



Presenting the audit quality measurement model in the conditions of inefficient behavior using the foundation data approach

- Marzieh Dormishi ^۱
- Masoud Taherinia ^۲
- Azar Moslemi ^۳
- Ebrahim Givaki ^۴

Abstract

The auditing profession and how auditors work in today's world is very important. Managers and business owners need more than anything to get accurate information about their financial statements in order to adopt reasonable strategies for their future according to the information obtained. The current research was conducted with the aim of designing a model for measuring audit quality in the conditions of inefficient behavior in audit institutions using the data theory of the foundation. This research is a type of mixed research based on qualitative research, which is applied in terms of purpose and descriptive survey in terms of collecting information. The statistical population of the research includes professors and auditing experts, ۳۳ of whom were selected as sample members by purposeful sampling. The data collection tool is a semi-structured interview, whose validity and reliability were confirmed by content validity and intra-coder and inter-coder reliability methods, respectively.

The results of the research show that the causal factors affecting the assessment of audit quality in the conditions of auditors' ineffective behavior include time pressure, lack of work conscience, locus of control, low professional commitment, little experience and high complexity of work, self-evaluation of performance, low spirituality at work, and irresponsibility. The results of the research in the qualitative part include the identification of causal, intervening, contextual, central factors, strategies and consequences of auditing quality measurement in the conditions of inefficient behavior in auditing institutions and finally presenting the model of auditing quality measurement in the conditions of inefficient behavior in auditing institutions. On the other hand, when the auditor does not observe ethical principles such as confidentiality, integrity, and providing correct reports, it will harm the organization and the auditor's unethical behavior will also destroy the reputation and credibility of the organization.

Keywords: audit quality measurement, inefficient behavior, foundation data approach

^۱. PhD student in Accounting, Faculty of Humanities, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran.

^۲. Associate Professor of Accounting Department, Faculty of Management and Economics, Lorestan University, Khoramabad, Iran, Corresponding Author, taherinia.m@lu.ac.ir

^۳. Assistant Professor of Accounting Department, Faculty of Humanities, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran.

^۴. Assistant Professor of Management Department, South Tehran Azad Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

ارائه مدل سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد با استفاده از رویکرد داده بنیاد

- مرضیه درمیشی^۱
- مسعود طاهری نیا^۲
- آذر مسلمی^۳
- ابراهیم گیوکی^۴

چکیده

حرفه حسابرسی و نحوه فعالیت حسابرسان در جهان امروز بسیار حائز اهمیت است. مدیران و مالکان بیش از هر چیز نیازمند کسب اطلاعات دقیق در خصوص صورت‌های مالی خود می‌باشند تا متناسب با اطلاعات اخذ شده برای آینده خود راهبردها و استراتژی معقولانه‌ای اتخاذ نمایند. پژوهش حاضر با هدف طراحی الگوی سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد در مؤسسات حسابرسی با استفاده از نظریه داده بنیاد انجام شد. این پژوهش از نوع پژوهش‌های آمیخته بر مبنای پژوهش‌های کیفی است که از نظر هدف کاربردی و از حیث نحوه گردآوری اطلاعات توصیفی پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش شامل اساتید و خبرگان حسابرسی می‌باشند که تعداد ۳۳ نفر از آنان به عنوان اعضای نمونه با روش نمونه گیری هدفمند انتخاب شدند. ابزار گردآوری داده‌ها، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته است که روایی و پایایی آن‌ها به ترتیب با روش‌های روایی محتوا و پایایی درون کدگذار و میان کدگذار تایید شد. نتایج پژوهش گویای آن است که عوامل علی موثر بر سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد حسابرسان شامل فشار زمانی، نداشتن وجدان کاری، کانون کنترل، تعهد حرفه‌ای پایین، تجربه اندک و پیچیدگی زیاد کار، خود ارزیابی عملکرد، معنویت پایین در کار و عدم مسئولیت‌پذیری می‌باشند. در بخش کیفی مشتمل بر شناسایی عوامل علی، مداخله‌گر، زمینهای، محوری، راهبردها و پیامدهای سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد در مؤسسات حسابرسی و در نهایت ارائه الگوی سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد در مؤسسات حسابرسی است. از طرفی زمانی که حسابرس اصول اخلاقی هم‌چون رازداری، درستکاری، ارائه گزارشات صحیح را رعایت نکند، به سازمان لطمه خواهد زد و رفتارهای غیراخلاقی حسابرس شهرت و اعتبار سازمان را نیز نابود خواهد کرد.

واژگان کلیدی: سنجش کیفیت حسابرسی، رفتار ناکارآمد، رویکرد داده بنیاد

^۱ - دانشجوی دکترای حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران

^۲ - دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، خرم آباد، ایران، نویسنده مسئول. ایمیل:

Taherinia.M@Lu.Ac.Ir

^۳ - استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران.

^۴ - استادیار گروه مدیریت، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

در دنیای پرقاب‌ت امروز در همه مشاغل کاهش هزینه و افزایش بازده، اهمیت زیادی یافته است. رقابت در حرفه حسابرسی در ایران مانند سایر کشورهای توسعه‌یافته به طور محسوسی تشدید شده است. در نتیجه حساب‌رسان کوشش می‌کنند تا بر کارایی عملکرد خود و کیفیت حسابرسی بیفزایند (آدو^۱ و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین جهانی شدن اقتصاد و اهمیت اطلاعات در حوزه مالی سبب شده است که اهمیت حرفه حسابرسی فزونی یابد و تلاش نماید همگام با تغییرات و در راستای نیازهای جامعه و سازمان حرکت نماید (آم‌زید^۲ و همکاران، ۲۰۲۲). حسابرسی نقش مهمی در بدست آوردن تضمین مستدل از عدم وجود تحریف عمده ناشی از تقلب یا خطا در صورت‌های مالی و صدور گزارش‌های حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی و ارتباط با مشتری دارد. به عبارتی دیگر تحقق کیفیت حسابرسی می‌تواند به عنوان تشخیص، تعدیل و گزارش تحریفات عمده خلاصه شود (گرامی و همکاران، ۱۴۰۱). کیفیت حسابرسی یک تلاش راستی‌آزمایی است که برای ارزیابی درجه انطباق برای برآوردن مشخصات یا روش استاندارد محصول، طراحی، فرآیند یا سیستم انجام می‌شود. در واقع کیفیت حسابرسی نشان دهنده بررسی و ارزیابی سیستماتیک، مستقل و مستند برای تعیین اینکه آیا فعالیت‌ها و نتایج کیفیت با یک ترتیب استراتژیک که به طور موثر اجرا شده و برای دستیابی به اهداف مناسب است، مطابقت دارد یا خیر؟ (دبنات^۳ و همکاران، ۲۰۲۱). بدیهی است که حرفه حسابرسی و نحوه فعالیت حساب‌رسان در جهان امروز بسیار حائز اهمیت است. مدیران و مالکان کسب و کارها بیش از هر چیز نیازمند کسب اطلاعات دقیق در خصوص صورت‌های مالی خود می‌باشند تا متناسب با اطلاعات اخذ شده برای آینده خود راهبردها و استراتژی معقولانه‌ای اتخاذ نمایند (جوهانسون^۴ و همکاران، ۲۰۱۶). اما ارائه اطلاعات غلط و اشتباه می‌تواند به راحتی سازمان را فلج کند و آن را از دامنه رقابت محو نماید. اشتباهات در صورت‌های مالی می‌تواند به صورت عمدی و غیرعمدی صورت پذیرد. اشتباهات غیرعمدی را می‌توان با افزایش دقت حساب‌رس و همچنین استفاده از سازوکارها و فناوری‌های روز دنیا کاهش داد. لکن اشتباهات عمدی که در حقیقت بازگو کننده رفتارهای ناکارآمد می‌باشد، به راحتی می‌تواند کسب و کار را به سمت نابودی سوق دهد (گوربن^۵، ۲۰۲۱). هر گونه اقدامی که مطابق با استانداردهای حسابرسی نباشد و یا شکست

۱. Ado

۲. Ammar Zahid

۳. Debnath

۴. Johansen

۵. Gruben

و ناکامی را برای حرفه حسابرسی به ارمغان آورد، تداعی گر رفتار ناکارآمد حسابرس می‌باشد (رستمی نیا و همکاران، ۱۴۰۱).

بنابراین، رفتارهای ناکارآمد حسابرس متأثر از جهت‌گیری‌های غیر اخلاقی حسابرس است که کیفیت و اثربخشی فعالیت وی را کاهش می‌دهد. به این ترتیب، کیفیت حسابرسی پایین نارضایتی استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی را در پی خواهد داشت. به تبع بروز رفتارهای ناکارآمد در حرفه حسابرسی منجر به کاهش سطح اعتماد عمومی به آن و نهایتاً تضعیف حرفه خواهد شد (جوهری و هاریدین، ۲۰۲۲). بدون شک حسابرسان در کشف تقلب‌های مالی، پیش‌بینی احتمال ورشکستگی و بروز بحران‌های غیرمنتظره، نقش غیرقابل انکاری دارند. در حقیقت بالا بودن کیفیت کار حسابرسان تأثیر منحصر به فردی بر ماندگاری و بقای کسب‌وکار دارد. از طرفی شکل‌گیری رفتارهای ناکارآمد در حرفه حسابرسی می‌تواند به یک‌باره تمام تلاش‌های سازمان را بر باد دهد. به دیگر سخن رفتارهای ناکارآمد با تأثیر سوء در کسب درآمد، جمع‌آوری شواهد ناکافی، پردازش نادرست و ... به مرور نه تنها حرفه حسابرسی؛ بلکه سازمان را در محیط رقابتی بی‌اعتبار می‌کنند. لزوم توجه به رفتارهای ناکارآمد در حرفه حسابرسی طی دهه‌های اخیر و همچنین نبود مطالعه‌ای به خصوص مطالعات داخلی که از جنبه‌های مختلف علل بروز اینگونه رفتارها در حرفه حسابرسی را مورد تحلیل و بررسی قرار دهد، پژوهش حاضر را بر آن داشت تا با استفاده از رویکرد داده بنیاد به ارائه الگویی به منظور سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد در موسسات حسابرسی بپردازد.

