

Identifying and ranking the factors affecting the auditor's concern about the continuity of the entrepreneur's activity with the approach of structural equations

- Sara sohrabi ^۱
- Mehrdad Ghanbary ^۲
- Babak Jamshidinavid ^۳
- Forouzan Mohamadi Yarijani ^۴

Abstract

Purpose: Shareholders and investors make their long-term investment decisions by trusting the financial statements and the auditor's report. Since the past, auditing has been used as a mechanism to control the problems of agency and conflict of interest. If the auditor finds evidence of the company's inability to continue operations during his investigations, he must include this issue in the audit report. Therefore, the current research has identified and ranked the factors affecting the auditor's concern about the continuity of the business owner's activity with the approach of structural equations. Quantitative research method was used to collect information from theories, previous literature and finally researcher-made questionnaire and data analysis was done using structural data. In addition to the elites of the auditing field, there are some managers and experts of the auditing institutes in the number of ۱۲۰۰ people. According to Morgan's sample size table, the research sample was determined to be ۳۸۴ people. The sampling method in the department was also available in the form of sampling. The results obtained from the implementation of the researcher-made questionnaire for the theoretical validation of the model are such that according to the data obtained from the questionnaire as well as the analysis resulting from it, all the questions and data are approved by the experts. Based on this, the model designed for the auditor's concern about the continuity of the employer's activity is valid and can be used as a basis for the conceptualization of the auditor's concern about the continuation of the employer's activity. According to the results of the Friedman test and the average, standard deviation, minimum, maximum scores and average ratings of each variable, it is shown that according to the table, it can be said that the individual effects are related to the auditor's concern about the continuation of the first-ranked activity and political inertia. Auditors have the last rank.

Managers and those involved in creating the context should provide the implementation of the components listed in this research.

key words: auditor's concern, business continuity, employer.

^۱ Ph.D. Student ,Department of accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University , Kermanshah, Iran.

^۲ Faculty member, Department of accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

^۳ Faculty member, Department of accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran

^۴ Faculty member, Department of accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار با رویکرد معادلات ساختاری

- سارا سهرابی^۱
- مهرداد قنبری^۲
- بابک جمشیدی نوید^۳
- فروزان محمدی یاریجانی^۴

چکیده

پژوهش حاضر به شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار با رویکرد معادلات ساختاری پرداخته است. روش تحقیق کمی می‌باشد برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شد و تجزیه و تحلیل اطلاعات با استفاده از معادلات ساختاری انجام گرفته است. جامعه آماری در این پژوهش علاوه بر نخبگان حوزه حسابرسی، برخی مدیران و کارشناسان موسسات حسابرسی به تعداد ۱۲۰۰ نفر می‌باشند لذا نمونه آماری با استفاده از جدول مورگان تعداد ۳۸۴ نفر و به روش در دسترس تعیین گردید. نتایج بدست آمده از اجرای پرسشنامه محقق ساخته جهت اعتبارسنجی نظری مدل به این گونه است که با توجه به داده‌های حاصل از پرسشنامه و همچنین تحلیل حاصل از آن همه سوالات و داده‌ها مورد تایید خبرگان می‌باشد. بر این اساس الگوی طراحی شده برای نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار از اعتبار برخوردار بوده و می‌تواند به عنوان مبنایی برای مفهوم پردازی نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار به کار گرفته شود. با توجه به نتایج آزمون فریدمن و آماره‌های میانگین، انحراف معیار، مینیمم، ماکزیمم امتیازات و میانگین رتبه‌های هر یک از متغیرها نشان داده شده که با توجه به جدول می‌توان گفت که آثار فردی مربوط به نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت دارای رتبه اول و کرختی سیاسی حسابرسان دارای رتبه آخر می‌باشند. مدیران و دست‌اندرکاران امر زمینه‌سازی را اجرای مولفه‌های احصا شده در این پژوهش فراهم نمایند.

واژگان کلیدی: نگرانی حسابرس، تداوم فعالیت، صاحبکار.

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. ssohrabi2570@gmail.com

^۲ عضو هیات علمی، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

mehrdadghanbary@yahoo.com

^۳ عضو هیات علمی، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

Jamshidinavid@gmail.com

^۴ عضو هیات علمی، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.

mohamadi.forouzan@yahoo.com

۱. مقدمه

یکی از اصل‌های اساسی در صورت‌های مالی، اصل تداوم فعالیت است. که طبق این فرض باید واحد صاحبکار تا آینده قابل پیش‌بینی به فعالیت خود ادامه دهد. از این رو، داراییها و بدهی‌ها بر اساس قادر بودن واحد صاحبکار در تسویه دیون و بازیافت داراییها در جریان فعالیت عادی ثبت می‌شوند. تداوم فعالیت با ماهیت واحد صاحبکار ارتباط عمیقی دارد، زیرا تداعی‌کننده که آیا واحد صاحبکار به تعهدات کنونی خود پس استفاده‌کنندگان ذینفع به دنبال توجه و عنایت بیشتر حساب‌رسان بر واحد صاحبکار هستند. نقش حساب‌رسان اعتباربخشی به واحد صاحبکار در زمینه تداوم فعالیت جهت پاسخگویی صاحبکار است. که این اعتبار بخشی به ادعای صاحبکار باعث جلب اعتماد و اتکای استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی صاحبکار می‌شود (عبدالله و همکاران، ۲۰۱۹). حال اگر در خصوص تداوم فعالیت واحد صاحبکار مشکلی وجود داشت باشد حساب‌رسان با اظهار نگرانی در این امر هشدارهای لازم را به سرمایه‌گذاران و ذینفعان ارائه می‌دهد. مسئولیت تهیه محتوای صورت‌های مالی بر عهده مدیریت صاحبکار است. بنابراین منافع شخصی مدیریت کسب سود از طریق دلخواه خود است و این تضاد منافع بین مدیریت و مالکیت باعث می‌شود مدیریت به سمت منافع شخصی خود حرکت کند و ممکن است به این دلیل تداوم فعالیت واحد تجاری را به خطر اندازد. پس از حساب‌رسان توقع می‌رود که با اظهار نگرانی از تداوم فعالیت واحد تجاری عوامل بیشتری را جهت بررسی صورت‌های مالی مدیریت در برنامه حساب‌رسی خود بگنجانند.

استاندارد حسابداری شماره ۱ (۱۳۹۷) این‌گونه مقرر می‌کند: مدیریت در زمان تهیه صورت‌های مالی باید توان تداوم فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند. صورت‌های مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود، مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد، یا عملاً ناچار به انجام این امر شود. حساب‌رسان در برنامه‌ریزی حساب‌رسی باید احتمال وجود رویدادها یا شرایطی را مورد توجه قرار دهد که ممکن است تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد مورد رسیدگی به تداوم فعالیت ایجاد کند.

هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی و اعتبار بخشی در قالب استاندارد بین‌المللی حساب‌رسی ۵۷۰ در رابطه با افشای تداوم فعالیت رهنمودهای بیشتری درباره ملا حظه‌های افشای مناسب در مورد ابهام با اهمیت ارائه نموده است. حساب‌رسان نسبت به این سؤال که آیا نسبت به تداوم فعالیت شرکت برای مدت‌زمان معقول تردید اساسی وجود دارد یا خیر، پاسخ‌گو می‌باشد. هدف اولیه صورت‌های مالی فراهم‌آوردن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری اقتصادی است. اگر ابهام ناشی از رویدادهای آتی مفید بودن صورت‌های مالی را تحت الشعاع قرار دهد، حساب‌رسان موظف است به نحوی این ابهامات را به اطلاع استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی برساند (ابراهیمی، ۱۳۹۵، ۴۳).

