فرهنگ تیم‌گرایی	تیم حسابرسی	فقدان خصیصه حمایت عواطف جمعی در بسترهای اجتماعی
فقدان خصیصه حمایت عواطف جمعی در بسترهای اجتماعی			

باتوجه به مشخص شدن فرآیندهای کدگذاری طبق رویکرد گلیرز^{۴۲} در تحلیل داده بنیاد، در ادامه نسبت به مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی ایجاد شده طبق مصاحبه‌های صورت گرفته، هریک از مولفه‌های اصلی در قالب کدهای مفهومی مورد بحث و استدلال قرار می‌گیرند و سپس در سایه پژوهش‌های انجام‌شده نسبت به پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل‌دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح‌های لازم داده می‌شود.

چارچوب نظری

براساس مضامین کدگذاری شده جهت رسیدن به مولفه‌ها و سپس مقوله‌های پژوهش و باتوجه به بیان مباحث تطبیق در کدهای شناسایی شده در این بخش می‌بایست نسبت به ارائه‌ی چارچوب نظری اقدام نمود. لذا باتوجه به ماهیت تحلیل گلیرز (۱۹۹۲) در نظریه داده بنیاد اقدام به ارائه چارچوب نظری پژوهش می‌باشد. همانطور که در روش‌شناسی به آن اشاره شد، رویکرد تحلیلی گلیرز (۱۹۹۲) در تفاوت با رویکرد تحلیلی اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰) در چارچوب ساختارنیافته‌ای است که به واسطه مقوله‌ها و مولفه‌های پژوهش ارائه می‌شود. لذا با اتکاء به این مفهوم چارچوب نظری پژوهش ارائه می‌شود:



شکل (۴) مدل زمینه‌های آسیب‌پذیری تیم‌های حسابرسی

باتوجه چارچوب نظری پژوهش همانطور که مشخص است، این مدل شامل ۴ مقوله و ۸ مولفه و ۴۱ مضمون مفهومی می‌باشد که طبق جدول (۵) می‌توان نحوه تفکیک و درصد فراوانی سه مرحله کدگذاری نیز مشخص شود.

جدول (۵) تفکیک کدهای ایجاد شده از مصاحبه‌های انجام شده

کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدهای مفهومی	مجموع سطری	درصد فراوانی
زمینه‌های فردی آسیب تیم حسابرسی	اختلال ادراک فردی	۶	۱۱	۲۶٫۸۲٪
	اختلال تعهد رفتاری	۵		
زمینه‌های سازمانی آسیب تیم حسابرسی	اختلال فقدان رهبری	۵	۱۴	۳۴٫۱۴٪
	اختلال ساختار بروکراتیک	۴		
	اختلال ارتباطات اثربخش	۵		
زمینه‌های نهادی آسیب تیم حسابرسی	اختلال استاندارد و آیین رفتار حرفه‌ای	۷	۷	۱۷٫۰۷٪
زمینه‌های اجتماعی آسیب تیم حسابرسی	اختلال هویت اجتماعی	۴	۹	۲۱٫۹۷٪
	اختلال فرهنگ کار تیمی	۵		
مجموع ستونی	هشت مقوله شناسایی شده		۴۱	۱۰۰٪

در ادامه باهدف برازش پایایی مدل جهت تبیین در جامعه هدف پژوهش از تحلیل دلفی استفاده می‌شود. این تحلیل براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق به دنبال مشخص نمودن همسانی مولفه‌های شناسایی شده به عنوان محورهای آسیب تیم‌های حسابرسی با مقوله‌های شناسایی شده می‌باشد تا براساس دو مرحله تحلیل دلفی مشخص شود، آیا ابعاد ایجاد شده از تناسب محتوایی براساس حد اجماع نظری برخوردار هستند.

جدول (۶) فرآیند تحلیل دلفی به منظور تعیین پایایی محورهای شناسایی شده

نتیجه	دور اول دلفی		دور دوم دلفی	
	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین
زمینه‌های آسیب تیم حسابرسی	تائید	۰/۵۵	۵/۱۰	۵/۳۰
	تائید	۰/۷۰	۵/۴۰	۶/۱۵
	تائید	۰/۸۰	۶	۶/۲۰
	تائید	۰/۶۵	۵/۳۰	۵/۴۰
	تائید	۰/۸۰	۶	۶/۲۰
	تائید	۰/۶۰	۵/۲۰	۵/۳۰
	تائید	۰/۵۰	۵	۵/۱۰
	تائید	۰/۶۰	۵/۲۰	۵/۳۰

طی دو مرحله تحلیل دلفی براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق، مشخص شد تمامی ابعاد به لحاظ حد اجماع خبرگان و تناسب محتوایی، مورد تائید می‌باشند. زیرا ضریب توافق تمامی

محورهای شناسایی شده، بالاتر «۵/۰» و میانگین آن‌ها نیز بالاتر از «۵/۰۰» می‌باشد. باتوجه به این نتیجه در ادامه می‌بایست جهت تعیین تحرک‌آمیزترین آسیب‌های تیم‌های حسابرسی و پیامدهای محوری آن در بستر مصادیق حرفه‌ای، از تحلیل بازنمایی نظام‌مند «IQA» بهره برد.

یافته‌های بازنمایی نظام‌مند

پس از مشخص کردن محورهای زمینه‌ای آسیب‌زا در تیم‌های حسابرسی می‌بایست نسبت به مشخص نمودن پیوند درونی بین محورها اقدام نمود. در واقع روابط پیوندهای درونی براساس تعیین جهت تاثیرگذاری ابعاد بر یکدیگر براساس چک‌لیست ماتریسی انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط درونی سیستمی محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از پیکان رو به بالا یا رو به چپ استفاده می‌نماید. از دو علامت پیکان به سمت رو به بالا و رو به چپ به‌عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌کنند. بر این اساس دو جهت یادشده پیکان دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف آن در جدول (۷) ارائه شده است:

جدول (۷) تعریف جهت پیکان‌های در تحلیل روابط درونی پیوندها

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

لذا باتوجه به پرسشنامه ارائه شده در جدول (۸) می‌بایست نسبت به سنجش روابط پیوندهای درونی معیارهای شناسایی شده اقدام نمود.

جدول (۸) چک‌لیست ماتریسی روابط هریک از ابعاد پژوهش

نماد	V۱	V۲	V۳	V۴	V۵	V۶	V۷	V۸
V۱ اختلال ادراک فردی								
V۲ اختلال تعهد رفتاری								
V۳ اختلال فقدان رهبری								
V۴ اختلال ساختار بروکراتیک								
V۵ اختلال ارتباطات اثربخش								
V۶ اختلال استاندارد رفتار حرفه‌ای								
V۷ اختلال هویت اجتماعی								
V۸ اختلال فرهنگ کار تیمی								

براساس چک لیست طراحی شده، از هریک از مشارکت‌کنندگان خواسته شد تا براساس فرآیند تحلیلی ارتباط مولفه‌ی سطر «i» با مولفه‌ی ستون «j» را براساس سه ماهیت اعداد ترتیبی «۱»، «۲»، «۳» امتیاز بندی نمایند. عدد «۱» به معنای اثر مستقیم سطر «i» بر ستون «j» می‌باشد؛ عدد «۲» به معنای اثر معکوس یا اثر ستون «j» بر سطر «i» می‌باشد و عدد «۳» به معنای عدم وجود تأثیر در سطر «i» و ستون «j» با یکدیگر می‌باشد. پس از تعیین بالاترین توزیع فراوانی مربوط به ارتباط هریک از مولفه‌ها، اعداد به صورت فلش مشخص می‌شوند. به طوریکه اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۱» بود، از علامت فلش «←» استفاده می‌شود؛ اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۲» بود، از علامت فلش «→» استفاده می‌شود و اگر بالاترین توزیع فراوانی در مورد مولفه‌ای عدد «۳» بود از علامت «⊗» استفاده می‌شود. لذا با عنایت به توضیح‌های ارائه شده، در این مرحله می‌بایست به شناسایی پیوندهای درونی اقدام نمود و نیز جدول (۹) تأثیرگذاری‌های سیستمی را ترسیم کرد. کدگذاری مفاهیم پیوندهای درونی نیز در همین مرحله انجام شد. در این بخش براساس توضیح‌های داده شده و با استناد به محورهای زمینه‌ای آسیب‌زا در کارکرد تیم‌های حسابرسی اقدام به انجام تحلیل روابط پیوندهای درونی جهت مشخص نمودن محرک‌ترین و پیامدترین مولفه‌ها می‌شود.

جدول (۹) روابط پیوندی محورهای زمینه‌ای آسیب‌زا در کارکرد تیم‌های حسابرسی

رابطه بین پیوند بین مولفه‌های دارای پایایی					
■ سطح اول تحلیل پیوند اختلال ادراک فردی					
شاخص سطر	سطر بر ستون	ستون بر سطر	بدون ارتباط	شاخص ستون	فراوانی
	←	→	⊗		
اختلال ادراک فردی	←	-	-	اختلال تعهد رفتاری	۲۰
اختلال ادراک فردی	-	→	-	اختلال فقدان رهبری	۱۶
اختلال ادراک فردی	-	→	-	اختلال ساختار بروکراتیک	۱۸
اختلال ادراک فردی	←	-	-	اختلال ارتباطات اثربخش	۱۷
اختلال ادراک فردی	-	→	-	اختلال استاندارد و آئین رفتار حرفه‌ای	۲۰
اختلال ادراک فردی	-	→	-	اختلال هویت اجتماعی	۱۸
اختلال ادراک فردی	-	→	-	اختلال فرهنگ کار تیمی	۱۹
■ سطح دوم تحلیل پیوند اختلال تعهد رفتاری					
اختلال تعهد رفتاری	-	→	-	اختلال فقدان رهبری	۲۱
اختلال تعهد رفتاری	-	→	-	اختلال ساختار بروکراتیک	۱۹
اختلال تعهد رفتاری	←	-	-	اختلال ارتباطات اثربخش	۱۸
اختلال تعهد رفتاری	-	→	-	اختلال استاندارد و آئین رفتار حرفه‌ای	۱۷
اختلال تعهد رفتاری	-	→	-	اختلال هویت اجتماعی	۱۸
اختلال تعهد رفتاری	-	-	⊗	اختلال فرهنگ کار تیمی	۱۹

■ سطح سوم/تحلیل پیوند اختلال فقدان رهبری					
۱۹	اختلال ساختار بروکراتیک	-	→	-	اختلال فقدان رهبری
۲۰	اختلال ارتباطات اثربخش	-	-	←	اختلال فقدان رهبری
۱۷	اختلال استاندارد و آئین رفتار حرفه‌ای	⊗	-	-	اختلال فقدان رهبری
۱۷	اختلال هویت اجتماعی	-	-	←	اختلال فقدان رهبری
۱۶	اختلال فرهنگ کار تیمی	-	→	-	اختلال فقدان رهبری
■ سطح چهارم/تحلیل پیوند اختلال ساختار بروکراتیک					
۱۸	اختلال ارتباطات اثربخش	-	-	←	اختلال ساختار بروکراتیک
۱۹	اختلال استاندارد و آئین رفتار حرفه‌ای	⊗	-	-	اختلال ساختار بروکراتیک
۱۷	اختلال هویت اجتماعی	⊗	-	-	اختلال ساختار بروکراتیک
۱۸	اختلال فرهنگ کار تیمی	-	→	-	اختلال ساختار بروکراتیک
■ سطح پنجم/تحلیل پیوند اختلال ارتباطات اثربخش					
۱۶	اختلال استاندارد و آئین رفتار حرفه‌ای	-	→	-	اختلال ارتباطات اثربخش
۱۷	اختلال هویت اجتماعی	-	→	-	اختلال ارتباطات اثربخش
۲۰	اختلال فرهنگ کار تیمی	-	→	-	اختلال ارتباطات اثربخش
■ سطح ششم/تحلیل پیوند اختلال استاندارد و آئین رفتار حرفه‌ای					
۱۹	اختلال هویت اجتماعی	⊗	-	-	اختلال استاندارد و آئین رفتار حرفه‌ای
۱۷	اختلال فرهنگ کار تیمی	⊗	-	-	اختلال استاندارد و آئین رفتار حرفه‌ای
■ سطح هفتم/تحلیل پیوند اختلال هویت اجتماعی					
۱۸	اختلال فرهنگ کار تیمی	-	-	←	اختلال هویت اجتماعی

باتوجه به ارتباط درونی بین محورهای زمینه‌ای آسیب‌زا در کارکرد تیم‌های حسابرسی، اقدام به ایجاد روابط پیوند درونی براساس اختصاص کدهایی از ۷۱ تا ۷۸ می‌شود تا براساس آن پیامدها و محرک‌ها مشخص گردد.

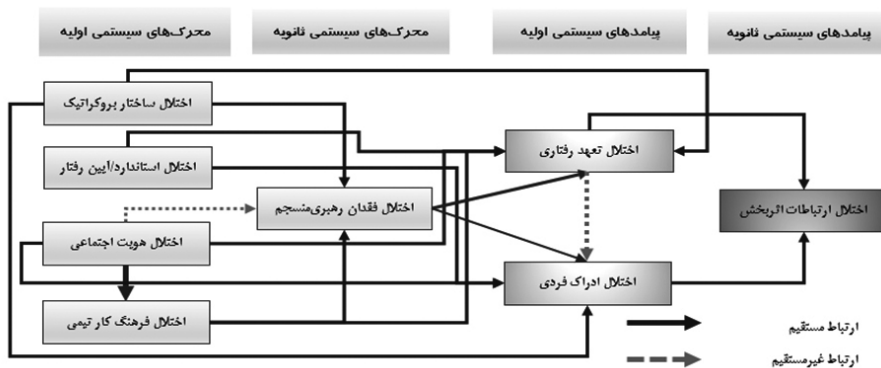
جدول (۱۰) روابط پیوند درونی محورهای زمینه‌ای آسیب‌زا در کارکرد تیم‌های حسابرسی

۷۸	۷۷	۷۶	۷۵	۷۴	۷۳	۷۲	۷۱		
←	←	←	↑	←	←	↑	۰	۷۱	اختلال ادراک فردی
-	←	←	↑	←	←	۰	←	۷۲	اختلال تعهد رفتاری
←	↑	-	↑	←	۰	↑	↑	۷۳	اختلال فقدان رهبری
←	-	-	↑	۰	↑	↑	↑	۷۴	اختلال ساختار بروکراتیک
←	←	←	۰	←	←	←	←	۷۵	اختلال ارتباطات اثربخش
-	-	۰	↑	-	-	↑	↑	۷۶	اختلال استاندارد رفتار حرفه‌ای
↑	۰	-	↑	-	←	↑	↑	۷۷	اختلال هویت اجتماعی
۰	←	-	↑	↑	↑	-	↑	۷۸	اختلال فرهنگ کار تیمی

در آخرین مرحله تجزیه و تحلیل داده‌های محورهای زمینه‌ای آسیب‌زا در کارکرد تیم‌های

حسابرسی، نتایج اثرگذاری‌های سیستمی در نمودار ترسیم می‌شود. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌گیرند. برای این منظور براساس تحلیل جهت پیکان‌ها عمل می‌شود. در جدول (۱۰) پیکان‌های سمت ورودی‌های سیستم و پیکان‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مضامین را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم بسزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند.

شکل (۵) مدل بازنمایی نظام‌مند محورهای زمینه‌ای آسیب‌زا در کارکرد تیم‌های حسابرسی



براساس الگوی بازنمایی نظام‌مند مشخص شد، محرک‌آمیزترین محورهای زمینه‌ای آسیب‌زا در کارکرد تیم‌های حسابرسی، ۴ محور اختلال ساختار بروکراتیک؛ اختلال استاندارد و آیین رفتار حرفه‌ای؛ اختلال هویت اجتماعی و اختلال فرهنگ کار تیمی در حرفه حسابرسی تلقی می‌شود که می‌تواند براساس محرک ثانویه عدم رهبری اثربخش، پیامدهایی همچون اختلال تعهد رفتاری حرفه‌ای و ادراک فردی حسابرسان را به وجود بیاورد و زمینه‌ساز پیامد اختلال ارتباطات اثربخش در کارکردهای تیم حرفه‌ای حسابرسی می‌شود. همانطور که مشخص است، پیوند ارتباطی بین محرک‌ها و پیامدها از شدت اثر بالایی برخوردار است، زیرا به غیر از دو رابطه پیوندی که دارای اثر غیرمستقیم می‌باشند، باقی روابط پیوندی از اثرگذاری مستقیم بر روی یکدیگر برخوردار هستند. همچنین مشخص شد، تمامی محرک‌های اولیه و ثانویه، بر پیامدهای سیستمی اولیه اثرگذار است که نشان می‌دهد، هرگونه ضعف در کارکردهای اجتماعی؛ نهادی و ساختاری، بطور مستقیم از

طریق اثرگذاری بر کارکردهای فردی می‌تواند به اختلال ارتباطات اثربخش به عنوان مهمترین برونداد آسیب تیم حسابرسی تلقی شود.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه ارزیابی تحریک‌آمیزترین زمینه‌های آسیب‌پذیری تیم‌های حسابرسی و پیامدهای محوری آن در بستر مصادیق حرفه‌ای بود که از طریق تحلیل نظریه داده بنیاد و بازنمایی نظام‌مند تحلیل، پژوهش در پی پاسخ به سوال‌های مطرح شده بود. در این مطالعه ابتدا از طریق مصاحبه با خبرگان تلاش شد تا طی سه مرحله کدگذاری، نسبت به شناسایی مضامین، مولفه‌ها و مقوله‌های زمینه‌ساز آسیب تیم‌های حسابرسی اقدام شود. لذا براساس سوال اول این مطالعه، ۳ مقوله و ۸ مولفه و ۴۱ مضمون مفهومی در قالب یک مدل هشت بعدی شناسایی شد. سپس به منظور مشخص نمودن همسانی مولفه‌های ایجاد شده به عنوان محورهای آسیب تیم‌های حسابرسی با مقوله‌های شناسایی شده، طی دو مرحله تحلیل دلفی مشخص شد، تمامی ابعاد به لحاظ حد اجماع خبرگان و تناسب محتوایی، مورد تأیید می‌باشند. در ادامه‌ی فرآیند تحلیل این مطالعه، باهدف پاسخ به سوال دوم، مبنی بر تعیین تحریک‌آمیزترین محورهای زمینه‌ای آسیب‌زا تیم‌های حسابرسی و پیامدهای محوری آن در بستر مصادیق حرفه‌ای، از تحلیل بازنمایی نظام‌مند «IQA» بهره برده شد. نتایج در این بخش از وجود ۴ محور اختلال ساختار بروکراتیک؛ اختلال استاندارد و آئین رفتار حرفه‌ای؛ اختلال هویت اجتماعی و اختلال فرهنگ کار تیمی در حرفه حسابرسی حکایت دارد که براساس محرک ثانویه عدم رهبری اثربخش، پیامدهایی همچون اختلال تعهد رفتار حرفه‌ای و ادراک فردی حسابرسان را به وجود می‌آورند و زمینه‌ساز پیامد اصلی یعنی اختلال ارتباطات اثربخش در کارکردهای تیم حسابرسی می‌شوند. در تحلیل نتیجه کسب شده می‌بایست بیان نمود، ابعاد زمینه‌ای شناسایی شده به عنوان محرک آمیزترین محور آسیب‌زا در تیم‌های حسابرسی، طیفی از مقوله‌های فردی، ساختاری، نهادی و اجتماعی را شامل می‌شود که به عنوان ارکان بالادستی در تدوین سیاست‌های انجام کار تیمی در حرفه حسابرسی نقش مهمی در ایجاد اختلال و عدم اثربخشی در انجام وظایف حرفه‌ای حسابرسی، جهت کشف تقلب و تحریف صورت‌های مالی صاحبکاران دارد. از یک سو فقدان سیاست‌های نهادی در خصوص تدوین استانداردهای مشخص و منسجم نسبت به شیوه‌ی اداره تیم‌های حسابرسی باعث می‌شود تا نوعی عدم الزام کارکردی در عملکردهای تیمی مشاهده شود و از سویی دیگر بی‌توجهی به توسعه‌ی ارزش‌های اخلاقی در تقویت تیم‌های حسابرسی و یا ایجاد هنجارهای ارزش‌محور در آن، باعث می‌شود تا در عمل کارکرد این تیم‌های با چالش در هماهنگی‌های حرفه‌ای مواجه باشند. از طرف دیگر، فقدان ارزش‌های بیرون در بسترهای اجتماعی فرهنگی نیز عامل دیگری است که نشان می‌دهد، تیم‌گرایی در عرصه حرفه حسابرسی بیشتر بدلیل عدم توسعه‌ی چارچوب اولیه مشارکت تیمی، باعث شده تا در عمل ترکیب حسابرسان در قالب یک تیم، نتوانند در شناسایی تقلب و تحریف‌های مالی مؤثرتر از کارکردهای فردگرایی در

حسابرسی عمل نمایند. در نهایت فقدان توسعه‌ی ارزش‌های نهادی و اجتماعی در تیم‌گرایی حسابرسی باعث می‌شود تا با ظهور عارضه‌ی بروکراتیک ساختاری، تیم‌های حسابرسی نتوانند از پویایی و انعطاف‌پذیری لازم برخوردار باشند، زیرا وجود تمرکز؛ رسمیت و سلسله‌مراتب به عنوان مبانی ساختارهای مکانیکی در تیم‌های حسابرسی می‌تواند به دلیل تأثیرگذاری منفی بر کارکردهای رهبری منسجم تیم، تعهد و ادراک حسابرسان به عنوان اهرم توسعه اثربخش تیم در حرفه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد و منجر به ظهور عدم اثربخشی ارتباطات، در تیم‌های حسابرسی به عنوان مهمترین پیامد آسیب تیم‌های حسابرسی شود. به عبارت دیگر، نتیجه این مطالعه از وجود عدم ارتباطات اثربخش به عنوان محوری ترین عنصر ایجادکننده‌ی اختلال در کارکردهای تیم حسابرسی حکایت دارد. ارتباطات اثربخش بدلیل محرک‌های بیان شده و تحت تأثیر ادراک و تعهدی فردی، زمانی ایجاد می‌شود که حسابرسان به دلیل تعارض‌های ناشی از عدم وجود ارتباطات مصالمت‌آمیز و احترام‌گونه در تیم، انگیزه لازم برای مشارکت در تیم‌های حسابرسی را ندارد و بی‌توجهی به عدم توسعه‌ی مهارت‌های تیمی در حسابرسان در سایه فقدان هنجارهای تیمی ادراک شده باعث می‌شود تا ارتباطات اثربخش که لازمی توسعه کارکردهای تیمی در حرفه حسابرسی است، بشدت کاهش یابد و این فرآیند نه تنها نمی‌تواند طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ در ایران (تجدیدنظر شده ۱۳۸۴)، در تسهیل و تسریع کشف تقلب یا تحریف صورت‌های مالی توسط تیم‌های حسابرسی مؤثر باشد، بلکه می‌تواند در کاهش کیفیت حسابرسی نیز نقش مهمی داشته باشد.

همانطور که مرور ادبیات و پیشینه‌های تجربی ارائه شده، نشان داد، هیچ مطالعه‌ای در گذشته نسبت به آسیب‌شناسی تیم‌های حسابرسی اقدام نکرده است و این موضوع انجام تطبیق با پژوهش‌های مشابه را در عمل ناممکن ساخته است. منتها به لحاظ تمرکز مفهومی بر تیم‌گرایی در حرفه حسابرسی، نتایج بدست آمده در این حوزه را می‌توان با تأکید پژوهش‌هایی همچون آنلین (۲۰۲۲)؛ و تملر (۲۰۲۲)؛ زمانی و همکاران (۱۴۰۱) و موسوی‌شیری و همکاران (۱۳۹۹) دارای مشابهت تلقی نمود. زیرا هر دو مطالعه‌ی یاد شده، بر تأثیر منفی تیم‌گرایی بر کیفیت حسابرسی تأکید داشتند که منشاء آن را فقدان توسعه ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی نیز عنوان نمودند.

براساس اهمیت مطالعه‌ی حاضر به سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان مصوب‌ها و آئین رفتار حرفه‌ای در حسابرسی توصیه می‌شود، نسبت به ارائه‌ی ابعاد روشن‌تر به منظور توسعه اثربخش کارکردهای تیم‌های حسابرسی اقدامات لازم را انجام دهند و از طریق کارگاه‌های آموزشی عملکرد تیم‌های حسابرسی را تقویت نمایند. از سویی دیگر به شرکاء حسابرسی به عنوان تدوین‌کنندگان ابعاد طراحی ساختاری موسسات حسابرسی توصیه می‌شود تا با مشاوره از تیم‌های مدیریتی نسبت به تغییر ساختارهای غیرمنسجم و دست و پا گیر اقدام لازم را انجام دهند تا سطح مشارکت به دلیل ارتقاء انگیزه‌های فردی حسابرسان توسعه یابد. در نهایت به حسابرسان به عنوان اهرم‌های توسعه‌ی تیم در حرفه حسابرسی توصیه می‌شود تا با واکاوی روانشناختی در

خود، اختلال‌های ادراکی و تعهد رفتاری را شناسایی نمایند و با شناخت بیشتر نسبت به فلسفه این حرفه، در غالب تیم‌های حسابرسی مشارکت لازم را داشته باشند.

منابع

اکبری امامی، علیرضا، رضازاده، جواد، کاظمی، حسین. (۱۴۰۱). ارائه مدل تحلیل شبکه عوامل موثر بر اعتماد بین فردی حسابر و صاحبکار، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۴(۵۶): ۷۴-۵۳.

تابش، زهره، عبدلی، محمدرضا، یاورپور، هوشنگ. (۱۳۹۹). بررسی اثر هاله‌ای بر کارراه حرفه‌ای حسابر، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۵): ۸۹-۱۱۲.
زارع، روح‌اله، غلامی جمکرانی، رضا. (۱۴۰۱). عدم ماندگاری نیروی کار حرفه‌ای در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۷): ۴۸-۳۴.

زمانی، رضا، لاری دشت‌بیاض، محمود، حصارزاده، رضا. (۱۴۰۱). «تأثیر رهبری اخلاقی بر هماهنگی، انسجام و درگیری بین اعضاء تیم حسابرسی»، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۷(۱۳): ۷۶-۱۱۶.

زنده‌دل، نبی، فرزین‌فر، علی‌اکبر، قدرتی، حسن، جباری، حسین، صفری‌گرایی، مهدی. (۱۴۰۲). ارائه چارچوبی برای الگوهای تفکر تحلیلی حسابرسان: با رویکرد تحلیل تم و مدل‌سازی بازنمایی سیستمی، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱): ۱۰۲-۱۳۱.

کلایان‌مقدم، هما، مهارتی، یعقوب، اشرفی، مجید، خوراکیان، علیرضا. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تشخیص فرصت‌ها برای خلق ارزش اجتماعی در ایران: نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با رویکرد ظاهرشونده (گلگیری)، علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد، ۱۷(۱): ۸۷-۱۴۱.

مرادی، مجید، جودکی، رضا. (۱۴۰۲). تأثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۰): ۷۲-۹۵.
ملانظری، مهناز، شمس، زهرا. (۱۳۹۵). تأثیر هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. حسابداری و منافع اجتماعی، ۶(۴): ۱۴۵-۱۶۳.

موسوی‌شیری، سیدمحمود، یزدانی، مهدیه، میرزایی، مهین. (۱۳۹۹). عملکرد حسابرسان در جلسات توفان فکری قلب: فن گروه اسمی و تعاملی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۸): ۹۵-۶۷.

ولیان، حسن، حسن‌پور، داوود. (۱۴۰۰). توسعه کارراه حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به ویژگی‌های یادگیری سازمانی بر اساس تحلیل داده بنیاد و تحلیل کیفی تعاملی (IQA)، دانش حسابرسی، ۲۱(۸۲): ۲۶۲-۲۹۷.

Agoglia, C. P., Hatfield, R. C., & Lambert, T. A. (2015). Audit team time reporting: An agency theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 44, 1–14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.03.005>

Akbari Emami, A., Rezazadeh, G and Kazemi, H. (2022). Provide a Network Analysis Model of Factors Affecting the Interpersonal Trust of the Auditor and the Client. *Journal of Accounting & Auditing research*, 14(56):53-74. (In Persian).

Annelin, A. (2023). Audit team equality and audit quality threatening behaviour, *Managerial Auditing Journal*, <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2021-3288>

Annelin, A., Svanström, T. (2021). The triggers and consequences of audit team stress: Qualitative evidence from engagement teams, *International Journal of Auditing*, 26(2): 113-133. <https://doi.org/10.1111/ijau.12254>

Bamber, E. M. (1983). Expert judgment in the audit team: A source reliability approach. *Journal of Accounting Research*, 21(2): 396-412. <https://doi.org/10.2307/2490781>

Bateman, B., Colin Wilson, F. and Bingham, D. (2002). Team effectiveness: development of an audit questionnaire, *Journal of Management Development*, 21(3): 215-226. <https://doi.org/10.1108/02621710210420282>

Bauer, T. D., Eštep, C. (2019). One Team or Two? Investigating Relationship Quality between Auditors and IT Specialists: Implications for Audit Team Identity and the Audit Process, *Contemporary Accounting Research*, 36(4): 2142-2177. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12490>

Berber, N., Slavic, A., Aleksić, M. (2020). Relationship between Perceived Teamwork Effectiveness and Team Performance in Banking Sector of Serbia, *Sustainability*, 12(20): 87-53. <https://doi.org/10.3390/su12208753>

Bradbury, M. E., Scott, Tom. (2022). Auditor's responses to changes in risk, *International Journal of Auditing*, 26(4): 405-419. <https://doi.org/10.1111/ijau.12288>

Brennan, A, S. (2019). The role of teamwork in diagnosis: team diagnostic decision-making in the medical intensive care unit [University of Iowa]. <https://doi.org/10.17077/etd.idk14ias>

Bustos-Contell, E., Porcuna-Enguix, L., Serrano-Madrid, J., Labatut-Serer, G. (2022). Female audit team leaders and audit effort, *Journal of Business Research*, 140(2): 324-331. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.11.003>

Cahan, S, F., Che, L., Knechel, W, R., Svanström, T. (2022). Do Audit Teams Affect Audit Production and Quality? Evidence from Audit Teams' Industry Knowledge, *Contemporary Accounting Research*, 39(4): 2657-2695. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12807>

Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2017). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. *European Accounting Review*, 1-27. <https://doi.org/10.1080/09638180.2017.1307131>, 595,621

Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4(3): 359-380.

Che, L. and Svanström, T. (2019). Team composition and labor allocation in audit teams: a descriptive note, *Managerial Auditing Journal*, 34(5): 518-548. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1986>

Dutta, A. and Rangnekar, S. (2022). Preference for teamwork, personal interaction and communities of practice: does co-worker support matter?, *VINE Journal of Information and Knowledge Management Systems*, <https://doi.org/10.1108/VJIKMS-11-2021-0284>

Fernández, W. D. (2004). The grounded theory method and case study data in IS research: issues and design. In *Information Systems Foundations Workshop: Constructing and Criticizing*, 1(1): 43-59.

Frendy and Takeda, F. (2023). Employing string similarity metrics of partners to estimate

audit team continuity: determinant and its effects on audit outcomes and pricing, *Journal of Accounting Literature*, 45(2): 314-339. <https://doi.org/10.1108/JAL-02-2022-0026>

Glaser, B. G. (1992). *Theoretical Sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory*. Mill Valley, Calif.: Sociology Press.

Glaser, B. G., & Holton, J. (2007). Remodeling grounded theory, *Historical Social Research/ Historische Sozialforschung. Supplement*, 19(32): 47-68.

Hagemann, V., Kluge, A. (2017). Complex Problem Solving in Teams: The Impact of Collective Orientation on Team Process Demands, *Frontiers in Psychology*, 8(1): 17-30. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2017.01730>

Hambrick, D. C. (1994). Top management groups: A conceptual integration and reconsideration of the team label. *Research in organizational behavior*, 16(2): 171-214.

Hu, B., Su, L., and Wu, D. (2021). Teamwork Experience and the Contagion of Audit Misbehavior. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2816435>

Jonsen, K. and Jehn, K.A. (2009). Using triangulation to validate themes in qualitative studies, *Qualitative Research in Organizations and Management*, 4(2): 123-150. <https://doi.org/10.1108/17465640910978391>

Kalalian-Moghadam, H., Mahrati, Y., Ashrafi, M and Khodariyan, A. (2020). Identifying factors affecting the recognition of opportunities for social value creation in Iran: data base theorizing with an emergent approach (Glaser), *Ferdowsi University of Mashhad Social Sciences*, 17(1): 87-141. (In Persian).

Manser, T. (2009). Teamwork and patient safety in dynamic domains of healthcare: a review of the literature, *Acta Anaesthesiologica Scandinavica*, 53(2): 143-151. <https://doi.org/10.1111/j.1399-6576.2008.01717.x>

Molanazari, M., & Shams, Z. (2016). The Influence of Professional Identity and Outcome Knowledge on Professional Judgment. *Journal of Accounting and Social Interests*, 6(4): 145-163. (In Persian).

Moradi, M., & Jodaki, R. (2023). The effect of organizational culture, corporate governance and audit quality on auditors' performance. *Journal of professional auditing research*, 3(10): 72-95. (In Persian).

Mousavi Shiri, S. M., Yazdani, M., & Mirzaee, M. (2020). Auditors' Performance in Fraud Brainstorming Sessions: Nominal Group Technique and Interactive Groups. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(68): 67-95. (In Persian).

Nguyen, N.L., Phan, A.T.T. and Doan, N.T. (2022). Motivations to share knowledge in professional service teams: the moderating role of project stage, *Team Performance Management*, <https://doi.org/10.1108/TPM-11-2021-0083>

Northcutt, N., McCoy, D. (2004). *Interactive Qualitative Analysis: A Systems Method for Qualitative Research*, US: Sage.