۲. مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی، مفهوم پیچیده‌ای است. تعاریف گوناگونی از این مفهوم ارائه شده است، ولی این تعاریف از جامعیت و قابلیت پذیرش همگانی برخوردار نیستند (جوان ۲ و همکاران، ۲۰۲۳). کیفیت حسابرسی با سه گروه از افراد درگیر است الف) استفاده‌کنندگان خارجی، ب) مشتریان و ج) خود حسابرسان؛ که نقش‌های متناقضی دارند و همین امر منجر به یک تعریف واحد از آن می‌شود. با این حال می‌توان گفت که کیفیت حسابرسی ارزش اطلاعات مالی و در نتیجه ارزش سازمان را افزایش می‌دهد (الفهد ۳ و همکاران، ۲۰۲۲). به عبارتی دیگر کیفیت حسابرسی زمانی حاصل می‌شود

۱. Johari & Hairudin

۲. Javan

۳. Alfahad

که کار حسابرسی به این نتیجه ختم شود که هیچ گونه اشتباه یا تقلبی در صورت‌های مالی وجود ندارد (روسمن ۱ و همکاران، ۲۰۱۸). در تعریفی دیگر می‌توان گفت که کیفیت حسابرسی به میزان صحت و درستی اطلاعاتی که در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد، اشاره دارد (عزیزی مقدم ۲ و همکاران، ۲۰۲۳). کیفیت حسابرسی توانمندی حسابرس را در کشف و گزارش تحریفات و دستکاری انجام شده در سود خالص را نشان می‌دهد (دیا ۳، ۲۰۲۳). کیفیت حسابرسی را می‌توان تابعی از توانمندی فنی (توانایی کشف تحریفات و اشتباهات در صورت‌های مالی) و استقلال (توانایی گزارش این موارد) حسابرس بیان کرد (شازلی ۴ و همکاران، ۲۰۲۲). کیفیت حسابرسی را به عنوان ارائه یک خدمت توسط افراد واجد شرایط می‌توان در نظر گرفت که بر مبنای استانداردها و ضوابط خاصی تدوین می‌شود. یعنی هرگاه این ارائه خدمت (کشف تخلفات و ارائه گزارش) منطبق با استانداردها باشد، از کیفیت لازم برخوردار است (دتزن و گلد، ۲۰۲۱).

کیفیت حسابرسی به صداقت حسابرس بسیار مرتبط است. زمانی که حسابرس به سطح شایستگی رسیده باشد و از اصول اخلاقی تبعیت کند، انجام کار با صداقت، شجاعت و پیروی از شخصیت حرفه‌ای باعث افزایش اعتماد به حرفه او می‌شود (هوبایس ۵ و همکاران، ۲۰۲۳). البته می‌توان فاکتورهای دیگری را که بر کیفیت حسابرسی موثرند بیان داشت به عنوان مثال ویتینگتون و پانی ۶ (۲۰۱۰) اظهار داشتند که تخصص، تأثیر مهمی در کیفیت حسابرسی داد. به عبارتی، فردی که دارای تخصص است به نسبت فردی که تخصص لازم را ندارد، می‌تواند حسابرسی با کیفیت بالاتری را ارائه دهد. چراکه یک حسابرس متخصص درک و تجربه عمیقی نسبت به حرفه خود دارد. از طرفی در مواردی که حسابرس تخصص ندارد، احتمال دارد کیفیت حسابرسی به دلیل اعمال نظرات جانبدارانه کاهش یابد (نجمت ۸ و همکاران، ۲۰۲۱). سوپر یادی ۹ و همکاران (۲۰۱۹) نیز بیان داشتند که فناوری می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت الشعاع قرار دهد. به بیانی دیگر با حمایت فناوری، حسابرسان قادر به اتخاذ تصمیمات استراتژیک بر اساس دستگاه‌ها یا سیستم‌های خاص هستند، زیرا آنها صرفاً بر شهود، تجربه و عوامل ذهنی متکی نیستند.

۱. Rusman

۲. Azizi Moghaddam

۳. Diya

۴. Shazly

۵. Detzen & Gold

۶. Hubais

۷. Whittington & Pany

۸. Najmatu

۹. Supriadi

رعایت اصول اخلاقی در هر حرفه و کسب و کاری همواره مورد توجه بوده است. بسیاری از سازمان‌ها با فرهنگ‌سازی و بهره‌گیری از سازوکارهای مختلف تلاش می‌کنند از شکل رفتارهای غیراخلاقی جلوگیری نمایند (پرابانگکارا و فیتریانی، ۱، ۲۰۲۱). حرفه حسابرسی به دلیل موقعیت مهم و حساس آن در سازمان مستثنی از این قاعده نیست و متأسفانه در پاره‌ای از اوقات رفتارهای غیراخلاقی که از آن به عنوان رفتارهای ناکارآمد یاد می‌شود، در آن به چشم می‌خورد (پیانو و همکاران، ۲۰۱۹). مفهوم رفتارهای ناکارآمد از نظریه ناهماهنگی و عملکردی سیگل و مارکونی (۱۹۸۹) اقتباس شده است. نظریه ناهماهنگی تشریح می‌کند که ناهماهنگی فرد را تشویق می‌کند تا ناهماهنگی را از بین ببرد و چیزی را که به نظرش مهم نیست، حذف نماید. این امر منجر به رفتارهای انحرافی همچون بررسی سطحی اسناد، توضیحات ضعیف و ... می‌شود. از طرفی نظریه عملکردی بیان می‌کند که ممکن است حسابرسان برای برآوردن نیازهای خود هر گونه اقدامی از جمله اقدامات انحرافی انجام دهند (سیدیک و همکاران، ۲۰۱۹). در حقیقت رفتارهای ناکارآمد، سطح اعتماد به حرفه حسابرسی را نزد ذی‌نفعان آن کاهش می‌دهد. به نوعی کیفیت حسابرسی خدشه دار شده و به تدریج میزان سرمایه‌گذاری‌ها و به تبع سودآوری سازمان کاهش می‌یابد (اردیانسیاه و همکاران، ۲۰۲۰؛ دارماوان و همکاران، ۲۰۱۵). سازمان‌ها و کسب و کارهایی که بر روی ارزیابی عملکرد تمرکز دارند و به دقت عملکرد افراد را مورد بررسی قرار می‌دهند می‌توانند مانع از بروز رفتارهای غیراخلاقی و یا ناکارآمد حسابرسان شوند (جوهرانسن و کریستوفرسن، ۷، ۲۰۱۶). رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به طور مستقیم و غیر مستقیم فعالیت‌های حسابرسی را در معرض خطر قرار می‌دهد. این رفتارها می‌تواند ناشی از تضاد منافع بین ذی‌نفعان و حسابرسان باشد. یعنی زمانی که ذی‌نفعان تمایل دارند در صورت‌های مالی نظرات خود را اعمال کنند و حسابرس در ارائه نظر باید مستقل باشد (مارتینی و پرتاما، ۸، ۲۰۲۰). به طور کلی می‌توان بیان داشت که رفتارهای ناکارآمد حسابرس از عدم تبعیت و پیروی وی از فرایندهای مناسب و اصول اخلاقی نشأت می‌گیرد (مردی و کاردیو، ۹، ۲۰۲۲).

۱ . Prabangkara & Fitriany

۲ . Paino

۳ . Siegel and Marconi

۴ . Sidik

۵ . Ardiansyah

۶ . Dharmawan

۷ . Johansen & Christoffersen

۸ . Martini & Pertama

۹ . Mardi & Kardoyo

نهمه و همکاران (۲۰۱۹) مطالعه‌ای با هدف شناسایی تفاوت‌های رفتار ناکارآمد حسابرس در هنگام ارزیابی عملکرد مورد انتظار را انجام دادند. نتایج به‌دست آمده پژوهش آن‌ها نشان داد که حسابرسان باتجربه تمایل بیشتری به رفتارهای ناکارآمد نسبت به حسابرسان بی‌تجربه دارند و سطح رقابت در بازار حسابرسی به‌عنوان یک محرک رفتار ناکارآمد شناخته شد. همچنین عملکرد مورد انتظار حسابرس تحت تأثیر رفتار ناکارآمد او قرار می‌گیرد. آنتا و همکاران (۲۰۱۸) با هدف بررسی رفتار ناکارآمد حسابرسی، تعهد سازمانی و عملکرد حسابرسی را بررسی کردند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که حسابرسانی که بیشتر رفتار حسابرسی ناکارآمد را پذیرفته‌اند، تمایل دارند که دارای یک تغییر شغل بالاتری باشند و سطح پایینی از عملکرد و تعهد سازمانی را نشان می‌دهند. تجزیه و تحلیل‌ها همچنین نشان داد که قصد تغییر شغل و عملکرد حسابرس، تأثیر تعهد سازمانی در پذیرش حسابرس از رفتار ناکارآمد را تعدیل می‌کند. ارفاح (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای با عنوان ویژگی‌های فردی رفتار ناکارآمد حسابرس (گزارش نشدن زمان) در اجرای حسابرسی و کاهش کیفیت حسابرسی به این نتایج دست یافت که رفتار ناکارآمد حسابرس تأثیر مثبت بر ریسک حسابرسی دارد و به شکل قابل توجهی باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین نشان دادند اجرای یک برنامه حسابرسی مؤثر با جنبه‌های رفتاری ادغام شده باشد، و تا حد زیادی اثربخشی یک برنامه حسابرسی را تعدیل می‌کند. سوانستروم (۲۰۱۶) به بررسی ارتباط بین فشار زمانی، فعالیت‌های آموزشی و رفتار ناکارآمد حسابرس در مؤسسات حسابرسی کوچک پرداخت. تجزیه و تحلیل‌ها نشان داد که فشار زمانی به گونه‌ای مثبت با رفتار ناکارآمد حسابرس همراه است، در حالی که سطح مشارکت در فعالیت‌های آموزشی مانند کارگاه‌های آموزشی و سمینارها به گونه‌ای منفی با رفتار ناکارآمد حسابرس مرتبط می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی زمانی در معرض ریسک است که حسابرسان، سطح بالایی از فشار زمانی را تجربه کنند و همچنین حسابرسانی که اغلب در بخشی از فعالیت‌های آموزشی به میزان کمتر در تعامل هستند، دارای رفتار ناکارآمد خواهند بود. رستمی‌نیا و همکاران (۱۳۹۹) تأثیر منبع کنترل و تعهد سازمانی بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده را مورد بررسی قرار دادند. به عقیده آنان، پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی، پذیرش هرگونه اقدامی است که مطابق با استانداردهای حسابرسی نباشد. این رفتار یک مشکل جدی برای حرفه حسابرسی محسوب می‌شود و می‌تواند باعث شکست و ناکامی آن گردد. نتایج آنان نشان داد که منبع کنترل درونی و تعهد سازمانی تأثیر منفی و منبع کنترل بیرونی تأثیر مثبت بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی دارند. به این معنی که حسابرسان با منبع کنترل درونی و تعهد سازمانی از پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی اجتناب می‌کنند