در استاندارد حساب‌رسی ایران، بخش ۵۷۰ با عنوان «تداوم فعالیت» در ارتباط با نحوه برخورد حساب‌رسان با مسئله ابهام در تداوم فعالیت شرکت صاحبکار چنین آمده است:

« حسابرس در جریان برنامه ریزی و اجرای روش های حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن، باید مناسب بودن استفاده مدیریت را از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت های مالی، بررسی کند. چنانچه به نظر حسابرس واحد مورد رسیدگی قادر به ادامه فعالیت نباشد، اما صورت های مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شده باشد، حسابرس باید توجه به میزان اهمیت، حسب مورد، نظر مشروط یا مردود ارائه کند. در صورت وجود ابهام با اهمیت درباره تداوم فعالیت و افشای کافی در صورت های مالی، حسابرس باید نظر مقبول اظهار کند، اما با افزودن یک بند توضیحی حاوی وجود ابهام با اهمیت درباره رویداد ها یا شرایطی که ممکن است به تردیدی عمده در مورد توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت بینجامد و با اشاره به یادداشت توضیحی صورت های مالی، گزارش خود را تعدیل کند. در صورت وجود ضابهام با اهمیت و عدم افشای کافی در صورت های مالی، حسابرس باید نظر مشروط ارائه کند. گزارش باید به روشنی بیانگر این واقعیت باشد که ابهامی با اهمیت وجود دارد که ممکن است درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند. در موارد وجود ابهام اساسی درباره تداوم فعالیت یا وجود موارد متعدد ابهام با اهمیت، شامل ابهام درباره تداوم فعالیت که آثار بالقوه آن در مجموع اساسی باشد، حسابرس باید صرف نظر از افشای عدم افشای آنها در صورت های مالی، نسبت به آن صورت ها عدم اظهار نظر ارائه کند.»

بررسی تداوم فعالیت شرکت در آینده برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان موضوع مهمی است. سهام داران با امید به تداوم فعالیت شرکت در آینده، حاضر به سرمایه گذاری بلندمدت خواهند بود و درصدد هستند در آینده بازده مناسبی از فعالیت شرکت کسب کنند و با اعتماد به نظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت تصمیم گیری خواهند کرد (کریشان و همکاران، ۲۰۲۱). اعتباردهندگان نیز خواهان اطمینان از این موضوع هستند که شرکت به فعالیت خود ادامه داده و مبالغ اصل و بهره وام های دریافتی را بازپرداخت خواهد کرد؛ لذا، نتایج این پژوهش می تواند به سرمایه گذاران و اعتباردهندگانی که خواهان اظهار نظر منصفانه و صحیح در رابطه با تداوم فعالیت شرکت هستند، در شناسایی عوامل مؤثر بر اظهار نظر حسابرس کمک کند. این پژوهش به سهامداران در شناسایی عواملی که بر اظهار نظر حسابرس نسبت به ادامه فعالیت شرکت تاثیر دارند، کمک خواهد کرد. در این پژوهش تلاش خواهد شد علاوه بر موارد ذکر شده در بالا از طریق تئوری داده بنیاد عوامل متعدد جدیدی شناسایی شود و مورد ارزیابی کمی قرار گیرد، تا عوامل مؤثر بر نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار بخوبی مورد بررسی و دغدغه های حسابرسان در انجام وظایف حسابرسی مورد توجه قرار گیرند.

۲. پیشینه پژوهش

حمیدیان و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان تاثیر مدیریت سود واقعی بر اظهار نظر حسابرسی درباره تداوم فعالیت در شرکت های درمأنده مالی انجام دادند بدین منظور، اطلاعات مربوط به ۱۹۴ شرکت در مأنده مالی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۸ جمع آوری شد. نتایج آزمون فرضیه ها نشان می دهند مدیریت سود واقعی از طریق دستکاری جریان های نقدی عملیاتی و هزینه های اختیاری

تأثیر مثبت و معناداری بر احتمال وجود بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی دارد؛ با این حال، شواهدی مبنی بر تأثیر معنادار مدیریت سود واقعی از طریق دستکاری هزینه‌های تولید بر احتمال وجود بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی یافت نشد.

صفی پور و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان عوامل اثرگذار بر اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت انجام دادند این پژوهش به لحاظ هدف کاربردی و از نوع همبستگی می‌باشد و برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چندمتغیره و لجستیک استفاده شده است. نمونه پژوهش شامل ۱۶۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۸ است. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داد که نسبت اهرم مالی باعث افزایش میزان اظهارنظر تردید نسبت به تداوم فعالیت می‌شود. همچنین، خرید اظهارنظر حسابرس نیز از مواردی است که باعث کاهش میزان اظهارنظر تردید نسبت به تداوم فعالیت شرکت می‌شود.

سپهروند و همکاران (۱۳۹۶) تأثیر جنسیت حسابرس بر گزارش نسبت به ابهام تداوم فعالیت در شرکت‌های ورشکسته را بررسی کردند. برای اندازه‌گیری ورشکستگی از مدل آلتمن و جهت آزمون فرضیه‌ها از مدل لجستیک استفاده شد. دوره زمانی تحقیق بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ و ۲۶۲ مشاهده به‌عنوان نمونه انتخاب شدند. نتایج حاصل از پژوهش حاکی از این است که جنسیت حسابرس تأثیر معناداری بر گزارش ابهام نسبت به تداوم فعالیت ندارد.

باشودیس (۲۰۲۲) به بررسی رابطه بین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی با احتمال وجود بند تداوم فعالیت در گزارش حسابرس پرداخت. نتایج این بررسی تجربی در کشور انگلستان نشان داد حق‌الزحمه خدمات حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با گزارش حاوی بند تداوم فعالیت دارد، درحالی‌که حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی رابطه منفی و معناداری با گزارش حاوی بند تداوم فعالیت دارد. به عبارت دیگر، شرکت‌هایی با حق‌الزحمه خدمات حسابرسی بالاتر به احتمال بیشتری بند تداوم فعالیت در گزارش حسابرس دریافت می‌کنند؛ همچنین، شرکت‌هایی با حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی بالاتر به احتمال کمتری بند تداوم فعالیت دریافت می‌کنند.

کریشنان و وانگ (۲۰۲۱) به بررسی رابطه بین توانایی مدیریت، حق‌الزحمه حسابرس و بند تداوم فعالیت در گزارش حسابرس پرداخته‌اند. برای این منظور، از معیاری که دمرجیانو همکاران (۲۰۰۴) ارائه دادند، برای اندازه‌گیری توانایی مدیریت استفاده کردند. یافته‌های این پژوهش بر روی نمونه‌ای متشکل از ۳۱۰۰۰ سال - شرکت طی دوره زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۱ نشان داد رابطه منفی و معناداری بین توانایی مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد، زیرا توانایی مدیریت باعث کاهش ریسک حسابرسی می‌شود. همچنین، رابطه منفی و معناداری بین توانایی مدیریت و احتمال انتشار گزارش حسابرسی حاوی بند تداوم فعالیت وجود دارد.

حسن (۲۰۲۰) با به کارگیری نظریه نمایندگی به بررسی و شناسایی عوامل تعیین کننده در تأخیر گزارش حسابرسی پرداخت. جامعه آماری پژوهش شامل ۴۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار فلسطین بود.

نتایج این پژوهش نشان داد که اندازه هیئت‌مدیره، اندازه شرکت، پیچیدگی واحد تجاری، نوع مؤسسه حسابرسی، وجود کمیته حسابرسی و پراکندگی مالکیت تأثیر معنی‌داری بر تأخیر گزارش حسابرسی دارند. چان، لو و مو (۲۰۲۰) نیز در بررسی عوامل تعیین‌کننده و پیامدهای تأخیر گزارش حسابرسی به این نتیجه رسیدند که ریسک حسابرسی، پیچیدگی حسابرسی و تخصص حسابرسان با مدت تأخیر گزارش حسابرسان ارتباط معنی‌داری دارند.

عبدالله و همکاران (۲۰۱۹) به‌منظور بررسی تأثیر ویژگی‌های صاحب‌کار و حسابرسان بر تأخیر گزارش حسابرسان از معیارهای متعددی استفاده نمودند که شامل اثربخشی کمیته حسابرسی، وضعیت مالی، پیچیدگی حسابداری، سودآوری، اعتبار حسابرسان، تخصص حسابرسان و تصدی حسابرسان می‌باشد. آن‌ها از داده‌های کشور اندونزی برای پاسخ به سؤالات پژوهش استفاده نمودند. نتایج پژوهش حاکی از این بود که سودآوری و اثربخشی کمیته حسابرسی اثر منفی و وضعیت مالی اثر مثبت بر تأخیر گزارش حسابرسان دارند. اما متغیرهای پیچیدگی حسابداری، تصدی حسابرسان، تخصص حسابرسان و اعتبار حسابرسان تأثیر معنی‌داری بر تأخیر انتشار گزارش حسابرسانی نداشتند.

