



طراحی الگوی عوامل مؤثر بر رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی در ایران

طه احمدزاده^۱

فرشید خیرالهی^۲

فرهاد شاه ویسی^۳

علی اصغر طاهرآبادی^۴

چکیده

موضوع کیفیت حسابرسی از زمان گزارش کمیسیون کوهن که توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۵ در سال ۱۹۷۸ منتشر شد و انگیزه‌های اساسی تحقیقات مرتبط با آن، توجه ویژه‌ای را به خود جلب نموده است. این مقاله، به تبیین رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی و شناسایی عوامل تأثیرگذار بر انجام آن‌ها پرداخته و مدلی برای وضعیت موجود در حرفه حسابرسی ارائه می‌دهد. برای ارائه مدل، در گام نخست، با استفاده از مرور ادبیات نظری و پیشینه تحقیق مؤلفه‌های تحقیق شناسایی شده است و در گام دوم، برای تأیید مؤلفه‌های مربوطه از ۵ نفر خبره دانشگاهی و ۲۱ نفر از حسابداران رسمی نظرسنجی بعمل آمده است. برای استخراج میزان میانگین اهمیت عوامل اثرگذار (سازمانی و فردی) بر رفتارهای مزبور از نسبت روایی محتوا (CVR) استفاده شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که هر دوی عوامل فردی و سازمانی در ابعاد مختلف به‌طور نسبی در انجام رفتارهای (حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای) کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی نقش ایفا می‌کنند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی، عوامل سازمانی، عوامل فردی

JEL: M420

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. Tahaahmadzadeh@yahoo.com

^۲ استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران. (نویسنده مسئول) Khairollahi_M@yahoo.com

^۳ استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران. f.shahveisi@razi.ac.ir

^۴ استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد کنگاور، دانشگاه آزاد اسلامی، کنگاور، ایران. tahrabady@yahoo.com

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۶/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۳/۲۰

^۵ American Institute of Certificated Public Accountants (AICPA)

مقدمه

اساساً حرفه حسابرسی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیا به‌شمار می‌رود و به‌دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند از اعتبار و اعتماد خاصی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پایداری فکری و عملی اعضای به ضوابط رفتاری و اخلاقی حرفه بستگی دارد (نافذی و لشگری، بی‌تاریخ) که ماحصل آن کیفیت بالای خدمات حسابرسی می‌باشد. انجام حسابرسی مالی با کیفیت برتر موجب می‌شود که اطلاعات قابل اتکاتری در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد (آقایی، ۱۳۸۱). کیفیت اظهارنظر ارائه شده توسط حسابرس یک جنبه مهم تعیین‌کننده در ماندگاری درازمدت آن‌ها است که هم اکنون توجه مراجع حرفه‌ای حسابداری را به خود جلب کرده است (روایی، طالب‌نیا، حساس‌یگانه و جلیلی، ۱۳۹۱).

یکی از مسائلی که سازمان‌ها با آن مواجه هستند، میزان عملکرد سازمان و بررسی عوامل مؤثر در این زمینه به‌منظور بهبود عملکرد می‌باشد، در مؤسسات حسابرسی ارائه خدمات با کیفیت، عملکردی مطلوب تلقی می‌گردد زیرا تنها در این صورت می‌توانند به وظیفه اصلی خود یعنی «اعتباربخشی» جامعه عمل بپوشانند. کیفیت حسابرسی برای هر دوی حرفه حسابرسی و ذینفعان خدمات حسابرسی مورد بحث و مجادله است. برای حفظ موقعیت خدمات حسابرسی، کیفیت حسابرسی نیازمند بازبینی و ریزبینی بیشتری است. لذا این مقوله همواره به‌عنوان یکی از دغدغه‌های اصلی حرفه محسوب می‌گردد، بدان سبب که حسابرسان تحت شرایط خاصی به سوی اعمال ناکارآمد گرایش پیدا می‌کنند. در ادبیات حسابرسی هرگونه رفتار عمدی توسط حسابرسان که بر کیفیت حسابرسی تأثیر عکس خواهد گذاشت به‌عنوان رفتارهای تهدیدکننده کیفیت حسابرسی از آن‌ها یاد می‌شود. بنابراین هنگامی که می‌خواهیم متوجه شویم که چرا فرد یا گروه کاری را انجام دادند، در واقع به دنبال بیان یا توجیه هدف هستیم و می‌خواهیم علت را بدانیم بنابراین چرایی این رفتارها حائز اهمیت خواهد بود. با توجه به مطالب موصوف و نظر به اینکه تحقیقات انجام شده درخصوص کیفیت حسابرسی در ایران یا بر پایه تئوری نمایندگی انجام شده‌اند به عبارت دیگر کیفیت حسابرسی از بعد اندازه مؤسسه حسابرسی، نوع مالکیت مؤسسه حسابرسی، چرخش اجباری حسابرس و حق الزحمه حسابرسی مورد پژوهش واقع شده است و یا تنها بعدی از رفتار و عوامل محیطی مورد بررسی قرار گرفته است این ضرورت ایجاد می‌شود که چرایی این رفتارها از ابعاد متفاوتی همچون سازمان و خصوصیات فردی مورد بررسی قرار گیرد. لذا سؤال پژوهش چنین ارائه می‌شود: الگوی مناسب عوامل مؤثر بر وقوع رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی کدام است؟ به عبارت دیگر، الگوی هم‌بافته کاهش کیفیت حسابرسی به‌عنوان ماحصل عملکرد کارکنان

تیم حسابرسی از چه ابعادی برخوردار است؟ پاسخ به این پرسش راه ورود به آزمون و شناسایی علمی‌تر عوامل دخیل در وقوع رفتارهای مورد پژوهش تسهیل و در جهت کاستن آن‌ها که به‌طور مستقیم و غیرمستقیم منافع آن عاید جامعه می‌گردد، پیشنهاداتی ارائه گردد. برای انجام این امر، ابتدا در بخش مبانی نظری پژوهش، تعریف کیفیت حسابرسی و چارچوب مفهومی آن و رفتارهای مزبور و سپس عوامل سازمانی و فردی مؤثر بر این رفتارها مورد بحث و در نهایت اعتبارسنجی مؤلفه‌ها از دیدگاه خبرگان مورد بررسی واقع خواهد شد.

بیان مسئله

با بررسی و مطالعه موقعیت‌های رسیدگی و حسابرسی، می‌توان استدلال کرد که نقش اصلی این فرآیندها، مراقبت و کنترل نقش اجتماعی است که خدمات مفیدی را در اجتماع برای افراد و سازمان‌های نیازمند به اطمینان خاطر و آرامش، فراهم می‌کنند، نه تنها چنین آرامش خاطر و اطمینانی به‌وسیله رسیدگی و تأیید، فراهم می‌شود، بلکه با پیشگیری از اشتباه و تقلب نوعی مصونیت ایجاد می‌کنند. که تمامی این موارد در گرو ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالا می‌باشد به‌عبارت دیگر تحقق موارد مطرح شده تابعی از میزان کیفیت فراهم شده در انجام فرآیند حسابرسی است. کیفیت حسابرسی، از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه به‌شمار می‌رود و از زمان گزارش کمیسیون کوهن که توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۷۸ منتشر شد و انگیزه‌های اساسی تحقیقات مرتبط با آن، توجه ویژه‌ای را به‌خود جلب نموده است در واقع رسوایی‌های اصلی حسابداری، همچون انرون و ورلدکام در اوایل قرن بیست و یکم، حرفه حسابرسی را بیش از پیش مورد توجه و نظاره‌گری عام قرار داده‌اند. این رسوایی‌ها قطعاً هاله‌ای بر کیفیت کار حسابرسی داشته‌اند که تنها بعد از وقوع و کشف بی‌نظمی (تخطی) شناخته شده و مورد تأکید واقع می‌شوند در نتیجه، تشکلهای قانونی حسابداری و حسابرسی، پیامدهای ناشی از این رسوایی‌ها را به‌منظور کسب اطمینان از اینکه گزارشگری مالی و قوانین حسابرسی متناسب وضع موجود هستند را بررسی و مطالعه نمودند که می‌توان به قانون ساربنز آکسلی در سال ۲۰۰۲ اشاره داشت. مطالعات کیفیت حسابرسی به یکی از دو دسته زیر نسبت داده می‌شوند (مهد نازیل، ۲۰۱۱):

اولی، کیفیت خدمات حسابرسی، که بر مبنای ادراک تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی پایه‌ریزی شده است در مقابل مورد دوم، اعمال کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی است که با فعالیت‌های واقعی حسابرسان در انجام امور حسابرسی به‌منظور کسب اطمینان از رعایت استانداردها و قوانین

مرتبط می‌باشد. با توجه به اینکه کیفیت خدمات حسابرسی بیشتر بر درک و فهم استفاده‌کنندگان متمرکز و مبتنی بر تئوری نمایندگی بوده، بررسی آن درخصوص کیفیت واقعی حسابرسی در این مطالعه ضروری به نظر نمی‌رسد از طرف دیگر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی به عنوان اقدامات صورت گرفته در طول تعامل، اثربخشی شواهد حسابرسی را کاهش می‌دهند. چنانچه اعمال حسابرسان منحرف از استانداردهای مقرر باشد به سمت اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی و یا رفتارهای ناکارآمد سوق داده می‌شوند.

یکی از مسائلی که سازمان‌ها با آن مواجه هستند، میزان عملکرد سازمان و بررسی عوامل مؤثر در این زمینه در جهت بهبود عملکرد می‌باشد، در مؤسسات حسابرسی ارائه خدمات با کیفیت، عملکردی مطلوب تلقی می‌گردد زیرا تنها در این صورت می‌توانند به وظیفه اصلی خود یعنی «اعتباربخشی» جامه عمل بپوشانند لذا این مقوله همواره به عنوان یکی از دغدغه‌های اصلی حرفه محسوب می‌گردد، بدان سبب که حسابرسان تحت شرایط خاصی به سوی اعمال ناکارآمد گرایش پیدا می‌کنند. لذا هنگامی که می‌خواهیم متوجه شویم که چرا فرد یا گروه کاری را انجام دادند، در واقع به دنبال بیان یا توجیه هدف هستیم و می‌خواهیم علت را بدانیم بنابراین چرایی این رفتارها حائز اهمیت خواهد بود تحقیقات انجام شده در این خصوص در کشور ایران عواملی همچون فشار بودجه زمانی، فرهنگ اخلاقی، قرارداد روانی بین حسابرس و مؤسسه حسابرسی (شامل تعهدات عاطفی سازمانی، پایین بودن ریسک و نبود علاقه و انگیزه لازم برای انجام کار) و در خارج ایران، محیط کار حسابرس، سبک رهبری، استرس و عملکرد شغلی را در برمی‌گیرد بنابراین در پژوهش حاضر برای ارائه مدل مفهومی که مبنایی برای تحقیقات بعدی در این زمینه باشد تلاش شده است.

اهمیت و ضرورت انجام پژوهش

حسابرسی یک فعالیت مبتنی بر ریسک است و هرگاه بعضی روش‌ها به درستی انجام نشود ریسک حرفه‌ای افزایش خواهد یافت و همچنین کاهش کیفیت تهدیدی برای اعتبار، حسن شهرت، حق‌الزحمه درخواستی حسابرسی و مشروعیت حرفه حسابرسی محسوب می‌شود. این مطالعه از هر دو دیدگاه نظری و عملی حایز اهمیت می‌باشد زیرا، فهم بیشتری درخصوص عوامل فردی و سازمانی شغل حسابرسان فراهم می‌نماید که بر رفتار آنان تأثیرگذار بوده و می‌توانند در بهبود کیفیت کار حسابرسی نقش بسزایی داشته باشند و مضافاً اینکه درک رابطه مستقیم و متقابل عوامل مورد پیمایش با رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی، اطلاعات روشنی درخصوص عوامل تحریک برانگیز حسابرسان

فراهم کند. بنابراین، این تمرکز بهبود در مدیریت پرسنل مؤسسات حسابرسی و تغییر در محیط کاری حسابرسان در زمینه‌های کاهش استرس و جلوگیری از فرسودگی شغلی و سایر عوامل مخرب و همچنین توجه به بعد شخصیت افراد در زمان استخدام حسابرسان را فراهم می‌کند.

مطالعه‌های قبلی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی که عمدتاً بر بودجه زمانی متمرکز بوده، از طریق اضافه نمودن عوامل فردی و سازمانی مؤسسات حسابرسی و مرتبط نمودن آن‌ها با مجموعه‌ای از متغیرهایی همچون استرس، فرسودگی، رضایت، ویژگی‌های جمعیت شناختی و تعهد حرفه‌ای و سازمانی توسعه و بسط خواهد داد.

نتایج حاصله به فهم بهتر پیامدهای منفی جوانب کارکردی- رفتاری پرسنل حسابرسی برای شناسایی راه‌های محتمل جهت مدیریت آن‌ها و ایجاد یک محیط کاری بهتر و نهایتاً نشر و ترویج استانداردها و یا دستورالعمل‌های جدید کمک می‌نماید.

با توجه به اینکه تصور می‌شود سطح مطلوب کیفیت حسابرسی باید توسط تیم اجرایی حسابرسی و حسب بودجه زمانی (با توجه به محدودیت زمانی) فراهم گردد این ضرورت را ایجاب می‌نماید که سایر عوامل فردی و سازمانی بررسی و اثرات آن‌ها مورد توجه قرار گیرد و همچنین رهنمودهای لازم بر مبنای میزان اثرگذاری هر یک از عوامل و ترکیبی از آن‌ها ارائه شود.

