

**Identifying and Conceptualizing the Effective Factors on Professional Turnover Intention in Audit Profession**  
Kianoosh Ganji<sup>1</sup>, Mohammad Arabmazar Yazdi<sup>2\*</sup>, Abbas Hoshi<sup>3</sup>,  
Hamideh Asnaashari<sup>4</sup>

- 1- PhD Student of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.
- 2- Associate Professor of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. [Marabmazar@sbu.ac.ir](mailto:Marabmazar@sbu.ac.ir)
- 3- Assistant Professor of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.
- 4- Assistant Professor of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.

ARTICLE INF	ABSTRACT
Received: 2021-10-23 Accepted: 2022-01-21	Professional turnover is a primary concern for the audit profession, as stated by many recent professional reports. Also, based on the received information from Securities & Exchange Organization (SEO), as of March 2019, average retention period for auditors who worked in its trusted firms was 574 days which is too low in comparison with global statistics. In this paper, we used multi grounded theory (MGT) to configure a comprehensive model for explaining the influencing factors on professional turnover intention among Iranian auditors. Analysis of the data from the systematic review of related studies which were available on Journal's online database and interviews with 18 experts who were selected through a combination of purposive and snowball sampling methods led to development of a model in four groups: Conditions (Individual factors, Occupational factors, Intra-organizational link, Characteristics of Audit Institutions, Organizational climate, Occupational / Organizational attitude, Audit fee and Progress in career path), Context (Factors in Macro level and at Profession level), Actions/interactions and Consequences.
* Corresponding author:  Mohammad Arabmazar Yazdi Associate Professor of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. <a href="mailto:Marabmazar@sbu.ac.ir">Marabmazar@sbu.ac.ir</a>	

## **1-Introduction**

One of the major problems that audit profession is faced with is that auditors quit after a short period of employment in audit firms, and before they can become members of the relevant professional community (Gertsson et al., 2017). According to the results of research by Hildebeitel and Leaby (2001), more than half of the people who had chosen audit as their profession, have left the field during the past three years, the audit profession in Iran is not an exception.

According to the received information from Securities & Exchange Organization (SEO), as of March 2019, average retention period for auditors who worked in its trusted firms was 574 days which is too low in comparison with global statistics.

This amount of staff turnover poses challenges for audit firms and ultimately the audit profession because hiring and training new staff is costly (Chi et al., 2012), estimated by Hildebeitel and Leaby (2001) at 150% of annual staff salaries. Also, because the organizational structure in audit firms is pyramidal and firms need more low-level staff than high-ranking staff, the departure of auditors and the recruitment of new auditors indicate a waste of time and imposition of the observed and latent costs (reducing in productivity) to audit firms (Rezazadeh et al., 2008) and finally the audit profession.

In addition to the high cost that staff turnover imposes on audit firms, the inability to retain experienced and capable staff, threatens the skills of audit teams, which makes audit quality vulnerable (Chi et al., 2012). Furthermore, due to the loss of expertise and the lack of specialized staff, firms are reluctant to accept some of their customers and so they earn less revenue (Moradi et al., 2016).

Despite the concerns of the regulators regarding the importance of retention of specialized staff in the profession, and the reports published in other countries regarding the significant challenge of retention of employees in the profession (Chi et al., 2012), no empirical and comprehensive research has been conducted on the factors affecting turnover in the audit profession.

## **2- Research Question**

This research seeks to identify and conceptualize the factors influencing professional turnover intention among the auditors in the audit profession and ultimately provide the effective factors in the form of a comprehensive model.

## **3- Methods**

In order to incorporate established theories in the theory development process the concept of Multi Grounded Theory (MGT) is proposed. MGT can be viewed as a reaction against GT and tries to combine certain aspects from Inductivism and deductivism. MGT is not only empirically grounded; it is also grounded in other ways. Three different grounding processes are acknowledged: theoretical, empirical, and internal grounding.

In this paper, MGT was used to configure a comprehensive model for explaining the influencing factors on professional turnover intention among Iranian auditors. This method was applied by combination of analysis of the data from the systematic review of related studies which were available on Journal's online database and interviews with 18 experts who were selected through a combination of purposive and snowball sampling methods.

## **4- Results**

The abovementioned method led to development of a model in four groups: Conditions (Individual factors, Occupational factors, Intra-organizational link, Characteristics of Audit Institutions, Organizational climate, Occupational / Organizational attitude, Audit fee and Progress in career path), Context (Factors in Macro level and at Profession level), Actions and interactions (dissatisfaction with current situation and professional turnover intention) and Consequences (Decrease in audit profession position, Decrease in audit quality and Expenses exposed in the profession)

## **5- Discussion and Conclusion**

A literature review in this field which is the first step of Multi-

grounded theory indicated that each of the previous researchers selectively examined the relationship between some variables and the auditors' turnover intention, while in none of them, have the factors affecting turnover intention been identified or explained so comprehensively. Therefore, the results of this study include all the factors extracted from the studies and that are consistent with other studies in this regard. On the other hand, the present study provides a more comprehensive model compared to previous studies with new analysis and classification.

According to the findings of the present study, the factors affecting the auditors' turnover intention can be classified in different levels. Profession's policy makers by controlling professional factors, audit partners by controlling Characteristics of Audit Institutions and attempting to improve organizational climate, managers and supervisors by improving Intra-organizational links and recruiters by considering individual factors and applicants' attitudes can use the results of the research to influence professional turnover intention among auditors in audit profession.

Finally, some suggestions are presented for future research.

**Keywords:** Auditing, Turnover intention, Meta Synthesis, Multi-grounded theory

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی



## شناسایی و مفهوم‌پردازی عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی

کیانوش گنجی<sup>۱</sup>، محمد عرب‌مازار یزدی<sup>۲\*</sup>، عباس هشی<sup>۳</sup>، حمیده اثنی‌عشری<sup>۴</sup>

**چکیده:** نهادهای بین‌المللی، خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی را یکی از چالش‌های بزرگ این حرفه مطرح کرده‌اند. در ایران نیز طبق اطلاعات دریافتی از سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و تا پایان سال ۱۳۹۷، دوره ماندگاری حساب‌رسان شاغل در موسسات معتمد سازمان بورس ۵۷۱ روز بوده که نسبت به ارقام جهانی بسیار نگران‌کننده است. از این‌رو، پژوهش حاضر به دنبال شناسایی عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی است. در راستای دستیابی به این هدف، پژوهش حاضر با استفاده از استراتژی نظریه داده‌بنیاد چندگانه به تحلیل داده‌های حاصل از مرور نظام‌مند پیشینه پژوهش و نیز مصاحبه با ۱۸ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی پرداخته، که به صورت غیراحتمالی و هدفمند با استفاده از روش گلوله برفی مورد انتخاب واقع شدند. نهایتاً مدل توسعه‌یافته مشتمل بر چهار دسته شرایط (مشمول بر مقوله‌های عوامل فردی، عوامل شغلی، پیوندهای درون‌سازمانی، ویژگی‌های موسسات، جو سازمانی ادارک شده، نگرش‌های شغلی/سازمانی، حق‌الزحمه حسابرسی، پیشرفت در کارراهه حرفه‌ای)، بستر (مشمول بر عوامل در سطح کلان و در سطح حرفه)، کنش‌ها و پیامدها ارائه و مفهوم‌سازی گردید.

**کلیدواژه‌ها:** حسابرسی، خروج از حرفه، فراترکیب، استراتژی داده‌بنیاد چندگانه

### ۱. مقدمه

جهت‌گیری اقتصاد طی دهه‌های اخیر به سمتی بوده که به منظور حفظ جایگاه رقابتی، تضمین رشد و ترقی سازمان‌ها، سرمایه‌گذاری در منابع انسانی ضرورتی اجتناب‌ناپذیر شده

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

۲. دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

Marabmazar@sbu.ac.ir

۳. استادیار حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

۴. استادیار حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

است. با افزایش رقابت، قابلیت همه منابع از جمله نیروی کار دستخوش تغییر شده و با در نظر گرفتن تغییرات محیط تجاری، ارزش آن نیز افزایش یافته است. این تغییرات موجب فشاری مضاعف برای بهبود کیفیت نیروی کار می‌شود (ایزدی‌نیا و معصومی خانقاه، ۱۳۸۹). اینجاست که حفظ نیروی کار ماهر و آموزش‌دیده، می‌تواند منجر به مزیت رقابتی سازمان‌های مربوطه شود (طاهری و همکاران، ۱۳۹۵). اما در بسیاری از سازمان‌ها و موسسات، کارکنان و نیروهای موجود میل به خروج از سازمان و ترک حرفه خود را دارند. خروج کارکنان از سازمان‌ها و موسسات یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های مدیران منابع انسانی است (کر، ۲۰۰۵) و این مساله به عنوان چالشی مهم در تمامی سازمان‌ها مطرح است (مرادی و همکاران، ۱۳۹۵).

یکی از مشکلات بااهمیتی که حرفه حسابرسی نیز با آن مواجه است این است که حسابرسان بعد از مدت کوتاهی اشتغال در موسسات حسابرسی و قبل از اینکه بتوانند عضو جوامع حرفه‌ای مربوطه شوند از آن خارج می‌شوند (گرتسون و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). طبق نتایج پژوهش هیلتیبیتال و لایبی<sup>۳</sup> (۲۰۰۱)، بیش از نیمی از افرادی که حسابرسی را به عنوان حرفه خود انتخاب کرده بودند، در طول سه سال اقدام به خروج از حرفه کرده‌اند که حرفه حسابرسی در ایران نیز از این امر مستثنی نیست.

بر اساس اطلاعات استخدامی دریافتی از سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، میانگین ماندگاری افرادی که پس از سال ۱۳۹۱ استخدام شده و تا پایان سال ۱۳۹۷ از حرفه حسابرسی (حسابرسان معتمد سازمان بورس) خارج شده‌اند ۵۷۱ روز (معادل یک سال و هفت ماه) بوده که نسبت به میانگین جهانی سه‌ساله بسیار پایین‌تر است. علاوه بر این، روند میزان ورودی و خروجی کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی در چند سال اخیر گویای رشد بیشتر خروجی‌ها نسبت به ورودی‌ها به حرفه حسابرسی است بگونه‌ای که در سال ۱۳۹۶، خروجی‌های حرفه از ورودی‌های آن پیشی گرفته است. (گنجی و عرب‌مازار یزدی<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱).

این میزان از فراوانی خروج کارکنان موجب چالش‌هایی برای موسسات حسابرسی و در نهایت حرفه حسابرسی می‌شود زیرا استخدام و آموزش کارکنان جدید هزینه‌بر است (چی و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲) که هیلتیبیتال و لایبی (۲۰۰۱) هزینه آن را معادل ۱۵۰٪ حقوق سالانه کارکنان برآورد کرده‌اند. همچنین با توجه به ساختار سازمانی هرمی شکل در موسسات حسابرسی و نیازمندی بیشتر موسسات به پرسنل رده پایین‌تر، خروج حسابرسان و جایگزینی

ایشان با استخدام حسابرسان جدید، منجر به اتلاف وقت و تحمیل هزینه‌های مشهود و نامشهود (کاهش بهره‌وری) به موسسات حسابرسی (رضازاده و همکاران، ۱۳۸۷) و در نهایت حرفه حسابرسی می‌گردد.

علاوه بر هزینه بالایی که خروج کارکنان بر موسسات حسابرسی تحمیل می‌کند، عدم توانایی در نگهداشت کارکنان باتجربه و توانمند، مهارت تیم‌های حسابرسی را در معرض تهدید قرار می‌دهد که موجب آسیب‌پذیری کیفیت حسابرسی می‌شود (چی و همکاران، ۲۰۱۲) و از دست دادن نیروهای متخصص، موجب می‌شود که موسسات به دلیل کمبود نیروهای متخصص از پذیرش برخی از مشتریان خود صرف‌نظر کرده و درآمد کمتری را کسب کنند (مرادی و همکاران، ۱۳۹۵).

به رغم دغدغه نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی در خصوص اهمیت ماندگاری کارکنان متخصص در حرفه (رجوع شود به بند ۶ ماده ۲ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و پرسشنامه کنترل وضعیت موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران)، و گزارش‌های منتشر شده در سایر کشورها در خصوص چالش بااهمیت ماندگاری کارکنان شاغل در حرفه (چی و همکاران، ۲۰۱۲)، هیچ‌گونه پژوهش تجربی و جامعی در خصوص عوامل موثر بر خروج کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی اجرایی نشده است. از اینرو و با توجه به اهمیت تاثیر خروج حسابرسان بر موسسات حسابرسی و حرفه حسابرسی، مساله اصلی مورد بررسی در این پژوهش آن خواهد بود که چه عواملی بر تمایل به خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی موثرند.

در ادامه پژوهش حاضر، ابتدا پیشینه پژوهش ارائه شده و در بخش بعد، روش‌شناسی پژوهش تشریح می‌گردد. سپس یافته‌های پژوهش ارائه گردیده و در نهایت، نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان می‌شود.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تمایل به خروج، رضایت و میلی آگاهانه و سنجیده شده نسبت به ترک سازمان است (چانگ و همکاران، ۲۰۱۳). خروج کارکنان در هر سازمانی می‌تواند به صورت اختیاری و غیر اختیاری صورت پذیرد. خروج اختیاری به فسخ قرارداد از جانب کارکنان اشاره دارد در حالی که

کارکنان در خروج اجباری هیچ‌گونه انتخابی ندارند و می‌تواند ناشی از بیماری‌های بلندمدت، مهاجرت، بازنشستگی و سایر موارد مطرح شده توسط کارفرما باشد. در عمده موارد، خروج اختیاری به عنوان یک مشکل مدیریتی مطرح می‌شود که نیاز به توجه دارد (هام و نیکی<sup>۷</sup>، ۲۰۰۱) و از این‌رو، عمده مطالعات بر خروج اختیاری تمرکز کرده‌اند (رایت<sup>۸</sup>، ۱۹۹۳). در این مطالعه نیز، خروج اختیاری کارکنان در نظر گرفته شده و مورد بحث قرار می‌گیرد که خلاصه برخی از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه در ادامه ارائه شده است.

گنجی و عرب‌مازار (۲۰۲۱) با استفاده از روش فراترکیب و مرور نظام‌مند پژوهش‌های پیشین به بررسی تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی پرداختند. ایشان عوامل موثر بر خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی را در هفت دسته کلی طبقه‌بندی کردند: عوامل فردی، عوامل شغلی، نگرش‌های شغلی/سازمانی، پیوندهای درون سازمانی، جو سازمانی، ویژگی‌های موسسه و ویژگی‌های حرفه.