کری و سیمنت (۲۰۱۸) با بررسی شرکت‌های استرالیایی اثبات کردند، شرکت‌هایی که آشفتگی مالی دارند سعی می‌کنند همکاری طولانی‌مدت با حسابرسان برقرار کنند تا نسبت به تداوم فعالیت اظهارنظر مناسبی دریافت کنند.

روئیزباربادیلو، آگیلار و کارا (۲۰۱۸) هیچ نشانه‌ای از تغییر حسابرسان و بند اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت پیدا نکردند.

۳. روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر نوع کاربردی است از نظر روش توصیفی - پیمایشی است زیرا هدف از آن توصیف شرایط یا پدیده‌های مورد بررسی و همچنین رابطه میان متغیرهای پژوهش است که بصورت میدانی انجام گرفته است. روش میدانی به روش‌هایی اطلاق می‌شود که محقق برای گردآوری اطلاعات ناگزیر است به محیط بیرون رود و با مراجعه به افراد و برقراری ارتباط مستقیم با واحد تحلیل، اعم از افراد، گروه‌ها یا سازمانها اطلاعات مورد نیاز را گردآوری کند. از منابع کتابخانه‌ای برای گردآوری اطلاعات و مبانی تئوریک استفاده گردید.

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل نخبگان حوزه حسابرسی، برخی مدیران و کارشناسان موسسات حسابرسی می‌باشند و تعداد کل جامعه آماری پژوهش ۱۲۰۰ نفر می‌باشد. با توجه به جدول حجم نمونه مورگان نمونه پژوهش تعداد ۳۸۴ نفر تعیین گردید. روش نمونه‌گیری در بخش نیز به صورت نمونه‌گیری دردسترس بود در این پژوهش از سه روش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات استفاده شده است که عبارتند از:

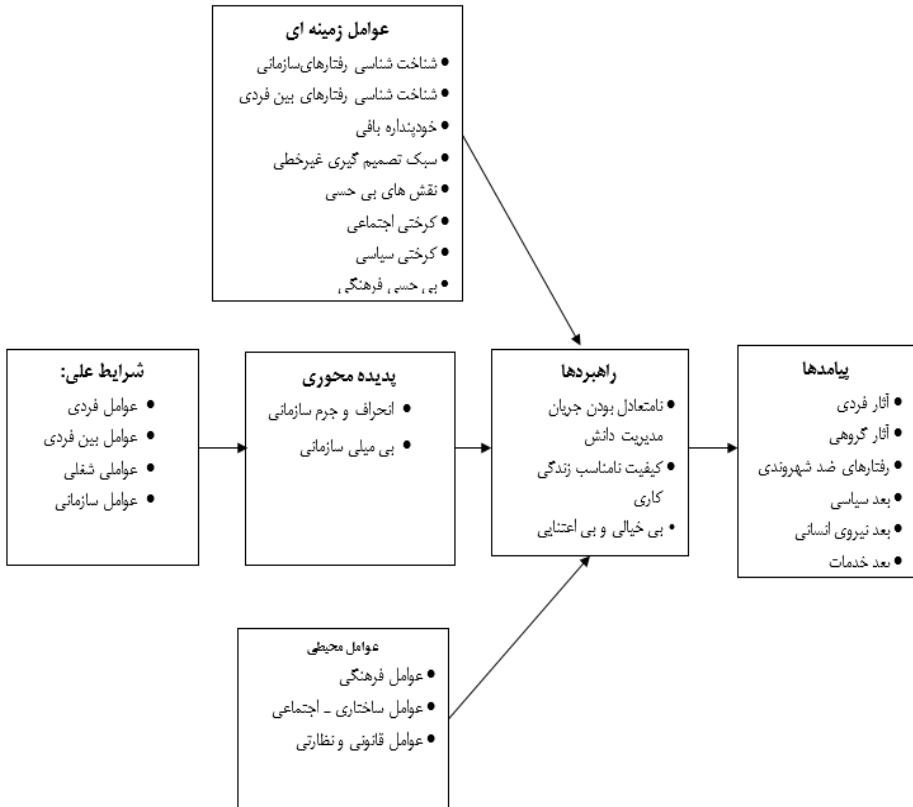
مطالعات میدانی و کتابخانه‌ای : در این راستا ابتدا بررسی جامعی از اسناد و منابع کتابخانه‌ای نظیر : پایان نامه‌ها، گزارش‌ها و طرح‌ها و پروژه‌ها، مقالات و ژورنال‌ها و مجلات علمی پژوهشی صورت گرفته است. اطلاعات نسبتاً جامع و کاملی نسبت به موضوع پژوهش بدست آمد.

جستجو از طریق منابع الکترونیکی: به منظور آگاهی از یافته‌های مطالعات صورت گرفته در سایر نقاط جهان و دستیابی به نتایج مطالعات و یافته‌های پژوهشی مقالات علمی و تبادل اطلاعات و منابع از منابع الکترونیکی استفاده گردید.

مطالعه میدانی: این بخش شامل جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات مربوط به متغیرها مورد مطالعه در جامعه آماری پژوهش بود که برای بدست آوردن اطلاعات لازم از پرسشنامه محقق ساخته استفاده گردید. بدین منظور پرسشنامه‌های مورد نظر در بین مدیران و کارشناسان موسسات حسابرسی توزیع گردید و پس از تکمیل پرسشنامه‌ها نسبت به جمع‌آوری آنها اقدام به عمل آمد.

۴. یافته‌های پژوهش

براساس مطالعه نظریه‌ها و تدوین چارچوب نظری پژوهش می‌توان مدل مفهومی را ترسیم کرد. برای ترسیم مدل (الگو) در مطالعاتی که جنبه کاربردی دارند معمولاً به ادبیات پژوهش اکتفا می‌شود. یعنی با استفاده از نظریه‌های موجود یک الگوی کلی ترسیم می‌شود. در پژوهش حاضر کوشش شده است تا با استفاده از روش تحقیق کیفی ابتدا مقوله‌های زیربنایی مدل شناسایی شود و سپس روابط میان متغیرها تعیین و در نهایت اعتبارسنجی صورت گیرد.



نمودار ۱: مدل مفهومی پژوهش

برای بررسی مدل اندازه گیری فرضیات پژوهش، از آزمون های روایی و پایایی استفاده می شود. معیارهای اصلی که با آن روایی و پایایی برای مدل اندازه گیری می تواند مورد سنجش قرار گیرد در جدول (۴-۵) ذکر شده است. کفایت مدل اندازه گیری (Outer Model) از سه بعد مختلف سنجیده می شود:

الف) پایایی سنجه ها و سازه ها^۱

ب) روایی همگرا^۲

ج) روایی واگرا^۳

نوع شاخص	شرح شاخص
----------	----------

^۱ individual item and construct reliabilities

^۲ Convergent validity

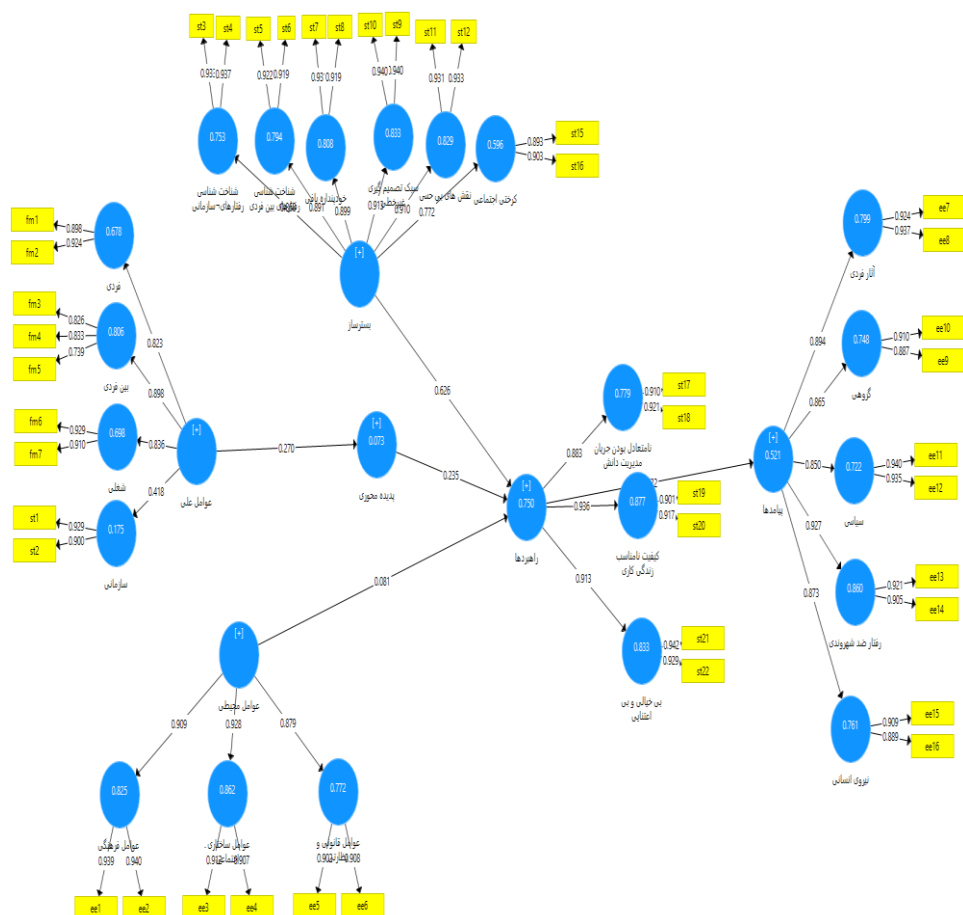
^۳ Discriminant validity

جدول
۱:

پایه‌های سنجش و سازه‌ها	قابلیت اطمینان شاخص (Indicator Reliability)	جهت حصول اطمینان از قابلیت اطمینان شاخص (Indicator Reliability)، کلیه بارهای عاملی شاخص‌ها باید بزرگتر از مقدار ۰٫۶ بوده و حداقل در سطح ۰٫۵ معنی دار باشند. متغیرهای با بار عاملی کمتر از ۰٫۴ باید از مدل حذف گردند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳).
	مقدار ضریب آلفای کرونباخ (Cronbach alpha (CA))	عامل اول در ارزیابی قابلیت اطمینان سازگاری درونی (Internal consistency reliability) مدل است که دران مقادیر بالاتر از ۰٫۶ پذیرفته می‌شود (کرونباخ، ۱۹۵۱).
	مقدار ضریب قابلیت اطمینان ساختاری (Composite Reliability (CR))	با توجه به اینکه آلفای کرونباخ برآورد سخت گیرانه‌تری از پایایی سازگاری درونی متغیرهای مکنون (آلفا) ارائه می‌دهد، در مدل‌های مسیری PLS از یک نسخه دیگر به نام (پایایی مرکب) استفاده می‌شود. وقتی مقدار P دیلون -گلدشتاین بزرگتر از ۰٫۷ باشد، آن بلوک تک بعدی است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳).
شاخص‌های روایی	روایی همگرا (AVE)	روایی همگرا به این معناست که مجموعه معرف‌ها، سازه اصلی را تبیین می‌کنند. (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱). استفاده از متوسط واریانس استخراج شده (AVE) را به عنوان معیاری برای اعتبار همگرا پیشنهاد می‌کنند. این معیار همبستگی زیاد شاخص‌های یک سازه در قیاس با همبستگی شاخص‌های سازه‌های دیگر را بیان می‌کند که در مدل باید ارزیابی شود. به منظور ارزیابی اعتبار همگرایی در نرم‌افزار Smartpls از AVE (Average variance extracted) استفاده می‌شود. مقدار این ضریب نیز، از ۰ تا ۱ متغیر است که مقادیر بالاتر از ۰/۰۵ پذیرفته شده است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳).
	روایی واگرا روایی تشخیصی معیار Fornell-Larcker	اشاره به این مسئله دارد که ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده (AVE) هر سازه (قطر اصلی ماتریس)، بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳).

تشریح شاخص‌های برازندگی (روایی و پایایی)

در شکل ۱ خروجی مدل اندازه‌گیری برای مدل پژوهش در نرم افزار PLS استخراج شده است.



شکل ۲: خروجی مدل اندازه گیری در نرم افزار اسمارت پی آل اس

۵. پایای ترکیبی

در روش‌های مدل‌یابی معادلات ساختاری، جهت ارزیابی پایایی سازه‌های مورد بررسی در مدل تحقیق، از دو شاخص: ۱. آلفای کرونباخ^۱ و ۲. پایایی ترکیبی^۲ استفاده می‌شود. در اینجا به پایایی ترکیبی اشاره می‌شود که برای هر یک از سازه‌های تحقیق در جدول ۴-۱۸ ارائه شده است.

جدول ۲: شاخص‌های پایایی ترکیبی سازه‌های تحقیق

Composite Reliability	
۰,۹۲۸	آثار فردی

¹ Cronbach's Alpha

Composite Reliability

۰,۹۶۲	بستر ساز
۰,۹۳۳	بی خیالی و بی اعتنایی
۰,۸۴۲	بین فردی
۰,۹۲۲	خودپنداره بافی
۰,۹۳۴	راهبردها
۰,۹۰۹	رفتار ضد شهروندی
۰,۹۱۱	سازمانی
۰,۹۳۸	سبک تصمیم گیری غیر خطی
۰,۹۳۶	سیاسی
۰,۹۱۶	شغلی
۰,۹۱۸	شناخت شناسی رفتارهای بین فردی
۰,۹۳۳	شناخت شناسی رفتارهای سازمانی
۰,۹۰۶	عوامل ساختاری - اجتماعی
۰,۸۷۸	عوامل علی
۰,۹۳۸	عوامل فرهنگی
۰,۹۰۰	عوامل قانونی و نظارتی
۰,۹۳۱	عوامل محیطی
۰,۹۰۷	فردی
۰,۹۱۲	نامتعادل بودن جریان مدیریت دانش
۰,۹۳۰	نقش های بی حسی
۰,۸۹۴	نیروی انسانی
۰,۹۴۵	پدیده محوری
۰,۹۴۹	پیامدها
۰,۸۹۳	کرختی اجتماعی
۰,۹۰۵	کیفیت نامناسب زندگی کاری
۰,۸۹۳	گروهی

چنانکه در جدول فوق مشاهده می‌گردد، تمامی سازه‌های تحقیق این شرایط حداقلی را برای پایایی ترکیبی (حداقل ۰,۷) برآورده نموده و حتی در سطحی بسیار بالاتر از آن قرار دارند.

۶. روایی همگرا

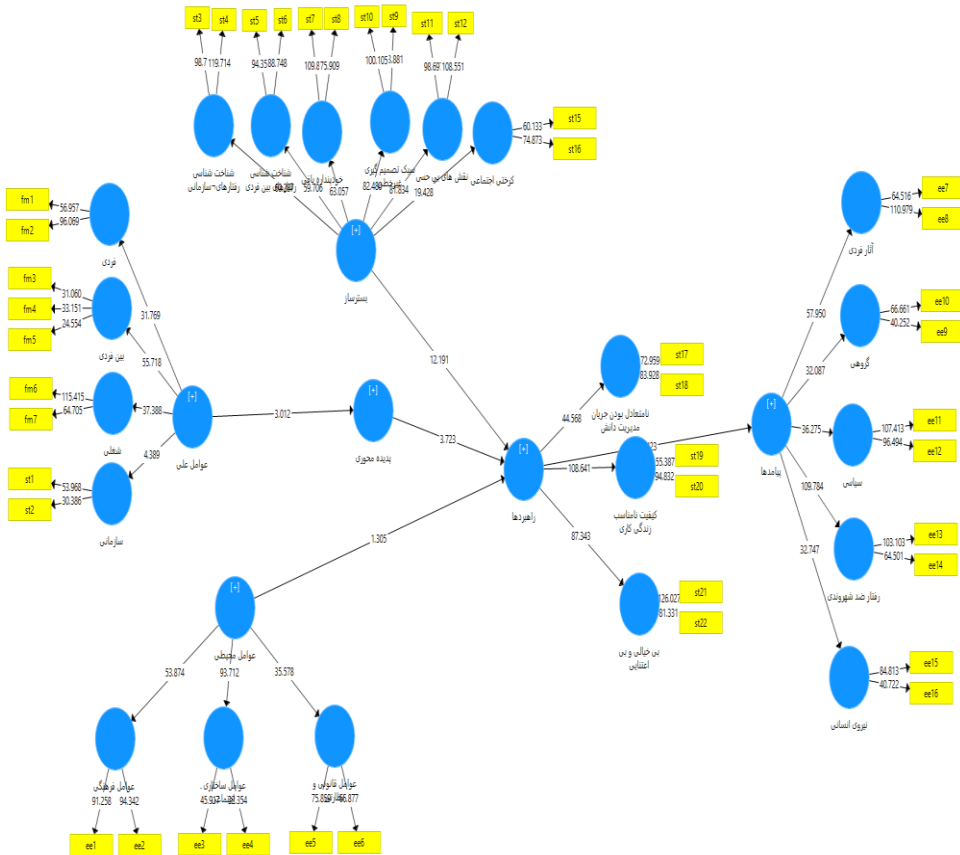
بنا به نظر چین (۱۹۹۸) شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) شاخصی مناسب برای تعیین روایی همگرایی سازه‌های تحقیق می‌باشد. حداقل میزان قابل قبول برای این ضریب از نظر نویسنده مذکور برابر با ۰/۵ می‌باشد. بررسی این شاخص بین سازه‌های این تحقیق نشان می‌دهد که در تمامی سازه‌های تحقیق امتیاز این ضریب بسیار بالاتر از حد آستانه مذکور می‌باشد و بنابراین سازه‌ها از نظر روایی همگرا در حد بسیار قابل خوبی می‌باشند. این بررسی به طور کامل در جدول ۳ ارائه شده‌است.