مبانی نظری پژوهش

کیفیت حسابرسی

حسابرسی نقش با اهمیتی در توسعه اقتصادی و شرکت‌های تجاری ایفا می‌نماید. حسابرسان بر منصفانه بودن صورت‌های مالی اظهارنظر می‌کنند. این برای ذینفعان صورت‌های مالی به‌منظور کسب اعتماد نسبت به اینکه اطلاعات به‌طور صحیح ارزیابی و منصفانه گزارش شده‌اند با اهمیت تلقی می‌گردد (کیمبرلی^۱، ۲۰۱۴). کیفیت حسابرسی، حائز اهمیت است چرا که نه تنها بر شهرت مؤسسه حسابرسی تأثیرگذار است بلکه عموم جامعه را نیز در بر خواهد گرفت. در حسابرسی، کیفیت عامل اصلی تقاضا برای خدمات می‌باشد. حرفه حسابرسی نقش فرد میانجی‌گر به‌منظور کاهش اطلاعات نامتقارن بین تهیه‌کنندگان و مخاطبان صورت‌های مالی را عهده‌دار است. در امر به حفظ این نقش، حسابرسان بایستی حقانیت و اعتماد عموم را کسب و حفظ نمایند که می‌توان تنها از راه فراهم نمودن

¹ Kimberly

استانداردهای بالای کیفیت حسابرسی به آن دست یافت (مهد نازیل^۱، ۲۰۱۱). کیفیت حسابرسی نه تنها به کارایی اقتصاد بازار کمک می‌کند بلکه عنصر کلیدی در حفظ اثربخشی حرفه حسابرسی به‌شمار می‌رود. میزان اعتماد و اتکایی که سهامداران می‌توانند نسبت به صورت‌های مالی داشته باشند به کیفیت حسابرسی فراهم شده بستگی دارد. اما با وجود اهمیت آن، کیفیت حسابرسی ثابت کرده که مفهومی دشوار برای تعریف و ارزیابی آن به‌عنوان مفهومی پیچیده و چندوجهی می‌باشد که می‌تواند پدیده‌های مختلفی را برای سهامداران متفاوت در فرآیند گزارشگری مالی تفسیر نماید. چندین پیامد سبب می‌شوند که تعریف و تفسیر و اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی مشکل‌وار جلوه دهد که اهم موارد عبارتند از:

- الف- کیفیت حسابرسی به‌صورت مستقیم قابل مشاهده نیست زیرا حسابرسی ارائه خدمات حرفه‌ای مبتنی بر دانش می‌باشد
- ب- تأکید می‌شود که شکست‌های حسابرسی معیار خوبی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی نمی‌باشند،
- ج- کیفیت حسابرسی پایین حتی زمانی که صورت‌های مالی عاری از اشتباهات با اهمیت باشند، می‌تواند وجود داشته باشد و
- د- هیئت استاندارد بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، اشاره می‌نمایند که هر توافق و تعامل حسابرسی منحصر به فرد می‌باشد بنابراین شواهد مناسب حسابرسی از تعاملی به تعاملی دیگر نیز چالش‌هایی در اقدام به ارزیابی و تعریف کیفیت حسابرسی فراهم می‌نماید (کیمبرلی، ۲۰۱۴).

تعریف و چارچوب مفهومی کیفیت حسابرسی

با وجود مشکلات در رسیدن به یک تعریف جامع، چندین اقدام در این راستا به انجام رسیده است ادبیات حرفه‌ای معمولاً کیفیت حسابرسی را چگونگی انجام یک حسابرسی مطابق با استانداردهای عمومی پذیرفته شده حسابرسی^۲، تعریف می‌کنند. تعاریف مختلف یافته شده در ادبیات دانشگاهی ابعاد بسیاری از کیفیت حسابرسی را به تصویر می‌کشند. کیفیت حسابرسی همچنین به صحت اطلاعات فراهم شده توسط حسابرسان برای سرمایه‌گذاران، سطح اطمینان فراهم شده توسط حسابرسی و احتمال اینکه حسابرس گزارش مقبول صرف وجود اشتباهات عمده صورت‌های مالی ارائه ننماید، نیز تفسیر می‌گردد (کیمبرلی، ۲۰۱۴). غالب تعاریفات مرسوم، کیفیت حسابرسی در ادبیات حسابداری استنباط و ادراک بازار است که صورت‌های مالی حاوی اشتباهات با اهمیت و کشف و افشا آن‌ها توسط حسابرس می‌باشد.

¹ Mohd Nazil

² Generally Accepting Auditing Standards (GAAS)

(مهد نازیل، ۲۰۱۱). به‌طور مشابه دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرس (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش نماید، تعریف می‌کند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). اشاره شد که کیفیت حسابرسی مفهومی پیچیده است و به تعریف ساده و واحدی مختوم نمی‌گردد. نتیجتاً، اغلب تشکلهای قانونی حسابرسی علاوه بر محققان شروع تازه‌ای در جهت توسعه چارچوبی برای مطالعه و گزارش‌دهی بر روی کیفیت حسابرسی دارند. در سال ۲۰۰۶ شورای گزارشگری مالی بریتانیای کبیر^۲ پنج محرک اصلی کیفیت حسابرسی را مشتمل بر فرهنگ داخلی مؤسسه حسابرسی، ویژگی‌های شخصیتی و مهارتی شرکاء حسابرسی و کارکنان حرفه‌ای، اثربخشی و کارآمدی فرآیندهای حسابرسی، قابلیت اتکا و سودمندی گزارش حسابرسی و عوامل خارج از کنترل حسابرسان می‌دانند (کیمبرلی، ۲۰۱۴).

فرانسیس^۳ (۲۰۱۱) چارچوب شش عاملی از تحلیل در تحقیقات را برای فهم کیفیت حسابرسی ارائه می‌کند. این چارچوب با ورودی‌های حسابرسی که شامل رویه‌های آزمون حسابرسی و پرسنل تیم اجرایی است شروع می‌شود. این ورودی‌ها سپس از طریق فرآیندهای حسابرسی که به موجب آن تیم اجرایی رویه‌های حسابرسی را پیاده‌سازی و به‌طور مناسبی شواهد حسابرسی را جمع‌آوری و ارزیابی می‌کنند، به جریان می‌افتند. تیم اجرایی فرآیندهای کاری را در یک مؤسسه حسابرسی که بر کیفیت حسابرسی اثرگذار است، انجام می‌دهند، مؤسسات هم‌انگیزه‌هایی که بر رفتار حسابرسان تأثیرگذار است توسعه می‌دهند. صنعت حسابرسی از طریق رفتار بازارها و اقتصاد بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. کیفیت حسابرسی همچنین از تشکلهای متنوعی همچون تدوین‌کنندگان استانداردها و تشکلهای قانونی با نظارت بر حرفه حسابرسی، تأثیرپذیر است و در نهایت از پیامدهای اقتصادی حاصل از برآمدهای حسابرسی که بر صاحبکار و ذینفعان اطلاعات مالی اثرگذار است، نیز تأثیر می‌پذیرد (فرانسیس، ۲۰۱۱).

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۴ (۲۰۱۳) چارچوب کیفیت حسابرسی را توسعه داده و پنج عنصر با ملاحظه نمودن تفاوت در نگرش استفاده‌کنندگان، ارائه می‌کند. اولین عنصر، ورودی‌های حسابرسی است که بر ارزش‌ها و اخلاقیات متمرکز می‌باشد. دومین جزء، فرآیندها می‌باشد که شامل فرآیندهای حسابرسی و رویه‌های کنترل کیفی است. سومین عنصر خروجی‌های

¹ De Angelo

² Financial Reporting Council of Great Britain

³ Francis

⁴ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

حسابرسی، این عنصر شامل مجموعه کامل صورت‌های مالی حسابرسی شده و نیز گزارش بهبود و توسعه اعمال گزارشگری و کنترل‌های داخلی می‌باشد. عنصر چهارم شامل بازخورد حاصل از مقررات حسابرسی که واکنش متقابل بین زنجیره تأمین گزارشگری مالی (شامل حسابرسان مستقل، مدیریت، ذینفعان و قانون‌گذاران) را نشان می‌دهد. عنصر غایی، عوامل مفهومی - محیطی هستند که به احتمال زیاد بر ماهیت و کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار واقع می‌شوند (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۳).

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۱ (۲۰۱۳)، کیفیت حسابرسی را به‌عنوان محدوده منافع جاری شناسایی و چارچوبی برای کیفیت حسابرسی به‌عنوان بخشی از توصیفات شاخص‌های کیفیت حسابرسی ارائه نموده است. سه عنصر اصلی چارچوب مزبور مشتمل بر ورودی‌ها، فرآیندها و نتایج حسابرسی می‌باشند. ورودی‌های حسابرسی بیانگر عناصر مرتبط با صلاحیت و استعداد تیم حسابرسی می‌باشد. فرآیندهای حسابرسی دربرگیرنده الزامات استانداردهای کنترل کیفیت می‌باشد. نتایج حسابرسی شامل، موارد فراهم شده توسط حسابرسان همچون صورت‌های مالی قابل اعتماد، اطمینان در مورد کنترل‌های داخلی و هشدارهای تداوم فعالیت می‌باشد (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۳).

با مقایسه نمودن چارچوب‌های مذکور، استنباط می‌شود که آن‌ها دارای جوانب مشترک می‌باشند. همه چارچوب‌ها پیرامون چرخه ورودی، فرآیند، خروجی و سایر عوامل محیطی و مفهومی طراحی شده‌اند. چارچوب‌ها این موضوع را روشن خواهند نمود، کیفیت حسابرسی یک مفهوم چند وجهی است که از مولفه‌های زیادی در طول چرخه حسابرسی تأثیر می‌پذیرد. سهم پژوهش برای بهتر نمودن فهم هر یک از این محرک‌ها و اینکه چگونه آن‌ها می‌توانند درباره کیفیت بالاتر حسابرسی دانش مبنایی آن را افزایش دهند. چارچوب‌های متنوع کیفیت حسابرسی بر روی ویژگی‌های تیم اجرایی به‌عنوان جزء اصلی ورودی حسابرسی اتفاق نظر دارند. نظر به موارد اشاره شده استنباط می‌گردد که سرمایه انسانی یک دارایی بسیار با اهمیت در مؤسسات حسابرسی تلقی می‌شود.

¹ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی

تعریف جامع و قابل قبولی درخصوص اینکه چه رفتاری مناسب می‌باشد وجود ندارد. در لغت‌نامه رفتار به آنچه آدمی بدان معتقد است و عمل می‌نماید تفسیر می‌گردد (بدارد^۱، ۲۰۰۸). رفتار انسانی یک کارکرد واکنشی بین فرد و محیطش می‌باشد. افراد توانایی‌ها، اعتقادات شخصی، انتظارات، نیازها و تجارب گذشته خود را به درون سازمان می‌آورند. این ویژگی‌ها موقعی که فرد وارد محیط و یا سازمان جدید می‌شود از وی سلب خواهد شد. سازمان برای افراد محیطی است که حائز ویژگی‌های خوبی همچون نظم منسجم در سلسله مراتب، وظایف، اختیارات، مسئولیت‌ها، سیستم‌های پرداخت حقوق و کنترل و غیره می‌باشد. اگر خصوصیات افراد با ویژگی‌های سازمان همخوانی داشته باشد رفتار افراد در سازمان شکل می‌گیرد از جمله این رفتارها می‌توان به صحبت کردن با مدیر و گوش دادن به وی اشاره داشت. اما عکس این تعامل به رفتارهای ناکارآمد منجر می‌شود رفتارهایی که نه تنها گرایش غیر عقلانی انسان است بلکه یک عمل منطقی در برابر پاسخ به کنترل‌ها و فرایندهای موجود نیز تلقی می‌شود. رفتارهای ناکارآمد بعنوان اقداماتی که مرئوس به‌طور عمد اقدام به دستکاری عناصر یک سیستم کنترلی حصول اهداف می‌کند، تعریف می‌شود. در مفهوم حسابرسی، عمل دستکاری و یا تقلب توسط حسابرس نماد ظهور رفتارهای ناکارآمد است. این رفتارها را حسابرس در مقابل برنامه حسابرسی، قوانین و مقررات مربوطه از جمله آیین رفتار حرفه‌ای انجام می‌دهند. پیامد این‌گونه رفتارها، کاهش کیفیت حسابرسی می‌باشد (کاستینه^۲، ۲۰۱۳).

حسابرسان، حسابرسی را انجام می‌دهند آن‌ها با تصمیمات متعدد روبه‌رو می‌شوند که در نهایت بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار بوده و می‌تواند منجر به ارائه یک اظهار نظر نامناسب حسابرسی شود. در ادبیات تحقیق، رفتارهای ناکارآمد حسابرسی اغلب به اعمال کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی و یا رفتارهای تهدیدکننده حسابرسی نسبت داده می‌شوند. این اعمال به‌عنوان مجموعه اقداماتی تعریف می‌شود که توسط یک حسابرس در طول اجرای فرآیند حسابرسی انجام و به‌طور نامناسبی اثربخشی شواهد حسابرسی را کاهش می‌دهد و یا به هرگونه رفتاری که توسط حسابرسان به‌صورت بالقوه بر کیفیت حسابرسی تأثیر عکس داشته باشد تفسیر می‌شود. رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی به دو دسته به‌شرح زیر طبقه‌بندی می‌گردند:

¹ Bedard

² Kustinah

الف- رفتارهای حرفه‌ای

این نوع رفتارها را می‌توان به‌عنوان ضعف در فرآیند حسابرسی تعریف کرد که به کاهش جمع‌آوری و اثربخشی شواهد حسابرسی منتج می‌گردد بنابراین شواهد جمع‌آوری شده نامطمئن، غلط و یا از نظر کمی و کیفی ناکافی خواهند بود (محمدی، ۱۳۹۰). اینگونه شواهد برای ریسک مربوط به صورت‌های مالی پوشش کافی ایجاد نمی‌کنند. منظور از رفتارهای حرفه‌ای در پژوهش حاضر آیین رفتار حرفه‌ای نیست بلکه منظور یکسری وظایف کاری است که مربوط به نحوه اجرای کار در یک سطح فنی می‌باشد و در حین مراحل حسابرسی ضروری هستند (کاظمی، ۱۳۸۸). این رفتارها مطابق با ادبیات نظری موجود شامل مواردی ذیل می‌باشند (محمدی، ۱۳۹۰؛ کاظمی، ۱۳۸۸؛ مهد نازیل، ۲۰۱۱؛ کیمرلی، ۲۰۱۴):

اتمام ناصحیح و یا ناقص (پیش از موعد) رویه‌های حسابرسی

۱- پذیرش توضیحات ضعیف و شفاهی صاحبکار و یا مدارک مشکوک

۲- شکست در تحقیق یک روش فنی و یا اصول حسابداری

۳- بررسی سطحی مستندات صاحبکار

۴- کاهش میزان کار انجام شده زیر آنچه که برای یک حسابرِس، منطقی به‌نظر می‌رسد

۵- رد غیرماهرانه اقلامی از یک نمونه

۶- شکست در دنبال کردن اقلام سوال (بحث) برانگیز در حسابرسی

۷- کمتر گزارش نمودن زمان کار

۸- عدم روحیه همکاری تیمی

۹- کپی نمودن مستندات سنوات قبل بدون بروز رسانی آنها

ب- رفتارهای غیر حرفه‌ای

در کنار بعد حرفه‌ای کار حسابرسی، وجود و توجیه حسابرسی به‌طور زیادی به چهره خلق شده از حرفه وابسته است. بنابراین حفظ و حراست از سطح بالای حرفه‌ای‌گری ظاهری عنصر مهمی در وجهه اجتماعی حسابرسی محسوب خواهد شد (هریج^۱، ۲۰۰۱). بر این اساس رفتار ظاهری حسابرِس به اندازه روش‌های انجام کار و صلاحیت و شایستگی حرفه‌ای دارای اهمیت است زیرا این جنبه از رفتارهای آشکارا هستند. برای مطالعه رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی باید همچنین رفتارهایی را که به‌طور غیرمستقیم در حسابرسی دخیل هستند را در نظر بگیریم. اینگونه رفتارها نشان‌دهنده وجهه