در یک مطالعه کیفی دیگر، آکروت و دماک آیدی (۲۰۲۱) به بررسی تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی در کشور تونس پرداختند. این نویسندگان از روش تحلیل محتوا و با استفاده از چارچوب فشار/کشش/مداخله برگرفته از ادبیات مهاجرت انسان، به بررسی پدیده خروج از حرفه حسابرسی پرداختند. ایشان در پژوهش خود، چهار دسته از افراد را شناسایی کردند. نتایج پژوهش ایشان حکایت از آن داشت که ارتباط بین عوامل فشار/کشش/مداخله در هریک از دسته‌ها متفاوت بوده که تاثیر بااهمیتی بر تمایل خروج آن حسابرسان از حرفه دارد. هر کدام از این چهار دسته، جنبه‌های ناخوشایند محیط حرفه را درک کرده (فشار) و تمایل خود را برای تغییر به فرصت‌های شغلی موجود (عوامل کشش) نشان می‌دهند. با این وجود، تمایل به تغییر حرفه برای دسته سوم و چهارم که حرفه را به‌گونه‌ای متفاوت تجربه کرده بودند، به عوامل مداخله‌ای محدود شد.

نوری و پارکر<sup>۹</sup> (۲۰۲۰) به مرور پژوهش‌های پیشین انجام شده در حوزه خروج حسابرسان از موسسات حسابرسی پرداختند. آنها تحقیقات پیشین را تحت عناوین تعلق روانشناسی<sup>۱۰</sup>، تئوری نقش<sup>۱۱</sup>، مرشدیت<sup>۱۲</sup>، تئوری انتظارات<sup>۱۳</sup> و عدالت سازمانی طبقه‌بندی کردند. اگرچه حوزه تمرکز پژوهش نوری و پارکر (۲۰۲۰) خروج حسابرسان از موسسات حسابرسی بود، در این پژوهش ضمن استفاده از ساختار نظری پیشنهاد شده در آن مقاله، برخی از خلاصه‌های



پژوهش‌های پیشین در خصوص تمایل خروج حساب‌برسان از حرفه حسابرسی در برخی از آن طبقات ارائه گردیده است:

از دیدگاه تئوری تعلق روانشناسی، شواهدی قوی در خصوص دو متغیر اثرگذار وجود دارد، تعهد و رضایت، که به صورت معکوس با تمایل به خروج در ارتباطند. ارتباط بین تعهد حرفه‌ای و خروج از حرفه توسط محققان در بافتار کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه مورد بررسی قرار گرفته است. تعهد حرفه‌ای به عنوان تعلق به حرفه قلمداد می‌شود که توسط سه سازه مفهوم‌سازی گردیده است: تعهد عاطفی<sup>۱۴</sup>، تعهد مستمر<sup>۱۵</sup> و تعهد هنجاری<sup>۱۶</sup> (اسمیت و هال<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۸). نتایج مطالعات انجام شده پیشین در کشورهای توسعه یافته (میکسنر و بلاین<sup>۱۸</sup>، ۱۹۸۹؛ اسمیت و هال، ۲۰۰۸) و کشورهای در حال توسعه (کیفتیگولو و همکاران<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۱) حکایت از وجود یک رابطه منفی بین تعهد عاطفی و تمایل به خروج حساب‌برسان از حرفه داشت. نتایج متفاوتی در خصوص رابطه بین تعهد مستمر و هنجاری در کشورهای در حال توسعه (کیفتیگولو و همکاران، ۲۰۱۱) و توسعه یافته (میکسنر و بلاین، ۱۹۸۹، داویر و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۰؛ اسمیت و هال، ۲۰۰۸) گزارش گردیده است.

نتایج تجربی در خصوص پایه نظری ارتباط بین رضایت حرفه‌ای و تمایل به خروج از حرفه وجود ندارد. طبق مطالعه میکسنر و بلاین (۱۹۸۹)، به نظر می‌رسد که تعمیم رابطه بین رضایت و تمایل به خروج حساب‌برسان از موسسات به تمایل خروج ایشان از حرفه منطقی باشد. آن‌ها مطالعه‌ای تجربی را در خصوص افراد شاغل در حرفه پیاده‌سازی نمودند اما رابطه منفی بین رضایت شغلی و تمایل به خروج از حرفه را گزارش نکردند. در همین راستا، شل و دسلا<sup>۲۱</sup> (۱۹۹۱)، تحلیل متمایزی انجام دادند تا از لحاظ آماری بین حساب‌رسانی که از حرفه خارج شده بودند و آن‌هایی که باقیمانده بودند تمایز قائل شود. خارج از چیزی که انتظار می‌رفت، نتایج حکایت از آن داشت که افرادی که رضایت بیشتری دارند، بیشتر در معرض خروج از حرفه هستند. اگرچه نتیجه این مطالعه ممکن است تعجب‌آور باشد، می‌توان این‌گونه تفسیر کرد که رضایت افراد مرزی ندارد و فرد مزبور به صورت مستمر به دنبال فرصت‌های رشد در کارراه<sup>۲۲</sup> حرفه‌ای خویش است.

تئوری دیگری که می‌تواند برای توضیح تمایل به خروج حساب‌برسان مورد استفاده قرار گیرد، تئوری نقش است که به صورت گسترده‌ای در ادبیات پژوهشی رفتار سازمانی مورد

استفاده قرار گرفته تا خروج حسابرسان را در موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار دهد. از دیدگاه این تئوری، وقتی فردی در خصوص انتظارات شغلی از وی ابهام دارد (ابهام شغلی<sup>۲۳</sup>) یا اینکه افراد تعارضاتی در خصوص انتظارات نقش را تجربه می‌کنند (تضاد نقش<sup>۲۴</sup>)، افراد استرس نقش را تجربه می‌کنند که موجب کاهش رضایت شغلی می‌شود و در نهایت موجب افزایش در تمایل به خروج از موسسه حسابرسی می‌گردد (نوری و پارکر، ۲۰۲۰). در سطح حرفه، کالینز و کیلا<sup>۲۵</sup> (۱۹۹۲) رابطه‌ای مستقیم بین استرس‌دهندگان سازمانی (ابهام در نقش، تضاد در نقش) و تمایل به خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی را گزارش کردند.

حوزه دیگر طبقه‌بندی شده توسط نوری و پارکر (۲۰۲۰)، مرشدیت بود. جریان‌یابی از مطالعات انجام شده در بافتار حرفه حسابرسی با استفاده از پیمایش بررسی می‌کنند که چگونه مرشدیت بر تمایل خروج حسابرسان اثرگذار است. این جریان به صورت گسترده‌ای وامدار ادبیات موجود در رفتار سازمانی است. در یکی از مطالعات پیش‌آهنگ در این حوزه، ویاتر و ساندر<sup>۲۶</sup> (۱۹۹۱) مرشد<sup>۲۷</sup> را به عنوان کارمندی مسن‌تر و باتجربه‌تر تعریف می‌کنند که به افراد جوان‌تر و کم‌تجربه‌تر مشاوره می‌دهند و ایشان را در طول دوره کاری مورد حمایت قرار می‌دهند (به افراد تحت حمایت و آموزش پروتیژی<sup>۲۸</sup> گفته می‌شود).

تمایل به خروج از حرفه می‌تواند با ارجاع به تئوری انتظارات نیز توضیح داده شود (وروم، ۱۹۶۴ به نقل از نوری و پارکر، ۲۰۲۰). طبق این تئوری، اگر افراد معتقد باشند که حرفه فعلی ایشان نسبت به سایر فرصت‌های شغلی جایگزین، منافع و مطلوبیت مورد انتظار بیشتری دارد، در حرفه فعلی خود ماندگار خواهند بود.

علاوه بر این، مطالعات متعددی بر عوامل فردی متمرکز گشته (کالینز و کیلا، ۱۹۹۲؛ گرین‌هاوس و همکاران<sup>۲۹</sup>، ۱۹۹۷) و به بررسی اثر تضاد بین کار-خانواده و تمایل به خروج از حرفه حسابرسی پرداختند. همچنین جنسیت نیز به صورت گسترده‌ای مورد بررسی قرار گرفته و سختی‌های زنان در حرفه حسابرسی را برجسته نموده‌اند. برای مثال، گرین‌هاوس و همکاران (۱۹۹۷) تفاوت بااهمیتی بین بقای زنان و مردان در حرفه حسابرسی را گزارش کردند. نتایج ایشان نشان داد که تمایل به خروج از حرفه در زنان بیشتر از مردان است. در زمانی که متغیرهای کنترلی از قبیل تخصص حسابرسی در صنعت، اندازه موسسه، تجربه پس از کسب مدرک حسابداری رسمی در مدل لحاظ گردیدند، جنسیت توضیح‌دهنده ۲٪ از واریانس خروج

حسابرسان از حرفه بود. همچنین کنچل و همکاران<sup>۳۰</sup> (۲۰۲۱) یافتند که زنان تمایل بیشتری برای خروج حرفه حسابرسی دارند.

همانطور که در خلاصه پژوهش‌های پیشین مشهود است، عمده پژوهش‌های انجام‌شده به بررسی گزینشی متغیرهای موثر بر تمایل خروج حسابرسان پرداخته‌اند. بجز پژوهش گنجی و عرب‌مازار (۲۰۲۱)، هیچ‌کدام از پژوهش‌های پیشین اقدام به ارائه یک مدل جامع از عوامل موثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی ننموده‌اند. از آنجا که پژوهش ایشان تنها به مرور نظام‌مند پیشینه اکتفا شده است، در پژوهش حاضر و با استفاده از رویکرد داده‌بنیاد چندگانه، علاوه بر مدنظر قراردادن پژوهش‌های انجام شده در این حوزه، نظرات خبرگان نیز در ارائه مدل در نظر گرفته شده است.

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی و مفهوم‌پردازی عوامل موثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی است. حصول این مهم با بکارگیری استراتژی‌های نظریه داده بنیاد چندگانه<sup>۳۱</sup> انجام شده است.

این روش که نوعی روش ترمیم‌یافته نظریه داده‌بنیاد<sup>۳۲</sup> است، زمینه‌یابی نظری<sup>۳۳</sup> را به زمینه‌یابی تجربی<sup>۳۴</sup> اضافه می‌کند (گلدکول و کرونهلیم<sup>۳۵</sup>، ۲۰۱۰). در این روش ابتدا کدها و مفاهیم از پیشینه موجود استخراج و سپس طی یک فرآیند دو سویه؛ با کدها و مفاهیم حاصل از مصاحبه با خبرگان (زمینه‌یابی تجربی) ترکیب شده و نظریه جدید خلق می‌گردد. بدین ترتیب، نظریه داده‌بنیاد چندگانه ضمن پرهیز از رویکرد استقرایی محض، با استفاده از رویکرد قیاسی از نظریه‌های پیشین استفاده می‌نماید که موجب افزودن به غنای پژوهش می‌گردد. به همین دلیل در پژوهش حاضر از این رویکرد استفاده شده است.

**مرحله ۱. زمینه‌یابی نظری:** در این مرحله کدها و مفاهیم از پیشینه احصا شده تا داده‌های نظری لازم برای توسعه‌مدل استخراج شود. در پژوهش حاضر برای مرور پیشینه از روش فراترکیب معرفی شده سندلوسکی و باروسو<sup>۳۶</sup> (۲۰۰۷) استفاده شده است. طبق این روش و پس از اینکه سوال پژوهش و کلیدواژه‌های مناسب تعیین گردیدند، «وجود هر یک از کلیدواژه‌های منتخب در عنوان، چکیده یا کلیدواژه‌های مقاله» و «دسترسی به متن کامل مقاله

در آرشیو آنلاین مجله» به عنوان معیارهای ورود مطالعات تعیین و به جستجوی ادبیات موجود در پایگاه آنلاین مجلات داخلی مورد تایید وزارت علوم و مجلات خارجی نمایه شده در JCR که در حوزه حسابداری و حسابرسی فعال هستند پرداخته شد. پس از مطالعه عنوان و واژگان کلیدی، ۱۳۹ مطالعه بازیابی شد. واژگان کلیدی در این جستجو مشتمل بر «تمایل به ترک کار»، «چرخش کارکنان»، «تداوم همکاری»، «خروج کارکنان»، «تغییر شغل»، «ماندگاری»، «Turnover intention»، «Switch»، «Persistence»، «Quit»، «Change»، «Exit»، «Retention» بوده است.

در فرآیند جستجوی مقالات، عنوان، چکیده، محتوا و سایر جزئیات مقاله توسط پژوهشگر مورد توجه قرار گرفته و مقالاتی که تناسبی با سوال و هدف پژوهش ندارند، حذف می‌گردد. در این راستا و با بکارگیری برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی<sup>۳۷</sup>، تعداد ۶۹ مطالعه از گردونه تحلیل خارج گردیده و سایر مطالعات (تعداد ۷۰ مورد) وارد مرحله کدگذاری و تحلیل شدند.

**مرحله ۲. زمینه‌یابی تجربی:** در مرحله دوم، جامعه آماری این پژوهش خبرگان حرفه حسابرسی بوده که متشکل از افرادی است که در حرفه شاغل به خدمت بوده و یا از این حرفه خارج شده‌اند. ترکیب روش‌های هدفمند قضاوتی و گلوله برفی که روش غیراحتمالی هستند، برای انتخاب نمونه آماری استفاده شده است و این فرآیند تا جایی ادامه پیدا کرد که اشباع حاصل شد. در مجموع با ۱۸ خبره مصاحبه انجام گرفت و با کسب اجازه از ایشان، اقدام به ضبط و پیاده‌سازی مصاحبه‌ها شد. میانگین زمان صرف شده برای هر مصاحبه در این پژوهش ۵۸ دقیقه بود. از ۱۸ نفر مصاحبه‌شونده، ۷ نفر از حرفه حسابرسی خارج شده (۶ نفر در رده شراکت و ۱ نفر در رده سرپرستی) و ۱۱ نفر از شرکای شاغل در حرفه حسابرسی بودند. فراوانی مشارکت‌کنندگان زن و مرد در پژوهش به ترتیب ۱ و ۱۷ نفر بوده است.

