

## Investigating the Effect of Auditor Role Transparency on Audit Quality, Unethical Decisions and Audit Performance

**Mahdi Filsaraei\***

*Assistant Professor, Department of Accounting, Hakim toos higher education institute, Mashhad, Iran, filsaraei@yahoo.co*

### Abstract

The role played by a person can become a problem in some cases. Role stress is the pressure an individual experiences due to work environment factors that may lead to unclear audit planning, lack of communication, turnover of team members and inter-team tension, and audit errors. The reduction in audit quality can be intentional due to the auditor's dishonest action to present a false image of the compliance of financial statements with accounting standards in presentation to shareholders, or it can be caused unintentionally through the effects of the auditors' surrounding environment, such as excess workload or lack of organizational commitment. The current research was carried out with the aim of investigating the effect of the transparency of the auditor's role on audit quality, unethical decisions and audit performance. In this regard, this research is one of the applied researches in terms of its purpose, according to the research objectives. From the point of view of data collection, this research is included in the collection of survey researches. The statistical population of this research includes all official accountants who were members of the official accountants society of Iran in ۲۰۲۳, according to the minimum sample required in the structural equation method, ۳۴۷ questionnaires were collected and analyzed with PLS software. The results show that role transparency has a significant positive effect on audit quality, a significant positive effect on deductive behaviors of auditors' unethical decisions, and finally a significant positive effect on audit performance. The findings of this research are useful for shareholders (to prevent the share price from falling due to the ambiguity of the auditor's role), audit firms (to avoid reducing the reputation of the institution), managers of audit firms (appropriate audit report), other stakeholders (in using appropriate audit reports in making decisions for investment or loan payment, etc.).

**Keywords:** Auditor Role Transparency, Audit Quality, Unethical Decisions, Audit Performance

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.



## بررسی تأثیر شفافیت نقش حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی

### مهدی فیلسرائی<sup>۱\*</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۱/۲۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۰۱

#### چکیده

نقشی که یک فرد ایفا می‌کند در برخی موارد، می‌تواند تبدیل به مشکلاتی شود. استرس نقش، فشاری است که فرد به دلیل عوامل محیطی کار، تجربه می‌کند که ممکن است منجر به برنامه‌ریزی حسابرسی نامشخص، عدم ارتباط، جابجایی اعضای تیم و تنش بین تیمی و خطاهای حسابرسی شود. کاهش کیفیت حسابرسی می‌تواند بصورت عمدی به دلیل اقدام غیرصادقانه حسابرس برای ارائه تصویری نادرست از انطباق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری در ارائه به سهامداران باشد یا به طور ناخواسته از طریق تأثیرات محیط اطراف حسابرسان مانند اضافه حجم کاری یا عدم تعهد سازمانی ایجاد شود. پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر شفافیت نقش حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی به اجرا درآمده است. در این راستا این پژوهش از حیث هدف، با توجه به اهداف پژوهش جزو پژوهش‌های کاربردی است و از منظر گردآوری داده‌ها، در مجموعه پژوهش‌های پیمایشی قرار می‌گیرد. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۲ می‌باشند که با توجه به حداقل نمونه مورد نیاز در روش معادلات ساختاری، تعداد ۳۴۲ پرسشنامه جمع‌آوری و با نرم‌افزار پی‌ال‌اس تحلیل شد. نتایج به‌دست آمده نشان می‌دهد که شفافیت نقش بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت معنی‌دار، بر رفتارهای کاهنده تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان تأثیر مثبت معنی‌دار و در نهایت بر عملکرد حسابرسی تأثیر مثبت معنی‌داری دارد. یافته‌های این پژوهش برای سهامداران (جهت جلوگیری از کاهش قیمت سهم در اثر ابهام نقش حسابرس)، موسسات حسابرسی (جهت عدم کاهش شهرت موسسه)، مدیران موسسات حسابرسی (گزارش حسابرسی مناسب)، سایر ذی‌نفعان (در استفاده از گزارش‌های مناسب حسابرسی در تصمیم‌گیری جهت سرمایه‌گذاری یا واگذاری تسهیلات و ...) می‌تواند مورد استفاده واقع شود.

**کلیدواژه‌ها:** شفافیت نقش حسابرس، کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی، عملکرد حسابرسی.

<sup>۱</sup>استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم طوس، مشهد، ایران (نویسنده مسئول) Filsaraei@yahoo.com

## ۱-مقدمه

در شرایط نابسمان اقتصادی کشور، بازار سرمایه نقش مهمی را برای سرمایه‌گذاران ایفا می‌کند و هر چه شفافیت بیشتر باشد، الزامات حاکمیت شرکتی رعایت شده و به دنبال آن منافع سرمایه‌گذاران تامین می‌گردد. در همین راستا، هر چه نقش حسابرس روشن‌تر تبیین گردد، عملکرد و کیفیت حسابرسی نیز ارتقا یافته و حسابرسان نیز کمتر درگیر عدم رعایت مولفه‌های اخلاقی می‌گردند و در نتیجه آن، سرمایه‌گذاران بازار سرمایه، در انجام سرمایه‌گذاری با ضرر مواجهه نشده و حتی از منافع سرمایه (سود سهام و افزایش قیمت سهام) بهره‌مند می‌گردند. لذا، هدف این پژوهش بررسی تأثیر شفافیت نقش حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی می‌باشد.

شایان ذکر است چندین نوع نقش مرتبط با رفتار فرد وجود دارد نظیر تعارض نقش، ابهام نقش، استرس نقش، اضافه بار نقش، ایجاد نقش، واگذاری نقش، انتظارات نقش و شفافیت نقش (هگازی و همکاران، ۲۰۲۳). در موقعیت‌ها و شرایط مختلف، نقشی که یک فرد ایفا می‌کند اغلب می‌تواند برای خود فرد یا سازمان مشکلاتی را در بر داشته باشد (هگازی و همکاران، ۲۰۲۳). استرس نقش<sup>۱</sup>، فشاری است که فرد به دلیل عوامل محیطی کار تجربه می‌کند. در طول زندگی، افراد اغلب نقش‌های جدیدی را بر عهده می‌گیرند که شامل معرفی اهداف و روال‌های جدید در سازمان زندگی روزمره می‌شود (باند و فیدر، ۱۹۸۸). اگر فردی با خواسته‌های نقشی<sup>۲</sup> روبرو شود که فراتر از توانایی‌های فردی او است، این فرد استرس نقش را تجربه می‌کند (شولر، ۱۹۸۰). پیامدهای خواسته‌های نقشی شامل اضافه بار نقش، تعارض نقش، و استرس می‌باشد (کاورمن، ۱۹۸۹).

از طرفی، در یک محیط تیمی، محدود شدن توجه ناشی از استرس نقش ممکن است منجر به تغییر دیدگاه از دیدگاه گروهی به تمرکز شخصی محدودتر یا فردی شود و این از دست دادن دیدگاه تیم ممکن است منجر به کاهش عملکرد تیم شود (دریسکل و همکاران، ۱۹۹۹). لذا، با توجه به اهمیت نقش استرس و فرسودگی شغلی بر عملکرد حسابرسان، با کاهش عوامل استرس‌زای شغلی در محیط کار، موجبات ارتقاء عملکرد، بهبود کیفیت و سرانجام افزایش اعتبار حرفه حسابرسی در جامعه فراهم شود (مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴). آنلین و اسوانستروم (۲۰۲۲) در مصاحبه با حسابرسان دریافتند، استرس تیمی (هم برای افراد تیم و هم برای کل تیم) می‌تواند در طول حسابرسی تجربه شود. استرس بین اعضای تیم حسابرسی، به

<sup>۱</sup> Role stress

<sup>۲</sup> Role demands

دلیل تجربیات متنوع تیم ایجاد می‌شود. پیامدهای مختلف برنامه‌ریزی حسابرسی نامشخص، عدم ارتباط، تغییرات تیم و دلبستگی می‌تواند منجر به تنش بین گروه<sup>۱</sup> و خطاهای حسابرسی شود. بی‌کفایتی، استقلال و حجم کار بالا می‌تواند باعث خصومت درون تیمی و فرسودگی حسابرس یا ترک کار شود. تنش بین گروه در نتیجه استرس بین گروه، اصطلاحی است که به اختلاف یا تقابل بین دو یا چند گروه و اعضای آن‌ها اشاره دارد. این رویارویی می‌تواند شامل خشونت فیزیکی، اختلاف بین فردی و تنش روانی باشد. لذا، درگیری‌های بین گروهی باعث عدم همکاری بین گروهی می‌شود (سیلوا و میس، ۲۰۱۵).

حرفه حسابرسی نقش اساسی در افزایش کیفیت و اعتبار گزارش‌های مالی دارد. در بحث کیفیت خدمات حسابرسی علاوه بر دانش و مهارت تخصصی حسابرسان، ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان (صداقت و شایستگی آن‌ها) بسیار با اهمیت می‌باشد که ممکن است تحت تأثیر ابهام نقش حسابرسان قرار گیرد (مومنی و همکاران، ۱۴۰۲). کیفیت حسابرسی نیز می‌تواند به دلیل استرس ناشی از انجام حسابرسی به خطر بیفتد (لان و همکاران، ۲۰۲۰).