جدول ۳: روایی همگرایی سازه‌های تحقیق

Average Variance Extracted (AVE)	
۰,۸۶۶	آثار فردی
۰,۶۴۳	بستر ساز
۰,۸۷۵	بی خیالی و بی اعتنائی
۰,۶۴۰	بین فردی
۰,۸۵۶	خودپنداره بافی
۰,۷۰۱	راهبردها
۰,۸۳۴	رفتار ضد شهروندی
۰,۸۳۶	سازمانی
۰,۸۸۳	سیک تصمیم گیری غیرخطی
۰,۸۷۹	سیاسی
۰,۸۴۵	شغلی
۰,۸۴۸	شناخت شناسی رفتارهای بین فردی
۰,۸۷۴	شناخت شناسی رفتارهای سازمانی
۰,۸۲۷	عوامل ساختاری - اجتماعی
۰,۴۵۹	عوامل علی
۰,۸۸۳	عوامل فرهنگی
۰,۸۱۹	عوامل قانونی و نظارتی
۰,۶۹۱	عوامل محیطی
۰,۸۳۰	فردی
۰,۸۳۹	نامتعادل بودن جریان مدیریت دانش
۰,۸۶۹	نقش های بی حسی
۰,۸۰۸	نیروی انسانی
۰,۷۷۴	پدیده محوری
۰,۶۵۲	پیامدها
۰,۸۰۷	کرختی اجتماعی
۰,۸۲۶	کیفیت نامناسب زندگی کاری
۰,۸۰۷	گروهی

۷. مدل درونی (بخش ساختاری) فرضیات پژوهش

مطابق الگوریتم تحلیل داده در PLS بعد از بررسی برازش مدل اندازه‌گیری نوبت به برازش مدل ساختاری پژوهش می‌رسد. بخش مدل ساختاری برخلاف مدل اندازه‌گیری به متغیرهای آشکار کاری ندارد. بلکه تنها متغیرهای پنهان همراه با روابط بین آنها را مورد بررسی قرار می‌دهد. مدل ساختاری روابط بین سازه‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهد. برای این منظور از تابع Bootstrapping استفاده می‌شود (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). (شکل ۲) خروجی مدل ساختاری را نشان می‌دهد.



شکل ۲: خروجی مدل ساختاری در نرم افزار اسمارت پی ال اس

مقدار عددی در رابطه‌ها نشان دهنده آماره تی (t-value) می‌باشد که در واقع ملاک اصلی تأیید یا رد فرضیات است. مقادیر مورد قبول برای معناداری ضرایب مسیر در سطح اطمینان ۰/۹۵، ۰/۹۰ و ۰/۹۹ به ترتیب باید آماره t از ۱/۶۴، ۱/۹۶ و ۲/۵۷ بزرگ‌تر باشد (محسنین و اسفندیاری، ۱۳۹۳). با توجه به این توضیحات، مدل فرضیه‌های اصلی برای آماره t در شکل ۲ نشان داده شده است.

۸. برازش مدل ساختاری

معیار R squares یا R^2

۶۱

متداول‌ترین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا را دارد، و سه مقدار ۰،۱۹، ۰،۳۳ و ۰،۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط، و قوی R^2 در نظر گرفته می‌شود. مطابق با جدول زیر، مقدار R^2 برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد. (جدول، ۴).

جدول ۴: R Square

R Square Adjusted	R Square	
۰،۷۹۸	۰،۷۹۹	آثار فردی
۰،۸۳۲	۰،۸۳۳	بی خیالی و بی اعتنائی
۰،۸۰۵	۰،۸۰۶	بین فردی
۰،۸۰۷	۰،۸۰۸	خودپنداره باقی
۰،۷۴۷	۰،۷۵۰	راهبردها
۰،۸۵۹	۰،۸۶۰	رفتار ضد شهروندی
۰،۱۷۱	۰،۱۷۵	سازمانی
۰،۸۳۲	۰،۸۳۳	سبک تصمیم‌گیری غیرخطی
۰،۷۲۱	۰،۷۲۲	سیاسی
۰،۶۹۷	۰،۶۹۸	شغلی
۰،۷۹۳	۰،۷۹۴	شناخت‌شناسی رفتارهای بین فردی
۰،۷۵۲	۰،۷۵۳	شناخت‌شناسی رفتارهای سازمانی
۰،۸۶۱	۰،۸۶۲	عوامل ساختاری - اجتماعی
۰،۸۲۵	۰،۸۲۵	عوامل فرهنگی
۰،۷۷۱	۰،۷۷۲	عوامل قانونی و نظارتی
۰،۶۷۶	۰،۶۷۸	فردی
۰،۷۷۸	۰،۷۷۹	نامتعادل بودن جریان مدیریت دانش
۰،۸۲۸	۰،۸۲۹	نقش‌های بی‌حسی
۰،۷۶۰	۰،۷۶۱	نیروی انسانی
۰،۰۶۸	۰،۰۷۳	پدیده محوری
۰،۵۱۹	۰،۵۲۱	پیامدها
۰،۵۹۴	۰،۵۹۶	کرختی اجتماعی
۰،۸۷۶	۰،۸۷۷	کیفیت نامناسب زندگی کاری
۰،۷۴۶	۰،۷۴۸	گروهی

۹. برازش کلی مدل

برای برازش کلیت مدل از **SRMR** (معیار میانگین اختلاف بین داده‌ها) استفاده می‌شود. شاخص **SRMR** نیز مشخص می‌کند که تا چه اندازه مدل مفهومی با داده‌های تجربی هماهنگ می‌باشند **SRMR** کمک می‌کند که آیا داده‌های در دسترس مجموعه فرضیه‌های ذکر شده یعنی تأثیر متغیرهای پنهان روی همدیگر را مورد تأیید قرار می‌دهند یا خیر. مقدار **SRMR** بین صفر و یک تغییر می‌کند هر چه بارهای بارهای عاملی ضعیف‌تر باشند و معنادار نباشند این شاخص بزرگ و بزرگتر خواهد بود. مقدار ۰,۰۸ خط قرمز این شاخص است (هنسler و همکاران، ۲۰۱۴) هر چه این شاخص از این مقدار بزرگتر باشد مدل ایرادات اساسی دارد و لازم است در کلیت مدل تجدید نظر شود. در این پژوهش شاخص **SRMR** مقداری در حدود ۵ صدم می‌باشد که مقدار مطلوبی در نظر گرفته شده است. یعنی اینکه کلیت مدل از برازش مناسبی برخوردار است.

جدول ۵: معیار **SRMR**

	Saturated Model
SRMR	۰/۰۵۱

۱۰. فرضیه سازی

بررسی فرضیه اول - عوامل علی بر پدیده محوری تأثیر معنادار دارد.

جدول ۶: شاخص‌های مربوط به فرضیه اول

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب استاندارد	T-value	P Value	نتیجه آزمون
عوامل علی	پدیده محوری	۰/۹۹۴	۱۴۱۹/۳۱۶	۰۰۰	H ₁ تایید
شرایط علی -> پدیده محوری					

بررسی فرضیه دوم - پدیده محوری بر راهبردها تأثیر معنادار دارد.