با مرور چندباره داده‌ها، یافته‌ها آزمون شد و پالایش مدل نهایی با بحث و بررسی با چندین مصاحبه‌شونده صورت پذیرفت. نهایتاً به منظور کسب اطمینان از روایی پژوهش، از پنج نفر از مشارکت‌کنندگان درخواست گردید تا مدل نهایی پژوهش را بررسی، نظر خود را اعلام نموده و اصلاحات پیشنهادی خود را ارائه دهند، که نتایج آن نیز در ایجاد مدل مورد استفاده قرار گرفت. در پژوهش حاضر و به تبعیت از تکنیک‌هایی که کرسول و کرسول (۲۰۱۸) معرفی نمودند، به منظور کسب اطمینان از روایی پژوهش پنج تکنیک و برای اطمینان از پایایی نیز

سه تکنیک مورد استفاده قرار گرفته است که در ادامه مورد بحث قرار خواهند گرفت. تکنیک‌های مورد استفاده در کسب اطمینان از روایی پژوهش شامل «مثلث‌سازی»<sup>۳۸</sup> به معنای جمع‌آوری شواهد از منابع مختلف مشتمل بر نظریه‌های گوناگون و طیف گوناگون افراد (خبرگان خارج از حرفه و شاغل در حرفه) و منابع داده‌های متنوع (مصاحبه و پژوهش‌های پیشین)، «درگیری طولانی‌مدت پژوهشگر با موضوع پژوهش»، «کنترل اعتبار یافته‌ها» از طریق درخواست بازبینی مدل توسط ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان، «ارائه توضیحات مفصل و غنی» از نحوه کدگذاری، نقل‌قول‌ها و پژوهش‌های پیشین که به خوانندگان برای قضاوت در مورد قابل انتقال بودن یافته‌ها کمک می‌کند، و «درون‌اندیشی پژوهشگر» بواسطه بازبینی مداوم مدل بوده است. در خصوص پایایی نیز کلیه مصاحبه‌های صورت گرفته «ضبط» گردید، از حالات و تاکیدات مشارکت‌کننده با کسب اجازه از وی و به منظور بررسی چندباره آن‌ها «یادداشت‌برداری دقیق» صورت پذیرفت و همچنین از «همکار تحقیق» استفاده شد به این صورت که یکی از مصاحبه‌ها به صورت تصادفی انتخاب شد و از همکار محقق درخواست گردید که مستقلاً اقدام به کدگذاری نمایند که نهایتاً ضریب کاپا معادل ۶۸ درصد به دست آمد که نشان از توافق مناسب است.

#### ۴. تحلیل داده‌ها و یافته‌ها

**کدگذاری اولیه:** داده‌های مورد نیاز برای شناسایی عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی طی دو مرحله به‌هم پیوسته از طریق مرور نظام‌مند و مصاحبه نیمه‌ساختار یافته با خبرگان منتخب گردآوری و تحلیل گردید. پالایش و طبقه‌بندی ۱۰۳۲۱ کد استخراج شده از این مرحله، منجر به شناسایی ۵۱ مفهوم در حوزه عوامل موثر بر تمایل به خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی گردید.

**کدگذاری الگویی و استخراج مقوله‌ها:** کدگذاری الگویی، معادل با کدگذاری محوری در رویکرد داده‌بنیاد است که در این مرحله پس از پالایش مفهومی، مفاهیم احصا شده طبقه‌بندی شده و مقوله‌ها شکل می‌گیرند. بر این اساس با تحلیل و دسته‌بندی مفاهیم شناسایی شده، ۱۰ مقوله برای توصیف و مفهوم‌سازی عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی شکل گرفتند که مفاهیم و کدهای معرف مرتبط با آن‌ها در جدول ۱ ارائه

شده است. همچنین در این جدول، فراوانی کدهای حاصل از پیشینه و نیز مصاحبه‌ها به تفکیک نشان داده شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، ۴۸۳ کد از پیشینه و ۸۳۸ کد از مصاحبه‌ها استخراج یافته‌اند.

### جدول ۱: کدها، مفاهیم و مقوله‌های عوامل موثر بر تمایل به خروج حساب‌رسان از حرفه

#### حساب‌رسی

مقوله‌ها	مفاهیم	پیشینه	مصاحبه	اهم کدهای معرف
ویژگی‌های شغلی	طراحی شغل	۱۷	۴۸	فناوری مورد استفاده، الزامات ارزیابی عملکرد مستمر و رتبه‌بندی کارکنان، تعدد ماموریت‌های شغلی، تغییر محیط فیزیکی بسته به محل صاحبکار، لزوم تعامل با افراد متفاوت در شرکت‌های متفاوت، ضرب‌الاجل محور بودن شغل
	فشار کاری	۱۴	۱۷	اضافه کاری کاری، تنش شغلی، انعطاف‌پذیری ساعت کاری
	دشواری نقش	۳۴	۱	استرس نقش، تضاد نقش، گرانباری نقش، ابهام در نقش
	انتظارات از شغل	۵	۱۳	سطح ادراک از حرفه حساب‌رسی، انتظارات از حرفه در زمان دانشجویی، برآورده شدن انتظارات
پیشرفت در کارراهه شغلی	فرصت‌های رشد در مسیر شغلی	۶	۳۲	وجود طرح‌های جانشین‌پروری، وجود فرصت‌های رشد در حرفه، منافع مشخص در زمان خروج یا بازنشتگی، ادراک از آماده‌سازی مسیر شغلی
	چشم‌انداز نامساعد از آینده حرفه	-	۱۵	تنگ شدن فضای فعالیت حساب‌رسان، تهی شدن حرفه از افراد متخصص، سطح رفاهی و اجتماعی مدیران و شرکای شاغل در حرفه، امید به آینده
	فرصت‌های شغلی جایگزین برای فرد	۳	۲۰	رونق بازار سرمایه، تقاضای استخدام در سایر بازارها
	عدم جوانگرایی در حرفه حساب‌رسی	-	۷	عدم وجود سن بازنشتگی برای شرکا، عدم جوانگرایی در حرفه، میانگین سنی بالای شرکای شاغل در حرفه
نگرش‌های شغلی سازمانی	فرسودگی شغلی	۲۶	۵	کاهش عملکرد فردی، مسخ شخصیت، خستگی عاطفی
	تجانس ارزش‌ها	۴	۶	تضاد حرفه‌ای-سازمانی، همراستایی اهداف و ارزش‌های فردی و سازمانی
	تعهد	۴۶	۴	تعهد عاطفی، تعهد هنجاری، تعهد مستمر، تعهد سازمانی، تعهد حرفه‌ای، عجبین‌شدگی شغلی
	هویت ادراک شده	۴	۶	هویت سازمانی، هویت حرفه‌ای، هویت اجتماعی، هویت مشترک
	احساس مفید بودن در محل کار	۶	۶	میزان اهمیت شخص برای موسسه، میزان شناخته شدن در کار، احساس معناداری در کار

مقوله‌ها	مفاهیم	پیشینه	مصاحبه	اهم کدهای معرف
پیشوندهای درون‌سازمانی	ویژگی گروه‌های حسابرسی	۶	۹	لزوم تغییر در افراد تیم‌ها در پروژه‌های متفاوت، تیم سازی، ساختار سلسله مراتبی تیم، فرهنگ پایین کار تیمی، وجود افرادی با سایر تخصص‌ها در تیم‌های حسابرسی، وجود هم‌جنس در تیم
	کیفیت تعامل بین شرکای موسسه	-	۱۸	وجود رهبر در موسسه، چندصدایی در موسسه، ساختار جزیره‌ای موسسات، فرهنگ بین شرکا
	دریافت بازخورد	۶	۱	منبع دریافت بازخورد، بازخورد درون‌گروهی یا برون‌گروهی، بازخورد سرپرستی نامطلوب، علامت بازخورد
	مرشدیت	۴۳	۲	دسترسی به مرشد، جنسیت مرشد، رده سازمانی مرشد، رابطه بین مرشد و پروتیژی، عملکرد مرشدیت، کمک به توسعه مسیر شغلی، مدل سازی نقش، توانمندسازی روان‌شناختی، حفاظت و کمک به پروتیژی، حمایت روانشناسی و اجتماعی
	عوامل سرپرستی	۱۲	۵	تقسیم کار صحیح، هدایت و راهنمایی، رضایت از سرپرستی
جو سازمانی ادراک شده	حمایت سازمانی	۳۹	۴۰	در دسترس بودن شرکا برای کارکنان، وجود مقدمات کار جایگزین، امنیت شغلی، حمایت ادراک شده از جانب همکاران و مافوقان، تعادل بین کار و زندگی، تمجید و قدردانی کردن از کارکنان برای عملکرد خوب، عدم پرداخت تسهیلات مالی توسط موسسات حسابرسی به کارکنان، احساس احترام در محل کار، فراهم ساختن شرایط کاری مناسب، وجود رقابت سالم بین کارکنان موسسه، تعامل با همکاران مطلوب
	تسهیم دانش	۵	۴۱	دانش سازمانی، آموزش حسابرسان، اثربخشی آموزش، حضور آدم‌های بروز، انتقال تجربه کارکنان، مزیت علمی و تخصصی حرفه حسابرسی نسبت به سایر مشاغل، کیفیت پایین آموزش در دانشگاه‌ها
	فرهنگ سازمانی	۱۱	۱۷	انسجام فرهنگی/عقیدتی در موسسه، سطح قابلیت اعتماد به افراد، آزادی بیان، کلیشه‌های جنسیتی مردانه، شرایط اخلاقی
	عدالت ادراک شده	۲۵	۳۵	عدالت اجتماعی، عدالت بیرونی، عدالت تعاملی، عدالت رویه‌ای، عدالت توزیعی، وجود سقف شیشه‌ای در موسسه
ویژگی‌های فردی	تجربه و سابقه خدمت	۲۱	۱۱	تجربه کارآموزی، رده سازمانی، سابقه فعالیت‌های تخصصی
	عوامل جمعیت‌شناختی	۴۷	۳۵	سن، قومیت و نژاد، تحصیلات، جنسیت، وضعیت تاهل، نسل هزاره، ظاهر فیزیکی حسابرسان، ضرب هوشی
	ترجیحات سبک	۱۲	۲۸	تیپ شخصیتی، سبک زندگی سالم، سلامت فیزیکی، سلامت

مقوله‌ها	مفاهیم	پیشینه	مصاحبه	اهم کدهای معرف
	زندگی			روانی، ذهن کنجکاو و پرسشگر، سرسختی، کلان‌نگری
ویژگی‌های موسسه	قدرت حرفه‌ای موسسه در مقابل صاحبکار	۱	۱۲	قدرت موسسات حسابرسی در تعامل با صاحبکاران، نحوه تعامل موسسه با صاحبکار در خصوص گزارش، دعوی قضایی موسسه با صاحبکاران، جریان اطلاعاتی مناسب بین صاحبکار و حسابر
	ساختار اداری موسسه حسابرسی	-	۱۱	ساختار سازمانی نامناسب موسسات، ساز و کار مناسب برای استخدام افراد در موسسات، سیستم اداری/تشکیلاتی مناسب، فضای محیطی مناسب موسسات، مهارت شرکای موسسه در مدیریت منابع انسانی
	اعتبار موسسه	۱۳	۲۰	اندازه موسسه، عمر موسسه، جایگاه موسسه حسابرسی، نقش شرکای موسسه در حرفه، تعامل موسسه با موسسات بین‌المللی، دیدگاه سایر حسابرسان نسبت به موسسه فعلی، پذیرش کار دست دوم
	کیفیت خدمات قابل ارائه توسط موسسه	۲	۱۷	کیفیت خدمات حسابرسی، وجود کمیته کنترل کیفیت در موسسه، بررسی پرونده توسط شرکا قبل از ارائه گزارش، وجود برنامه رسیدگی صحیح، استفاده از بررسی‌های تحلیلی به عنوان آزمون محتوا، پیاده‌سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک، کارایی پایین رویه‌های حسابرسی
	استراتژی‌های موسسه	۱	۱۰	وجود برنامه و استراتژی در موسسات، عدم تخصص‌گرایی صنعتی در موسسات، برندسازی سازمانی، برندسازی فردی، فعالیت‌های پوشش مرزی
حق الزحمه حسابرسی	حق الزحمه حسابرسی	-	۲۸	فرآیند اشتباه قیمت گذاری حق الزحمه حسابرسی، عدم همخوانی ریسک‌های حسابرسی با حق الزحمه موسسات، مشکلات قیمت‌گذاری کیفیت، توانایی قبولاندن حق الزحمه به کارفرما، پایین بودن حق الزحمه
ویژگی‌های حرفه	ساختار موسسه حسابرسی	۵	۹	خصوصی یا دولتی بودن موسسه، وجود هم‌جنس در ساختار مدیریتی، ساختار حقوقی موسسات حسابرسی، سلسله مراتب حاکم بر موسسه
	تخطی اعضای جامعه از آیین رفتار حرفه‌ای	-	۳۴	پایبندی به استقلال حرفه‌ای، عدم رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، رقابت منفی بین موسسات، بند فروشی، نرخ‌شکنی در حق الزحمه حسابرسی
	نقش افراد غیرمتخصص خارج از حرفه در	۳	۱۰	انتظارات نظام حاکمیتی از حسابرسی، تصمیم‌گیری برای حرفه توسط افراد خارج از حرفه، فرآیند سیاسی استانداردگذاری، وضع مقررات و ضوابط متعدد جهت اجرا توسط حرفه



مقوله‌ها	مفاهیم	پیشینه	مصاحبه	اهم کدهای معرف
	تصمیم‌سازی حرفه‌ای			حسابرسی، کانون کنترل
	سیاست‌های اعمال شده توسط نهاد ناظر	۱	۲۷	سیک نظارتی نهاد ناظر، عدالت در رسیدگی نهاد ناظر، استقلال نهاد ناظر، وجود استانداردهای حرفه‌ای در نظارت بر موسسات، تخصص اعضای کنترل کیفیت جامعه، کیفیت کنترل کیفیت انجام شده
	تعامل غیرسازنده بین موسسات حسابرسی	-	۱۴	توان اجماع و مشارکت موسسات حسابرسی، تعداد زیاد موسسات حسابرسی، اختلافات بین موسسات
	تقاضا برای ورود به حرفه	-	۱۲	تعدد دانشجویان در محل موسسه، ارتباط بین دانشگاه و حرفه، متقاضیان کم جهت اشتغال در حرفه حسابرسی، سطح کیفیت متقاضیان ورود به حرفه
	عدم تجانس ارزش‌های جامعه حسابداران رسمی با رسالت حرفه‌ای	-	۱۳	تفاوت در رفتار و عمل افراد سطوح بالای حرفه، عدم تعامل مناسب جامعه حسابداران رسمی با مجامع حرفه‌ای و نظارتی، عدم تعامل با مجامع بین‌المللی، جناح‌بندی اعضای شورای عالی جامعه حسابداران رسمی، تضاد منافع اعضای شورای عالی جامعه، عدم عکس‌العمل جامعه نسبت به وقایع اطراف
	ساختار دولتی حرفه حسابرسی	-	۵	بافتار دولتی حرفه حسابرسی، تبعیض بین موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی و موسسات دولتی
	اهمیت و جایگاه حسابرسی	۴	۷۰	جایگاه حسابرس نزد صاحبکار، عدم تمایل اختیاری صاحبکاران به حسابرسی، مقبولیت اجتماعی حسابرسی، عدم تعامل مناسب با رسانه‌ها، شناخت نامناسب صاحبکار از خدمات حسابرسی، عدم حمایت از جانب مراجع حرفه‌ای، منع تبلیغات موسسات حسابرسی، اثرگذاری حسابرسی بر تصمیمات استفاده‌کنندگان، سطح تقاضا برای حسابرسی
	فرآیند انتخاب حسابداران رسمی	-	۴	اعطای معافیت‌های خاص در آزمون حسابداران رسمی، استاندارد نبودن امتحانات جامعه، الزام تقدم تجربه بر مجوز شرکت در آزمون
	سطح پاسخ‌خواهی بالا از حرفه حسابرسی	-	۲۰	سطح ریسک حسابرسی، عدم وجود بیمه مسئولیت مدنی حسابرسان، ترس از نظارت‌ها
	اندازه بازار حرفه حسابرسی	۱	۱۲	کل درآمد حرفه حسابرسی، توسعه‌نیافتگی حرفه، سیدمحصولات قابل ارائه موسسات حسابرسی
۶	نظام اقتصادی حاکم	-	۱۳	مدل اقتصادی حاکم بر کشور، همراستایی اهداف حرفه