با عنایت به متاثر شدن کیفیت حسابرسی از استرس ناشی از انجام کار و استرس بین گروه، باید توجه ویژه به کیفیت حسابرسی شود (لان و همکاران، ۲۰۲۰). با در نظر گرفتن توضیحات قبل، ادراک حاصل از تعارض و انسجام تیمی، در سطوح بین فردی و بین گروه، می‌تواند تغییرات در اثربخشی جمعی را متاثر کند. با این حال، ادراک فردی از ابهام نقش و تضاد نقش، موجبات تنش تیمی را مهیا می‌سازد (لئو و همکاران، ۲۰۱۵). تانگ و چانگ (۲۰۱۰) نشان دادند که ابهام نقش<sup>۲</sup> به عدم اطمینان در مورد فقدان اطلاعات واضح برای انجام نقش مورد نیاز در یک سازمان اشاره دارد و نشان‌دهنده شکافی بین اطلاعاتی است که یک فرد در اختیار دارد با آنچه که برای انجام نقش خود مطابق با انتظارات نیاز است.

از سوی دیگر، شفافیت نقش<sup>۳</sup> به عنوان سطحی شناخته می‌شود که کارکنان به وضوح، وظایف، کارها، اهداف و انتظارات خود را برای وظایف واگذار شده از سوی مقام بالاتر درک کرده و آن را پیاده می‌کنند. بنابراین، ابهام نقش و شفافیت نقش، متضاد یکدیگر هستند. ابهام نقش، یک مفهوم منفی در نظر گرفته می‌شود؛ زیرا فقدان دانش مؤثر از رفتار شغلی را نشان می‌دهد و با کمبود اطلاعات و در نتیجه غیرقابل پیش‌بینی بودن عملکرد و وظایف مشخص می‌شود. شفافیت نقش، مفهومی مثبت برای افراد است و کارکنان را تشویق می‌کند تا با سازمان‌ها و اهداف خود هماهنگ شوند. از آنجایی که حسابرسان معمولاً نقش‌های متعدد و متنوعی را ایفا می‌کنند، به

<sup>۱</sup> Inter-team tension

<sup>۲</sup> Role ambiguity

<sup>۳</sup> Role transparency

راحتی می‌توانند با تعارض نقش<sup>۱</sup>، مواجه شوند. تعارض نقش، تضاد بین یا بین نقش‌های مربوط به دو یا چند وضعیتی است که توسط یک فرد انجام می‌شود. ابهام نقش و تعارض نقش از عوامل مهم فرسودگی شغلی است (خواجهی و برزگر، ۱۳۹۵). حسابرسی که قادر به برآورده کردن انتظارات اطرافیان خود نیستند، ممکن است به دلیل تعارض نقش، دچار فرسودگی شوند (وحدانی و محمدی‌مهر، ۱۴۰۰). اگر حسابرس، حرفه‌ای عمل کند و از منشور اخلاقی پیروی کند، تعارض نقش ممکن است کاهش یابد. لذا برنامه‌های کاری بهتر و سازمان‌یافته‌تر و تکالیف حسابرسی برای حسابرسان توسط مدیریت موسسه حسابرسی توصیه می‌شوند تا حسابرسان بتوانند تعارض نقش‌هایشان را بهتر مدیریت کنند و تأثیر نقش‌های متضاد بر فرسودگی شغلی کاهش یابد (دانودورو و همکاران، ۲۰۲۱). در شرایط حسابرسی، عوامل استرس‌زا در نقش (مانند ابهام نقش، تعارض نقش و اضافه بار نقش<sup>۲</sup>) بر حسابرسان در هنگام انجام وظایف حسابرسی تأثیر می‌گذارد و منجر به کاهش عملکرد و کیفیت حسابرسی می‌شود (هگازی و همکاران، ۲۰۲۳).

از طرف دیگر، کیفیت حسابرسی، اطمینان معقولی در مورد منصفانه بودن صورت‌های مالی و عاری بودن از تحریف با اهمیت ارائه می‌کند. میزان اتکا به گزارش حسابرس به کیفیت حسابرسی انجام شده بستگی دارد. در حالی که کیفیت حسابرسی برای ثبات بازار سرمایه و رفاه سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان ضروری است، هیچ تعریف دقیقی برای این اصطلاح ارائه نشده است (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴). در مطالعات ژانگ (۲۰۰۷)؛ ونکاتارامان (۲۰۰۸)؛ اسکینر (۲۰۱۲)، ویژگی‌های اصلی کیفیت حسابرسی را به عنوان انطباق با استانداردهای حسابرسی، تکمیل به موقع حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، رفتار منصفانه با کارکنان، حجم کاری مناسب شرکا و افشای اضافی در صورت‌های مالی می‌دانند (دیفاند و ژانگ، ۲۰۱۴). کیفیت حسابرسی ماحصل پایبندی به منشور اخلاقی و حفظ استقلال حسابرس است (ساماگایو و فلیسیو، ۲۰۲۲).

ویژگی‌های حسابرس از طریق تاثیرگذاری بر کیفیت حسابرسی بر احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۷). یکی از اصلی‌ترین نشانه‌های منفی سطح پایین کیفیت حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی است، زیرا مطالعات نشان می‌دهد که این اقدام، سیگنال‌های بدی را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان شرکت ارسال می‌کند (چنگ و همکاران، ۲۰۲۱). مطالعات همچنین از شاخص‌هایی برای کیفیت حسابرسی مانند اقلام تعهدی غیرعادی، تعداد دعاوی قانونی علیه حسابرس، اظهارنظر تداوم فعالیت و حق‌الزحمه حسابرسی استفاده کرده‌اند که هر کدام به تنهایی برای نشان دادن ساختار کیفیت حسابرسی،

<sup>۱</sup> Role conflict

<sup>۲</sup> Role overload

ناکافی هستند (چنگ و همکاران، ۲۰۲۱). سایر مواردی که بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذارند به اعتقاد مرکز کیفیت حسابرسی (CAQ)<sup>۱</sup> که مستقر در آمریکا است، شامل: رهبری مؤسسه و فضای اخلاقی در رأس سازمان، دانش، تجربه و حجم کارگروه حسابرسی، نظارت، گزارشگری هستند (ناظمی اردکانی، ۱۳۹۷). اعمال غیر عمدی مانند ابهام نقش و افزایش حجم کاری و تضاد نقش و فرسودگی شغلی از دلایل اصلی کاهش کیفیت حسابرسی هستند. چنگ و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند که حجم کاری شریک به طور مثبت با کیفیت حسابرسی مرتبط است. همچنین پوتری و همکاران (۲۰۱۷) بیان کردند که کیفیت حسابرسی با تصمیم اخلاقی حسابرس در فرآیند حسابرسی همراه است. اجرای مجازات‌ها و محیط اخلاقی خوب بر هنجارهای بهتر تأکید می‌کند و با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد (میچل و همکاران، ۲۰۱۸).

از سایر مواردی که متأثر از شفافیت نقش هستند، می‌توان به تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان اشاره نمود. تصمیم غیر اخلاقی ممکن است ناشی از فرسودگی شغلی، قصد جابجایی، جو سازمانی نامناسب و عدم شفافیت نقش باشد (هگازی و همکاران، ۲۰۲۳). میچل و همکاران (۲۰۱۸) بیان کردند که بین سطح استقلال حسابرس و سطح فشار کاری از یک سو و خطر دعوا از سوی دیگر همبستگی وجود دارد. یافته‌های پژوهش میچل و همکاران (۲۰۱۸) رابطه افزایش سطح استقلال، شایستگی و کاهش فشار کاری مرتبط با فرسودگی حسابرسان با افزایش کیفیت حسابرسی را نشان داد. سازمان‌ها، وقتی عملکردی اثربخش خواهند داشت که کارکنان در سطحی فراتر از جنبه‌های فنی و رسمی شغلشان به کار بپردازند. در حسابرسی نیز، عملکرد شغلی فرد به علت تأثیری که بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد بسیار حایز اهمیت است و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به طور مستقیم بر کارایی و عملکرد حسابرسی تأثیرگذار است. از این رو، چشم‌پوشی یا سازش با عملکرد شغلی ضعیف، ممکن است کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و در نتیجه موسسات حسابرسی را در معرض مسئولیت قانونی و از دست دادن اعتبار خود قرار دهد (مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴).

در روند قضاوت، حسابرسان با شرایط مختلفی از وظایف حسابرسی با پیچیدگی‌های زیاد روبرو می‌شوند. در این شرایط، حسابرسان باید انواع مختلف اطلاعات و روش‌های حسابرسی را انتخاب کنند. توانایی مناسب حسابرسان در مواجهه با این شرایط خاص در محیط‌های مختلف و پیچیده و قضاوت با کیفیت آن‌ها در این شرایط، عملکرد حسابرسی<sup>۲</sup> تعریف می‌شود. عملکرد یک

<sup>۱</sup> The Center for Audit Quality

<sup>۲</sup> Audit performance

حسابرس، نقش مهمی را در اجرای حسابرسی ایفا کرده و می‌تواند سهامداران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و بخش عمومی را متقاعد سازد که صورت‌های مالی ارائه شده معتبر هستند (شایسته شجاعی و همکاران، ۱۳۹۹).

با توجه به توضیحات فوق، چنانچه در موسسه‌ای شفافیت نقش حسابرس در سطح پایینی باشد، هم کیفیت کار حسابرسی، هم تصمیمات غیراخلاقی احتمالی حسابرسان و در نهایت عملکرد حسابرسی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. تمام تلاش‌های حسابرسان علاوه بر رعایت دستورالعمل‌ها و آئین رفتار حرفه‌ای، در نتیجه‌ی کار آن‌ها خلاصه می‌گردد و بازخورد کار آن‌ها در نهایت بر عوامل متعددی خلاصه می‌شود که از آن جمله می‌توان بر کیفیت کار، تصمیمات اخلاقی آن‌ها و عملکرد حسابرسی اشاره نمود. در صورتی که به این موارد خدشه وارد شود، کلیه ذی‌نفعان از گزارش‌های حسابرسی، تصمیمات نامناسبی را اتخاذ می‌نمایند. در این پژوهش با تاکید بر شفافیت نقش حسابرس، به عنوان عامل بوجود آورنده این مشکلات و یا رافع آن به صورت خاص پرداخته شده است.