و حساب‌رسان با منبع کنترل بیرونی تمایل به پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی دارند. فیض‌آبادی و دهقان (۱۳۹۹) تأثیر ابعاد رهبری اصیل بر کاهش رفتارهای ناکارآمد حساب‌رسان به‌واسطه فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. به بیان آن‌ها، بسیاری، حساب‌رسان مستقل را به دلیل بروز رفتارهای غیراخلاقی سرزنش کرده‌اند. اما پژوهش‌های چندانی درباره عوامل مؤثر بر این‌گونه رفتارها انجام شده است. یکی از عوامل مؤثر، سبک رهبری مؤسسات حسابرسی است. نتایج حاصل از یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که نه تنها ابعاد رهبری اصیل (شفافیت رابطه، رعایت اخلاق نهاده‌شده، تحلیل جامع اطلاعات و خودآگاهی) و فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی تأثیر دارند، بلکه ابعاد رهبری اصیل به‌صورت غیرمستقیم نیز به‌واسطه فرهنگ اخلاقی موسسه بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی تأثیرگذار است. اکبری و همکاران (۱۳۹۵) با هدف بررسی عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد حساب‌رس و تأثیر آن بر تغییر شغل حساب‌رس در پژوهش خود نشان دادند که پیچیدگی کار، استقلال حساب‌رس و فشار بودجه زمانی بر رفتار ناکارآمد و این رفتار بر تغییر شغل در مؤسسات حسابرسی تأثیر دارد. ضمن اینکه نقش اهمیت مشتری بر رفتار ناکارآمد در این مؤسسات مورد تأیید قرار نگرفت.

۳. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و حیث نحوه گردآوری داده از نوع مطالعات پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش متشکل از اساتید و خبرگان حرفه حسابرسی می‌باشند که در حوزه مورد مطالعه از اطلاعات بالایی برخوردار بوده و اطلاعات ارزشمندی در خصوص سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد در اختیار پژوهشگر قرار می‌دهند. از آنجایی که خبرگان و صاحب‌نظران در این حوزه به‌راحتی قابل‌شناسایی نیستند، از این‌رو از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده شده است. نمونه‌گیری تا رسیدن مقوله‌ها به اشباع نظری^۱ ادامه یافته است؛ اشباع نظری مرحله‌ای است که در آن داده‌های جدیدی در ارتباط با مقوله پدید نمی‌آیند، مقوله گستره مناسبی می‌یابد و روابط بین مقوله‌ها برقرار و تأیید می‌شوند (گلیرز، ۲، ۱۹۹۲). ابزار گردآوری اطلاعات در پژوهش حاضر مصاحبه است. در پژوهش حاضر، جهت شناسایی مقوله‌ها از مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان استفاده شده است. دلیل استفاده از این نوع مصاحبه این است که علاوه بر آنکه تبادل نظرات و تفکر وجود دارد

^۱ Theoretical Saturation

^۲ Glaser

می‌توان بحث و موضوع مصاحبه را در جهت دستیابی به اهداف پژوهش هدایت نمود. این مصاحبه‌های رودررو که با طرح پرسش‌هایی باز، بین ۴۰ تا ۱۲۰ دقیقه انجام شد، گاه به‌منظور به اشتراک‌گذاری یافته‌های مقدماتی، تکمیل، اصلاح و جرح و تعدیل داده‌ها تکرار نیز شده‌اند. از مشارکت‌کنندگان دربارهٔ مصادیق سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد، تحلیل ایشان از علل و عوامل اثرگذار در بروز این پدیده و نیز پیامدهای آن‌ها سؤال شده است. همچنین پرسش‌های تکمیلی برای جهت دادن به مباحث و نیل به مقوله‌های مرتبط با پدیده مورد بررسی طرح گردید. مصاحبه‌ها ضبط شده‌اند تا با مرور گفت‌وگوها، تحلیل و بررسی دقیق‌تری نسبت به دیدگاه‌های طرح‌شده مشارکت‌کنندگان انجام شود. مشخصات نمونه پژوهش در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۱. مشخصات مشارکت‌کنندگان

ردیف	متغیر	انواع	فراوانی	درصد فراوانی
۱	جنسیت	مرد	۲۶	٪۷۹
		زن	۷	٪۲۱
۲	سابقه کاری	۵-۱۰ سال	۷	٪۲۱
		۱۱ تا ۱۶	۸	٪۲۴
		بیش از ۱۶	۱۸	٪۵۵
۳	تحصیلات	کارشناسی	۶	٪۱۸
		ارشد	۹	٪۲۷
		دکتری	۱۸	٪۵۵
۴	سن	۳۱-۴۰ سال	۱۱	٪۳۳
		۴۱ تا ۵۰	۱۶	٪۴۹
		بالتر از ۵۰	۶	٪۱۸

۴. یافته‌های پژوهش

در پژوهش حاضر برای شناسایی شرایط و متغیرهای علی، مداخله‌گر، زمینه‌ای، راهبردها و پیامدهای سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد از روش کدگذاری بر مبنای کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شد که مجموعه‌هایی از فاکتورهای فوق بر مفهوم اصلی پژوهش توسط آنها شناسایی شد. برای این کار با استفاده از تحلیل یافته‌های کیفی که برآمده از بررسی متون و مصاحبه است، متغیرهای مذکور شناسایی شد. به منظور آشنایی با فرآیند کار به نمونه‌ای از نحوه کدگذاری اشاره می‌گردد و در ادامه الگوی پژوهش ارائه می‌گردد. به عنوان مثال یکی از مصاحبه‌شوندگان در پاسخ به سوال عوامل علی چنین پاسخ داده است:

"من معتقدم که یکی از فاکتورهای مهم در دنیای کسب و کار ایجاد حس مسئولیت پذیری در کارکنان است. زمانی که کارکنان به خصوص حسابرس در انجام وظایف خود را مسئول بدانند کمتر به سراغ رفتارهای غیراخلاقی سوق داده می‌شود و برای این گونه رفتارها رغبتی از خود نشان نمی‌دهد. اما اگر مسئول نباشد یعنی مسئولیت‌پذیر نباشد نباید توقع رفتار اخلاقی از آن داشت". این مصاحبه‌شونده عدم مسئولیت‌پذیری را به عنوان یکی از عوامل اصلی اثرگذار بر سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد معرفی نموده است. همچنین مصاحبه‌شونده دیگری ابراز داشته که:

"با توجه به نقش و جایگاه حساس حسابرس در سازمان بنده نیز عقیده دارم که در این حرفه تجربه خیلی مثرتر است و می‌تواند حسابرس را در موقعیت‌های سخت یاری رساند. در غیر این صورت یعنی نداشتن تجربه بلا جان حسابرس می‌شود و می‌تواند در بروز رفتارهای ناکارآمد اثرگذار باشد".

این مصاحبه‌شونده نیز به عدم تجربه در کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد اشاره داشته است. همچنین در بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش برخی از محققان این چنین ابزار داشته اند که:

"زمانی که حسابرسان مجبورند در بازه زمانی خاص به تکمیل فرایند حسابرسی بپردازند، احتمال دارد کیفیت حسابرسی تقلیل یابد. به عبارتی در تگنا قرار گرفتن به وسیله زمان تعیین شده، فشار روحی و روانی زیادی بر آنان تحمیل خواهد کرد و ممکن است وظایف خود را به خوبی انجام ندهند (پیانو و همکاران، ۲۰۱۴؛ مردی و همکاران، ۲۰۲۲؛ و مرادی و همکاران، ۱۳۹۵)".