مقوله‌ها	مفاهیم	پیشینه	مصاحبه	اهم کدهای معرف
	بر کشور			حسابرسی با مدل اقتصادی حاکم بر کشور، توسعه‌نیافتگی بخش خصوصی، اقتصاد دولتی و توسعه‌نیافتگی بخش خصوصی، فساد اقتصادی، عدم وجود اقتصادی باز در کشور
	بحران‌های اقتصادی	-	۱۷	تلاطم اقتصادی جامعه، تورم، افزایش شدید نرخ ارز
	سطح پاسخگویی در جامعه	-	۶	فرهنگ شفافیت گریزی در جامعه، فرهنگ پاسخگویی در جامعه
	چالش اجتماعی	-	۴	فرهنگ فرزندآوری در خانوارها، کاهش رشد جمعیت، بیماری همه‌گیر کرونا
رضایت	رضایت از شرایط فعلی شغلی	۴۹	۲۷	رضایت از حقوق دریافتی، احساس افتخار از عضویت در موسسه، علاقه‌مندی به شغل، میزان لذت دریافتی از شغل، ارضای نیازهای اساسی
کیفیت	کاهش در کیفیت حسابرسی	۱۱	۶	پایین آمدن کیفیت حسابرسی، اختلال در برنامه‌ریزی حسابرسی، کاهش عملکرد شغلی
	تحمیل هزینه به موسسات	-	۱۱	شناخت دوباره صاحبکار توسط افراد جدید، هزینه آموزش، هزینه استخدام
	افول جایگاه حسابرسی	-	۴	لطمه به جایگاه حسابرسی، لطمه خوردن به جامعه مالی کشور
		۴۸۳	۸۳۸	

### غنی‌سازی نظریه: غنی‌سازی نظری مرحله پایانی ایجاد نظریه در استراتژی داده‌بنیاد

چندگانه است که همراه با فرآیندهای تطبیق نظری، اعتبارسنجی صریح تجربی و ارزیابی انسجام نظری صورت پذیرفته و سپس نظریه ایجاد می‌شود. در راستای یکپارچه‌سازی مفاهیم، تکنیک‌های مختلفی ارائه شده است که از بین آن‌ها، اشتراوس و کوربین<sup>۳۹</sup> (۱۹۹۸) معتقدند که ترسیم مفاهیم به صورت یک شکل، قابلیت درک بهتری دارند. بر این اساس مدل پژوهش به صورت شکل ۱ ترسیم شده و در ادامه توضیحات مفاهیم استخراج شده و مقایسه نتایج با پژوهش‌های پیشین ارائه شده است.



شکل ۱: عوامل موثر بر تمایل خروج حسابداران از حرفه حسابداری

#### ۴-۱. شرایط

در طی سال‌های گذشته و با اوج‌گیری خروج حسابداران از حرفه حسابداری، شناسایی پیشایندهای این پدیده و تلاش در رفع آن‌ها بیش از پیش از احساس گردیده است. در این خصوص در مرور پژوهش‌های پیشین و مصاحبه‌های انجام شده از افراد متخصص و صاحب‌نظر در این حوزه، ابتدا در رابطه با دلایل و عوامل موثر بر تمایل به خروج حسابداران سوالاتی مطرح گردید. سپس نتایج از حاصل از مطالعات پیشین و پاسخ تمام متخصصین و صاحب‌نظران در ۸

مقوله اصلی قرار گرفت که هر یک از آن‌ها از مفاهیم و ویژگی‌های جزئی‌تری تشکیل می‌شوند.

#### ۴-۱-۱. تحلیل و تفسیر مقوله «عوامل فردی»

از آنجا که موسسات حسابرسی از جمله کسب و کارهای خدمات محوری هستند که خدمات آن‌ها توسط افرادی در سطوح مختلف ارائه می‌شود، افراد و ویژگی‌های ایشان نیازمند توجه بسیاری است. در پژوهش حاضر، نتایج واکاوی صورت گرفته از پژوهش‌های پیشین و مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که عوامل فردی مشتمل بر سه مفهوم به شرح زیر است:

##### **عوامل جمعیت‌شناختی:** از مهم‌ترین و پرتکرارترین عوامل جمعیت‌شناختی مورد

مطالعه محققان می‌توان به جنسیت و قومیت افراد اشاره کرد که مصاحبه‌شوندگان پژوهش نیز توجه ویژه‌ای به آن داشتند. محققان متناوباً گزارش کرده‌اند که در حرفه حسابرسی نرخ خروج زنان از نرخ خروج مردان بسیار بالاتر است (نوری و پارکر، ۲۰۲۰). اگرچه در ایران نیز، تقریباً تعداد برابری از زنان و مردان فارغ‌التحصیل رشته‌های حسابداری و حسابرسی وارد حرفه حسابرسی می‌شوند، اما تعداد بسیار اندکی از این زنان در حرفه حسابرسی ماندگار می‌شوند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۵).

پس از جنسیت، پژوهشگران پیشین به قومیت و نژاد توجه ویژه‌ای کرده‌اند که مصاحبه‌شوندگان نیز با به این موضوع اشاره کردند.

##### **تجربه و سابقه خدمت:** عامل دیگری که بر تمایل به خروج کارکنان از حرفه حسابرسی

اثر دارد، موقعیت شغلی فرد در سلسله مراتب سازمانی است. طبق نظریه بیکر، اعتقاد بر این است که با سرمایه‌گذاری بیشتر فرد در یک سازمان، فرد مزبور تعهد بیشتری به آن سازمان خواهد داشت و با افزایش این سطح تعهد، سطح تمایل به خروج کاهش خواهد یافت (تهرانی و همکاران، ۱۳۸۴).

##### **ترجیحات سبک زندگی:** تیپ شخصیتی از جمله مواردی است که تعیین‌کننده

ترجیحات سبک زندگی است. شخصیت بدین صورت تعریف شده است: "اجتماعی از ادراک، شناخت، احساسات و انگیزه‌های افراد است که پاسخ‌های منحصر به فرد افراد نسبت به محیط را تعیین می‌کند." ارتباط بین شخصیت و موفقیت در مشاغل موضوع مطالعات بسیاری در طی سال‌های متمادی بوده و ادبیات پژوهشی آن با موضوعیت ویژگی‌های شخصیتی حسابداران در

حال شکل‌گیری است (دول و شرودر، ۲۰۰۱).

یکی از جوانب شخصیت این است که افراد چگونه تمایل به مدیریت فعالیت‌های روزمره خود دارند. و در این راستا نیز پژوهش‌هایی در خصوص روابط بین تیپ‌های شخصیتی و تمایل به خروج حسابرسان توسط محققان صورت گرفته است که این پژوهش‌ها عمدتاً ویژگی‌های رفتاری تیپ شخصیتی A را برای حرفه حسابرسی مناسب‌تر دانسته‌اند (گلارو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰، دول و شرودر، ۲۰۰۱).

#### ۴-۱-۲. تحلیل و تفسیر مقوله «عوامل شغلی»:

ویژگی‌های شغلی، ویژگی‌هایی برگرفته از شغل هستند که در نگهداشت کارکنان در آن شغل مؤثرند. هر فردی ویژگی‌های شخصیتی و روحی دارد که باید با نوع شغل او سازگار باشد. اگر این تناسب بین شغل و فرد وجود داشته باشد، باعث خشنودی فرد خواهد شد و فرد به دنبال شغل دیگری نخواهد بود. مفاهیم ذیل این مقوله در چهار دسته طبقه‌بندی گردیده‌اند:

**طراحی شغل:** طراحی شغل شامل تلاش‌های آگاهانه برای سازمان‌دهی وظایف و مسئولیت‌ها در یک واحد کاری برای دستیابی به اهداف خاص و انجام یک کار است. حرفه حسابرسی به نسبت سایر رشته‌ها، طراحی شغلی متفاوتی دارد. به‌طور مثال، ضرورت دارد حسابرسان پس از اتمام حسابرسی یک شرکت، موقعیت فیزیکی خود را ترک کرده و به محل صاحبکار جدیدی وارد شوند و با افراد جدیدی در تعامل باشند. همچنین با توجه به تمرکز موسسات حسابرسی در تهران، جهت انجام امور حسابرسی و انبارگردانی صاحبکارانی که در شهرستان‌ها مشغول به فعالیت هستند، انجام ماموریت‌های متعدد ضرورت دارد. به عقیده مصاحبه‌شوندگان، ویژگی‌های خاص شغل حسابرسی که برخی از آن‌ها در بالا مطرح گردید، موجب نارضایتی حسابرسان گردیده و موجبات ایجاد تمایل خروج ایشان از حرفه را فراهم می‌نماید.

**انتظارات از شغل:** انتظارات از شغل بدین معناست که فاصله بین واقعیت‌های موجود در حرفه و ادراک قبلی فرد از حرفه حسابرسی در دوران دانشجویی و پس از آن، فرد را به سمت خروج از حرفه سوق می‌دهد.

**دشواری نقش:** محققان حسابداری به صورت گسترده‌ای از مفاهیم تئوری نقش موجود

در رفتار سازمانی بهره گرفته‌اند. هرچه فرد در شغل خود ابهام در نقش، تضاد در نقش و گرانباری نقش بالاتری را تجربه کند، استرس نقش بیشتری را تجربه کرده که موجب کاهش رضایت شغلی و در نهایت موجب ایجاد تمایل به خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی می‌شود. **فشار کاری:** با توجه به طراحی شغل حسابرسی که شغلی است فصلی و ضرب‌الاجل محور، حسابرسان در فصول کاری خود با ساعات کاری بالا و غیرمنعطفی روبرو هستند که ایشان را تحت فشار قرار می‌دهد.

#### ۴-۱-۳. تحلیل و تفسیر مقوله «پیوندهای درون‌سازمانی»:

حرفه حسابرسی مبتنی بر کار تیمی و تعامل بین افراد است. بنابراین برخی از عوامل موثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی را می‌توان در پیوندهایی که افراد با یکدیگر دارند جستجو کرد و ذیل پنج مفهوم زیر طبقه‌بندی نمود:

**عوامل سرپرستی:** بیانیه شماره ۴ کمیسیون تغییر در آموزش حسابداری، توجه به سه اقدام مهم سرپرستی را به سرپرستان موسسات حسابرسی توصیه نموده تا رضایت شغلی حسابرسان تازه‌کار بهبود یابد: ۱. هدایت و راهنمایی ۲. فراهم ساختن شرایط کاری مناسب ۳. تقسیم کار صحیح (رضازاده و همکاران، ۱۳۸۷) که ارتباط با آن با رضایت شغلی و تمایل به خروج حسابرسان در پژوهش‌های انجام شده حسابداری به اثبات رسیده است.

**عوامل مرشدیت:** جریانی از مطالعات انجام شده در بافتار حرفه حسابرسی با استفاده از پیمایش بررسی می‌کنند که چگونه مرشدیت بر کاهش تمایل خروج حسابرسان اثرگذار است. این جریان که به صورت گسترده‌ای وامدار ادبیات موجود در رفتار سازمانی است، در بافتار حسابداری و حسابرسی نیز به نتایج مشابهی دست یافته است.

**ویژگی‌های دریافت بازخورد:** در حرفه حسابرسی به صورت قابل توجهی بر ارائه بازخورد عملکردی به کارکنان سطوح پایین‌تر تاکید می‌گردد تا ضمن آموزش ایشان، کیفیت خدمات موسسات نیز حفظ گردد (اندویلا و همکاران، ۲۰۱۸). طبق پژوهش اندویلا و همکاران (۲۰۱۸) دریافت بازخورد، منبع و جهت آن بر رضایت ایشان اثرگذار است و یکی از مشخصه‌های کلیدی عملکرد آتی و خروج کارکنان است. نتایج ایشان حکایت از آن داشت که

حسابرسان از بازخورد منفی درون‌گروهی رضایت کمتری نسبت به بازخورد منفی برون‌گروهی داشتند.

**میزان تعامل بین شرکای موسسه:** این مفهوم که تماماً از مصاحبه‌ها استخراج گردیده است، بر رابطه و کیفیت تعامل بین شرکای موسسه می‌پردازد. به عقیده یکی از مصاحبه‌شوندگان:

"فرهنگ بین شرکا، مثلاً اینجا که ما با هم صمیمی هستیم، موجب می‌شود کارمندان هم یک حس تعلق حس کند و بر ماندگاری‌شان اثر داشته باشد".

از جمله موارد دیگری که توسط مصاحبه‌شوندگان مطرح گردیده می‌توان به ساختار جزیره‌ای موسسات حسابرسی و چندصدایی در موسسات و عدم وجود رهبر اشاره کرد.

**ویژگی‌های گروه‌های حسابرسی:** حسابرسان به طور معمول در گروه‌های سلسله‌مراتبی کار می‌کنند (موسوی و یزدانی، ۱۳۹۶) که ویژگی‌های این گروه‌ها و کیفیت تعامل بین اعضای گروه می‌تواند عامل موثری در تصمیم‌گیری حسابرسان باشد. از بین این ویژگی‌ها می‌توان به فرهنگ کار گروهی، لزوم تغییر افراد گروه‌ها در پروژه‌های متفاوت، اندازه گروه و ساختار سلسله‌مراتبی گروه اشاره کرد.