پژوهش حاضر به ارزیابی نحوه مواجهه حسابرسان با تمام چالش‌ها و فشارهای فوق در هنگام انجام وظایف حسابرسی و در عین حال حفظ کیفیت حسابرسی مورد نیاز می‌پردازد. در این پژوهش با بررسی شفافیت نقش حسابرسان در بازارهای نوظهوری مانند ایران با استفاده از چند نظریه سازمانی برای درک بهتر این موضوع، به مطالعات حسابداری رفتاری می‌افزاید. این پژوهش شکاف ادبیات مربوط به فرسودگی شغلی در بازارهای نوظهور را نیز پر می‌کند. در اغلب پژوهش‌ها، بر رابطه بین ابهام نقش بر کیفیت حسابرسی صورت گرفته است (بامس و رزمی، ۱۳۹۸؛ غلامی فتیده و همکاران، ۱۴۰۱؛ نظری پور و زکی زاده، ۱۴۰۱)؛ حال آن‌که ابهام نقش و شفافیت نقش متضاد یکدیگر هستند. ابهام نقش یک مفهوم منفی در نظر گرفته می‌شود زیرا فقدان آگاهی مؤثر از رفتار شغلی را نشان می‌دهد و با کمبود اطلاعات و در نتیجه غیرقابل پیش‌بینی بودن توصیف می‌شود. شفافیت نقش یک مفهوم مثبت برای افراد است زیرا نقش‌های شفاف کارکنان را تشویق می‌کند تا با سازمان‌ها و اهداف خود هماهنگ شوند، برخلاف نقش‌های مبهم کارکنان، که به موفقیت سازمانی آسیب می‌زند (بولومول و همکاران، ۲۰۱۶). با عنایت به گستره متغیرهای متأثر از شفافیت نقش و با توجه به اینکه کیفیت حسابرسی برای کلیه ذی‌نفعان در اتکا به گزارشات حسابرسی اهمیت بالایی داشته و همچنین این کیفیت نیز ممکن است متأثر از تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان و عملکرد حسابرسی قرار گیرد، تمرکز این پژوهش صرفاً بر روی این سه مولفه قرار گرفته است. از طرفی عملکرد حسابرسی نه تنها با پیچیدگی ذاتی شرکت تحت حسابرسی، بلکه توسط وظایف حسابرسی و ویژگی‌های حسابرس ارزیابی می‌شود؛ ولی در



اغلب پژوهش‌های داخلی عمدتاً به ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی توجه شده و ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل مغفول مانده و کمتر به آن توجه شده است. حجم وسیعی از تحقیقات تجربی و نظری در روانشناسی و حسابرسی نشان می‌دهند که عملکرد حسابرسی با تلاش در زمینه کارایی حسابرسی، افزایش یافته (دای، ۱۹۹۵؛ کانفر و آکرمن، ۱۹۸۹؛ یئو و نیل، ۲۰۰۴)، با پیچیدگی کار کاهش می‌یابد (بونر، ۱۹۹۴؛ سیمنت، ۱۹۹۶؛ سیمنت و تروتمن، ۱۹۸۹؛ تان و همکاران، ۲۰۰۲)، و با تجربه حسابرس افزایش پیدا می‌کند (لیبی و فردریک، ۱۹۹۰؛ حسین و همکاران، ۲۰۱۰؛ سیمنت، ۱۹۹۶). از طرف دیگر، توانایی شناسایی و مشارکت در رفتار اخلاقی یا غیراخلاقی برای هر حرفه‌ای، مانند حرفه حسابداری و حسابرسی، اهمیت دارد. حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی باید نحوه تصمیم‌گیری اخلاقی را بدانند. حسابرسان نه تنها در قبال خود و حرفه خود مسئول هستند، بلکه در برابر سازمان و جامعه نیز می‌بایست پاسخگو باشند. تصمیماتی که باید توسط حسابرس در مواجهه با یک معضل اخلاقی اتخاذ شود، به شدت بر سازمان و حوزه‌ای که حسابرس در آن کار می‌کند تأثیر می‌گذارد (بانگون و اسری، ۲۰۱۷). طی بررسی به عمل آمده، عمده تحقیقات صورت گرفته در داخل بر روی تصمیمات اخلاقی حسابرسان صورت گرفته است و پژوهش‌های انگشت‌شماری از جمله رفاهی‌بخش و محمدی (۱۴۰۱) به موضوع خشم اخلاقی حسابداران رسمی پرداخته و سایر پژوهش‌ها نیز کمتر به موضوع تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان توجه نموده‌اند.

همچنین پژوهش‌های زیادی در داخل کشور در خصوص عوامل تأثیرگذار بر روی کیفیت حسابرسی صورت گرفته است، که در چند پژوهش اندک (بامس و رزمی، ۱۳۹۸؛ غلامی فتیده و همکاران، ۱۴۰۱؛ نظری پور و زکی‌زاده، ۱۴۰۱)، صرفاً موضوع ابهام نقش حسابرس و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی بررسی گردیده است که به جنبه شفافیت نقش حسابرس نپرداخته‌اند؛ لیکن پژوهشی که بطور خاص بر تأثیرگذاری شفافیت نقش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی و عناصر تأثیرگذار بر آن در ابعاد مختلف دیگر از جمله عملکرد حسابرسی و تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان باشد، یافت نشد؛ لذا پژوهش حاضر از این حیث دانش‌افزایی داشته و به ادبیات موجود، اضافه می‌نماید.

با توجه به توضیحات فوق سوال اصلی این پژوهش این است که شفافیت نقش حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی چه تأثیری دارد؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

یکی از معضلات مهم مربوط به تصمیم‌گیری حسابرسان، تصمیم‌گیری مالی است. معضل مهمی که حسابرسان در انجام حسابرسی با آن مواجه خواهد شد، تصمیمی است که باید در هنگام رسیدگی به مسائل مربوط به اطلاعات مالی موجود در فرآیند حسابرسی صاحبکار یا صورت‌های مالی سازمان اتخاذ شود. معضل موجود در اطلاعات مالی این است که آیا حسابرسان تحت تاثیر فشار مدیریت قرار خواهد گرفت یا رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای، تصمیمی عینی و مستقل می‌گیرد؟ تصمیماتی که حسابرسان در مواجهه با این معضل اتخاذ خواهند کرد، مسلماً آسان نیست، زیرا حسابرسان باید عوامل مختلفی را در نظر بگیرند. عوامل تعیین‌کننده و مهم در تصمیم‌گیری اخلاقی عواملی هستند که با تصمیم‌گیرندگان افراد و یا متغیرهایی هستند که با فرآیند اجتماعی شدن و رشد هر فرد، در ارتباط هستند (فورد و ریچاردسون، ۱۹۹۴؛ لو و همکاران، ۲۰۰۰). عوامل فردی موثر بر روی تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان شامل ویژگی‌های ذاتی (جنسیت، سن، تجربه، ملیت و غیره)، در حالی که عوامل دیگر عوامل سازمانی، محیط کار، حرفه و غیره هستند. اطلاعات مالی، نقش مهمی در افزایش اعتماد ذی‌نفعان در شرکت، کنترل شرکت و همچنین ارزیابی عملکرد شرکت دارد. سطح اعتماد گروه‌های ذی‌نفعان، سرمایه‌گذاران، مدیران، مشتریان، کارمندان و اعتباردهندگان تحت تاثیر اطلاعات مالی است. صورت‌های مالی شرکت که از نظر حسابرسان دقیق و منصفانه است، مبنای ارزیابی عملکرد و حاکمیت شرکتی برای ذی‌نفعان خواهد بود (لی و همکاران، ۲۰۰۸). علاوه بر این، صورت‌های مالی حسابرسی شده، اغلب مبنایی برای تصمیم‌گیری‌های استراتژیک برای ذی‌نفعان است، به عنوان مثال یک سرمایه‌گذار بالقوه می‌تواند تصمیم بگیرد که آیا در شرکت سرمایه‌گذاری کند یا خیر (پالمون و سودیت، ۲۰۰۹). اگر شرکت اطلاعات مالی درستی داشته باشد، سرمایه‌گذاران تمایل به سرمایه‌گذاری در یک شرکت دارند (لیپمن و الن، ۲۰۰۹). در همین راستا، نقش حسابرسان می‌تواند اهمیت والایی برای سرمایه‌گذاران جهت حفظ و افزایش سرمایه آن‌ها، داشته باشد.

نقش، به رفتاری اطلاق می‌شود که دیگران از فردی که در پایگاه معینی قرار گرفته و یا احراز کرده است انتظار دارند و نقش‌های مناسب به صورت بخشی از فرآیند اجتماعی شدن و جامعه‌پذیری به فرد آموخته می‌شود و فرد آن‌ها را می‌پذیرد. نقش جنبه پویای یک منصب، مقام و پایگاه موجود در یک نهاد است. نقش‌ها بر حسب حقوق هنجاری و وظایف معین و محدودی که دارند، در یک نهاد در شرایط معینی انجام می‌شوند. شفافیت نقش به باورهای افراد در باره انتظارات و رفتارهای مرتبط با نقش‌های شغلی شان اشاره دارد (کان و دیگران، ۲۰۰۰).