همانطور که مشاهده می‌شود این محققان نیز زمان را عامل مهمی در بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرس و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی می‌دانند. پس از بررسی همه مصاحبه‌ها و ادبیات تحقیق برای شناسایی متغیرها و شرایط علی فرایند کدگذاری محوری و انتخابی تکمیل شد که شرح کامل آن به صورت جدول زیر است:

جدول ۲. شناسایی عوامل علی

کدگذاری باز	کدگذاری محوری	کدگذاری انتخابی	مقوله
بازه زمانی کم، زمان قابل تخصیص اندک، فرصت زمانی محدود، انجام و تهیه گزارش در بازه زمانی خاص، زمان‌های تعیین شده و بدون تغییر، بودجه زمانی کم	زمان اندک، زمان‌بندی فشرده، تعیین چارچوب زمانی	فشار زمانی	

کدگذاری باز	کدگذاری محوری	کدگذاری انتخابی	مقوله
بی توجهی به قوانین و استانداردهای کاری، رعایت نکردن ارزش های سازمان، سطحی نگری به آرمان ها و ارزش های سازمان، نارضایتی نسبت به وظایف و مسئولیت ها، نداشتن رضایت قلبی، عدم التزام به سازمان، دوست نداشتن حرفه خود، بی تعهدی به کار	عدم رعایت الزامات کاری، عدم رضایت قلبی نسبت به وظایف، عدم احساس تعهد داخلی	نداشتن وجدان کاری	عوامل و شرایط علی
بی نتیجه دانستن تلاش، نگرش نامعقولانه به خود، زیر بار نرفتن به ناکامی های خود در اثر عدم توانمندی ها، مهارت ها و اشتباهات خود، سایه افکندن شانس بر مسائل کاری و پیشرفت، عدم کنترل عوامل، توجه به عوامل محیطی، توجه به رخدادهای تصادفی، اقدامات دیگران، داشتن نگرشی همچون وضعیت فعلی تابعی از عوامل غیرقابل کنترل	عدم کنترل درونی ، توجه به کانون کنترل بیرونی	کانون کنترل	
عدم تعهد عاطفی به سازمان، عدم علاقه به حرفه حسابداری، نداشتن احساس وابستگی نسبت به سازمان، عدم تمایل به ادامه همکاری، تمایل به ترک سازمان، عدم دل بستگی روحی و روانی به سازمان و اهداف آن، نداشتن سیستم ارزشی، نداشتن رفتارهای شهروندی، بی توجهی به وظیفه شناسی	عدم تعهد عاطفی، عدم تعهد مستمر، عدم تعهد هنجاری	تعهد حرفه ای پایین	



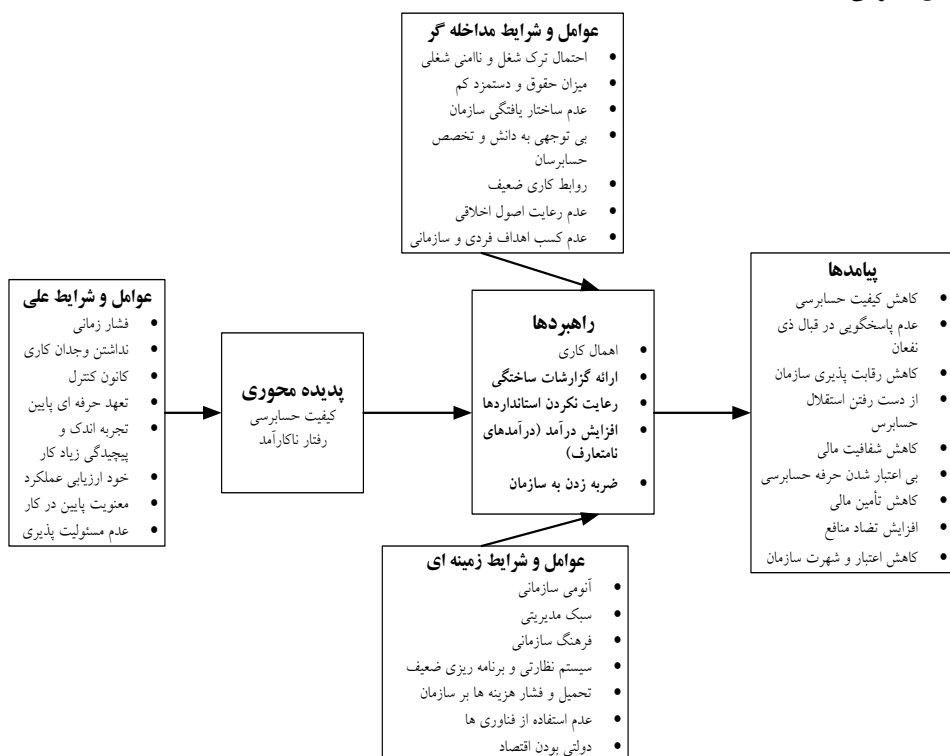
مقوله	کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدگذاری باز
	تجربه اندک و پیچیدگی زیاد کار	نداشتن تجربه، پیچیدگی ورودی، پیچیدگی پردازش، پیچیدگی خروجی	سابقه کاری کم، نداشتن دانش و اطلاعات کافی، به روز نبودن دانش، عدم پویایی تجربه، افزایش تعداد گزینه‌ها، مشخص نشدن نشانه‌ها، عدم اندازه گیری نشانه‌ها، دشواری در سنجش، افزایش مراحل و روش‌های حساسی، مشخص نبودن روش‌های مورد استفاده، ارتباط اندک میان ورودی و خروجی، تعداد زیاد راه حل‌ها، عدم وضوح در خروجی، چند هدفه بودن حساسی
	خودارزیابی عملکرد	عدم تحلیل عملکرد، ناآگاهی در نقاط قوت و ضعف، مشخص نکردن سطح مهارت و توانمندی	ارزیابی نکردن عملکرد خود، منتظر ماندن برای بررسی و تحلیل دیگران، بی توجهی به بازده و عملکرد خود، عدم شناخت قابلیت‌ها، عدم شناخت نقاط قوت خود، عدم شناخت نقاط ضعف خود، ناآگاهی به میزان دانش خود، ناآگاهی نسب به سطح مهارت و توانمندی خویش
	معنویت پایین در کار	عدم معنویت در سطح فردی، گروهی، سازمانی	بی‌معنی بودن کار و حرفه، پوچ انگاشتن وظایف و مسئولیت‌ها، عدم احساس همبستگی با دیگران، عدم پیوند ارتباطی و تعلق خاطر با دیگر کارکنان، بی‌توجهی به ارزش‌های سازمان، عدم همسویی با ارزش‌ها، بی‌توجهی به ارزش‌های دینی، عدم همسویی بین ارزش‌های فردی و سازمانی

کدگذاری باز	کدگذاری محوری	کدگذاری انتخابی	مقوله
عدم انجام به موقع وظایف، بی‌توجهی به وظایف محوله، نادیده کردن وظایف، سرکشی کردن، پاسخگو نبودن، رها کردن، بی‌توجه به ماموریت‌ها و مسئولیت‌ها، عدم مسئولیت در برابر سازمان و ذی‌نفعان	رها کردن وظایف، پاسخگو نبودن، بی‌تفاوتی	عدم مسئولیت‌پذیری	

۱-۴. ارائه الگوی پژوهش

پس از تحلیل داده‌ها و شناسایی شاخص‌های مورد نظر در نهایت الگوی پژوهش به صورت

ذیل تدوین شد:



شکل ۱. الگوی پژوهش

۲-۴. تشریح الگوی پژوهش

با توجه به تجزیه و تحلیلی داده‌ها به کمک رویکرد تحلیل مضمون و روش کدگذاری الگوی پژوهش به شکل فوق تدوین گردید. لازم به ذکر است که الگوی مذکور متشکل از بخش و آیتم‌های مختلفی است که به اختصار به تشریح هر یک پرداخته می‌شود. در الگوی پژوهش عواملی همچون فشار زمانی، نداشتن وجدان کاری، کانون کنترل، تعهد حرفه‌ای پایین، تجربه اندک و پیچیدگی بالای کار، خود ارزیابی عملکرد، معنویت پایین در کار و عدم مسئولیت‌پذیری، از جمله عوامل موثر در سنجش کیفیت حساسیتی در شرایط رفتار ناکارآمد می‌باشند. در حقیقت هنگامی که برنامه و شرایط سازمان به نحوی است که برای حسابرس بازه زمانی خاصی را در نظر می‌گیرند که در آن بازه زمانی حتماً باید گزارشات خود را ارائه دهد، اما زمان ناکافی است و نمی‌تواند در این بازه زمانی کوتاه به طور مفید و ارزشمندی کار خود را به پایان برساند، ممکن است که دست به اقدامات نامناسب و غیراخلاقی بزند. از طرفی نداشتن وجدان کاری در محیط کاری همیشه در دسرساز بوده و سازمان را به راحتی به کام مرگ می‌کشاند. جایگاه حساس حرفه حساسیتی نشان‌دهنده این واقعیت است که یک حسابرس می‌بایست وجدان کاری داشته باشد، چراکه در غیر این صورت مستعد رفتارهای غیراخلاقی یا همان ناکارآمد خواهد بود. نداشتن تجربه و تخصص لازم نیز گواه دیگری است برای شکل‌گیری و بروز رفتارهای ناکارآمد حساسیتی که در الگوی پژوهش حاضر بدان اشاره شده است. نداشتن دانش و تخصص لازم می‌تواند در ارائه گزارشات و کشف تخلفات حساسیتی را دچار رفتارهای سوگیرانه نماید.