#### ۴-۱-۴. تحلیل و تفسیر مقوله «ویژگی‌های موسسات»:

با توجه به رقابتی بودن فضای کسب و کار موسسات حسابرسی، هر یک از موسسات ویژگی خاصی را در خود پرورش می‌دهند تا در این حرفه بقا داشته باشند (شمس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵) و رسالت حرفه‌ای خود را عملی کنند. این ویژگی‌ها که عمدتاً ویژگی‌های بیرونی موسسه بوده و با کیفیت حسابرسی مرتبط است، بر رضایت شغلی کارکنان شاغل در آن موسسات نیز تاثیر دارند.

**اعتبار موسسات:** اعتبار موسسه حسابرسی که ناشی از اندازه، عمر و جایگاه موسسه حسابرسی و وضعیت تعامل با موسسات بین‌المللی است می‌تواند با شخصیت بخشیدن به کارکنان خود، از خروج ایشان جلوگیری کند. به گفته یکی از مصاحبه‌شوندگان:

"هرجا می‌رفتیم می‌گفتیم که ما در موسسه الف<sup>۴۳</sup> کار می‌کنیم، دیدگاه‌ها متفاوت می‌شد.

این هم از عواملی است که موجب شد من در موسسه ماندگار شدم"

و یا در خصوص نقش شرکای موسسه در حرفه که بر اعتبار موسسه می‌افزاید، مصاحبه‌شونده دیگری گفت:

"آن چیزی که حتی خود من را علاقه‌مند می‌کرد که در این موسسه و به صورت کلی در این حرفه باشم، مدیر عامل آن زمان موسسه، رئیس شورای عالی جامعه بودند. این برای من یک افتخار بود که من در جایی دارم کار می‌کنم که افرادی در حرفه جایگاهی دارند."

**قدرت حرفه‌ای موسسه در مقابل صاحبکار:** در پی بحران‌های اقتصادی اخیر، محیط اقتصادی دستخوش تغییرات زیادی شده است. این محیط منجر به فشار زیاد بر صاحبکاران حسابرسی شده است و متعاقباً فشارهایی که صاحبکاران بر حساب‌رسان وارد می‌کنند نیز افزایش یافته است. این فشارها با اعمال قدرت صاحبکار در تحت تاثیر قراردادن قضاوت حسابرس ظاهر می‌شود (حساس یگانه و عموزاد، ۱۳۹۹). به عقیده یکی از مصاحبه‌شوندگان:

"حسابرس هیچ قدرتی ندارد و وقتی به عنوان بهترین حسابرس‌ها و مستقل‌ترین حسابرس‌ها بخواهیم یک بندی را بیاوریم، یا می‌خواهند یک کاری بکنند و بلافاصله عوض می‌کنند، زیر پایشان را خالی می‌کنند و هزار جور گرفتاری برایشان ایجاد می‌کنند. یا موسسات نباید کار بگیرند و از جیبشان بخورند و سایر درآمدهایشان را از جاهای دیگر در بیاورند و خرج کنند، یا باید این خفت را بپذیریم. پس یکی از دلایل خروج چیست؟ همین مساله."

**کیفیت خدمات قابل ارائه توسط موسسه:** در خصوص نقش کیفیت خدمات قابل ارائه در تمایل به خروج حساب‌رسان، یکی از مصاحبه‌شوندگان گفت:

"حساب‌رسان کیفیت گزارش‌ها را می‌بینند، نوع گزارش نوشتن شرکا و برخوردشان با مشتریان را می‌بینند، چیزی که از زیر دست شرکا بیرون می‌آید را می‌بینند و می‌گویند نمی‌خواهم من مثل این [شخص] بشوم. پس بهترین کار این است که بروم بیرون .."

تعدادی از مصاحبه‌شوندگان نیز بر ناکارایی رویه‌های رسیدگی حسابرسی پرداختند؛ مانند عدم پیاده‌سازی حسابرسی مبتنی بر ریسک، عدم استفاده از بررسی‌های تحلیلی به عنوان آزمون محتوا و عدم وجود برنامه‌های رسیدگی صحیح حسابرسی. به اعتقاد ایشان، این ناکارایی موجب نارضایتی حساب‌رسان و ایجاد تمایل خروج از حرفه می‌گردد.

**استراتژی‌های موسسه:** استراتژی عبارت است از مجموعه هدف‌ها و طرح‌های ویژه عملیاتی است که در صورت دستیابی به آن‌ها مزیت رقابتی حاصل می‌شود (پارسائیان، ۱۳۹۶).



طبق نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان:

"موسسات نه برای کارهای خودشان برنامه دارند و نه برای افراد. موسسه باید یک برنامه داشته باشد که ۱۰ سال آینده می‌خواهم این باشم. برنامه من این است که با این ویژگی‌ها افراد را رشد بدهم و در جریان باشید اگر ضعیف باشید من با شما خداحافظی خواهم کرد. اما این برنامه وجود ندارد و این می‌شود وقت تلف کردن".

همچنین مصاحبه‌شوندگان قریب به اتفاق بر این عقیده بودند که شرکای موسسات بجای اینکه روی برندسازی سازمانی فعالیت کنند، روی برندسازی فردی تاکید داشته‌اند:

"الان شرکای دیگر موسساتی که بزرگان حرفه در آن هستند را چه کسی می‌شناسد؟ اسم موسسه‌شان را می‌دانید؟ نه. فقط خودشان هستند که اسم [و رسم] دارند. این افرادی که موسسه را به خودشان وابسته کردند، چه می‌شود بعد از آن‌ها؟"

**ساختار اداری/تشکیلاتی موسسات:** مصاحبه‌شوندگان، ساختار اداری و تشکیلاتی

موسسات حسابرسی را عامل مهمی در تمایل به خروج ایشان از حرفه دانستند. یکی از موردانتقادترین بخش‌های موسسات حسابرسی که عمده مصاحبه‌شوندگان به آن اشاره کردند، عدم وجود واحد منابع انسانی و عدم مهارت شرکا در مدیریت منابع انسانی بود. برخی از مصاحبه‌شوندگان نیز به عدم وجود ساز و کار مناسب استخدام و عدم وجود فضای اداری مناسب در موسسه اشاره کردند.

#### ۴-۱-۵. تحلیل و تفسیر مقوله «جو سازمانی ادارک شده»:

در تحقیقات پیشین اثبات شده است که جو سازمانی به عنوان عاملی تاثیرگذار بر رفتار اعضای سازمان عمل می‌کند. به مجموعه‌ای از معیارهای محیط کار که مستقیماً یا به‌طور غیرمستقیم توسط افراد فعال در آن محیط ادارک شده و بر انگیزش و رفتار ایشان تاثیرگذار است، جو سازمانی گفته می‌شود (شائمی و همکاران، ۱۳۹۳). مفاهیم ذیل این مقوله در ۴ دسته طبقه‌بندی گردیده‌اند:

**حمایت سازمانی ادارک شده:** طبق تئوری حمایت سازمانی<sup>۴۴</sup>، احساس و باورهای

تعمیم‌یافته افراد در این راستاست که سازمان نسبت به همکاری و مساعدت و حمایت از اعضایش ارزش قائل است و نگران و دلواپس خوشبختی، آینده و رفاه آن‌هاست. متکی بر این

احساس، کارمندان در سازمان احساس خشنودی و رضایت خواهند کرد. (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۵). یکی از مهم‌ترین مواردی که در ذیل این مفهوم طبقه‌بندی شده، موضوع عدم تعادل بین کار و زندگی در حرفه حسابرسی است که هم در ادبیات پیشین بسیار مورد بحث قرار گرفته و هم مصاحبه‌شوندگان نگاه ویژه‌ای به این مفهوم داشتند.

**عدالت ادراک شده** عدالت سازمانی به شرایطی از اشتغال گفته می‌شود که افراد را به این سمت سوق می‌دهد که با ایشان منصفانه یا غیرمنصفانه برخورد شده است. جریان طولانی‌مدتی از پژوهش‌های انجام شده در مدیریت و روانشناسی کاربردی، شامل صدها پژوهش نشان دادند که عدالت بر خروج کارکنان اثرگذار است (نوری و پارکر، ۲۰۲۰). محققان حسابداری نیز آثار عدالت را در ابعادی همچون عدالت توزیعی، عدالت رویه‌ای، عدالت تعاملی و عدالت بیرونی مورد بررسی قرار داده‌اند اما مصاحبه‌شوندگان، بیشتر بر عدالت بیرونی تاکید داشتند؛

" گروه جوان چهارتا شرکت می‌روند، حقوق‌های شرکت‌ها را می‌بینند که چقدر با حقوق خودشان فاصله دارد. اولین کاری که می‌کند، سطح علمی خودش را با آن‌ها مقایسه می‌کند و سپس می‌گوید با چه رویکردی اینجا [در این حرفه] مانده‌ام؟ ول می‌کنم و می‌روم."

**تسهیم دانش:** تسهیم دانش فعالیتی است که در آن افراد، تشکلهای و یا سازمان‌ها به تبادل دانش (اطلاعات، مهارت‌ها و یا تخصص‌ها) می‌پردازند (خواجوی و کرمانی، ۱۳۹۸) که می‌توان تسهیم دانش را در آموزش حسابرسان و انتقال تجربه کارکنان بازتعریف کرد. آموزش سبب می‌شود که کارکنان، فرصت‌های بالقوه و بالفعل عملکرد بهتر را به دست آورند. وجود این فرصت‌ها، تمایل آن‌ها به ترک کار و جابجایی از سازمان را کاهش می‌دهد (طاهری و همکاران، ۱۳۹۵).

**فرهنگ سازمانی:** فرهنگ سازمانی به حدی بر اعضای سازمان تاثیر دارد که با بررسی زوایای آن می‌توان به چگونگی رفتار، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضای سازمان پی برد و واکنش احتمالی ایشان را در قبال تحولات مورد نظر ارزیابی، پیش‌بینی و هدایت کرد (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵). از اجزای تشکیل دهنده فرهنگ سازمانی که اثر آن بر تمایل به خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی در پژوهش‌های پیشین و مصاحبه‌ها مطرح گردیده، می‌توان به آزادی بیان، اعتماد ادراک شده، حرفه‌ای‌گری، شرایط اخلاقی حاکم، کلیشه‌های جنسیتی و

عدم اطمینان محیطی احساس شده اشاره کرد.

#### ۴-۱-۶. تحلیل و تفسیر مقوله «نگرش‌های شغلی/سازمانی»:

به مجموعه‌ای از اعتقادات، عواطف و نیات رفتاری نسبت به یک شی، شخص یا واقعه را نگرش می‌نامند (قلی‌پور، ۱۳۹۲).

**احساس مفید بودن در محل کار:** به گفته یکی از مصاحبه‌شوندگان:

"اگر حسابرسان احساس موثر بودن کنند و نتیجه کار خودشان را مفید بدانند، این احساس باعث می‌شود ماندگارتر باشند".

**هویت ادراک شده:** سطوح مختلفی از هویت تعریف شده است که از جمله آن‌ها می‌توان به هویت مشترک، سازمانی، حرفه‌ای و اجتماعی اشاره کرد. هویت ادراک شده از ارتباط روان‌شناختی فرد با گروه، سازمان، حرفه یا اجتماع نشأت می‌گیرد و هرچه هویت ادراک شده قوی‌تر باشد، تعهد فرد به ماندگاری در آن بافتار بیشتر است. به‌طور مثال هویت سازمانی این‌گونه تعریف می‌شود که افراد شاغل در سازمان، موفقیت‌ها و شکست‌های سازمان را موفقیت‌ها و شکست‌های خود می‌دانند. چنین پیوندی احتمال خروج کارکنان از سازمان را کاهش می‌دهد (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷).

**تجانس ارزش‌های فردی با موسسه و حرفه:** به اعتقاد مصاحبه‌شوندگان هرچه شکاف بین ارزش‌های فردی با ارزش‌های سازمانی و حرفه‌ای کمتر باشد، شخص تعهد سازمانی و حرفه‌ای بالاتری را تجربه خواهد کرد و تمایل به خروج کمتری را تجربه خواهد نمود.

**تعهد:** تعهد ارتباطی است بین یک کارمند و سازمان یا حرفه‌ای که وی در آن اشتغال دارد. تعهد را می‌توان در دو سطح سازمانی یا حرفه‌ای تعریف نمود. اگرچه مفاهیم مختلفی از تعهد در ادبیات تحقیق وجود دارد، اما تعهد عاطفی<sup>۴۵</sup> مرتبط‌ترین مفهوم با تمایل به خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی است. تعهد عاطفی شامل پذیرش اهداف و ارزش‌های سازمان، تمایل بکارگیری تلاش‌هایی که به کل سازمان منفعت‌رسانی کند و میل به عضویت داشتن در سازمان است (پورتر و همکاران<sup>۴۶</sup>، ۱۹۷۴).

**فرسودگی شغلی:** فرسودگی شغلی به صورت خاص متغیر میانجی مفیدی در فهم اثر استرس‌دهنده‌های شغلی بر تمایل به خروج کارکنان است. سازه فرسودگی شامل سه بعد

بهم‌وابسته هستند: خستگی عاطفی<sup>۴۷</sup>، مسخ شخصیت<sup>۴۸</sup> (رفتار با بقیه همچون اشیا)، کاهش عملکرد فردی<sup>۴۹</sup> (اسمیت و همکاران<sup>۵۰</sup>، ۲۰۱۷).

#### ۴-۱-۷. تحلیل و تفسیر مقوله «حق الزحمه حسابرسی»:

حق‌الزحمه حسابرسی از جمله موضوعاتی است که همواره مورد توجه پژوهشگران مختلف بوده، اما در مدل‌های مختلف ارائه شده توسط ایشان (نوشادی و همکاران، ۱۳۹۷؛ صدرائی و همکاران، ۱۴۰۰) پیامد تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی مغفول مانده است. علیرغم اینکه در مطالعات پیشین، آثار حق‌الزحمه حسابرسی بر تمایل به خروج از حرفه حسابرسی مورد بررسی قرار نگرفته، یکی از عوامل کلیدی از دیدگاه صاحب‌شوندگان قلمداد شد که ناکافی بودن آن موجب نارضایتی حسابرسان از شرایط فعلی شده و در نهایت منجر به تمایل به خروج ایشان از حرفه می‌گردد. صاحب‌شوندگان به مواردی همچون عدم امکان قیمت‌گذاری کیفیت، عدم همخوانی حق‌الزحمه حسابرسی، فرآیند اشتباه قیمت‌گذاری حق‌الزحمه حسابرسی و عدم توانایی قبولاندن حق‌الزحمه به کارفرما اشاره کردند. یکی از صاحب‌شوندگان نظر خود را در خصوص حق‌الزحمه حسابرسی این‌گونه بیان نمود:

"یک سری از مسائلی که باعث می‌شود ما همیشه نگران خروج یا عدم خروج مدیران حسابرسی هستیم، عدم تناسب ریسک حسابرسی و حق‌الزحمه‌ای است که بابت این حسابرسی پرداخت می‌شود. تا به حال که به این ترتیب بوده است، یعنی حق‌الزحمه‌ای که موسسه دریافت می‌کند، پاسخگوی ریسک حسابرسی نیست. ریسک‌های مختلفی ما داریم، ریسک‌های مربوط به کارفرما، ریسک جامعه [حسابداران رسمی]، ریسک مربوط به ارگان‌های دولتی و ریسک‌های پرسنلی. تمام این عوامل باعث می‌شود ما این ریسک‌ها را در یک کفه ترازو بگذاریم و منافعی که مرتبط با حق‌الزحمه است را در کفه دیگر ترازو بینیم. واقعیت این است که شما به غیر از استهلاک بدن و گذر عمر و خرج دانش، بدون دریافت بازده کافی می‌بیند که بالاخره با توجه به پیشنهادی که خارج از مجموعه حسابرسی می‌شود، بهتر است که خارج بشوی. چه بسا این موضوع علی‌رغم میل باطنی اتفاق می‌افتد."