شفافیت نقش می‌تواند به عنوان عدم ابهام نقش<sup>۱</sup> و تعارض نقش نیز تعریف شود. تعارض نقش به عنوان وضعیتی که نقش‌های داده شده به فرد در تضاد هستند، و ابهام نقش، به فقدان شفافیت نقش اشاره دارد. شفافیت نقش می‌تواند انجام بهتر کار و وظایفی که بر عهده کارکنان سازمان گذاشته شده است را در برداشته باشد و دید کلی و نگرش فرد را نسبت به وظایف و شغل خود تغییر خواهد داد و در راستای تحقق اهداف سازمانی اهداف فردی نیز محقق می‌شود (حاجیان، ۱۳۹۱).

شفافیت نقش که به معنای بیان صریح و مشخص انتظارات تعریف می‌شود، می‌تواند احساس رضایت از انجام کار، حس مفید بودن برای شاغل، احساس دلگرمی و میل به ماندن را ایجاد نماید و در نهایت انجام بهتر کار و رضایت مراجعه کنندگان را به همراه داشته و دید کلی فرد را نسبت به وظایف خود تغییر خواهد داد. کارمند اهداف سازمان را همواره مدنظر قرار داده و در راستای تحقق اهداف سازمان، تحقق اهداف خود را محقق می‌داند و در جهت رسیدن به هدف‌های خود، اهداف عالی سازمان را نادیده نمی‌گیرد (کان و همکاران، ۲۰۰۰).

تعریف شدن و وضوح نقش می‌تواند احساس رضایت ناشی از انجام کار را به دنبال داشته باشد و حس مفید بودن را برای فرد ایجاد نماید. این حس علاوه بر آنکه موجب اعتماد به نفس بیشتر شده و رضایت عمومی فرد را به همراه دارد؛ همچنین منجر به کاهش نگرش منفی فرد و اثرات بازدارنده آن خواهد شد و در نهایت دید مثبت و تفکر خوش‌بینانه فرد را افزایش داده و میل به ماندن در سازمان تقویت می‌گردد. از مواردی که هنگام بکارگیری نیروی انسانی باید برای فرد آشکار و روشن باشد، نقش او می‌باشد. اینکه از کارمند در پست جدید چه انتظارات و توقعاتی وجود دارد؟ (دارندورف، ۲۰۱۵).

در صورتی که نقش‌های کاری کارکنان به طور مؤثر مدیریت نشود، علاوه بر نارضایتی شغلی، سطوح پایین‌تری از تعهد و بهره‌وری، افزایش استعفا و کناره‌گیری و غیبت بالا ملاحظه خواهد شد. بر طبق نظریه نقش، ابهام بالا منجر به رفتارهای تقلیدی و تصنعی توسط متصدی نقش خواهد شد که ممکن است باعث شود که وی دست از تلاش بر دارد یا از مکانیسم‌های دفاعی برای تحریف واقعیت‌های شغلی استفاده کند. بر عکس، افزایش شفافیت نقش باعث کاهش استرس نقش و رفتارهای تصنعی می‌شود. کارکنانی که هدف‌های کاری روشن دارند و از چگونگی دستیابی به این هدف‌ها نیز آگاه هستند به این باور می‌رسند که می‌توانند شغلشان را با مهارت انجام دهند و احساس شایسته بودن کنند. کارکنانی با انتظارات نقش نامشخص، بی‌میل هستند و در انجام کار، ابتکاری ندارند. سطوح بالای شفافیت نقش، کارکنان را قادر می‌سازد راهکارهایی

<sup>۱</sup> Role ambiguity

را برای انجام مؤثر وظایف ارائه دهند، این امر خودمختاری یا آزادی عمل را در آن‌ها افزایش می‌دهد. (ساویر، ۲۰۰۰).

اعمال غیر عمدی مانند ابهام نقش و اضافه بار کاری و تضاد نقش و فرسودگی شغلی از دلایل اصلی کاهش کیفیت حسابداری هستند. چنگ و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند که حجم کاری فرد به طور مثبت با کیفیت حسابداری مرتبط است. همچنین پوتری و همکاران (۲۰۱۷) بیان کردند که کیفیت حسابداری با تصمیم اخلاقی حسابرس در فرآیند حسابداری همراه است. اجرای مجازات‌ها و محیط اخلاقی خوب بر هنجارهای بهتر تأکید می‌کند و با رفتارهای کاهش‌دهنده کیفیت حسابداری رابطه منفی دارد (میچل و همکاران، ۲۰۱۸).

از طرفی عملکرد مؤسسه حسابداری شامل چندین جنبه اندازه‌گیری شامل کارایی، مشتری و کیفیت می‌باشد. مشتری معمولاً نگران رفتار نامناسب حسابرس است. کارایی مربوط به انجام حسابداری به روش مقرون به صرفه در برنامه زمانی برنامه‌ریزی شده کار حسابداری است. در نهایت، کیفیت، مستلزم رعایت استانداردهای حسابداری در انجام کار حسابداری است (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۹). هو و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که چالش اصلی اندازه‌گیری عملکرد مؤسسه حسابداری، دشواری تعریف معیارهای مناسب برای فعالیت‌های حسابداری مختلف است. مدیریت یک عنصر مهم است زیرا آن‌ها محرک عملکرد کلیدی در فرآیند حسابداری هستند. موضوع برجسته دیگر در ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابداری، استفاده کارآمد از منابع برای کاهش هزینه کل حسابداری است. کنچل و همکاران (۲۰۱۳) توضیح می‌دهند که عملکرد حسابرسان در مؤسسات حسابداری به دو شاخص عملکرد حرفه‌ای و تجاری تقسیم می‌شود. اولی مربوط به کمک حسابرسان به کیفیت حسابداری و دومی مربوط به سودآوری و رشد درآمد همراه با حفظ رابطه خوب با مشتریان است. در نتیجه، عملکرد حسابداری باید شامل معیارهای مالی و غیرمالی باشد. تحقیقات کمی رابطه بین اجزای فرسودگی شغلی و عملکرد مؤسسات حسابداری را ارزیابی کردند. یوهانسن و کریستوفرسن (۲۰۱۷) بیان کردند که فرسودگی حسابرس، جو سازمانی، شفافیت نقش وظایف حسابداری و قصد ترک شغل با کیفیت حسابداری و عملکرد مؤسسه حسابداری رابطه دارد.

استرس نقش نحوه مواجهه اعضای سازمان با موقعیت‌های غیرقطعی مختلف را نشان می‌دهد، مانند عدم اطمینان در انجام یک کار (ابهام نقش)؛ عدم تطابق بین نقش‌ها (تضاد نقش). و نقش‌های زیادی که باید در زمان معین ایفا کنند (اضافه بار نقش) (الیندا و همکاران، ۲۰۱۹). حسابرسانی که قادر به برآورده کردن انتظارات اطرافیان خود نیستند، ممکن است به دلیل تعارض نقش دچار فرسودگی شغلی شوند. اگر حسابرس حرفه‌ای عمل کند و از منشور اخلاقی پیروی کند، تعارض نقش ممکن است کاهش یابد. به طور مشابه، اضافه بار نقش به حجم کاری

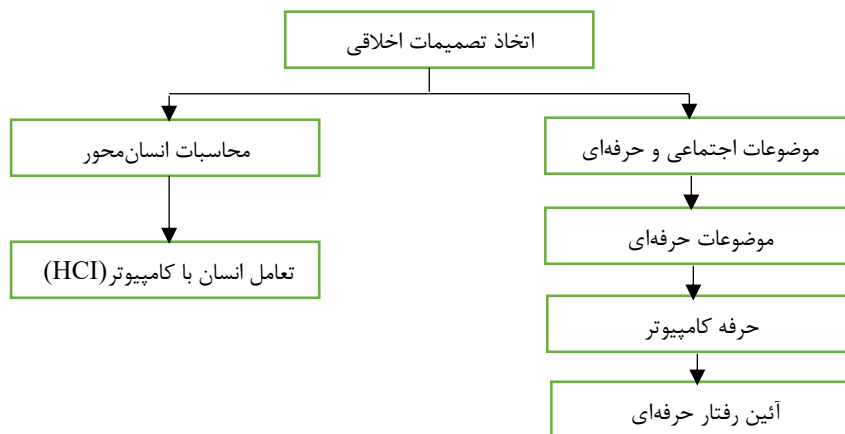
یا نقش‌های بیش از حد اشاره دارد که در آن فرد در معرض وظایف یا نقش‌های زیادی قرار می‌گیرد که باید در زمان معینی اجرا شوند. اضافه بار نقش در محیط کاری حسابرس معمولاً در زمان فرا رسیدن فصل پرمشغله اتفاق می‌افتد. حسابرسان هنگامی که با وظایف حسابرسی مختلف برای انواع مختلفی از مشتریان مواجه می‌شوند تا در یک دوره از پیش تعیین شده با منابع محدود و ظرفیت‌های محیط کار آن‌ها را انجام دهند، با حجم کاری بیش از حد مواجه می‌شوند (دانودورو و همکاران، ۲۰۲۱). اکثر مطالعات شواهدی را نشان می‌دهند که ابهام نقش، تعارض نقش و اضافه بار نقش تأثیرات معناداری بر فرسودگی شغلی دارند (آنلین و سوانستروم، ۲۰۲۲).