جدول ۷: شاخص‌های مربوط به فرضیه دوم

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب استاندارد	T-value	P Value	نتیجه آزمون
پدیده محوری	راهبردها	۰/۲۰۹	۵/۴۲۰	۰۰۰	H ₁ تایید
پدیده محوری -> راهبردها					

بررسی فرضیه سوم - راهبردها بر پیامدها تأثیر معنادار دارد.

جدول ۸: شاخص‌های مربوط به فرضیه سوم

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب استاندارد	T-value	P Value	نتیجه آزمون
راهبردها	پیامدها	۰/۹۲۱	۷۶/۶۰۷	۰۰۰	H ₁ تایید
راهبردها -> پیامدها					

بررسی فرضیه چهارم - شرایط مداخله‌گر بر راهبردها تأثیر معنادار دارد.

جدول ۹: شاخص‌های مربوط به فرضیه چهارم

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب استاندارد	T-value	P Value	نتیجه آزمون
شرایط مداخله‌گر	راهبردها	۰/۵۷۴	۹/۸۹۴	۰۰۰	H ₁ تایید
شرایط مداخله‌گر < راهبردها					

بررسی فرضیه پنجم - شرایط زمینه‌ای بر راهبردها تاثیر معنادار دارد.

جدول ۱۰: شاخص‌های مربوط به فرضیه پنجم

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب استاندارد	T-value	P Value	نتیجه آزمون
شرایط زمینه‌ای	راهبردها	۰/۳۳۳	۵/۰۴۸	۰۰۰	H ₁ تایید
شرایط زمینه‌ای < راهبردها					

بررسی فرضیه ششم - شرایط علی بر راهبردها از طریق پدیده محوری تاثیر غیر مستقیم معناداری دارد.

جدول ۱۱: شاخص‌های مربوط به فرضیه ششم

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب استاندارد	T-value	P Value	نتیجه آزمون
شرایط علی	راهبردها	۰/۲۱	۵/۴۱	۰۰۰	H ₁ تایید
شرایط علی < پدیده محوری < راهبردها					
میانجی‌گر: پدیده محوری					

بررسی فرضیه هفتم - شرایط زمینه‌ای بر پیامدها از طریق راهبردها تاثیر غیر مستقیم معناداری دارد.

جدول ۱۲: شاخص‌های مربوط به فرضیه هفتم

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب استاندارد	T-value	P Value	نتیجه آزمون
شرایط زمینه‌ای	پیامدها	۰/۳۱	۵/۰۳	۰۰۰	H ₁ تایید
شرایط زمینه‌ای < راهبردها < پیامدها					
میانجی‌گر: راهبردها					

بررسی فرضیه هشتم - شرایط مداخله‌گر بر پیامدها از طریق راهبردها تاثیر غیر مستقیم معناداری دارد.

جدول ۱۳: شاخص‌های مربوط به فرضیه هشتم

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب استاندارد	T-value	P Value	نتیجه آزمون
عوامل علی	پیامدها	۰/۵۳	۹/۴۱	۰۰۰	H ₁ تایید
شرایط مداخله‌گر < راهبردها < پیامدها					
میانجی‌گر: راهبردها					

بررسی فرضیه نهم - شرایط علی بر پیامدها از طریق پدیده محوری و راهبردها تاثیر غیر مستقیم معناداری دارد.

جدول ۱۴: شاخص‌های مربوط به فرضیه نهم

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب استاندارد	T-value	P Value	نتیجه آزمون
عوامل علی	پیامدها	۰/۱۹	۵/۶۸	۰۰۰	H ₁ تایید
شرایط علی < پدیده محوری < راهبردها < پیامدها					
میانجی‌گر: پدیده محوری و راهبردها					

۱۱. شاخص‌های برازش مدل ساختاری کلی پژوهش

۱-۱۱. خطای جذر میانگین مربعات (RMS^۱)

این شاخص، تفاوت بین مدل ساخته شده با داده‌های تجربی را نشان می‌دهد. اگر این مقدار بزرگتر از ۰/۸ باشد برازش قابل قبول و مقادیر بالای ۱/۰ خیلی خوب است (سیحانی فرد، ۱۳۹۵). مقدار محاسبه شده برای مدل ساختاری این تحقیق برابر با ۰/۲۲ است که مقدار مناسب و قابل قبولی است.

۲-۱۱. شاخص برازش کلی معادلات ساختاری (GOF^۲)

توسط این معیار محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. معیار GOF توسط تنهاوس^۳ و همکاران (۲۰۰۵) ابداع گردید. اگر چه در مدل‌سازی معادلات ساختاری به کمک روش پی‌ال‌اس برخلاف روش کوواریانس محور شاخصی برای سنجش کل مدل وجود ندارد؛ به عقیده او GOF یک معیار جهانی برای سنجش برازش معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS است. طبق فرمول زیر قابل محاسبه است:

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

این شاخص، مجذور ضرب دو مقدار متوسط اشتراکی و متوسط ضریب تعیین است. از آن‌جا که این مقادیر به دو شاخص مذکور وابسته است حدود این شاخص بین صفر و یک است. ورتلس^۴ و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای برازش کلی مدل (معیار GOF) معرفی کرده‌اند (محسنین و همکاران، ۱۳۹۳). مقدار محاسبه شده برای این مدل (۰/۵۱۱) نشان دهنده برازش مدل معادلات ساختاری پژوهش است.

$$\begin{aligned} \text{Communalities MEAN} &= \frac{0/44 \times 0/63 \times 0/45 \times 0/63 \times 0/60 \times 0/60}{6} \\ &= 0/558 \\ GOF &= \sqrt{0/558} \times 0/93 = 0/720 \end{aligned}$$

۱۲. رتبه بندی مولفه های حاصل شده

بعد از توصیف متغیرها در این بخش به بررسی سؤالات مطرح شده و آزمون آماری مورد استفاده در پژوهش پرداخته می‌شود. تا بتوان با تحلیل یافته‌ها، از نظر آماری مورد بررسی قرار دهیم.

^۱. Root Mean Squared

^۲. Goodness of fit

^۳. Tenenhaus

^۴. Wetzels

برای اولویت‌بندی، تعیین‌ارزش و وزن هر یک از عوامل می‌پردازیم. برای این منظور از آزمون فریدمن استفاده شد.

جدول ۱۵: آزمون فریدمن

۲۴۱/۳۸۱	Chi-Square
۱۲	درجه آزادی
$< ۰/۰۱$	خطای آزمون
$۰/۰۰۰$	سطح معنی داری
تایید	نتیجه

جدول ۱۵ نشان می‌دهد که مقدار آماره آزمون خی دو به دست آمده برابر با ۲۴۱/۳۸۱ با خطای آزمون کمتر از ۰/۰۱ است که نتیجه می‌شود در سطح خطای کمتر از ۰/۰۱ قرار دارد. معنی داری بودن آزمون فریدمن بدین معناست که رتبه بندی ابعاد معنادار بوده و نمونه پژوهش رتبه بندی متفاوتی از ابعاد دارند.