Paris, C, R., Salas, E., Cannon-Bowers, J, A. (2000). Teamwork in multi-person systems: a review and analysis, *Ergonomics*, 43(8): 1052-75. <https://doi.org/10.1080/00140130050084879>

Parry, I.J., Tranfield, D., Smith, S., Foster, M. and Wilson, S. (1998). Reconfiguring your organisation: a teamwork approach, *Team Performance Management*, 4(4): 166-176. <https://doi.org/10.1108/13527599810224633>

Plant, K., Barac, K., De Jager, H. (2017). Developing early career professional auditors at work: What are the determinants of success? *Meditari Accountancy Research*, 25(3): 368-390. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0119>

Quadackers, L., Groot, T., Wright, A. (2009). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1478105>

Reiter-Palmon, R., Herman, A.E. and Yammarino, F.J. (2008). Beyond cognitive processes: Antecedents and influences on team cognition, Mumford, M.D., Hunter, S.T. and Bedell-Avers, K.E. (Ed.) Multi-Level Issues in Creativity and Innovation (Research in Multi-Level Issues, Vol. 7), Emerald Group Publishing Limited, Bingley, pp. 305-313. [https://doi.org/10.1016/S1475-9144\(07\)00012-4](https://doi.org/10.1016/S1475-9144(07)00012-4)

Santa, R., Sanz, C.M., Tegethoff, T. and Cayon, E. (2022). The impact of emotional intelligence, cross-functional teams and interorganizational networks on operational effectiveness, *Journal of Organizational Effectiveness: People and Performance*, <https://doi.org/10.1108/JOEPP-03-2022-0069>

Sirris, S. (2019). Coherent identities and roles? Hybrid professional managers' prioritizing of coexisting institutional logics in differing contexts, *Scandinavian Journal of Management*, 35(4): 104-123. <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2019.101063>

Stevens, E., Moroney, R., Webster, J. (2019). Professional skepticism: The combined effect of partner style and team identity salience, *International Journal Audit*, 23(2): 279-291.

Tabesh, Z., Abdoli, M and Yavarpour, H. (2020). Investigating the Halo Effect on the Professional Auditor's Career. *Journal of Accounting & Auditing research*, 12(45):89-112. (In Persian).

Valiyan, H., & Hassanpour, D. (2021). Career Development Professional Internal Auditors with regard to the characteristics of Organizational Learning based Grounded Theory & Interactive Qualitative Analysis (IQA). *Journal of Audit Science*, 21(82): 262-297. (In Persian).

Wetmiller, R.J. (2022). The copycat effect: do social influences allow peer team members' dysfunctional audit behaviors to spread throughout the audit team?, *Journal of Applied Accounting Research*, 23(2): 362-380. <https://doi.org/10.1108/JAAR-12-2020-0232>

Zaccaro, S. J., Gualtieri, J., & Minionis, D. (1995). Task cohesion as a facilitator of team decision making under temporal urgency. *Military Psychology (Taylor & Francis Ltd)*, 7(2): 77-93. https://doi.org/10.1207/s15327876mp0702_3

Zamani, R., Lari Dashtbayaz, M and Hesarzadeh R. (2022). The Effect of Ethical Leadership on Coordination, Cohesion and Conflict Among Audit Team Members, *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 7(13): 76-116. (In Persian)

Zare, R., & Gholami-Jamkarani, R. (2022). Lack of professional staff in auditing firms, members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. *Journal of professional auditing research*, 2(7):34-48. (In Persian).

Zasa, F.P. and Buganza, T. (2022). Developing a shared vision: strong teams have the power, *Journal of Business Strategy*, <https://doi.org/10.1108/JBS-04-2022-006>

Zindadel, N., Farzinfar, A., Gudari, H., Jabari, H. and Safrigraili, M. (2023). Providing a Framework for Auditors' Analytical Thinking Patterns: Theme Analysis Approach and Systematic Representation Modeling. *Journal of professional auditing research*, 3(11):102- 131. (In Persian).

پی‌نویس:

1. Economies of scale
2. Bustos-Contell et al
3. Bradbury & Scott
4. Annelin & Svanström
5. Berber et al
- 6 Zaccaro et al
7. Parry et al
8. Paris et al
9. Manser
10. Dutta and Rangnekar
11. Cahan et al
12. Hu et al
13. Cameran et al
14. Agoglia et al
15. Bamber
16. Hambrick
17. Sirris
18. Stevens et al
19. Bateman et al
20. Bauer & Estep
21. Annelin
22. Quadackers
23. Brennan
24. Reiter-Palmon et al
25. Hagemann & Kluge
26. Zasa and Buganza
27. Santa et al
28. Deindividuation
29. Nguyen et al
30. Annelin, A., Svanström
31. Glaser
32. Affinities
۳۳. در روند «IQA» اجزاء معنای یک پدیدار، پیوندهای درونی نامیده می شوند.
34. Plant et al
35. Northcutt & McCoy
36. Validation Triangulation
37. Intrinsic Bias
38. Jonsen and Jehn
39. Data Source Triangulation
40. Investigator Triangulation
41. Method Triangulation
42. Theory Triangulation
43. Glaser



COPYRIGHTS

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



Engagement and Second Partner Interaction

Mehri Bakhteyari¹, Javad Rezazadeh², kumars biglar³

Received: 2023/08/26

Approved: 2023/11/06

Research Paper

Abstract:

According to the regulations of the Iranian Certified Public Accountants (IACPA), audit reports are issued with two signatures. According to the mentioned requirements, the review of the second partner is considered as a part of the quality control system in Iran. Until now, the way of interaction and negotiation between the engagement partner and the second partner, who play an essential role in the audit quality, has not been researched in Iran, and the various aspects of this relationship have not been explained. Therefore, in this research, the negotiation model between the auditor and client, which was developed by Gibbons et al (2001) was used. Then, by conducting in-depth and semi-structured interviews with 24 partners of Iranian Audit Firms who work as the engagement or second audit partner and the published interview of 7 experienced Certified Public Accountants (CPA) in professional publications, research data was collected. after analyzing data, a conceptual model of interaction between the engagement or second audit partner was created. findings show a comprehensive picture of this interactive process, which includes: Discussions take place around complex issues (accounting, auditing, laws and regulations), the negotiation is mostly face-to-face, it's normal in auditing, negotiation is dependent on its context, the process of negotiation is cooperative and non-adversarial, past cooperation experiences are effective on current negotiations, and also the way of interaction and current negotiation can influence future interactions. Other findings show that quality control reviewer does not really exist in Iranian audit firms, the process of interaction between partners is very short, the individual characteristics of partners (carefulness, professional skepticism) and the social and technical position of partners affect the negotiation process. This issue can have adverse effects on the quality control review and audit engagement quality.

Key Words: Interaction Between Partners, Audit Quality, Engagement Quality Review, Negotiation



10.22034/JPAR.2023.2010069.1209

1 Ph.D. Student of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. m.bakhteyari84@yahoo.com

2 Associate Professor. Accounting Department, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) j.rezazadeh@modares.ac.ir

3 Assistant Professor. Accounting Department, Faculty of Management and Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. kumars.biglar@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

تعامل مدیر (شریک) مسئول کار و مدیر (شریک) دوم حسابرسی

مهري بختیاری^۱، جواد رضازاده^۲، کیومرث بیگلر^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۵

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

طبق قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، گزارش‌های حسابرسی صورت‌های مالی با دو امضا صادر می‌شود. طبق ضوابط یادشده، بررسی مدیر دوم در حکم بخشی از نظام کنترل کیفیت در ایران مدنظر قرار گرفته است. تاکنون وضعیت تعامل و مذاکره میان مدیرمسئول کار (مدیر اول) و مدیر دوم که نقش اساسی در کیفیت حسابرسی دارند، در ایران مورد پژوهش قرار نگرفته است و جنبه‌های مختلف این رابطه تبیین نشده است. برای تبیین دقیق این ارتباطات، در این پژوهش از مدل مذاکره میان حسابرس - مدیران اجرایی صاحبکار که توسط گینز و همکاران (۲۰۰۱) توسعه یافته، استفاده شده است. برای این منظور با انجام مصاحبه عمیق و نیم ساختاریافته با ۲۴ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی ایرانی که به‌عنوان مدیر اول یا دوم حسابرسی فعالیت دارند و همچنین متن مصاحبه چاپ شده ۷ نفر از حسابداران رسمی باسابقه در نشریات حرفه، داده‌های پژوهشی گردآوری و پس از تجزیه و تحلیل آن، مدل مفهومی تعامل و گفتگو میان مدیر اول و دوم برجسته شده است. یافته‌ها تصویر جامعی از این فرایند تعاملی را نشان می‌دهد که شامل آن است که گفتگو پیرامون مسائل پیچیده صورت می‌گیرد (حسابداری، حسابرسی، قوانین و مقررات) و بیشتر به‌صورت چهره به چهره است، مذاکره امری عادی در اجرای حسابرسی است، مذاکره وابسته به بستر آن است، فرایند مذاکره مشارکتی و غیر خصمانه است، تجارب همکاری گذشته بر مذاکرات جاری مؤثر است و همچنین شیوه تعامل و گفتگوی جاری نیز می‌تواند تعامل‌های آتی را تحت شعاع قرار دهد. دیگر یافته‌ها نشان می‌دهد که بررسی‌کننده کنترل کیفیت در ایران شکلی است، فرایند تعامل میان شرکا بسیار کوتاه است، ویژگی‌های فردی شرکا (دقت نظر، تردید حرفه‌ای) و جایگاه اجتماعی و فنی شرکا بر نحوه تعامل تأثیر می‌گذارد که این موضوع می‌تواند آثار نامساعدی بر بررسی کنترل کیفیت و کیفیت کار حسابرسی داشته باشد.

واژه‌های کلیدی: تعامل میان شرکا، کیفیت حسابرسی، بررسی کنترل کیفیت، مذاکره

doi 10.22034/JPAR.2023.2010069.1209

۱. دانشجوی دوره دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

m.bakhteyari84@yahoo.com

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) j.rezazadeh@modares.ac.ir

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قزوین، قزوین، ایران. kumars.biglar@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

اهمیت بررسی کنترل کیفیت صراحتاً توسط قانون‌گذاران و استانداردهای حرفه‌ای به‌عنوان یکی از عناصر اساسی کنترل کیفیت حسابرسی شناخته‌شده است: مثل قانون ساربینز آکسلی مصوب مجلس نمایندگان آمریکا، ۲۰۰۲؛ کمیسیون بورس و اوراق بهادار بخش ۱۰۳؛ کمیسیون اروپا، ۲۰۰۲؛ انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۲، انجمن حسابداران رسمی کانادا ۲۰۰۵؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۰۹ (امبی و مارچی، ۲۰۱۰). بررسی کنترل کیفیت توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی، یکی از سازوکارهای پیش‌بینی‌شده در استانداردهای حسابرسی برای دستیابی و ارتقای کیفیت حسابرسی است. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۴) سیاست‌های کنترل کیفیت را به‌عنوان یکی از عناصر اصلی عنصر «فرآیند» در مدل کیفیت حسابرسی معرفی کرده است. در اجرای هر حسابرسی، بررسی کنترل کیفیت کار توسط مسئول بررسی کنترل کیفیت که مستقل از کار حسابرسی است، انجام می‌شود. این بررسی بخش مهمی از فرایند نظارت برای ارتقای کیفیت حسابرسی و کاهش احتمال اینکه حسابرس خطرهای تحریف بااهمیت را در صورت‌های مالی تشخیص ندهد، است (جمال و همکاران، ۱۹۹۵). هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، مسئول قانون‌گذاری حسابرسی در بخش شرکت‌های سهامی عام در ایالات‌متحده، از آن به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های اصلی کیفیت حسابرسی یاد می‌کند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۰۹). هیئت مزبور در سال ۲۰۰۹ استاندارد شماره ۷ حسابرسی با عنوان «بررسی کنترل کیفیت کار در هر کار حسابرسی» را منتشر کرد. رهنمودهای پیشین بررسی کنترل کیفیت شامل رهنمودهای کنترل کیفیت کار منتشرشده توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۲۰۰۴ و بخش رهنمودهای کمیسیون بورس و اوراق بهادار بود. استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ با عنوان «کنترل کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی» نیز از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹ لازم اجرا می‌باشد، ازجمله این استانداردهاست. با عنایت به اهمیت موضوع و همگرایی میان استانداردهای حسابرسی بین‌المللی و استانداردهای حسابرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، در دسامبر سال ۲۰۲۰، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، نسبت به به‌روزرآوری استاندارد حسابرسی ۲۲۰ با عنوان «مدیریت کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی» اقدام کرده است که اجرای استاندارد مزبور از ۱۵ دسامبر سال ۲۰۲۲ الزامی است. در استاندارد مزبور شرح و بسط بیشتری بر بررسی کنترل کیفیت به وجود آمده و همچنین الزامات بیشتری برای تعامل و همکاری میان مدیرمسئول و بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار و بی‌طرفی بررسی‌کننده کنترل کیفیت، وضع گردیده است. در ایران نیز طبق بند ۳۶ استاندارد حسابرسی ۲۲۰ (کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی) در حسابرسی شرکت‌هایی که اوراق آن‌ها به عموم عرضه‌شده است، بررسی کنترل کیفیت قبل از صدور گزارش توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت الزامی شده است.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۸) در پژوهشی جامع بعد از اجرای

استاندارد ۱۲۲۰ (بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی) نشان داد (۱) کیفیت حسابرسی افزایش یافته است؛ (۲) زمان بررسی افزایش یافته اما هزینه اجرای کار حسابرسی افزایش نامحسوسی داشته است؛ (۳) افزایش بررسی کنترل کیفیت کار به افزایش کیفیت حسابرسی منتج شده است، (۴) تخصص و ارشد بودن بررسی کننده کنترل کیفیت کار به افزایش کیفیت حسابرسی منتج شده است و (۵) اجرای استاندارد یادشده به افزایش کیفیت حسابرسی انجامیده است.

در ایران طبق ماده ۱۷ اساسنامه نمونه مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، گزارش‌هایی که در مورد انجام خدمات حرفه‌ای و مکاتبات مرتبط با صاحبکار ارائه می‌شود، باید توسط حداقل دو نفر از شرکا یا یک نفر از شرکا و یکی از حسابداران رسمی که تمام وقت در استخدام موسسه بوده و مسئولیت انجام کار را به عهده داشته‌اند، امضا و مهور به مهر موسسه انتشار یابد. در ایران پس از اجرای مطلوب فرایند عملیات حسابرسی، کنترل کیفیت در موسسه حسابرسی با حضور یک مدیر دوم کار تکمیل می‌شود؛ یعنی گزارش با دو امضا صادر می‌شود که امضای دوم به معنی انجام فرایند مطلوب عملیات و مرحله نهایی کنترل کیفی کار حسابرسی قبل از صدور گزارش است و اقدام خاص دیگری برای کنترل کیفیت در موسسه حسابرسی صورت نمی‌گیرد؛ اگر بعضی از موسسه‌ها می‌گویند که ما برای حسابرسی شرکت‌های بورسی اقدام خاصی برای کنترل کیفیت انجام می‌دهیم، بیشتر شکلی است تا محتوایی (شلیله، ۱۳۹۷). درخور توجه است بخشی از نمره کنترل کیفیت کار حسابرسی بر اساس پرسشنامه کنترل کیفیت کار حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران به بررسی نحوه اجرای وظایف مدیر دوم اختصاص دارد که این موضوع نشان می‌دهد اجرای وظایف مدیر دوم جز اساسی از نظام کنترل کیفیت کار حسابرسی در ایران تلقی می‌شود. طبق نظر حسابداران رسمی باسابقه کشور، به دلایل مختلف نظیر، ساختار، شرایط اقتصادی و محدودیت‌های بودجه و دلایل دیگر، اجرای این الزامات به شکل مناسب میسر نگردیده است و عملاً اجرا نمی‌شود (صفر، توکلی، شلیله، موسوی داور، صالح، رزاق، ۱۳۹۷). لذا در ایران کنترل کیفیت کار حسابرسی عمدتاً به بررسی‌های شریک دوم محدود می‌شود (شلیله، ۱۳۹۷). کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار هرساله گزارش عملکرد را منتشر می‌کند. در گزارش عملکرد ایرادهای عمده مشاهده شده در گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی بررسی شده سالانه را ارائه و پیشنهادهایی برای درمان عوامل ریشه‌ای ارائه کرده است. آخرین گزارش منتشرشده در تارنمای سازمان بورس مربوط به سال ۱۴۰۰ است. در گزارش عملکرد سال ۱۴۰۰ کمیته پیش‌گفته، ۱۳ علل ریشه‌ای و همراه پیشنهاد ارائه کرده که اکثر این علل ریشه‌ای به کاستی‌های موجود در سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی معتمد مربوط می‌شود؛ مواردی مثل: «پذیرش کار بدون رعایت ضوابط حرفه‌ای»، «استقلال حساب‌رسان»، «اصلاح فرایند بررسی گزارش‌های صادره»، «نیروی انسانی باصلاحیت»، «آموزش حرفه‌ای مستمر»، «بازنگری بررسی گزارش‌های حسابرسی»، «ساختار کنترل کیفیت مناسب در مؤسسات حسابرسی». در حقیقت ایرادهای

عمده مشاهده شده در گزارش حسابرس و صورت‌های مالی نشان می‌دهد که فرایند بررسی کنترل کیفیت توسط مدیر بررسی‌کننده کنترل کیفیت، دارای کاستی‌های عمده‌ای است که در تحلیل علل ریشه‌ای توسط کمیته پذیرش و نظارت مدنظر قرار گرفته است.

هدف از این مطالعه، بررسی وضعیت اجرای کنترل کیفیت و فرایند تعامل میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم برای حل موضوعات پدیدار شده در فرایند بررسی، در قالب یک مدل است. هرچند طبق ضوابط جامعه حسابداران رسمی ایران (آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای) مؤسسات حسابرسی به‌صورت سالانه مورد کنترل کیفی قرار می‌گیرند و از دو منظر ۱- کنترل وضعیت موسسه حسابرسی و ۲- کیفیت کار موردبررسی جامعه حسابداران رسمی قرار می‌گیرد اما نتایج حاصل صرفاً در قالب یک جدول که بر اساس میانگین دو گروه مزبور رتبه‌بندی (رتبه الف، ب، ج و د) می‌شود و از طریق تارنمای جامعه انتشار عمومی می‌یابد. لذا عملاً کیفیت عناصر مؤلفه‌های کنترل کیفیت از قبیل تعامل و همکاری شریک اول و دوم روشن و مشخص نیست و پژوهش‌های پیشین ایرانی نیز این ارتباطات را تبیین نکرده‌اند.

در پژوهش‌های قبلی خارجی مثل امبی و مارچی (۲۰۱۰) وضعیت تعامل میان شریک مسئول کار و مسئول بررسی کنترل کیفیت در خارج از کشور تبیین و برجسته شده است. در سایر پژوهش‌ها نیز به تبیین ارتباطات و تأثیر بررسی کنترل کیفیت بر کیفیت کار حسابرسی (جمال و همکاران، ۱۹۹۵، مارچی و امبی، ۲۰۰۵، دیکینز و همکاران، ۲۰۱۵)، وضعیت اجرای استاندارد حسابرسی ۷، نحوه تعامل و همکاری در مؤسسات مختلف (ایپس و مزیر، ۲۰۰۵ و ۲۰۰۷) پرداخته‌اند. باوجود نقش کنترل کیفیت حسابرسی به‌عنوان یکی از سازوکارهای اصلی ارائه خدمات باکیفیت حسابرسی و در نظر گرفتن این موضوع در استانداردهای حرفه‌ای و تأکید انجمن‌های حرفه‌ای بر اجرای آن، اما بررسی ادبیات پژوهش در ایران نشان می‌دهد، پژوهش یا پژوهش‌هایی که به تبیین وضعیت اجرای کنترل کیفیت، ارتباطات میان شریک مسئول و بررسی‌کننده کیفیت کار (شریک دوم) پرداخته باشد، ملاحظه نشده است. لذا وضعیت این ارتباطات در کشور ما معین و مشخص نشده است؛ بنابراین یکی از ضرورت‌های اجرا این پژوهش تبیین این موضوع در مؤسسات حسابرسی ایرانی است. با عنایت به مطالب ارائه‌شده در بالا، پرسش اصلی پژوهش، عبارت است از:

مدل تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی در مؤسسات حسابرسی ایران چگونه است؟

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

در پژوهش‌های گذشته خارجی از الگوی مذاکره (گینز و همکاران، ۲۰۰۱) استفاده‌شده است. آنان با استفاده از عناصر مذاکره در ادبیات رفتاری و در نظر گرفتن عوامل و عناصر ادبیات حسابرسی و انجام مصاحبه با افراد حرفه‌ای باتجربه با استفاده از پرسشنامه، مدلی برای مذاکره میان حسابرس و مدیران اجرایی صاحبکار ارائه کردند. ایشان در پژوهش خود نشان دادند که:

(۱) مذاکره میان حسابرس- صاحبکار به بستر وابسته است، (۲) مذاکره امری عادی در اجرای حسابرسی است، (۳) موضوعات پیچیده مورد مذاکره قرار می‌گیرد، (۴) افراد مختلفی درگیر مذاکره هستند و این فرایند معمولاً زمان‌بر است، (۵) تخصص حسابرس موضوع محوری درباره موضوعات حسابداری است، (۶) مذاکره به‌عنوان جزئی از خدمات قابل ارائه به صاحبکار است و (۷) مذاکره میان حسابرس- مدیران اجرایی صاحبکار به‌صورت توزیعی است و نه تلفیقی. نهایتاً ایشان مدلی مفهومی از مذاکره میان حسابرس و مدیران اجرایی صاحبکار ارائه دادند که تحت تأثیر سوابق ارتباط میان حسابرس و صاحبکار، موضوعات حسابداری پدیدار شده، فرایند مذاکره، خروجی، شرایط بیرونی محدودکننده، توانایی‌های هر دو گروه و تأثیر بر مذاکرات آتی بود. به تبعیت از کار آن‌ها امبی و مارچی (۲۰۱۰) نیز با استفاده از مدل گبینز و همکاران (۲۰۰۱) ارتباط میان شریک مسئول کار و مدیرمسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار پرداختند. در گام آغازین عناصر مدل مذاکره میان حسابرس- مدیران اجرایی صاحبکار به‌طور خلاصه مدنظر قرار می‌گیرد. چارچوب گبینز و همکاران (۲۰۰۱) به‌عنوان مدل مذاکره در محیط حسابداری، پذیرفته شده است. در این پژوهش نیز ما به تبعیت از امبی و مارچی (۲۰۱۰) و گبینز و همکاران (۲۰۰۱) در محیط حسابرسی و در حوزه کنترل کیفیت از آن بهره می‌گیریم. در ادامه به‌طور خلاصه عناصر مدل مزبور که در کنترل کیفیت کار حسابرسی کاربردپذیر است، ارائه می‌گردد:

فرایند از طریق شناسایی یا تشخیص موضوع یا موضوع خاصی شروع می‌شود. در حوزه کنترل کیفیت کار حسابرسی، موضوع یا موضوعات مربوط به حسابداری، حسابرسی یا جنبه‌های خاصی از هردو به‌عنوان نقطه شروع تعامل مطرح است. در حوزه بررسی، بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار (مدیر دوم در ایران) ممکن است نگرانی‌هایی پیرامون کاربرد حسابداری یا حسابرسی یا نتیجه‌گیری خاص، نحوه پشتیبانی کار حسابرسی، اهمیت موضوعات یا سایر ویژگی‌های مربوط به موضوع را داشته باشد (امبی و مارچی، ۲۰۱۰).

چارچوب اصلی فرض بر آن می‌گذارد که بازیگران منطقی هستند. در حوزه کنترل کیفیت کار حسابرسی، این فرض منطقی به نظر می‌رسد. دوم آنکه چارچوب مزبور فرض می‌کند که طرفین مذاکره (هردو گروه) با اطلاعات ناهمسان (اطلاعات ناقرینه) وارد فرایند مذاکره می‌شوند. از آنجائی که شرکا ممکن است دارای سطوح مختلف دانش و شناخت نسبت به صاحبکار خاص یا استانداردهای حسابداری و حسابرسی باشند، این موضوع معقول و منطقی به نظر می‌رسد. سوم آنکه فرایند را به‌عنوان یک فعالیت راهبردی در نظر می‌گیرد و به‌طور تلویحی بیانگر آن است که تا حدودی این فرایند خصمانه است تا به‌صورت تعاملی و مشارکتی (تامسون، ۱۹۹۰). گبینز و همکاران (۲۰۰۱) شواهدی را در تائید این فرضیه در حوزه مذاکره میان حسابرس- مدیران اجرایی صاحبکار ارائه کرده‌اند اما این موضوع در حوزه کنترل کیفیت کار حسابرسی به‌عنوان یک پرسش تجربی قابل پژوهش است.

فرایند واقعی ممکن است شامل ارتباطات کتبی از طریق یادداشت، پست الکترونیکی (ایمیل)، ارتباطات از طریق تلفن، تعامل چهره به چهره یا ترکیبی از این موارد باشد. این فرایند ممکن

است صرفاً شامل دو شریک باشد یا افراد دیگری نیز به‌طور مستقیم در این فرایند مشارکت داشته باشند یا به‌طور غیرمستقیم و از طریق مشاوران یا کارشناسان بی‌طرف نیز در فرایند مشارکت داشته باشند. شاید افراد دیگری از گروه حسابرسی نیز در فرایند مشارکت داشته باشند. در این تعامل ممکن است سیاست‌های درون موسسه یا استانداردهای حرفه‌ای نظیر استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز تأثیر داشته باشند.

خروجی‌ها ممکن است تک‌بعدی یا چندبعدی باشد. خروجی اصلی حل موضوع یا موضوعات پدیدار شده است که نقطه شروع فرایند بوده است. حل موضوع ممکن است به‌صورت «توزیعی» باشد که در آن نتایج به نفع یک یا دیگر گروه یا به ضرر طرفین باشد یا به‌صورت «تلفیقی» باشد که در آن نتایج به سود هر دو گروه است (بیزرمن، ۱۹۸۶، نیل و بیزرمن، ۱۹۹۱). خروجی تعامل و مذاکره جاری ممکن است بر فرایند یا نتایج مذاکرات آینده تأثیرگذار باشد یا نباشد (امبی و مارچی، ۲۰۱۰).

با عنایت به توضیحات بالا، پرسش‌های پژوهش شامل دو پرسش زیر است:
پرسش اصلی که تمرکز بر طراحی مدل دارد را می‌توان به شرح زیر به پرسش‌های فرعی نیز دسته‌بندی کرد:

- ۱- موضوعات پدیدار شده در تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم (بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار) چیست؟
- ۲- فرایند تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم (بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار) چگونه است؟
- ۳- خروجی تعامل و همکاری میان مدیرمسئول و مدیر دوم (بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار) کار چگونه است؟
- ۴- عوامل زمینه‌ای تأثیرگذار بر نحوه تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم (بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار) چیست؟

در سال ۲۰۰۲ یکی از پیامدهای وضع قانون ساربینز آکسلی، تأسیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بود. از سال ۲۰۰۲ در آمریکا، مرجع استاندارد گذاری و نظارت بر مؤسسات حسابرسی عهده‌دار حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، بر عهده هیئت مزبور گردید. در حقیقت یکی از اهداف تأسیس هیئت پیش‌گفته افزایش و ارتقای کیفیت و اعتبار حسابرسی و رعایت حقوق سرمایه‌گذاران و ذینفعان بود. اجرای استاندارد حسابرسی شماره ۷ هفت هیئت یادشده از ۱۵ دسامبر سال ۲۰۰۹ الزامی بوده است. قبل از به‌کارگیری استاندارد ۷، نتیجه بازرسی‌های هیئت مزبور نشان می‌داد که مؤسسات حسابرسی ثبت‌شده نگرانی‌های زیادی درباره اجرای استاندارد یادشده دارند (این استاندارد به بررسی شریک دوم نیز موسوم بوده است). یکی از اعضای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام چنین اظهار کرده بود: «اجرای ضعیف بررسی شریک دوم به‌عنوان یکی از مشاهدات رایج بازرسی‌ها بود» (هریس، ۲۰۰۹). موضوعاتی نظیر شکست بررسی کنترل کیفیت در بکار نبستن مراقبت حرفه‌ای، تردید

حرفه‌ای و یا جستجوی شواهد پشتوانه ادعاهای مدیریت به‌عنوان مهم‌ترین یافته‌های قابل مشاهده در گزارش‌های نظارتی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار بوده است (مزیر و همکاران، ۲۰۱۰).

برای اجرای استاندارد حسابرسی شماره ۷ و تغییرات ماهوی و همچنین زمان‌بندی بررسی‌های کنترل کیفیت، ۶۸ نامه توضیحی به هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارسال شد که شامل حرفه‌ای‌ها، دانشگاهیان، قانون‌گذاران و گروه‌های سیاست‌گذار عمومی بود که پیش‌بینی می‌کردند به‌کارگیری استاندارد یادشده دربرگیرنده تغییرات بااهمیتی خواهد بود (دیکینز و همکاران، ۲۰۱۵). برخی از مؤسسات حسابرسی مثل موسسه حسابرسی کی پی ام جی (۲۰۰۸، ۲) اظهار داشت که استاندارد پیش‌گفته باعث به وجود آمدن تغییرات اساسی در ماهیت و دامنه بررسی کنترل کیفیت می‌شود. بر اساس تغییرات ماهوی بررسی کنترل کیفیت درحالی‌که رهنمودهای قبلی (مثل ایبس و مزیر، ۲۰۰۷، ۱۷۰) ضرورت می‌داشت که بررسی کنترل کیفیت توسط افراد خبره و دارای تجربه و صلاحیت کافی صورت گیرد؛ اهم این تغییرات شامل چنین مواردی می‌باشد: (۱) الزامات صریحی درباره حفظ بی‌طرفی (واقع‌بینی) بررسی‌کننده کنترل کیفیت نسبت به گروه مسئول رسیدگی (بند ۶) به وجود آمده است، (۲) گروه بررسی‌کننده کنترل کیفیت نباید هیچ‌گونه وابستگی با کار حسابرسی در دو سال قبل از تعیین به‌عنوان مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت داشته باشند و (۳) سقف مدت تعیین به‌عنوان مسئول بررسی کنترل کیفیت را به ۵ سال محدود کرده است (بندهای ۷، ۸).

با این توصیفات، نحوه ارتباطات میان شریک مسئول کار و مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت اهمیت پیدا کرده است؛ درحالی‌که رهنمود قبلی الزام می‌داشت که شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت باید توسط شریک مسئول کار تأیید شود که در گذشته مسائل حل‌نشده بااهمیتی قبل از صدور گزارش حسابرسی باقی‌نمانده است، استاندارد شماره ۷ الزام می‌دارد که شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت باید خود را نسبت به برخورد مناسب گروه رسیدگی‌کننده نسبت به خطرهای بااهمیت (مستندسازی) متقاعد کند (بند ۱۱ الف). علاوه بر آن استاندارد شماره ۷ الزام می‌دارد که نگرانی‌های صریحی درباره مستنداتی که باید در فرایند بررسی کنترل کیفیت موردبررسی قرار گیرد، وجود دارد (بند، ۱۰) و همچنین نگرانی‌هایی درباره نحوه مستندات سازی بررسی کنترل کیفیت وجود دارد (بند ۱۱). به‌علاوه اگرچه در گذشته بر ارتباطات میان شریک مسئول کنترل کیفیت و شریک مسئول کار تأکید شده بود؛ استاندارد حسابرسی شماره ۷ ارتباطات گسترده‌تری برای اجرای وظایفشان تشریح کرده است که شامل این است که بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت باید با شریک مسئول کار یا دیگر اعضای تیم حسابرسی گفتگو نمایند (بند ۹). در آخر از منظر زمان‌بندی اجرای بررسی کنترل کیفیت کار، درحالی‌که رهنمودهای قبلی صراحتاً به مشارکت بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار در برنامه‌ریزی و سایر سیاست‌های موسسه حسابرسی از قبیل امضای به‌موقع توسط شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت اشاره داشته‌اند (ایبس و مزیر، ۲۰۰۷) استاندارد حسابرسی شماره ۷ دراین‌باره کمتر صراحت دارد و الزام می‌دارد که بررسی‌کننده

کنترل کیفیت باید قضاوت‌های عمده انجام‌شده درباره برنامه‌ریزی (بند ۱۰ الف) را مورد ارزیابی قرار دهد اما به مرحله زمانی که این ارزیابی در مراحل کار حسابرسی باید اجرا شود، اشاره‌ای نکرده است.

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۲۰ با عنوان «کنترل کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی» (قابل اجرا از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۹) موضوع کنترل کیفیت کار توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار مدنظر قرار داده است. استاندارد بین‌المللی نیز در دسامبر ۲۰۲۰ توسط هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی با عنوان «مدیریت کیفیت در حسابرسی صورت‌های مالی» به‌روزرآوری شده است. رعایت استاندارد به‌روزرآوری شده از ۱۵ دسامبر سال ۲۰۲۲ الزامی است. در استاندارد بین‌المللی به‌روزرآوری شده ۲۲۰ نیز موضوع کنترل کیفیت شرح و بسط بیشتری یافته است و الزاماتی در مورد بی‌طرفی بررسی‌کننده کنترل کیفیت وضع گردیده است که اهم آن به شرح زیر خلاصه می‌گردد:

- مدیرمسئول نباید گزارش حسابرسی را قبل از حل‌وفصل یا تکمیل بررسی‌های کنترل کیفیت و دریافت دیدگاه‌های بررسی‌کننده کنترل کیفیت درباره موضوعات صادر کند (بندهای ۳۶ و ۱۰۴) - همکاری لازم با مسئول بررسی کنترل کیفیت داشته باشد و مسئولیت‌های تیم رسیدگی‌کننده را به آن‌ها گوشزد کند.

- در بند ۲۰ تأکید شده است که مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت نباید به‌عنوان جزئی از گروه حسابرسی باشد و ملاحظات استقلال در این حوزه برجسته شده است.

- اگر بررسی کنترل کیفیت به‌موقع و در طول اجرای حسابرسی اجرا شود به گروه حسابرسی کمک می‌کند تا موضوعات پدیدار شده را به‌موقع حل‌وفصل کند و رضایت بررسی‌کننده کنترل کیفیت نیز قبل از تاریخ صدور گزارش حاصل شود (بند ۱۰۵).

- ارتباطات پیوسته میان بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار و گروه حسابرسی در سراسر اجرای کار حسابرسی به کیفیت مؤثر و کارآمد کنترل کیفیت خواهد انجامید (بند ۱۰۶)

- موارد ارجاعی از طرف مدیرمسئول کار و گروه حسابرسی یا با بررسی کنترل‌کننده و همچنین نکات مدیرمسئول کار و امضاهای ایشان شواهدی از مشارکت و سرپرستی کار را نشان دهد (بند ۱۱۸)

در ایران، طبق بند ۳۶ استانداردهای حسابرسی استاندارد ۲۲۰ «کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی» چنین درج‌شده است که مدیرمسئول کار برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که اوراق بهادار آن‌ها به عموم عرضه‌شده است باید:

الف- مشخص کند که یک بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی انتخاب‌شده است.
ب- موضوعات عمده مشخص‌شده در جریان کار حسابرسی، شامل موارد شناسایی شده در جریان بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی را با بررسی‌کننده کنترل کیفیت، موردبحث قرار دهد.