از طرف دیگر عدم شفافیت نقش حسابرس، می‌تواند توأم با تصمیمات غیر اخلاقی حسابرس باشد. باید خاطر نشان شد که تصمیم‌گیری فرآیندی اساسی است؛ زیرا برای تصمیم‌گیری صحیح، فرد با چندین گزینه جایگزین مواجه می‌شود که پیامدهایی دارد (دافی و اتواتر، ۲۰۰۲). نظریه کنش مستدل (TRA)<sup>۱</sup> مبتنی بر این پیش فرض است که انسان‌ها به شیوه‌ای آگاهانه رفتار می‌کنند و تمام اطلاعات موجود را در نظر می‌گیرند و توضیح می‌دهد که قصد شخص برای انجام یک رفتار تعیین می‌کند که آیا چنین رفتاری را انجام دهد یا خیر. این نظریه، مربوط به رفتار و نگرش می‌باشد (بوچان، ۲۰۰۵). رفتار اخلاقی فرد، تحت تأثیر اطلاعاتی است که دریافت می‌کند. اطلاعات می‌تواند بر تصمیماتی که شخص می‌گیرد، تأثیر گذاشته یا تصمیم وی را تغییر دهد. اطلاعات کافی، تصمیمات یک فرد را اخلاقی‌تر می‌کند. برعکس، اگر اطلاعات محدودی که فرد دریافت می‌کند، باعث می‌شود تصمیمات اتخاذ شده کمتر اخلاقی شوند (واگونر، ۲۰۰۹). با مراجعه به تحقیق واتلی و می (۲۰۰۴)، می‌توان توضیح داد که تصمیم اتخاذ شده تحت تأثیر اطلاعاتی است که حسابرس دریافت می‌کند. هال (۲۰۱۰) نشان داد اطلاعات مالی دریافتی حسابرسان بر تصمیم اتخاذ شده تأثیر می‌گذارد. اطلاعات مالی ناکافی ممکن است بر کیفیت تصمیمات اتخاذ شده توسط حسابرس تأثیر بگذارد. به طور کلی، تصمیم اخلاقی تصمیمی است که هم از نظر قانونی و هم از نظر اخلاقی مورد قبول عموم مردم باشد (تروینو، ۱۹۸۶؛ جونز، ۱۹۹۱). وقتی فردی احساس می‌کند که موضوع اخلاقی در یک موقعیت اهمیت ویژه‌ای ندارد، احتمال بیشتری وجود دارد که بر اساس آنچه استانداردهای سازمان وی تعریف کرده است (رفتاری قابل قبول یا غیرقابل قبول)، بروز دهد. این بدان معنا نیست که کارکنان وقتی یک موضوع اخلاقی برایشان مهم است، استانداردهای شرکت را نادیده می‌گیرند، اما زمانی که احساس نمی‌کنند یک موضوع اخلاقی مهم در میان است، احتمالاً بر خلاف جهت شرکت حرکت می‌کنند.

<sup>۱</sup> Theory of Reasoned Action

بنابراین، تعریف اخلاق و نحوه عمل به آن توسط کارکنان در سطح شرکت امری اجتناب‌ناپذیر است (کری و کرونان، ۲۰۰۰). اتخاذ تصمیمات اخلاقی در شکل (۱) به نمایش درآمده است.

شکل ۱: عوامل تاثیرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی



تئوری تبادل اجتماعی<sup>۱</sup> توضیح می‌دهد سازمانی که با کارکنان خود منصفانه رفتار می‌کند، می‌تواند فرسودگی شغلی و تصمیمات غیر اخلاقی را کاهش دهد. این امر به دلیل انصاف دریافت شده توسط حسابرسان اتفاق می‌افتد که منجر به افزایش تعهد سازمانی و حمایت سازمانی می‌شود که به نوبه خود باعث کاهش تصمیمات غیر اخلاقی آن‌ها می‌شود. اما عوامل استرس‌زای نقش، باعث افزایش تصمیمات غیر اخلاقی می‌گردد. از آنجایی که حسابرسان معمولاً نقش‌های متعدد و متنوعی را ایفا می‌کنند، به راحتی می‌توانند با تضاد نقش مواجه شوند. حال اگر حسابرس، حرفه‌ای عمل کند و از آئین رفتار حرفه‌ای پیروی کند، تعارض نقش ممکن است کاهش یابد. برنامه‌های کاری بهتر و سازماندهی مناسب کارها و تکالیف حسابرسی توسط مدیریت موسسه حسابرسی می‌تواند باعث مدیریت بهتر نقش‌های حسابرسان و در نتیجه کاهش رفتار غیر اخلاقی آن‌ها شود. توجه به این نکته حائز اهمیت است که تئوری‌های سازمانی<sup>۲</sup> تفاسیر و توضیحاتی را در رابطه با رفتار افراد در یک سازمان ارائه می‌دهند. نظریه نقش، که بر ماهیت فردی به عنوان یک کنشگر اجتماعی تأکید می‌کند، رفتار افراد را بر اساس موقعیتی که فرد در محیط کار و جامعه اشغال می‌کند، مطالعه می‌کند. فرض بر این است که رفتار فردی تحت تأثیر انتظارات و نقش‌های هنجاری است که متعلق به دیگران در مورد نحوه رفتار افراد است. نظریه نقش، مبتنی

<sup>۱</sup> social exchange theory

<sup>۲</sup> Organizational theories

بر مراحل نقش است، یعنی چرخه فرآیند بین انتقال دهنده نقش با فرد مورد نظر. بر اساس این نظریه، انتقال دهنده نقش، انتظاراتی از رفتار مورد نظر افراد دارد و سعی می کند با انتقال اطلاعاتی در مورد انتظار نقشی که باید ایفا کند، بر رفتار افراد تأثیر بگذارد. این فرد می تواند با دریافت یا امتناع از انجام کار بر اساس تصویری که از شخص ارائه دهنده نقش دارد، پاسخ دهد. معمولاً به دلیل وجود عوامل استرس زا در نقش (مثل ابهام نقش، تعارض نقش و اضافه بار نقش) موفقیتی در انجام نقش فرد حاصل نمی شود. در شرایط حسابرسی، عوامل استرس زای فوق بر حسابرسان در هنگام انجام وظایف حسابرسی تأثیر می گذارند که منجر به کاهش عملکردهای کیفیت حسابرسی می شوند. علاوه بر این، نظریه نسبیت<sup>۱</sup>، توضیحاتی را برای رفتار افراد در مواجهه با نقش ها و انتظارات متضاد ارائه می کند. نظریه نسبیت، با ترکیبی از نیروهای درونی که از درون فرد سرچشمه می گیرد، مانند توانایی یا تلاش او برای انجام یک کار خاص، و نیروهای قدرت بیرونی، مانند مشکلات شغلی یا خوش شانسی یا بدشانسی، تعیین می شود. این نظریه، یک رفتار را نتیجه یا معلولی می داند که به دلیل یک علت رخ می دهد و توضیحی در مورد چگونگی تعیین علت یا انگیزه رفتار یک فرد ارائه می دهد و به دنبال توضیحی در مورد روش هایی است که افراد مختلف را قضاوت می کنیم، بسته به معنای آنچه ما به یک رفتار خاص نسبت می دهیم. محققان می توانند از نظریه نسبیت به عنوان مبنایی برای درک اینکه چرا حسابرسان شیوه های کاهش کیفیت حسابرسی، به ویژه علل عوامل استرس زای نقش را انجام می دهند، استفاده کنند. این نظریه را می توان برای ارزیابی انتساب رفتار حسابرس مربوط به عوامل استرس زای نقش و تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسی مورد استفاده قرار داد (هگازی و همکاران، ۲۰۲۳).

بر اساس پژوهش نیواسترم و راج (۱۹۷۵) تصمیمات غیراخلاقی افراد ناشی از عناصر متعددی است که از جمله می توان به رفتار غیر اخلاقی، استفاده شخصی، سرزنش دیگران، رشوه، تحریف، دستکاری و فریب و ... اشاره نمود.

شفافیت نقش در داخل کشور برای اولین بار توسط حسن زاده و همکاران (۱۳۹۲) صورت گرفت. منشأ نظریه نقش ناشی از نظریه بینش اجتماعی آلتمن و تیلور (۱۹۷۳)، همچنین منشأ و توسعه نظریه نقش سازمانی به پژوهش های کاتز و کان (۱۹۶۶) برمی گردد. این پژوهشگران بر این باورند که اصول تقسیم کار لزوماً نیازمند کارکنانی است که نقش های کاریشان را به طور موثر انجام دهند و سازمان ها، شبکه ای از کارکنان هستند که نقش های خاصی که مورد انتظار دیگران می باشد را انجام می دهند.

<sup>۱</sup> Attribution theory

### پیشینه پژوهش های داخلی

مرویان حسینی و لاری دشت بیاض (۱۳۹۴) اثرات ناشی از استرس شغلی بر عملکرد حسابرسان با توجه به اثر میانجی فرسودگی شغلی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاکی از تأیید ارتباطی مثبت و معنادار میان استرس شغلی با فرسودگی شغلی و تأیید رابطه منفی و معنادار میان فرسودگی شغلی با عملکرد شغلی حسابرسان است. همچنین، رابطه منفی استرس شغلی با عملکرد شغلی از طریق متغیر میانجی فرسودگی شغلی مورد تأیید قرار گرفت.