#### ۴-۱-۸. تحلیل و تفسیر مقوله «پیشرفت در کارراه حرفه‌ای»:

کارراه شغلی یا مسیر شغلی به این معنا است که شما همزمان با افزایش مهارت، اطلاعات، دانش و آگاهی در یک شغل خاص بتوانید به جایگاه بالاتری در همان شغل برسید و وضعیت بهتری در آن پیدا کنید که حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نیست. هرچه امکان پیشرفت در این کارراه وجود داشته باشد، رضایت شغلی نیز بالاتر خواهد بود.

**فرصت‌های رشد در مسیر شغلی:** فرصت‌های رشد حرفه‌ای حساب‌برسان، فقط در داخل موسسه شاغل در آن به وجود نمی‌آید (نوری و پارکر، ۲۰۱۳) و با افزایش مدت فعالیت حساب‌برسان در موسسات حسابرسی در طول زمان، علاوه بر ارتقای سطح کاری در داخل همان موسسه، فرصت‌های تغییر موسسه فعلی و همکاری با سایر موسسات هم حاصل می‌شود که این مهم، همان مفهوم رشد حرفه‌ای در بین موسسات است که تحقق آن، بر رضایت شغلی حساب‌برسان موثر است و احتمال اینکه کارکنان ناراضی شغل خود را رها کنند، بیشتر از کارکنان راضی است (طاهری و همکاران، ۱۳۹۵). عدم وجود طرح‌های جانشین‌پروری و اثر آن بر خروج نیز از جمله مواردی بود که مورد تاکید عمده خبرگان بود.

**فرصت‌های شغلی جایگزین:** به اعتقاد مصاحبه‌شوندگان، فرصت‌های شغلی جایگزین در سایر بازارها و همچنین توسعه بازارهای مالی در سنوات اخیر، یکی از دلایل اصلی خروج حساب‌برسان از حرفه حسابرسی است.

**عدم جوانگرایی در حرفه:** اطلاعاتی از میانگین سنی شرکای موسسات حسابرسی در دست نیست اما طبق گفته مصاحبه‌شوندگان:

"معضل ما میانگین سنی در حرفه است. وقتی شخص می‌بیند در روال عادی یکسری اتفاقات نمی‌افتد، دلسرد می‌شود. این حقیقت است که شاید حرفه ما حرفه جوانگرایی نیست. به قول یکی از دوستانم، حسابدار رسمی‌ها تا زمانی که عزرائیل نیاید کار می‌کنند و موسسه حسابرسی را رها نمی‌کنند و خود این انباشتنی آدم‌ها باعث شده یک مقدار دلسرد بشویم. وقتی می‌بینیم که میانگین سنی شرکا آن قدر بالاست که امید نداریم روزی شریک بشویم. و اگر روزی شریک شدم امید ندارم ارتقا پیدا کنم."

**چشم‌انداز نامساعد از آینده حرفه:** مصاحبه‌شوندگان آینده خوبی را برای حرفه متصور نبودند و این چشم‌انداز نامساعد، موجب می‌شود که حساب‌برسان در زمینه دیگری اقدام به

سرمایه‌گذاری کاری بنمایند. یکی از مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده بود که:

"در مورد حرفه وقتی که نگاه می‌کنیم می‌بینیم بالاترین سطح حرفه که شرکا هستند و با ۲۰ سال پیش مقایسه می‌کنیم، الان از هر نظر کاملاً متفاوتند. یعنی نگاه می‌کنیم قبلاً از نظر مسائل رفتاری، درآمدی و جایگاه اجتماعی آدم‌هایی بودند که خیلی برجسته بودند و بیرون از حرفه جور دیگری بر روی ایشان حساب می‌کردند. واقعاً حرفه‌ای‌تر کار می‌کردند و اخلاق‌مدارتر بودند. ولی الان نگاه می‌کنید بالاترین سطوح واقعاً فاصله معناداری پیدا کردند. بعد من که سرپرستم هم می‌گویم من می‌خواهم در انتهای کار بشوم این [شخص]؟ بعد نگاه می‌کنم بیرون از حرفه می‌بینم آدم‌هایی که از حرفه بیرون آمدن، الان کجا هستند؟ یکی مثل همان شخص که الان توی حرفه مانده کجاست؟ پس نتیجه‌گیری می‌کنم که بیرون انگار بهتر است."

همچنین مصاحبه‌شوندگان علاوه بر سطح رفاهی و اجتماعی مدیران و شرکا که توضیحات آن در فوق مطرح گردید، گزاره‌های دیگری مانند امید به آینده، تنگ شدن فضای فعالیت حسابرسان و تهی شدن حرفه از افراد متخصص را نیز مطرح کردند که این چشم‌انداز نامساعد ادراک شده، موجب تمایل به خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی می‌شود.

#### ۴-۲. بستر

هر مقوله در شرایط زمینه‌ای و بستری خاص روی می‌دهد. در این شرایط و بستر است که راهبردها و کنش‌های متقابل برای اداره، اجرا، کنترل و پاسخ به پدیده مورد بررسی صورت می‌گیرد. در رابطه با پژوهش حاضر نیز مقوله‌ها و همچنین کنش‌هایی که در مدل به آن‌ها اشاره شده است در بستر و شرایط زمینه‌ای خاصی اتفاق می‌افتند. با انجام مصاحبه‌های انجام شده و رفت و برگشت میان داده‌ها و مقوله‌ها و دریافت نظرات مجدد مشارکت‌کنندگان در پژوهش، بستر یا شرایط زمینه‌ای در دو سطح کلان و حرفه تعیین گردید.

#### ۴-۲-۱. شرایط زمینه‌ای در سطح کلان:

این طبقه مشتمل بر عواملی است که در سطح کلان اقتصادی و اجتماعی مطرح گردیده است.

**بحران‌های اقتصادی:** در این بخش، عواملی مانند تورم، افزایش شدید نرخ ارز و تلاطم

اقتصادی جامعه به عنوان عواملی موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی توسط مصاحبه‌شوندگان مطرح گردید.

"در سال‌هایی که نرخ ارز بالا می‌رود، من خودم با بعضی از موسساتی که سروکار داشتم ریزش شدیدی داشتم. ارز مستقیماً در زندگی افراد اثر می‌گذارد از آن طرف، حقوق و دستمزدها متناسب با آن افزایش پیدا نمی‌کند."

**چالش‌های اجتماعی:** در این بخش، عواملی مانند بیماری همه‌گیر کرونا، فرهنگ فرزندآوری خانواده‌ها به عنوان عواملی موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی توسط مصاحبه‌شوندگان مطرح گردید؛

"زمانی که من خودم وارد حرفه شدم قائل به این بودم که پس از اخذ لیسانس، باید بروم کسب درآمد کنم و دست من جلوی خانواده دراز نباشد. ما تعدادمان [در خانواده] بیشتر بود اما الان چون یک پسر یا دختر، خانواده‌ها بچه‌هایشان را تامین می‌کنند و زیاد نیازمند این کار [حسابرسی] نیستند. گاهی وقتی آن شخص به عنوان حسابرسی می‌آید سر کار، می‌بینیم یک ماه یا دو ماه که توی حرفه کار می‌کند و دو بار که تا ۸ شب در سر کار می‌ماند، می‌گوید اصلاً توجیهی ندارد که من این‌قدر بخواهم کار کنم."

**نظام اقتصادی حاکم بر کشور:** از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان، نظام اقتصادی حاکم بر کشور با خاستگاه حرفه حسابرسی در تضاد بوده و این تضاد موجب تنزل جایگاه حرفه حسابرسی در کشور می‌شود؛

"ما در غرب چند نوع نگاه داریم، کانتینانتال، آنگلوساکسون‌ها و غیره. حرفه حسابرسی هم با همین دیدگاه‌ها راه‌اندازی شده است. اما اقتصاد ما دولتی است. و در این دیدگاه دولتی، آمدیم حسابرسی را از آنگلوساکسون‌ها کپی کردیم. این در حالی است که روز به روز دولت توسعه پیدا می‌کند و خصوصی‌سازی شکست می‌خورد. حرفه حسابرسی که قرار بود بازوی بخش خصوصی باشد و چون بخش خصوصی توسعه پیدا نکرد، از گردونه خارج شد."

همچنین توسعه‌نیافتگی بخش خصوصی و بسته بودن اقتصاد به دلایل شرایط تحریمی نیز از سایر عواملی بود که مطرح گردید.

**سطح پاسخگویی در جامعه:** مصاحبه‌شوندگان، سطح پایین پاسخگویی در جامعه را نیز

از عوامل موثر بر نارضایتی از شرایط فعلی عنوان کردند:

"کسی متقاضی خدمات حسابرسی نیست و همه این‌ها برمی‌گردد به پاسخگویی. شفافیت و پاسخگویی که پایه‌های دموکراسی هستند، در مملکت ما ضعیف هستند. شفافیت متقاضی ندارد و خدمات حسابرسی هم که در جهت شفافیت است، آن‌چنان متقاضی ندارد و بیشتر الزام قانونی است از دید صاحبکاران."

#### ۴-۲-۲. شرایط زمینه‌ای در سطح حرفه:

حرفه دارای ویژگی‌هایی است که تمایل به خروج حساب‌رسان از آن در بستر آن شکل می‌گیرد. در مصاحبه با خبرگان، حرفه حسابرسی به شرح ویژگی‌های زیر مورد اشاره قرار گرفت.

**تخطی اعضا از آیین رفتار حرفه‌ای:** مصاحبه‌شوندگان به مواردی از جمله عدم پایبندی اعضای جامعه حسابداران رسمی به استقلال حرفه‌ای، رقابت منفی بین موسسات و نرخ‌شکنی برخی از اعضا و خرید اظهار نظر حسابرسان (بند فروشی) اشاره کردند.

**نقش افراد خارج از حرفه در تصمیم‌سازی حرفه‌ای:** عمده مصاحبه‌شوندگان بر این عقیده بودند که وضع قوانین و مقررات متعدد جهت اجرا توسط حرفه حسابرسی و انتظار نادرست و بیش از حدی که نظام حاکمیتی از حرفه حسابرسی دارد، موجب خروج حرفه از مسیر اصلی و اهداف خود می‌گردد. ایشان منشأ این جریان حاکم بر حرفه حسابرسی را افراد خارج از حرفه عنوان کردند. به طور مثال مصاحبه‌شونده‌ای معتقد بود که:

"ما صد در صد وابسته به دولت و وزارت اقتصاد و دارایی هستیم و چند نفر منصوب و منتخب وزارت دارایی دارند بر ما حکومت می‌کنند، نه شورای عالی قدرت دارد و نه این هیات مدیره"

**سیاست‌های کنترل کیفیت اعمال شده توسط نهاد ناظر:** مصاحبه‌شوندگان از ابعاد متفاوتی کیفیت کنترل کیفی، تخصص اعضای کمیته، استانداردهای حرفه‌ای در نظارت، استقلال، عدالت در رسیدگی و سبک نظارتی نهاد ناظر را مورد انتقاد قرار دادند. مصاحبه‌شونده‌ای بیان نمود که:

"اگرچه نهاد ناظری وجود دارد اما در حد مناسبی نظارت و ارزیابی ندارد و عدالت در رسیدگی و کنترل کیفی ندارند. نیاز به یک نهاد ناظر مستقل از حرفه داریم که به حرفه اعتبار



و اعتماد ببخشد".

مصاحبه‌شونده دیگری در ادامه گفت:

"نهاد ناظری مثل همه دنیا. نهاد ناظری مثل آمریکا و انگلستان باشد که چوبی داشته باشد و همه را با همان چوب بزند، این خیلی مهم است که همه را با همان چوب بزند تا موسسات مجبور باشند با کیفیت کار کنند، مجبور باشند نیروی با کیفیت بگیرند و مجبور باشند با صاحبکاران با کیفیت برخورد کنند. این از عواملی است که موجب می‌شود نیرو را نگه دارند." **کیفیت پایین متقاضیان ورود به حرفه:** مصاحبه‌شوندگان کیفیت و کمیت متقاضیان ورود به حرفه را نسبت به گذشته ضعیف‌تر ارزیابی می‌نمودند و علل این موضوع را عدم ارتباط بین دانشگاه و حرفه، فقیرتر شدن حرفه و حضوری نبودن دانشگاه‌ها در دو سال اخیر عنوان نمودند.

**عدم تجانس ارزش‌های جامعه حسابداران رسمی با رسالت حرفه‌ای:** طی ماده ۲

اساسنامه جامعه حسابداران رسمی، برخی از اهداف تشکیل این جامعه قید گردیده است که از آن جمله می‌توان به حمایت از حقوق حرفه‌ای اعضا و ارتباط با موسسات و تشکل‌های حرفه‌ای منطقه‌ای و بین‌المللی اشاره کرد که به اعتقاد مصاحبه‌شوندگان، این مهم به درستی توسط جامعه حسابداران رسمی رعایت نگردیده است:

"جامعه حسابداران رسمی نتوانسته از حقوق موسسات دفاع کند. کجا کمک کرده؟ کجا جامعه کمک کرده که کار [حسابرسی] را از موسسات نگیرند؟ کجا در مقابل [سازمان] بورس ایستاده؟ همین [سازمان] بورس، خیلی از موسسات را اذیت کرد. بین بورس و جامعه تعامل مناسبی وجود ندارد."

مصاحبه‌شونده دیگری بر این اعتقاد بود که جامعه حسابداران رسمی تعامل مناسبی با مجامع بین‌المللی نداشته و رویکرد انفعال را در پیش گرفته است. برخی از مصاحبه‌شوندگان نیز به تضاد در منافع و جناح‌بندی‌های حاکم بر جامعه حسابداران رسمی اشاره کردند که برخلاف رسالت حرفه‌ای ایشان است.