پ- گزارش حسابرس را تا زمان تکمیل بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی صادر نکند.

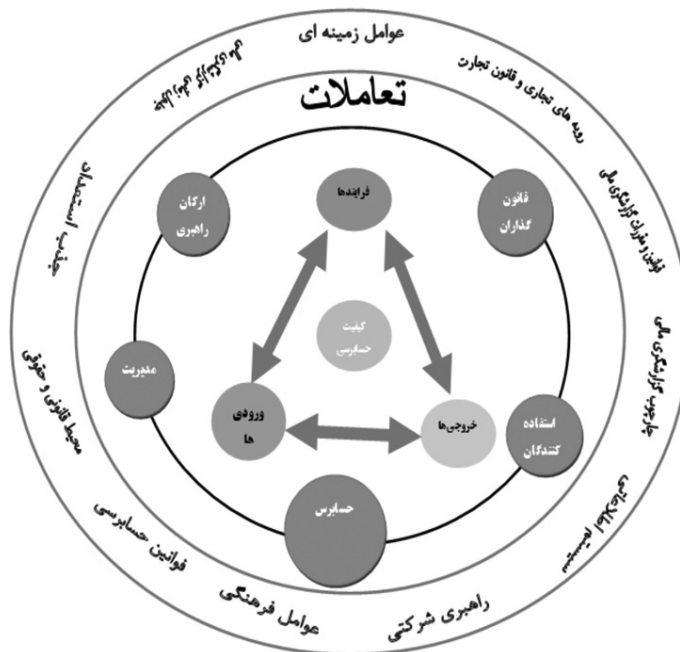
در مورد سایر کارهای حسابرسی که بررسی کنترل کیفیت انجام می‌شود، مدیرمسئول کار الزامات مقرر در بندهای «الف» و «پ» را رعایت می‌کند.

بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی معمولاً حاوی گفتگو با مدیرمسئول کار، بررسی اطلاعات مالی و گزارش حسابرس و به‌ویژه، بررسی مناسب بودن گزارش حسابرس است. این کار شامل بررسی مستندات حسابرسی انتخاب‌شده درباره قضاوت‌های عمده به‌عمل‌آمده توسط گروه حسابرسی و نتایجی که آن‌ها به دست آورده‌اند نیز می‌باشد. میزان رسیدگی، به پیچیدگی کار حسابرسی و خطر احتمال مناسب نبودن گزارش حسابرس در شرایط موجود، بستگی دارد. انجام بررسی، مسئولیت‌های مدیرمسئول کار را کاهش نمی‌دهد (بند ۳۹ استاندارد حسابرسی ۲۲۰). طبق استاندارد حسابرسی ۲۲۰ ایران، بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی در موردحسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که اوراق بهادار آن‌ها به عموم عرضه‌شده است شامل توجه به موارد زیر می‌باشد:

- ارزیابی استقلال مؤسسه در ارتباط با هر کار حسابرسی توسط گروه حسابرسی.
- خطرهای عمده شناسایی‌شده در جریان کار حسابرسی (طبق استاندارد ۳۱۵) و برخورد با آن خطر(ها) (طبق استاندارد ۳۳۰)، شامل برآورد گروه حسابرسی از خطر تقلب و برخورد با آن.
- قضاوت‌های به‌عمل‌آمده، به‌ویژه در ارتباط با اهمیت و خطرهای عمده.
- انجام مشورت مناسب در مورد موضوعات حاوی اختلاف‌نظر یا سایر موضوعات پیچیده یا بحث‌انگیز و نتایج به‌دست‌آمده از این مشورت‌ها.
- میزان اهمیت و چگونگی حل‌وفصل تحریف‌های اصلاح‌شده و نشده شناسایی‌شده در جریان حسابرسی.
- موضوعاتی که لازم است به اطلاع مدیران اجرایی و هیئت‌مدیره و در موارد مقتضی، سایر اشخاص مانند مراجع قانونی برسد.
- این‌که آیا مستندات انتخاب‌شده برای بررسی، کار انجام‌شده در ارتباط با قضاوت‌های عمده را منعکس و نتایج به‌دست‌آمده را پشتیبانی می‌کند یا خیر.
- مناسب بودن گزارش حسابرس برای صدور.

بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی در موردحسابرسی اطلاعات مالی تاریخی، غیر از حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی که اوراق بهادار آن‌ها به عموم عرضه‌شده، ممکن است، شامل بعضی یا همه این موارد باشد.

کیفیت حسابرسی یکی از حوزه‌های پرطرفدار پژوهش در حسابرسی تلقی می‌شود که پژوهشگران زیادی از جنبه‌های مختلف و از ابعاد گوناگونی نظیر کیفیت حسابرس، کیفیت خروجی گزارشگری مالی، اندازه حسابرس، دوره تصدی، تخصص در صنعت، کیفیت گزارش حسابرس به آن پرداخته‌اند. طبق چارچوب ارائه‌شده از طرف هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۴) کیفیت حسابرسی ابعاد گوناگونی دارد که در نگاره زیر به تصویر درآمده است.



شکل ۱. مدل کیفیت حسابرسی (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، ۲۰۱۴)

بدیهی است صرف‌نظر از عوامل زمینه‌ای، «ورودی‌ها، فرایندها و خروجی‌ها (الگوی سیستمی)» مرتبط با حسابرس در قلب مدل و چارچوب کیفیت حسابرسی قرار می‌گیرد که وابسته به حسابرس است؛ بنابراین لازم است موسسه حسابرسی سیاست‌های کنترل کیفیت لازم در سطوح مختلف (نظیر در سطح موسسه، سطح کار و...) برقرار سازد تا از ارائه خدمات باکیفیت به عموم اطمینان یابد. در حقیقت با عنایت به آنکه یکی از مختصات اصلی حرفه، ارائه خدمات به عموم و حفظ منافع عمومی است، بنابراین لازم است اطمینان حاصل شود که خدمات با کیفیتی به جامعه ارائه می‌گردد و منافع آن‌ها حفظ می‌شود. برای دستیابی به این هدف، دارا بودن سازوکارهای کنترل کیفیت است که یکی از موضوعات مرتبط با آن، تعیین بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی و اجرای آن توسط «بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار» که عموماً توسط شریک دوم انجام می‌شود، می‌باشد. طبق استانداردهای حسابرسی، مؤسسه برای کسب اطمینان معقول از اینکه الزامات استانداردهای حرفه‌ای، قانونی و مقرراتی رعایت می‌شود و گزارش‌ها، مناسب شرایط موجود، صادر می‌شود، باید سیستم کنترل کیفیت مناسبی را طراحی و برقرار کند. همچنین گروه حسابرسی باید روش‌های کنترل کیفیت قابل اجرا در مورد هر کار حسابرسی را اجرا کند. در چارچوب بالا، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، صراحتاً

سیاست‌های کنترل کیفیت را به‌عنوان جزیی از «فرایند» در نظر گرفته است. به اعتقاد هیئت یادشده سیاست‌های کنترل کیفیت بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. در ایران بیگ پناه و همکاران (۱۴۰۰) نیز نشان دادند که شاخص‌های رویه‌های آموزش و رویه‌های ارتقا پاداش که جزو سیاست‌های اصلی کنترل کیفیت حسابرسی هستند، بر کیفیت حسابرسی مؤثر هستند.

یکی از سازوکارهای اصلی حصول اطمینان از اجرای کار طبق استانداردهای حرفه‌ای، بررسی کار توسط شریک بررسی‌کننده یا شریک دوم است. ادبیات بررسی کیفیت کار حسابرسی در خارج از کشور که از این به بعد بررسی کیفیت کار خواند می‌شود غنی است به‌طوری‌که پژوهشگران مختلفی به تبیین این موضوع به کمک رویکردهای مختلف پژوهشی پرداخته‌اند: رویکرد تحلیلی (مثل متسومرا و تاکر، ۱۹۹۵)؛ طرح تجربی (لافینگ و همکاران، ۱۹۹۵)؛ طرح آزمایشی (فیور، مارچی و امبی، ۱۹۹۵؛ کرات و دیویدسون، ۱۹۹۸؛ تاکر و متسومرا، ۱۹۹۷)؛ تحلیل پروتکل (جمال و همکاران، ۱۹۹۵؛ جانسون و همکاران، ۱۹۹۱؛ جانستون و همکاران، ۱۹۹۶)؛ پیمایشی/ مصاحبه (ایپس و مزیر، ۲۰۰۷؛ امبی و مارچی، ۲۰۱۰).

اهمیت بررسی و کنترل کیفیت کار حسابرسی توسط مراجع حرفه‌ای و تدوین‌کنندگان استانداردهای حرفه به‌عنوان جز جدایی‌ناپذیر سیستم کنترل کیفیت برشمرده شده است. محیط حسابرسی تحت نظارت قوانین و مقررات و حرفه می‌باشد. چراکه یکی از مختصات هر حرفه‌ای خود انتظام بودن آن است با این وجود علاوه بر خود نظمی، قوانین و مقررات خارجی دیگری بر حسابرسی حاکم است. مثلاً در ایران ضوابط سازمان بورس نظیر دستورالعمل حسابرسان معتمد سازمان بورس بر حسابرسان شرکت‌های ثبت‌شده نزد سازمان و شرکت‌های فرعی آن‌ها حاکم است. در آمریکا استاندارد هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام شماره ۷ بررسی و حل‌وفصل موضوعات حسابداری، حسابرسی، گزارشگری مالی پدیدار شده از بررسی را قبل از صدور گزارش حسابرسی ضروری می‌داند. قانون ساکس مصوب سال ۲۰۰۲ حاوی مقرراتی درباره چرخش شریک بررسی‌کننده است. به‌طور مشابه در ماده ۱۰ دستورالعمل حسابرسان معتمد سازمان بورس در ایران نیز ملاحظاتی در مورد چرخش شریک مسئول پیش‌بینی شده است. به‌طور کلی رهنمودهای کنترل کیفیت کار حسابرسی، صراحتاً بررسی کنترل کیفیت را به‌عنوان فرایند اصلی کنترل کیفیت حسابرسی در نظر گرفته‌اند.

پیشینه پژوهش

برخلاف گزارش‌های منتشرشده حاصل از رسیدگی کارکنان و بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در آمریکا، در ایران به‌موجب مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران مثل اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، نظارت حرفه‌ای بر مؤسسات توسط جامعه صورت می‌گیرد (ماده ۲۹). بر اساس ماده ۳۱ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، هیئت‌مدیره موظف است حداقل هر سال یک‌بار بر اساس آیین نظارت حرفه‌ای چگونگی فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل را بررسی و نتیجه را در پایگاه اطلاع‌رسانی جامعه منتشر نماید.

در حال حاضر در بررسی تارنمای جامعه حسابداران رسمی ایران چک‌لیست (پرسشنامه) کنترل کیفیت کار حسابرسی وجود دارد که در ارزیابی‌های سالانه ۱,۰۰۰ نمره در نظر گرفته شده است. ذکر این نکته ضرورت دارد که ۴۰ نمره از پرسشنامه مزبور به نحوه اجرا وظایف مدیر (شریک) دوم اختصاص دارد. نکته پیداست که بخش زیادی از نمرات مزبور می‌تواند در بررسی کنترل کیفیت توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت به‌عنوان یک سازوکار داخلی موسسه حسابرسی در اجرای استانداردهای حسابرسی (۱ و ۲۲۰)، قابل کسب باشد. ذکر این نکته ضرورت دارد در حال حاضر نتیجه بازرسی‌های کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی به‌صورت کلی و در قالب امتیازات کنترل کیفیت (الف، ب، ج، د) به‌صورت سالانه در تارنمای جامعه حسابداران رسمی ایران منتشر می‌شود و پیرامون وضعیت اجرای استاندارد ۲۲۰ به‌ویژه وضعیت اجرای وظایف بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی، نتایجی منتشر نشده است.

در بررسی داخلی موضوع، ما به پژوهش یا پژوهش‌هایی که موضوع کنترل کیفیت کار حسابرسی را از طریق بررسی مسئول کنترل کیفیت یا همان شریک دوم را مورد مطالعه قرار داده باشند، برخورد نکرده‌ایم. لذا این بخش از طرح پژوهشی به بررسی ادبیات خارج از کشور اختصاص پیدا خواهد کرد.

لافینگ و همکاران (۱۹۹۵) به بررسی ارتباط میان عوامل مختلف خطر و سطح واقعی بررسی کنترل کیفیت کار برای صاحبکاران پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که تفاوت‌های بااهمیتی در مؤسسات حسابرسی و در بین صاحبکاران مختلف وجود دارد و سطح خطر بر میزان بررسی کنترل کیفیت کار مؤثر است. بسیاری از پژوهش‌ها به بررسی اینکه آیا بررسی کنترل کیفیت بر رفتار شرکای مسئول مؤثر است یا نه اختصاص داشته است. برخلاف آنان، تان (۱۹۹۵) نتیجه‌گیری کرده بود که آگاهی از یک بررسی بالقوه هوشیاری بررسی‌شونده (شریک مسئول) را افزایش می‌دهد و هرگونه خدشه احتمالی ناشی از تجربه گذشته با صاحبکار را کاهش می‌دهد. ماتسومورا و تاکر (۱۹۹۵) از طریق ایجاد یک مدل تحلیلی بررسی کنترل کیفیت نشان دادند که بررسی کنترل کیفیت باعث بهبود استقلال شریک مسئول در تصمیم‌گیری می‌شود. در مدل آزمون آزمایشی، آنان نشان داد که با اضافه شدن بررسی کنترل کیفیت جانب‌داری شریک مسئول در گزارشگری کاهش یافته اما حذف نشده است. جمال و همکاران (۱۹۹۵) به دنبال بررسی توانایی بررسی کنترل کیفیت در کشف تقلب و قالب‌های ساخته‌شده مدیریت برای گمراه کردن استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بودند. آن‌ها نتیجه‌گیری کردند که بررسی کنترل کیفیت تمام عدم یکنواختی در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و تقلب‌ها را کشف کردند درحالی‌که سایر راهبردها توفیق کمتری در این‌باره داشته‌اند. تاکر و ماتسومورا (۱۹۹۷) به بررسی و آزمون شریک دوم و در دسترس بودن اطلاعات نمونه درباره صلاحیت و استقلال در گزارش حسابرسی شریک مسئول پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که با اضافه شدن شریک بررسی‌کننده دوم که سوگیری گزارش کاهش یافته بود اما حذف نشده بود. کاپلان (۱۹۹۸) گزارش کرد که قضاوت درباره پذیرش صاحبکار انجام‌شده توسط بررسی‌کنندگان خطر نسبت به قضاوت شرکای مسئول

محافظه کارانه تر است. کاروت و دیویدسون (۱۹۹۸) به بررسی تأثیر خطر صاحبکار بر انگیزه های اقتصادی حسابرس که حاصل تصمیمات شریک مسئول و شریک دوم (بررسی کننده کیفیت کار) بود، پرداختند. برای این منظور آن ها ۵۸ حسابرس ارشد، مدیر و شرکای مؤسسات با فرض اینکه در نقش شریک مسئول یا شریک دوم هستند را مورد آزمایش قرار دادند. مشارکت کنندگان در پژوهش در موقعیت گزارش مشروط و مقبول در هشت پرونده حسابرسی که شامل بدهی احتمالی بود، مورد آزمون قرار گرفتند. نتیجه پژوهش آن ها نشان داد که اظهارنظر مشارکت کنندگانی که در نقش شریک مسئول کار بودند تحت تأثیر اهمیت صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می کند، قرار نداشته است. همچنین آن ها گزارش دادند که اندازه موسسه حسابرسی بر نظر شریک بررسی کننده برای پیشنهاد گزارش مشروط مؤثر نبوده است. برخلاف جمال و همکاران (۱۹۹۵) انتویستل و لیندسی (۲۰۰۲) به بررسی اثربخشی بررسی کنترل کیفیت بر تصمیمات شریک مسئول درباره مسائل حسابداری و نحوه عمل صاحبکار پرداخت و نتیجه گیری کردند که هیچ تأثیری وجود ندارد. اشنایدر و همکاران (۲۰۰۳) به بررسی اثر مشارکت شریک دوم (بررسی کننده کنترل کیفیت کار) در برنامه ریزی حسابرسی و تأثیر آن را بر بی طرفی (واقع بینی) را بررسی کردند. برای این منظور آن ها ۳۶ حسابدار رسمی از شرکای مؤسسات حسابرسی را در یک طرح آزمایشی موردبررسی قرار دادند. یافته های آن ها نشان می داد که تفاوت معناداری در موافقت شرکای دوم با نتیجه گیری تیم حسابرسی در حالتی که در برنامه ریزی مشارکت داشته اند نسبت به شرکایی که در برنامه ریزی مشارکت نداشته اند، وجود ندارد. آن ها همچنین در تشریح و توصیف شواهدی از ماهیت فرایند بررسی چنین نتیجه گیری کردند که شرکای دوم معمولاً در برنامه ریزی حسابرسی مشارکت نمی کنند اما در بیشتر کارهای حسابرسی برنامه حسابرسی را بررسی می کنند، کاربرگ های واقعی را در یک سوم از مواقع موردبررسی قرار می دهند، گزارش های حسابرسی و خلاصه موضوعات را در ۵۰ درصد از مواقع بررسی می کنند، به ندرت با صاحبکار ملاقات دارند و به ندرت با نتیجه گیری تیم حسابرسی مخالفت می کنند.

یکی از موضوعاتی که در استانداردهای حسابرسی مطرح است، موضوع بی طرفی بررسی کننده کنترل کیفیت کار است که ضمن تأکید بر آنکه نباید در دو سال گذشته بررسی کننده باید ارتباط نداشته باشد بلکه محدوده اشتغال به عنوان بررسی کننده کنترل کیفیت کار تا ۵ سال در استاندارد شماره ۷ نیز مدنظر قرار گرفته است. در این رابطه مارچی و امبی (۲۰۰۵) به بررسی تأثیر تداوم کار شریک دوم پرداختند. موضوع موردبررسی آن ها بی طرفی (واقع بینی) و استقلال حسابرسان بود. آن ها در یک طرح آزمایشی موضوع قضاوت شرکای دوم در مورد کاهش ارزش سرقتی را مورد آزمون قرار دادند. شرکای دوم شامل شرکای قدیمی که در سال های قبل نیز در نقش شریک دوم فعالیت داشتند و شرکای دوم جدید که برای اولین بار در سال جاری مسئولیت بررسی کار به عنوان شریک دوم بر عهده داشتند. نتیجه آزمایش آن ها نشان داد که شرکای دوم قدیم نسبت به شرکای دوم جدید به احتمال کمتر درباره کاهش ارزش سرقتی قضاوت کنند. آن ها نتیجه گیری کردند که الزامات قانونی اخیر مبنی بر تغییر یا چرخش شریک دوم بر قضاوت

مؤسسات حسابرسی تأثیرگذار خواهد بود.

ایپس و مزیر (۲۰۰۶) به تجزیه و تحلیل و مقایسه رهنمودهای مدون در شش موسسه حسابرسی بزرگ پرداختند و اطلاعات زمینه‌ای درباره رویه‌های عمل بررسی کنترل کیفیت ارائه دادند. برای انجام این کار آن‌ها پرسشنامه‌ای برای شرکای ارشد بخش حسابرسی و اطمینان بخشی هر کدام از این مؤسسات ارسال کرده بودند که کدگذاری‌های انجام شده را تأیید کنند و اطلاعات بیشتری در مورد فرایند بررسی کنترل کیفیت نیز اخذ کنند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌داد که مؤسسات حسابرسی دارای تفاوت‌هایی در بخش به کارگیری شریک دوم برای بررسی کار حسابرسی، میزان مشارکت بررسی کننده کنترل کیفیت در برنامه ریزی حسابرسی، ماهیت رویه‌های کمکی و میزان مشارکت شریک بررسی کننده کنترل کیفیت در طول اجرای کار حسابرسی وجود دارد. همچنین مشارکت کنندگان در پژوهش اظهارنظرهای متفاوتی درباره تأثیر مشارکت در برنامه ریزی حسابرسی بر بی طرفی و استقلال شریک مسئول بررسی کنترل کیفیت ارائه کرده بودند.

همچنین ایپس و مزیر (۲۰۰۷) به بررسی کنترل کیفیت در میان شش موسسه بزرگ و مختلف بین المللی پرداختند. آن‌ها نشان دادند که تفاوت‌های میان شرکای بررسی کننده کنترل کیفیت، میزان مشارکت شریک بررسی کننده کنترل کیفیت کار در کار حسابرسی، میزان کمک‌های شریک بررسی کننده در کار حسابرسی و میزان مشارکت شریک بررسی کننده کنترل کیفیت کار در کار حسابرسی در طول اجرای حسابرسی وجود دارد. در انتها آن‌ها حوزه‌هایی برای انجام پژوهش‌های بیشتر در این حوزه ارائه کردند.

اشنایدر و میرز (۲۰۰۷) بررسی جامعی درباره پژوهش‌های دانشگاهی در خصوص بررسی کنترل کیفیت ارائه کرده‌اند. به طور مشابه بیدارد و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی پژوهش‌ها درباره فرایند بررسی داخلی در مؤسسات حسابرسی شامل پژوهش درباره بررسی کنترل کیفیت پرداخته‌اند. امبی و مارچی (۲۰۱۰) به بررسی فرایند بررسی کنترل کیفیت از دیدگاه شریک بررسی کننده پرداختند. برای این منظور آن‌ها ۱۲۷ پرسشنامه را میان شرکای مؤسسات حسابرسی توزیع کردند که دارای تجربه اجرای بررسی کنترل کیفیت بودند. پرسشنامه آن‌ها شامل عناصر، ارتباطات و عوامل زمینه‌ای پیرامون فرایند بررسی کنترل کیفیت بود. از شرکا خواسته شده بود که آخرین کاری را به خاطر بیاورند که در آن به عنوان شریک دوم فعالیت داشته‌اند و از طریق مذاکره با شریک مسئول برای حل و فصل موضوعات پدیدار شده مذاکره کرده‌اند. نتایج آن‌ها تصویر جامعی از بررسی کنترل کیفیت را نمایش می‌دهد که شامل موضوع پدیدار شده، فرایند، پیامدها و نتایج است. در مجموع نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که نتایج یک فرایند حرفه‌ای، غیر خصمانه و مشارکتی را توصیف می‌کند که علی‌الاصول بر حل و فصل موضوعات پیچیده حسابداری صاحبکار تمرکز دارد. حل نهایی موضوع منجر به تعامل می‌شود که ممکن است حاصل پیشنهادها یا شریک مسئول یا شریک بررسی کننده کار باشد و اغلب راه حل جدید و مبتنی بر همفکری است. نقدی که به کار آنان وارد است، این است که آن‌ها این ارتباطات را با استفاده از پرسشنامه مورد بررسی قرار داده‌اند. هرچند انجام این کار آن‌ها را در گردآوری داده‌های بیشتر یاری کرده است

اما این روش برای توصیف غنی از موضوع مورد مطالعه با محدودیت‌هایی همراه است. درحقیقت پرسشنامه صرفاً به پرسش‌های از پیش تعیین شده و درجه‌های مندرج در پاسخ‌ها، جواب می‌دهد و بیشتر تبیینی مکانیکی و نه عمیق از واقعیت را ارائه می‌کند.

در سال ۲۰۱۱، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در بازرسی‌های انجام شده توسط کارکنانش از ۲۱۳ موسسه حسابرسی و بررسی ۸۲۰ پرونده حسابرسی و کار پرداخته است. این بازرسی‌ها نشان داد که حدود ۳۱۰ مورد از این کارهای مؤسسات حسابرسی در هنگام صدور گزارش حسابرسی شواهد کافی و مناسب به‌عنوان پشتوانه اظهارنظر حسابرس درباره صورت‌های مالی یا اظهارنظر درباره اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را گردآوری نکرده‌اند. روش‌های این مؤسسات در اجرای استاندارد شماره ۷ حسابرسی در ۱۴۱ مورد از ۲۱۳ مورد از این مؤسسات توسط کارکنان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مورد بازرسی قرار گرفت. کارکنان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام همچنین به ارزیابی این موضوع پرداختند که این ضعف‌ها توسط مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت موردتوجه قرار گرفته است (قبل از صدور گزارش حسابرسی و اظهارنظر) یا خیر. بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام ارزیابی کردند که موضوعات این ۱۱۱ حسابرسی اجراشده توسط ۷ موسسه حسابرسی بزرگ محلی همان ضعف‌هایی که در دیگر مؤسسات پیدا شده است، یافت شده است.

بر اساس گزارش سال ۲۰۱۱ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ضعف‌های عمده‌ای در اجرای استاندارد ۷ (کنترل کیفیت حسابرسی) گزارش شده است. در گزارش بازرسان هیئت مزبور، (۱) مستندسازی ناکافی توسط گروه حسابرسی در اجرای روش‌ها و نتیجه‌گیری (۲) عدم اختصاص زمان کافی توسط بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار و (۳) زمان‌بندی نامناسب به بررسی کنترل کیفیت و (۴) اجرای بررسی کنترل کیفیت کار توسط افراد ناآگاه به‌عنوان ریشه این ضعف‌ها برشمرد شده است. سایر پژوهشگران نیز نظیر امبی و مارچی (۲۰۱۰) تعامل و همکاری میان شریک مسئول کار و شریک بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار برجسته کرده‌اند. باین‌حال در بررسی ادبیات داخلی به گزارش‌های پژوهشی درباره نحوه اجرای استاندارد ۲۲۰ و به‌ویژه نحوه تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار حسابرسی در ایران، برخورد نکرده‌ایم.

بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام به‌طور کلی شامل روش‌های مؤسسات حسابرسی و سازوکار یا الزامات استاندارد شماره ۷ حسابرسی بوده است؛ اما این موضوع الزاماً به معنی اجرای صحیح الزامات بررسی کنترل کیفیت نیست. درحالی‌که در ۳۹ درصد از ۱۱۱ کار حسابرسی ۷ موسسه حسابرسی بزرگ محلی شواهد کافی از بررسی کنترل کیفیت ندارد. به‌عنوان مثال بازرسی‌ها مشخص کرد که قضاوت‌های عمده انجام شده توسط تیم مسئول کار و بررسی توسط بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت قرار گرفته است لیکن ضعف‌های مندرج در این قضاوت‌ها کشف نشده است. این شواهد نشان می‌دهد ضعف‌های حسابرسی و ضعف‌های

مربوط به بررسی کنترل کیفیت کماکان در سطح بالایی قرار دارد (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۳).

در گزارش مزبور نمونه‌ای ضعف‌های گزارش‌شده توسط بازرسان شامل موارد زیر بوده است:
۱- مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، موفق به تشخیص ضعف‌های حسابرسی برنامه‌ریزی‌شده مربوط به نواحی پرخطر و خطرهای شناسایی نشده مربوط به کار حسابرسی، نشده است.

۲- مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، موفق به تشخیص ضعف‌های برنامه‌ریزی، بررسی و سرپرستی کار حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی وابسته خارجی نشده است.

۳- مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، هرچند موفق به شناسایی تشخیص روش‌های اضافی برای آزمون درآمدها در واکنش به خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب شده بود اما این روش‌ها را تعیین نکرده بود.

۴- مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار، موفق به شناسایی ضعف‌های کنترلی حاکم بر برخی از حساب‌ها و موارد افشاشده بود اما موفق به ارزیابی اینکه ترکیب این ضعف‌ها آیا بااهمیت هستند، نشده بود. بررسی‌کننده کنترل کیفیت موفق به تشخیص اینکه گروه مسئول کار این ارزیابی‌ها را اجرا نکرده است، نشده بود.

۵- مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت برآوردها را بررسی کرده بود اما موفق به تشخیص این موضوع که گروه رسیدگی‌کننده دارای محدودیت در ارزیابی مفروضات بوده است، نگردیده بود. بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ریشه‌های بالقوه موارد عدم رعایت الزامات مندرج در استاندارد حسابداری شماره ۷ به شرح زیر گزارش شده بود:

۱- **نقص شواهد.** مستندات تکمیلی حسابرسی شامل همه موارد و اطلاعات ضروری برای شناخت یافته‌ها و موضوعات (عطف متقابل به مستندات) نبوده است. این مستندات به همراه سایر مستندات دارای عطف متقابل درمجموع بر شناخت بررسی‌کننده از یافته‌ها و موضوعات مهم، ضروری بوده است. این کاستی باعث شده است که بررسی‌کننده کنترل کیفیت از موضوعات و یافته‌های بااهمیت مطلع نشوند.

۲- **عدم بررسی مناسب شواهد.** اتکای بررسی‌کننده کنترل کیفیت بیشتر بر پاسخ‌های گروه مسئول رسیدگی مندرج در چک‌لیست‌ها و یا بحث با آن‌ها بوده است بدون اینکه کاربرگ‌ها و شواهد پشتوانه قضاوت‌های عمده انجام‌شده توسط آن‌ها را بررسی کند.

۳- **اختصاص زمان ناکافی توسط مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت.** بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت زمان کافی به بررسی کنترل کیفیت اختصاص نداده و یا در موعد مناسب انجام نداده‌اند. بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام مشخص کرده بودند که موسسه حسابرسی شواهد کافی به‌عنوان مبنای اظهارنظر گردآوری نکرده‌اند. بررسی‌کننده کنترل کیفیت برنامه‌ریزی کار حسابرسی را تا فصل چهارم اجرای کار حسابرسی انجام نداده بود که این بررسی‌ها برای برخورد مناسب توسط گروه مسئول در زمان باقی‌مانده درباره هشدارهای

بررسی کننده، ضروری بود.

۴- بررسی کننده کنترل کیفیت ناآگاه. مؤسسات حسابرسی موفق به مدنظر قرار دادن نگرانی های معمول درباره کیفیت کار برخی از شرکای خاص خود که به عنوان شریک بررسی کننده کنترل کیفیت نشده بودند.

دیکینز و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر استاندارد حسابرسی شماره ۷ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام، پرداختند. آنان در مجموع نتیجه گیری کردند که استاندارد ۷ روش های بررسی کنترل کیفیت را دستخوش تغییر کرده است، اما این تغییرها به بهبود کیفیت حسابرسی نینجامیده است. این یافته ها با نتیجه گیری هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام (۲۰۱۳) مبنی بر اینکه بررسی کنندگان کنترل کیفیت نقش خود را در ارتباط با کنترل کیفیت به خوبی اجرا نمی کنند، هم راستا است و این پیشنهاد را دارد که فرایندهای بررسی کنترل کیفیت باید بهبود یابد.

آبوت و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر سیستم کنترل کیفیت دفتر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. یافته های آن ها نشان می دهد که سازوکارهای کنترل کیفیت داخلی به طور معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت ها مؤثر است. گزارش منتشر شده ماه اکتبر سال ۲۰۲۱ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام با عنوان «گزارش به روز شده بررسی بازرسان در بازرسی و مشاهدات سال ۲۰۲۰» نشان می دهد که: «هنوز شاهد نمونه های زیادی در حوزه بررسی کنترل کیفیت هستیم. به ویژه و به عنوان مثال در حوزه هایی که تیم حسابرسی خطرهای با اهمیت نظیر خطر تقلب را تشخیص داده است. در برخی از مؤسسات حسابرسی مسئول بررسی کنترل کیفیت بی طرفی خود را در اجرای ارزیابی حفظ نکرده اند، به طوری که آن ها مسئولیت های تیم مسئول را اجرا کرده اند؛ و رویه های حسابرسی را اجرا کرده اند و یا در دو دوره قبل به عنوان مدیرمسئول همان کار حسابرسی اشتغال داشته اند». همچنین گزارش منتشر شده ماه جولای سال ۲۰۲۳ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام با عنوان «گزارش به روز شده بررسی بازرسان در بازرسی و مشاهدات سال ۲۰۲۲» نشان می دهد که: (۱) بررسی کنترل کیفیت کار اجرا نشده است. (۲) بررسی کنترل کیفیت کار با مراقبت حرفه ای به منظور مشخص کردن کاستی ها انجام نشده است. (۳) بررسی کنندگان کنترل کیفیت کار از صلاحیت لازم برخوردار نبوده اند. (۴) شواهد حسابرسی از بررسی های انجام شده توسط بررسی کننده کنترل کیفیت پشتیبانی نمی کند. (۵) گزارش حسابرسی قبل از تأیید مستندات و گزارش توسط بررسی کننده کنترل کیفیت کار در اختیار صاحبکار قرار داده شده است.

نتایج این بررسی ها نشان می دهد که بررسی کنترل کیفیت کماکان به عنوان یکی از حوزه های نگرانی اصلی باقی مانده است. به طور خلاصه می توان بررسی پیشینه را به شرح زیر خلاصه نمود: (الف) سازوکارهای کنترل کیفیت کار نظیر بررسی کنترل کیفیت کار به طور معنادار بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت ها مؤثر است. (ب) کنترل کیفیت باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود. (ج) تفاوت های با اهمیت در میان مؤسسات حسابرسی و صاحبکاران مختلف در بررسی

کنترل کیفیت وجود دارد. (د) بررسی کنترل کیفیت کار موجب افزایش استقلال شریک مسئول می‌شود. (ه) بررسی کنترل کیفیت کار در مقایسه با سایر رویکردها در کشف تحریف‌های بالقوه مؤثر است. (ز) ضعف‌های اساسی در اجرای مناسب استانداردهای کنترل کیفیت وجود دارد. (ح) تفاوت‌های معناداری در بخش به‌کارگیری شریک دوم و میزان مشارکت آن در برنامه‌ریزی حسابرسی و مشارکت در طول حسابرسی در شش موسسه حسابرسی بزرگ گزارش شده است. (ط) فرایند حرفه‌ای و غیر خصمانه و مشارکتی میان شریک مسئول کار و بررسی‌کننده کنترل کیفیت وجود دارد که بر حل‌وفصل موضوعات پیچیده حسابداری تمرکز دارد و حل‌نهایی موضوع منجر به تعامل و همکاری و ارائه راه‌حل جدید و مبتنی بر همفکری خواهد شد. (ی) کماکان بررسی کنترل کیفیت به‌عنوان یکی از حوزه‌های نگرانی اصلی باقی‌نهادهای ناظر باقی‌مانده است. (ک) علی‌رغم بهبودهای حاصل‌آمده، بررسی‌کنندگان کنترل کیفیت نقش خود را به‌خوبی ایفا نمی‌کنند و استاندارد ۷ روش‌های بررسی کنترل کیفیت را دستخوش تغییر کرده است، اما این تغییرها به بهبود کیفیت حسابرسی نینجامیده است. (ل) فرایند بررسی کنترل کیفیت کار باید بهبود یابد.