همچنین تجزیه و تحلیل داده نشان می‌دهد که احتمال ترک شغل و ناامنی شغلی، میزان حقوق و دستمزد کم، عدم ساختاریافتگی سازمان، بی‌توجهی به دانش و تخصص حساسیتی، روابط کاری ضعیف، عدم رعایت اصول اخلاقی، عدم کسب اهداف فردی و سازمانی در زمره عوامل مداخله گر موثر در سنجش کیفیت حساسیتی در شرایط رفتار ناکارآمد قرار می‌گیرند. در حقیقت زمانی که حساسیتی قصد ترک شغل خود را دارد و یا در جایی دیگر دنبال شغل و حرفه می‌گردد و یا اینکه امنیت لازم و کافی را در حرفه خود از سوی سازمان احساس نکند و هر لحظه احتمال کنار گذاشتن وی از سوی سازمان وجود داشته باشد. بدون شک احتمال ترغیب وی به سوی رفتارهای ناکارآمد قوت می‌یابد و این‌گونه رفتارها را برای کسب مقاصد خود به کار می‌گیرد. از سوی دیگر وجود قوانین و مقررات دست‌وپاگیر در سازمان و حاکم شدن بروکراسی زیاد نیز می‌تواند تشدید کننده رفتارهای غیراخلاقی باشد. کوچک بودن موسسه و نداشتن اندازه بزرگ نیز می‌تواند به دلیل نداشتن ساختارهای مناسب منجر به شکل‌گیری رفتارهای ناکارآمد شود. عدم مشارکت حساسیتی با مدیران

سازمان یا به عبارتی دیگر اهمیت ندادن به نظرات و دیدگاه‌های حسابرسان نیز می‌تواند رفتارهای ناکارآمد را تقویت نماید. لازم به ذکر است عدم توفیق در کسب اهداف فردی و سازمانی نیز یکی دیگر عوامل اثرگذار در بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرس تلقی می‌گردد. گاهی اوقات اتفاق می‌افتد که افراد در محیط کاری خواسته‌ها و توقعاتی از سازمان دارند و حتی برای خود اهداف از پیش تعیین شده‌ای دارند، در صورت تحقق اهداف خود ممکن است در انجام رفتارهای خویش تخطی داشته باشند و چارچوب‌ها و استانداردهای تعریف شده را دور بزنند. همچنین در بعد کلی‌تر اگر سازمان در نیل به اهداف خود با مشکل مواجه شود، این احتمال وجود دارد که مدیران دیگر کارکنان سازمان را به انجام رفتارهای غیر اخلاقی و نامعقولانه ترغیب نمایند.

در شناسایی عوامل زمینه‌ای تجزیه و تحلیل داده‌ها حکایت از آن دارد که آنومی سازمانی، سبک مدیریتی، فرهنگ سازمانی، سیستم نظارتی و برنامه‌ریزی ضعیف، تحمیل و فشار هزینه‌ها بر سازمان، عدم استفاده از فناوری‌ها و دولتی‌بودن اقتصاد، مهم‌ترین عوامل بسترساز رفتارهای ناکارآمد می‌باشند. در حقیقت غالب شدن هرج و مرج و بی‌نظمی در سازمان و همچنین بروز هنجارشکنی‌های رفتاری که همگی نشان دهنده آنومی در محیط کاری می‌باشند، بدون شک بسترساز رفتارهای غیراخلاقی در سازمان خواهند بود. زمانی که هنجار شکنی در سازمان و یا موسسه رایج شود، حسابرس نیز از قاعده مستثنی نیست و احتمال لغزش و گرایش وی برای رفتارهای غیراخلاقی افزایش می‌یابد. مدیرانی که از سبک مدیریتی نامتعارف در سازمان استفاده می‌کنند، به عبارتی دارای رویکردهای قلدرمآبانه یا دیکتاتوری هستند، هیچ‌گاه به نظرات و دیدگاه‌های سایر افراد احترام نمی‌گذارند و با تخریب شخصیت آنها در محیط کاری نفرت و انزجار آنها از سازمان را افزایش می‌دهند. قطعاً افرادی که در محیط کاری این‌گونه تخریب می‌شوند، حس انتقام‌جویی زمینه را برای انجام رفتارهای ناکارآمد فراهم می‌آورد. همچنین می‌توان بر مبنای دیدگاه برخی از خبرگان و مصاحبه‌شوندگان اذعان داشت که تضعیف ارزش‌ها و باورهای سازمان می‌تواند فعالیت‌های حسابرسی را تحت الشعاع قرار دهد. در واقع فرهنگ‌هایی که مخالف مشارکت در محیط کاری هستند و یا ارزش‌های اخلاقی را مدنظر قرار نمی‌دهند و مروج آن نیستند، افراد و به طور کلی تمامی مجموعه را برای شکل‌دهی به رفتارهای غیراخلاقی سوق می‌دهند. از سوی دیگر در اقتصادهایی که دامنه فعالیت دولت بالاست و در همه زمینه‌ها و امور اقتصادی دخالت می‌کند، زمینه را برای حسابرسی با کیفیت کاهش می‌دهد. در حقیقت حسابرس نمی‌داند در برابر چه کسی پاسخگو است و نظارت مشخصی انجام نمی‌گیرد، همین امر کافی است تا وی به منظور برآورده ساختن منافع خود اقداماتی غیراخلاقی انجام دهد.

از طرفی با توجه به رویکرد و روش شناسی پژوهش لازم است که مشخص گردد یک حسابرس برای انجام رفتارهای ناکارآمد چه راهبردها و استراتژی‌هایی را در پیش می‌گیرد. براین اساس، تحلیل داده‌ها نشان داد که اهمال کاری، ارائه گزارشات ساختگی، رعایت نکردن استانداردها، افزایش درآمد (درآمدهای نامتعارف) و ضربه زدن به سازمان از جمله راهبردهای سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد حسابرس می‌باشند. در واقع می‌توان گفت که سرباز زدن از انجام وظایف و کوتاهی کردن در عمل دستورات در موعد مقرر که به شکلی تعمدی انجام می‌گیرد، یکی از حربه‌هایی است که افراد در محیط کاری در پیش می‌گیرند و در حقیقت انجام کار را به دقیقه نود محول می‌کنند، که این در نهایت باعث کاهش کیفیت کار خواهد شد. همچنین دور زدن قوانین و استانداردهای سازمان یا به بیانی دیگر رعایت نکردن استانداردها توسط حسابرس خود یک رفتار غیراخلاقی است که کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. از سوی دیگر ممکن است حسابرس با گرفتن رشوه و یا اینکه به دست آوردن منافع و امتیازات دیگر، صورت‌های مالی سازمان را دستکاری نماید و از ارائه اطلاعات درست و صحیح امتناع ورزد. در واقع به خاطر ارجحیت منافع خویش و افزایش درآمد، اطلاعات مالی سازمان را به شکلی غیر واقعی نشان می‌دهد. در نهایت با توجه به یافته‌ها می‌توان اذعان داشت که فشارهای وارده از سوی سازمان و یا موسسه بر فرد حسابرس از جهات مختلف مثل مدیریت، همکاران، سیستم‌های حقوقی و نظارتی و ... می‌تواند وی را نسبت به سازمان بدبین نمایند و درصدد انتقام از سازمان برآید. در حقیقت سعی نماید که با ارائه گزارشات خود در پی آسیب زدن به سازمان باشد.

بنابراین، تمامی عوامل (علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر و راهبردها) مذکور منجر به شکلی پیامدهایی خواهد شد. با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها کاهش کیفیت حسابرسی، عدم پاسخگویی در قبال ذی‌نفعان، کاهش رقابت‌پذیری سازمان، ازدست رفتن استقلال حسابرس، کاهش شفافیت مالی، بی‌اعتبار شدن حرفه حسابرسی، کاهش تامین مالی، افزایش تضاد منافع و کاهش اعتبار و شهرت سازمان از جمله پیامدهای سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد در پژوهش حاضر است. در واقع داده‌ها حکایت از آن دارد که بکارگیری رفتارهای غیراخلاقی حسابرس همچون عدم ارائه گزارشات مطلوب و کشف تخلفات کیفیت حسابرسی را از بین می‌برد. از سوی دیگر ارائه اطلاعات غلط و اشتباه از سوی حسابرس برای مدیریت منجر به تصمیم‌گیری‌های نادرستی خواهد شد و استراتژی‌ها به خوبی تدوین نخواهد شد. این امر به مرور موقعیت سازمان در محیط را خراب می‌کند و قابلیت رقابت‌پذیری آن را کاهش می‌دهد. از سوی دیگر زمانی که حسابرس درگیر رفتارهای غیراخلاقی می‌شود به دلیل کتمان تخلفات خود در گردآوری و ارزیابی اسناد استقلال لازم را ندارد و حتی برنامه‌ریزی معقولانه‌ای انجام نمی‌دهد. پنهان کاری و سرپوش گذاشتن بر تخلفات خود لازمه رفتارهای

غیراخلاقی است که یک حسابرس ممکن است در دوران کاری خود آنها را به کار گیرد. در واقع از افشای اطلاعات مالی جلوگیری می‌کند و آنها را در اختیار سایر ذی‌نفعان سازمان قرار نمی‌دهد. یافته‌ها همچنین نشان می‌دهد که بروز رفتارهای غیراخلاقی در حرفه حسابرسی نه تنها کاهش کیفیت حسابرسی را در پی دارد؛ بلکه منجر به از دست دادن اعتبار حرفه حسابرسی و به تبع ارزش و اعتبار سازمان یا موسسه در اجتماع خواهد شد.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

بدیهی است که حسابرسی نقش مهمی در کشف تحریفات ناشی از تقلب یا خطا در صورت‌های مالی و صدور گزارش‌های حسابرسی مطابق با استانداردهای حسابرسی و ارتباط با مشتری دارد. به عبارتی دیگر تحقق کیفیت حسابرسی می‌تواند به عنوان تشخیص، تعدیل و گزارش تحریفات عمده خلاصه شود. اما ارائه اطلاعات غلط و اشتباه در صورت‌های مالی می‌تواند به راحتی سازمان را فلج کرده و آن را از دامنه رقابت محو نماید. رفتارهای ناکارآمد یکی از عناصری است که تخلف و اشتباهات حسابرس را بازگو می‌کند. به بیانی دیگر، رفتارهای ناکارآمد حسابرس متأثر از جهت‌گیری‌های غیراخلاقی حسابرس است که کیفیت و اثربخشی فعالیت وی را کاهش می‌دهد. پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد در موسسات حسابرسی انجام پذیرفت.