جدول ۱۶: رتبه بندی مولفه های حاصل شده

رتبه بندی کلی	ضریب تغییرات	انحراف معیار	میانگین	
۱	۰/۳۲۰	۱/۰۵	۳/۲۸	آثار فردی
۲	۰/۳۲۵	۱/۰۸	۳/۳۲	آثار گروهی
۶	۰/۳۵۵	۱/۱۳	۳/۱۸	غیر کارآمدی عملیاتی
۱۰	۰/۳۷۱	۱/۱۴	۳/۰۷	رفتارهای ضدشهروندی سازمانی
۷	۰/۳۵۸	۱/۲۵	۳/۴۹	بعد سیاسی
۱۱	۰/۳۷۶	۱/۱۴	۳/۰۳	بعد نیروی انسانی
۱۵	۰/۳۹۴	۱/۲۱	۳/۰۷	بعد خدمات
۵	۰/۳۵۱	۱/۲۱	۳/۴۱	بعد سازمان
۴	۰/۳۵۰	۱/۱۸	۳/۳۷	شناخت شناسی رفتارهای سازمانی
۱۲	۰/۳۷۷	۱/۲۰	۳/۱۸	شناخت شناسی رفتارهای بین فردی
۱۴	۰/۳۸۳	۱/۲۰	۳/۱۳	خودپنداره بافی
۱۳	۰/۳۷۸	۱/۲۵	۳/۳۰	سبک تصمیم گیری غیرخطی
۴	۰/۳۵۰	۱/۱۸	۳/۳۷	نقش‌های بی حسی
۸	۰/۳۶۱	۱/۲۰	۳/۴۲	کرختی اجتماعی
۱۷	۰/۳۹۸	۱/۲۶	۳/۱۶	کرختی سیاسی
۹	۰/۳۶۷	۱/۱۹	۳/۲۴	بی حسی فرهنگی

عوامل فرهنگی	۳/۲۸	۱/۰۸	۰/۳۲۹	۳
عوامل ساختاری - اجتماعی	۲/۹۷	۱/۱۸	۰/۳۹۷	۱۶
عوامل قانونی و نظارتی	۳/۱۷	۱/۲۵	۰/۳۹۴	۱۵

در جدول (۱۶) آماره‌های میانگین، انحراف معیار، مینیمم، ماکزیمم امتیازات و میانگین رتبه‌های هر یک از متغیرها نشان داده شده که با توجه به جدول می‌توان گفت که آثار فردی مربوط به نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت دارای رتبه اول و کرختی سیاسی حسابرسان دارای رتبه آخر می‌باشند.

۱۳. بحث و نتیجه گیری

نتایج پژوهش نشان داد که راهبردها و کنش‌های تسهیل‌کننده شکل‌گیری نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار شامل ۳ مقوله اصلی (شناخت شناسی‌های منفی حسی - اجتماعی، رشد عمومی بی‌حسی، و معرفت تخیلی) و ۸ زیر مقوله می‌باشند که با توجه به فراوانی پاسخگویان، مهمترین عامل زمینه‌ای موثر بر راهبردهای حاصل از نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار در مقوله شناخت‌شناسی‌های منفی حسی - اجتماعی، حوزه رفتارهای سازمانی با فراوانی ۱۶ است بدین معنا که نشانگرهایی مانند ذهنیت تبعیض در ارائه پاداش ها، حس منفی نسبت به محیط اجتماعی سازمان، زندگی سازمانی ادراک نشده، ذهنیت عدم بکارگیری تئوری های انگیزشی توسط سازمان، ذهنیت وجود پایین کشنده‌های سازمانی برای فرد، وجود بالا برنده‌های سازمانی برای همکاران، و رواج فرهنگ بله قربان‌گویی از جمله عوامل زمینه ساز بروز نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار می‌باشند.

مهمترین عامل زمینه‌ای موثر بر راهبردهای حاصل از نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار در مقوله معرفت تخیلی، مقوله خودپنداره بافی با فراوانی ۱۵ است. در این مقوله، نشانگرهایی مانند تفکر منفی درباره خود، ارتباط گریزی، ذهنی‌سازی افکار و احساسات ناخوشایند درباره خود، خلق و نهادینه‌سازی یک تصویر ناتوان از خود، تفاسیر اشتباه از محتویات ذهنی، عدم اعتماد به نفس، زمینه ساز شکل‌گیری راهبردهای نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار هستند.

مهمترین عامل زمینه‌ای موثر بر راهبردهای حاصل از نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار در مقوله رشد عمومی بی‌حسی، مقوله‌ی نقش‌های بی‌حسی با فراوانی ۱۷ می‌باشد. در این مقوله، نشانگرهایی مانند احساس قدرشناسی سازمان نسبت به زحمات کارکنان، به چالش کشیده شدن معانی تعهد نسبت به سازمان، داشتن حس منفی نسبت به کار، کارکنان وجود خود را از سازمان جدا می‌دانند، شکل گرفتن معانی ناقص و انحرافی

از موضوعات در ذهن کارکنان، امید نداشتن به وضعیت بد امروزی، و میزان کم حمایت‌سازمانی ادراک شده، زمینه‌ساز بروز نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار می‌باشند. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های صفی‌پور و همکاران (۱۴۰۱)، حسن (۲۰۲۰)، چان، لو و مو (۲۰۲۰)، عبدالله و همکاران (۲۰۱۹)، کری و سیمنت (۲۰۱۸)، روئیز باربادیلو، آگیلار و کارا (۲۰۱۸) همسو و هم جهت است.

در تبیین یافته‌های فوق می‌توان استدلال نمود که عوامل و زمینه‌ها و بسترهای شکل‌دهنده نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار در جوامع مختلف و به تبع آن در سازمانهای مختلف، یکسان نیست و سازمانها از نظر نوع جرم، شدت و ضعف، تعداد، و نیز از نظر عوامل متفاوتند. این تفاوت‌ها را می‌توان در سازمانهای غیرهم کارکرد به وضوح مشاهده کرد. در هر محیطی سلسله عواملی همچون شرایط جغرافیایی، اقلیمی، وضعیت اجتماعی، اقتصادی، موقعیت خانوادگی، تربیتی، شغلی و طرز فکر و نگرش خاصی حاکم است که هر یک از اینها در حسن رفتار و یا بدرفتاری افراد مؤثر است. در عین حال، به طور مشخص می‌توان عوامل عمده زیر را به عنوان بسترها و زمینه‌های پیدایش تخلفات اداری کارکنان و یا هر رفتار نابهنجار نام برد؛ عواملی که نقش بسیار تعیین کننده‌ای در پیدایی هر رفتاری، اعم از بهنجار و یا نابهنجار، ایفا می‌کنند. در عین حال، مهم ترین عامل یعنی خود فرد نیز نقشی تعیین کننده‌ای در این زمینه بازی می‌کنند. به طور اجمالی علل و عوامل پیدایش آسیب‌های سازمانی، به ویژه در میان کارکنان سازمانهای دولتی را می‌توان به سه دسته عمده عوامل معطوف به شخصیت، عوامل فردی، و عوامل اجتماعی تقسیم نمود.

عمولاً ویژگی‌های شخصیتی افراد بزهکار در سازمان، بی قاعدگی رابطه و ارتباط میان فرد و سازمان و ارتکاب رفتارهای نابهنجار و خلاف مقررات اجتماعی است، ولی معمولاً از نظر مرتکب و عامل آن در اصل و یا در مواقعی خاص، این گونه رفتارها ناپسند شمرده نمی‌شود. افراد روان رنجور و روان پریش نسبت به ارزش‌ها، هنجارها و مقررات اجتماعی بی تفاوت بوده و کمتر آنها را رعایت می‌کنند. اعمال و شیوه‌های رفتاری این گونه افراد نظام اجتماعی را متزلزل و گاهی نیز مختل می‌کند و موجب می‌شود که رعایت ارزش‌های اخلاقی و هنجارها در جامعه و نزد سایر افراد زیرسؤال رفته و آن را به پایین‌ترین سطح عمل تنزل دهد. برخی از مشخصه‌های بارز و برجسته شخصیتی این گونه افراد، خودمحوری، پرخاشگری، هنجارشکنی، فریبندگی ظاهری و عدم احساس مسئولیت می‌باشد. این گونه افراد به پیامد عمل خود نمی‌اندیشند، در کارهای خود بی پروا و بی ملاحظه هستند و در پند گرفتن از تجربیات، بسیار ضعیف بوده و در قضاوت‌های خود یک سویه می‌باشند.