تعامل و همکاری میان شریک مسئول و شریک بررسی‌کننده کار (شریک دوم در ایران) به عنوان سازوکار مهمی از کنترل کیفیت کار تأثیر مهمی در کیفیت حسابرسی دارد. لذا تبیین مناسب ارتباط آنان می‌تواند وضعیت کنترل کیفیت را بهتر برجسته کند. پس از بررسی پیشینه خارج از کشور مشخص شد که پژوهش‌های مختلفی این ارتباطات و تأثیر آن بر کیفیت کار حسابرسی پرداخته‌اند که دیدگاهی روشن از وضعیت کنترل کیفیت توسط مسئول بررسی‌کننده کنترل کیفیت، نحوه تعامل و همکاری، عوامل اثرگذار بر این ارتباطات، ارائه می‌کند. چنین موضوعاتی در پژوهش‌های داخلی مدنظر قرار نگرفته است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

با عنایت به پنهان بودن جنبه‌های تعامل و ارتباط میان مدیر اول و دوم در مؤسسات حسابرسی ایران و عدم تبیین این ارتباطات در پژوهش‌های قبلی، در معرفت‌شناسی و شناخت علمی از این موضوع ابتدا ضمن مطالعه قوانین، مقررات و ضوابط حاکم بر بستر اطلاعات لازم گردآوری شد. سپس به‌منظور ارتقای شناخت مقدماتی به‌صورت آزمایشی با ۸ نفر از پیشکسوتان حرفه (شامل مقامات سابق جامعه حسابداران رسمی ایران و شرکای مؤسسات حسابرسی) مصاحبه صورت گرفت. در این پژوهش از روش نظریه زمینه‌ای بهره گرفته شده است. زمانی پژوهشگر می‌تواند از نظریه زمینه‌ای استفاده کند پدیده مورد مطالعه ویژگی‌هایی از قبیل این موارد داشته باشد (ابولمعالی، ۱۳۹۱): (۱) زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته‌شده کمی وجود داشته باشد؛ (۲) زمانی که هیچ نظریه زمینه‌ای برای توضیح تناسب ساختارهای روان‌شناختی خاص با رفتارهای تحت بررسی وجود نداشته باشد؛ (۳) زمانی که پژوهشگران به فهم ادراکات و تجارب افراد شرکت‌کننده در مورد خاصی را داشته باشند؛ (۴) زمانی که هدف پژوهشگر گسترش

یک نظریه جدید باشد. با عنایت به ماهیت واقعیت مورد پژوهش که در بندهای (۱) الی (۴) بالا تطبیق دارد، در این پژوهش از روش نظریه زمینه‌ای استفاده شده است؛ بنابراین پژوهشگران معتقد هستند که مسئله پژوهش با روش انتخاب شده تناسب دارد.

همان‌گونه که در بخش‌های قبلی تشریح شده است، در خصوص ابعاد تعامل و همکاری میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم در مؤسسات حسابرسی ایران ناشناخته است و در پژوهش‌های قبلی این موضوع در داخل کشور تبیین نشده است. با توجه به اهداف ذکر شده، پژوهشگر به دنبال آن است تا با به‌کارگیری نظریه زمینه‌ای، ادراکات و بینش‌های دو شریک (مسئول کار و مدیر دوم) در مورد تعامل و همکاری میان آن‌ها را گردآوری و بتوان از این رهیافت مدلی مفهومی برای این تعامل و همکاری ارائه کرد.

نظریه زمینه‌ای با استفاده از داده‌ها، نظریه‌ای تکوین می‌یابد که این نظریه، یک فرایند یا پدیده را تبیین می‌کند. این پژوهش از حیث پارادایم‌های غالب پژوهش یعنی «اثباتی»، «تفسیری»، «انتقادی» با توجه به ماهیت خاص آن یعنی آنکه پدیده تعامل و همکاری میان «مدیرمسئول کار» و «مدیر دوم» که اساساً بین فردی و ذهنی است در گروه پارادایم تفسیری طبقه‌بندی می‌گردد؛ بنابراین از حیث روش‌شناسی در دسته پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد. ویژگی‌ها و ملاک‌های پژوهش کیفی از نظر اندیشمندان (همانند: برگ، ۱۹۸۹؛ پاتن، ۱۹۹۰؛ لاهوس، ۱۹۸۴ و سارانتاکوس، ۱۹۹۳) مشتمل بر موارد ذیل می‌باشد (در ایمان، ب ۱۳۹۱) به شرح بند بعد تشریح شده است:

جهان اجتماعی و پدیده موردبررسی همواره یک خلقت انسانی است نه یک کشف بشری، در این روش تعداد اندکی از پاسخگویان مورد مطالعه قرار می‌گیرند برخلاف پژوهش‌های کمی که با پیمایش شمار زیادی در ارتباط می‌باشد زیرا در این دسته از پژوهش‌ها هدف مطالعه عمیق می‌باشد. به جای نمونه‌گیری تصادفی بر نمونه‌گیری هدفمند تأکید می‌گردد یعنی نمونه‌هایی که حداکثر درگیری با مسئله پژوهش دارند و از اطلاعات زیادتری برخوردار می‌باشند؛ نمونه مناسب در پژوهش‌های کیفی است. اطلاعات به صورت شفاهی، جزئی و کامل جمع‌آوری می‌شوند و به همین ترتیب است که در این پژوهش نیز از طریق مصاحبه با شرکای شاغل در مؤسسات حسابرسی استفاده شده است. در این روش‌شناسی اندازه‌گیری کمی و متغیر جایگاهی ندارد و به دنبال سازه‌های مفهومی می‌باشد. در این رویکرد سعی بر استخراج نظریه و مدل از واقعیت می‌رود (نظریه‌سازی). برخلاف رویکرد کمی پژوهش که از تحلیل‌های آماری استفاده می‌کنند؛ در این رویکرد به تفسیر کنش‌های انسانی پرداخته می‌شود و یافته‌ها به صورت داستان وار و تفصیلی ارائه می‌شود تا تبیین بهتری از واقعیت ارائه شود. برخلاف پژوهش‌های کمی که به دنبال کشف روابط و نظم از قبل تعیین شده است؛ کشف معنا و مفاهیم دارای اهمیت می‌باشد. لذا اساساً پژوهش‌های کیفی پژوهش‌هایی توصیفی است و بر این اساس، سیستم معانی مشترک پاسخگویان به صورت دقیق و همه‌جانبه توصیف می‌گردد.

روش‌های کیفی پژوهش برای پرده برداشتن از پدیده‌هایی که کمتر شناخته شده‌اند و دیدن

اینکه در پشت آن‌ها چه نهفته است، به کار گرفته می‌شوند. علاوه بر این برای کسب نگاهی نو درباره آن چیزهایی که میزانی از آگاهی درباره‌شان وجود دارد، نیز به کار گرفته می‌شوند. می‌توانند جزئیات ظریفی از پدیده‌هایی که ارائه آن‌ها به روش‌های کمی مشکل است، به دست دهند. (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این نوع از پژوهش‌ها بجای تلاش در توضیح صرف روابط علت و معلولی، به تفسیر وقایع و پدیده‌ها در محیط‌های طبیعی پرداخته تا پیچیدگی‌های آن رخدادها و وقایع را به‌وضوح روشن نماید. لذا پدیده تعامل و همکاری میان دو شریک در محیط طبیعی آن (مؤسسات حسابرسی ایرانی) از طریق مطالعه دینفعان آن (طرفین مذاکره یعنی دو شریک) که دارای تجربه و بیشترین درگیری با موضوع تحت بررسی هستند با رهیافتی کیفی و به کمک رویکرد نظریه زمینه‌ای مورد مطالعه قرار خواهند گرفت. مراحل اجرای پژوهش به شیوه‌ی نظریه زمینه‌ای بدین ترتیب است: (الف) مروری بر متون تخصصی: به‌منظور تعریف سؤال پژوهش، سازه‌های از پیش تعیین‌شده به‌منظور متمرکز نمودن تلاش جهت محدود نمودن پراکندگی‌های نامربوط و تقویت روایی بیرونی و تقویت حساسیت نظری پژوهشگر؛ (ب) انتخاب موردها: با توجه به روش‌شناسی کیفی بهره‌گیری از نمونه‌گیری نظری انجام خواهد شد. تلاش بر آن است تا بر موردهایی که از لحاظ نظری بیشترین درگیری با امور بررسی کنترل کیفیت کار داشته باشند انتخاب و مورد مطالعه قرار گیرند؛ (ج) تدوین پروتکل دقیق جمع‌آوری داده‌ها: تشکیل پایگاه‌های داده‌های موردها، استفاده از موردهای مختلف و جمع‌آوری داده؛ (د) ورود به میدان پژوهش: جمع‌آوری داده‌ها و هم‌زمان با آن تجزیه و تحلیل آن‌ها؛ (ه) تنظیم داده‌ها؛ (و) تحلیل داده‌ها: استفاده از کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی؛ (ز) نمونه‌گیری نظری: تکرارپذیری نظری و رفت‌وبرگشت میان موردها و در صورت عدم کفایت، موردهای دیگر انتخاب خواهند شد؛ (ح) پایان فرایند: زمانی که کفایت نظری حاصل شد. (ط) مقایسه نظریه در حال ظهور یا شکل‌گیری با متون موجود: مقایسه با چارچوب‌های متضاد و مشابه

نمونه و مشارکت‌کنندگان در پژوهش

ارائه اطلاعات آماری (توصیفی و استنباطی) در پژوهش‌های کیفی جایگاهی ندارد چون بر مفاهیم تأکید دارد. لیکن نکته مهم در پژوهش‌های کیفی با بستر مورد مطالعه و مطالعه شوندگان اهمیت دارد؛ بنابراین یکی از موضوعات مهمی که نشان دهد داده‌ها معتبر گردآوری شده است، معرفی مشارکت‌کنندگان در پژوهش است. در این پژوهش با ۲۴ نفر از شرکای شاغل در مؤسسات حسابرسی در بهار و تابستان ۱۴۰۲ مصاحبه عمیق صورت گرفت. کوتاه‌ترین مصاحبه حدود ۳۰ دقیقه و بلندترین آن حدود یک ساعت و ۴۵ دقیقه به طول انجامید. متوسط زمان مصاحبه‌های صورت گرفته حدود ۴۵ دقیقه بود. متوسط سابقه کار در حوزه حسابرسی مصاحبه‌شوندگان ۳۰ سال بود. البته به دلیل وجود مصاحبه‌شوندگانی با سابقه بالا که بیشتر از ۴۰ سال دارای تجربه در حوزه حسابرسی بودند، میانگین سابقه کار بالا رفته است. به‌طوری‌که چند نفر از مصاحبه‌شوندگان دارای تجربه حدود ۱۵ سال در حوزه حسابرسی بوده‌اند. بیشتر مصاحبه‌شوندگان شاغل در

مؤسسات حسابرسی رتبه الف (آخرین رتبه اعلام شده توسط جامعه حسابداران رسمی بودند) بوده صرفاً دو نفر از مصاحبه‌شوندگان جزو مؤسسات حسابرسی رتبه ب و یک نفر جزو مؤسسات رتبه ج بودند. عمده مصاحبه‌شوندگان در مؤسسات حسابرسی مستقر در تهران شاغل بودند و دو نفر از مصاحبه‌شوندگان در مؤسسات حسابرسی مستقر در شهر اصفهان و دو نفر نیز شاغل در مؤسسات حسابرسی مستقر در شهر مشهد بودند. در روش‌های کیفی پژوهش ملاحظات نمونه‌گیری آماری که در پژوهش‌های کمی که برای تعمیم یافته‌ها استفاده می‌شود، کاربرد ندارد و نمونه‌گیری نظری مدنظر است یعنی مصاحبه با مشارکت‌کنندگانی که بیشترین درگیری و مشارکت با پدیده مورد مطالعه دارد. انجام مصاحبه‌ها تا جایی ادامه می‌یابد که مصاحبه‌ها به اشباع نظری برسند؛ یعنی آنجائی که مصاحبه بیشتر مفاهیم و اطلاعات بیشتری نسبت به مصاحبه‌های قبلی ارائه نکند. در این پژوهش، با حدود ۱۹ مصاحبه، اشباع نظری حاصل گردیده بود لیکن برای اطمینان بیشتر ۵ مصاحبه بیشتر نیز صورت گرفت تا از اعتبار یافته‌ها اطمینان حاصل شود. قاعده اصلی نمونه‌گیری داشتن سابق اشتغال کافی به‌عنوان شریک (مدیر) حسابرسی بوده است و ترتیب یا ملاحظه خاصی دیگری در این پژوهش مدنظر قرار نگرفته است. از طرفی کوشش شد تا با شرکای شاغل در خارج از شهر تهران نیز مصاحبه صورت گیرد (منبع، داده‌های پژوهش).

در نظریه زمینه‌ای، داده‌ها تنها مصاحبه‌ها یا مشاهدات نیست، بلکه هر چیزی را که به پژوهشگر در تولید مفاهیمی برای نظریه در حال ظهور کمک کند، داده است (ابوالمعالی، ۱۳۹۴، ص ۳۹۱؛ دانایی‌فرد و همکاران، ۱۳۹۲، ص ۹۱). لذا در این پژوهش مصاحبه‌ها یا میزگردهایی که در نشریات تخصصی حسابداری و حسابرسی (مثل فصلنامه حسابدار رسمی یا مجله حسابرس) نیز منتشر شده است استفاده شده است. برای این منظور از متن مصاحبه‌های ۷ نفر از حسابداران رسمی باسابقه که عمدتاً دارای سابقه فعالیت به‌عنوان مدیر در سازمان حسابرسی، عضو هیئت‌مدیره جامعه حسابداران رسمی، شریک در مؤسسات حسابرسی هستند نیز استفاده شده است.

ابزار گردآوری داده

در خصوص اطلاعات پیرامون پاسخگویی به سؤالات پژوهش، در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات از مصاحبه‌های نیم ساختاریافته استفاده خواهد شد. بدین معنا که ابتدا پرسشنامه‌ای به‌عنوان راهنمود مصاحبه در خصوص هرکدام از سؤالات پژوهش تدوین شد. مصاحبه روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌های در نظریه زمینه‌ای است چراکه مصاحبه‌ها مبتنی بر تجارت و گفتگوهای روزانه هستند و افراد مصاحبه‌کننده فرصتی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت خاص و به‌صورت چهره به چهره پیدا می‌کنند.

در راستای رعایت اصول اخلاق پژوهش و همچنین به دلیل حساسیت موضوع مورد پژوهش، به‌منظور گردآوری نظرات واقع‌بینانه مشارکت‌کنندگان در پژوهش، قبل از شروع مصاحبه‌ها، به مصاحبه‌شوندگان اطمینان داده شد که از داده‌های حاصل از مصاحبه صرفاً در راستای اهداف پژوهش و بدون ذکر نام یا ارجاع قابل رهگیری استفاده شد. در این پژوهش با کسب اجازه از

مصاحبه‌شوندگان، مذاکرات مطرح شده در جلسه مصاحبه ضبط شد. سپس با گوش دادن به مصاحبه‌های ضبط شده با استفاده از نرم‌افزار واژه‌پرداز (Word) نسخه‌برداری و به متن تبدیل شد.

تحلیل داده‌ها

داده‌های پیاده‌سازی شده در قالب کدهای مشخص نام‌گذاری و مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. تحلیل داده‌ها در نظریه زمینه‌ای طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. اولین مرحله، یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه انتزاع است. دومین مرحله یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین مرحله مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. شایان ذکر است که این مراحل ضرورتاً به صورت متوالی انجام نمی‌گیرند. به احتمال فراوان با همدیگر همپوشانی دارند و به طور هم‌زمان انجام می‌گیرند.

• کدگذاری باز: عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آن‌ها را نیز روشن می‌سازد. این کدگذاری متن بعد از خواندن مکرر و دقیق مواد آن انجام می‌شود. واحدهای معنادار معرفی، توضیح و نام‌گذاری می‌شوند.

در این پژوهش به منظور رعایت محرمانه بودن مصاحبه‌ها، نقل قول‌ها با استفاده حروف I به عنوان مصاحبه و شماره مصاحبه استفاده می‌شود. مثلاً I۰۸ به عنوان نقل قول از مصاحبه‌شونده شماره ۸ است.

• کدگذاری محوری عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌های جدیدی با یکدیگر مرتبط سازند.

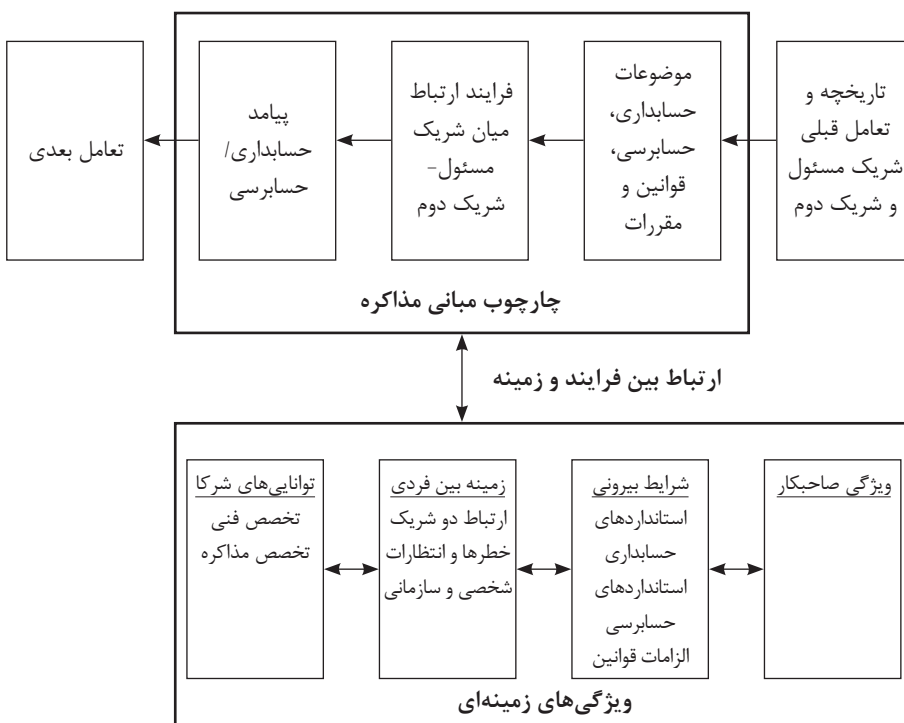
• کدگذاری انتخابی عبارت است از روند انتخاب مقوله‌ی هسته به طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پر کردن جاهای خالی با مقوله‌هایی که نیاز به اصلاح و گسترش دارند.

۴- یافته‌های پژوهش

به کمک کدگذاری باز در مرحله اول، مفاهیم مصاحبه‌ها استخراج شد. سپس مفاهیم در سطح بالاتری با هم تجمیع شده و مقوله‌ها را تشکیل دادند. مفاهیم و مقوله‌ها سنگ اصلی بنای مدل مفهومی را تشکیل می‌دهند. درباره نحوه ارائه نیز از کدگذاری محوری و انتخابی که بر اساس رویکرد استروس و کوربین (۱۹۹۸) استفاده شده است. در این نوع کدگذاری مقوله‌ها در قالب شرایط علی، شرایط مداخله‌گر و بستر، پدیده، راهبردها و پیامدها و در قالبی بصری به نمایش در می‌آید. در این پژوهش به کمک چنین رویکردی لیکن با کمک مدل و قالب مذاکره میان حسابرس- مدیران اجرایی صاحبکار، یافته‌های پژوهش به تصویر درآمده‌اند. تاریخچه تعامل قبلی شریک مسئول و شریک دوم در جایگاه شرایط علی پدیدار شده است. عوامل زمینه‌ای نیز در

قالب شرایط مداخله‌گر و بستر مدنظر قرار گرفته است. موضوعات حسابداری، حسابرسی و قوانین و مقررات پدیده مرکزی است که درباره آن مذاکره صورت می‌گیرد و فرایند تعامل و ارتباط همان راهبردهای مدل است و همچنین نتیجه مذاکره که منتج به نهایی شدن پیش‌نویس گزارش حسابرسی می‌شود و همچنین آثار این مذاکره بر مذاکرات آینده نیز به‌عنوان پیامدهای مدل پارادایمی استروس و کوربین (۱۹۹۸) ارائه شده است.

یافته‌های اصلی پژوهش در قالب عناصر اصلی مدل به شرح شکل ۲ ارائه شده است. عناصر مدل هرکدام به‌تنهایی می‌تواند یکی از پرسش‌های فرعی این پژوهش را پاسخ دهد.



شکل ۲. مدل پژوهش: تعامل میان شریک (مدیر) مسئول کار و شریک (مدیر) دوم (منبع داده‌های پژوهش)

تجارب گفتگوها و مذاکرات قبلی

در این بخش به بررسی تأثیر گفتگوها و مذاکرات قبلی روی مذاکره و حل‌وفصل موضوعات پدیدار شده جاری می‌پردازیم. بر اساس داده‌های پژوهش که حاصل گفتگو و مصاحبه با شرکای مشارکت‌کننده در این پژوهش است، با اتفاق آرای مشارکت‌کنندگان در پژوهش، گفتگوها و تجربیات قبلی روش حل‌وفصل شدن و مذاکره جاری مؤثر است. «آشنا شدن با خلق‌وخو و روحیات

همدیگر»، «شناخت از دغدغه‌های ذهنی یکدیگر» و «به وجود آمدن هم‌ریختی» از جمله مفاهیمی است که توسط مشارکت‌کنندگان به عنوان عواملی که باعث می‌شود که اختلاف نظر کاهش یابد به عنوان مهم‌ترین موضوعات این حوزه بر شمرده شده است.

برخی از داده‌های پژوهش در قالب گزیده مصاحبه‌ها در زیر ارائه می‌شود.
«... بالاخره طبیعی است با گذشت زمان با روحیات همدیگر بیشتر آشنا می‌شویم و در کارهای بعدی روی موارد اختلاف نظر قبلی تمرکز می‌کنیم و کار را طوری تنظیم می‌کنیم که با گذشته تطبیق داشته باشد؛ یعنی طبیعی است که از گذشته درس می‌گیریم و در کارهای بعدی موارد اختلاف نظر کمتر می‌شود... (I۰۵)»

«... بالاخره باید قبول کنیم ما هم یادگیری داریم. قطعاً تجارب قبلی روی مذاکره‌های آتی مؤثر است. با گذشت زمان و افزایش تجربه همکاران در پروژه‌های حسابداری مشترک، اختلافات در کارهای بعدی به حداقل می‌رسد... (I۰۸)»

«... البته مستندات و قانع‌کننده بودن استدلال‌ها همیشه ملاک ما برای حل و فصل موضوعات است. به طور کلی مدیر مسئول کار باید متقاعد شود... (I۰۱)»

مسائل حسابداری (گزارشگری مالی)

بر اساس داده‌های پژوهش، مهم‌ترین مسائل حسابداری و گزارشگری مالی که در مؤسسات حسابداری ایران میان مدیر اول و مدیر دوم ظهور می‌یابد به شرح زیر بوده است: افشای معامله با اشخاص وابسته؛ رویه‌های شناسایی درآمد؛ موارد افشای مربوط به املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات؛ تجدید ارزیابی دارایی‌ها؛ گزارشگری صورت جریان‌های نقدی؛ ذخیره مالیات؛ مالیات‌های انتقالی (دارایی یا بدهی مالیات انتقالی)؛ گزارشگری صورت‌های مالی تلفیقی؛ به کارگیری روش ارزش ویژه در صورت‌های مالی مجموعه یا تلفیقی؛ نحوه ارائه صورت سود و زیان جامع؛ برخورد با اصلاح اشتباهات (تعدیلات سنواتی)؛ موضوعات خاص شناسایی درآمد؛ شناسایی درآمد در سازمان‌های تابعه شهرداری‌ها

«... به عنوان مثال آقای ... همیشه درباره افشاهای ذیل دارایی‌های ثابت حساس هست و نسبت به آن وسواس دارد... (I۰۲)»

«... افشاهای مربوط به معامله با اشخاص وابسته همیشه یکی از موضوعات مهمی است که ما با مدیر دوم درباره آن گفتگو می‌کنیم. هم باید مطمئن باشیم مفاد استانداردهای حسابداری رعایت شده است، هم قانون تجارت و هم ضوابط سازمان بورس ... (I۰۲)»

«... با توجه به استاندارد جدید مالیات، یکی از موضوعاتی که در شرکت‌های ... برای ما محل بحث بوده است نحوه برخورد با مالیات‌های انتقالی در این باره بوده است ... (I۰۲)»

«... تلفیق با توجه به پیچیدگی‌های آن همیشه یکی از موضوعات محل گفتگوی میان ما مدیران بوده است. حصول اطمینان از حذف معاملات درون‌گروهی برای مدیر دوم همیشه مهم بوده است و معمولاً کاربرد کار برگ‌های مربوط را به ایشان ارائه می‌کنیم ... (I۰۴)»

«... بند مالیات در شرکت‌های ایرانی همیشه محل اختلاف میان شرکت و مقامات مالیاتی بوده. حرف ما این است که اگر شرکت با توجه به قوانین و مقررات ذخیره لازم در حساب‌ها منظور کند، به‌عنوان بند شرط با آن برخورد نمی‌کنیم. معمولاً مدیر دوم برآوردهای مربوط به ذخیره مالیات را کنترل می‌کند و در این باره گفتگو می‌کنیم...» (I۰۷)

مسائل حسابرسی

بر اساس داده‌های پژوهش، مهم‌ترین مسائل حسابرسی در مؤسسات حسابرسی ایران میان مدیر اول و مدیر دوم ظهور می‌یابد به شرح زیر بوده است: اختلاف‌نظر در مورد نوع ایراد (ابهام یا محدودیت)؛ اختلاف‌نظر درباره نوع اظهارنظر؛ اختلاف‌نظر درباره شیوه نگارش؛ اختلاف‌نظر درباره موارد عدم رعایت قوانین و مقررات؛ اختلاف‌نظر درباره سطح اهمیت؛ درج مواردی که در پیش‌نویس گزارش حسابرسی نیامده است؛ حذف مواردی که در پیش‌نویس گزارش حسابرسی آمده است؛ درج یا عدم درج بند تداوم فعالیت؛ فرمت و قالب گزارشگری نکات بازرسی؛ درج یا عدم درج عدم رعایت قوانین و مقررات؛

یکی از مهم‌ترین مسائلی که در میان مدیر اول و دوم در حوزه حسابرسی ظهور می‌یابد، اختلاف‌نظر درباره نوع بند است. بر اساس داده‌های حاصل مصاحبه بیشتر مصاحبه‌شوندگان به این موضوع اشاره کرده‌اند. یکی از این اختلاف‌نظرها درباره این موضوع است که بند محدودیت در دامنه رسیدگی است یا ابهام.

«... البته اختلاف‌نظر ما زیاد نیست اما گاهی پیش می‌آید نظر من این است که بندی ابهام نیست و باید با آن به‌عنوان محدودیت در رسیدگی برخورد شود...» (I۰۵)

«... یکی از مورد چالش بر انگیزه دیگر این است که میان ما درباره نوع اظهارنظر اختلاف پیش می‌آید. مثلاً به عقیده من گزارش باید مشروط شود اما شریک دوم اعتقاد دارد که گزارش باید به‌صورت مقبول و بند تأکید بر مطلب خاص صادر شود...» (I۰۸)

«... ما با شرکای دیگر این حرف‌ها را نداریم! بالاخره باید بدانیم که برای استفاده‌کننده گزارش به‌عنوان کارنامه کار ما تلقی می‌شود و آن‌ها از پرونده و چیزهای دیگر که خبر ندارند. ما بنز و BMW را که می‌بینیم ولی فرایندهای داخلی آن‌ها برای مشتری دیده نمی‌شود. گزارش حسابرس هم همین است، بنابراین گزارش باید دقیق و صحیح و خوب نگارش شود. مثلاً جای تعجب دارد که برخی از همکاران چنین می‌نویسند: ... برای ما امکان‌پذیر نمی‌باشد. باید از فعل صحیح استفاده کرد. صحیح آن است که بنویسند برای ما امکان‌پذیر نبوده است؛ یعنی فعل گذشته که به تاریخ گزارش همخوانی داشته باشد... من چون تجربه کارشناس رسمی دادگستری دارم روی گزینش واژه‌ها خیلی حساس هستم؛ بنابراین ما همیشه با این فرض گزارش می‌نویسیم که مواخذه می‌شویم...» (I۰۵)

«... بعضی از مجامع ما را یاد سریال شب‌های برره می‌اندازد. مثلاً در مجمع سؤال می‌پرسند حالا این همه که گفتید یعنی چه! اصلاً خیلی از سازمان‌ها و مجامع از گزارش حسابرسی سر در نمی‌آرند. مثلاً می‌گویند آقای ... بیاد و گزارش حسابداری را بخواند!...» (I۰۵)

قوانین و مقررات

یکی از موضوعات مهمی که باعث اختلاف نظر میان شریک مسئول و شریک دوم می‌شود، بر اساس مصاحبه‌های صورت گرفته، یکی از موضوعات پدیدار شده موارد مرتبط با عدم رعایت قوانین و مقررات است. مواردی نظیر شیوه نگارش، اشاره یا عدم اشاره به رعایت قوانین و مقررات خاص، بحث پیرامون رعایت مقررات سازمان بورس، ازجمله موضوعات پدیدار شده در این حوزه می‌باشد. در زیر برخی از نقل قول‌های صورت گرفته در مصاحبه‌ها به عنوان نمونه ارائه می‌شود:

«... ما بیشتر در سازمان‌های دولتی گونه حسابرس هستیم. بعداً که سازمان بازرسی به این سازمان‌ها رجوع می‌کند اول از همه دنبال گزارش حسابرس مستقل و بازرسی قانونی است؛ و موارد عدم رعایت را تخلف قلمداد می‌کند و در برخی از مواقع از آن هم استفاده سیاسی می‌شود. یکی از موضوعاتی که همیشه درباره آن چالش داریم نحوه نگارش موارد عدم رعایت قوانین و مقررات است. راستش در این خصوص باید خیلی دقت کنیم... (I۰۵)»

«... ما در مورد نگارش موارد عدم رعایت [قوانین و مقررات] خیلی بحث می‌کنیم. چگونه بنویسیم که هم موارد عدم رعایت را بنویسیم و هم به سازمان آسیب وارد نشود. ... (I۱)»

ابزارهای گفتگو

در این بخش ابزارهای گفتگو و تبادل نظر میان مدیر اول و مدیر دوم مورد پژوهش قرار گرفته است. بیشتر مصاحبه‌شوندگان عمدتاً به گفتگوی چهره به چهره برای حل و فصل موضوعات اشاره کرده‌اند؛ اما گفتگوی تلفنی نیز در مؤسسات حسابرسی که دارای شعب خارج از شهر محل استقرار دفتر مرکزی موسسه بوده‌اند نیز توسط مصاحبه‌کنندگان برشمرده شده است. هرچند برخی از مصاحبه‌شوندگان به ایمیل (پست الکترونیکی) برخی از مستندات حسابرسی نیز اشاره کرده بودند اما این شیوه برای حل اختلاف‌نظرها یا مذاکره میان مدیر اول و دوم در مؤسسات حسابرسی ایرانی کمتر مرسوم بوده است. هرچند برخی از مصاحبه‌شوندگان به اشکالات مربوط به مؤسسات حسابرسی جزیره‌ای و عدم رعایت استانداردهای کار توسط مدیر دوم اشاره کرده‌اند اما بیشتر شرکایی که مورد مصاحبه قرار گرفته‌اند به این نکته اشاره کرده‌اند که عمدتاً گفتگو در دفتر موسسه و به صورت رودررو صورت می‌گیرد.

در زیر به عنوان نمونه برخی از داده‌های پژوهش به صورت نمونه ارائه می‌شود:

«... امکان ندارد ما هر روز با دو شریک دیگر گفتگو نکنیم. محال است. بالاخره تلفنی حتی یک بار هم که شده باشد گفتگو می‌کنیم؛ اما همه کارها در دفتر موسسه نهایی می‌کنیم و هر موضوعی که باید آنجا درباره‌اش بحث می‌کنیم... (I۰۵)»

«... به غیر از آقای... بیشتر شرکا در دفتر واقع در کوچه... هستیم؛ بنابراین ارتباط میان مدیر اول و دوم به صورت حضوری صورت می‌گیرد (I۰۴)»

«... سن و سال شرکای دوم هم مهم است. چون شریک‌های دوم از نسل اول و قدیمی‌ها هستند و خیلی با فناوری و ابزارهای روز کار نکرده‌اند. من خودم حدود ۹۰ درصد وقتم را در موسسه

د دفتر موسسه) سپری می‌کنم؛ بنابراین این ارتباطات در موسسه حسابرسی ما به صورت حضوری صورت می‌گیرد... (I۰۲)»

«... البته ممکن است ارسال رونوشت شواهد و اسناد و مدارک و ... از طریق پیام رسان‌ها هم صورت گیرد... (I۰۹)»

طول زمان گفتگو و حل و فصل موضوعات

در این بخش به مدت زمان سپری شده برای نهایی شدن گزارش و حل و فصل موضوعات می‌پردازیم. بر اساس داده‌های پژوهش که حاصل مصاحبه با شرکای مؤسسات حسابرسی ایرانی است این موضوع از یک کار حسابرسی به کار دیگر متفاوت است. به طور متوسط از حدود ساعت الی ۳ روز به عنوان زمان متوسط بررسی کار توسط مدیر دوم و بحث و گفتگو میان دو مدیر و نهایی کردن کار توسط مشارکت کنندگان در پژوهش بر شمرده شده است. به عقیده مشارکت کنندگان در پژوهش موارد زیر در این زمان مؤثر بوده است: بررسی بودن یا نبودن صاحبکار؛ اندازه صاحبکار؛ حسابرس نخستین؛ مسائل گزارشگری پیچیده صاحبکار؛ استانداردهای حسابداری که جدید لازم‌الاجرا شده است؛ استانداردهای حسابرسی که اخیراً لازم‌الاجرا شده‌اند؛ مالکیت صاحبکار؛ تعداد ذینفعان.

گزیده‌ای داده‌های پژوهش در قالب کوتاه شده مصاحبه مشارکت کنندگان در این باره به شرح زیر ارائه می‌شود.