¹ Herrbach

اجتماعی حسابرسی هستند ویژگی‌هایی که منعکس‌کننده وضعیت حسابرسان نه تنها به‌عنوان افراد فنی بلکه به‌عنوان محدوده شخصی برای بیان وجهه ظاهری حرفه‌ای گری هم در داخل و هم خارج از مؤسسه با رعایت مراتب رئیس و مرئوس است. این رفتارها بر تیم حسابرسی و نگرش و روحیه اعضاء آن تأثیر دارد و به‌طور غیرمستقیم بر کیفیت حسابرسی مؤثر واقع خواهند شد. اهم رفتارهای غیرحرفه‌ای (کاظمی، ۱۳۸۸):

- ۱- صحبت کردن در ارتباط با جستجوی شغل دیگر در بین اعضای تیم حسابرسی که نشان‌دهنده فقدان انگیزه برای حسابرسی و اجرای تعهدات مؤسسه می‌باشد.
- ۲- بدگویی و یا شایعه‌پراکنی در مورد مؤسسه یا رده‌های شغلی حسابرسی که می‌تواند به اتحاد مؤسسه صدمه بزند.
- ۳- اعتراض در مورد روش‌های کاری در حضور اعضای تیم که کارایی و اثربخشی مؤسسه را به خطر می‌اندازد.
- ۴- اعتراض به کارایی (بازده) یکی از تیم‌های حسابرسی در حضور تیم دیگر.

چه عواملی منجر به بروز رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی می‌شوند؟

در تئوری سیستم‌های اجتماعی گتزل^۱ و گیوبا^۲ رفتار مشاهده شده فرد در سازمان تابع دو عامل فردی و سازمانی می‌باشد. بعد رفتار- سازمانی، نقشی است که فرد در سازمان دارد و انتظاراتی که آن نقش ایجاد می‌کند. بعد دوم شخصیتی، که شامل ویژگی‌های فردی است، که نیازهای فرد تحت تأثیر این ویژگی‌ها بعد فردی رفتار را در سیستم اجتماعی تعیین می‌کند. در این الگو مطرح شده است که رفتار مشاهده شده در سازمان تابعی از نقش سازمانی و شخصیت متصدی نقش است (احدی، فتحی و عبدالمحمدی، ۱۳۹۳). عملکرد شغلی کارکنان در سازمان‌ها از متغیرهای پیچیده محسوب می‌شود که عوامل مختلفی در آن تأثیرگذار است که این عوامل را بیشتر می‌توان در حیطه عوامل فردی، سازمانی و شغلی جمع‌بندی کرد بنابراین چون حسابرسی، فعالیتی گروهی است و قسمت مهمی از فعالیت‌های آن از طریق گروه‌های حسابرسی انجام می‌شود می‌توان اذعان نمود که رفتار افراد تابعی از هر دو بعد سازمانی و فردی می‌باشد لذا در این مطالعه هر دو بعد مورد مطالعه قرار گرفته‌اند. در ذیل به دسته‌بندی عوامل خواهیم پرداخت:

¹ Getzel

² Guba

۱- عوامل فردی

مطالعات زیادی نشان داده‌اند که عامل فردی می‌تواند در رفتار و عملکرد سازمان تأثیرگذار باشد این عامل شامل چهار بعد انگیزش، شخصیت، شناخت از کنترل کیفی و ویژگی‌های جمعیت شناختی می‌باشد که ذیلاً تشریح خواهند شد:

بعد انگیزش: انگیزش یکی از مباحثی است که به‌طور جدی مورد توجه دانشمندان علوم رفتاری و روانشناسی صنعتی قرار گرفته است. انگیزش عبارت است از حالت درونی فرد که در وی سبب رفتار می‌گردد که تحقق هدفی مشخص را ممکن سازد. به عبارت دیگر انگیزش علت رفتاری افراد را بیان می‌کند بیشتر مدیران رفتار اعضای سازمان را بهترین امکان و توانایی می‌دانند که می‌توانند از طریق آن رفتار آنان را تحت تأثیر قرار دهند و آن‌ها را بیشتر با اهداف سازمان همسو نمایند چون بهره‌وری و سودمندی نتیجه رفتار اعضای سازمان است (احدی، فتحی و عبدالمحمدی، ۱۳۹۳). انگیزش را می‌توان یک فرآیند زنجیره‌ای دانست که با احساس نیاز شروع می‌شود سپس خواست را به دنبال می‌آورد و موجب تنش و کشش می‌شود و در پی آمد آن اقدام برای نیل به هدف صورت می‌گیرد (ایران‌نژاد پاریزی و ساسان‌گر، ۱۳۷۱).

بعد شخصیت: شخصیت یعنی مجموعه‌ای از رفتار و شیوه‌های تفکر شخص در زندگی روزمره که با ویژگی‌های بی‌همتا بودن، ثبات (پایداری) و قابلیت پیش‌بینی، مشخص می‌شود (احدی، فتحی و عبدالمحمدی، ۱۳۹۳) و رابطه مثبت و معناداری بین ویژگی‌های فردی و قصدشان برای گزارش اشتباهات دارد در واقع حساب‌رسان با نوع شخصیت A و کانون داخلی کنترل نسبت به حساب‌رسان با نوع شخصیت B و کانون بیرونی کنترل بر گزارش اشتباهات مصمم‌تر هستند (آقایی چادگانی^۱، محمود محمد و مهد اسکندر، ۲۰۱۵). ارتباط قوی و معنی‌داری بین عوامل انگیزشی و عملکرد افراد وجود دارد. بیانگر آن است که ویژگی‌های شخصیتی و مؤلفه‌های انگیزشی کارکنان تأثیر مثبتی بر عملکرد و کارایی آنان دارد (استلا^۲، ۲۰۰۸).

بعد درک حساب‌رسان از کنترل کیفیت و روش‌های بررسی در مؤسسه: استانداردهای حرفه‌ای به مدیریت پرسنل در مؤسسات حسابرسی به عنوان رکن اصلی کنترل کیفیت به‌طور مدیدی توجه داشته‌اند سیستم کنترل کیفیت برای اعمال حسابداری و حسابرسی مؤسسات عضو انجمن حسابداران رسمی آمریکا به‌طور ویژه بیان می‌کند که کیفیت کار مؤسسات در نهایت به صداقت، عینیت، هوش،

¹ Aghaei Chadegani

² Stella

شایستگی، تجربه و انگیزه پرسنلی که کار را انجام، هدایت و بررسی می‌کنند مربوط می‌شوند. در محیط حسابرسی، بازخورد عملکرد بسیار رایج و مرسوم می‌باشد. و آن به‌عنوان مکانیزم کنترل کیفیت و ابزاری در توسعه و هدایت حسابرسان برای آن‌هایی که پیشبرد اهداف را از طریق سلسله مراتب سازمانی دنبال می‌کنند، پنداشت می‌شود. همچنین هر دوی کیفیت حسابرسی و توسعه حرفه حسابرسی ممکن است از بازخورد عملکرد تأثیرپذیر باشند (جولی، اسمیدت و ویلکینز^۱، ۲۰۱۴). مالون و روبرت (۱۹۹۶) معتقد هستند، که برای کنترل کیفیت و روش‌ها و رویه‌های حسابرسی از دو معیار جداگانه می‌توان استفاده کرد معیار اول، ذهنی که به فهم حسابرسان از روش‌ها و رویه‌های بررسی در داخل مؤسسه که بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد مربوط می‌شود و معیار دوم کنترل کیفیت، عینی می‌باشد که عبارت است از بررسی همپیشگان (کنترل کیفیت توسط مؤسسه حسابرسی دیگر) که بر کیفیت حسابرسی مؤثر است (مالون و روبرت^۲، ۱۹۹۶). سیاست‌های کنترل کیفیت و روش‌ها و رویه‌های مورد بررسی در یک مؤسسه حسابرسی ممکن است در بروز رفتارهای مورد پژوهش تأثیر داشته باشد (کاظمی، ۱۳۸۸).

بعد جمعیت شناختی: این بعد شامل چهار مؤلفه، تجربه، سطح حرفه‌ای، تحصیلات و جنسیت می‌باشد. تجربه نقش اساسی در جذب و ارتقاء ایفا می‌کند مفهوم تجربه، در برگیرنده مدت زمان ماندگاری فرد در یک شغل، سازمان و نوع کار می‌باشد. مطالعات نشان داده است رابطه مثبتی بین تجربه کاری و عملکرد شغلی وجود دارد که حسابداران رسمی در محیطی با حداقل افراد هر می فعالیت می‌نمایند حسابرسان در رده‌های پایین، تجربه حسابرسی و نظارت کمتری دارند. مدیران و شرکا نه تنها تجربه بیشتری دارند بلکه انتظار بر داشتن نشان صلاحیت فنی و کیفیت رهبری در امر به کسب سطح مربوط به خودشان در مؤسسه حسابرسی، می‌باشد. گرچه حسابرسان ممکن است قادر به انجام مطابق با انتظارت در هر سطحی باشند و همواره افرادی وجود دارند در سطوح پایین‌تر که قادر به انجام وظایف محوله نبوده و احتمال دارد به‌صورت اجبار و یا اختیار مؤسسه را ترک نمایند. لذا می‌توان انتظار داشت که جایگاه و تجربه رابطه مثبتی با مسئولیت‌پذیری و عملکرد شغلی داشته باشند (کالبرس و کنکر^۳، ۲۰۰۸). عموم مردم معتقدند که جنسیت تأثیر با اهمیتی در روشی که حسابرسان برای جمع‌آوری و پردازش اطلاعات به کار می‌گیرد، دارد اغلب فرض بر این است که زنان در تصمیم‌گیری‌های پیچیده کارآمدتر عمل کرده و تلاش بیشتری برای اخذ تصمیم درست صرف

¹ Julie, Schmidt and Wilkins

² Malone & Robert

³ Kalbers & Cenker

می‌کنند. زنان اغلب ریسک‌گریزتر، دقیق‌تر، منطقی‌تر و محافظه‌کارتر از مردان به‌نظر می‌رسند (کیانی، ۱۳۹۴). لذا در حسابرسی شواهد بیشتری جمع‌آوری خواهند کرد و متعاقب آن سطح اهمیت را نیز کاهش می‌دهند که این امر منجر به افزایش کیفیت حسابرسی انجام شده توسط زن‌ها خواهد شد (شهرابی، ۱۳۹۳) بر مبنای این نتایج، انتظار بر این است که جنسیت حسابرسان تأثیر زیادی بر چگونگی کشف تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی توسط حسابرسان، نحوه ارائه آن در گزارش حسابرسی و چگونگی اظهارنظر حسابرسی داشته باشد (کیانی، ۱۳۹۴) و اینکه حسابرسان زن در حسابرسی به‌طور عمومی از مردان ریسک‌گریزتر هستند؛ بنابراین، با توجه به اینکه حسابرسان در سطوح حرفه‌ای بالاتر مسئولیت بیشتری به آن‌ها واگذار می‌گردد و در قبال کار تیم پاسخگو خواهند بود و همچنین تحصیلات می‌تواند در شخصیت و اعتبار کاری آن‌ها تأثیرگذار باشد، لذا انتظار بر رابطه معکوس سطوح حرفه‌ای و تحصیلات با رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی می‌باشد.

۲- عوامل سازمانی

عملکرد صرفاً به کنش خصایصی که در فرد هست مربوط نیست، بلکه به سازمان و محیط نیز مربوط می‌شود و حتی با وجود حداکثر انگیزش و همه مهارت‌های لازم، ممکن است افراد اثربخش نباشند، مگر آنکه حمایت و هدایت سازمانی مورد نیاز خود را دریافت کنند و کارشان با نیازهای سازمان و محیط آن‌ها سازش داشته باشد. در این مطالعه عوامل سازمانی در قالب سه بعد مدیریتی، رفتاری-نگرشی و شغلی دسته‌بندی شده‌اند:

بعد مدیریتی: این بعد شامل:

سبک رهبری: رهبران شاید قدرتمندترین عامل تعیین فرهنگ سازمانی باشند چرا که آن‌ها شخصی واحد هستند که آهنگ سازمان را تعیین، ارزش‌ها و هنجارها را تعریف و تصویر سازمان را ایجاد و حفظ می‌کنند. سبک رهبری بنابراین ممکن است بر شرایط محیطی محل کار اثرات مثبت و منفی داشته باشد. (مهد نازیل، ۲۰۱۱). سبک رهبری رابطه قوی با رضایت شغلی بالا دارد، سبک‌های رهبری همچون یکپارچگی، سازش‌گرا و مهربان سطح رضایت مرئوسین را ارتقا داده و عملکرد سازمان را بهبود می‌بخشند (مادلاک^۱، ۲۰۰۸) نتایج مطالعات بیانگر اثرگذاری شیوه رهبری بر وقوع رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی می‌باشد (رویایی، طالب‌نیا، حساس‌یگانه و جلیلی، ۱۳۹۱).

¹ Madlock

سبک رهبری با توجه به ماهیت کار حرفه، در این مطالعه در دو بعد ملاحظه‌گرا و ساختاری مورد ارزیابی واقع شده است. رهبری ملاحظه‌گرا منعکس‌کننده میزان تمایل افراد به داشتن روابط کاری مشخص از طریق اعمال خاصی همچون اعتماد متقابل، احترام به ایده زیردستان و ملاحظه‌نگری احساسات‌شان می‌باشد و ساختار رهبری به میزان تمایل افراد به تعریف نقش خود و زیردستان دخیل در حصول اهداف، اشاره دارد (فلیش من و پترس^۱، ۱۹۶۲). در حرفه حسابرسی، ممکن است افراد استرس بالایی را تحت سبک ساختاری تجربه نمایند (کلی و مارگیم^۲، ۱۹۹۰). اگر مدیران سطح بالا سبک ساختاری را اعمال نمایند گرایش حسابرسان به سمت اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی بالا خواهد بود و اگر سبک رهبری ملاحظه‌گرا توسط مدیران بکار گرفته شود با احتمال زیاد حسابرسان ارشد کمتر به این اعمال روی آورند (اوتلی و پرایس^۳، ۱۹۹۶) لذا رفتار ملاحظه‌گرا در مقایسه با رفتار ساختاری عملکرد تیم حسابرسی را ارتقا خواهد داد (پرات و جیامبالو^۴، ۱۹۸۱).