خواجوی و برزگر (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی الگوی علی ابهام و تعارض نقش، تنش شغلی، فرسودگی شغلی و تمایل به جابه‌جایی در حسابداران، حسابرسان و استادان دانشگاه را مورد پژوهش قرار دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که ابهام نقش بر هر دو مؤلفه فرسودگی شغلی (خستگی عاطفی و مسخ شخصیت)، اثر مستقیم منفی و معنادار و بر کاهش موفقیت فردی اثر مستقیم مثبت و معنادار دارد. تعارض نقش تنها بر مؤلفه خستگی عاطفی اثر مستقیم مثبت و معنادار دارد. در رابطه با آثار غیرمستقیم، اثر ابهام نقش بر تمایل به جابه‌جایی منفی و معنادار و اثر تعارض نقش بر تمایل به جابه‌جایی مثبت و معنادار است.

کاظمی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی نقش میانجی‌گر دو متغیر استرس و فرسودگی شغلی نیز در رابطه بین جو مسموم و تمایل به ترک شغل پرداختند. نتایج پژوهش نشان دادند که جو مسموم سازمانی به گونه مستقیم در ایجاد تمایل به ترک شغل و فرسودگی شغلی تأثیری ندارد، ولی در ایجاد استرس شغلی تأثیری مثبت و معنادار دارد. همچنین، بر اساس نتایج پژوهش مشخص شد استرس شغلی در ایجاد فرسودگی شغلی تأثیری مثبت و معنادار داشته، ولی در تمایل به ترک شغل تأثیری ندارد.

احمدزاده و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی در بین حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به بررسی رابطه بین ابعاد پنج‌گانه شخصیت با وقوع رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری و نقش جنسیت در رغبت به رفتارهای مذکور پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که رابطه معنی‌داری بین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری و ابعاد پنج‌گانه شخصیت (روان‌رنجوری، برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، دل‌پذیر بودن و وجدان‌کاری) وجود دارد.

بامس و رزمی (۱۳۹۸) تأثیر ابهام نقش حسابرس بر کیفیت کار حسابداری در بین کارکنان موسسه‌های حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که ابهام نقش حسابرس بر کیفیت کار حسابداری تأثیر منفی و معنی‌داری دارد.



وحدانی و محمدی‌مهر (۱۴۰۰) تأثیر سبک‌های مدیریت تعارض (شامل سبک همکاری، سبک چیرگی و سبک اجتناب) بر فرسودگی شغلی حسابداران مزبور و اثر اضافه‌بار نقش بر این رابطه را بررسی نمودند. نتایج نشان داد عامل فشار روانی اضافه‌بار نقش، تأثیر مثبت و معنی‌داری بر فرسودگی شغلی دارد. سبک اجتناب، به‌طور مستقیم و هم از طریق اضافه‌بار نقش، تأثیر معنی‌داری بر فرسودگی شغلی دارد.

غلامی‌فتیده و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر فشار زمانی، تعارض کار- خانواده و ابهام نقش بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی با اثر میانجی استرس شغلی پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که فشار زمانی، تعارض کار- خانواده و ابهام نقش دارای ارتباط مثبت با استرس شغلی حسابرس و کیفیت حسابرسی است.

مسرور و همکاران (۱۴۰۱) به تعیین ارتباط فرسودگی شغلی با جو سازمانی در پرستاران شاغل در بخش‌های داخلی جراحی مراکز آموزشی درمانی دانشگاه علوم پزشکی ایران در سال ۱۳۹۹ پرداختند. براساس یافته‌ها خستگی عاطفی با کلیه ابعاد جو سازمانی درک شده به جزء روحیه گروهی و فاصله‌گیری همبستگی معنادار آماری داشته، به طوری که با بعد مزاحمت همبستگی معکوس و با بقیه ابعاد همبستگی مستقیم داشت. بدین معنی که هرچه نمره ابعاد جو سازمانی بالاتر باشد، نمره خستگی عاطفی بیشتر است. در نتیجه شخص دچار فرسودگی شغلی بیشتری خواهد شد.

نظری‌پور و زکی‌زاده (۱۴۰۱) در پژوهشی تأثیر فشار زمانی، تعارض کار- خانواده و ابهام نقش بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با میانجی‌گری استرس شغلی را بین حسابرسان بررسی کردند. بر اساس یافته‌های این پژوهش، هر سه متغیر مستقل (فشار زمانی، ابهام نقش و تعارض کار- خانواده) بر استرس شغلی اثر مثبت و معناداری می‌گذارند. همچنین متغیرهای فشار زمانی و استرس شغلی، باعث بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی شده است؛ اما در مقابل، متغیرهای ابهام نقش و تعارض کار- خانواده، تأثیر مستقیمی بر کیفیت حسابرسی ندارند.

حسنجانی خشک‌رودی و همکاران (۱۴۰۲) به شناسایی شناسایی متغیرهای غیر شکننده موثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی پرداختند. عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی شامل: کیفیت حسابرسی مالیاتی دوره گذشته، سابقه کار، رسیدگی فردی یا گروهی پرونده، تخصص حسابرس، میزان استفاده حسابرسان از اطلاعات واصله، فشار کاری حسابرس، انجام حسابرسی در چند منبع مالیاتی، معامله با اشخاص وابسته، وجود فاکتور غیررسمی، استفاده از کارت بازرگانی دیگران شناسایی شدند.

مومنی و همکاران (۱۴۰۲) تأثیر ابهام نقش بر صداقت و شایستگی حسابرسان با توجه به نقش تعدیلگری هوش معنوی را بررسی نمودند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که ابهام نقش بر

صداقت و شایستگی حسابرسان تأثیر منفی و معناداری دارد. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که هوش معنوی شدت تاثیر منفی ابهام نقش بر صداقت و شایستگی حسابرسان را کاهش نمی‌دهد.

### پیشینه پژوهش‌های خارجی

ریفای و مردیجونو (۲۰۲۰) در پژوهشی رابطه بین صداقت حسابرسان و تعهد سازمانی با پیشگیری از تقلب را بررسی نمودند. این پژوهش با استفاده از پرسشنامه‌های توزیع شده برای تمام حسابرسان داخلی که در دفتر نمایندگان جاوا شرقی حسابرسان داخلی دولت ملی اندونزی کار می‌کردند، انجام شد. نتایج این پژوهش نشان داد که صداقت و تعهد سازمانی حسابرسان تأثیر مثبتی بر پیشگیری از تقلب دارد.

اریفوالدین و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی تجربه حسابرسان، بار کاری، تیپ شخصیتی و شکاکیت حرفه‌ای حسابرسان در برابر توانایی حسابرسان در کشف تقلب را بررسی نمودند. نتایج نشان داد که متغیرهای تجربه حسابرسان، حجم کار و شک حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب تأثیر مثبت دارند، در حالی که متغیرهای تیپ شخصیتی بر توانایی حسابرسان برای کشف تقلب تأثیری نداشتند.

هگازی و همکاران (۲۰۲۳) اثرات جو سازمانی، شفافیت نقش، قصد ترک شغل و فرسودگی محیط کار بر کیفیت و عملکرد حسابرسان را بررسی نمودند. نتایج نشان داد شفافیت نقش با کیفیت و عملکرد حسابرسان ارتباط مثبت و معناداری دارد و با تصمیمات غیراخلاقی ارتباط ناچیز دارد.

یولیانتی و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقی، منبع کنترل داخلی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسان را بررسی نمودند. این مطالعه نشان داد که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد. تعهد اخلاقی و هوش هیجانی بر کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسان اثر منفی دارد.

آچپارسایه و سابیلده (۲۰۲۴) در مطالعه‌ای تأثیر پیچیدگی حسابرسان، فشار بودجه زمانی و استرس شغلی را بر رفتار حسابرسان ناکارآمد بررسی نمودند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد پیچیدگی حسابرسان بر رفتار حسابرسان ناکارآمد تأثیر نمی‌گذارد، در حالی که فشار بودجه زمانی و استرس شغلی به طور قابل توجهی بر رفتار حسابرسان ناکارآمد تأثیر می‌گذارد.

بندانگ و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر تعارض نقش، خودکارآمدی و شایستگی بر عملکرد حسابرسان و نقش تعدیل‌کننده هوش معنوی پرداختند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که تعارض نقش بر عملکرد حسابرسان تأثیر منفی و معناداری دارد، در حالی که

خودکارآمدی و شایستگی تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد حسابرس دارد. هوش معنوی در تعدیل تأثیر تعارض نقش، خودکارآمدی و شایستگی بر عملکرد حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد.