«... بسته به شرایط این زمان متفاوت است. به طور معمول از ۳ ساعت تا ۳ روز معمولاً طول می‌کشد. ولی هیچ‌گاه از ۳ ساعت کمتر نمی‌شود. بالاتر مدیر دوم باید بررسی‌های لازم را انجام دهد. ضمناً در سال‌های نخستین به خاطر اینکه اطمینان کمتری نسبت به مانده‌های ابتدای سال وجود دارد بررسی‌ها دقیق‌تر انجام می‌شود اما در سال‌های بعد از حجم این بررسی‌ها کاسته می‌شود... (I۰۵)»

«... حسابرسی نخستین باشد یا نه یکی از موضوعات مهم تأثیرگذار بر ارتباط ما است. البته در سازمان‌های دولتی و مسائل پیرامون آن‌ها نیز بر این فرایند تأثیرگذار است... (I۰۵)»

تجارب و سوابق مدیر / شریک حسابرسی

در این بخش به بررسی تأثیر تجرب و سوابق مدیر اول یا دوم در رفع اختلاف نظرها می‌پردازیم. آیا تجربه در صنعت، قوانین و مقررات، گزارشگری مالی و حسابداری، بر رفع اختلاف نظرها مؤثر است. یا به عبارت بهتر سؤال این است که مدیری که در این حوزه تجربه بیشتری دارد، نظرش به کرسی می‌نشیند یا نحوه عمل چگونه است؟

عموم مشارکت کنندگان در این پژوهش به این نکته تأکید داشتند که در هر صورت قدرت استدلال و شواهد و اسناد نهایتاً مبانی عمل قرار می‌گیرد؛ یعنی کار با نگرش تردید حرفه‌ای اجرا می‌شود. لیکن اذعان داشتند بالاخره برخی از شرکا در حوزه خاص متخصص هستند طبیعتاً با

احتمال بیشتری نظرات آن‌ها پذیرفته می‌شود؛ اما بعد از بحث و گفتگو و متقاعدشدن طرفین چنین نتیجه‌ای حاصل می‌شود.

با عنایت به مصاحبه‌های صورت گرفته (داده‌های پژوهش)، چنین نتیجه‌گیری می‌شود؛ در بیشتر موارد سوگیری خاصی در پذیرش مدیر اول یا مدیر دوم (بررسی‌کننده کار) وجود ندارد. بر اساس نظر بیشتر مشارکت‌کنندگان پژوهش، بسته به استدلال‌ها و کیفیت آن‌ها نظر مدیر اول یا مدیر دوم در نهایت پذیرفته می‌شود و برتری خاصی در این خصوص از داده‌ها، به دست نیامده است؛ اما برخی از مشارکت‌کنندگان به جایگاه اجتماعی، سن و سال و ویژگی‌های فنی شریک که احتمالاً باعث برتری نظر او می‌شود نیز اشاره کرده‌اند.

شایان ذکر است بیشتر مشارکت‌کنندگان در پژوهش از بهره‌گیری از مشاوره داخلی و بیرونی نیز نام برده‌اند. در زیر به عنوان نمونه برخی از داده‌های پژوهش که حاصل مصاحبه هستند ارائه می‌شود:

«... طبیعتاً وقتی آقای ... تجربه زیادی در شرکت‌های سیمانی دارد، راحت‌تر به گفتگوها جهت داده می‌شود و نتیجه‌گیری می‌شود و قطعاً سابق گفتگوهای قبلی بر گفتگوهای بعدی مؤثر است...» (I.۲)

«... تجربه آقای ... خیلی زیاد است. معمولاً نظرات ایشان را می‌پذیریم. همچنین نظرات آقای ... چون در کمیته فنی استانداردها هستند را می‌پذیریم. البته این را بگویم، دلیل اصلی پخته بودن نظرات آن‌هاست نه اینکه الزاماً آن‌ها هرچه بگویند موردپذیرش قرار گیرد...»

«... وقتی آقای ... شریک ما که در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی فعال است نظر این شریک برای ما [درباره موضوعات مالیاتی] خیلی اهمیت دارد. پس این شریک به دلیل برخورد با مسائل متفاوت و انشا رأی، بیشتر بر او اتکا می‌کنیم...» (I.۴)

«... برخی از مواقع نظر ما و برخی از مواقع نظر ایشان نهایی می‌شود و دوطرفه است بنابراین نظرات هر کدام از طرفین ممکن است دست‌آخر پذیرفته شود...» (I.۳)

«... تجربه و تخصص اعضای مذاکره مهم است اما آن‌ها هم ممکن است اشتباه کنند و بنابراین مانع حساسیت ما نمی‌شود...» (I.۶)

ویژگی‌های شخصی مدیر

ویژگی‌های شخصی مدیر نیز از جمله مفاهیم و مؤلفه‌های مهمی است که از داده‌های پژوهش به عنوان عوامل مؤثر بر فرایند مذاکره و گفتگوی مدیر اول و دوم به دست آمده است. این ویژگی‌ها را به می‌توان به سطوح تردید حرفه‌ای مدیران نسبت داد. بر اساس داده‌های حاصل از مصاحبه این موضوع می‌تواند مدت زمان نهایی کردن گفتگو و مذاکره میان مدیر اول و دوم را کم یا زیاد کند. در زیر گزیده‌ای از مصاحبه‌های صورت گرفته به عنوان پشتوانه این نتیجه‌گیری ارائه می‌شود. «... به افراد بستگی دارد؛ یعنی شخص شریک. برخی فقط صورت‌های مالی و گزارش را می‌خوانند و خیلی عمیق نمی‌شوند. برخی از شرکای دوم عمیق‌تر می‌شوند. نکات معوق می‌نویسند؛ اخذ

تأییدیه مدیران را پیگیری می‌کنند؛ اخذ تأییدیه وکیل حقوقی را پیگیری می‌کنند؛ فلان اسناد و مدارک را درخواست می‌کنند و ... (I۰۸)»

«... به شریک دوم بستگی دارد. برخی از آن‌ها ریز می‌شوند و حتی به کار و اندازه کار هم بستگی ندارد... (I۰۹)»

ویژگی‌های صاحبکار

ویژگی‌های صاحبکار از جمله عوامل بستر مهمی است که بر نحوه تعامل و گفتگو مدیر اول و دوم مؤثر است. بر اساس داده‌های حاصل از پژوهش، ویژگی‌های صاحبکار نظیر، پذیرش در بورس اوراق بهادار، فعالیت در بستر و محیط دولتی و تحت نظارت سازمان‌های نظارتی نظیر سازمان بازرسی کل کشور، اندازه صاحبکار، تعداد ذینفعان، مالکیت خانوادگی، پیچیدگی فعالیت‌های تجاری و رویه‌های حسابداری از جمله مفاهیم و مؤلفه‌های اثرگذار نام برده شده است.

«... به‌طور کلی کارهایی که ذینفعان زیادی دارد و شرکت زیر ذره‌بین است یا ذینفعان خاصی دارد یا جزو شرکت‌های خانوادگی است که میان آن‌ها اختلاف‌نظر وجود دارد به‌طور ناخودآگاه روی انجام دقت بیشتر در اجرای کار مدیر اول و دوم تأثیرگذار است... (I۱۸)»

«... برخی از شرکت‌ها دارای فعالیت‌های تجاری یا حسابداری پیچیده‌ای هستند. این موضوع باعث می‌شود مذاکره طولانی میان مدیر اول و دوم به وجود آید تا کار با دقت بالاتری صادر شود... (I۱۶)»

«... ما صاحبکار بورسی نداریم. بیشتر صاحبکاران ما در شهرستان هستند... سازمان‌های دولتی ساختارهای ضعیفی دارند و سازمان‌های نظارت هم ورود می‌کنند. این موضوعات باعث می‌شود ما خیلی دقت کنیم... (I۰۵)»

«... ما یک شرکتی داریم به نام ... که آن را بهداشتی می‌نامم و یک شرکتی دیگر هم داریم به نام ... آن را صاحبکار خطرناک می‌دانم. نگرش مدیریت و خطر گزاری متقلبانه و موضوعات پیرامون آن در شرکت دوم خیلی بالاست و این موضوع روی فرایند مذاکرات ما مؤثر است... (I۰۶)»

«... من مثلاً الان شرکتی دارم که الان ۱۰ ساله حسابرسش هستم و برایش گزارش صادر می‌کنم. اون شرکتو تمام جیک و بوک و همه‌چیزش را می‌دونم، اطلاعاتش را می‌دونم، محیط کنترلی و روابط شرکاشو می‌دونم. این خودش خیلی موثره ... این خیلی فرق داره با شرکت بخش خصوصی و شرکتی که برای وام فقط دنبال حسابرسی آمده و هدفش از حسابرسی صرفاً گرفتن وامه ... (I۰۸)»

ویژگی بستر اقتصادی

یکی از موضوعات مهمی که شرکای مشارکت‌کننده در این پژوهش به آن اشاره کردند به موضوع تلاطم‌های اقتصادی کشور و وجود تورم حاد بود که از نگاه آنان این موضوع نیز بر فرایند

مذاکره و گفتگو میان مدیر اول و دوم مؤثر است. به عقیده آن‌ها این موضوعات روی برآوردها و منطقی بودن آن‌ها مؤثر است و گزارشگری مالی را از سمت عینی بودن دور و به سمت ذهنی بودن می‌کشاند و همین موضوع باعث می‌شود که بر فرایند مذاکره مؤثر باشد.

تأثیر بر مذاکرات آینده

تمام مصاحبه‌شوندگان با اتفاق نظر موافق بودند که تجربه‌های قبلی روی مذاکره‌های آینده مؤثر است. بسیاری از مصاحبه‌شوندگان این موضوع را ناشی از یادگیری، هم‌ریختی، هم‌رنگ شدن با گذشت زمان و عناوینی از این دست، می‌دانستند. در زیر به‌عنوان نمونه به برخی از داده‌های پژوهش در این حوزه اشاره می‌شود:

«... از آنجائی که شرکای ما جزو کمیته بورس یا کمیته فنی استانداردها شدند خیلی باعث تأثیر در کار ما شد؛ یعنی مثلاً عدد گذاشتن در بندهای تحریف روی کار ما تأثیر گذاشت و الان به توافق رسیدیم اما قبلاً در این باره چالش داشتیم... (I۰۴)»

«... به‌مرور زمان دیدگاه‌ها یکی می‌شود. ۹۰٪ شرکا ابتدای ساکن با هم شریک نبوده‌اند بلکه بیشتر دوستی‌های قبیل است. مثلاً شریک اول هم‌کلاسی من بوده است و شرکت دوم از ۲۵ سال قبل با هم دوست بوده‌ایم. پس این همکاری بلندمدت باعث نزدیک شدن دیدگاه‌ها شده. جالبه بدانید حتی منشی هم دیگر می‌داند ما روی چه موضوعاتی حساس هستیم... (I۰۵)»

«... ما روی شکل کار و شکل گزارش حساس هستیم. خیلی حساس هستیم؛ اما به‌مرور زمان هم‌ریختی اتفاق می‌افتد و نظرات به هم نزدیک می‌شود. گاهی اوقات شرکا به یک شریک بیشتر اعتماد می‌کنند. به‌مرور زمان تعامل و گفتگو کم می‌شود. با گذشت زمان چون حسابرسی خیلی تکرار می‌شود. به نظر من از سال دهم حسابرسی تکراری می‌شود. این موضوع باعث کاهش زمان گفتگو می‌شود... (I۰۵)»

تأثیر شرکای اصلی

برخی از مصاحبه‌شوندگان به این نکته اشاره کرده‌اند که شرکای اصلی موسسه حسابرسی نیز برای نهایی شدن گزارش مداخله می‌کنند. هرچند بیشتر مصاحبه‌شوندگان به این موضوع اشاره کرده‌اند که برای بحث پیرامون اختلاف‌نظرها، نظر کمیته فنی موسسه حسابرسی (در صورت وجود) یا سایر شرکای موسسه حسابرسی نیز اخذ می‌شود و در صورت لزوم با افراد بیرونی از موسسه حسابرسی نیز گفتگو می‌شود؛ اما یکی از مصاحبه‌شوندگان نکته جالبی طرح کرده‌اند که بیانگر آثار منفی این موضوع بر کنترل کیفیت موسسه حسابرسی است:

«... شرکای ما در موسسه حسابرسی ... همه موظف بکار و تکلیف داشتند خودشان گزارشات را امضا کنند اما بعد از ادغام و تشکیل موسسه حسابرسی ... متوجه شدیم برخی شرکای مؤسسات ادغام شونده عامدانه از امضای گزارشات حسابرسی اجتناب می‌کنند اما در صدور گزارش به مدیران اعمال نظر می‌نمایند که شاید یکی از دلایل جدا شدن ما از ... همین موضوع بود ... (I۰۳)»

اعتبارسنجی یافته‌های پژوهش

محققان معیارهای مختلفی برای ارزیابی پژوهش‌های کیفی ارائه شده است که خلاصه آن به معنای آن است که میزان ورود عمیق محقق به پدیده موردنظر، تصدیق یافته‌ها از جانب مشارکت‌کنندگان، میزان کامل بودن، دقیق بودن و عاری از ابهام بودن مدل استخراجی، چگونه است. در این پژوهش برای اعتباربخشی به مدل و نتایج پژوهش از «زاویه‌بندی یا مثلث سازی»، «کنترل اعضا» و «معیار مقبولیت» (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸) استفاده شده است.

• **زاویه‌بندی:** اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع چندگانه داده‌ها مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف، یا در زمان‌های مختلف می‌باشد. به‌طور کلی زمانی که برای گردآوری داده‌ها بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کامل‌تری به دست خواهد آمد (ایمان، ب ۱۳۹۱). در این پژوهش با استفاده از دیدگاه دو شریک مسئول و بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار در خصوص تعامل و همکاری میان آن دو جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل گردیده است. لذا در این پژوهش از منابع چندگانه برای گردآوری داده‌ها استفاده خواهد شد.

• **کنترل اعضا:** اعتبار عضو یا اعتبار پاسخگو زمانی رخ می‌دهد که پژوهشگر نتایج میدان را به اعضا جهت دستیابی به قضاوت آن‌ها برگرداند. پژوهشی از اعتبار عضو برخوردار است که اعضا، توصیف محقق را انعکاس دنیای اجتماعی خود بدانند (ایمان، ب ۱۳۹۱). مشابه پژوهش مداحی (۱۳۹۱) و منتی (۱۳۹۶) پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه‌گانه، به‌منظور اعتباربخشی به مدل پژوهش، متغیرهای استخراج‌شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، به ۷ نفر از صاحب‌نظران حرفه (۴ نفر از مصاحبه‌شوندگان و سه نفر از سایر صاحب‌نظرانی که در مصاحبه شرکت نداشته‌اند) ارائه شده و مورد پالایش قرار گرفته است.

• **معیار مقبولیت:** هموار دو معیار روایی و پایایی برای ارزیابی پژوهش‌های کمی و کیفی مطرح گردیده‌اند. کوربین و استراوس (۲۰۰۸) با به‌کارگیری این دو معیار برای پژوهش‌های کیفی مخالفت ورزیده و معیار مقبولیت را پیشنهاد داده‌اند. مقبولیت بدین معنا است که یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده را در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل‌باور است. با در اختیار قرار دادن یافته‌های پژوهش در اختیار ۴ نفر از مصاحبه‌شوندگان از چنین موضوعی اطمینان به عمل آمد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش ترسیم ارتباطات میان مدیر اول و دوم حسابرسی مدنظر بود. برای این منظور با استفاده از انجام مصاحبه عمیق با ۲۴ نفر از شرکای حسابرسی شاغل در مؤسسات حسابرسی و همچنین استفاده از متن مصاحبه‌ها و میزگردهای چاپ‌شده ۷ نفر از حسابداران رسمی باسابقه حرفه حسابداری، داده‌های پژوهش گردآوری شد و با استفاده از روش نظریه زمینه‌ای داده‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. با استفاده از مدل مذاکره میان حسابرس-مدیران اجرایی صاحبکار،

ارتباطات میان مدیر اول و مدیر دوم به شرح شکل ۲ به نمایش در آمد. به‌طور کلی مدل استخراجی با مدل گینز و همکاران (۲۰۰۱) و امبی و مارچی (۲۰۱۰) همخوانی دارد. امبی و مارچی (۲۰۱۰) مدل ارائه شده مدل مذاکره میان حسابرس- مدیران اجرایی صاحبکار (گینز و همکاران، ۲۰۰۱) را توسعه داده و آن را به محیط کار حسابرسی یعنی ارتباط و تعامل میان شرکای موسسه حسابرسی بسط دادند.

همان‌گونه که از مدل استخراجی (شکل ۲) پیداست، در این پژوهش نیز مشابه گینز و همکاران (۲۰۰۱) و همچنین امبی و مارچی (۲۰۱۰) نشان داده شد که (۱) مذاکره میان شریک مسئول کار- شریک (مدیر) دوم به بستر وابسته است، (۲) مذاکره امری عادی در اجرای حسابرسی است، (۳) موضوعات پیچیده‌ای مورد مذاکره قرار می‌گیرد، (۴) افراد مختلفی درگیر مذاکره هستند (۵) تخصص حسابرس موضوع محوری درباره موضوعات حسابداری، حسابرس، قوانین و مقررات است، (۶) مذاکره به‌عنوان فرایندی برای نهایی کردن پیش‌نویس گزارش حسابرس است و (۷) فرایند حرفه‌ای و غیر خصمانه و مشارکتی میان شریک مسئول کار و مدیر (شریک) دوم وجود دارد که بر حل‌وفصل موضوعات پیچیده حسابداری تمرکز دارد و حل نهایی موضوع منجر به تعامل و همکاری و ارائه راه‌حل جدید و مبتنی بر همفکری خواهد شد.

یکی از نتایج برجسته این پژوهش آن است که عوامل زمینه‌ای نظیر ویژگی‌های صاحبکار (مثل پذیرفته بودن یا نبودن در بورس، خطرهای گزارشگری مالی، ویژگی‌های مالکیت، نوع مالکیت)، قوانین حاکم، تخصص فنی شرکا، جایگاه اجتماعی و سازمانی شرکا، ارتباط میان شرکا از جمله موارد مهم تأثیرگذار بر تعامل و گفتگوی میان شریک (مدیر) مسئول کار و شریک (دوم) است. بر اساس داده‌های پژوهش (مصاحبه‌های صورت گرفته) همه مشارکت‌کنندگان ادعا کرده‌اند که موسسه حسابرسی که در آن شاغل هستند، یکی از مدیران (شرکا) را به‌عنوان مسئول کنترل کیفیت به جامعه حسابداران معرفی کرده است. بر اساس داده‌های پژوهش، از نظر شکل ظاهری، همه مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی چنین سازوکار کنترل کیفی را مستقر کرده‌اند، اما بر اساس داده‌های حاصل از مصاحبه صورت گرفته در این پژوهش، مصاحبه‌های میدانی با هفت نفر از حسابداران رسمی باسابقه در حرفه و یا مقام‌های سابق جامعه حسابداران رسمی ایران (مطلعين) چنین سازوکاری در عمل آن‌طور که در استانداردهای حرفه‌ای ذکر شده است، کار نمی‌کند. بر اساس ضوابط جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین داده‌های پژوهش، مدیر دوم در عمل چنین نقشی را بازی می‌کند و در ایران نقش کنترل کیفیت را بازی می‌کند.

در پژوهش‌های صورت گرفته در خارج از کشور ارتباط میان مدیر (شریک) مسئول کار و مدیر بررسی‌کننده کنترل کیفیت مورد واکاوی قرار گرفته است (امبی و مارچی، ۲۰۱۰) لیکن در این پژوهش ارتباطات میان مدیرمسئول کار و مدیر دوم، ترسیم‌شده است. ترسیم این ارتباطات به‌منظور آسیب‌شناسی موارد احتمالی می‌تواند نقش مهمی در کنترل کیفیت بازی کند.

تعامل میان دو شریک عمدتاً به‌واسطه بحث و گفتگو پیرامون مسائل حسابداری (گزارشگری مالی)، حسابرسی و عدم رعایت قوانین و مقررات، پدیدار می‌شود. هرچند رتبه‌بندی کردن این

عوامل در گفتگوها می‌تواند در پژوهش‌های آینده مدنظر قرار گیرد و از دامنه این پژوهش کیفی خارج بوده است. بر اساس داده‌های پژوهش، در بیشتر مواقع گفتگو و تعامل به‌صورت رودرو (گفتگوی چهره به چهره) صورت می‌گیرد و موضوعات پدیدار شده حل‌وفصل می‌شود اما در موارد معدودی نیز گفتگوها از طریق برقرار تماس تلفنی صورت می‌گیرد.

بر اساس داده‌های پژوهش در برخی از موارد از منابع داخلی موسسه نظیر کمیته فنی (در برخی از مؤسسات حسابرسی)، شورای شرکا، اخذ مشاوره‌ای از سایر مؤسسات حسابرسی بیرونی نیز برای حل‌وفصل موضوعات استفاده می‌شود، اما غالباً این مسائل پدیدار شده بدون اخذ نظر اشخاص دیگری به‌سرعت حل‌وفصل می‌شوند. این یافته با یافته پژوهشگران قبلی که نشان دادن فرایند کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی مختلف، متفاوت است، همخوانی دارد (لافینگ و همکاران، ۱۹۹۵؛ ایپس و مزیر، ۲۰۰۶ و ۲۰۰۷).

یک نفر از مصاحبه‌شوندگان به دخالت شرکای اصلی در تحمیل نظر به مدیران امضاکننده گزارش و پرهیز از امضای گزارش توسط ایشان اشاره کرده است. این موضوع نشان می‌دهد عوامل دیگری نیز می‌تواند به‌طور منفی کنترل کیفیت موسسه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد.

یکی از یافته‌های درخور توجه آن است که فرایند بررسی شریک (مدیر) دوم از یک ساعت الی سه ساعت (بر اساس نظر اغلب مشارکت‌کنندگان در این پژوهش) به طول می‌انجامد. بر اساس نظر مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، این موضوع نشان می‌دهد که فرایند بررسی مدیر دوم در ایران به دلایل مختلف نظیر کمبود زمان، تراکم کار در فصل مجامع، ارائه دیر هنگام صورت‌های مالی توسط صاحبکار، ملاحظات دستمزد و هزینه به‌صورت بررسی سریع صورت می‌گیرد. این یافته‌ها با یافته‌های پژوهشگران قبلی و همچنین یافته‌های بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام که عنوان داشتند که زمان کافی توسط مسئول بررسی کنترل کیفیت کار اختصاص نیافته است، همخوانی دارد (اشنایدر و همکاران، ۲۰۰۳؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۱، ۲۰۱۳، ۲۰۲۲؛ دیکنز و همکاران، ۲۰۱۵).

شایان ذکر است بر اساس داده‌های پژوهش، بررسی مدیر دوم عمدتاً به مواردی است که در چک‌لیست (پرسشنامه) کنترل کیفیت کار حسابرسی آمده است، عمدتاً محدود می‌شود. این بررسی‌ها توسط همه مشارکت‌کنندگان شامل موارد زیر بر شمرده شده است: بررسی گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی سال گذشته و پیش‌نویس سال جاری؛ بررسی کلی صورت‌های مالی؛ بررسی گزارش فعالیت هیئت‌مدیره (در برخی از موارد گزارش تفسیری مدیریت)؛ بررسی نکات عمده حسابرسی.

لیکن عمدتاً مدیر دوم شواهدی از نظارت بر فرایند حسابرسی یا رفع کلیه نکات معوق ندارد. عمدتاً پوشه موردبررسی توسط شریک دوم به موارد بالا محدود می‌شود و علی‌الاصول پرونده‌های حسابرسی موردبررسی شریک دوم قرار نمی‌گیرد مگر کاربرگ‌های مربوط به موارد مورد پرسش یا چالش‌برانگیز. این یافته‌ها با یافته‌های اشنایدر و همکاران (۲۰۰۳) همخوانی دارد. نارسایی‌هایی گزارش شده (در صورت‌های مالی و گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی ناشران) توسط

کمیت‌پذیری و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار که به صورت سالانه (مثل سال ۱۴۰۰) منتشر می‌شود، شواهد مهمی از ناکارآمدی اجرای این فرآیند را ارائه می‌کند و با یافته‌های این پژوهش همخوانی دارد.

هرچند برخی از مصاحبه‌شوندگان و مشارکت‌کنندگان در این پژوهش اظهاراتی مبنی بر عدم انجام بررسی‌های لازم در برخی از مؤسسات حسابرسی توسط مدیر دوم (مؤسسات حسابرسی جزیره‌ای) نیز عنوان شده است. همچنین مصاحبه با برخی از مقامات سابق جامعه حسابداران رسمی نیز نشان می‌دهد که در برخی از مؤسسات حسابرسی، گزارش حسابرسی بدون بررسی شریک دوم صادر شده است، لیکن به دلیل محرمانه بودن داده‌ها، اطلاعات بیشتری در اختیار پژوهشگران قرار نگرفته است.

یکی دیگر از نتایج شایسته توجه در این پژوهش آن است که ویژگی‌های فردی شرکا نظیر دقت نظر، محتاط بودن، دارا بودن تردید حرفه‌ای و نگرش ایشان بر فرایند بررسی و گفتگو تأثیر می‌گذارد. در حقیقت این ویژگی‌های فردی بر نحوه تعامل و میزان رسیدگی‌ها مؤثر است. به‌طوری‌که برخی از شرکای دوم رسیدگی‌های تفصیلی‌تر و زمان‌برتری انجام می‌دهند و برخی از شرکای دیگر ممکن است در کمترین زمان و دقت را برای این کار صرف نمایند.

بر اساس داده‌های پژوهش و تحلیل آن‌ها، تجارب گفتگوهای قبلی روی گفتگوهای جاری تأثیر می‌گذارند و همچنین تعامل جاری بر تعامل‌های آینده نیز اثرگذار هستند. یادگیری، شناخت روحیات مدیر دوم و دغدغه‌های یکدیگر و همچنین ایجاد هم‌ریختی ازجمله موضوعاتی است که به نزدیک شدن دیدگاه‌های شرکای اول و دوم در طول زمان می‌انجامد.

همچنین نظر شرکای متخصص در صنعت، قوانین و مقررات یا همچنین جایگاه اجتماعی و حضور در کمیته‌های فنی و... سن و سال ازجمله موارد مهمی است که روی این فرایند تأثیر می‌گذارد. نباید از نظر دور داشت که این موضوع خطر مرجعیت، یا قرابت را افزایش می‌دهد.

همچنین روش بررسی کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی مختلف، متفاوت است این یافته‌ها با یافته‌های ایپس و مزیر (۲۰۰۶ و ۲۰۰۷) همخوانی دارد. در برخی از مؤسسات حسابرسی کار توسط مدیر سوم نیز که ادعا می‌شود مدیر بررسی کنترل کیفیت موسسه حسابرسی است، بررسی می‌شود؛ اما بر اساس نظر عمده مشارکت‌کنندگان در پژوهش، این موضوع عمدتاً به‌صورت شکلی (نه محتوایی) صورت می‌گیرد. یکی از دلایل اصلی این موضوع به ساختار مؤسسات حسابرسی در ایران برمی‌گردد (اصغریان، ۱۳۹۹؛ علوی، ۱۳۹۸) به‌طوری‌که حدود ۶۵ درصد از مؤسسات حسابرسی ایران در سال ۱۳۹۶ دارای سه شریک، ۱۶ درصد دارای چهار شریک بوده‌اند. صرفاً حدود ۱۱ درصد از مؤسسات حسابرسی دارای شش شریک و بیشتر گزارش شده‌اند.

بر اساس داده‌ها و یافته‌های پژوهش، به مؤسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود:

- در حال حاضر ۴۰ نمره از ۱,۰۰۰ نمره پرسش‌نامه کنترل کیفیت کار حسابرسی به «نحوه اجرای وظایف مدیر دوم» اختصاص یافته است. با عنایت به آن که در حال حاضر بررسی مدیر

دوم در حکم بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار در مؤسسات حسابرسی ایرانی تلقی می‌شود، پیشنهاد می‌شود وزن بیشتری به آن در ارزیابی کیفی جامعه حسابداران رسمی ایران از مؤسسات حسابرسی اختصاص یابد.

- بر اساس مصاحبه‌های صورت گرفته، فرایند بررسی مدیر دوم غالباً از یک الی سه ساعت به طول می‌انجامد، با عنایت به آنکه بررسی‌کننده کنترل کیفیت کار (به صورت محتوایی نه شکلی) به دلایل مختلف به‌ویژه ساختار مؤسسات حسابرسی ایرانی (غالباً دارای سه شریک هستند) عملاً وجود ندارد، تقویت بررسی‌های صورت گرفته توسط مدیر دوم می‌تواند به عنوان کنترل جایگزین مدنظر قرار گیرد و به تقویت کیفیت حسابرسی بیانجامد. لذا توصیه می‌شود سازوکار مزبور بیشتر توسط مؤسسات حسابرسی مدنظر قرار گیرد و توسط جامعه حسابداران رسمی نیز مورد پایش بیش از پیش قرار گیرد.

- بر اساس نظر اغلب مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، سن، جایگاه اجتماعی، جایگاه در موسسه حسابرسی، حضور در کمیته‌های فنی، تخصص در صنعت یا قوانین و مقررات از جمله مواردی است که در پذیرش دیدگاه شریک (اول یا دوم) مؤثر است؛ بنابراین به منظور تقویت تردید حرفه‌ای (دارا بودن ذهن پرسشگر) و اجتناب از خطر مرجعیت یا قرابت، پیشنهاد می‌شود تا در اجرای آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، تدابیر ایمن‌ساز لازم به منظور حذف این خطر یا کاهش آن به سطح پذیرفتنی به عمل آید.

- انجام اقدامات انضباطی لازم توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در مواردی که گزارش حسابرس بدون بررسی شریک دوم صادر می‌شود یا شواهدی در بررسی وظایف مقرر در دست نیست، ضروری به نظر می‌رسد.

- در قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، نقش‌ها و وظایف مدیر دوم تعریف نشده است. این در حالی است که امضا توسط مدیر دوم الزامی شده است. تعاریف روشن وظایف و نقش‌های مدیر دوم در قوانین جامعه حسابداران رسمی می‌تواند به ارتقای بهتر این وظایف و نقش‌ها و همچنین امکان نظارت دقیق‌تر را میسر می‌سازد.

بررسی انجام پژوهش درباره علل و عوامل اجرای شکلی استانداردهای حسابرسی و ضوابط حرفه‌ای موضوع بررسی‌کننده کنترل کیفیت و راهبردهای ارتقای آن، رتبه‌بندی کردن موضوعات پدیدار شده موضوعات گفتگو مدیر اول و دوم، آسیب‌شناسی موضوعات مرتبط با بررسی شریک (مدیر دوم)، راهکارهای ارتقای تردید حرفه‌ای به منظور مقابله با خطر مرجعیت، قرابت می‌تواند از مهم‌ترین پیشنهادهای این پژوهش برای اجرای پژوهش‌های آینده باشد.

منابع

ابولمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران، چاپ اول.
استراس، آنسلم، کوربین، جولیت. (۱۹۹۸). اصول روش تحقیق کیفی، نظریه مبنایی- رویه‌ها و شیوه‌ها، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، ۱۳۹۳.

چاپ سوم.

اصغریان، محمدسعید. (۱۳۹۹). عوامل بیرونی و درونی مؤثر بر کیفیت حسابرسی، مجله حسابرس، شماره ۱۱۱، بهمن و اسفندماه، ۷-۱.

ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۱ الف). روش‌شناسی تحقیقات کیفی، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه، چاپ اول.

ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۱ ب). فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.

بیگ پناه، بهزاد، اثنی عشری، حمیده، هشی، عباس، اسدی، غلامحسین. (۱۴۰۰). تاثیر وضعیت سرمایه انسانی در موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۳)، ۱۲۸-۱۴۹.

توکلی، ناصر، شلیله، مهدی، صفار، محمدجواد، رزاق، ناصر، صالح نصراله، موسوی داور، سید اکبر. (۱۳۹۷). میزگرد؛ ارتقای الزام‌های بررسی کنترل کیفیت کار حسابرسی- استاندارد ۱ و ۲۲۰، نشریه حسابرس، شماره ۹۶، مرداد و شهریور، ۴۹-۳۸.

جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۸)، مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران (با آخرین اصلاحات)

جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۴۰۰). پرسشنامه کنترل کیفیت کار حسابرسی، قابل دسترس در تارنمای جامعه حسابداران رسمی ایران (تارنمای جامعه حسابداران رسمی/ صفحه اصلی/ نظارت حرفه‌ای/ پرسشنامه کنترل کیفیت و وضعیت کار).

جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۴۰۰). پرسشنامه کنترل وضعیت موسسه حسابرسی، قابل دسترس در تارنمای جامعه حسابداران رسمی ایران (تارنمای جامعه حسابداران رسمی/ صفحه اصلی/ نظارت حرفه‌ای/ پرسشنامه کنترل کیفیت و وضعیت کار).

دانایی‌فرد، حسن، الوانی، سید مهدی، آذر، عادل. (۱۳۹۲). روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع، انتشارات صفار، تهران، چاپ دوم.

سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۸۶) دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار.

سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۴۰۱) گزارش عملکرد سال ۱۴۰۰ کمیته پذیرش و نظارت بر مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار.

سازمان حسابرسی (۱۳۸۶) استاندارد حسابرسی شماره ۲۲۰: کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی

سازمان حسابرسی (۱۳۸۹) استاندارد کنترل کیفیت ۱، کنترل کیفیت در مؤسسات ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط.

علوی، سیدمحمد. (۱۳۹۸). عوامل و موانع کیفیت حسابرسی در ایران، نشریه حسابدار رسمی، شماره ۴۶، تابستان، ۳۹-۲۸.

مداحی، آزاده. (۱۳۹۱). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، رساله دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی، رساله دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

Abbott, Lawrence J., Buslepp, William L., Marquardt, Blair B. and Merrell, Stephanie A. 2022. Does an Audit Office's Quality Control System Impact Audit Quality? Evidence from Audit Report Errors, Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=3704040>.

Abolmaali, Khadijeh. 2012. Qualitative research from theory to practice, Nashr-e-elm publication, First Edition, Tehran (In Persian).

Alavi, Sid Mohammad. 2019. Factors and obstacles of audit quality in Iran, Certified Accountant's Quarterly, No. 46, Summer, PP 28-39 (In Persian).

American Institute of Certified Public Accountants. 1999. AICPA clarifies concurring partner role. Review note. Journal of Accountancy 188 2: 12-15.

Asqarian, Mohammad Saeid. 2020. External and internal factors affecting the audit quality, Auditor's Journal, No 111, PP 1-7 (In Persian).