**ساختار دولتی حرفه حسابرسی:** به عقیده مصاحبه‌شوندگان، شالوده حرفه حسابرسی

توسط افرادی که قبلاً کارمند دولت بوده‌اند پایه‌ریزی شده و اقتصاد دولتی حاکم بر کشور نیز مزید بر علت شده است تا حرفه وابستگی زیادی به دولت داشته باشد.

**فرآیند انتخاب حسابداران رسمی:** به اعتقاد یکی از مصاحبه‌شوندگان:

"یکی دیگر از مشکلات ما که آن هم خیلی مهم است و باعث فرار از جامعه حسابداران رسمی می‌شود، امتحانات غیرمنطقی جامعه است. امتحاناتی سخت، غیرعلمی و غیرمنطقی".

از دیگر مشکلات این بخش که توسط مصاحبه‌شوندگان به آن‌ها اشاره شد، اعطای معافیت‌های خاص به برخی از داوطلبین و همچنین شرط کسب تجربه پیش از آزمون بود.

**سطح پاسخ‌خواهی بالا از حرفه حسابرسی:** به عقیده مصاحبه‌شوندگان، تولید گزارش حسابرسی، تولید ریسکی است که فاقد پوشش بیمه مسئولیت مدنی است. تعدادی از مصاحبه‌شوندگان به خاص بودن کار حسابرسی که این سطح از ریسک و پاسخ‌خواهی را دارد اشاره کردند:

"من تنها کالایی هستم که به یک نفر عرضه می‌کنم ولی در آن واحد ۱۰ تا واحد خریدار دارد. چرا؟ [چون] می‌تواند ادعا کند. من با شما قرارداد می‌بندم اما مابقی می‌توانند ادعا کنند." به اعتقاد مصاحبه‌شونده دیگری:

"من فکر کنم کمتر صنفی داریم که این حد از پاسخگویی را داشته باشد، این حد از مستندسازی نیاز داشته باشد، و این حد از مدعی داشته باشد."

**تعامل غیر سازنده بین موسسات حسابرسی:** طبق آخرین گزارش سالانه شورای عالی جامعه حسابداران رسمی، در پایان سال ۱۳۹۹ تعداد ۲۵۱ موسسه حسابرسی فعال وجود داشته که این رقم در سال ۱۳۸۰، تعداد ۲۶ موسسه حسابرسی بوده است. قریب به اتفاق مصاحبه‌شوندگان این تعداد بسیار زیاد را ناشی از سیاست‌های غلط جامعه حسابداران رسمی دانستند که فارغ از هر کیفیتی، با همکاری سه نفر از اعضای حسابداران رسمی، امکان تاسیس موسسه حسابرسی امکان‌پذیر بود..

به اعتقاد مصاحبه‌شوندگان، تعداد زیاد موسسات و عدم تعامل سازنده بین ایشان موجب ایجاد رقابت ناسالم در بین موسسات گردیده است.

**اهمیت و جایگاه حسابرسی:** مصاحبه‌شوندگان عواملی همچون عدم تعامل مناسب با رسانه‌ها، منع تبلیغات برای موسسات حسابرسی، عدم حمایت از جانب مراجع حرفه‌ای و شناخت نامناسب صاحبکاران از خدمات حسابرسی را از جمله عواملی عنوان کردند که بر آن اساس، حرفه حسابرسی نتوانسته به جایگاه و اهمیت واقعی خود دست یابد. این عدم دستیابی

به جایگاه واقعی حرفه، موجب شده که تقاضای بالا و داوطلبانه‌ای برای حسابرسی وجود نداشته باشد و حرفه حسابرسی، ضریب نفوذ کافی در جامعه نداشته و نتواند بر تصمیمات استفاده‌کنندگان اثرگذار باشد.

### اندازه بازار حرفه حسابرسی: طبق گزارش سالانه شورای عالی جامعه حسابداران

رسمی برای سال مالی منتهی به اسفند ۱۳۹۹، کل درآمد حرفه حسابرسی در کشور مبلغ ۱۴،۸۴۸ میلیارد ریال است که سهم موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران ۱۱،۸۴۸ میلیارد ریال و سهم سازمان حسابرسی مبلغ ۳،۰۰۰ میلیارد ریال است. طبق اطلاعات همین گزارش، تعداد کارکنان شاغل در موسسات حسابرسی در پایان سال ۱۳۹۹، ۱۰،۰۵۸ نفر است. انجام محاسباتی ساده با استفاده از این اعداد بدین نتیجه منتج می‌شود که سرانه درآمد ماهانه هر نفر در حرفه فارغ از رده شغلی، مبلغ ۱۲۳ میلیون ریال خواهد بود که مبلغ قابل دریافت توسط هر یک از شاغلین به مراتب پایین‌تر از این عدد خواهد بود.

### ساختار حقوقی/قانونی موسسات حسابرسی: طبق ماده ۳ اساسنامه نمونه موسسات

حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، موسسه حسابرسی از نوع موسسه غیرانتفاعی تجاری است که موجب ایجاد محدودیت‌هایی برای شرکا و موسسان ایجاد می‌کند. به عقیده یکی از مصاحبه‌شوندگان:

"در حرفه حسابرسی و موسسات حسابرسی مشکل ساختاری داریم. من به عنوان شریک موسسه حسابرسی اگر اینجا ۳۰ سال کار کنم و بازنشسته هم بشوم و فردا بگویم که می‌خواهم شریک باشم و کار نکنم و موسسه نیایم، می‌گویند نمی‌شود! می‌گویند یا باید کار کنی و یا باید از شراکت خارج بشوی. در ساختار موسسات ما شریک حتماً باید کارمند هم باشد، مسئولیت قبول کند و امضا هم کند. یعنی آن شخص می‌گوید سی ساله کار کرده و سرفق‌لی خود را می‌خواهد و این باعث می‌شود [از موسسه] بیرون نرود. وقتی بیرون نمی‌رود، باکسش بسته می‌شود. بعد منتظر میشویم ببینیم کی می‌میرد. ساختار موسسه حسابرسی به‌گونه‌ای است که این شخص باید [از جمع شرکا] برود بیرون و وقتی برود دیگر شریک هم نیست و از سود موسسه هم سهم نمی‌برد. مگر اینکه شرکا اخلاقاً چیزی به ایشان بدهند. بنابراین این وضعیتی که وجود دارد موجب می‌شود جوان‌هایی که در حرفه حسابرسی هستند، آینده‌ای را [برای خود] نبینند."

## ۴-۳. پیامدها

هرجا انجام یا عدم انجام عمل معینی در پاسخ به امر یا مسأله‌ای یا به منظور اداره یا حفظ موقعیتی از سوی فرد یا افرادی انتخاب شود، پیامدهایی پدید می‌آید (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸). به اعتقاد مشارکت‌کنندگان در این پژوهش، تمایل به خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی، علاوه بر اینکه هزینه‌های زیادی به موسسات و به صورت کلی به حرفه تحمیل خواهد نمود، موجبات کاهش کیفیت حسابرسی را فراهم نموده و در نهایت موجب افول هرچه بیشتر جایگاه حرفه حسابرسی خواهد شد.

## ۵. نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌ها

تحلیل داده‌های حاصل از مرور نظام‌مند مطالعات موجود در آرشیو آنلاین مجلات داخلی و خارجی و مصاحبه با ۱۸ نفر از خبرگان با بکارگیری رویکرد داده‌بنیاد چندگانه به توسعه مدلی منجر شد که مقوله‌های شناسایی شده تحت دسته‌های شرایط، بستر، کنش‌ها و پیامدها مفهوم‌پردازی گردید. لازم به ذکر است که پژوهش‌های پیشین (مانند کنچل و همکاران، ۲۰۲۱؛ گرین هاوس و همکاران، ۱۹۹۷؛ کیفیت‌گولو و همکاران، ۲۰۱۱) عمدتاً با انتخاب گزینشی متغیرهای مربوطه به بررسی تمایل خروج حساب‌رسان پرداخته بودند و تنها مطالعه‌ای که اقدام به ارائه مدلی در خصوص عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی نموده بود، پژوهش گنجی و عرب‌مازار (۲۰۲۱) بوده است. یکی از تفاوت‌های پژوهش حاضر با پژوهش ایشان در این بوده که ایشان تنها به مرور نظام‌مند پیشینه اکتفا نموده بودند، اما در پژوهش حاضر با بکارگیری رویکرد داده‌بنیاد چندگانه و علاوه بر لحاظ نمودن پیشینه پژوهش، نظرات خبرگان نیز در ارائه مدل لحاظ گردیده است. از نوآوری‌های این پژوهش نسبت به پژوهش گنجی و عرب‌مازار (۲۰۲۱) می‌توان به ارائه و مفهوم‌پردازی مقوله حق‌الزحمه حسابرسی، پیشرفت در کارراهه حرفه‌ای، عوامل زمینه‌ای کلان و حرفه‌ای و همچنین افزودن برخی مفاهیم در مقوله‌های ویژگی‌های موسسات (ساختار اداری موسسه حسابرسی) و پیوندهای درون‌سازمانی (کیفیت تعامل بین شرکای موسسه حسابرسی) اشاره کرد.

همانطور که در مدل نهایی این پژوهش ارائه گردیده، عوامل موثر بر تمایل خروج حساب‌رسان از حرفه حسابرسی در سطوح متفاوتی طبقه‌بندی شده است. به طور مثال

سیاست‌گذاران حرفه، با کنترل عوامل حرفه‌ای، شرکای موسسات حسابرسی با کنترل ویژگی‌های موسسه و سیاست‌گذاری صحیح در جهت بهبود جو سازمانی، مدیران و سرپرستان با تلاش در جهت بهبود پیوندهای درون‌سازمانی و مدیران منابع انسانی موسسات نیز با لحاظ نمودن عوامل فردی و بررسی نگرش‌های شغلی داوطلبان ورود به حرفه، می‌توانند از نتایج این پژوهش برای فراهم نمودن شرایط ماندگاری حسابرسان در حرفه حسابرسی و رشد و اعتلای کیفی حرفه حسابرسی استفاده نمایند.

جهت پژوهش‌های آتی به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد که با تهیه مقیاس مناسب، این مدل را مورد سنجش قرار داده و بدین طریق نقاط قابل بهبود را به همراه پیشنهاد‌های عملیاتی برای رفع آن‌ها ارائه نمایند.

همچنین در خصوص پژوهش‌های آتی، پیشنهادهایی وجود دارد که در پژوهش‌های پیشین به آن توجهی نشده بود. برای مثال، پیشنهاد می‌شود که محققان، خروج کارکنان را از دیدگاه موسسات و حرفه نیز در پژوهش‌های خویش لحاظ کنند. عمده پژوهش‌های پیشین استدلال کرده‌اند که خروج کارکنان برای موسسات و حرفه مضر است و موجب مصرف عمده منابع حرفه برای آموزش کارکنانی می‌شود که از آن خارج می‌شوند. در حالی که هزینه آموزش یک زیان جبران‌ناپذیر برای حرفه است، ممکن است مزایایی به عنوان پسایند خروج مطرح شود. تحقیقاتی در مدیریت و رفتار سازمانی به بررسی رابطه بین خروج کارکنان و عملکرد سازمان‌ها پرداخته‌اند که ممکن است با این مساله مرتبط باشند. در این جریان مطالعاتی، همان‌طور که در فراتحلیل پارک و شاو<sup>۵۱</sup> (۲۰۱۳) عنوان شده است، چشم‌اندازهای نظری بسیاری وجود دارد. مطابق با رویکرد سرمایه انسانی، هرگونه خروج کارکنان باتجربه، بامهارت و با دانش به عملکرد سازمان لطمه می‌زند. جایگزینی کارکنان تا زمانی که افراد جایگزین، آموزش‌های کافی را نینهند، اثربخش نخواهد بود. علاوه بر این، استخدام و آموزش افراد جایگزین نیز هزینه‌بر است. عمده پژوهش‌های انجام شده در حسابداری و حسابرسی این رویکرد را اتخاذ کرده‌اند. همان‌طور که پارک و شاو (۲۰۱۳) عنوان کرده‌اند، رویکرد جایگزین، رویکرد هزینه-منفعت است که کمی پیچیده‌تر و ظریف‌تر است. در حالی که نرخ خروج بالا مخرب است و موجب کاهش عملکرد موسسات و به صورت کلی حرفه می‌شود، سطوح پایین ترک خدمت و خروج کارکنان ممکن است به‌واسطه کاستن از هزینه پاداش و احیای کارکنان

ضعیف و استفاده بهینه از ایشان برای حرفه مفید باشد (پارک و شاو، ۲۰۱۳). بنابراین حرفه حسابداری باید تلاش کنند تا به سطح بهینه نرخ خروج دست یابند که نه بالا است و نه پایین. در حالی که پژوهش‌های انجام شده در حوزه تمایل خروج حسابرسان در کشورهای متفاوتی انجام شده است، اما عمدتاً تمایل به خروج در بین حسابرسان آمریکایی مورد بررسی قرار گرفته است (نوری و پارکر، ۲۰۲۰). اگرچه نتایج پژوهش‌ها ممکن است در بین این کشورها یکنواخت به نظر برسد اما فرهنگ ملی ممکن است در تمایل به خروج حسابرسان نقش داشته باشد. برای مثال چاو و همکاران<sup>۵۲</sup> (۲۰۰۲) استدلال می‌کنند که فرهنگ حاکم بر کشور تایوان به طور بااهمیتی با فرهنگ حاکم بر ایالت متحده آمریکا تفاوت دارد و این موضوع منجر به تفاوت در رابطه بین تناسب شخص-سازمان و تمایل به خروج در تایوان می‌شود. بنابراین این پژوهش با این محدودیت مواجه است که نتایج حاصل از آن باید با بررسی فرهنگ حاکم بر آن کشور تعمیم یابد.

از دیگر محدودیت‌های پژوهش حاضر نیز می‌توان به دسترسی سخت به شرکای موسسات حسابداری و در برخی موارد، امتناع آنان از مصاحبه در خصوص تمایل به خروج حسابرسان از حرفه حسابداری اشاره کرد. بنابراین ممکن است دیدگاه افراد مصاحبه‌شونده در این پژوهش، بیانگر دیدگاه کل افراد متخصص و صاحب‌نظر کشور نباشد.