در اغلب پژوهش‌های صورت گرفته، ویژگی‌های مختلف تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی و عملکرد حسابرسی را مورد بررسی قرار داده‌اند. برخی به رابطه بین ابهام نقش حسابرسان با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند؛ لیکن بر اساس مبانی نظری تشریح شده، ابهام نقش و شفافیت نقش دو مفهوم متضاد یکدیگر هستند. بر همین اساس، پژوهشی که به صورت مجزا به رابطه شفافیت نقش، کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیر اخلاقی حسابرس و عملکرد حسابرسی بپردازد، مشاهده نشد. لذا از این حیث، پژوهش حاضر نوآوری داشته و به توسعه ادبیات نظری پژوهش‌های مرتبط با شفافیت نقش، کمک می‌نماید.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

ابهام نقش به عدم اطمینان در مورد فقدان اطلاعات شفاف برای انجام نقش مورد نیاز در یک سازمان اشاره دارد. این نشان‌دهنده شکافی بین مقدار اطلاعات مورد نیاز و مقدار اطلاعات در دسترس فرد برای انجام نقش خود به طور مناسب مطابق با انتظارات کاربران می‌باشد. حسابرسان مستقل در برابر ابهام نقش آسیب‌پذیر هستند؛ زیرا ملزم و مجبور هستند با افراد زیادی در داخل و خارج شرکت خود که نیازها و انتظارات مختلفی نیز دارند روابط برقرار کنند (دانودورو و همکاران، ۲۰۲۱). حسابرسان منصفانه بودن صورت‌های مالی و عاری بودن از تحریف موضوعات کلیدی را تضمین می‌کنند. میزان اتکا به گزارش حسابرس به کیفیت حسابرسی انجام شده بستگی دارد (دفاند و ژانگ، ۲۰۱۴). نهادهای تدوین‌کننده استانداردها مانند هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (IAASB)، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی (PCAOB) و انجمن حسابداران رسمی آمریکا در فرآیند تعریف و اندازه‌گیری جنبه‌های کیفیت حسابرسی مشارکت دارند (آستوتی و همکاران، ۲۰۲۲). مطالعات میدانی برای تعیین ویژگی‌های اصلی کیفیت حسابرسی خوب از درون حرفه و عملکرد حسابرسی استفاده کرده‌اند (ساماگایو و فلیسیو، ۲۰۲۲). نتایج مطالعات قبلی ویژگی‌های اصلی کیفیت حسابرسی را مانند رعایت استانداردهای حسابرسی، انجام به موقع حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، رفتار منصفانه با کارکنان، حجم کار مناسب شرکا و افساء گزارش‌های اضافی در صورت‌های مالی، بیان کرده‌اند (هگازی و همکاران، ۲۰۲۳). کیفیت حسابرسی همچنین شامل پایبندی به منشور اخلاقی و مستقل بودن حسابرس است (ساماگایو و فلیسیو، ۲۰۲۲). از سوی دیگر، یکی از اصلی‌ترین نشانه‌های منفی برای سطح پایین کیفیت حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی است، زیرا بررسی‌ها نشان

می‌دهد که این اقدام سیگنال‌های نامناسبی به سرمایه‌گذاران و طلبکاران شرکت می‌دهد (کنچل و همکاران، ۲۰۱۳؛ چنگ و همکاران، ۲۰۲۱). با توجه به تأثیری که شفافیت نقش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی دارد، فرضیه اول پژوهش به صورت زیر تدوین می‌گردد:

**فرضیه اول:** شفافیت نقش حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت معنادار دارد.

تصمیم‌گیری اخلاقی را فرآیند ارزیابی و انتخاب از میان گزینه‌های موجود به شیوه‌ای که منطبق با اصول اخلاقی باشد، تعریف می‌کنند. تصمیم‌گیری اخلاقی شامل دو جنبه فلسفه اخلاقی و روانشناختی است (عارف‌منش و همکاران، ۱۴۰۲). در پی رسوایی‌های شرکت‌های بزرگ، افشاگری به یک مکانیسم نظارتی مهم تبدیل شده است. حرفه حسابداری و سایر نهادهای نظارتی ذی‌نفع، خواستار این هستند که افشاگری، بخشی برجسته از فرهنگ سازمانی باشد. شکست آشکار در تامین منافع عمومی ممکن است به دلیل عدم تمایل گسترده کارکنان حسابرسی به گزارش همکاری باشد که مرتکب تخلف یا اعمال مشکوک می‌شوند. کارکنان حسابرسی باید تعهد اخلاقی برای محافظت از منافع عمومی در مواجهه با تخلفات نظارتی مشهود داشته باشند. حسابرسی مستقل این دیدگاه را ترویج می‌کند که منافع عمومی با پاسخگو کردن مدیران شرکت‌ها محافظت می‌شود. علاوه بر این، شرکت‌ها ممکن است فشارهای بودجه زمانی قابل توجهی را بر کارکنان حسابرسی اعمال کنند، و برخی از شرکت‌ها با اتخاذ شیوه‌های حسابرسی نامنظم پاسخ داده و حتی به جعل اسناد کاری حسابرسی متوسل شده‌اند (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). بر اساس مطالعات اخیر، رفتار حسابرسی ناکارآمد یک موضوع گسترده است و مطالعات اختصاص یافته به این موضوع هنوز به اندازه کافی بینش را در مورد علل / عوامل تعیین‌کننده رفتار انحرافی در بین حسابرسان ارائه نکرده است (الشبیل، ۲۰۱۶). در صورت وجود ابهام نقش، ممکن است رفتارهای از نوع غیر اخلاقی برای حسابرسان بروز کند. پوتری و همکاران (۲۰۱۷) بیان کردند که کیفیت حسابرسی با تصمیم اخلاقی حسابرس در فرآیند حسابرسی همراه است. اجرای مجازات‌ها و محیط اخلاقی خوب بر هنجارهای بهتر تأکید می‌کند و با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد (میچل و همکاران، ۲۰۱۸). بر اساس توضیحات فوق، فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر تدوین می‌شود:

**فرضیه دوم:** شفافیت نقش حسابرس بر رفتارهای کاهنده تصمیمات غیر اخلاقی تأثیر مثبت معنادار دارد.

عملکرد مؤسسه حسابرسی شامل چندین معیار است. این جنبه‌ها می‌تواند شامل کارایی، مشتری و مسائل مربوط به کیفیت باشد. مشتری معمولاً نگران رفتار نامناسب حسابرس است. کارایی مربوط به انجام حسابرسی به روش مقرون به صرفه در برنامه زمانی مشخص است. در نهایت، کیفیت مستلزم رعایت استانداردهای حسابرسی در انجام کار حسابرسی است (هوانگ و

همکاران، ۲۰۱۹). چالش اصلی برای اندازه‌گیری عملکرد مؤسسه حسابرسی، دشواری تعریف معیارهای مناسب برای فعالیتهای حسابرسی مختلف است. مدیریت کارکنان یک عنصر مهم است زیرا کارکنان محرک عملکرد کلیدی در فرآیند حسابرسی هستند. موضوع برجسته دیگر در ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابرسی، استفاده کارآمد از منابع برای کاهش هزینه کل حسابرسی است. عملکرد حسابرسان در موسسات حسابرسی به دو شاخص عملکرد حرفه‌ای و تجاری تقسیم می‌شود. اولی مربوط به کمک حسابرسان به کیفیت حسابرسی و دومی مربوط به سودآوری و رشد درآمد همراه با حفظ رابطه خوب با مشتریان است (یولیانتی و همکاران، ۲۰۲۳). در نتیجه، عملکرد حسابرسی باید شامل معیارهای مالی و غیرمالی باشد. پژوهش‌های اندکی، رابطه بین شفافیت نقش حسابرس، فرسودگی شغلی و عملکرد مؤسسات حسابرسی را ارزیابی کرده‌اند. شفافیت نقش حسابرس و قصد ترک شغل بر کیفیت حسابرسی و به طور پیش فرض، بر عملکرد مؤسسه حسابرسی تأثیر معناداری دارد (هگازی و همکاران، ۲۰۲۳). عملکرد مؤسسه حسابرسی با درآمد سالانه، به موقع بودن حسابرسی و کاهش هزینه انجام یک پروژه حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود (بندانگ و همکاران، ۲۰۲۴). با عنایت به مطالب تشریح شده، فرضیه سوم به صورت زیر تدوین می‌شود:

**فرضیه سوم:** شفافیت نقش حسابرس بر عملکرد حسابرسی تأثیر مثبت معنادار دارد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از حیث هدف، با توجه به اهداف پژوهش جزو پژوهش‌های کاربردی می‌باشد. از منظر گردآوری داده‌ها، پژوهش حاضر در مجموعه پژوهش‌های پیمایشی قرار می‌گیرد. پرسشنامه (شامل چهار پرسشنامه مختلف بوده است. مجموع سئوالات چهار پرسشنامه، ۶۳ سؤال می‌باشد و هر پرسشنامه از تحقیقات مشابه دریافت گردیده است که در ادامه تشریح گردیده است)، از طریق غیر حضوری و با کمک جیمیل، طراحی شده و برای پاسخ‌دهندگان ارسال گردیده است. با عنایت به اینکه در گروه‌های مختلف تلگرامی و واتساپ ارسال شده است و جامعه پژوهش با عنایت به اینکه همگن نبوده است و در این گروه‌ها همه افراد، اعم از حسابداران و حسابرسان وجود داشته‌اند و با توجه به اینکه جامعه هدف این پژوهش، صرفاً حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد، از پاسخ‌دهندگان درخواست گردید چنانچه حائز شرایط هستند، نسبت به پاسخگویی اقدام نمایند. تعداد افراد جامعه بر اساس آخرین گزارش از سایت جامعه حسابداران رسمی ایران، ۳۱۰۰ عضو اعلام شده است. نظر به اهمیتی که اندازه نمونه در نتایج مدل معادلات ساختاری و تحلیل عاملی دارد روش‌های زیادی برای این منظور ارائه شده است. برخی نیز معتقد هستند حجم نمونه براساس تعداد سازه‌های اصلی یا متغیرهای پنهان تعیین می‌شود. با وجود

آنکه در مورد حجم نمونه لازم برای تحلیل عاملی و مدل‌های ساختاری توافق کلی وجود ندارد، اما بر اساس قاعده سرانگشتی و به زعم بسیاری از پژوهشگران حداقل حجم نمونه لازم ۲۰۰ می‌باشد (حبیبی و کلاهی، ۱۴۰۱). در این پژوهش ۳۴۲ پرسشنامه گردآوری شده است. براساس نظرسنجی انجام شده و با توجه به جدول (۱) مشاهده می‌شود ۳۷ درصد پاسخگویان دارای سمت سرپرست حسابداری می‌باشند.