Bazerman, M. H. 1990. Judgment in Managerial Decision Making. 2nd edition. New York, NY: Wiley. ———. 1986. Judgment in Managerial Decision Making. New York, NY: Wiley.

Bedard, J. C., D. R. Deis, M. B. Curtis, and J. G. Jenkins. 2008. Risk monitoring and control in audit firms: A research synthesis. Auditing: A Journal of Practice & Theory 27 _2_: 187-218.

Beyghanah, B., asnaashari, H., Hoshi, A., & Assadi, G. 2021. The effect of human resource situation on the audit quality in the audit firms. Journal of Professional Auditing Research, 1(3), 128-149 (In Persian).

Canadian Institute of Chartered Accountants. 2005a. CICA Handbook, General Standards for Firms-GSFQC, General Standards of Quality Control for Firms Performing Assurance Engagements. Toronto, Canada: CICA.

Canadian Institute of Chartered Accountants. 2005b. CICA Handbook. Section 5030, Quality control procedures for assurance engagements. Toronto, Canada: CICA

Danayefard, H., Alvani, S.M., Azar, A. 2013. Qualitative research methodology in management: a comprehensive approach, Saffar publication, 2th Edition, Tehran (In Persian).

Dickins, D., Fay, R., Daugherty, B. 2015. For better or worse: A study of auditors' practices under Auditing Standard No. 7, Research in Accounting Regulation, Volume 27, Issue 2, November, Pages 174-186.

Eman, Mohammad Taghi. 2012 a. Qualitative research methodology, Research Institute of Hawzah and University publication, Qom, First Edition (In Persian).

Eman, Mohammad Taghi. 2012 b. Philosophy of research method in humanities, Research Institute of Hawzah and University publication, Qom, First Edition (In Persian).

Emby, C. and Marchesi, M. F. 2010. Review Partners and Engagement Partners: The Interaction Process in Engagement Quality Review, Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 29, No. 2 pp. 215-232.

Entwistle, G.M. and Lindsay, D. 2002. Audit partner judgment: the effects of concurring reviews, compensation practices, and accounting flexibility, paper presented at the 2002 AAANZ Meeting.

Epps, K. and Messier, W.F. Jr. 2006a. Engagement quality reviews: a comparison of audit firm

- practices, working paper, Georgia State University/Kennesaw State University, Atlanta, GA.
- Epps, K. and Messier, W.F. Jr. 2006b. Improving the effectiveness of engagement quality review, working paper, Georgia State University/Kennesaw State University, Atlanta, GA.
- Epps, K. K., & Messier, W. F. 2007. Engagement quality reviews: a comparison of audit firm practices. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26(2), 167–181.
- Epps, K., and W. F. Messier, Jr. 2007a. Improving the effectiveness of EQR. Working paper, Georgia State University.
- Epps, K., and W. F. Messier, Jr. 2007b. EQR: A comparison of audit firm practices. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 26 2: 167–181.
- Favere-Marchesi, M., and C. Emby. 2005. The impact of continuity on concurring partner reviews. *Accounting Horizons* 19 1: 1–10.
- Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A. 2001. Evidence about Auditor-Client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 535–563. <http://www.jstor.org/stable/2672974>
- Harris, S. 2009. Statement at PCAOB Open Meeting. March 4. <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%2025/2009-03-04_Statement_Harris.pdf> Accessed 22.09.15.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2014. A Framework For Audit Quality Key Elements That Create An Environment For Audit Quality, February.
- Iranian Association of Certified Public Accountants(IACPA).2021. Audit engagement quality control checklišt, Available at: <https://www.iacpa.ir/>, (In Persian).
- Iranian Association of Certified Public Accountants(IACPA).2021. Audit Firm Quality control checklišt, Available at: <https://www.iacpa.ir/>, (In Persian).
- Jamal, K., P. E. Johnson, and R. G. Berryman. 1995. Detecting framing effects in financial statements. *Contemporary Accounting Research* 12 2: 387–422.
- Johnson, P. E., K. Jamal, and R. G. Berryman. 1991. Effects of framing on auditor decisions. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* October: 75–105.
- Johnstone, K. M., S. F. Biggs, and J. C. Bedard. 1996. Framing effects and output interference in a concurring partner review context: Theory and exploratory evidence. In *Deloitte & Touche/University of Kansas Symposium*, edited by M. L. Ettredge, 165–193. Lawrence, KS: University of Kansas.
- KPMG LLP.2008. Comment letter on PCAOB proposed docket No. 025. Engagement Quality Review. May 12. <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%2025/020_KPMG.pdf> Accessed 22.09.15.
- Kraut, M., and R. Davidson. 1998. Effects of incentives and risks on decisions made by engagement and review partners. *Northwest Journal of Accounting and Economics*: 29–41.
- Luchlſing, M. S., P. A. Copley, and R. A. Shockley. 1995. An examination of the relationship between audit-related risks and the second partner review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 10 1: 43–50.
- Maddahi, Azadeh. 2012. Designing an audit quality model, PHD Dissertation in Accounting, Faculty of management, university of Tehran, Tehran (In Persian).
- Matsamura, E. M., and R. R. Tucker. 1995. Second partner review: An analytical model. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 10 1: 173–200.
- Mennati, Vahid. 2017. Designing the internal audit quality model in Iranian companies, PHD Dissertation in Accounting, Faculty of management, university of Tehran, Tehran (In Persian).

Messier, W. F., Jr., N. Martinov-Bennie, and A. Eilifsen. 2005. A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24 2: 153–187.

Messier, W. F., Kozloski, T. M., & Kochetova-Kozloski, N. 2010. An analysis of SEC and PCAOB enforcement actions against engagement quality reviewers. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(2), 233–252.

Neale, M. A., and M. H. Bazerman. 1991. *Negotiation, Cognition and Rationality*. New York, NY: Free Press.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2009. PCAOB release No. 2009-001, Proposed Auditing Standard – Engagement Quality Review.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2013. PCAOB release No. 2013-011. Observations related to the implementation of the auditing standard on engagement quality review.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2018. Post-Implementation Review of AS 1220, Engagement Quality Review, October.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2021. SPOTLIGHT Staff Update and Preview of 2020 Inspection Observations, October.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2023. SPOTLIGHT Staff Update and Preview of 2022 Inspection Observations, July.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2009. Auditing Standard No 7—Engagement Quality Review. PCAOB Release 2009-004, July 28, 2009. Washington, D.C.: PCAOB.

Schneider, A., and W. F. Messier, Jr. 2007. EQR: Insights from the academic literature. *Managerial Auditing Journal* 22 _8_: 823–839.

Schneider, A., Church, B.K. and Ramsay, R.J. 2003. Concurring partner review: does involvement in audit planning affect objectivity?, *Research in Accounting Regulation*, Vol. 16, pp. 185-95.

Tan, H. 1995. Effects of expectations, prior involvement, and review awareness on memory for audit evidence and judgment. *Journal of Accounting Research* 33 (1): 113–135.

Tavakoli, N., Shalileh, M., Safaer, M.J., Razaagh, N., Salleh, N., Mousavidavar, S.A. 2018. Roundtable; Improving the requirements of quality control review of audit engagement - Auditing standard 1 and 220, *Auditor's Journal*, No 111, PP 38-49 (In Persian).

Thompson, L. 1990. Negotiation behavior and outcomes: Empirical evidence and theoretical issues. *Psychological Bulletin* 108: 515–532

Tucker, R. R., and E. M. Matsamura. 1997. EQR: An experimental economics investigation. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 16 1: 79–98.

Tucker, R.R. and Matsumura, E.M. 1997. “Second partner review: an experimental economics investigation”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 16 No. 1, pp. 79-98.

U.S. House of Representatives. 2002. The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law 107-204 _H.R. 3763_. Washington, D.C.: Government Printing Office.



COPYRIGHTS

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



COSO in the Cyber Age and Auditing cyber risks

Javad Shekarkhah¹, seyed hamid mousavibasir²

Received: 2023/08/29

Approved: 2023/12/09

Review Paper

Abstract:

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

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

 10.22034/JPAR.2023.2010425.1211

1. Associate Professor. Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) shekarkhah@atu.ac.ir

2. MSc of Management Accounting ,Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran. s.h.musavibasir@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

چارچوب کنترل داخلی یکپارچه در عصر سایبری و حسابداری ریسک سایبری

جواد شکرخواه^۱، سیدحمید موسوی بصیر^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۱۸

مقاله‌ی ترویجی

چکیده:

هرچقدر سازمان‌ها اطلاعات بیشتری در مورد تهدیدات سایبری که به احتمال زیاد بر زیرساخت‌ها تأثیر می‌گذارند داشته باشند، بهتر می‌توانند ریسک سایبری را کاهش دهند. هدف از این تحقیق بررسی این موضوع است که چگونه چارچوب کنترل داخلی یکپارچه (۲۰۱۳) به مدیریت ریسک و کنترل‌های ریسک سایبری کمک می‌کند. و همچنین نقش حسابداری داخلی در کنترل مدیریت ریسک سایبری، برای سازمان‌ها را نشان می‌دهد. با اتکا به روش پژوهش کتابخانه‌ای، تحقیقات پیشین مورد مطالعه و نتایج آنها مورد تجزیه و تحلیل و بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر این مطلب می‌باشد که سازمان‌ها باید در زمینه مدیریت ریسک سایبری سرمایه‌گذاری کنند و بسته به جایگاه‌های که در آن قرار دارند کنترل ریسک سایبری را در اولویت، اهداف استراتژیک و برنامه‌های آتی قرار دهند. همانطور که محیط سایبری تکامل می‌یابد، مدیریت ریسک و حسابداری داخلی باید سرعت خود را حفظ کنند و در مرحله برنامه ریزی برنامه حسابداری، باید چشم‌انداز تهدید سایبری گسترده را در نظر بگیرد. درحقیقت، سازمان‌ها با تمرکز روی اجرای چارچوب ۲۰۱۳ ریسک‌های سایبری خود را شناسایی و در بهترین فرصت آمادگی عکس العمل مناسب جهت مقابله با خطرات ناشی از دنیای سایبری محور را، از خود نشان خواهد داد. در نهایت، ایجاد فرهنگی بر مبنای امنیت سایبری، ارزیابی مستمر تمامی تکنولوژی‌هایی مورد استفاده، ارزیابی مستمر سیستم‌های آسیب‌پذیری، تحلیلی جامع در مورد نمونه حمله‌های سایبری انجام شده در سازمان‌ها، انجام فعالیت‌های مدیریت ریسک سایبری بصورت مستمر و آموزش امنیت سایبری، مهمترین مواردی هستند که باید مد نظر سازمان‌ها قرار گیرند.

واژه‌های کلیدی: کوزو و ریسک‌های سایبری، ایمنی و عصر سایبری، عصر سایبری، حسابداری ریسک سایبری

۱- مقدمه

در سال ۱۹۹۲، زمانی که چارچوب یکپارچه کنترل داخلی (COSO)^۱ (چارچوب ۱۹۹۲) منتشر شد، اداره کسب‌وکارها بسیار متفاوت بود. در طول دو دهه گذشته، فناوری اطلاعات (IT)^۲ به‌طور چشمگیری راه و روش اداره کردن کسب‌وکار را در دنیای تجارت به جهان سایبری-محور^۳ تبدیل کرده است. سفارشات مشتریان در حال حاضر، به وسیله مبادلات الکترونیکی داده‌ها در اینترنت و بدون دخالت انسان و یا با دخالت خیلی کم انسان پردازش داده می‌شود. فرآیند کسب‌وکار ارائه‌دهندگان خدمات توسط شبکه‌های متصل به هم برون سپاری شده است. اکثراً پرسنل شرکت کار خود را از راه دور و یا درخانه، و با نیاز بسیار کمی به دفتر کار انجام می‌دهند. فهرست موجودی در انبار از طریق استفاده از فرکانس رادیویی (RFID) برچسپ‌ها^۴ دنبال می‌شود. صرفاً بانک‌های آنلاین وجود دارند و تقریباً همه بانک‌ها خدمات اینترنتی به مشتریان پیشنهاد می‌کنند. کسب‌وکار و تکنولوژی بنابر چارچوب ۲۰۱۳ تکامل پیدا کردند. یکی از مبانی بنیادی به روزرسانی و انتشار چارچوب در سال ۲۰۱۳ نیاز به چگونه آشنایی سازمان‌ها در استفاده و تکیه بر تکنولوژی در حال تکامل برای اهداف داخلی بوده است. در چارچوب کنترل داخلی ۲۰۱۳ روش‌های جهت اینکه سازمان‌ها باید به نوآوری در مدیریت فناوری اطلاعات متمرکز شوند، افزایش یافت. از جمله موارد نوآوری در مدیریت فناوری اطلاعات می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: جهانی شدن بازارها و عملیات، پیچیدگی بیشتر فرآیندهای کسب‌وکار، خواسته‌ها و پیچیدگی‌ها در قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌ها و استانداردها، استفاده و تکیه بر فناوری در حال تکامل؛ و در نهایت انتظارات مربوط به پیشگیری و کشف تقلب (مری^۵، ۲۰۱۵).

از زمانی که چارچوب اصلی در سال ۱۹۹۲ منتشر شد، نوآوری در کسب‌وکار، ساختار پیچیده غنی از به‌هم‌پیوستگی در اینترنت به وجود آورده است. بنابراین، اینترنت در درجه اول برای به اشتراک گذاری اطلاعات طراحی شده و نه محافظت از اطلاعات. هر روز، گزارش‌های متعددی از رسانه‌ها در مورد حوادث قابل توجه سایبری وجود دارد. وقتی که حملات سایبری در یک سازمان اتفاق می‌افتد و در اخبار و رسانه‌ها پوشش داده می‌شود، همه سازمان‌ها در معرض خطر حملات سایبری قرار می‌گیرند. اطلاعات، سیستم‌ها و دارایی‌های که دارای ارزش افزوده هستند، در هر نقطه خاص در هر زمان که باشند عامل تحریک‌کننده برای حملات سایبری هستند. تا زمانی که حوادث سایبری ادامه داشته باشد بر روی وضعیت مالی شرکت تاثیر منفی دارد. تا زمانی که وقایع سایبری ادامه یابد به طور چشم‌گیری اثر منفی بر رفاه مالی شرکت‌های قربانی دارد و نیاز به بررسی قانونی دقیق و اضافی را می‌طلبد، حملات سایبری تا رویدادهای سطح بالایی که میزان فشار بالایی را به دنبال دارد ادامه خواهد یافت. برای رسیدن به این افزایش دیجیتالی باید توجه ویژه به داده‌ها، به خصوص داده‌های که توسط شرکت‌ها یا احزاب خارجی مانند ارائه‌دهندگان خدمات برونسپاری که اطلاعات شرکت را به اشتراک دارند و لایه‌ای از پیچیدگی، نوسانات و وابستگی به زیر ساخت‌های که به طور کامل در کنترل این سازمان نیست، را داشته باشیم. گرچه در محل بین شرکت و طرف‌های خارجی^۶ (به عنوان مثال، ارائه‌دهندگان خدمات، فروشندگان،

و مشتریان) برای اداره کردن عملیات کسب و کار روابط اعتماد و کنترل ممکن است برقرار شود، ولی این خود باعث می‌شود که اطلاعات و ارتباطات الکترونیکی را به اشتراک بگذارند. دیجیتالی شدن سریع اقتصاد و روابط اجتماعی دلیل اصلی اهمیت یافتن مسایل ریسک سایبری، تهدیدات سایبری و امنیت سایبری است (مری، ۲۰۱۵). علیرغم افزایش تعداد مقالات تحقیقاتی در این زمینه‌ها، مقالات علمی که ریسک سایبری را تعریف می‌کنند نسبتاً کمیاب هستند. علاوه بر این، تعریف یکنواخت پذیرفته شده از ریسک سایبری هنوز به تصویب نرسیده است که احتمالاً به دلیل ماهیت بین رشته ای این مفهوم و پویایی تغییر آن است. این تحقیق به ادبیات مربوط به ریسک سایبری، امنیت سایبری و مدیریت ریسک سایبری کمک می‌کند، همچنین این مقاله به بررسی اجزای کنترل داخلی پرداخته است و در ادامه نشان خواهد داد که چگونه هر یک از اجزا با سایر اجزا مرتبط هستند و چگونه فرآیند ارزیابی ریسک سایبری نیاز دارد که پویا و مستمر باشد. محیط کنترلی و فعالیت‌های کنترلی شرکت برای بررسی ریسک کنترلی بنیادی هستند. به عبارت دیگر سازمان‌ها برای رسیدن به امنیت، مراقبت و بهبود، ترکیب کنترل داخلی باید بروز باشد. در غیر این صورت این احتمال وجود دارد که یک سازمان به اندازه کافی قادر به درک ریسک سایبری، گسترش تاثیر طراحی فعالیت‌های کنترل داخلی و پاسخگویی‌های متناسب به ریسک سایبری به طور کارا نباشد. و همچنین تمرکز اصلی این مقاله بر روی، مدیریت ریسک سایبری، تعریف ریسک سایبری، نقش فناوری اطلاعات در سازمان‌ها، سیستم اطلاعاتی بر اساس چارچوب ۲۰۱۳ کوزو، ارزیابی ریسک سایبری بر اساس کوزو، فعالیت‌های نظارتی و مدیریت ریسک سایبری، تکامل ریسک سایبری، ملاحظات کلیدی امنیت سایبری برای سال ۲۰۲۲، تکنیک‌های پیشگیری از خطر تهدیدات سایبری، تکنیک‌های کاهش ریسک سایبری، چشم‌انداز و آینده ریسک سایبری واقع شده است. در نهایت به مقوله نقش حسابرسی داخلی در حسابرسی ریسک‌های سایبری و رویکردهای موجود در این زمینه که حسن ختام این مقاله است بحث خواهد شد.

۲- مبانی نظری پژوهش

ریسک سایبری به دلیل تأثیرات فاجعه بار بالقوه آن بر سیستم‌های اطلاعاتی سازمانی، خطر اعتبار و از دست دادن بالقوه اعتماد مصرف کننده و ذینفعان، تهدیدی رو به رشد برای مؤسسات دولتی و خصوصی است. با ظهور اینترنت و گسترش فناوری اطلاعات، شرکت‌ها، مؤسسات غیرانتفاعی و دولتی عموماً برای شناسایی و مقابله با این خطر آمادگی نداشتند، اما این تهدید به مرور زمان و شدت آن افزایش یافته است. حملات نیز تغییر کرده است. در بسیاری از موارد اولیه، عاملان حملات سایبری و کمپین‌های اختلال در اطلاعات، عملیات تجاری را صرفاً برای سرگرمی خود قطع می‌کردند، یا نفوذ به زیرساخت فناوری اطلاعات شرکت را یک چالش می‌دانستند. آنها وبسایت‌ها را تخریب می‌کنند یا سرورها را به منظور تشدید یا به چالش کشیدن دیگر متخصصان سایبری به منظور اثبات اینکه می‌توانند این کار را انجام دهند، نه برای سود بردن،

از بین می‌برند (هالام باکر، ۲۰۰۸). با این حال، با رشد اینترنت و شکوفا شدن تجارت الکترونیک، دسترسی کارکنان به داده‌های شرکت افزایش یافته است، و دسترسی از راه دور به سیستم‌های کامپیوتری داخلی رایج شده است، مهاجمان سایبری تکامل یافته و پیچیده‌تر شده‌اند و اثرات آنها ویران‌کننده‌تر (رحمانی، ۲۰۱۱). تهدیدها و مهاجمان سایبری کنونی به طور فزاینده‌ای بر سود بردن از پیامدهای اقدامات حمله خود متمرکز شده‌اند و یا از داده‌هایی که به طور غیرقانونی به دست می‌آورند برای منافع شخصی، برای بازایی خدمات می‌باشد (مایلارت و همکاران، ۲۰۱۰). اثر موجی که حملات سایبری می‌تواند ایجاد کند می‌تواند بر تامین‌کنندگان، کاربران نهایی و خود سازمان تأثیر بگذارد و حتی می‌تواند این پتانسیل را داشته باشد که بخش‌های بزرگی از اقتصاد را بی‌ثبات کند، اگر هدف حملات سایبری از نظر سیستمی مهم باشد (مانند یک سیستم مالی مهم، مؤسسات، اپراتورهای آب و برق، تأسیسات تصفیه آب، شبکه حمل و نقل و غیره). علاوه بر این، تکنیک‌های جاسوسی سایبری به سرعت در حال توسعه هستند و اسرار تجاری سازمانی را نیز در برابر سرقت رقبا آسیب‌پذیر می‌کنند (پاتریک و همکاران، ۲۰۱۲). جهانی شدن، دیجیتالی شدن و فناوری‌های هوشمند، گرایش و شدت جرایم سایبری را تشدید کرده است. در حالی که این یک زمینه تحقیقاتی و صنعتی در حال ظهور است، اهمیت سیستم‌های دفاعی امنیت سایبری قوی در سطوح شرکتی، ملی و فراملی برجسته شده است. تأثیرات امنیت سایبری ناکافی برآورد می‌شود که در سال ۲۰۲۰ مبلغ ۹۴۵ میلیارد دلار برای اقتصاد جهانی هزینه داشته باشد (مالکس و همکاران، ۲۰۲۰). آسیب‌پذیری‌های سایبری آسیب‌های قابل توجهی را برای شرکت ایجاد می‌کنند، از جمله وقفه در کسب‌وکار، نقض حریم خصوصی و زیان‌های مالی (شیحان و همکاران، ۲۰۱۹). علیرغم ارتباط روزافزون برای اقتصاد بین‌المللی، در دسترس بودن داده‌ها در مورد خطرات سایبری محدود است. دلایل این بسیار زیاد است. اولاً، این یک خطر در حال ظهور و در حال تکامل است. بنابراین، منابع داده‌های تاریخی محدود هستند (بینر، ۲۰۱۵). همچنین می‌تواند به این دلیل باشد که به طور کلی، مؤسساتی که هک شده‌اند، رویدادها را منتشر نمی‌کنند (ایلانگ و همکاران، ۲۰۱۶). فقدان داده‌ها، چالش‌هایی را برای بسیاری از زمینه‌ها، مانند تحقیق، مدیریت ریسک و امنیت سایبری ایجاد می‌کند (فالکو، ۲۰۱۹). اهمیت این موضوع با اعلام شورای اروپا در آوریل ۲۰۲۱ نشان می‌دهد که مرکز عالی امنیت سایبری برای تجمیع سرمایه‌گذاری‌ها در تحقیق، فناوری و توسعه صنعتی، ایجاد شده است. هدف این مرکز افزایش امنیت اینترنت و سایر شبکه‌های حیاتی و سیستم‌های اطلاعاتی است (شورای اروپا ۲۰۲۱). تخمین زده می‌شود که جرایم سایبری در سال ۲۰۲۰ کمتر از ۱ تریلیون دلار برای اقتصاد جهانی هزینه داشته باشد که نشان دهنده افزایش بیش از ۵۰ درصدی از سال ۲۰۱۸ است. با افزایش میانگین خسارت بیمه سایبری از ۴۵۰۰۰ دلار در سال ۲۰۱۹ به ۳۵۹۰۰۰ دلار در سال ۲۰۲۰، روند رو به رشدی وجود دارد. که ضرورت منابع اطلاعاتی سایبری بهتر، پایگاه‌های داده استاندارد، گزارش اجباری و آگاهی عمومی را نشان می‌دهد (مارتین و همکاران، ۲۰۲۱). براساس گزارش^۷ Cybersecurity Ventures پیش‌بینی می‌شود که جرایم سایبری در سال ۲۰۲۳،

مبلغ ۸ تریلیون دلار برای جهان هزینه داشته باشد. طبق بررسی‌های متعدد مشخص شده که بزرگی بازار جرایم سایبری این حوزه را به سومین اقتصاد بزرگ دنیا تبدیل کرده است. ارزش بازار جرایم سایبری در حالی تا ۸ تریلیون دلار برآورد شده که حجم تولید ناخالص داخلی آمریکا بیش از ۲۳ تریلیون دلار است و در رتبه نخست جهان قرار می‌گیرد. در رتبه دوم، چین با تولید ناخالص داخلی با ارزش بیش از ۱۷ تریلیون دلار قرار گرفته و اقتصاد بزرگ بعدی، بازار جرایم سایبری است.

مدیریت ریسک سایبری

مدیریت ریسک سیستم را قادر می‌سازد تا با اثرات عدم قطعیت بر فعالیت تجاری کنار بیاید. بر اساس استانداردهای بین‌المللی (ISO ۲۰۱۸)^۸، هدف مدیریت ریسک، ایجاد و حفاظت از ارزش است. برای این منظور، عملکرد سازمان را افزایش می‌دهد، نوآوری را تشویق می‌کند و از دستیابی به اهداف تعیین شده حمایت می‌کند. برای اینکه فرآیند مدیریت ریسک موثر و کارآمد باشد، باید اصول اساسی در نظر گرفته شود. وظایف مدیریت ریسک باید متناسب با سطح ریسکی که یک سازمان با آن مقابله می‌کند، در راستای سایر فعالیت‌های سازمان باشد و باید جامع و درون سازمان باشد. در نهایت، آنها باید در برابر خطرات آتی و در حال تغییر فعال و واکنش نشان دهند. (لوبوریک ۲۰۱۹).

در میان ریسک‌هایی که در فعالیت‌های تجاری با آن مواجه است، ریسک‌های عملیاتی، ریسک‌هایی هستند که ناشی از رویدادهای بیرونی یا سیستم‌ها، افراد و فرآیندهای داخلی بد و بی‌ثمر، هستند. ریسک‌های سایبری به دسته ریسک‌های عملیاتی تعلق دارند، حتی اگر ویژگی‌های عجیب و غریبی را نشان دهند. در این راستا، به خوبی شناخته شده است که محیط خطرات سایبری به دلیل فناوری‌های جدید و توسعه سریع سیستم‌های اطلاعات رایانه‌ای، دائماً در حال تغییر است. تکنیک‌های حمله به طور مداوم تغییر می‌کنند و می‌توانند به روشی آسان و ارزان انجام شوند (آلبینا ارلاندو، ۲۰۲۱).

در بارومتر ریسک آلیانز^۹ ۲۰۲۰، بیش از ۲۷۰۰ کارشناس مدیریت ریسک از ۱۰۲ کشور و منطقه به ما می‌گویند که حوادث سایبری مهم‌ترین ریسک تجاری در نظر گرفته می‌شود. خطرات سایبری همچنان در حال تکامل هستند و کسب‌وکارها با تعداد فزاینده‌ای از چالش‌های جدید مقابله می‌کنند، که شامل نقض داده‌های بزرگتر و گرانتر، افزایش باج افزار حوادث ایمیل تجاری (جعل) و همچنین امکان طرح دعوی قضایی پس از یک رویداد است. در نتیجه، بسیاری از شرکت‌ها می‌دانند که ریسک سایبری جزء کلیدی مدیریت ریسک سازمانی (ERM) است و هدف اصلی آنها تقویت انعطاف‌پذیری سایبری است. یعنی «توانایی سیستم‌ها و سازمان‌ها برای مقاومت در برابر رویدادهای سایبری، که با ترکیب میانگین زمان تا شکست و میانگین زمان بازیابی اندازه‌گیری می‌شود». مدیریت ریسک امنیتی شامل شناسایی، ارزیابی و درمان ریسک‌های مرتبط با یکپارچگی، در دسترس بودن و محرمانه بودن دارایی‌های سازمان است، با آگاهی کامل از اینکه ریسک باقیمانده باید پذیرفته شود. در واقع، اتخاذ بهترین رویه‌های امنیت

سایبری و تنظیم اقدامات متقابل مختلف، اجتناب از حوادث سایبری را، صرف‌نظر از هزینه‌های قابل توجه، تضمین نمی‌کند. پذیرش ریسک باقیمانده بخشی از امنیت سایبری همراه با تلاش برای مدیریت ریسک سایبری است (مارتینال و همکاران، ۲۰۱۸).

تعریف ریسک سایبری

ریسک سایبری به عنوان ریسک مرتبط با یک رویداد الکترونیکی مخرب که باعث اختلال در کسب‌وکار و ضرر مالی می‌شود، تعریف می‌شود. ریسک سایبری تمام خطرات مربوط به فعالیت آنلاین، مانند ذخیره داده‌های شخصی در اینترنت یا انجام تراکنش‌های آنلاین که ممکن است منجر به آسیب به شهرت، ضرر مالی، اختلال در زندگی یا تجارت شود را پوشش می‌دهد (NAIC^(۱)، ۲۰۱۸). ریسک سایبری با این موارد مشخص می‌شود: علت دیجیتالی، آسیب به دارایی‌های دیجیتالی، علت دیجیتالی، آسیب به دارایی‌های فیزیکی یا علت فیزیکی آسیب به دارایی‌های دیجیتالی (آهمی و همکاران، ۲۰۱۸).

ریسک سایبری شامل هرگونه خطر ناشی از استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات (ICT^(۲)) است که محرمانه بودن، در دسترس بودن یا یکپارچگی داده‌ها یا خدمات را به خطر می‌اندازد. اختلال در فناوری عملیاتی (OT^(۳)) در نهایت منجر به اختلال در کسب و کار، خرابی (بسیار حیاتی) زیرساخت و آسیب فیزیکی به انسان‌ها و دارایی‌ها می‌شود. خطر سایبری یا ناشی از بلایای طبیعی است یا توسط انسان ساخته شده است، جایی که ممکن است بلایای سایبری ناشی از شکست انسانی باشد. شامل جنایت (مانند اخاذی، کلاهبرداری)، جنگ سایبری یا تروریسم سایبری است (ایلینگ و همکاران، ۲۰۱۶).

فناوری اطلاعات در سازمان‌ها

با پیدایش کامپیوتر، دنیا به سرعت در حال تغییر بوده و عملیات‌های کسب‌وکار نیز به واسطه بهبود مداوم فناوری با سرعت فراوانی در حال تغییر هستند. گزارش‌هایی در خصوص دزدی اطلاعات، کلاهبرداران کامپیوتری، سوء استفاده از اطلاعات و سایر دغدغه‌های کنترل فناوری اطلاعات به کرات در اطراف جهان شنیده می‌شوند. سازمان‌ها به لحاظ اطلاعاتی هشیارتر بوده، افراد به دلیل تمرکززدایی پراکنده شده و کامپیوترها در کلیه حوزه‌های تجاری به طور گسترده‌ای استفاده می‌شوند. به دلیل گستردگی سریع فناوری‌های کامپیوتری و آسان بودن دسترسی به اطلاعات، حسابرسان داخلی آموزش دیده و ماهر در کار لازم است تا اطمینان حاصل شود که کنترل‌های موثری برای حفظ یکپارچگی داده‌ها و مدیریت دسترسی به اطلاعات قرار داده می‌شوند. همچنین آنها باید با محیط عملیاتی برای ارزیابی اثر بخشی کنترل‌های داخلی آشنا شده و شناخت لازم را از آن بدست آورند (فلامرزی و همکاران، ۱۳۹۵).

فناوری اطلاعات در سازمان‌ها تاثیر بسزایی دارد. این فناوری افراد و گروه‌های مورد نیاز را دور هم جمع می‌کند؛ مانند تیم‌های مجازی جوامع مجازی، تجارت مجازی و تجارت اشتراکی. مبادله اطلاعات، دسترسی آسان به داده‌ها از راه دور، کارکنان یک سازمان را قادر می‌سازد تا واحد کاری خود را به طور پویا در موقعیت‌های جغرافیایی و ابعاد زمانی متفاوت ایجاد کنند. بنابراین، یک

سازمان می‌تواند شانش بهتری در تبدیل شدن به کلاس جهانی به واسطه انعطاف‌پذیر بودن و مجازی بودن داشته باشد (میرقان^{۱۴}، ۲۰۰۶).

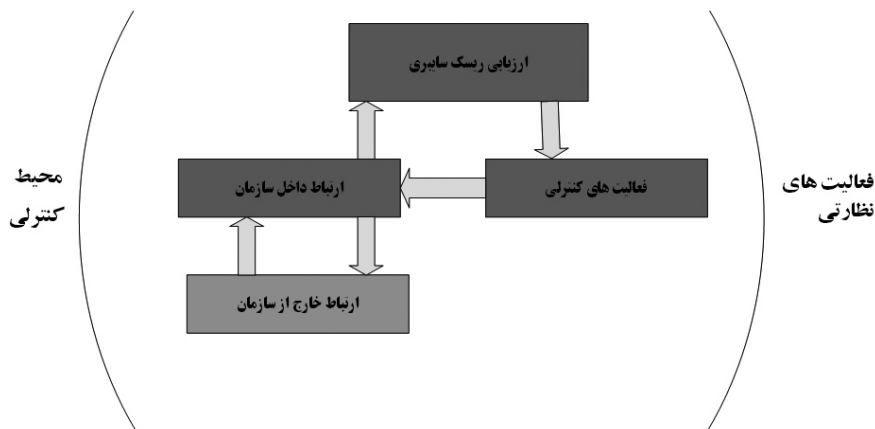
سیستم اطلاعاتی بر اساس چارچوب یکپارچه ۲۰۱۳

سیستم اطلاعاتی مجموعه‌ای از فعالیت‌ها، شامل افراد، فرآیندها، داده‌ها تعریف شده است، که سازمان‌ها را در جهت دستیابی به سطح بهینه تولید و برق‌رایی ارتباط معاملات برای پاسخگویی، اندازه‌گیری و بررسی عملکرد واحد تجاری به منظور پیشبرد دستاوردها و اهداف سازمان سوق می‌دهد. در حالی که بنگاه‌ها هنگام به اشتراک‌گذاری اطلاعات درمورد فناوری خود خیلی محتاط عمل می‌کنند، هر دو اطلاعات داخلی و خارجی برای محافظت از عملیات کسب‌وکار در مقابل طیف عوامل سایبری قرار می‌گیرند. آنها به اشتراک‌گذاری اطلاعات را، بدون اعلام روز، با کمی ترس از عواقب قانونی، و اغلب با مقدار زیادی از گمنامی فاش می‌کنند. حمله‌کنندگان سایبری، برای حمله به داده‌های مورد هدف خود به صورت اهرمی از تکنولوژی استفاده می‌کنند. واقعیت این است که ریسک سایبری چیزی است غیر قابل اجتناب، و به جای برطرف کردن این ریسک، باید آن را اداره و مدیریت کرد (مری، ۲۰۱۵).