بودجه زمانی: مکانیزم کنترلی توسط مؤسسات حسابرسی بودجه زمانی می‌باشد و از آن به عنوان ابزاری ضروری برای برنامه‌ریزی و کنترل در قراردادهای حسابرسی بهره برده می‌شود (مهد نازیل، ۲۰۱۱). بودجه‌های زمانی، فرآیند بررسی دقیق مؤسسات حسابرسی را تسهیل و آن‌ها را در مقابل دعاوی احتمالی در محاکم قضایی محفوظ می‌دارد. علیرغم این منافع، اما همواره از آن به عنوان عاملی احتمالی در رفتارهای اثرگذار بر کیفیت حسابرسی نام برده شده است (بورین^۵، ۱۹۹۹). موقعی که حسابرسان با فشار بودجه زمانی روبه‌رو می‌شوند دو راه بیشتر وجود ندارد یکی عملکردی و دیگری غیرعملکردی. نمونه رفتار عملکردی، انجام کار طبق روال عادی و صرف کل (یا مازاد بر) زمان اختصاصی می‌باشد اما این روش تمام عیار نبوده و احتمال رفتارهای غیرعملکردی و ناکارآ همچون اتمام پیش از موعد مرحله‌ای از فرآیند حسابرسی نیز وجود دارد (مک نمار و لیاناراسچی^۶، ۲۰۰۸). به هر حال، فشار بودجه زمانی می‌تواند مشکلات متعدد به بار آورد که در برخی موارد به واکنش منفی حسابرسان منجر می‌شود (مهد نازیل، ۲۰۱۱). اغلب تحقق بودجه زمانی را معیاری برای ارزیابی اثربخشی و عملکرد حسابرس مورد توجه قرار گرفته است که سبب ایجاد انگیزه در حسابرسان برای رفتارهای نامطلوب خواهد شد که می‌تواند زمره‌ای از رفتارهای تهدیدگر کیفیت باشد (اوتلی و پرایس، ۱۹۹۶)

¹ Fleishman & Peters

² Kelly & Margheim

³ Otely & Pierce

⁴ Pratt & Jiambalvo

⁵ Boerin

⁶ McNamara & Liyanarachchi

ارزیابی عملکرد مبتنی بر هدف و معیار از پیش تعیین شده، رفتارهای ناکارآمد را بیشتر خواهد کرد (اوتلی و یوروکا^۱، ۲۰۱۴). در شرایط فشار زمانی با وجود احتمال وقوع رفتارهای عملکردی، اثرات بالقوه رفتارهای غیرعملکردی فشار بودجه زمانی، نیازمند بررسی دقیق می‌باشند زیرا اثرات غیرعملکردی و ناکارآمدی می‌تواند به‌طور جدی کیفیت حسابرسی را تضعیف نماید. که در این مورد بررسی تحقق (به‌عنوان کنترل به جهت کاهش هزینه‌ها و صرفه‌جویی در آن) و اهمیت (معیار ارزیابی عملکرد) بودجه به‌عنوان عامل رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت ضروری تشخیص داده می‌شود.

آموزش: منظور از آموزش، فعالیتی است که طی آن استعدادهای بالقوه یک فرد پرورش می‌یابد و در خدمت پرورش و کارآموزی قرار دارد (ایلی، ۱۳۷۲). آموزش موجب پرورش شعور اجتماعی در مسئولیت‌پذیری و آگاهی می‌گردد و انسان‌ها را آرمان‌خواه، هدف‌گرا، مختار و سازنده تربیت می‌کند (نوجوان، ۱۳۸۹). آموزش کارکنان در سه دسته، قبل از خدمت، بدو خدمت (توجیهی) و ضمن خدمت تقسیم‌بندی می‌شوند. در این میان آنچه می‌تواند در عملکرد کارکنان تأثیر گذار باشد آموزش‌های ضمن خدمت است. هدف از این نوع آموزش‌ها، ایجاد امکانات شغلی، آگاهی به وظایف و مسئولیت‌ها، تأمین مهارت، توانایی لازم برای ارتقاء به مشاغل بالاتر و انطباق با وضع جدید (میرکمالی، ۱۳۷۷)، رضایت شغلی، توانایی در استفاده از منابع در دسترس، روحیه همکاری و تعامل سازمانی و افزایش سطح دانش در محیط کار (ایمانی، آقابخشی و قائد محمدی، ۱۳۹۱) است.

اهمیت آموزش در حرفه حسابرسی قابل توجه و یکی از احکام لازم‌الاجرا برای حسابداران حرفه‌ای، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای است (فدارسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۲، ص ۲۴). افراد ضمن کسب صلاحیت برای خدمت در حرفه، بایستی نسبت به حفظ آن نیز کوشا باشند. در این مورد، حسابرسان نیازمند آموزش کافی در حوزه حسابداری و سایر جوانب مرتبط با حرفه بوده و آشنا به هرگونه تخطی از قوانین در سیستم مالی باشند. علاوه بر این، حسابرسان به‌صورت مداوم باید در جریان تغییرات تأثیرگذار بر حرفه حسابداری و حسابرسی و تشکلهای حرفه‌ای و قانونی قرار گیرند و آموزش مستمر در طول زندگی حرفه‌ای خود برای اطمینان از ایستادگی پهلوی به پهلوی با توسعه جاری در حسابداری و امور مربوطه، طی نمایند (مهد نازیل، ۲۰۱۱). عدم و ناکافی بودن آموزش در هر سطوحی می‌تواند سهل‌انگاری و قصوری را برای شخص در مرحله اجرا و عمل پدید آورد که این به رفتارهای ناخواسته و سهوی منتهی می‌گردد که کیفیت حسابرسی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد.

¹ Otley & Ururuka

حقوق و مزایا: حقوق و دستمزد به مبلغ ثابت پرداخت شده به کارگر (کارمند) بر مبنای ماهانه و یا سالانه در ازای استفاده از دانش و تجربه وی، تعریف می‌شود (لازیر^۱، ۱۹۸۱). حقوق و مزایا تأثیر مثبت و معناداری بر روی عملکرد شغلی دارد (ادریس، شافی، هوا و نظیر^۲، ۲۰۱۵). پرداخت حقوق را می‌توان یک محرک و انگیزه قوی دانست، اما اگر حقوق بر مبنای یک نظام حقوق و دستمزد و طرح طبقه‌بندی مشاغل عادلانه، استاندارد نشود، خطامشی پرداخت می‌تواند به عامل نارضایتی مداوم تبدیل شود. احساس بی‌عدالتی در رضایت شغلی افراد اثرات مخربی بر روحیه همکاری دارد. چرا که اهتمام نیروی انسانی و انگیزش کارمند را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد. بی‌توجهی و بی‌عدالتی و توزیع ناعادلانه دستاوردها روحیه کارمند را تضعیف کرده و انگیزه تلاش، فعالیت و همکاری آن را تنزل می‌دهد (چانگ^۳، ۱۹۶۸).

مطابق با بعد مستمر تعهد سازمانی، پرسنل تا زمانی حاضر به مشغولیت در یک سازمان هستند که حقوق و دستمزد دریافتی برای آن‌ها فرصت از دست رفته ایجاد نکند (خنیفر، مقیمی، جندقی و زروندی، ۱۳۸۸) لذا عامل حقوق و دستمزد، نقش حیاتی در تعهد افراد به سازمان و گام برداشتن در راستای تحقق اهداف سازمانی، ایفا می‌کند که روی هم رفته فردی که انگیزه لازم برای کار کردن ندارد، نگرش مثبتی نسبت شغل خویش حاصل نیست و اهداف سازمان برای وی فاقد اهمیت می‌باشد لذا با احتمال بالایی عملکردی نامناسب از آن انتظار می‌رود. نتیجه‌گیری می‌شود که حقوق و دستمزد عامل تجدید روحیه و انرژی‌زایی فرد در سازمان بشمار می‌رود.

بعد رفتاری- نگرشی: این بعد شامل،

فرسودگی شغلی: فرسودگی در دنیای کار امروزی، پدیده جدیدی نیست فرسودگی در طیف وسیعی از مشاغل اتفاق می‌افتد به‌ویژه آن‌هایی که در حوزه منابع انسانی، وظایف مدیریتی، دانشگاهی و خدمات امور مالی مشغول فعالیت هستند. فرسودگی، فرآیند تخلیه افراد، ایجاد خستگی ذهنی و از دست دادن تمام انرژی می‌باشد و به‌عنوان بزرگترین خطر شغلی در قرن بیست و یکم شناخته شده است و آن در هر جایی از محل کار در حال رشد است (ماسلاچ و لایتر^۴، ۲۰۰۸) به‌نظر می‌آید فرسودگی شغلی با فشارهای روانی ارتباط داشته باشد فشارهای روانی وقتی رخ می‌دهد که محیط کار همخوان با انتظارات

¹ Lazear

² Idrees, Shafi, Hua and Nazeer

³ Chung

⁴ Maslach & Leiter

افراد نیست و این ناهمخوانی افراد را در رسیدن به اهداف شخصی همراهی ننموده (ساراسون^۱، ۱۹۸۴). به‌طور کلی عوامل فرسودگی شغلی در ۷ مؤلفه، فقدان کنترل بر سرنوشت شغلی، فقدان بازخورد شغلی و ارتباطات، از یاد و تفریط نقش، از یاد برخورد و تماس با ارباب رجوع، ابهام و تعارض نقش و عوامل فردی و شخصیتی جایی می‌گیرند (آنتونی^۲، ۱۹۸۲).

فرسودگی شغلی موضوع تحقیقی قابل بحث در حوزه بهداشت و روان شغلی به‌شمار می‌رود مطالعات نشان داده‌اند که کارکنان در معرض خطر ابتلا به فرسودگی قرار دارند که این مهم تخریب عملکرد شغلی را به دنبال داشته و در گذر زمان مشکلات سلامتی را فراروی وی قرار می‌دهد (چانگ، روزن و دجیوردجریک^۳، ۲۰۱۰). و پیامدهای فرسودگی شغلی را می‌توان در مواردی همچون افزایش قابل توجه در غیب و استعفا، کاهش اخلاقیات و کاهش در ملاحظات انسانی جستجو نمود (کوردس و دورتی^۴، ۱۹۹۳) فرسودگی رابطه منفی با عملکرد شغلی دارد (بهشتی‌فر و امیدوار، ۲۰۱۳). فرسودگی اثرات منفی بر روی هر دوی سازمان و فرد دارد بدینی، عدم رضایت شغلی، پایین بودن سطح هویت سازمانی و رها کردن شغل از مهمترین آثار آن می‌باشند (گورپاد، لاکریتز و سینگ^۵، ۲۰۰۷).

استرس شغلی: استرس به حالت روانشناسی تجربه شده توسط فرد، زمانی که با تقاضاها، محدودیت‌ها و یا فرصت‌هایی که حایز اهمیت هستند، روبه‌رو می‌شود اما پیامد و خروجی‌های آن، نامشخص است تعریف می‌گردد (کوپر و مارشال^۶، ۱۹۷۶). فرد زمانی استرس شغلی را تجربه می‌کند که بر وظایف شغلی‌شان به‌صورت محدود و در بعضی موارد فاقد کنترل باشند و یا اینکه تقاضای شغلی بر توانایی‌های وی فزونی داشته باشد (دانوان و کلینر^۷، ۱۹۹۴). پیامدهای استرس شغلی هردو سطح فرد و سازمان را فرا می‌گیرد. رفتارهایی که در موقعیت‌های کاری نشان‌دهنده استرس می‌باشند، مشتمل بر مواردی همچون تأخیر در کار بیش از حد معمول، افزایش در تعداد اشتباهات بی‌توجهی، تمرکز بر اشتباه و شکست‌های شخصی، بی‌توجهی نسبت به وظایف با اولویت بالا، دخالت سطحی در امور و نگرش بدبینانه یا منفی نسبت به صاحبکار و یا مشتریان می‌باشد (فیشر، ۱۹۹۵). همچنین استرس در محیط کار ناشی از شش عامل، ویژگی‌های شغلی (مانند حجم کار)، نقش سازمانی (مانند ابهام و تعارض

¹ Sarason

² Anthony

³ Chang, Rozen & Djurdjeric

⁴ Cordes & Dougherty

⁵ Ghorpade, Lackritz & Singh

⁶ Cooper & Marshall

⁷ Donovan & Kleiner

نقش)، روابط کاری (مانند سبک رهبری)، ارتقاء شغلی (مانند ترفیع)، عوامل سازمانی (مانند فقدان مشارکت در تصمیم‌گیری) و تضاد کاری و غیرکاری (مانند تضادهای مبتنی بر زمان) می‌داند (مک نمار و لیانارسچی، ۲۰۰۸). حرفه حسابداری، به‌ویژه حسابرسی همواره به‌عنوان حرفه‌ای پر استرس از آن یاد می‌شود. استرس در حسابداری به چگونگی درک حرفه‌ای از فشار افراد در یک نقطه و زمان خاص علاوه بر اثرات فشار در طول زمان، تعریف می‌شود. چوو^۱ استرس مرتبط با شغل حسابرسان را اینگونه بیان می‌نماید که استرس باعث ناتوانی خود ادراکی فرد برای انجام امورات در یک محیط حسابرسی می‌شود. حسابرسان نقش مرز پوشا^۲ را بازی می‌کنند. مرز پوشا نیازمند واکنش گسترده نسبت به مردمان بسیاری از داخل و خارج از سازمان با نیازها و انتظارات گوناگون می‌باشد. نیاز به برآورده نمودن انتظارات و خواسته اغلب مردمان در داخل محیط خودشان زمینه موفقیت را فراهم خواهد نمود. به‌عنوان یک مرز پوشا، تعامل حسابرسان با پرسنل داخلی (اعضاء تیم، سرپرست و مدیران) و جزء بیرونی (صاحبکاران و قانونگذاران) که جزء موارد پیش‌بینی نشده در محیط کارشان هستند، همه می‌توانند در سطح بالای استرس شغلی دخیل باشند (مهد نازیل، ۲۰۱۱).