#### یادداشت‌ها

- |                              |  |
|------------------------------|--|
| 1. Kerr                      | 27. Mentor                                   |
| 2. Gertsson et al.           | 28. protégés                                 |
| 3. Hildebeitel & Leaub       | 29. Greenhaus et al.                         |
| 4. Ganji & Arabmazar Yaz     | 30. Kenchel et al.                           |
| 5. Chi et al.                | 31. Multi-grounded Theory                    |
| 6. Chang et al.              | 32. Grounded Theory                          |
| 7. Hom & Kinicki             | 33. Theoretical Grounding                    |
| 8. Wright                    | 34. Empirical Grounding                      |
| 9. Nouri & Parker            | 35. Goldkuhl & Cronholm                      |
| 10. Psychological attachment | 36. Sandelowski & Barroso                    |
| 11. Role theory              | 37. critical appraisal skills program (CASP) |
| 12. Mentoring                | 38. Triangulation                            |
| 13. Expectancy Theory        | 39. Strauss & Corbin                         |
| 14. Affective                | 40. Dole & Schroeder                         |
| 15. Continuance              | 41. Golver et al.                            |

- |                        |  |
|------------------------|--|
| 16. Normative          | 42. Andiola et al.                               |
| 17. Smith & Hall       | ۴۳. جهت رعایت امانت‌داری، نام موسسه حذف شده است. |
| 18. Meixner & Bline    | 44. Organizational support theory                |
| 19. Ciftcioglu et al.  | 45. Affective commitment                         |
| 20. Dwyer et al.       | 46. Porter et al.                                |
| 21. Schell & Deluca    | 47. Emotional exhaustion                         |
| 22. Career             | 48. Depersonalization                            |
| 23. Role ambiguity     | 49. Loss of belief in personal accomplishment    |
| 24. Role conflict      | 50. Smith et al.                                 |
| 25. Collins & Killough | 51. Park & Shaw                                  |
| 26. Viator & Scandura  | 52. Chow et al.                                  |

### منابع

#### الف. فارسی

- ایزدی‌نیا، ناصر و معصومی خانقاه، قادر. (۱۳۸۹). ارزیابی کارایی آموزشی حسابداری. *حسابداری و مدیریت مالی*. ۳: ۱۶۷-۱۹۲
- بنی‌مهد، بهمن و نجاتی، امیر. (۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان. *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*. ۸(۳۰): ۱۱۹-۱۳۸
- پارسائیان، علی. (۱۳۹۶). حسابداری مدیریت با تاکید بر دیدگاه استراتژیک. تهران: انتشارات ترمه.
- تهرانی، رضا؛ قاضی طباطبایی، سید محمود و خلیفه‌سلطانی، سید احمد. (۱۳۸۴). بررسی تضاد حرفه‌ای - سازمانی در حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۱۲ (۴۱): ۳-۲۷
- حساس یگانه، یحیی و عموزاد، شهرام. (۱۳۹۹). عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آن‌ها. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*. ۱۷(۶۷): ۲۶-۱
- خواجهوی، شکراله و کرمانی، احسان. (۱۳۹۸). بررسی عوامل مؤثر بر تسهیم دانش در مؤسسات حسابرسی. *دانش حسابرسی*. ۱۹ (۷۵): ۳۱-۶۰
- رضازاده، جواد؛ رجب‌زاده قطری، علی و دوانی‌پور، ایرج. (۱۳۸۷). بررسی تاثیر عوامل سرپرستی بر رضایت شغلی حسابرسان و انگیزه آن‌ها برای تداوم همکاری با مؤسسات حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۱۵ (۵۱): ۱۹-۳۶
- رضایی، نرگس؛ بنی‌مهد، مهدی و حسینی، سید حسین. (۱۳۹۷). تاثیر هویت سازمانی و حرف

- های بر تردید حرفه ای حسابرس مستقل. *دانش حسابرسی*. ۱۸ (۷۱): ۱۷۵-۱۹۹
- شائمی، علی؛ شعبانی نفت‌چالی، جواد و خزایی پول، جواد. (۱۳۹۳). تحلیل تاثیر جو سازمانی ادراک شده بر رفتار شهروندی. *پرستاری و مامایی جامع‌نگر*. ۲۴(۷۳): ۲۷-۳۷
- شمس‌زاده، باقر؛ سیف، علی‌اصغر و داودآبادی فراهانی، حسن. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرکاء حسابرسی با کیفیت حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*. ۱۳(۱): ۱۳۵-۱۵۶
- صدرايي، غزل‌السادات؛ محمدرضایی، فخرالدین؛ غلامی جمکرانی، رضا و فرجی، امید. (۱۴۰۰). تدوین مدل حق الزحمه حسابرسی در ایران: شواهد اولیه مبتنی بر روندهای ترتیبی روش ترکیبی. *پیشرفت‌های حسابداری*. ۱۳(۱): ۱-۱۳
- طاهری، زینب؛ مرادی، محسن و جباری نوقایی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه ادراک از فرصت‌های رشد حرفه ای و میل به جابه‌جایی حسابرسان. *دانش حسابرسی*. ۱۶ (۶۵): ۱۹۹-۲۱۳
- قلی‌پور، آرین. (۱۳۹۲). مدیریت رفتار سازمانی. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)
- مرادی، مهدی؛ لاری دشت‌بیاض، محمود؛ خاکساری، نادر و مرندی، زکیه. (۱۳۹۵). رابطه بین اخلاق، رضایت شغلی و تعهدسازمانی با ترک خدمت حسابرسان. *اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران*. مشهد، ایران.
- موسوی شیری، سید محمود و یزدانی، مهدیه. (۱۳۹۶). نقش صدای حسابرس و رهبری تیم‌گرا سرپرست بر اثربخشی عملکرد حسابرسی. *فصلنامه حسابداری مالی*. ۹(۳۴): ۱۰۲-۱۲۳
- مهرانی، کاوه؛ نرگسیان، عباس و گنجی، کیانوش. (۱۳۹۵). بررسی پیشایندها و پسایندهای احساس تبعیض جنسیتی در حرفه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۲۳(۱): ۹۷-۱۱۶
- نوشادی، میثم؛ خدادادی، ولی؛ واعظ، سید علی و حسین‌زاده، علی حسین. (۱۳۹۷). تدوین مدل حق‌الزحمه خدمات حسابرسی. *پیشرفت‌های حسابداری*. ۱۰ (۲): ۲۸۳-۳۱۸



## ب. انگلیسی

- Akrouf, O., & Ayadi, S. D. (2021). Intention to leave public accounting profession in Tunisia: a qualitative study. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 12(1), 1-28.
- Andiola, L. M., Downey, D. H., Spilker, B. C., & Noga, T. J. (2018). An examination of the interactive effect of feedback source and sign in the offshoring environment: A social identity perspective. *Behavioral Research in Accounting*, 30(2), 1–21.
- Bani Mahd, B. & Nejati, A. (2016). Investing organizational culture and work commitment. *Financial Accounting and Auditing*, 8 (30), 119-137. [In Persian]
- Chang, W.-J. A., Wang, Y.-S., & Huang, T.-C. (2013). Work design-related antecedents of turnover intention: a multilevel approach. *Human Resource Management*, 52(1), 1–26.
- Chi, W., Huguen, L., Lin, C. J., & Lisic, L. L. (2012). Determinants of audit staff turnover: evidence from Taiwan. *International Journal of Auditing*, 17(1), 100–112.
- Chow, C. W., Harrison, G. L., McKinnon, J. L., & Wu, A. (2002). The organizational culture of public accounting firms: evidence from Taiwanese local and US affiliated firms. *Accounting, Organizations and Society*, 27(4-5), 347-360.
- Ciftcioglu, A., Arsoy, A. P., & Sipahi, B. (2011). Investigating accountants' occupational commitment and occupational turnover intention: evidence from Turkish accountants. *International Journal of Accounting and Finance*, 3(2), 165-176.
- Collins, K. M., & Killough, L. N. (1992). An empirical examination of stress in public accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 535-547.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2018). Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches. Sage publications.
- Dole, C., & Schroeder, R. G. (2001). The impact of various factors on the personality, job satisfaction and turnover intentions of professional accountants. *Managerial Auditing Journal*, 16(4), 234–245.
- Dwyer, P. D., Welker, R. B., & Friedberg, A. H. (2000). A research note concerning the dimensionality of the professional commitment scale. *Behavioral Research in Accounting*, 12, 279.

- Ganji, K., & Arabmazar Yazdi, M. (2021). Identifying the factors affecting professional turnover intention among the auditors. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 5(3), 83-106.
- Gertsson, N., Sylvander, J., Broberg, P., & Friberg, J. (2017). Exploring audit assistants' decision to leave the audit profession. *Managerial Auditing Journal*, 32(9), 879-898.
- Gholipoor, A. (2013) Organizational Behavior Management. SAMT [In Persian]
- Glover, H. D., Mynatt, P. G., & Schroeder, R. G. (2000). The personality, job satisfaction and turnover intentions of African-American male and female accountants: An examination of the human capital and structural/class theories. *Critical Perspectives on Accounting*, 11(2), 173-192.
- Goldkuhl, G., & Cronholm, S. (2010). Adding theoretical grounding to grounded theory: Toward multi-grounded theory. *International Journal of Qualitative Methods*, 9(2), 187-205.
- Greenhaus, J. H., Collins, K. M., Singh, R., & Parasuraman, S. (1997). Work and family influences on departure from public accounting. *Journal of Vocational Behavior*, 50(2), 249-270.
- Hasas Yeganeh, Y. & Amouzad, Sh. (2020). The factors affecting the professional judgment (ethics) of auditors and the pressures on them, *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 17 (67), 1-26. [In Persian]
- Hiltebeitel, K. M., & Leaby, B. A. (2001). Migratory patterns of entry-level accountants. *CPA Journal*, 71(4), 1689-1699.
- Hom, P. W., & Kinicki, A. J. (2001). Toward a greater understanding of how dissatisfaction drives employee turnover. *Academy of Management Journal*, 44(5), 975-987.
- Izedi Nia, N. & Masoumi Khanghah, Gh. (2010). Evaluating efficiency in accounting education. *Management and Finance*, (3), 167-192 [In Persian]
- Kerr, V. O. (2005). *Influence of perceived organizational support, organizational commitment, and professional commitment on turnover intentions of healthcare professionals in Jamaica*. Nova Southeastern University.
- Khajavi, Sh. & Kermani, E. (2019). Investigating the factors affecting

- knowledge sharing in auditing institutions. *Audit Science Journal*, 19 (75), 31-60. [In Persian]
- Knechel, W. R., Mao, J., Qi, B., & Zhuang, Z. (2021). Is there a brain drain in auditing? The determinants and consequences of auditors' leaving public accounting. *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 2461-2495.
- Mehrani, K., Nargesian, A., & Ganji, K. (2016). Antecedents and consequences of perceived gender discrimination in the audit profession. *Accounting and Auditing Review*, 23(1), 97-116. [In Persian]
- Meixner, W. F., & Bline, D. M. (1989). Professional and job-related attitudes and the behaviours they influence among governmental accountants. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(1), 8-20.
- Moosavi Shiri, S. M. & Yazdani, M. (2017). The role of the auditor voice and team-oriented Leadership' supervisor on the effectiveness of the audit performance. *Quarterly Financial Accounting Journal*, 9 (34), 102-123 [In Persian]
- Moradi, M., Lari Dash Bayaz, M., Khaksari, N. & Marandi, Z. (2017). The relationship between ethics, job satisfaction and organizational commitment with auditors' turnover. *First auditing and financial national congress*, Mashhad. [In Persian]
- Noshadi, M., Khodadadi, V., Vaez, S., & Hosseinzade, A. (2019). Development of audit services pricing model. *Journal of Accounting Advances*, 10(2), 283-318 [In Persian]
- Nouri, H., & Parker, R. J. (2013). Career growth opportunities and employee turnover intentions in public accounting firms. *British Accounting Review*, 45(2), 138-148
- Nouri, H., & Parker, R. J. (2020). Turnover in public accounting firms: a literature review. *Managerial Auditing Journal*, 35(2), 294-321.
- Park, T. Y., & Shaw, J. D. (2013). Turnover rates and organizational performance: A meta-analysis. *Journal of Applied Psychology*, 98(2), 268.
- Parsaeian, A. (2017). Strategic Management Accounting, Termeh Publication. [In Persian]
- Porter, L. W., Steers, R. M., Mowday, R. T., & Boulian, P. V. (1974). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among

- psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology*, 59(5), 603.
- Rezaei, N., Bani Mahd, B., Hosseini, S. (2018). The effect of organizational and professional identity on the professional skepticism of the independent auditor. *Audit Science Journal*, 18 (71), 175-199. [In Persian]
- Rezazadeh, J. & Davanipoor, A. (2008). An Investigation into the supervisory factors contributing to the auditors' job satisfaction and their intentions to remain in the firm: An Iranian case. *Accounting and Auditing Review*, 15 (51), 19-63. [In Persian]
- Sadraei, Gh., Mohammadrezaei, F., Gholami Jamkarani, R., & Faraji, O. (2021). Audit fee model in Iran: First evidence from a mixed method. *Journal of Accounting Advances*, 13(1).
- Sandelowski, M., & Barroso, J. (2007). *Handbook for Synthesizing Qualitative Research*. Springer Publishing Company.
- Schell, B. H., & DeLuca, V. M. (1991). Task-achievement, obsessive-compulsive, type A traits, and job satisfaction of professionals in public practice accounting. *Psychological Reports*, 69(2), 611-630.
- Shaemi, A., Shabani Naftchali, J., & Khazaei Pool, J. (2014). Analysis the impact of perceived organizational climate on organizational citizenship behavior. *Journal of Holistic Nursing and Midwifery*, 24(3), 27-37. [In Persian]
- Shamszade, B., Seif, A. & Davoodabadi Farahani, H. (2016). Studying relationship between characteristics of audit institutions and audit partners with audit quality. *Financial Accounting Knowledge*, 3 (1), 135-156. [In Persian]
- Smith, K. J., Emerson, D. J., & Everly, G. S. (2017). Stress arousal and burnout as mediators of role stress in public accounting. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 20, 79-116.
- Smith, D., & Hall, M. (2008). An empirical examination of a three component model of professional commitment among public accountants. *Behavioral Research in Accounting*, 20(1), 75-92.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basic of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. Sage Publications.
- Taheri, Z., Moradi, M. & Jabbari Noghabi, M. (2017). Investigate the relationship between perceptions of professional growth opportunities and auditors' willingness to move. *Journal of Audit Science*, 16 (65),

- 199-213. [In Persian]
- Tehrani, R., Ghazi Tabatabaei, S. & Khalife Soltani, S. (2005). Organizational professional conflict in accounting, *Accounting and Auditing Review*, 12 (41), 3-27. [In Persian]
- Viator, R. E., & Scandura, T. A. (1991). A Study of mentor-protege relationships in large public accounting firms. *Accounting Horizons*, 20-30.
- Wright, T. A. (1993). Correctional employee turnover: A longitudinal study. *Journal of Criminal Justice*, 21(2), 131-142.