به رغم این که مراتب رسیدن به تهدید سایبری روشن است، اما محافظت از تمام داده‌ها امکان پذیر نمی‌باشد، به همین دلیل برای حمایت از عملیات سازمان نحوه اهداف، فرآیندها و فناوری سازمان متحول خواهد شود. هر سیر تکامل، فرصت آسیب‌پذیری را ایجاد می‌کند درحالی که این سیر تکاملی می‌تواند برای به حداقل رساندن فرصت‌های آسیب‌پذیری به دقت مورد استفاده قرار گیرد، اطمینان صد درصدی در عمل غیر ممکن است. علاوه براین، تحول حملات سایبری، برای یافتن راه‌های جدید برای بهره‌برداری از نقاط ضعف ادامه پیدا می‌کنند. در نتیجه واقعیت این است که ریسک سایبری چیزی است غیر قابل اجتناب و به جای برطرف کردن کامل ریسک، باید آن را اداره و مدیریت کنیم. استفاده از چشم‌انداز برای داده‌ها در سازمان خیلی مهم است. مدیریت باید در هزینه کنترل امنیتی برای حفاظت از مهمترین دارایی‌های خود، سرمایه‌گذاری کند. به منظور مدیریت ریسک‌های سایبری در وضعیت منعطف، هوشیار و ایمن، سازمان‌ها می‌توانند نمودار سایبری خود را از طریق اجزای کنترل داخلی بررسی کنند. برای مثال:

- محیط کنترلی - آیا هیات مدیره نمودار ریسک سازمان را درک کرده است؟
- ارزیابی ریسک - آیا سازمان‌ها در عملیات خودارزیابی، بحران، گزارش‌ها، انطباق اهداف و جمع‌آوری اطلاعات، چگونگی تاثیر ریسک سایبری بر این اهداف را درک می‌کنند؟
- فعالیت‌های کنترلی - آیا فعالیت کنترل توسعه، شامل فعالیت‌های کنترل عمومی بر فناوری که سازمان را قادر به مدیریت ریسک در سطح تحمل قابل قبول نگاه می‌دارد، در سازمان وجود دارد؟
- اطلاعات و ارتباطات - آیا سازمان اطلاعات مورد نیاز و مدیریت کنترل داخلی بر ریسک سایبری را شناخته است؟
- نظارت بر فعالیت - چگونه سازمان، انجام ارزیابی برای تعیین طراحی و عامل اثر بخش

کنترل‌های داخلی که نشانه‌هایی از ریسک‌های سایبری هستند را انتخاب می‌کند؟ وقتی یک شرکت ریسک سایبری را از طریق چشم‌انداز کوزو مدیریت می‌کند، هیئت مدیره و مدیران ارشد را قادر به برقراری ارتباط بهتر با اهداف کسب‌وکار، تعریف سیستم‌های اطلاعاتی بحرانی و سطح مرتبط با تحمل ریسک می‌کند. این عمل دیگران را در داخل سازمان (از جمله پرسنل فناوری اطلاعات) را قادر می‌سازد که برای انجام دقیق یک تجزیه و تحلیل ریسک سایبری به وسیله سیستم اطلاعاتی که به احتمال زیاد توسط حمله‌کنندگان مورد هجوم قرار می‌گیرند، و روش‌های احتمال حمله و نقاط استثمار را در نظر بگیرند (کوزو، ۲۰۱۳). در ادامه فرآیندهای از مدل چارچوب کنترل داخلی یکپارچه در عصر سایبری که در این پژوهش مورد ارزیابی قرار گرفتند، بیان شده است:



شکل ۱، مدل چارچوب کنترل داخلی یکپارچه در عصر سایبری

ارزیابی ریسک سایبری بر اساس کوزو

هر سازمان برای منابع داخلی و خارجی خود بر روی انواع گوناگونی از ریسک سایبری تمرکز می‌کند. ریسک سایبری عبارت است از ارزیابی در مقابله با رویدادهایی که ممکن است در آینده اتفاق بیافتد و اثر معکوس بر اهداف سازمان در راه رسیدن به آن‌ها داشته باشد. بازیگران بداندیش، بویژه افرادی که فقط انگیزه مالی دارند، گرایش به یک مبنای هزینه/پاداش دارند. کسانی که حملات سایبری انجام می‌دهند و انگیزه‌های پشت حملات خود دارند، به طور کلی عبارت‌اند از، دولت‌های ملی و جاسوسان^{۱۵}، جنایتکاران سازمان یافته^{۱۶}، تروریست‌ها^{۱۷}، هکتویست‌ها^{۱۸}، کارمندان داخلی^{۱۹}. یک سازمان منابع محدودی دارد و تصمیماتش برای سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های کنترلی باید بر اساس اطلاعات مربوط و با کیفیتی که یافته‌ها را با سیستم‌های اطلاعاتی که در شرکت مهمترین هستند اولویت‌بندی می‌کند. ارزیابی ریسک سایبری یک سازمان برای اولین بار باید به وسیله درک آنچه که سیستم‌ها یا اطلاعاتی که در سازمان ارزشمند

هستند، شروع شود. ارزش باید در برابر اثرات بالقوه به اهداف شرکت، اندازه‌گیری شود (مری، ۲۰۱۵).

ساختارهای شناختی- ادراکی ناسازگارانه می‌توانند در مجرمان سایبری وجود داشته باشند که حتی بیمارگونه نباشد اما بر ارتکاب جرم مؤثر باشد و منجر به رفتار مجرمانه شود یا آن را گسترش دهد. مجرمان نوع خاصی از تفکر را دارند که به‌وسیله آن رویدادها و برداشت‌های خود را از محیط تفسیر کرده و به آنها معنی می‌دهند. لذا پس از بررسی ساختارهای شناختی- ادراکی مجرمان سایبری مشاهده گردید این ساختارها افکار، احساسات، ارزش‌ها، باورها، بینش مجرمان سایبری را در برمی‌گیرد که منجر به شکل‌گیری نوع خاصی از اختلالات روانی، سبک هویت، سبک‌های مقابله‌ای ناکارآمد، قضاوت اخلاقی، اعتقادات مذهبی و طرح‌های ناسازگار اولیه در افراد می‌شود که فرد را به ارتکاب جرم سوق می‌دهد (هادی خامنه و همکاران، ۱۴۰۰).

اصل ششم چارچوب ۲۰۱۳، در مورد چگونگی ارزیابی اهداف خود به شیوه‌ای که بتواند ارزیابی ریسک سایبری را تحت تاثیر قرار دهد، چشم انداز به سازمان‌ها ارائه می‌کند. این نقطه تمرکز تحت مقوله‌های زیر تعریف می‌شود: اهداف عملیات، اهداف گزارشگری مالی برون سازمانی، اهداف غیرمالی گزارشگری برون سازمانی، اهداف گزارشگری داخلی و برآوردن اهداف. بسیاری از سازمان‌ها وقت کافی صرف بدست آوردن درک اینکه چه سیستم‌های اطلاعاتی برای سازمان واقعا بحرانی است را ندارند؛ همچنین آنها ممکن است درک مشکلی از این که اطلاعات کجا و چگونه ذخیره شوند را نداشته باشند و این می‌تواند منجر به کوشش‌هایی برای محافظت از هر چیزی شود، این امر منجر به محافظت بیش از حد از سیستم‌های اطلاعاتی معین و سایر سیستم‌های تحت محافظت می‌شود. برای این که سیستم‌های اطلاعاتی ارزش پیدا کند، مستلزم درجه بالایی از همکاری بین بنگاه‌ها و سهامداران فناوری اطاعات (ذینفعان) است. به دلیل این که سازمان‌ها قادر به پرداختن به همه ریسک‌ها به دلیل محدودیت زمان بودجه و منابع در دسترس نیستند، مدیریت باید سطح قابل قبولی از ریسک را بپذیرد و روی آن تمرکز کند. اصل هفتم چارچوب ۲۰۱۳، سازمان‌ها بایستی خطرات دستیابی به اهداف خود را در سراسر سازمان شناسایی و تجزیه و تحلیل این ریسک‌ها را مورد توجه قرار دهد. (کوزو، ۲۰۱۳).

به عنوان خروجی اهدافی که در نتیجه به کارگیری اصل ششم شناسایی شده است، یک سازمان باید درک روشنی از سیستم‌های اطلاعاتی که جهت دستیابی به اهداف حیاتی است، داشته باشد. سپس با به‌کارگیری اصل هفتم به طور عمیق‌تر به ارزیابی ریسک می‌پردازد و این امر منجر می‌شود که سازمان‌ها شدت و احتمال اثرات ریسک سایبری را ارزیابی کنند. برای اینکه فرآیند ارزیابی خطر مؤثر باشد، افرادی که درگیر هستند باید درک درستی از ریسک سایبری سازمان داشته باشند. این درک‌ها شامل اینکه چه سیستم‌هایی برای عاملان سایبری ارزشمند هستند و درک اینکه چگونه این حملات به احتمال زیاد رخ خواهند داد می‌باشد. گرانترین حملات مربوط به آنهایی است که به دلایل خاص یک سازمان را مورد هدف قرار داده‌اند. مثلاً صنعت نفت‌وگاز که ممکن است توسط دولت‌های ملی با انگیزه سرقت اطلاعات استراتژیک در مورد

سایت‌های نفتی آینده مورد هدف قرار گیرند. شرکت‌های مواد شیمیایی ممکن است خودشان را به سبب مسائل محیطی درک شده پیرامون محصول‌شان مورد هدف هکتیویست‌ها ببینند. علیرغم انگیزه‌های حمله‌کنندگان سایبری، آنها بی‌رحم، خبره، و شکیب‌هستند. آنها حملات را در طول زمان با جمع‌آوری اطلاعات که نقاط ضعف در سیستم‌های اطلاعاتی سازمان‌ها و کنترل‌های داخلی است را در معرض حمله قرار می‌دهند. حمله‌کنندگان از طریق ارزیابی دقیق انگیزه‌ها و روش‌های حمله و به احتمال زیاد از تکنیک‌ها، ابزارها و فرآیندهای (TTPs) استفاده می‌کنند، یک سازمان می‌تواند برای پیش‌بینی بهتر این حملات یک موقعیت خوب از کنترل داخلی را طراحی کرده و این طراحی برای به حداقل رساندن احتمال حمله سایبری و حفظ دارایی ایمن و با ارزش موثر هستند (مری، ۲۰۱۵).

اصل نهم چارچوب ۲۰۱۳، سازمان، تغییراتی که تاثیر قابل توجهی می‌تواند بر سیستم کنترل داخلی داشته باشند را شناسایی و ارزیابی می‌کند. تغییر خاصی که در هر سازمان وجود دارد باید در عملکرد ارزیابی ریسک سایبری پیش‌بینی شود. چشم‌انداز سایبری شامل عاملان جدید حملات سایبری، همراه با روش‌های جدید بهره‌برداری است. کسب‌وکار، فن‌آوری از سوی سازمان تلاش برای رشد، نوآوری و بهینه‌سازی هزینه را به تصویب می‌رساند. با این حال، خلایق و نوآوری نیز در معرض خطرات جدید ایجاد شده قرار می‌گیرد. برای مثال، تصویب و یا قبول کار با وب، تلفن همراه و فن‌آوری رسانه اجتماعی این فرصت را برای بهره‌برداری توسط عاملان سایبری افزایش می‌دهد. به طور مشابه، برون‌سپاری که خارج از کنترل سازمان است در معرض آسیب‌پذیری‌های بالقوه سایبری قرار می‌گیرند. ارزیابی ریسک سایبری باید به طور مستمر به‌روز شود تا تغییراتی که می‌تواند منجر به توسعه کنترل سایبری یک سازمان برای حفاظت مهمترین سیستم‌های اطلاعات شود، تحت تاثیر قرار گیرد (کوزو، ۲۰۱۳).

شناخت و اجرای فعالیت‌های کنترلی ریسک سایبری

فعالیت‌های کنترل داخلی اقدامات انجام شده توسط افراد درون سازمانی برای کمک به حصول اطمینان از دستورات مدیریت به منظور کاهش ریسک برای رسیدن به اهداف را دنبال می‌کند. از جمله فعالیت‌های کنترل مستندسازی سیاست‌ها و کمک به اطمینان از فعالیت‌های کنترلی که خارج از سازمان به طور مداوم انجام می‌شود می‌توان اشاره کرد. ساختارهای کنترلی باید در یک رویکرد طبقه لایه‌ای آرایش یابند تا بعد از اینکه لایه‌های آغازین دفاعی به خطر افتاده از پرسه‌زدن آزادانه مزاحمان به سیستم‌های اطلاعاتی ممانعت به عمل آورد. به دلیل این که ریسک سایبری از نقاط مختلف داخلی و خارجی وارد سازمان می‌شود، باید یک برنامه کنترل پیشگیرانه و کاراگاهانه برای کاهش خطرات ریسک سایبری انجام داد. کنترل پیشگیرانه اگر به خوبی طراحی شود می‌تواند به وسیله نگه داشتن مزاحمان خارج از محیط فناوری اطلاعات داخلی و نگاه داری سیستم‌های امنیتی اطلاعاتی، حملات مزاحمان را متوقف کند. کنترل پیشگیرانه نیز ممکن است در محیط داخلی فناوری اطلاعات به عنوان موانع سرعت مزاحمان مستقر شود و عمل کند. حتی زمانی که سوء استفاده رخ می‌دهد، کنترل می‌تواند با یک تشخیص به موقع از نقض سازمان،

مدیریت را قادر می‌سازد که اقدامات اصلاحی و آسیب‌های احتمالی برای ارزیابی را در اسرع وقت انجام دهد. پس از آنکه اقدامات اصلاحی انجام شد، بسیار مهم است که مدیریت ریشه علت به وجود آمدن این مشکل را به منظور بهبود کنترل برای جلوگیری از سوء استفاده و یا تشخیص مشابه که ممکن است در آینده رخ دهد را ارزیابی کند. یک چارچوب نظری حسابرسی فناوری اطلاعات داخلی، سیستم‌های اطلاعاتی است که داده‌ها را توسط منابع مختلف جمع‌آوری و توسعه می‌دهد. و فرایندهای نظیر حساب‌رسان فن‌آوری اطلاعات، مدیران سیستم‌های اطلاعاتی و حساب‌رسان را شامل می‌شود (داگلاس هاوکا^{۲۱}، ۲۰۱۳)، همچنین اهمیت حسابرسی پایگاه داده‌ها، امنیت داده‌ها و نیاز به توسعه روش‌های جدید حسابرسی فنی با توسعه سریع فن‌آوری اطلاعات همراه می‌باشد (ایان روس^{۲۲}، ۲۰۱۵). به طور کلی، در تحقیقات راجع به موضوع امنیت سایبری تنها به برخی از شاخص‌ها توجه می‌شود. بنابراین، برای گسترش سیاست‌های محافظت از بخش خصوصی و زیرساخت‌های حفاظت از جامعه عمومی، باید به دامنه گسترده‌تری، گسترش یابد (کتابچی و همکاران، ۱۴۰۰).

کنترل سایبری پیشگیرانه و گارگاهانه (پلیسی)

کنترل کارگاهانه تهدیدها را شناسایی و این شناسایی کاهش تهدیدها در سیستم‌های اطلاعاتی را در پی خواهد داشت. کنترل پیشگیرانه برای جلوگیری از خطر مرتبط با ضعف‌های آینده وجود دارد. علاوه بر کنترل‌های پیشگیرانه و کارگاهی، فعالیت‌های کنترل مستقر برای کاهش خطرات سایبری باید شامل ترکیبی از فن‌آوری اطلاعات عمومی (GITC)^{۲۳} همراه با کنترل‌های دیگر کسب و کار باشد. GITCs کنترل‌های احتمالی هستند که برای جلوگیری و یا نقض سایبری زمانی که در سفارش سازمان به صورت ارتجاعی رخ می‌دهد، به کار می‌رود. اصول و نقاط چارچوب ۲۰۱۳ به طور مستقیم روی سازمانی که به سمت فعالیت‌های کنترلی خوب طراحی شده‌اند تمرکز می‌کند. هر سازمانی توسط افراد مختلف با مهارت و تجربه‌های خاص که به سمت قضاوت‌های حرفه‌ای حرکت می‌کند، اعمال مدیریت را تحت تاثیر قرار می‌دهد. وقتی که طراحی ارزیابی سازمان، به طور مناسب کنترل و اجرایی شود، باعث کاهش ریسک سایبری در سازمان می‌شود، و این امر به مقایسه فعالیت‌های کنترلی با استانداردها و چارچوب که با مدیریت ریسک سایبری هم‌ترازند، کمک می‌کند. COBIT^{۲۴}، ISO۲۷۰۰۰^{۲۵} و NIST^{۲۶} رفرنس و پیش‌زمینه‌ی بر استانداردها و چارچوب‌های سایبری محور هستند که می‌تواند ابزار کمک کننده برای سازمان‌ها در مسیر ارزیابی کارایی کنترل‌ها باشند (مری، ۲۰۱۵).

تجارب الکترونیک فرصت‌های بسیاری برای شرکت‌ها به ارمغان آورده است. اجرای تجارب الکترونیک ابزارها و شیوه‌هایی جدید در خصوص کاهش هزینه‌ها، روابط موثرتر، افزایش و بهبود کارایی و اثر بخشی عملیات به سازمان‌ها ارائه نموده است. چنین روابطی شرکت‌ها را به یکپارچه سازی شبکه‌ی جهانی قادر ساخته است. به هر حال به منظور حرکت همگام با تحولات الکترونیک در تجارت، حساب‌رسان داخلی بایستی در راستای کسب آگاهی از فناوری‌های نوین گام بردارند. در این راستا کنترل‌های داخلی باید به گونه‌ای طراحی شود که دستیابی به اهداف تجارت

الکترونیک سازمان به گونه‌ای کنترل شده، تسهیل گردد (پریس ۲۷، ۲۰۰۱).

تولید و ارائه اطلاعات مربوط و با کیفیت برای مدیریت ریسک‌های سایبری

اجزای اطلاعات و ارتباطات دارای سه اصل است که بر تلاش‌های سازمان تمرکز دارد، (۱) شناسایی اطلاعات مربوط و با کیفیت (۲) تعریف اینکه چگونه اطلاعات باید در داخل ارتباط برقرار کنند و (۳) تعریف این که چگونه سازمان باید با طرف‌های خارجی ارتباط برقرار کند. همه اجزای کنترل داخلی به هم دیگر وابسته و مرتبط اند، اطلاعات با کیفیت از طریق ترکیب اطلاعات و ارتباطات حمایت می‌شوند. کنترل‌ها در مکان درون سازمان نیازهای اطلاعاتی سازمان را دیکته می‌کند. این اطلاعات می‌تواند در قالب گزارش، داده‌های مورد استفاده در تجزیه و تحلیل کنترل، یا نمودار کلی در یک سطح بالاتری از ساختار کسب‌وکار سازمان باشند. شناسایی اطلاعات مورد نیاز بحرانی با کنترل داخلی و تجزیه و تحلیل ریسک سایبری مرتبط با روند ارزیابی ریسک به هم آمیخته هستند. برای رسیدن به این نتیجه نهایی، کسب و کار و سایر گروه‌های ذینفع فناوری اطلاعات باید در ابتدا یک درک مشترک از بالاترین سطح از ساختار کسب‌وکار، از جمله ارائه دهندگان خدمات برون سپاری، و اهداف کسب‌وکار مرتبط و اهداف فرعی سازمان را داشته باشند (مری، ۲۰۱۵).

برقراری ارتباط اطلاعات کنترل داخلی

پرسنل، امنیت، مراقبت و انعطاف پذیر بودن، یک مسئولیت‌پذیری سازمانی است که در آن هر فرد نقشی را در محافظت از سیستم‌های اطلاعاتی بازی می‌کند. در مورد خطرات سایبری و کنترل به منظور بالا بردن آگاهی پرسنل سازمان یک برنامه گسترش ارتباط سازمان باید توسعه اجرا شود. چنین ارتباطی می‌تواند آنچه را که اغلب ضعیف‌ترین لینک کنترل داخلی (افراد) به سبب طبیعت انسان باشد را تقویت کند. در مورد انشعابات کنجکاوری انسان‌ها موارد ذیل را می‌توان اشاره کرد: افراد زمانی که ایمیلی را که تصور می‌شود از طرف همکار، مشتری، فروشنده، یا سایر شرکای تجاری مورد اعتماد فرستاده شده باشند، چکار می‌کنند؟ افراد اگر یک درایور USB^{۲۸} که روی محدوده زمین افتاده باشند را ببینند چه واکنشی نشان می‌دهند؟ (مری، ۲۰۱۵). ویژگی‌های رفتاری طبیعی انسان، مانند کنجکاوی بشر و اعتماد به دیگران یک نقطه ضعف شکستن ساختار کنترل داخلی یک سازمانو یک فرصت برای مهاجمان برای حمله کردن است. برقراری ارتباط در تمام سطوح سازمان، به طور منظم افزایش آگاهی از امنیت سایبری احتمال سو استفاده پرسنل را در مورد موفقیت خود در سازمان را کاهش می‌دهد. برنامه‌های ارتباطی ممکن است ترکیبی از استراتژی‌های مختلف تفویض برای به حداکثر رساندن آگاهی کارکنان از خطر سایبری و مسئولیت پذیری باشد (مری، ۲۰۱۵).

مسئولیت مدیریت و نظارت بر ریسک سایبری و کنترل‌ها

همانطور که در جزء فعالیت‌های کنترلی قبلاً اشاره شد، مدیریت برای حفاظت از سیستم‌های اطلاعاتی باید استقرار سیستم‌های کنترل داخلی را طراحی و توسعه دهد. اطلاعات کنترل داخلی برای کمک به مدیریت و پرسنل سازمان در انجام مسئولیت‌های کنترل سایبری در

سراسر سازمان از طریق کانال‌های داخلی باید به اشتراک گذاشته شود. به خاطر پیچیده‌گی‌های چشم‌انداز سایبری که درون کالبد سازمان یافته شده است، بسیار مهم است که مستندسازی رسمی در ارتباط با کنترل‌های سایبری را نگاه داریم. بدون اسناد رسمی برای حمایت از انتظارات کنترل داخلی، توانایی سازمان برای مدیریت ریسک سایبری به طور چشم‌گیری کاهش می‌یابد (مری، ۲۰۱۵).

هیئت مدیره، امروزه بیش از هر زمان دیگری نیاز به نشان دادن درک خود از روند سایبری دارد که می‌تواند در توانایی سازمان در رسیدن به اهدافش، تاثیرگذار باشد. هیئت مدیره نقش بنیادی در امنیت، مراقبت و انعطاف‌پذیری در مورد درک ریسک سایبری دارد، هیات مدیره نقش بنیادی در ایمن، مراقبت و منعطف بودن از طریق درک ریسک‌های سایبری انجام می‌دهد و همینطور کنترل‌های کشف‌کننده و پیش‌گیرانه‌ای که در آن چنین ریسک‌هایی در سطح مطلوبی از دامنه تحمل ریسک هستند را تایید می‌کند و انتظاراتی که رویه‌ها و فرآیندهای پاسخ‌گویی مناسب توسط مدیریت محقق شده‌اند را تعریف می‌کند. (مری، ۲۰۱۵). همچنین توانایی و پاسخگویی مدیریت در کاهش ریسک تداوم فعالیت شرکت‌ها از طریق بکارگیری مفهوم اشتباهات ریسک، از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. مدیران توانا با طراحی مناسب سطح اشتباهات ریسک و بکارگیری اسناد اشتباهات ریسک در فعالیتهای شرکت، میزان قابل توجهی از ریسک تداوم فعالیت شرکت را کاهش می‌دهند (باری و همکاران، ۱۴۰۰).

فعالیت‌های نظارتی و مدیریت ریسک سایبری

برای اینکه سازمان مدیریت ریسک سایبری درستی داشته باشد، محیط کنترلی و فعالیت‌های نظارتی اجزای کنترل داخلی، اصول بنیادی هستند. همان طوری که در چارچوب ۲۰۱۳ بیان شده است، محیط کنترلی مجموعه‌ای از استانداردها فرآیندها و ساختارهایی است که پایه و اساس انجام کنترل‌های داخلی در سراسر سازمان را ارائه می‌کند. هیئت‌مدیره و مدیریت ارشد سیستم‌هایی را در خصوص اهمیت کنترل داخلی و استانداردهای مورد نظر رفتاری برقرار می‌کنند. مدیریت و هیئت‌مدیره قدرت و اختیار مجموعه‌ای از مسئولیت‌های شرکت را دارا می‌باشند. اگر امنیت، مراقبت و منعطف بودن، به عنوان یک اولویت در درون سازمان تعریف و ابلاغ نشود، امید خیلی کمی وجود دارد که سازمان بتواند منابع کافی برای استقرار و حفاظت از سیستم اطلاعاتی برای پاسخ به رویدادهای سایبری مناسب را داشته باشد (مری، ۲۰۱۵).

پیچیدگی‌های ریسک سایبری می‌تواند یک چالش نگران‌کننده برای مدیریت و هیئت مدیره باشد. برای به انجام رساندن مسئولیت‌ها، موضوع خط‌ریسک سایبری تکنولوژی اطلاعات باید در برابر اهداف سازمان و اولویت‌های کسب‌وکار تفسیر شود. درحالی که برخی از سازمان‌ها ممکن است متخصصان داخلی داشته باشند که فرآیندها و اهداف یک سازمان را تفسیر و تحت تاثیر قرار دهند، بسیاری از سازمان‌های دیگر هم وجود دارد، که به کمک کارشناسان خارجی واجد شرایط برای کمک تصمیم‌گیری استراتژی حرکت آن‌ها برای تبدیل شدن به امنیت، مراقبت و انعطاف‌پذیر بودن نیاز دارند. کمک از متخصصان واجد شرایط ریسک سایبری حیاتی است تا به

طور موثری گسترش منابع علیه ریسک‌های سایبری را اولویت‌بندی کند. مدیریت و هیئت مدیره باید از ارزش اطلاعات سیستم که با اهداف واحد تجاری هم تراز هستند آگاه و مطلع باشند. با این اطلاعات آن‌ها می‌توانند سطح خود از تحمل ریسک، تعریف و کمک به اطمینان حاصل شدن مبالغ سرمایه‌گذاری و محافظت از اطلاعات برای دستیابی به اهداف مهم سازمان را بدانند. (مری، ۲۰۱۵).

تکامل ریسک سایبری

تکامل ریسک سایبری عموماً آنباشته است، یعنی محرک‌ها و فرصت‌ها در یک دوره جایگزین فرصت‌های دوران قبل نمی‌شوند، بلکه افق را گسترش می‌دهند. (گوردون آرچیبالد^{۲۹}، ۲۰۲۲).
سال‌های ۲۰۰۵-۲۰۱۲، دوران انطباق: در پی انقلاب اینترنت، سازمان‌ها بر روی استانداردهای جدید برای امنیت اطلاعات تمرکز کردند. بحران مالی همچنین تمرکز بر رعایت مقررات در حوزه ریسک اطلاعات و فناوری را تشدید کرد.

سال‌های بین ۲۰۱۳-۲۰۲۱، دوران ریسک: حملات سایبری با مشخصات بالا در صنایع مختلف توجه رسانه‌ها، مردم، هیئت‌های مدیره و مدیریت اجرایی را برانگیخت و بسیاری از سازمان‌ها را ترغیب کرد که فراتر از انطباق، ریسک‌های تجاری اساسی سایبری را بررسی کنند.
سال‌های ۲۰۲۲ و پس از آن، دوران بلوغ و فراگیری: بلوغ رو به رشد در سراسر قابلیت‌ها و راه‌حل‌های ۱۵ سال گذشته، بسیاری از سازمان‌ها را به دنبال کارایی هزینه بهتر سوق می‌دهد. در عین حال، اتصال فراگیر محصولات و زیرساخت‌ها تمرکز بر مدیریت ریسک در اینترنت را تشدید می‌کند (گوردون آرچیبالد، ۲۰۲۲).

ملاحظات کلیدی امنیت سایبری برای سال ۲۰۲۲

- ۱- گسترش مکالمه امنیتی استراتژیک؛ مکالمه را از هزینه و سرعت به امنیت موثر تغییر دهید تا به ارائه ارزش تجاری و تجربه کاربری افزایش یافته، کمک کند.
- ۲- دستیابی به فاکتور استعدادها و مهارت‌های حیاتی؛ تغییر وضعیت فعلی رئیس امنیت اطلاعات، کارکنان و تیم‌های آنها از مجریان امنیت سایبری گرفته تا کسانی که به نوعی تاثیرگذار هستند.
- ۳- تطبیق امنیت برای توده‌های ابری؛ افزایش امنیت ابر از طریق اتوماسیون - از استقرار و نظارت تا اصلاح.
- ۴- قرار دادن هویت در قلب اعتماد صفر؛ مدیریت هویت و دسترسی و اعتماد صفر را در محل کار بیش از حد متصل امروزی قرار دهد.
- ۵- بهره‌برداری از اتوماسیون امنیتی؛ از استقرار هوشمند اتوماسیون امنیتی برای کمک به درک ارزش تجاری استفاده کنید.
- ۶- حفاظت از مرزهای حریم خصوصی؛ به سمت یک رویکرد چند رشته‌ای برای مدیریت ریسک حریم خصوصی حرکت کنید که حریم خصوصی و امنیت را با طراحی تعبیه کند.
- ۷- امنیت فراتر از مرزها؛ تغییر رویکردهای امنیتی زنجیره تامین - از دستی و زمان بر به خودکار و مشارکتی.

۸- قالب بندی مجدد گفتگوی تاب‌آوری سایبری؛ گسترش توانایی حفظ عملیات، بهبود سریع و کاهش عواقب هنگام وقوع یک حمله سایبری. (اندرو موریسون^{۳۰}، ۲۰۲۲).

تکنیک‌های پیشگیری از خطر تهدیدات سایبری

یک ضرب المثلی وجود دارد که اشاره می‌کند «یک اونس پیشگیری ارزش یک پوند درمان را دارد» به ویژه در برخورد با تهدیدات سایبری صادق است. برای مثال، اگر تراکنش مالی یک شرکت از طریق اینترنت رپوده شود و وجوه یا اطلاعات به سرقت رفته باشد، ممکن است مدتی طول بکشد اطلاعات باز یافت شود، بعلاوه این احتمال وجود دارد که عواید آن هرگز بازیابی نشود و سارقان نیز دستگیر نشوند. خیلی بهتر است در وهله اول از سرقت یا جرایم سایبری جلوگیری شود (کلارک^{۳۱}، ۲۰۰۸). نرم افزارهای امنیتی شامل، ضد جاسوس، شناسایی ابزارهای تبلیغاتی مزاحم، بدافزارها و محافظت آنتی ویروس که از یک فروشنده معتبر تهیه شده است. یک ویژگی به‌روزرسانی خودکار همراه با اسکن روتین خودکار سیستم نیز ضروری است و وصله‌های نرم‌افزاری باید در صورت وجود نصب شود. همچنین مشاوره گرفتن از مشاوران - بیمه‌گران ریسک سایبری، وکلا، حسابداران و مدیران ریسک، تمرین تجاری خوبی است. (مجله بیمه، ۲۰۱۱).

تکنیک‌های کاهش ریسک سایبری

در حالیکه نمی‌توان از همه خطرات جلوگیری کرد، اما اثرات مخرب آن را می‌توان با برنامه ریزی عاقلانه کاهش داد. به طور معمول، شرکت‌هایی که به دنبال مقابله با ریسک سایبری خود هستند، از چارچوب‌های مدیریت ریسک و تکنیک‌هایی استفاده می‌کنند که آسیب‌پذیری‌های امنیت اطلاعات را شناسایی می‌کند. اولین گام، ممیزی امنیتی است که توسط شرکت (یا شخص ثالث) انجام می‌شود که خطرات و آسیب‌پذیری‌ها را در سیستم‌های شرکت شناسایی می‌کند. این مرحله معمولاً شامل بازرسی محیط محاسبات فیزیکی برای تهدیدات ریسک خارجی و همچنین بررسی شبکه‌های الکترونیکی (از جمله دسترسی خارج از سایت توسط کارکنان و مشتریان) است. علاوه بر این، شرکت‌ها با مصاحبه با مدیران فناوری اطلاعات و تعیین هزینه‌های مالی فرآیند مدیریت ریسک، اطلاعاتی را در مورد مشخصات ریسک فعلی جمع‌آوری می‌کنند. (سیگل و همکاران، ۲۰۰۲).

یک تکنیک کاهش خطر، بسیار مهم برای پیاده سازی شرکت‌ها، استفاده از رمزگذاری داده‌ها است، که اساساً هر سند را به گونه‌ای کدگذاری می‌کند که حتی در صورت سرقت یا رپوده شدن در انتقال تلفن همراه، قابل خواندن نباشد. رمزگذاری انتقال و/یا اسناد، هک مؤثر پایگاه‌های داده یا دستگاه‌های تلفن همراه را برای اشخاص ثالث تقریباً غیرممکن می‌کند. راه‌های زیادی برای استفاده از رمزگذاری وجود دارد. فایل‌های منفرد را می‌توان رمزگذاری کرد یا کل آرشیوها را می‌توان رمزگذاری کرد. انواع مختلفی از رمزگذاری وجود دارد. این دو انواع اصلی رمزگذاری رمزنگاری کلید خصوصی و رمزنگاری کلید عمومی است. رمزگذاری کلید خصوصی دارای یک کلید واحد است که برای رمزگذاری و رمزگشایی استفاده می‌شود. با توجه به «الگوریتم‌های کلید خصوصی به طور کلی بسیار سریع و به راحتی در سخت افزار پیاده سازی می‌شوند، بنابراین

آنها معمولاً برای رمزگذاری داده‌های انبوه استفاده می‌شوند. رمزگذاری کلید خصوصی عمدتاً برای رمزگذاری فایل، دایرکتوری و پارتیشن استفاده می‌شود که فقط توسط صاحب داده‌ها شناخته شده است. دو دسته کلی از الگوریتم‌های کلید خصوصی وجود دارد: رمزهای جریانی و رمزهای بلوکی. یک رمز جریان به صورت جداگانه هر بایت داده را رمزگذاری می‌کند و معمولاً برای ارتباطات بی‌سیم استفاده می‌شود. از طرف دیگر، رمزهای بلوکی یک بلوک از داده‌ها را در یک زمان رمزگذاری می‌کنند و عمدتاً برای رمزگذاری داده‌ها استفاده می‌شوند. رمزنگاری کلید عمومی شامل استفاده از دو کلید متمایز اما مرتبط است: یک کلید عمومی و یک کلید خصوصی. کلید عمومی را می‌توان با هر کسی به اشتراک گذاشت و برای رمزگذاری داده‌های دارنده کلید خصوصی استفاده می‌شود. کلید خصوصی را نمی‌توان به اشتراک گذاشت و برای رمزگشایی هر داده‌ای که توسط کلید عمومی رمزگذاری شده است استفاده می‌شود. رمزنگاری کلید عمومی در درجه اول برای پیام‌های ایمیل، پیوست‌های فایل، امضای دیجیتال و سایر فرآیندهای مربوط به تراکنش استفاده می‌شود. نظارت و شناسایی نیز گامی حیاتی در جلوگیری از خطر سایبری است (الْخُرست، ۲۰۱۰).