رضایت شغلی: رضایت شغلی عبارتست از نگرش اشخاص نسبت به شغلشان و حاصل ادراکشان از شغل و درجه سازگاری میان شخص و سازمان است (موسوی کاشی و زاهدی قره بابا، ۱۳۹۵) به سخن دیگر حالت لذت‌بخش و عاطفی مثبت منتج شده از ارزیابی شغل خود و تجارب شغلی را رضایت شغلی گویند. این تعریف نشان می‌دهد که رضایت شغلی در برگیرنده واکنش روانی چند بعدی به شغل خود و اینکه چنین پاسخی بایستی شامل اجزایی همچون شناخت (ارزیابی)، اثربخشی (و یا عاطفی) و رفتاری باشد (تیموئی و رایان^۳، بی‌تاریخ). برخی از پژوهشگران رضایت شغلی را حاصل اختلاف بین عملکرد واقعی و عملکرد مورد انتظار می‌دانند (راوری، میرزایی و ونکی، ۱۳۹۱). رضایت شغلی یعنی افراد نسبت به شغلشان و جنبه‌های متفاوت آن چه احساسی دارند انگیزش انجام دادن شغل زمانی که افراد شغلشان را معنی‌دار و لذت‌بخش در نظر می‌گیرند افزایش خواهد یافت ماهیت رضایت شغلی این مفهوم را می‌رساند که فرد تمایل دارد در یک شغل که او را راضی می‌کند بماند و شغلی را که باعث ناراضی وی می‌شود ترک کند (موسوی کاشی و زاهدی قره بابا، ۱۳۹۵) چنانچه فرد ناراضی در سازمان باقی بماند بر عملکرد فردی و سازمانی تأثیر عکس خواهد گذاشت لذا رضایت شغلی و

¹ Choo

² Boundary-Spanning

³ Timothy & Ryan

احساس مثبت کارکنان درخصوص سازمان ممکن است بر سطح رفتارهای تهدیدکننده کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد (اوتلی و یوروکا، ۲۰۱۴).

تعهد مداری: تعهد مداری به میزان همبستگی میان عمل فرد و تحقق اهداف سازمان یا حرفه گفته می‌شود. این مؤلفه به دو مفهوم تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای فرد تقسیم می‌گردد. تعهد سازمانی یک نگرش مهم شغلی و سازمانی است که در طول سال‌های گذشته مورد علاقه بسیاری از محققان رشته‌های رفتار سازمانی و روان‌شناسی خصوصاً روان‌شناسی اجتماعی بوده است (بهروان و سعیدی، ۱۳۸۹). تعهد سازمانی مانند مفاهیم دیگر رفتار سازمانی به شیوه‌های متفاوت تعریف شده است. معمولی‌ترین شیوه برخورد با تعهد سازمانی، را نوعی وابستگی عاطفی به سازمان در نظر می‌گیرند. براساس این شیوه، فردی که به‌شدت متعهد است هویت خود را از سازمان می‌گیرد، در سازمان مشارکت دارد و با آن درمی‌آمیزد و از عضویت در آن لذت می‌برد (ساروقی، ۱۳۷۵). تعهد سازمانی درجه‌نمایی تعیین هویت فرد با سازمان و مشارکت او در آن است. تعهد سازمانی شامل سه جزء تعهد احساسی و عاطفی، مستمر و هنجاری یا تکلیفی می‌باشد (خنفر، مقیمی، جندقی و زروندی، ۱۳۸۸). از طرف دیگر تعهد حرفه‌ای را احساس هویت و وابستگی نسبت به یک شغل و حرفه خاص می‌دانند و بر تمایل و علاقه به کار در یک حرفه به‌عنوان تعهد حرفه‌ای تأکید می‌شود و همچنین به این موضوع اشاره دارد که تا چه حد تجارب یک کارمند حرفه‌ای، حس وحدت و نوع دوستی با حرفه را دارد و تا چه میزان فرد به حرفه و پذیرش الزامات استقلال و ارزش‌های اخلاقی آن حرفه احساس تعهد می‌کند (پتر^۱، ۲۰۱۲). و نیز هویت حرفه‌ای فرآیندی است که افراد از طریق آن به درک و فهم از حرفه خویش در پیوستگی با خودپنداری که از انتظارات اجتماعی و فرهنگی تأثیر پذیرفته است، می‌رسند. هویت در ارتباط با یک حرفه در برگیرنده توانایی برای بیان نقش به‌عنوان یک حرفه‌ای، فلسفه حرفه‌ای‌ش و رویکردش با دیگران در داخل و خارج از حوزه شغلی می‌باشد (کولی و جیمز^۲، ۲۰۰۷).

تعهد سازمانی و حرفه‌ای به‌عنوان شاخص رفتارهای ناکارآمد حسابرسی به‌شمار می‌روند (پیانو، ذوالقرنین و ادریس^۳، ۲۰۱۱b). تعهد مداری به‌عنوان نمادی از کنترل‌های اجتماعی حائز اهمیت می‌باشد. بنابراین داشتن جنبه‌هایی از تعهد به سازمان و حرفه می‌تواند از انگیزه کارکنان به رفتارهای ناکارآمد نسبت به غیر آن بکاهد که قبول و اجابت ارزش‌های سازمانی و میل به ادامه همکاری با سازمان با کاهش رفتارهای مزبور مرتبط است (اوتلی و یوروکا، ۲۰۱۴).

¹ Peter

² Colley & James

³ Paino, Zulkarnain & Idris

بعد شغلی: این بعد شامل

ابهام نقش: ابهام نقش زمانی رخ می‌دهد که یک کارمند اطلاعات ناکافی و سیاست‌ها و دستورالعمل‌های مبهم دریافت می‌کند. بنابراین، ابهام نقش به علت فشار حاصل از شفاف نبودن یا درک نکردن دقیق فرد از نقش خود در سازمان ایجاد می‌شود (دزورت و لورد^۱، ۱۹۹۷). به عبارت دیگر مبهم بودن نقش همان عدم اطمینان است و زمانی بروز می‌نماید که فرد درخصوص اینکه انتظار از وی چیست و چگونه بایستی وظیفه را انجام دهد، نامطمئن باشد. محیط حساسی به طور مداوم در حال تغییر می‌باشد لذا عدم کسب اطلاعات جدید و انعطاف‌پذیری، نقش حسابرسان را مبهم خواهد نمود (بی هوآ و می لینگ^۲، ۲۰۱۲).

تعارض نقش: در وضعیتی رخ می‌دهد که انتظارات، خواسته‌ها و فشارهایی که شخص از یک سو با آن روبه‌رو است با انتظارات، خواسته‌ها و فشارهایی که از سویی دیگر بر او وارد می‌شود، ناسازگاری دارد. به بیان دیگر، شخص از دو سو در معرض انتظارات، خواسته‌ها و فشارهای متضادی قرار می‌گیرد (خواجه‌پور، ۱۳۸۵). به طور نمونه حسابرسان و حسابرسان ارشد به مکرر چندین شغل را همزمان انجام می‌دهند و یا حسابرسان اغلب بین درخواست‌ها صاحبکار و الزامات حرفه‌ای سردرگم خواهند شد (فیشتر، ۱۹۹۵). هر دوی این مؤلفه‌ها بر روی پیامدهای شغلی و رفتارهای مرتبط با شغل تأثیرگذار هستند (ربل و میکائیل^۳، ۱۹۹۰). تعارض و ابهام نقش کارسازی منفی بر نتایج کار در حرفه حساسی همچون افزایش تنش مربوط به شغل و عملکرد ضعیف دارند (سناترا^۴، ۱۹۸۰) و مشکلاتی همچون کیفیت ضعیف عملکرد حساسی و افزایش ورود و خروج کارکنان را در پی خواهند داشت (مهد نازیل، ۲۰۱۱).

حجم کار: حجم کار به تعداد ساعات گزارش شده توسط کارکنان و یا تعداد نفر به کار گرفته شده برای کار، تعریف شده است که از یاد آن اثرات منفی بر جوانب سلامت، بهره‌وری و عملکرد شغلی خواهد داشت (مهد نازیل، ۲۰۱۱). اضافه‌بار کاری ذات و ماهیت محیط حساسی به شمار می‌رود. این فشار زمانی متوجه حسابرسانی می‌گردد که آن‌ها با حجم کار بیشتر با توجه به طولانی بودن ساعت کار و درخواست‌های کاری گسترده در فصول پرکار نسبت به سایر فصول روبه‌رو باشند. شواهد حاکی از آن است که درخواست خدمات حساسی بیش از ظرفیت در فصول پرکاری کاهش

¹ Dezoort & Lord

² Yi-Hua & Mei-Ling

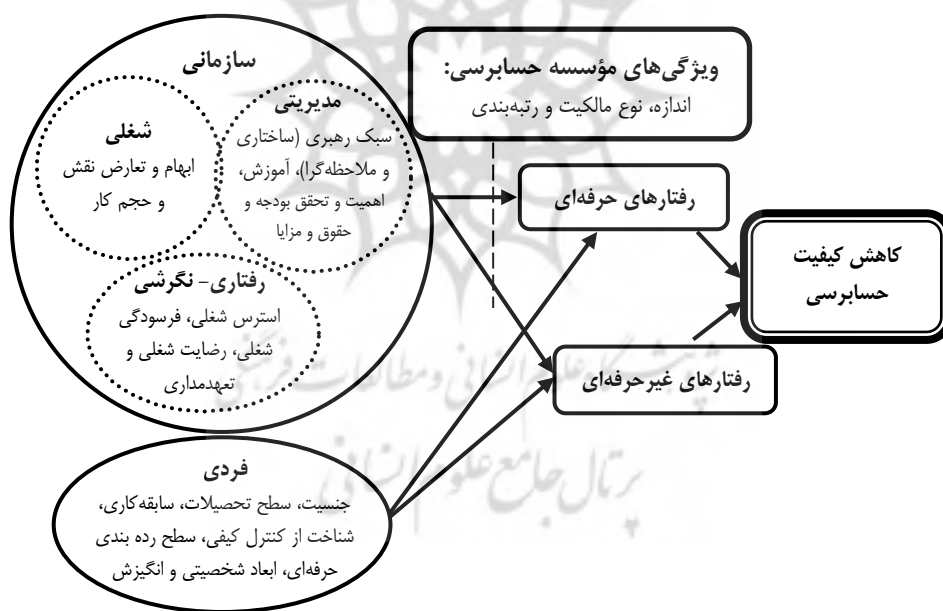
³ Rebele & Michaels

⁴ Senatra

عملکرد کارکنان و روحیه پایین و غیبت و نرخ بالای کناره‌گیری را در صنعت حسابرسی تجربه نموده است (دنیز^۱، ۲۰۰۷). درک حسابرسان از خستگی ناشی از حجم کار اثرات منفی روی روحیه و گردش کارکنان دارد و به‌عنوان بزرگترین مانع فراوری کیفیت حسابرسی قرار می‌گیرد (جولی، اسمیدت و ویلکینز، ۲۰۱۴). حجم کار می‌تواند کیفیت حسابرسی را در سطح مؤسسات حسابرسی تخریب نماید (یان و زی^۲، ۲۰۱۶). در یک محیط کاری حسابداری و حسابرسی، اساس کار صحت و تنگنای زمانی می‌باشد بنابراین در اغلب موارد نیازها و درخواست‌های محیط بر توانایی و منابع فرد قرونی داشته و این سبب اصلی رفتارهای نارکارآمد تلقی می‌گردد.

در این مطالعه همچنین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده تأثیر عوامل بر رفتارهای مورد اشاره در نظر گرفته شده است. مدل مفهومی پیشنهادی مطابق با ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش به شرح شکل شماره (۱) خواهد بود.

شکل شماره ۱: مدل مفهومی اولیه پژوهش



¹ Dennis

² Yan & Xie

روش‌شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از بعد هدف، توصیفی، از بعد فرآیند اجرا، کیفی، از بعد منطق، استقرایی و از بعد نتیجه، بنیادی می‌باشد. در این پژوهش الگوی مفهومی عوامل اثرگذار بر رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی از دیدگاه خبرگان ارائه شده است. برای تدوین الگو از روش ترکیبی استفاده شده است. یعنی، نخست به روش مطالعات کتابخانه‌ای پژوهش‌های پیرامون رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی مورد مطالعه قرار گرفت، که براساس آن عوامل سازمانی و فردی مؤثر بر وقوع رفتارهای مزبور استخراج و الگوی اولیه طراحی گردید سپس، اعتبار و روایی محتوایی مؤلفه‌های الگو با استفاده از خبرگان (دانشگاه و حرفه) مورد بررسی قرار گرفت در این مرحله پرسشنامه‌ها با همگرایی زیادی میان نظرات این متخصصان تأیید شد و بدین ترتیب اطمینان حاصل گردید که مؤلفه‌های مورد نظر ابعاد هر یک از عوامل مورد بررسی و تأثیرگذاری آن‌ها بر رفتار حسابرسان مورد نظر را می‌سنجد و در نهایت بعد از سنجش و ارزیابی اعتبار و روایی سازه مؤلفه‌های الگو متناسب با وضعیت حرفه حسابرسی در ایران، با استفاده از نظر خبرگان (دانشگاهی و حسابداران رسمی)، الگوی مفهومی نهایی طراحی شده است. جامعه آماری شامل خبرگان حرفه‌ای است در این پژوهش، منظور از خبرگان شامل حسابداران رسمی (شامل مدیران فنی سازمان حسابرسی) و اعضای هیأت علمی دانشگاه که یا دارای سابقه اجرایی حسابرسی و یا دارای پژوهش در زمینه کیفیت حسابرسی هستند می‌باشد حجم نمونه در تحقیقات با هدف محاسبه روایی، بین ۵ تا ۴۰ مورد می‌باشند (آیر و اسکالی، ۲۰۱۴) روش نمونه‌گیری به صورت هدفمند و حسب نمونه در دسترس در سال ۱۳۹۵، پرسشنامه خبرگی برای ۱۵ نفر از خبرگان دانشگاهی (حوزه حسابداری و حسابرسی) و ۳۵ نفر از حسابداران رسمی ارسال شد. در پرسشنامه از پاسخگویان درخواست شده بود که درجه اهمیت مؤلفه‌های عوامل سازمانی و فردی مؤثر در وقوع هر رفتار کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی را با استفاده از کدگذاری عدد ۱ (کم‌ترین امتیاز) تا ۵ (بیشترین امتیاز) مشخص نمایند. از مجموع پرسشنامه‌های توزیع شده تعداد ۲۶ پرسشنامه شامل ۵ مورد خبرگان دانشگاهی (۳۳/۰) و ۲۱ مورد حسابداران رسمی (۸۱/۰) جمع‌آوری گردید. به منظور آگاهی از میزان اهمیت عوامل مؤثر بر رفتارهای مورد اشاره به عنوان علل کاهش کیفیت حسابرسی و استخراج مؤلفه‌های ضروری و اساسی و تصمیم‌گیری در مورد تأیید یا رد مؤلفه‌ها، از مقیاس نسبت روایی محتوایی (CVR)^۱ استفاده و محاسبات به کمک نرم‌افزار اکسل صورت گرفته است. براساس نظر آیر و اسکالی^۲ (۲۰۱۴) اگر تعداد پاسخگویان ۲۶ نفر باشند باید مقدار نسبت