حسابرس در جریان حسابرسی باید ارزیابی مدیریت را از توانایی واحد مورد رسیدگی نسبت به تداوم فعالیت، بررسی کند. مسئولیت حسابرس در برابر فرض تداوم فعالیت، بررسی مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت‌های مالی و بررسی احتمال وجود ابهام با اهمیت یا اساسی درباره توانایی تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی به عنوان یک واحد دایر است که نیاز به افشا در صورت‌های مالی دارد (استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰، ۱۳۸۳). به اعتقاد کارسن و همکاران (۲۰۱۲، ۲۹۰) حسابرس نسبت به این سؤال که

آیا نسبت به تداوم فعالیت شرکت برای مدت‌زمان معقول تردید اساسی وجود دارد یا خیر، پاسخ‌گو می‌باشد. هدف اولیه صورت‌های مالی فراهم‌آوردن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری اقتصادی است. اگر ابهام ناشی از رویدادهای آتی مفید بودن صورت‌های مالی را تحت‌الشعاع قرار دهد، حسابرس موظف است به نحوی این ابهامات را به اطلاع استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی برساند (ابراهیمی، ۱۳۹۵، ۴۳). بر اساس فرض تداوم فعالیت، واحد مورد رسیدگی معمولاً به‌عنوان واحدی فرض می‌شود که در آینده قابل پیش‌بینی به فعالیت خود ادامه می‌دهد و قصد یا الزامی برای انحلال، توقف فعالیت، یا کاهش قابل‌توجه در حجم عملیات را ندارد؛ بنابراین، دارایی‌ها و بدهی‌ها بر مبنای توانایی واحد مورد رسیدگی در باز یافت دارایی‌ها و تسویه بدهی‌ها در جریان عادی فعالیت‌های تجاری، ثبت می‌شود (استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰، ۱۳۸۳). استاندارد حسابداری شماره ۱ (۱۳۹۷) این‌گونه مقرر می‌کند: مدیریت در زمان تهیه صورت‌های مالی باید توان تداوم فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند. صورت‌های مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود، مگر اینکه مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد، یا عملاً ناچار به انجام این امر شود. حسابرس در برنامه‌ریزی حسابرسی باید احتمال وجود رویدادها یا شرایطی را مورد توجه قرار دهد که ممکن است تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد مورد رسیدگی به تداوم فعالیت ایجاد کند.

نتایج بدست آمده از اجرای پرسشنامه محقق ساخته جهت اعتبارسنجی نظری مدل به این گونه است که با توجه به داده‌های حاصل از پرسشنامه و همچنین تحلیل حاصل از آن همه سوالات و داده‌ها مورد تایید خبرگان می‌باشد. بر این اساس الگوی طراحی شده برای نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار از اعتبار برخوردار بوده و می‌تواند به عنوان مبنایی برای مفهوم پردازی نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت صاحبکار به کار گرفته شود.

با توجه به نتایج آزمون فریدمن و آماره‌های میانگین، انحراف معیار، مینیمم، ماکزیمم امتیازات و میانگین رتبه‌های هر یک از متغیرها نشان داده شده که با توجه به جدول می‌توان گفت که آثار فردی مربوط به نگرانی حسابرس از تداوم فعالیت دارای رتبه اول و کرختی سیاسی حسابرسان دارای رتبه آخر می‌باشند.

پیشنهاد می‌شود برنامه‌ریزی زمانی بلند مدت برای استفاده از برنامه‌های توسعه سازمانی و توسعه حسابرسان جهت تغییر قسمت پنهان سازمان یعنی مفروضات، ادراکات، احساسات و ارزشهای افراد و سازمان انجام شود و توجه بیشتری به توسعه حسابرسان از سوی مدیران در دستور کار قرار گیرد. پیشنهاد می‌شود در سازمان حسابرسی یک تیم عملیاتی و هم‌کارکرد، برای شناخت عوامل بروز نگرانی حسابرسان و راهکارهای پیشگیرانه و بازدارنده در قالبهای کلان و خرد تشکیل شود. بدیهی است که انجام هر کار تحقیقاتی، با موانع و مشکلات خاص خود همراه می‌باشد، مخصوصاً در جوامعی که پژوهش به معنای واقعی کلمه جایگاه و ارزش خود را پیدا نکرده است و سازمان‌ها به نحو شایسته با پژوهشگران عرصه‌ی علم همکاری ننموده و بعضاً مشکلات عدیده‌ای را به آنان تحمیل می‌نمایند، تحقیق حاضر هم از این قاعده مستثنی نیست.

یکی از محدودیتهای پژوهش، خوب جلوه دادن افراد در پاسخ دهی به سوالات مصاحبه می باشد لذا ممکن است در پاسخ دهی به سوالات و جهت جلوگیری از تنش سوگیری به وجود آمده باشد.

منابع

منابع فارسی:

- ابراهیمی فهادانی، الهه، (۱۳۹۵)، "تأثیر حق‌الزحمه حسابرس و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی بر گزارش تداوم فعالیت حسابرس در شرکت‌های ورشکسته پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، حسابداری، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه شهید چمران، اهواز، ایران.
- اسفیدانی، محمدرحیم؛ محسنین، شهریار (۱۳۹۳). معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی. مؤسسه کتاب مهربان نشر.
- حمیدیان، نرگس، عرب صالحی، مهدی، تقیان، مجید. (۱۴۰۱). تأثیر مدیریت سود واقعی بر اظهارنظر حسابرسی درباره تداوم فعالیت در شرکت‌های درمأنده مالی. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، (۱۴(۱)، ۳۷-۶۰.
- سپهروند، سعید، ایوب یغمائی علیشاه و سعید فتحی افکاری، (۱۳۹۶)، "تأثیر جنسیت حسابرس بر گزارش ابهام‌نسبت به تداوم فعالیت در شرکت‌های ورشکسته پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، ۴(۳۶)، صص ۱۱۹-۱۰۷.
- صفی پور افشار، مجتبی، سلطانی نژاد، احمدصادق، سلطانی نژاد، ابراهیم. (۱۴۰۱). عوامل اثرگذار بر اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳۶-۱۱۵، (۵۶)، ۱۴.
- علی داوری، آرش رضازاده، (۱۳۹۳)، کتاب مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS، تهران، سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، (۱۳۹۷)، "استانداردهای حسابداری"، استاندارد شماره ۱، تهران، انتشارات سازمان حسابداری، تجدیدنظر شده، صص ۴۳-۱.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، (۱۳۸۳)، "استانداردهای حسابداری"، استاندارد شماره ۵۷۰. تهران، انتشارات سازمان حسابداری، صص ۶۱۷-۶۰۱.

References:

- Abdillah, M. R., Mardijuwono, A. W., & Habiburrochman, H. (۲۰۱۹), "The Effect of Company Characteristics and Auditor Characteristics to Audit Report Lag", Asian Journal of Accounting Research, ۴(۱), PP. ۱۲۹-۱۴۴.
- Basioudis, G. L. (۲۰۰۸). Audit Fees, Non-Audit Fees and Auditor Going-Concern Reporting Decisions in the United Kingdom. A Journal of Accounting, Finance, and Business Studies, Vol. ۴۴, No. ۳, Pp ۲۸۴-۳۰۹.
- Carey, P., & Simnett, R. (۲۰۰۶). Audit partner tenure and audit quality. The Accounting Review, ۸۱(۳), ۶۵۳-۶۷۶.
<https://doi.org/10.2308/accr-2006-81,3,653>.
- Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., and K. Raghunandan. (۲۰۱۳). Audit Reporting for Going Concern Uncertainty: A Research

Synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. ۳۲, (August), Pp. ۳۵۳-۳۸۴.

- Chan, .H., Luo, V., & Mo, P. (۲۰۱۶), "Determinants and Implications of long Audit Reporting Lags: Evidence from China", *Accounting and Business Research*, ۴۶(۲), PP. ۱۴۵-۱۶۶.
- Hassan, Y. M. (۲۰۱۶), "Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Palestine", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, ۶(۱), PP. ۱۳-۳۲.
- Henseler, J. Ringle, CM. Sinkovics, R.R. (۲۰۰۹). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Advances in International Marketing* ۲۰. ۲۷۷-۳۱۹
- Krishnan, J. and Schauer, P.C. (۲۰۲۱), "The differentiation of quality among auditors: evidence from the not-for-profit sector", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. ۱۹ No. ۲, pp. ۹-۲۶.
- Krishnan, V. G., and C. Wang. (۲۰۱۵). the Relation between Managerial Ability and Audit Fees and Going Concern Opinions . *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. ۳۴, No. ۳, Pp. ۱۳۹-۱۶۰.
- Ruiz-Barbadillo, E., Aguilar, G. N., & Carrera, N. (۲۰۰۹), "Does Mandatory Audit Firm
- Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain", *Auditing: A Journal of*
- *Practice & Theory*, ۲۸(۱), PP. ۱۱۳-۱۳۵.
- Tenenhaus, M., Amato, S., Esposito Vinzi, V. (۲۰۰۴), A global goodness-of-fit index for PLS structural equation modeling, *Proceedings of the XLII SIS Scientific Meeting*, Vol. Contributed Papers, CLEUP, Padova, pp. ۷۳۹-۷۴۲.