با تحلیل‌های صورت گرفته (تحلیل مضمون)، نتایج، گویای آن است که عوامل علی مؤثر بر سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد حسابرس شامل فشار زمانی، نداشتن وجدان کاری، قانون کنترل، تعهد حرفه‌ای پایین، تجربه اندک و پیچیدگی زیاد کار، خود ارزیابی عملکرد، معنویت پایین در کار و عدم مسئولیت‌پذیری می‌باشند. مطالعات نشان می‌دهد وقتی که، بازده زمانی خاصی برای انجام کار تعریف شود؛ حسابرس مجبور است در آن زمان مشخص، گزارش‌های خود را ارائه دهد، که البته ممکن است به طور عمدی و یا غیرتعمدی هم دچار خطا و اشتباه در ارائه گزارش‌های خود گردد. از سوی دیگر نداشتن رضایت قلبی به وظایف و مسئولیت‌های محوله نیز عامل دیگری است که میزان حرکت به سمت رفتارهای غیراخلاقی را افزایش می‌دهد. در واقع نداشتن وجدان کاری احتمال خطا و سوءاستفاده‌های مالی در هر یک کارکنان سازمان را افزایش می‌دهد که حسابرسان نیز از این قاعده مستثنی نیستند.

سابقه کاری کم و بی‌تجربگی یا به عبارتی نداشتن پختگی لازم نیز بروز رفتارهای ناکارآمد را باعث می‌شود. از آنجایی که ارائه گزارشات مالی یکی از حساس‌ترین و مهم‌ترین فعالیت‌های سازمان

است، به تبع افراد خبره و کارآمد را می‌طلبد تا میزان اعتماد و اعتبار گزارشات افزایش یابد. اما بی‌تجربگی افراد (حسابرس) می‌تواند احتمال خطا را افزایش دهد و برنامه‌ریزی‌های آتی سازمان را برهم بریزد. نداشتن احساس تعلق به سازمان یا خود را از سازمان جدا دانستن، می‌تواند گرایش به رفتارهای ناکارآمد در حسابرس را بالا می‌برد. به بیانی، فرد این‌قدر که به مقاصد خود می‌اندیشد به چیز دیگری اهمیت نمی‌دهد و هیچگونه تعهدی به کار و وظایف خود ندارد. ایمان نداشتن به توانمندی‌های خود یا خودکم‌بینی نیز عامل دیگری است که در تجزیه و تحلیل داده‌ها به عنوان یک عامل علی موثر بر سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد حسابرسان شناسایی شد. براین اساس زمانی که حسابرس قابلیت‌های خود را باور ندارد و دانش و تجربه خود را ناچیز می‌پندارد، ممکن است درصد میزان خطا در وی افزایش یابد.

یافته‌های این بخش با مطالعات پیانو و همکاران (۲۰۱۴)؛ مردی و همکاران (۲۰۲۲)؛ سورباریان و چن گبرویان (۲۰۰۶) و مرادی و همکاران (۱۳۹۵) مطابقت و هم‌خوانی دارد. آنها در مطالعات خود نشان دادند که فشار زمانی یک عامل موثر بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرس می‌باشد که در این پژوهش نیز به این مهم اشاره شده است. همچنین آیتا و همکاران (۲۰۱۸) و موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۲) نیز نداشتن تعهد حرفه‌ای به کار را یک عامل اثرگذار در بروز رفتارهای ناکارآمد بیان می‌کنند، کمااینکه در پژوهش حاضر نیز عامل مطرح شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که آنومی سازمانی، سبک مدیریتی، فرهنگ سازمانی، سیستم نظارتی و برنامه ریزی ضعیف، تحمیل و فشار هزینه‌ها بر سازمان، عدم استفاده از فناوری‌ها و دولتی بودن اقتصاد از جمله بسترهای موثر بر سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد حسابرسان می‌باشند. با این تفاسیر می‌توان اذعان داشت که، زمانی که سازمان دچار بی‌نظمی است و از آن بدتر هنجارهای اخلاقی رعایت نمی‌شود، شرایط مساعدی را برای بروز رفتارهای ناکارآمد فراهم می‌آورد.

سبک و شیوه هدایت بر طبق مطالعات و مصاحبه‌های انجام شده عامل دیگری است که ترویج دهنده رفتارهای غیراخلاقی در سازمان خواهد بود. به این ترتیب، رهبران و مدیرانی که دچار عارضه خودشیفتگی هستند و به هیچ عنوان دیگران در تصمیمات مشارکت نمی‌دهند و یا این که به دیدگاه‌ها و نظرات آنها توجهی نمی‌کنند و مدام دیدگاه‌ها خود را پیاده نموده و احساس حقارت را به دیگران تزریق می‌کنند، بذر رفتارهای غیراخلاقی را در دل کارکنان می‌کارند. در واقع حسابرس با مشاهد این سبک و سیاق مدیریتی به احتمال سعی در ضربه زدن به سازمان را خواهد داشت و در ارائه گزارشات خود سهل انگاری و حتی اشتباهات تعمدی را اعمال می‌نمایند. وجود آداب و رسوم و ارزش‌های نامتعارف در سازمان خود زمینه‌ساز رفتارهای ناکارآمد حسابرسان خواهد بود. بی‌توجهی به وجدان کاری و بهادادن به ارزش‌های اخلاقی نشأت گرفته از ترویج فرهنگ غلط در سازمان

است. مطالعات سیام و همکاران (۲۰۲۰) و دارماوان (۲۰۱۵) حکایت از آن دارد که اگر ارزش‌های سازمان به نحوی باشد که مروج رفتارهای اخلاقی نباشد، آنگاه بروز رفتارهای غیراخلاقی دور از انتظار نخواهد بود. از این جهت با پژوهش حاضر با مطالعات مذکور هم‌خوانی و مطابقت دارد. از سوی دیگر، نبود سیستم‌های نظارتی دقیق و مناسب بستر ساز رفتارهای مخرب و غیراخلاقی در سازمان خواهد بود و حسابرس به دلیل عدم سیستم نظارتی و یا ضعف‌های حاکم بر آن راحت‌تر می‌تواند، درصد خطاها و اشتباهات خود را کتمان کند و در ارائه اطلاعات مالی دقیق کوتاهی نماید. از طرفی مطالعات و یافته‌ها نشان می‌دهد که فناوری به طرق مختلف هر سیستم و کسب و کاری را دچار تحولات شگرفی نموده است. عدم استفاده سازمان از فناوری‌های روز در امور سازمان، به خصوص در حوزه حسابداری و حسابرسی چالش‌های مختلفی را به بار می‌آورد. به عنوان مثال استفاده از سیستم دستی در امور مالی با توجه به پیشرفت‌های اخیر، سازمان را در امور کاری خود با وقفه مواجه می‌سازد، تصمیمات و برنامه‌ها به موقع انجام نمی‌گیرد و از همه مهم‌تر درصد خطای حسابرس و بروز رفتارهای ناکارآمد بیشتر خواهد بود.

با توجه به تحلیل داده‌ها می‌توان اذعان داشت که احتمال ترک شغل و ناامنی شغلی، میزان حقوق و دستمزد کم، عدم ساختاریافتگی سازمان، بی‌توجهی به دانش و تخصص حسابرسان، روابط کاری ضعیف، عدم رعایت اصول اخلاقی و عدم کسب اهداف فردی و سازمانی از جمله عوامل مداخله‌گر موثر بر سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد حسابرسان شاغل در موسسه‌های حسابرسی می‌باشند. در حقیقت هرگاه حسابرس احساس کند که امنیت شغلی ندارد و ممکن است که هر لحظه از کار بر کنار شود و یا این که موقعیت جدید کاری پیدا کرده باشد، این احتمال وجود دارد که به رفتارهای غیراخلاقی گرایش پیدا کند. از سوی دیگر می‌توان خاطر نشان کرد که حقوق و دستمزد پایین همیشه چالش برانگیز خواهد بود و میزان انگیزه افراد در تعهد به سازمان را از بین برده و از سوی دیگر انگیزه آنها را برای تمایل به رفتارهای غیراخلاقی افزایش می‌دهد. پژوهش حاضر با مطالعه رستمی نیا و همکاران (۱۴۰۱) هم‌خوانی دارد. آنها در مطالعه خود اذعان داشتند که اندازه سازمان می‌تواند موجد رفتارهای ناکارآمد حسابرسان باشد. در واقع زمانی که موسسه یا سازمان از ساختاریافتگی مناسبی برخوردار نباشد، رفتارهای ناکارآمد می‌تواند شکل بگیرد، این امر در پژوهش حاضر نیز مورد توجه قرار گرفته است. همچنین می‌توان گفت که در بسیاری از موارد به خصوص بررسی صورت‌های مالی تخصص و دانش حسابرس بسیار حائز اهمیت خواهد بود و می‌تواند مانع از بسیاری از اشتباهات و خطاها شود، اما بی‌توجهی به این امر نه تنها کمکی به سازمان نخواهد کرد؛ بلکه نداشتن دانش و تخصص حسابرس هم می‌تواند درصد خطاهای سهوی را افزایش دهد و

هم‌اینکه برای کتمان اشتباهات به طور عمد به رفتارهای غیراخلاقی بپردازد. رعایت اصول اخلاقی در دنیای کنونی برای هر فرد و کارمندی لازم و ضروری است.

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که زمانی که حسابرس اصول اخلاقی هم‌چون رازداری، درستکاری، ارائه گزارشات صحیح و ... را رعایت نمی‌کند به تبع بهتر و با آسودگی خاطر بالایی به سازمان لطمه خواهد زد. در نهایت می‌توان گفت ناکامی در کسب اهداف فردی فرد را ترغیب می‌کند که برای کسب مقاصد و آرمان‌های خود مسیرهای نامتعارف را در پیش بگیرد و ممکن است صورت-های مالی سازمان را دستکاری نماید و منابع مالی را هدر دهد.