^۱ Content Validity Ratio

^۲ Ayre & Scally

روایی محتوایی ۰/۶۹۲ به بالا باشد. در این تحقیق، مؤلفه‌هایی که دارای میانگین اهمیت ۳ به بالا و نیز نسبت روایی محتوایی ۰/۶۹۲ و به بالا بودند، به عنوان مؤلفه‌های الگوی پژوهش تأیید شدند. با توجه به فرمول زیر مقدار نسبت روایی آن مؤلفه تعیین گردید که N ، تعداد پاسخگویان و n_E ، تعداد پاسخگویان که به مؤلفه نمره ۳ تا ۵ داده‌اند را نشان می‌دهد و اینکه مقدار نسبت روایی محتوایی از ۱+ تا ۱- متغیر است.

$$CVR \cong \frac{n_E - 0}{\frac{N}{2}} \quad \text{رابطه شماره (۱)}$$

یافته‌های پژوهش

الف- آمار توصیفی

نگاره شماره ۱: مشخصات خبرگان

نوع خبرگی	تعداد	جنسیت		مدرک تحصیلی	
		مرد	زن	لیسانس	فوق لیسانس
هیأت علمی	۵	۴	۱	۰	۰
حسابدار رسمی	۲۱	۲۱	۰	۱۶	۵

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

نگاره شماره ۲: میانگین نظرات خبرگان

عوامل	بُعد	مقیاس	رفتارهای حرفه‌ای												رفتارهای غیر حرفه‌ای			
			A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	A	B	C	D		
فردی	رفتار	استرس شغلی	۴.۹۲	۴.۸۱	۳.۰۴	۴.۹۲	۴.۷۷	۳.۰۰	۳.۰۰	۱.۳۱	۳.۸۵	۲.۸۱	۳.۹۲	۳.۶۲	۳.۸۵	۳.۸۸		
		فرسودگی شغلی	۴.۴۲	۴.۳۱	۳.۰۴	۴.۴۲	۴.۲۷	۳.۰۰	۲.۹۶	۱.۳۵	۳.۸۵	۳.۱۲	۳.۹۲	۳.۶۲	۳.۸۵	۳.۸۸		
		رضایت شغلی	۴.۴۶	۴.۱۹	۳.۱۵	۴.۳۵	۴.۱۹	۲.۹۲	۲.۹۶	۱.۶۵	۳.۸۵	۲.۹۲	۳.۷۷	۳.۴۲	۳.۶۵	۳.۶۹		
		تمهد مداری	۴.۳۵	۳.۳۵	۲.۳۱	۴.۰۰	۳.۰۰	۳.۰۰	۲.۳۱	۲.۹۲	۴.۰۰	۲.۳۱	۳.۶۵	۴.۰۰	۴.۰۰	۳.۳۱		
	رفتار	ابهام نقش	۴.۰۰	۴.۰۰	۲.۳۵	۴.۰۰	۳.۶۹	۳.۶۹	۳.۰۰	۱.۰۰	۳.۰۰	۲.۷۳	۳.۰۰	۱.۶۵	۳.۰۰	۳.۰۰		
		تعارض نقش	۴.۰۰	۴.۰۰	۲.۳۵	۴.۰۰	۳.۶۹	۳.۶۹	۳.۰۰	۱.۰۰	۳.۰۰	۲.۶۵	۳.۰۰	۱.۶۵	۳.۰۰	۳.۰۰		
		حجم کار	۴.۵۸	۴.۲۳	۱.۴۲	۴.۲۳	۴.۵۸	۱.۴۲	۱.۴۲	۳.۹۶	۱.۰۸	۳.۶۹	۳.۰۰	۱.۳۸	۳.۰۰	۱.۴۲		
		آموزش	۴.۲۳	۳.۸۸	۱.۴۶	۳.۸۸	۴.۲۳	۱.۴۶	۱.۴۶	۳.۸۸	۱.۰۰	۳.۶۹	۳.۰۰	۱.۴۲	۲.۹۶	۳.۳۱		
	رفتار	اهمیت بودجه زمانی	۱.۷۷	۲.۱۲	۱.۹۶	۳.۷۳	۳.۰۸	۱.۶۲	۱.۹۶	۱.۷۳	۲.۹۲	۳.۰۰	۳.۶۵	۲.۹۲	۳.۰۰	۲.۹۲		
		تحقق بودجه زمانی	۴.۴۶	۴.۲۷	۱.۴۶	۴.۳۷	۴.۵۴	۱.۵۸	۱.۶۲	۴.۰۰	۲.۹۶	۳.۶۹	۳.۰۰	۱.۵۰	۳.۰۰	۲.۹۲		
		حقوق و مزایا	۱.۶۲	۱.۹۶	۱.۹۶	۳.۶۵	۳.۰۰	۱.۶۲	۱.۹۶	۱.۶۲	۳.۰۰	۳.۰۰	۳.۶۵	۳.۰۰	۳.۰۰	۳.۰۰		
		سبک مدیریت	۴.۵۰	۴.۳۱	۱.۴۶	۴.۳۱	۴.۵۸	۱.۵۸	۱.۶۲	۴.۰۰	۳.۰۴	۳.۶۹	۳.۰۰	۱.۵۰	۳.۰۰	۲.۹۲		
سازمانی	رفتار	ایجاد شخصیت	۳.۳۱	۳.۶۵	۲.۰۴	۳.۰۰	۳.۰۰	۲.۶۹	۲.۳۵	۲.۹۶	۳.۳۵	۲.۳۵	۳.۶۵	۳.۶۵	۳.۳۵	۳.۳۵		
		انگیزش	۴.۰۰	۳.۶۵	۴.۰۴	۳.۶۵	۴.۰۰	۲.۷۳	۳.۰۴	۲.۳۸	۳.۶۹	۲.۳۸	۳.۲۷	۲.۱۵	۲.۸۸	۲.۹۲		
		جنسیت	۳.۶۹	۳.۶۹	۳.۶۹	۳.۶۹	۳.۶۹	۳.۳۵	۳.۳۵	۳.۹۶	۳.۹۶	۳.۶۵	۱.۶۵	۱.۹۶	۱.۹۶	۱.۳۵		
		شناخت از کنترل کیفی	۴.۳۱	۳.۹۶	۳.۶۲	۳.۸۸	۳.۳۱	۳.۲۷	۳.۵۸	۴.۱۲	۳.۹۲	۲.۳۸	۲.۰۴	۲.۰۴	۲.۰۴	۱.۷۷		
		سطح تحصیلات	۳.۶۵	۳.۶۵	۵.۰۰	۴.۰۰	۴.۰۰	۴.۰۰	۳.۶۵	۱.۶۵	۱.۶۵	۳.۰۰	۱.۳۵	۱.۳۵	۳.۰۰	۳.۰۰		
		تجربه کاری	۳.۳۱	۳.۳۱	۳.۶۵	۳.۰۰	۳.۰۰	۳.۶۵	۳.۶۵	۳.۰۰	۱.۳۵	۴.۰۰	۴.۰۰	۱.۶۵	۳.۳۱	۳.۶۵		
		سطح رده‌بندی حرفه‌ای	۳.۶۵	۳.۶۵	۴.۰۰	۴.۰۰	۴.۰۰	۳.۳۷	۱.۸۱	۲.۷۳	۳.۵۸	۱.۰۸	۳.۰۰	۱.۰۸	۳.۰۰	۳.۰۰		

نگاره شماره (۲) میانگین نظرات خبرگان را درخصوص نقش هر متغیر در هر رفتار را نشان می‌دهد لازم به ذکر است که سنجش در مقیاس لیکرت ۵ نکته‌ای صورت پذیرفته است.

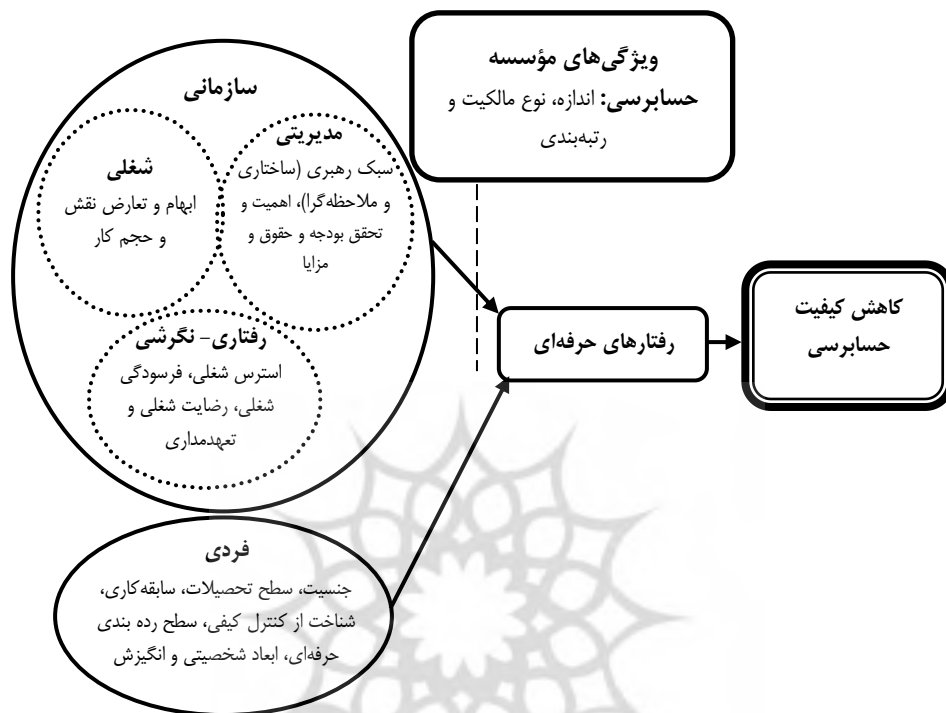
ب- آمار استنباطی

در این بخش نتایج حاصل از پردازش داده‌های مختص مؤلفه‌های اصلی عوامل سازمانی و فردی مؤثر بر وقوع رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی ارائه می‌شود. نگاره شماره (۳) ماتریس نقش و تأثیرگذاری (و یا عدم تأثیرگذاری) عوامل فردی و سازمانی در ابعاد و مؤلفه‌های متفاوت (به‌عنوان متغیرهای مستقل در سطر ماتریس) بر وقوع رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی در دو جنبه حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای (به‌عنوان متغیرهای تأثیرپذیر در ستون ماتریس) از دیدگاه خبرگان را به نمایش می‌گذارد که در آن مطابق با مبانی نظری مطروحه کلیه عوامل و رفتارها لحاظ گردیده است و پس از محاسبه نسبت روایی محتوا به صورت دو به دو (هر مؤلفه با هر رفتار)، نتیجه آزمون در قالب دو کلمه تأیید و رد در محل تلاقی هر مؤلفه و رفتار درج شده است که در آن کلمه «تأیید» ناظر بر نقش آن مؤلفه در وقوع رفتار مربوطه بوده و از طرف دیگر کلمه «رد» بیانگر عدم نقش و تأثیرگذاری آن مؤلفه بر وقوع رفتار مورد نظر می‌باشد. طبق نگاره مذکور، نتایج نشان می‌دهد که هر یک از مؤلفه‌های عامل سازمانی (به استثنای آموزش از بعد مدیریتی، که فاقد اثر بر رفتارهای غیرحرفه‌ای شناسایی شده است) در وقوع یک یا چند مورد از رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی اعم از حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای نقش دارند و مؤلفه‌های فردی نیز در وقوع رفتارهای حرفه‌ای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی سهیم می‌باشند اما درخصوص رفتارهای غیرحرفه‌ای، مؤلفه‌های جنسیت و شناخت از کنترل کیفی مؤسسه حسابرسی مورد تأیید واقع نشده‌اند در نتیجه این دو مورد برای رفتارهای مزبور حذف خواهند شد. در ادامه الگوی مفهومی مستخرج از نتایج پژوهش به شرح شکل (۲ و ۳) ارائه می‌گردد. شکل شماره (۲) و (۳) تأثیرگذاری هر یک از مؤلفه‌ها و ابعاد عوامل سازمانی و فردی بر رفتارهای حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی را به ترتیب نشان می‌دهند. با توجه به اینکه کلیه مؤلفه‌ها و ابعاد شناسایی شده از مبانی نظری و پیشینه تحقیق موجود بر وقوع حداقل یکی از رفتارهای (اعم از حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای) کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی اثرگذار می‌باشند، مدل پژوهش به صورت کلی و در سطح عوامل و رفتارها، به تصویر کشیده شده است. که در سطح جزء آن، مدل مفهومی نهایی بر پایه نتایج مندرج در نگاره شماره (۲) در مراحل بعدی پژوهش آزمون خواهند شد.