چشم‌انداز و آینده ریسک سایبری

مقررات و کنترل‌ها در فناوری سایبری با سرعت بسیار کمتری نسبت به رشد و پیشرفت واقعی در خود فناوری توسعه یافته‌اند و در نتیجه باعث ایجاد تاخیر در اجرا و عدالت شده‌اند. بسیاری از تهدیدات خطر سایبری از کشورهای متفاوت از کشور میزبان سرچشمه می‌گیرند و تنظیم یا اجرای قوانین علیه چنین مجرمان فرامرزی می‌تواند دشوار یا حتی غیرممکن باشد. دولت‌ها و نهادهای نظارتی بین‌المللی، مانند سازمان ملل متحد، اکنون در تلاش هستند تا مقررات سخت‌گیرانه‌تری. به منظور جلوگیری از این نوع فعالیت‌های غیرقانونی خطر سایبری متقابل ملی ایجاد کنند. با این حال، تا زمانی که توافق گسترده‌ای در مورد اجرا و مجازات وجود نداشته باشد، شرکت‌ها مجبور خواهند بود به تنهایی با این خطرات مقابله کنند. هر مدیر ریسکی که به آینده نگاه می‌کند باید بتواند برای این تهدیدات منحصر به فرد و پیچیدگی روزافزون آن‌ها برنامه ریزی کند. از آنجایی که اینترنت امکان دسترسی بالقوه را از هرجایی فراهم می‌کند، شرکت‌ها و شرکت‌های دولتی باید برای مقابله با تهدیدات خطر سایبری داخلی و خارجی آماده باشند (الْخُرست، ۲۰۱۰).

حسابرسی ریسک‌های سایبری

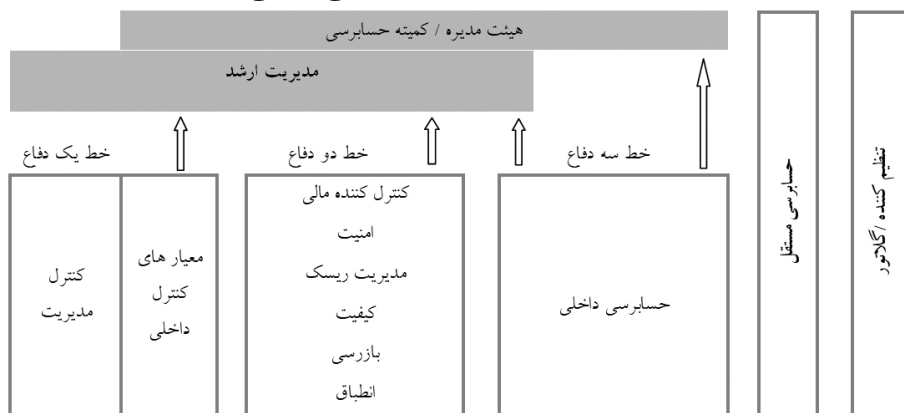
حسابرسان داخلی باید اطمینان حاصل کنند که دانش مناسبی در مورد ریسک سایبری دارند. یکی از مؤلفه‌های حیاتی حاکمیت ریسک، کسب اطمینان از طریق حسابرسی داخلی است که فرآیندهای مدیریت ریسک موجود به درستی کار می‌کنند و منابع به طور مؤثر به کار می‌روند. همانطور که محیط سایبری تکامل می‌یابد، مدیریت ریسک و حسابرسی داخلی باید سرعت خود را حفظ کنند. ریسک‌های سایبری، در معنای وسیع آن‌ها، باید پس از ارزیابی مبتنی بر ریسک، در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی داخلی منعکس شوند. حسابرسان داخلی باید اطمینان حاصل

کنند که دانش مناسبی در مورد ریسک سایبری دارند و حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک و مدیریت عملیاتی باید برای به اشتراک گذاشتن اطلاعات و اعتبارسنجی پاسخ‌های کنترلی با یکدیگر همکاری نزدیک داشته باشند. (دیوید کانهام^{۳۳}، ۲۰۱۴) و همچنین در خصوص نبود دانش و تجربه کافی در زمینه حسابرسی فناوری اطلاعات می‌توان گفت که بهبود دانش حسابرسان در خصوص فناوری اطلاعات به عنوان یک عامل مهم در خصوص اجرای این نوع حسابرسی محسوب می‌شود (پرندین، ۱۴۰۲). در ادامه به برخی از ملاحظات کلیدی برای حسابرسی داخلی در حوزه مدیریت ریسک سایبری خواهیم پرداخت.

اصول حسابرسی داخلی

مؤسسه جهانی حسابرسان داخلی^{۳۴} (IIA) حسابرسی داخلی را اینگونه تعریف می‌کند: «... یک فعالیت تضمینی و مشاوره مستقل و عینی که برای افزودن ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. این به سازمان کمک می‌کند تا با ارائه یک رویکرد منظم، برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت، به اهداف خود دست یابد. (دیوید کانهام، ۲۰۱۴). و همچنین ضمن مشارکت حسابرسان داخلی با مدیریت ریسک در فرآیند ارزیابی ریسک، تنظیم برنامه‌ی حسابرسی داخلی با نگرش مبتنی بر ریسک برای شناسایی اولویت‌های فعالیت حسابرسان داخلی، زمینه‌ی اثربخشی مؤثرتر حسابرسی داخلی فراهم می‌نماید (برخوردار، ۱۴۰۰). عملکرد حسابرسی داخلی به تیم‌های مدیریتی، مدیران غیر اجرایی و کمیته‌های حسابرسی در مورد سلامت محیط کنترل اطمینان می‌دهد، در مواردی که مسائل کشف می‌شوند گزارش می‌دهند و مکان‌هایی را که اقدامات اضافی مورد نیاز است شناسایی می‌کند. مدل سه خط حسابرسی دفاعی (تأیید شده در بریتانیا) توسط IIA و موسسه مدیران) چارچوب ساده‌ای را برای درک سطوح مختلف کنترل و اطمینان ارائه می‌کند: این مدل، از نشریه IIA «آنچه هر مدیر باید درباره حسابرسی داخلی بداند» گرفته شده است، به صورت نموداری در شکل ذیل نشان داده شده است (دیوید کانهام، ۲۰۱۴).

شکل ۲، مدل سه خط حسابرسی دفاعی



خط ۱ - کنترل‌های مدیریت عملیاتی که به‌عنوان بخشی از مدیریت کسب‌وکار به‌صورت مدیریت خط روزانه به کار گرفته می‌شوند. به عنوان مثال، در زمینه ریسک سایبری ممکن است تیمی از آزمایش‌کنندگان کنترل در بخش مدیر ارشد اطلاعات وجود داشته باشد که تضمین می‌دهد، هم به حاکمیت عملیاتی و هم در برنامه حسابرسی سازمان کمک می‌کند.

خط ۲ - نظارت و تسهیل مدیریت عملیاتی توسط تیم مدیریت ریسک یا سایرین مانند اتحادیه انطباق. خط ۲ مشاوره، آموزش، چالش و نظارت بر فعالیت‌های خط اول را ارائه می‌دهد. به عنوان بخشی از این نقش خط دوم، تیم‌های اطمینان با خط اول برای ارزیابی نقاط ضعف و آسیب‌پذیری در محیط کنترل و انطباق با چارچوب‌های قانونی و نظارتی، با استفاده از محیط نظارتی سازمان و ثبت ریسک ذاتی برای هدایت فعالیت‌ها کار می‌کنند.

خط ۳ - عملکرد حسابرسی داخلی، با انجام بررسی‌های مستقل بر اساس ریسک، از نحوه عملکرد خط اول و دوم دفاعی اطمینان می‌دهد.

در ادامه رویکرد سنتی حسابرسی را بررسی می‌کند و نشان می‌دهد که چگونه در یک محیط «سایبری» نقش حسابرسی داخلی ممکن است متفاوت باشد.

رویکرد حسابرسی سنتی

تعدادی از تغییرات در رویکرد حسابرسی داخلی وجود دارد به شش مرحله به شرح ذیل بیان می‌شود

مرحل اول - برنامه‌ریزی سطح بالا؛ در تنظیم برنامه حسابرسی باید از تعدادی از منابع استفاده شود تا از جامع‌ترین طرح ممکن اطمینان حاصل شود. این منابع شامل موارد ذیل می‌باشد؛ (لازم به ذکر است، در برخی موارد ممکن است فقط محدود به موارد ذیل نباشد)

۱- پروفایل ریسک ذاتی ۲- محدوده ریسک فعلی شرکت ۳- استانداردهای سازمانی ۳- حسابرسی‌های قبلی ۴- منابع خارجی، ۴- ملاحظات قانونی ۵- راهنمایی‌های کمیته حسابرسی و مدیریت سازمان و ۶- برنامه‌های تضمین خط یک و دو

در سازمان مدرن، شبکه‌ای از طرف‌های داخلی و خارجی وجود خواهد داشت که بر برنامه حسابرسی تأثیر می‌گذارد. برای مثال ممکن است شرایط قرارداد خاصی مورد نیاز باشد تا به سازمان اجازه دهد فرآیندهای مربوط به تأمین‌کنندگان و برون‌سپاری‌ها را بررسی کند، تیم‌های حسابرسی داخلی که به‌طور سنتی حول یک برنامه سالانه استوار است، اکنون رویکرد انعطاف‌پذیرتری را بر اساس برنامه‌های متحرک بر اساس «سه به علاوه نه» یا «شش بعلاوه شش» اتخاذ می‌کنند.^{۳۵} (دیوید کانهام، ۲۰۱۴).

مرحله دوم - برنامه‌ریزی وظایف: هنگامی که طرح ایجاد شد، می‌توان وظایف حسابرسی جداگانه را انجام داد. شرایط مرجع باید در ارتباط با مدیریت خط مقدم تهیه شود و دامنه فعالیت حسابرسی داخلی را مشخص کند از جمله ذینفعان کلیدی که باید درگیر شوند، تخمین زمان مورد نیاز و ارزیابی خطرات را باید در نظر داشت.

مرحله سوم - تجزیه و تحلیل کسب‌وکار: با شروع بررسی و ورود حسابرسان داخلی به محل،

اولین فعالیت انجام شده تجزیه و تحلیل تجاری است. این فرآیند برای ایجاد یک دیدگاه مشترک از محیط فرآیندی که باید بررسی شود، مهم است. این می‌تواند به شکل بازنگری دستورالعمل‌های فرآیند، ایجاد نمودارهای جریان فرآیند و/یا روایتی باشد که نحوه عملکرد و بررسی فرآیندهای مشمول حسابرسی را توصیف می‌کند. علاوه بر این، یک ثبت کنترلی از نقاط کنترل‌های کلیدی باید ایجاد شود، اولاً به عنوان بخشی از فرآیند شناسایی و ثانیاً برای امکان آزمایش مؤثر و همسویی با خطرات در حال بررسی.

مرحله چهارم - تجزیه و تحلیل ریسک و کنترل: مرحله چهارم فرآیند موقعیت، تجزیه و تحلیل ثبت ریسک سازمانی است. این امر کنترل‌های شناسایی شده در مرحله تجزیه و تحلیل کسب‌وکار را به ثبت ریسک مرتبط می‌کند و همچنین مناطقی را که شکاف‌هایی در ثبت ریسک وجود دارد شناسایی می‌کند. حسابرس داخلی معمولاً یک ماتریس ریسک و کنترل از این اطلاعات ایجاد می‌کند که به بررسی کمک می‌کند و به فرمول‌بندی یافته‌هایی کمک می‌کند که این اقدام با پیشرفت بررسی ثبت می‌شوند و نهایتاً به اطلاع‌رسانی گزارش نهایی کمک می‌کنند.

مرحله پنجم - اثربخشی آزمون: هنگامی که ماتریس ریسک و کنترل درست شد و فرآیندها ترسیم و درک شدند، بررسی می‌تواند با استفاده از ترکیبی از مصاحبه‌ها، بررسی‌های فنی از طریق اشخاص ثالث انجام شود. یافته‌های این فرآیند و مسائل شناسایی شده در نهایت منجر به گزارش حسابرسی نهایی می‌شود.

مرحله ششم - گزارش و اظهار نظر: مرحله نهایی تهیه گزارش حسابرسی است. یافته‌ها بر اساس یک سلسله مراتب اهمیت ریسک سازمانی درجه‌بندی می‌شوند. معمولاً این انتظار وجود دارد که این رتبه‌بندی توسط مدیریت اصلاح شود. رتبه بالاتر معمولاً نیاز به یک طرح حل سریع‌تر را به سازمان دیکته می‌کند. گزارش جمع‌آوری شده از همه حسابرسی‌ها در یک حوزه کنترلی خاص، یک «نظر حسابرسی» را تشکیل می‌دهد که به طور دوره‌ای به هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و در صورت لزوم به اشخاص ذینفع خارجی گزارش می‌شود.

پیروی از یک الگوی تعیین شده برای اطمینان از کیفیت و یکپارچگی برنامه حسابرسی سازمانی منطقی است، اما فرآیند سنتی زمان می‌برد و در کنار محیط کنترلی سازمان مربوطه تنظیم می‌شود. با یک محیط سایبری سریع، یک رویکرد سنتی ممکن است برای کنترل‌های امنیت داده‌ها کافی باشد، اما برای تهدیدات سایبری در حال تحول ممکن است به شیوه‌ای متفاوت از تفکر نیاز باشد. (دیوید کانهام، ۲۰۱۴).

به‌کارگیری رویکرد حسابرسی در محیط سایبری

در هنگام اعمال رویکرد حسابرسی در محیط سایبری، ملاحظات وجود دارد که شامل موارد ذیل است ولی محدود به رویکرد سنتی نمی‌باشد؛

۱- برنامه‌ریزی سطح بالا

محدوده مرحله برنامه‌ریزی برنامه حسابرسی باید چشم‌انداز تهدید سایبری گسترده را در نظر بگیرد. به طور سنتی برنامه‌های حسابرسی حول نقشه فرآیند سازمانی و ثبت ریسک ساخته

شده‌اند، اما در یک محیط «سایبری» باید عوامل خارجی بیشتری در نظر گرفته شوند، برای مثال:

- شبکه‌ای از تامین کنندگان، اشخاص ثالث و مشاوران در سراسر سازمان وجود خواهد داشت. روش‌های مختلفی برای اطمینان از انطباق و کنترل از طریق استانداردهای معتبر وجود دارد، اما حسابرس داخلی باید تصمیم بگیرد که آیا این میزان اطمینانی را که سازمان مادر برای برآورده کردن تحمل ریسک خود به آن نیاز دارد، برآورده می‌کند یا خیر.

- سازمان‌ها باید مکانیسم‌های نظارتی کافی برای هشدار فعالانه در مورد نفوذ سایبری داشته باشند. کنترل‌های سنتی پیرامون امنیت مانند خط‌مشی‌ها، رویه‌ها، فایروال‌ها و غیره تحت بررسی حسابرسی داخلی هستند، اما به طور فزاینده‌ای، حسابرس داخلی باید نیاز گسترده‌تری را برای نظارت و اسکن فعال‌تر و در سطح سازمانی در نظر بگیرد. به عنوان مثال آیا سازمان دارای یک مرکز عملیات امنیتی است؟

- هوش خارجی در برنامه ریزی و ارزیابی خطرات درون یک سازمان اهمیت فزاینده‌ای دارد. با عدم تمایل به گزارش و به اشتراک گذاری اطلاعات در مورد تخلفات در بخش خصوصی به ویژه، بررسی اطلاعات در دسترس عموم در برنامه‌ریزی، استفاده از پیوندهای غیررسمی بین شرکت‌ها و بررسی پایگاه‌های اطلاعاتی صنعت مانند ORIC (در بخش بیمه) می‌تواند به توسعه جامع برنامه حسابرسی سازمانی کمک کند. (دیوید کانهام، ۲۰۱۴).

۲- کنترل و اصلاح

از دیدگاه حسابرسی، چشم انداز تهدید گسترده است، از داخلی به خارجی، مالی به حق امتیاز، جنایی تا مخرب. اساساً هنگام ایجاد بررسی طرح‌ها و ماتریس ریسک و کنترل، حسابرس داخلی باید نه تنها کنترل‌های موجود، بلکه ترکیبی از کنترل‌ها را در نظر بگیرد. در سطح بالا، حسابرس داخلی باید انواع کنترل‌های زیر را در نظر بگیرد: پیشگیرانه، کارگاه و اصلاح (دیوید کانهام، ۲۰۱۴).

۳- قدم یا گام حسابرس

با یک چشم‌انداز تهدید سریع که محیط «سایبری» را احاطه کرده است، رویکرد سنتی حسابرسی باید مورد سؤال قرار گیرد و همچنین در نظر گرفتن اینکه حسابرسی داخلی چه نقشی در بررسی یک حادثه ایفا می‌کند نیز وجود دارد. سازمان‌ها فرآیندهایی را برای مقابله با عواقب فوری یک «رویداد سایبری» ایجاد کرده‌اند، اما بررسی و کنترل‌ها در مورد ضعف‌های منتهی به رویداد و تأثیرات آن می‌تواند از نظارت مستقل توسط حسابرس داخلی بهره‌مند شود (دیوید کانهام، ۲۰۱۴).

۳- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش، بررسی چگونگی کمک چارچوب کنترل داخلی یکپارچه (۲۰۱۳) به مدیریت ریسک و کنترل‌های سایبری است و همچنین نقش حسابرسی داخلی در کنترل مدیریت ریسک سایبری، برای سازمان‌ها را نشان می‌دهد. مدیریت ریسک در حوزه امنیت یک مفهومی کلیدی است که هدف اصلی آن استفاده از مکانیزم‌های مختلف امنیتی برای حفاظت بیشتر از

دارایی‌های حیاتی سازمان می‌باشد، مدیریت ریسک در امنیت سایبری علاوه بر استفاده از ابزارهای امنیت فیزیکی مانند درب‌ها، قفل‌های امنیتی و گاوصندوق‌ها، شامل اقدامات مربوط به استفاده از راهکارهای ترکیبی، شامل استراتژی‌ها، تکنولوژی‌های امنیتی و حتی آموزش کاربران برای حفاظت از اطلاعات سازمان در برابر حملات نیز می‌شود. در حال حاضر هر نوع حمله‌ای می‌تواند سیستم‌های اطلاعاتی سازمان را به خطر بیندازد و باعث به سرقت رفتن اطلاعات ارزشمند سازمان و آسیب به شهرت سازمانی شود. با توجه به افزایش میزان حملات سایبری نیاز به استفاده از راهکارهای مدیریت ریسک در حوزه سایبری افزایش چشمگیری داشته است. در پی توجه به ریسک سایبری از طریق لنز COSO، بسیاری از سازمان‌ها می‌توانند در تغییراتی که کنترل‌ها را بهبود می‌بخشد، تجدید نظر کنند. اگر امنیت، مراقبت و انعطاف‌پذیر بودن برای سازمان‌ها در اولویت نباشد، در نهایت در اولویت قرار خواهد گرفت. اگر ریسک سایبری توسط مدیریت منعکس نشده باشد، آسیب از یک حمله سایبری به طور بالقوه می‌تواند آنقدر شدید باشد که عملیات سازمان را منقطع و یا حیات سازمان را به خطر بیندازد. ریسک سایبری ادامه خواهد داشت تا کار مدیریت زمان و توسعه فناوری دشوارتر شود و هکرها پیچیده‌تر شوند. با این حال با توجه به مدل چارچوب کنترل داخلی یکپارچه در عصر سایبری شرکت‌ها باید در این زمینه سرمایه‌گذاری، مدیریت ریسک سایبری را در اولویت و اهداف استراتژیک سازمان را مورد توجه قرار دهند. هر سازمان بسته به جایگاه‌ای که در آن قرار دارد کنترل ریسک سایبری را مورد توجه و در برنامه‌های آتی قرار می‌دهد. راهنمای چارچوب ۲۰۱۳ در جهت تلاش‌ها و قدم‌های که یک سازمان برای طراحی، ارزیابی و نگهداری یک محیط ایمن، هوشیار و منعطف بر می‌دارد، می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد.

و همچنین با توجه به دوره تکامل ریسک سایبری و دوره حاضر، ملاحظات کلیدی امنیت سایبری برای سال ۲۰۲۲ که در این پژوهش معرفی شدن باید مورد توجه سازمان‌های مختلف قرار گیرد. لازم به ذکر است همانطور که محیط «سایبری» تکامل می‌یابد، نیاز به مدیریت ریسک و حسابرسی داخلی برای همگام شدن با آن افزایش می‌یابد.

به طور خلاصه و با توجه به اهمیت موضوع امنیت سایبری انجام اقدامات به شرح ذیل به مدیریت ریسک سایبری و آسیب‌پذیری کمتر سازمان کمک می‌کند: ایجاد فرهنگی بر مبنای امنیت، ارزیابی مستمر تمامی تکنولوژی‌هایی که در سازمان استفاده می‌شود، ارزیابی مستمر آسیب‌پذیری سیستم‌های سازمان که احتمالاً توسط کارمندان و پروتکل‌ها بوجود می‌آید، تحلیلی جامع در مورد نمونه حمله‌های سایبری انجام شده در سازمان‌های مشابه صورت پذیرد، فعالیت‌های مدیریت ریسک سایبری بصورت مستمر انجام پذیرد و همچنین سازمان‌ها باید بر روی آموزش امنیت سایبری تمرکز کنند. با توجه به پژوهش‌های انجام شده در این مورد، فلامرزی در سال ۱۳۹۵ به بررسی حسابرسی فناوری و ریسک عملیاتی پرداخته‌اند که نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان آموزش دیده و ماهر به عنوان بخشی از نظام راهبری فناوری اطاعات باید در معرفی فناوری جدید درگیر شوند، و همچنین در پژوهشی که توسط علیوردی نیا در سال

۱۳۹۴ صورت پذیرفته است که نشان می‌دهد بهترین روش اجرای مقابله با خطرات سایبری به افراد، فرهنگ، مهارت و آموزش‌های لازم بستگی دارد. که در مقایسه با نتایج این دو پژوهش با پژوهش جاری و با توجه به یافته‌های فوق، آموزش و مهارت برای مقابله با ریسک سایبری، ایجاد فرهنگ امنیت سایبری با نتایج گذشته همسو می‌باشد. و در نهایت با توجه به اینکه بهترین راهکار برای مدیریت ریسک باید شامل تکنولوژی، فرایندها و افراد متخصص باشد. اعضای تیم باید در آموزش منظم و مداوم امنیت سایبری شرکت کنند. مدیریت ریسک سایبری به سازمان‌ها کمک می‌کند که شکاف‌های عملکرد و پوشش‌های ناقص را شناسایی کنند.

پیشنهادهای پژوهش

توصیه‌های این پژوهش به شرح ذیل می‌باشد؛

- ۱- ریسک‌های سایبری، به معنای وسیع آن‌ها و به‌عنوان مثال، ریسک‌های رسانه‌های اجتماعی، احتمالاً یک حوزه خطر قابل توجه در آینده برای اکثر سازمان‌ها هستند و این باید پس از ارزیابی مبتنی بر ریسک، در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی داخلی منعکس شود.
- ۲- توجه ویژه باید به خطرات مرتبط با تعامل و تبادل داده با تامین کنندگان (از جمله خدمات ابری) و سایر اشخاص ثالث در شرکت توسعه یافته شود.
- ۳- همچنین باید به جنبه‌های رفتاری ریسک سایبری - اقدامات و انگیزه‌های افراد - و همچنین جنبه‌های فنی و فرآیندی امنیت اطلاعات توجه دقیق شود.
- ۴- حسابرسان داخلی باید دانش خود را در مورد خطرات سایبری به روز نگه دارند تا بتوانند از مدیریت خود اطمینان حاصل کنند. این باید هر دو کنترل فعال و واکنشی و استفاده از اطلاعات خارجی را پوشش دهد.
- ۵- حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک و مدیریت عملیاتی باید برای به اشتراک گذاشتن اطلاعات در مورد خطرات سایبری با یکدیگر همکاری نزدیک داشته باشند. حسابرسان داخلی نباید به‌عنوان «مدیر تعیین تکلیف» در نظر گرفته شود، بلکه باید به‌عنوان بخشی یکپارچه از فرآیند مدیریت ریسک که با عملکردهای تضمینی خط اول و دوم برای اشتراک‌گذاری اطلاعات و اعتبارسنجی پاسخ‌های کنترلی کار می‌کند، در نظر گرفته شود.
- ۶- استقلال حاصل از حسابرسی داخلی باید بخش ارزشمندی از فرآیند تحقیق پس از یک حادثه یا به‌عنوان پاسخی به الگوهای غیرمعمول فعالیت‌هایی باشد که در نظارت انتخاب شده‌اند.

منابع

برخوردار، کتابین؛ ناظمی و همکاران (۱۴۰۰). «بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی» پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، شماره دوم، بهار ۱۴۰۰، صص ۸-۳۵.

پرندین، کاوه؛ دوست جباریان و همکاران (۱۴۰۲). «موانع اجرای حسابرسی فناوری اطلاعات در

ایران» پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، شماره دوازدهم، پاییز ۱۴۰۲، صص ۸۸-۱۰۵.

فلامرزی، حامد و مجیدی، ملیحه (۱۳۹۵). «حسابرسی فناوری و ریسک عملیاتی»، پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، پنجمین کنفرانس بین‌المللی، مرداد ۱۳۹۵.

کتابچی، الناز و پور قهرمانی (۱۴۰۰) «چالش‌های امنیت سایبری در کشورهای «آ سه آن»»، فصلنامه مطالعات بین‌المللی، صفحات ۱۳۹-۱۵۶- شماره ۶۹ تابستان ۱۴۰۰.

هادی‌خامنه، اعظم و خدیجه ابوالمعالی (۱۴۰۰). «ارائه مدل مفهومی ساختارهای شناختی- ادراکی جرم‌زا در مجرمان سایبری براساس تحلیل روایت زندگی آنان» مجله طب انتظامی، دوره ۱۰، شماره ۳، تابستان ۱۴۰۰، صص ۱۹۸-۲۰۷.

یاری، فاطمه و مهر آذین و همکارن (۱۴۰۰)، «اشتهای ریسک، ریسک تداوم فعالیت، توانایی و پاسخگویی مدیریت» حسابداری و منافع اجتماعی، تابستان ۱۴۰۰ صص ۲۰-۱.

Andrew Morrison, cyber security landscape 2022, Deloitte, February 2022.

Albina Orlando, Cyber Risk Quantification: Investigating the Role of Cyber Value at Risk, Risks • October 2021.

Barkhordar, Katayoun, and Nazemi et al. " Investigating Factors Influencing the Internal Audit Effectiveness and Evaluating Internal Audit Role in Risk Management and Internal Controls of Keshavarzi Bank". Professional Auditing Research, Spring 2021, V.1, No2, pp 8-35. (In Persian).

Böhme, R., Laube, S., Riek, M., 2018. A fundamental approach to cyber risk analysis. Variance 12 (2), 161-185.

Biener, C., M. Eling, and J.H. Wüfels. 2015. Insurability of cyber risk: An empirical analysis. The Geneva Papers on Risk and Insurance—Issues and Practice 40 (1): 131-158. [https:// doi. org/ 10. 1057/ gpp. 2014. 19](https://doi.org/10.1057/gpp.2014.19).

Clarke, R. (June 15-18, 2008). A Risk Assessment Framework for Mobile Payments, 21st Bled eConference e Collaboration: Overcoming Boundaries through Multi-Channel Interaction Bled, Slovenia, April 29, 2011, Available from <http://domino.fov.unimib>.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 2013. Internal Control: Integrated Framework. May 2013. Available at: www.coso.org.

David Canham, Cyber Risk Resources for Practitioners, 2014, Chapter 17: Auditing cyber risks.

Douglas Haveka, Jeffrey W. Merhout. (2013). "Internal information technology audit process quality: Theory development using structured group processes". International Journal of Accounting Information systems 14 (2013) 165-192.

Eling, M., and W. Schnell. 2016. What do we know about cyber risk and cyber risk insurance? Journal of Risk Finance 17 (5): 474-491. [https:// doi. org/ 10. 1108/ jrf- 09- 2016- 0122](https://doi.org/10.1108/jrf-09-2016-0122).

Eling, M., Schnell, W., 2016. Ten key questions on cyber risk and cyber risk insurance. Technical Report 2016. The Geneva Association, Zurich.

European Council. 2021. Cybersecurity: how the EU tackles cyber threats. [https:// www. consilium. europa. eu/ en/ polic ies/ cyber secur ity/](https://www.consilium.europa.eu/en/policies/cybersecurity/). Accessed 10 May 2021.

Falco, G. et al. 2019. Cyber risk research impeded by disciplinary barriers. Science (American Association for the Advancement of Science) 366 (6469): 1066-1069.

Flamarzi, Hamed and Majidi, Malijeh (2015). "Technology Audit and Operational Risk",

Modern Researches in Management, Economics and Accounting, Fifth International Conference, August 2015. (In Persian).

Gordon Archibald, Cyber security considerations 2022 Trust through security KPMG Australia, January 2022. KPMG.com.au.

Hallam-Baker, P. (February 21, 2008). Famous for Fifteen Minutes: A History of Hacking Culture, In: CSO Online-Security and Risk, September, 11 2011.

Hadi-Khameneh, Azam and Khadijah Abul-Maali (2021). "Presentation of the conceptual model of criminal cognitive-perceptual structures in cybercriminals based on the analysis of their life narratives" Journal of Law Enforcement Medicine, Volume 10, Number 3, 2021, pp. 198-207. (In Persian).

Identity Theft Resource Center. (2011). Identity Theft Resource Center A Nonprofit Organization, March 21, 011, Available from http://www.idtheftcenter.org/artman2/publish/lib_survey/ITRC_2008_Breach_List.shtml.

Ioan Rus(2015). "Technologies And Methods For Auditing Databases".Procedia Economic and Finance 26.2015.991-999.

Ketabchi, Elnaz and Pour Garhami (2021) "Challenges of cyber security in ASEAN countries", International Studies Quarterly, pages 139-156- number 69, 2021. (In Persian).

Maleks Smith, Z., E. Loštri, and J.A. Lewis. 2020. The hidden costs of cybercrime. <https://www.mcafee.com/enterprise/en-us/assets/reports/rp-hidden-costs-of-cyber-crime.pdf>. Accessed 16 May 2021.

Martin Mullins1 • Finbarr Murphy1 • Stefan Materne2 Cyber risk and cybersecurity: a systematic review of data Availability. Received: 15 June 2021 / Accepted: 20 January 2022 The Geneva Papers on Risk and Insurance - Issues and Practice

Mary E. Galligan and Kelly Rau, (January 2015), COSO in the Cyber Age, Deloitte.

Mohemed, mirghan & Michael Stankosky and Arthur Murray(2006). Knowledge management and information technology: can they work in perfect harmony? Journal of knowledge management.vol.10.no.30.

Maillart, T., Sornette, D. (2010). Heavy-tailed distribution of cyber-risks, European Physical Journal B, Vol. 75, No. 3 (June 2010), pp. 357–364, Available from <http://www.springerlink.com/content/866j4814v275r582/fulltext.pdf>

NAIC, 2018. Cybersecurity Risk Management, National Association of Insurance Commissioners (NAIC), National Association of Insurance Commissioners (NAIC). (accessed 21 October 2019).AIC (2018).

Ohlhorst, F. (February 10, 2010). Three encryption apps to keep your data safe – data encryption - PC World Business, In: PC World Australia, April 12, 2011, Available from.

Patrick L. Brockett, Linda L. Golden and Whitley Wolman University of Texas at Austin USA, Enterprise Cyber Risk.

Parandin, Kaveh and Doustjabbarian et al. "Obstacles to the implementation of information technology audit in Iran". Professional Auditing Research, Fall 2023, V.3, No 12 pp 88-105. (In Persian).

Price J.(2001) "Auditing E-Business Applications". Internal Auditor.58(4).pp.21-23.

Management, Chapter 14 (pages 319-340)in Risk Management for the Future – Theory and Cases, (2012),Jan Emblemavag (Ed.)

Rhemann, M. (2011). "Cyber Trends" In: Trends Digest, September 11, 2011.

Sheehan, B., F. Murphy, M. Mullins, and C. Ryan. 2019. Connected and autonomous vehicles:

A cyberrisk classification framework. Transportation Research Part a: Policy and Practice 124: 523–536. <https://doi.org/10.1016/j.tra.2018.06.033>.

Siegel, C., Sagalow, T., & Serritella, P. (2002). Cyber-Risk Management: Technical and Insurance Controls for Enterprise-Level Security, CRC Press, (March 4, 2002), Available from <http://www.eprivacy.com/lectures/cyber-risk.pdf>.

Yari, Fatemeh and Mehr Azin et al., "Risk Appetite, Business Continuity Risk, Management Ability and Accountability", Accounting and Social Interests, 2021, pages 1-20. (In Persian).

پی‌نویس:

1. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
2. Information Technology.
3. Cyber-driven world.
4. Radio-frequency identification.
5. Mary
6. External parties.
۷. Cybersecurity Ventures. محقق و ناشر پیشرو در جهان است که اقتصاد سایبری جهانی را پوشش می‌دهد و یک منبع قابل اعتماد برای حقایق، ارقام و آمار امنیت سایبری است.
8. international Organization for Standardization
9. Allianz Global Corporate & Specialty 2020
10. Enterprise Risk Management
11. National Association of Insurance Commissioners
12. Information Communications Technology
13. Operational Technology
14. Mirghan
15. Nation-states and spies.
16. Organized criminals
17. Terrorists.
18. Hacktivists.
19. Insiders.
20. Techniques, tools, and processes
21. Douglas Haveka
22. Ioan Rus
23. General information technology controls.
24. Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT).
25. International Organization for Standardization (ISO).
26. National Institute of Standards and Technology (NIST), Framework for Improving Critical Infrastructure Cybersecurity
27. Price
28. Universal Serial Bus
29. Gordon Archibald
30. Andrew Morrison
31. Clarke
32. Ohlhorst
33. David Canham
34. Institute of Internal Auditors
۳۵. راهنمایی دقیق در مورد برنامه‌ریزی حسابرسی مبتنی بر ریسک را می‌توان در وب سایت موسسه حسابرسان داخلی www.iaa.org.uk بر اساس مدل‌هایی مانند مدل چهار مرحله‌ای برای خدمات مالی نشان داده شده است، یافت.



COPYRIGHTS

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