با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها می‌توان گفت که اهمال کاری، ارائه گزارشات ساختگی، رعایت نکردن استانداردها، افزایش درآمد (درآمدهای نامتعارف) و ضربه زدن به سازمان از جمله راهبردهایی هستند که حسابرس به منظور اعمال رفتارهای ناکارآمد به کار می‌گیرد. در پاره‌ای از اوقات فرد یا به عبارتی حسابرس به دلیل مختلف در انجام وظایف خود کوتاهی می‌کند و ارائه گزارشات خود را تا لحظات آخر به تعویق می‌اندازد، این امر که نشان دهنده بی‌اهمیت بودن وی به جایگاه و حساسیت شغلی است باعث می‌شود که تخلفاتش در ارائه گزارشات صورت‌های مالی زیاد شود؛ همچنین ممکن است که حسابرس راهبرد و استراتژی دیگری داشته باشد و آن ارائه گزارش‌های ساختگی باشد که باز رفتارهای ناکارآمد را در پی دارد. در حقیقت این احتمال وجود دارد که حسابرس به خاطر گرفتن رشوه، اختلاس و ... سعی کند در تنظیم و ارائه صورت‌های مالی تخلفاتی را مرتکب شود.

رعایت نکردن استانداردها یکی دیگر از راهبردهای موثر در بروز رفتارهای ناکارآمد حسابرس می‌باشد که در این پژوهش به آن پرداخته شده است. این بدان معناست که حسابرس بدون توجه به چارچوب-های قانونی و مقرراتی و دور زدن آنها سعی می‌کند در انجام وظایف خود تخلف نماید. از طرفی می‌توان گفت که حرص و طمع انسان همیشه و همه‌جا بسیار خطرناک و آسیب‌زا بوده است. زمانی که حسابرس به حقوق و مزایای دریافتی خود از سوی سازمان راضی نیست و به دنبال کسب درآمدهای نامتعارف و نامشروع گام برمی‌دارد، طبیعتاً رفتارهای غیراخلاقی را با کمترین تعللی انجام خواهد داد. در واقع نیت به دست آوردن درآمدهای زیاد در مدت زمان کوتاه محرک مناسبی است تا حسابرس رفتارهای ناکارآمد را بکار گیرد و در گزارش فعالیت‌های خود جانب اخلاق را کنار بگذارد. در نهایت با توجه به تحلیل داده‌های مصاحبه می‌توان گفت که ضربه زدن به سازمان راهبرد دیگری است که حسابرس برای توجیه رفتارهای ناکارآمد خود اعمال می‌کند.

ضربه زدن به سازمان می‌تواند از دلایل مختلفی نشأت بگیرد و فرد سعی کند، سازمان را به نابودی کشاند. به عنوان مثال ممکن است حقوق و مزایای حسابرس بر حسب میزان کار یا فعالیت وی

نباشد، در محیط کار قدردان زحمات و وظایف وی نباشند، از سوی مدیران و همکاران مورد بی‌احترامی قرار گیرد و ... که همه این‌ها می‌تواند انگیزه وی (حسابرس) را برای ضربه زدن به سازمان دو چندان کند. نتایج گویای آن است که کاهش کیفیت حسابرسی، عدم پاسخگویی در قبال ذی‌نفعان، کاهش رقابت‌پذیری سازمان، از دست رفتن استقلال حسابرس، کاهش شفافیت مالی، بی‌اعتبار شدن حرفه حسابرسی، کاهش تأمین مالی، افزایش تضاد منافع و کاهش اعتبار و شهرت سازمان مهم‌ترین پیامدهای سنجش کیفیت حسابرسی در شرایط رفتار ناکارآمد حسابرسان شاغل در موسسه‌های حسابرسی هستند.

در واقع بروز رفتارهای مخرب و غیراخلاقی در حسابرسان در نهایت کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار می‌کند و باعث می‌شود که صداقت و درستی را در ارائه صورت‌های مالی بکار نگیرند و حتی واقعیت اقتصادی سازمان را گزارش نکنند. این امر با مطالعات (اردیانسیاه^۱ و همکاران، ۲۰۲۰)؛ (دارماوان^۲، ۲۰۱۵)؛ اسپینوساپایک و بارینکوا^۳، ۲۰۱۵)؛ (پینو و همکاران، ۲۰۱۲)؛ (رستمی نیا و همکاران، ۱۴۰۱) و (مرادی و همکاران، ۱۳۹۵) مطابقت و همخوانی دارد. آنها نیز در مطالعات خود مهم‌ترین پیامد رفتارهای ناکارآمد حسابرس کاهش کیفیت حسابرسی گزارش نمودند، که در این پژوهش نیز به این مهم اشاره شده است. از سوی دیگر ارائه اطلاعات غلط در صورت‌های مالی مدیران را نیز گرفتار خواهد ساخت. در حقیقت برنامه‌ریزی‌ها و تصمیمات آتی سازمان بر مبنای وضعیت مالی اتخاذ خواهد شد. به این ترتیب، اگر اشتباهات و تخلفات در صورت‌های مالی زیاد باشد، درصد خطا در برنامه‌ریزی‌ها و تصمیمات نیز افزایش می‌یابد و نهایتاً قابلیت رقابت‌پذیری سازمان از بین خواهد رفت. رفتارهای ناکارآمد حسابرس باعث می‌شود که از افشای اطلاعات خودداری شود و اطلاعات به درستی و در زمان مناسب در اختیار ذی‌نفعان قرار نگیرد. به عبارتی با نشر اطلاعات جعلی و کاذب ذی‌نفعان سازمان را گمراه می‌کنند. این امر در مطالعه مارتینی و پرتاما^۴ (۲۰۱۹) نیز دیده می‌شود که معتقد است رفتارهای ناکارآمد حسابرس به طور مستقیم و غیرمستقیم بر سازمان تأثیر می‌گذارد. در حقیقت بروز رفتارهای ناکارآمد مانع از اشتراک‌گذاری اطلاعات مالی برای کارکنان و ذی‌نفعان می‌شود و سازمان با پنهان‌کاری در مورد عملکرد خود صادق نیست. به دیگر سخن شفافیت مالی سازمان را کاهش می‌دهد. همچنین می‌توان گفت شیوع و بروز رفتارهای ناکارآمد در حرفه حسابرسی وجه و اعتبار آن را خدشه‌دار خواهد کرد. زمانی که ذی‌نفعان یک سازمان به تخلفات حسابرس پی

^۱ . Ardiansyah

^۲ . Dharmawan

^۳ . Espinosa-Pike and Barrainkua

^۴ . Martini & Pertama

ببرند، دیگر دید و نگرش آنها نسبت به این حرفه منفی می‌گردد و ارزش و اعتباری برای ان قائل نیستند.

از سوی دیگر می‌توان خاطر نشان کرد که افزایش تخلفات مالی سازمان که برخاسته از رفتارهای ناکارآمد حسابرسان می‌باشد، به مرور منجر به فرار سرمایه خواهد شد و سرمایه گذاران حاضر نیستند در سازمانی که نه خبری از شفافیت مالی هست و نه توجهی به منافع آنها، سرمایه گذاری نمایند. در نهایت می‌توان براساس یافته‌ها اذعان داشت که رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان شهرت و اعتبار سازمان را نیز نابود خواهد کرد. به‌هرحال حسن شهرت و اعتبار در جذب سرمایه بسیار حائز اهمیت است و نداشتن این امر برای سازمان معقولانه نیست.

۶. پیشنهادات کاربردی

با توجه به نتایج پژوهش در نهایت پیشنهاداتی ارائه می‌گردد:

- ❖ پژوهش حاضر با استناد به یافته‌ها به مدیران موسسات حسابرسان پیشنهاد می‌کند که برای بهبود کیفیت حسابرسان رفتارهای ناکارآمد حسابرسان را مدنظر قرار داده و اقدامات لازم برای تقلیل اینگونه رفتارها را در دستور کار قرار دهند.
- ❖ مدیران به‌طور مرتب در فواصل زمانی مختلف به حسابرسان یادآور شوند که گزارشات خود را در خصوص صورتهای مالی در زمان مقرر ارائه دهند و به لحظات آخر موکول نکنند و یا زمان کافی را در اختیار حسابرسان قرار دهند تا از میزان اشتباه و خطای آنها کاسته شود.
- ❖ با توجه به یافته‌ها به مدیران موسسات حسابرسان پیشنهاد می‌شود تا به‌طور مکرر رسالت سازمان را برای کارکنان به ویژه حسابرسان بیان کنند تا احساس تعلق و وابستگی آنها به سازمان تشدید شود، چراکه عدم تعهد حرفه‌ای عاملی موثر در بروز رفتارهای غیراخلاقی است.
- ❖ به منظور کاهش رفتارهای ناکارآمد و بهبود کیفیت حسابرسان به مدیران موسسات حسابرسان پیشنهاد می‌شود امنیت شغلی حسابرسان را افزایش دهند و حقوق مزایای کافی در اختیار آنها قرار دهند تا احتمال ترک خدمت آنها کاهش یابد.
- ❖ پیشنهاد می‌شود به منظور تسریع در شرایط کاری تا حد امکان از قوانین و مقررات دست و پاگیر برحذر باشند و ساختار سازمانی خود با اصول و قواعد روز دنیا پی‌ریزی نمایند.
- ❖ همچنین پژوهش حاضر به مدیران پیشنهاد می‌کند که از بروز آنومی در محیط کاری جلوگیری کنند، چراکه شکسته شدن قواعد رفتاری و هنجاری و شیوع رفتارهای نامعقولانه و غیر

اخلاقی در محیط کاری به تبع احتمال افزایش رفتارهای ناکارآمد را در پی دارد و نهایتاً منجر به کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد.

- ❖ با توجه به تحولات دنیای امروز به مدیران موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود رویکردهای سنتی و شیوه‌های منسوخ حسابرسی را کنار بگذارند و فناوری‌های روز دنیا همچون هوش مصنوعی را جهت بهبود کیفیت حسابرسی و تقلیل اشتباهات به کار گیرند.
- ❖ به منظور جلوگیری از فسادهای مالی به مدیران موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود با مواردی همچون رشوه‌خواری، اختلاس و گرفتن امتیازات جانبی به شدت برخورد نمایند. این امر نه تنها چهره و آوازه سازمان را مخدوش می‌نماید؛ بلکه با شکل‌گیری رفتارهای غیراخلاقی حرفه حسابرسی دیگر اعتبار خود را از دست خواهد داد.