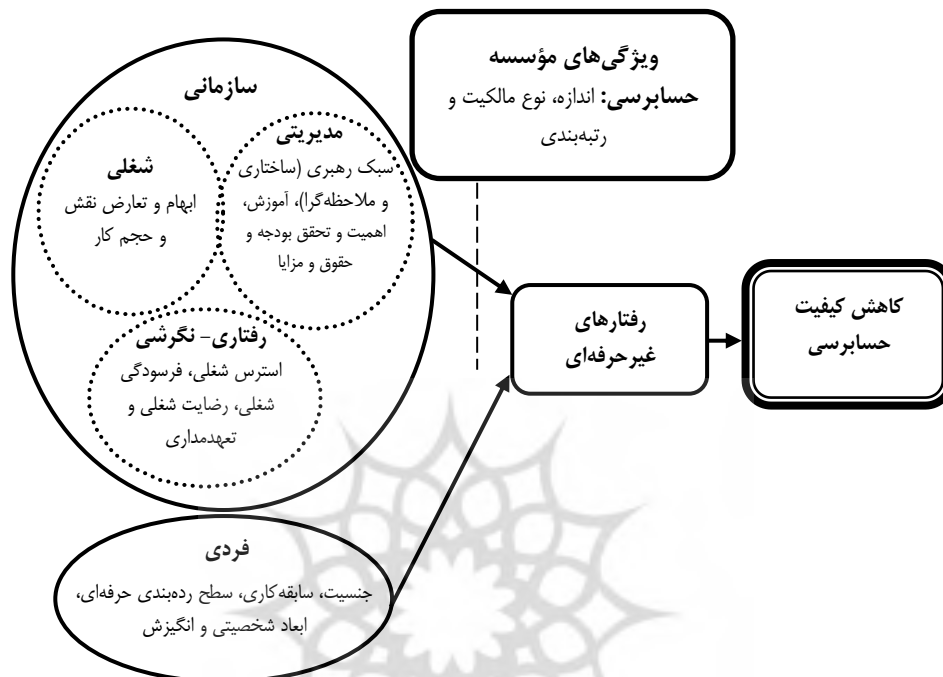
نگاره شماره ۳: نتایج حاصل از آزمون نسبت روایی محتوایی

[illegible]

شکل شماره ۲: مدل عوامل تأثیرگذار بر رفتارهای حرفه‌ای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی



شکل شماره ۳: مدل عوامل تأثیرگذار بر رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده‌ی کیفیت حساسی



بحث و نتیجه‌گیری

در سال‌های اخیر، ضرورت شناخت ابعاد رفتاری حساسی به‌ویژه نقش تصمیم‌گیری و قضاوتی حسابرسان در این خصوص مورد توجه زیادی قرار گرفته است. این پژوهش با هدف ارائه مدلی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حساسی در ایران انجام گرفته است، بدین منظور عوامل مؤثر بر رفتار و عملکرد کارکنان براساس مبانی نظری و پیشینه تحقیق مربوطه شناسایی شدند. پس از نظرسنجی از خبرگان، نتایج نشان داد که مجموعه مؤلفه‌های عوامل سازمانی و فردی بر وقوع رفتارهای مزبور از نوع حرفه‌ای تأثیرگذار هستند اما از میان این مؤلفه‌ها، آموزش از بعد مدیریتی عوامل سازمانی و جنسیت و شناخت و آگاهی از کنترل کیفی از عوامل فردی در وقوع رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده‌ی کیفیت حساسی بی‌تأثیر ارزیابی شدند. مطابق با نتایج مندرج در نگاره شماره (۲)، بعد رفتاری-نگرشی، با ۷۸ و ۱۰۰ درصد تأثیرگذاری به‌ترتیب بر وقوع رفتارهای حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای در میان ابعاد عوامل سازمانی دارای بیشترین فراوانی می‌باشد که نتایج حاصله شده با یافته‌های

مطالعات تجربی صورت گرفته همچون نازیل (۲۰۱۱)، چادگانی و همکاران (۲۰۱۵)، یی هوآ و می لینگ (۲۰۱۲)، محمدی (۱۳۹۰)، کلی و مارگیم (۱۹۹۰) و جانکوم و همکاران (۲۰۱۳) و ماهیت حرفه حسابرسی مطابقت دارد بدان سبب که حرفه حسابرسی به‌طور خاص در ایران، دارای فشار کاری، در حداقل بودن عوامل انگیزشی، طاقت‌فرسا بودن و تجربه نمودن استرس سبب می‌شود در فرد احساس خستگی مفراط ایجاد و وی را نسبت به کار بیگانه می‌نماید و به تبع آن تعهد فرد به سازمان و فرد کم رنگ‌تر شده است که در نهایت تضعیف عملکرد را تجربه خواهد شد. و سایر ابعاد شامل بعد شغلی (۷۳ و ۷۵ درصد) و بعد مدیریتی (۵۴ و ۶۰ درصد) در مرحله بعدی میزان تأثیرگذاری قرار دارند و همچنین عوامل فردی به‌طور میانگین ۷۸ و ۵۴ درصد به‌ترتیب در وقوع نوع رفتارهای مزبور سهیم می‌باشند. نتایج حاصل شده این موضوع را دنبال می‌کنند که عملکرد صرفاً به‌ویژگی‌های خاص یک فرد، مربوط نیست، بلکه از سازمان و محیط کاری نیز تأثیر می‌پذیرد و حتی با وجود حداکثر انگیزش و همه مهارت‌های لازم، ممکن است افراد اثربخش نباشند، مگر آنکه حمایت و هدایت سازمانی مورد نیاز خود را دریافت کنند و کارشان با نیازهای سازمان و محیط آن‌ها سازش داشته باشد. استانداردهای حسابرسی محیط اخلاقی حرفه حسابرسی را از طریق تأکید بر هر دو جنبه فنی و رفتاری، تقویت می‌نماید و همچنین اهمیت رفتار اخلاقی میان حسابرسان زمانی که آن‌ها مشغول حسابرسی صورت‌های مالی هستند را برجسته‌سازی می‌کند. رفتارهای اخلاقی در حرفه حسابرسی برای فراهم نمودن خدمات با کیفیت بالا، حیاتی می‌باشد بویژه زمانی که مشکلات اخلاقی در ذات محیط کاری حسابرسی نهاده‌ای شده باشد.

نقش نیروی انسانی در پیشبرد امور جامعه دارای اهمیتی والا است و مؤثرترین رکن تحولات اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی محسوب می‌شود. پیشرفت‌های اقتصادی و اجتماعی نیز تجهیز نیروی انسانی متعهد متخصص ماهر و افزایش مهارت‌های مداوم او را اجتناب‌ناپذیر می‌کند. انسان مهمترین سرمایه سازمان است. اگر عامل انسانی را از سازمان حذف کنیم آنچه باقی می‌ماند عوامل و امکاناتی نظیر ساختمان ماشین‌آلات تجهیزات مواد و غیره است که به‌خودی خود قابل استفاده نیست و ارزشی نخواهد داشت. انسان به اشیاء روح دمیده و از آن‌ها برای ارتقا بهبود و تکامل زندگی خود استفاده می‌کند. انسان بزرگترین و با ارزش‌ترین دارایی سازمان است که هرگز در ترازنامه‌ها و صورت‌های سود و زیان شرکت‌ها منعکس نمی‌شود در حالی که سودآوری سازمان با انسان است و انسان‌ها پشتوانه موفقیت سازمان به‌شمار می‌روند. بنابراین با عامل انسانی باید در نهایت عزت و احترام برخورد شود زیرا سال‌ها وقت و سرمایه گزاف صرف تربیت و پرورش انسان‌های متخصص فهمیم متعهد شده تا

پس از سال‌ها برنامه‌ریزی به اوج بازدهی برسند. در صورت خروج آنان از سازمان به آسانی و در زمانی اندک قابل جایگزینی نیستند و فقدان آنها زیان و لطمه بزرگی به سازمان وارد خواهد کرد. به بیانی دیگر عرضه نیروی انسانی توانمند و کارآمد امری محدود زمان بر و پرهزینه بوده و مستلزم صرف وقت نیرو و مخارجی هنگفت است. نیروی انسانی متعهد در سازمان با کردار و اعمال خود و اتخاذ تصمیمات صحیح و به‌موقع می‌تواند زیان‌های مادی را بزودی جبران و تأمین کند، در واقع همواره برای سازمان ارزش افزوده ثروت و فایده ایجاد می‌کند و بر سرمایه‌های مادی سازمان می‌افزاید. نیروی انسانی متعهد بیش از هزینه‌ای که صرف تربیت تجهیز و آموزش او شده است برای سازمان فایده و ارزش به‌وجود می‌آورد. برعکس نیروی انسانی غیرمتعهد غیرکارآمد و ناآگاه ممکن است با تصمیمات و اعمال غلط خود بر دشواری‌ها و زیان‌های سازمان بی‌افزاید. لذا رسالت مدیریت و هدف اصلی مدیران هر سازمان استفاده مؤثر و بهینه از منابع و امکانات گوناگون چون نیروی کار، سرمایه، مواد، انرژی و اطلاعات است. در راستای این رسالت استفاده بهینه از نیروی انسانی (عملکرد نیروی انسانی) از اهمیت خاصی برخوردار است چرا که انسان برخلاف سایر منابع سازمانی دارای عقل و اختیار است و مدیر نمی‌تواند به سادگی از آن استفاده نماید. مهمتر اینکه نیروی انسانی نه تنها یک منبع سازمانی است بلکه تنها عامل به‌کارگیری سایر عوامل می‌باشد. این نقش در سازمان‌های مردمی اهمیت بیشتری می‌یابد چرا که انسان صحنه کار و عرصه خدمات مربوطه می‌گردد. حال اگر این انسان با انگیزه، توانمند و بهره‌مند باشد می‌تواند سایر منابع را به‌نحو احسن و مطلوب به‌کار گیرد و انواع بهره‌وری را محقق سازد و نهایتاً عملکرد سازمان را بهبود بخشد در غیر این‌صورت رکود و عقب ماندگی ارمغان نیروی انسانی منفعل و بی‌انگیزه می‌باشد.

پیشنهادهای کاربردی

- از آنجا که حساسی، کار تیمی می‌باشد و به‌نحوی در آن سلسله مراتب حرفه‌ای حاکم است ضروری به‌نظر می‌رسد همواره فرد خود را الگو و نمونه برای افراد پایین دستی نشان دهد که درستکاری و جدیت رهبر تیم نقش بسزایی در عملکرد مطلوب آن ایفا می‌نماید.
- مؤسسه حساسی، خطامشی توسعه و پرورش حسابرسان را تدوین نماید و انتظارات مربوطه را در این مورد با فراغ انعطاف‌پذیری منتقل و رفتار و عملکرد آن‌ها ارزیابی شده و مورد تشویق و تقدیر و یا اعطای فرصتی دوباره قرار گیرند.
- فرهنگ انتقال تجربه به دیگران و پرورش فرد جایگزین، جزء خطامشی سازمان باشد.

- لازم است پیش از شروع و جذب صاحبکار جدید، به ظرفیت زمانی خالی توجه و فرآیند حسابرسی مطابق با طرح کلی و برنامه حسابرسی انجام شود و تناسب بین زمان مورد نیاز برای انجام یک پروژه حسابرسی و ساعت نفر به کار گماشته شده رعایت گردد.
- لازم است حقوق و مزایا پرسنل متناسب با مهارت‌ها و ارزیابی عملکرد وی و همچنین میزان پاسخگویی وی باشد که این امر در حرفه حسابرسی که کاملاً متکی به نیروی انسانی است و تنها سرمایه آن به‌شمار می‌رود بیشتر حائز اهمیت است.
- مؤلفه آموزش بایستی به‌صورت هدفمند مورد توجه واقع شده و خروجی آن مشهود باشد و صرفاً جهت کسب امتیاز کنترل کیفی و ارتقاء نباشد.
- هر چند که شرح شغل روشن منجر به رسمیت در سازمان می‌شود و رسمیت یکی از مؤلفه‌های ساختارهای بروکراتیک است ولی در حسابرسی تأکید زیاد به وضوح در نقش و شرح شغل روشن است. بنابراین، باید شرح شغل برای هر یک از رده‌های حرفه‌ای واضح باشد و انتظارات عملکردی مدیران از کارکنان واقع‌بینانه و براساس توانمندی‌ها و قابلیت‌های افراد باشد.
- ترکیب رتبه‌های شغلی کارکنان مأمور در هر کار حسابرسی، باید با رعایت ضوابط و مقررات تعیین شده در آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای تعیین گردد تا موضوع ابهام و تعارض نقش و فشاری کار به حداقل ممکن برسد.
- لازم است مؤسسه حسابرسی، حداقل به‌صورت سالانه دیدگاه و نظرات پرسنل را درخصوص شرایط فعلی را جمع‌آوری و برای رفع ضعف‌ها و حفظ و بهبود قوت‌ها تلاش و پیشنهادات را مورد توجه و به‌عنوان یک فرصت و یا تهدید به آن‌ها اهتمام ورزد.
- هرگونه تغییر در رفتار و عملکرد پرسنل بایستی مورد توجه واقع و برای رفع و جلوگیری از بدتر شدن وضعیت اقدام لازم به عمل آید تا از مواردی همچون استرس و فرسودگی شغلی پیشگیری گردد.
- در جذب نیروی انسانی نظام رقابتی و مبتنی بر رعایت عدالت و شایسته‌سالاری و شایسته‌گزینی مدنظر قرار گیرد و آزمون‌های تخصصی برای جذب و بکارگیری نیروی انسانی متخصص و توانمند برگزار گردد.
- مؤسسه حسابرسی، باید با تقویت سرمایه اجتماعی زمینه مدیریت دانش و به تبع آن تسهیم دانش و یادگیرنده بودن سازمان را فراهم نماید و همواره با دید آینده‌نگری، زمینه بهبود مستمر، ایجاد تغییر و تحولات متناسب با مقتضیات محیطی را مهیا نماید و فضای آموزش محوری را بر سازمان حاکم نماید و بازخورد و اصلاح نقاط ضعف عملکردی به‌عنوان یادگیری حلقه دوم؛ یادگیری

- چگونه یاد گرفتن و متحول شدن برای ایجاد رفتار مطلوب به‌عنوان یادگیری حلقه سوم را در سازمان نهادینه نماید و به‌عنوان یک ارزش و هنجار تلقی شود.
- مؤسسه حساسی، باید با ارج نهادن به ارزش‌ها و رفتارهای اخلاقی از جمله رعایت برابری و عدالت، احترام و حرمت، صراحت و رازداری، گذشت، صداقت و اطمینان زمینه اعتماد در سازمان را فراهم نماید و با ایجاد کدها و ممیزهای اخلاقی، رفتار اخلاقی را در سازمان به‌عنوان یک هنجار و عادت رفتاری تبدیل نماید.
 - مؤسسه حساسی، باید با ارائه مشوق‌های لازم و ایجاد انگیزه، زمینه پذیرش بهبود، توسعه، تحول و تغییر را در کارکنان فراهم نمایند.