۷. محدودیت‌های پژوهش

- پژوهش حاضر نیز مانند هر مطالعه دیگری دارای محدودیت‌هایی است و در انجام فرایند کار با آنها روبه‌رو بوده است که در ادامه به چند مورد آن اشاره می‌گردد:
- ❖ با توجه به ماهیت و استراتژی پژوهش می‌توان اذعان داشت که نمونه آماری باید خبرگان و صاحب امر را در بر می‌گرفت. به این ترتیب با استفاده روش نمونه‌گیری هدفمند و اصل کفایت نظری (تعداد ۳۳ نفر) این امر انجام گرفت که در نهایت قابلیت تعمیم پذیری پژوهش را کاهش می‌دهد.
 - ❖ دسترسی سخت به خبرگان و صاحب نظران را می‌توان از جمله محدودیت دیگر پژوهش عنوان نمود.
 - ❖ همچنین مشغله‌های کاری زیاد حسابرسان و عدم تمایل برخی از آنها به همکاری نیز یکی دیگر محدودیت‌های پژوهش می‌باشد.

منابع

۱. اکبری، محسن، محفوظی، غلامرضا، هوشمند، رضوان. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد و تأثیر آن بر تغییر شغل حسابرسان. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵(۳)، ۱۲۶-۱۰۳.
۲. رستمی‌نیا، رضا؛ حجازی، رضوان؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله و برادران حسن‌زاده، رسول. (۱۳۹۹). تأثیر منبع کنترل و تعهد سازمانی بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، دو فصلنامه حسابداری ارزشی رفتاری، ۵(۱۰).



۳. رستمی نیا، رضا؛ حجازی، رضوان؛ برادران حسن زاده، رسول و طالب نیا، قدرت الله (۱۴۰۱). الگوی رفتارناکارآمد حسابرسی. مجله دانش حسابداری، ۱۳(۴)، ۹۵-۱۱۵.
۴. فیض‌آبادی، فرشته و دهقان، حبیب‌الله (۱۳۹۹). تأثیر ابعاد رهبری اصیل بر کاهش رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به واسطه فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی، فصلنامه مدیریت توسعه و تحول، ۱۳۹۹(۴۲)، ۶۷-۸۱.
۵. گرامی، آمنه؛ مزراعی، عظیمه؛ شهابی نژاد، زهرا، حیدری، زهرا (۱۴۰۱). بررسی تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵۹(۵)، ۴۰-۳۰.
۶. مرادی، مهدی رستمی، امین و اباذری، زهره. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان، فصلنامه حسابداری مالی، ۸(۳۰)، ۴۰-۶۴.
۷. موسوی شیرزی، سید محمود؛ کهیانی، شفیق؛ ستوده، رضا. (۱۳۹۲). بررسی دوره تصدی حسابرسی، رفتارهای ناکارآمد و تعهد حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه فردوسی مشهد.

۸. Ado, A. B., Rashid, N., Mustapha, U. A., & Ademola, L. S. (۲۰۲۰). The impact of audit quality on the financial performance of listed companies Nigeria. *Journal of Critical Reviews*, ۷(۹), ۳۷-۴۲.
۹. Ardiansyah Syam, M., Djaddang, S., M & Ghazali, I (۲۰۲۰). "The Attributes of Dysfunctional Audit Behavior (DAB): Second Order Confirmatory Factor Analysis," *International Journal of Financial Research*, International Journal of Financial Research, Sciedu Press, vol. ۱۱(۲), pages ۳۱۱-۳۲۲.
۱۰. Alfahad, B. S. M., Alabdullah, S. F. I., & Ahmad, M. (۲۰۲۲). Investigation of the Critical Factors Influencing Low-Cost Green Sustainable Housing Projects in Iraq. *Mathematical Statistician and Engineering Applications*, ۷۱(۲), ۳۱۰-۳۲۹.
۱۱. Ammar Zahid, R.M., Kaleem Khan, M., Anwar, W & Maqsood, U (۲۰۲۲). The role of audit quality in the ESG-corporate financial performance nexus: Empirical evidence from Western European companies, *Borsa _Istanbul Review*, ۱-۱۳.
۱۲. Azizi Moghaddam, R., Gholamnia Roshan, H.R & Dadashi, I (۲۰۲۳). Providing an audit quality model based on organizational structure, operating mechanism and the characteristics of auditing firms using structural equation modeling, *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, ۱۴(۱), ۱۷۹۵-۱۸۰۸.
۱۳. Debnath, N., Chowdhury, S & Khan, S (۲۰۲۱). The impact of audit quality on real earnings management: evidence from Bangladesh, *International Journal of Disclosure and Governanc*, ۲۷, ۱-۱۴.
۱۴. Detzen, D & Gold, A (۲۰۲۱). The different shades of audit quality: A review of the academic literature, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie* ۹۵(۱/۲), ۵-۱۵.
۱۵. Diya, L (۲۰۲۳). THE IMPACT OF AUDITOR CHARACTERISTICS ON PROFESSIONAL SKEPTICISM: THE CASE OF LEBANON, *Journal on global socio-economic dynamics* , ۳۸(۱), ۱۸-۲۸.
۱۶. Dharmawan, N. A. S. (۲۰۱۵). Studi analisis faktor penyebab disfungsi auditor dan upaya penanggulangan disfungsi auditor terhadap kualitas audit pada kantor

- akuntan publik di provinsi bali (Studi Kasus pada Kantor Akuntan Publik “X” di Wilayah Denpasar, Bali). Jurnal Ilmu Sosial Dan Humaniora, ۴(۱), ۵۴۵-۵۵۶.
۱۷. Glaser, B. G. (۱۹۹۲). Theoretical Sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory. Mill Valley, Calif.: Sociology Press.
 ۱۸. Gruben, F (۲۰۲۱). THE EFFECT OF TIME BUDGET PRESSURE AND DYSFUNCTIONAL AUDITOR BEHAVIOR ON AUDIT QUALITY: A CASE STUDY IN AN AUDIT FIRM IN INDONES, DIPONEGORO JOURNAL OF ACCOUNTING, ۱۰(۴), ۱-۱۲.
 ۱۹. Hubais, A., Kadir, M., Bilal, Z & Alam, M (۲۰۲۳). THE IMPACT OF AUDITOR INTEGRITY TO AUDIT QUALITY: AN EXPLORATORY STUDIES FROM THE MIDDLE EAST, International Journal of Professional Business Review, ۸(۱), ۱-۱۵.
 ۲۰. Johansen, T. R., & Christoffersen, J. (۲۰۱۶). Performance Evaluations in Audit Firms: Evaluation Foci and Dysfunctional Behaviour. International Journal of Auditing, ۲۱(۱), ۲۴-۳۷
 ۲۱. Javan, A. A., Babajani, J., Barzideh, F., & Marfou, M. (۲۰۲۳). Audit Quality Improvement Model in the Economic Environment of Iran. Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance, ۷(۱), ۱۰۹-۱۲۷.
 ۲۲. Johari, R & Hairudin, N (۲۰۲۲). Analysis of factors affecting dysfunctional audit behavior in Malaysia, International Journal of Ethics and Systems ۳۸(۲), ۱-۹.
 ۲۳. Johansen, T. R., & Christoffersen, J. (۲۰۱۶). Performance Evaluations in Audit Firms: Evaluation Foci and Dysfunctional Behaviour. International Journal of Auditing, ۲۱(۱), ۲۴-۳۷
 ۲۴. Mardi, S, & Kardoyo S. I. (۲۰۲۲). Determinants of dysfunctional audit behavior in the public accounting firms. Shirkah: Journal of Economics and Business, ۷(۱), ۳۳-۴۸
 ۲۵. Martini, N. P. R., & Pertama, I. G. A. W. (۲۰۱۹). Perilaku Disfungsional Auditor: Dampak Kompetensi Auditor, Sifat Machiavellian, Tekanan Waktu Dan Tekanan Ketaatan (Studi Kasus KAP di Bali). Wacana Ekonomi (Jurnal Ekonomi, Bisnis Dan Akuntansi), ۱۸(۱), ۶۶-۷۴.
 ۲۶. Najmatu, Z., Winarningish, S., Mulyant, S & Akbar, B (۲۰۲۱). Research Audit Quality and its Impact on an Organization's Reputation, Utopía y Praxis Latinoamericana, ۲۶(۱), ۲۰۷-۲۲۲
 ۲۷. Paino, H., Ismail, Z., Smith, M., & Omar, N. (۲۰۱۹). Modelling Attitudes towards Dysfunctional Audit Behavior Using Firm Factors. International Journal of Business & Management Science ۸(۱): ۱۵۱-۱۶۶.
 ۲۸. Prabangkara, S & Fitriany, F (۲۰۲۱). Factors that affect dysfunctional audit behaviour: A study to understand external auditor's role as the guardians of strong and justice organizations (Goal ۱۶ sustainable development goals), Journal of Environmental Science and Sustainable Development Symposium, ۱۶(۷), ۱-۱۳.
 ۲۹. Rusman, H., Chandrarin, G., & Assih, P. (۲۰۱۸). The Effect of Audit Accountability and Audit Quality on Audit Opinion. European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, ۹۷, ۱-۱۰.
 ۳۰. Sidik Tjan, J., Sukoharsono, E.G., Rahman, A.F & Subekti, I (۲۰۱۹). An analysis of the factors which influence dysfunctional auditor behavior. Problems and Perspectives in Management, ۱۷(۱), ۲۵۷-۲۶۷.

۳۱. Shazly, M., AbdElAlim, K., Mortaky, A & Nasser Sayed, M (۲۰۲۲). The Impact of Corporate Governance and Audit Quality on the Investment Decision, Financial Markets, Institutions and Risks, ۶(۳), ۵-۱۲.