پیشنهادهای برای پژوهش‌های آتی

- به‌منظور بسط و توسعه مدل ارائه شده موارد زیر در پژوهش‌های آتی به محققین پیشنهاد می‌گردد:
- آزمون اعتباربخشی مدل ارائه شده
 - بررسی سنخیت و تأثیرگذاری دیگر مؤلفه‌های سازمانی و همچنین تضاد بین کار و خانواده و سایر خصوصیات فردی.
 - بررسی عوامل محیطی (اقتصادی، فرهنگی، دینی، فناوری، جغرافیایی، خانوادگی) در یک مدل واحد ضرورت دارد. بنابراین، این مدل نمی‌تواند تبیین کند که چگونه متغیرهای محیطی بر وقوع رفتارهای ناکارآمد تأثیر می‌گذارند.

محدودیت‌های پژوهش

- بدون شک، انجام تحقیقات علمی بدون محدودیت نخواهد بود به‌منظور آگاهی دیگر پژوهشگران و کاهش سطح توقع مطالعه‌کنندگان این پژوهش، به تعدادی از محدودیت‌ها در این زمینه اشاره می‌گردد:
- مسأله نخست در رابطه با ادراکات پاسخ‌دهندگان درباره ابعاد مختلف سازمانی، فردی و رفتارهای ناکارآمد می‌باشد. معیارهای ادراکی نمی‌توانند بازتاب دقیق واقعیت باشند، هر چند این امر برای تحقیقات علوم اجتماعی که بر معیارهای ادراکی تأکید دارد، معمول است. معیارهای ادراکی ممکن است مسایلی مثل مشکل روایی، پاسخ‌های دارای اریب و ادراکات نادرست از گویه‌ها را به‌وجود آورند.

- مشکل تعمیم نتایج مسأله بعدی پژوهش است. با وجود آنکه مدل دارای جهت‌گیری عمومی است ممکن است برای تمام مؤسسات حسابرسی کاربرد نداشته باشد، چرا که نتایج حاصله بر پایه داده‌های گردآوری شده از هر دوی بخش خصوصی و دولتی می‌باشند.
- مشکل بعدی در رابطه با مدل پژوهش است. پدیده‌های در خلاء اتفاق نمی‌افتند، بلکه در بستر محیط رخ می‌دهند، از این‌رو، عوامل محیطی محاط بر وقوع رویدادهاست از نظر دور داشتن آن‌ها منطقی به‌نظر نمی‌رسد. یعنی، رفتار سازمانی از محیط درونی و برونی سازمان تأثیر می‌پذیرد. از آنجایی که این مدل برای پرهیز از پیچیدگی در مدل و نتایج حاصله از تحقیق، براساس دیدگاه درون سازمانی طراحی شده است، به بررسی عوامل محیطی نپرداخته است یعنی عوامل محیطی مؤثر بر رفتارهای ناکارآمد مورد بررسی و مطالعه قرار نگرفته است.
- مسأله بعدی در این پژوهش، جامعه آماری است. عدم دسترسی به جامعه آماری و عدم همکاری آن‌ها با توجه به مشغله کاری و عدم حضور در مؤسسه یا سازمان خود، منجر به طولانی شدن فرآیند انجام پژوهش شده است.

منابع و مأخذ

- 1- Aghaei Chadegani, A., Mahmoud Mohamad, Z. and Mohd Iskandar, T. (2015). The influence of individual characteristics on auditor's intention to report errors. *Journal of economics, business and management*, 3(7), 710-714.
- 2- Aghaei, P. (2002). Factors affecting on the Independent Audit Quality: from the perspective of independent auditors and audit services users, MAS thesis on Accounting. *University of Al-Zahra*, Tehran. (In Persian)
- 3- Anthony, J. (1982). Excerpts from Job Burnout in Public Education: Symptoms, Causes, and Survival Skills. *Columbia University*.
- 4- Ayre, C. and Scally, A. J. (2014). Critical values for Lawshe's content validity ratio: revisiting the original methods of calculation. *Measurement and Evaluation in Counseling and Development*, 47(1), 79-86.
- 5- Bedard, J. (2008). Commentary Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice. *Current issues in auditing*, 4 (1).
- 6- Beheshtifar, M. and Omidvar, A. R. (2013). Causes to create job burnout in organizations. *International journal of academic research in business and social sciences*, 3(6), 107-113.
- 7- Behravan, H. and Saeidi, R. (2010). Factors affecting on the organizational commitment: case study of gas company employees, Mashhad. *Journal of social sciences*, faculty of literature and human sciences, Ferdowsi university of Mashhad, 6(2). (In Persian)
- 8- Boerin, A. (1999). Time pressure, task structure and audit effectiveness. PHD dissertation, *university of Southern Illinois*, Carbondale.
- 9- Chang, C., Rosen, C.C. and Djurdjeric, E. (2010). Occupational Stressors and Job Performance: An updated Review and Recommendations. *Research in Occupational Stress and Wellbeing*, 8, 1-60. 795-824.

- 10- Chung, K. H. (1968). Developing a comprehensive model of motivation and performance. *Academy of Management Journal*, 11(1), 63-73.
- 11- Colley, H. and James, D. (2007). Unbecoming teachers: Towards a more dynamic notion of professional participation. *Journal of Education Policy*, 22, 173-193.
- 12- Cooper, C. L. and Marshall, J. (1976). Occupational sources of stress: A review of the literature relating to coronary heart disease and mental ill health. *Journal of Occupational Psychology*, 49, 11-28.
- 13- Cordes, C. L. and Dougherty, T. W. (1993). A review and an integration of research on job burnout. *Academy of Management Review*, 18, 621-656.
- 14- De Angelo, L. (1981). Auditor size and auditor quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- 15- Dennis M., (2007). Audit quality: an analysis of management, auditor and environment factors. Doctoral dissertation on Accounting, *University of Arkansas*, United States, published 180 pages.
- 16- Dezoort, F. T. and Loard, A. T. (1997). A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16(1), 28-86.
- 17- Donovan, S. B. and Kleiner, B. H. (1994). Effective stress management. *Managerial Auditing Journal*, 9 (6), 31-34.
- 18- Ebili, Kh. (1993). The need for assessment of in-service training courses. *Seminar on training in organizations*, Kashan, Iran. (In Persian)
- 19- Ehadi, B., Fathi, A. and Abdol-mohammadi, K. (2014). Investigating the effective psychological factors on job performance of police commanders in east Azerbaijan. *Journal of Law Enforcement*, 4(15), 63-78. (In Persian)
- 20- Fisher, R.T. (1995). Role stress, the type a behavior pattern, and external auditor job satisfaction and performance. MS thesis, *Lincoln University*, pp 158.

- 21- Fleishman, E. A. and Peters, D. R. (1962). Interpersonal, leadership attitudes and managerial success. *Personal Phycology*, 15(2), 127-143.
- 22- Francis, J.R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Theory and Practice*, 30(2), 125-152.
- 23- Ghorpade, J., Lackritz, J. and Singh, G. (2007). Burnout and personality: evidence from academia. *Journal of career assessment*, 15(2), 240-256.
- 24- Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behavior and the psychological contract. *The European Accounting Review*, 10(4), 787-802.
- 25- Idrees, Z., Shafi, Kh., Hua, L. and Nazeer, A. (2015). Effect of salary, training and motivation on job performance of employees. *American Journal of Business, Economics and Management*, 3(2), 55-58.
- 26- IFAC (2012). Professional conduct rules for professional accountants: International standards of professional conduct committee for Accountants. Tehran: *Iranian Association of Certified Public Accountants press*, translated by Erbab Soleimani. (In Persian)
- 27- Imani, F., Agha bakhshi, H. and Ghaed mohammadi, M. J. (2012). The study of the effect of short-term training courses on the performance of employees in the municipality of district 7 in Tehran in 2010: Case study. *Social Research Quarterly*, 4(17), 35-55. (In Persian)
- 28- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2013). A framework for audit quality. Retrieve from: www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality, on 30 Nov 2016.
- 29- Irannejad parizi, M. and Sasan Gar, P. (2012). Organization and management from theory to practice. Tehran: *Iran banking institute press*. (In Persian)
- 30- Julie, P., Schmidt, J. and Wilkins, M. (2014). Auditor Perceptions of Audit Workloads, Audit Quality, and the auditing Profession. *Trinity University*, USA.
- 31- Kalbers, L. P. and Cenker, W. J. (2008). The impact of exercised responsibility, experience, autonomy and role ambiguity on job performance in public accounting. *Journal of managerial*, 20(3): 327-347.

- 32- Kazemi, J. (2009). Effect of the psychiatric contract between the auditor and the audit firm on behaviors reducing audit quality. MS thesis on Accounting. **University of Esfahan**, Esfahan. (*In Persian*)
- 33- Kelly, T. and Margheim, L. (1990). The impact of time budget pressure, personality and leadership variables on dysfunctional auditor behaviors. **Auditing**, 9(2), 21-42.
- 34- Khajepour, G. (2006). Job stress. Tehran: Baztab press. (*In Persian*)
- 35- Khanifar, H., Moghimi, M., Jandaghi, G. and Zarvandi, N. (2009). Investigating the relationship between the components of trust and organizational commitment of employees. **Journal of public administration**, 1(2), 3-18. (*In Persian*)
- 36- Kiani, M. (2015). Effect of gender differences on the performance of the auditors of the court of audit, in terms of independence, risk and ability to resolve computational problems. **Third International Conference of Management Accounting**, Tehran. (*In Persian*)
- 37- Kimberly, J. (2014). The moderating effect of perceived ethical leadership on reduced audit quality behaviors. **University of Texas**, unpublished, 164.
- 38- Kustinah, S. (2013). The influence of dysfunctional behavior and individual culture on audit quality. **International journal of scientific & technology research**, 2(5).
- 39- Lazear, E. P. (1981). Agency, earning profiles, productivity and hour restrictions. **The American Economic Review**, --, 606-620.
- 40- Malone, C. and Robert, R.W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. **Auditing: A Journal of Theory and Practice**, 15(2), 49-64.
- 41- Maslach, C. and Leiter, M. P (2008). Early predictors of job burnout and engagement. **Journal of Applied Psychology**, 93, 498-512.
- 42- McNamara, S. M. and Liyanarachchi, G. A. (2008). Time budget pressure and auditor dysfunctional behavior within an occupational stress model. **Accountancy business and the public interest**, 7(1), 1-43.

- 43- Mirkamali, M. (1998). In-service training is the most fundamental factor for organizational improvement. *Journal of Management in Education*, 5(17), 5-10. (In Persian)
- 44- Modlock, P. E. (2008). The link between leadership style, communicator competence and employee satisfaction. *Journal of Business Communication*, 45, 61-78.
- 45- Mohammadi, M. (2011). Relationship between Personality Criteria and behaviors reducing audit quality. MS thesis on Accounting. Azad Islamic university of Branch center Tehran, Tehran, Iran. (In Persian)
- 46- Mohd, N.M.N. (2011). Auditor stress: Antecedents and relationship to audit quality. *Doctoral dissertation on Accounting, Edith Cowan University, Perth Western Australia*, 231 pages.
- 47- Mosavi Kasha, Z. and Zahedi Ghareh baba, D. (2016). The relationship between Leadership Styles and job satisfaction in auditors working in audit firms. *Journal of the Accounting and Audit Management Knowledge*, 5(20), 102-116. (In Persian)
- 48- Nafezi, E. and Lashgari, Z. (Non-date). The relationship between professional and organizational commitment with audit quality in trusted audit firms of the Tehran stock exchange. *New Researches in Management and Accounting*, - (-), 1-20. (In Persian)
- 49- Nojavan, S. (2010). Impact of in-service training courses on improving employee performance in insurance companies: case study in Dana insurance company. MS thesis on management. *University of Payam Noor, Tehran*. (In Persian)
- 50- Otely, D. T. and Pierce, B. J. (1996). Audit time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(1), 31-58.
- 51- Otley, W. A. and Ururuka, V. (2014). Factors influencing quality threatening behavior in a Big four accounting firm. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2462456>.

- 52- Paino, H., Thani, A., Zulkarnain, S.I. and Idris, S. (2011b). Attitudes toward dysfunctional audit behavior: the effect of budget emphasis, leadership behavior and effectiveness of audit review. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 7(12), 1344-1351.
- 53- Peter, K. (2012). Auditor's professional and organizational identities and perceived commercialization in audit firms. Kristianstad University, Sweden, presented at the *37th Annual Congress of the European Accounting Association*.
- 54- Pratt, J. and Jiambalvo, J. (1981). Relationship between leader behaviors audit team performance. *Accounting, Organizational and Society*, 6(2), 133-142.
- 55- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2013). Standing advisory group meeting discussion-audit quality indicators, retrieve from: www.pcaobus.org/news/events/documents/05152013-agmeeting/audit_quality_indicators.pdf, on 30 Nov 2016.
- 56- Ravari, A., Mirzaei, T. and Vanaki, Z. (2012). Explaining the nature of the concept of job satisfaction: review study. *Journal of Nursing Management*, 1(4), 61-71. (In Persian)
- 57- Rebele, J. E. and Michaels, R. E. (1990). Independent auditor's role stress: antecedent, outcome, and moderating variables. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 124-153.
- 58- Roayaei, R. A., Talebnia. Gh., Hesas yeganeh, Y. and Jalili, S. (2012). The auditors' perception of trusted leadership and ethical culture on Behaviors Reducing Audit Quality. *Journal of Iranian management sciences*, 7(25), 1-22. (In Persian)
- 59- Sarason, I. G. (1984). Stress, anxiety, and cognitive interference: Reactions to tests. *Journal of Personality and Social Psychology*, 46(4), 929-938.
- 60- Saroghei, A. (1996). Organizational commitment and its relationship with the desire to quit serving. *Journal of Public Management*, 35, 65-73. (In Persian)
- 61- Senatra, P. T. (1980). Role conflict, role ambiguity and organizational climate in a public accounting firm. *The Accounting Review*, --, 594-603.

- 62- Shahrabi, Sh. (2014). Impact of gender factor on professional judgment of internal auditors. *Auditing: theory and practice*, 1(2), 117-132. *(In Persian)*
- 63- Stella, O. (2008). Motivation and work performance: complexities in achieving goof performance outcomes: A study focusing on motivation measures and improving workers performance in Kit gum District local government. *in partial fulfillment of the requirements for obtaining the degree MAS of Arts in development studies*.
- 64- Timothy, A. and Rayan, K. (Non-Date). Job satisfaction. --, 293-413.
- 65- Yan, H. and Xie, S. (2016). How does auditors work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China journal of accounting research*, 9, 305-319.
- 66- Yi-Hua, H. and Mei-Ling, W. (2012). The moderating role of personality in HRM – from the influence of job burnout perspective. *International management review*, 8(2), 4.