جدول ۱: توزیع فراوانی بر اساس ویژگی‌های شخصیتی پاسخ‌دهندگان

وضعیت جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
آقا	۲۱۲	۶۱/۹۸
خانم	۱۳۰	۳۸/۰۲
وضعیت تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
کارشناس	۱۷۸	۵۲/۰۵
کارشناس ارشد	۱۵۲	۴۴/۴۴
دکتری	۱۲	۳/۵۱
سابقه کار	فراوانی	درصد فراوانی
بین ۶ تا ۱۰ سال	۲۳	۶/۷۳
بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۸۴	۲۴/۵۶
بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۹۶	۲۸/۰۷
بین ۲۰ تا ۲۵ سال	۸۱	۲۳/۶۸
بیشتر از ۲۵ سال	۵۸	۱۶/۹۶
سمت	فراوانی	درصد فراوانی
حسابرس	۱۰	۰/۰۳
حسابرس ارشد	۱۷	۰/۰۵
سرپرست حسابداری	۱۲۶	۰/۳۷
سرپرست ارشد حسابداری	۹۷	۰/۲۸
مدیر حسابداری	۸۶	۰/۲۵
شریک حسابداری	۶	۰/۰۲
<b>مجموع</b>	<b>۳۴۲</b>	<b>۱۰۰</b>

بطور کلی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل معادلات ساختاری با کمک نرم‌افزار اسمارت پی ال اس استفاده شده است. به منظور اندازه‌گیری شفافیت نقش حسابرس از پرسشنامه ساویر (۱۹۹۲) استفاده شد. این پرسش نامه شامل دو مولفه شفافیت هدف و شفافیت فرآیند است. این ابزار دارای ۱۶ سوال می‌باشد که در جدول ۲ به نمایش درآمده است (شیوه امتیازدهی بر اساس مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای و از کاملاً غیرشفاف تا کاملاً شفاف طبقه‌بندی شده است).

جدول ۲: مولفه‌های پرسشنامه شفافیت نقش حسابرس

شماره سوالات در پرسشنامه	ابعاد و شاخص‌های پژوهش
سوالات ۱ تا ۶	شفافیت هدف
سوالات ۷ تا ۱۶	شفافیت فرآیندها

پایایی پرسشنامه، پس از انجام یک مطالعه مقدماتی و تعیین واریانس سوال‌ها، از طریق ضریب آلفای کرونباخ مورد محاسبه قرار گرفت که ضرایب در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳: ضرایب آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

ضریب آلفای کرونباخ	ابعاد و شاخص‌های پژوهش
۰/۸۸۲	شفافیت هدف
۰/۸۹۸	شفافیت فرآیندها

جهت تعیین روایی این پرسش نامه نیز از روایی محتوایی استفاده شد. بر همین اساس پرسش‌نامه شفافیت نقش با ۲۰ سوال در اختیار چند تن از اساتید و متخصصان قرار داده شد که در نهایت آن‌ها بر روی ۱۶ سوال برای پرسش‌نامه شفافیت نقش اتفاق نظر داشتند و چهار سؤال باقیمانده کنار گذاشته شد و بدین ترتیب روایی محتوایی پرسش‌نامه مورد تأیید قرار گرفت. برای سنجش کیفیت حسابرسی از پرسشنامه کیفیت حسابرسی بل و همکاران (۲۰۱۵)، استفاده شده است. این مقیاس دارای ۱۶ گویه، می‌باشد که با یک مقیاس لیکرت پنج درجه‌ای (خیلی کم تا خیلی زیاد) و هر ماده دارای ارزشی بین ۱ تا ۵ است و در چهار بخش کلی به شرح جدول ۴ گردآوری شده است که برخی از پرسش‌ها بر مبنای پرسشنامه بل و همکاران شامل: درک کسب‌وکار<sup>۱</sup>، رویه‌های تحلیلی<sup>۲</sup>، ارزیابی ریسک<sup>۳</sup>، تکنولوژی اطلاعات مشتری<sup>۴</sup>، فرآیندها و ریسک کسب‌وکار<sup>۵</sup>، طرح مناسب حسابرسی<sup>۶</sup>، استفاده از خدمات و ارزیابی حسابرسان داخلی می‌باشند که بر اساس محیط کسب و کار داخل بومی شده است. در این پژوهش منظور از کیفیت حسابرسی نمره‌ای است که پاسخ‌دهندگان به سوالات ۱۶ گویه‌ای کیفیت حسابرسی می‌دهند.

جدول ۴: مولفه‌های پرسشنامه

تعداد گویه	گویه‌ها	شاخص‌ها و متغیرها	کیفیت حسابرسی
۵	۱-۵	مدیریت و رهبری	
۴	۶-۹	کیفیت حرفه‌ای	
۴	۱۰-۱۳	هدف و مأموریت	
۳	۱۴-۱۶	ارزش مشتری	

<sup>۱</sup> Business Understanding

<sup>۲</sup> Analytical Procedures

<sup>۳</sup> Fraud Risk Assessment

<sup>۴</sup> Client Information Technology

<sup>۵</sup> Business Risks & Processes

<sup>۶</sup> Proper Audit Plan

پایایی پرسشنامه، از طریق ضریب آلفای کرونباخ مورد محاسبه قرار گرفت که ضرایب در جدول ۵ نشان داده شده است.

جدول ۵: ضرایب آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

ضریب آلفای کرونباخ	ابعاد و شاخص‌های پژوهش
۰/۸۱۶	مدیریت و رهبری
۰/۷۸۳	کیفیت حرفه‌ای
۰/۸۴۵	هدف و ماموریت
۰/۸۷۲	ارزش مشتری

پرسشنامه تصمیمات غیراخلاقی نیواسترم و راج (۱۹۷۵) با هدف بررسی تصمیمات غیراخلاقی طراحی شده است. این مقیاس دارای ۱۷ گویه، ۷ مولفه می‌باشد که با یک مقیاس لیکرت پنج درجه‌ای (خیلی کم تا خیلی زیاد) و هر ماده دارای ارزشی بین ۱ تا ۵ است. بر اساس جدول ۶، سوالات ۲، ۹، ۱۰ و ۱۴ مربوط به رفتار غیر اخلاقی؛ ۵ و ۸ مربوط به استفاده شخصی؛ ۷ و ۱۷ در خصوص سرزنش دیگران؛ ۱ و ۱۳ در رابطه با رشوه؛ ۱۵ و ۱۶ مرتبط با تحریف؛ ۴ و ۶ در مورد دستکاری و ۳ و ۱۲ راجع به فریب می‌باشند. با توجه به اینکه پرسشنامه نیواسترم و راج، پرسشنامه‌ای استاندارد جهت سنجش تصمیمات غیراخلاقی است، لذا روایی آن مورد تایید بوده و پایایی آن نیز به شرح جدول ۶ بر اساس آلفای کرونباخ محاسبه شده است و با توجه به مقادیر بالاتر از ۰/۷، پایایی آن نیز تایید می‌گردد.

جدول ۶: ضرایب پایایی مقیاس تصمیمات غیراخلاقی

آلفای کرونباخ	مولفه‌های تصمیمات غیراخلاقی
۰/۷۵	رفتار غیر اخلاقی
۰/۸۳	استفاده شخصی
۰/۷۲	سرزنش دیگران
۰/۷۸	رشوه
۰/۷۴	تحریف
۰/۸۱	دستکاری گزارشات
۰/۷۴	فریب

برای سنجش عملکرد حسابرسی از پرسشنامه هگازی و همکاران (۲۰۲۲) استفاده شده است که مجموعاً از ۶۷ سؤال بر اساس کارت ارزیابی متوازن و در ۵ بخش شامل: معیارهای یادگیری و رشد، معیارهای داخلی فرآیند کسب و کار، معیارهای مالی، معیارهای مشتری و معیارهای اخلاق شرکتی تشکیل شده است.



بر اساس جدول ۷، پایایی کرونباخ بدست آمده برای متغیرهای شفافیت نقش، کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیر اخلاقی و عملکرد حسابرسی به ترتیب مساوی ۰/۹۳۲، ۰/۹۵۴، ۰/۹۳۹ و ۰/۹۵۸ می باشد که همگی بالاتر از ۰/۷ بوده و لذا مطلوب هستند.

جدول ۷: پایایی کرونباخ

متغیرها	الفای کرونباخ
شفافیت نقش حسابرس	۰/۹۳۲
کیفیت حسابرسی	۰/۹۵۴
تصمیمات غیر اخلاقی	۰/۹۳۹
عملکرد حسابرسی	۰/۹۵۸

### ۵- یافته‌های پژوهش

اطلاعات مربوط به آمار توصیفی متغیرهای پژوهش، در جدول ۸ نشان داده شده است.

جدول ۸: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمترین	بیشترین	چولگی	کشیدگی
شفافیت نقش حسابرس	۵۳/۸۲	۵۲	۲/۹۳	۴۵	۵۸	۱/۸۶	-۰/۵۴
کیفیت حسابرسی	۵۷/۱۵	۵۹	-۲/۴۱	۵۴	۶۶	۲/۳۰	۳/۲۹
تصمیمات غیر اخلاقی	۷۳/۲۳	۷۱	۲/۲۸	۶۸	۷۵	۲/۹۳	۶/۵۸
عملکرد حسابرسی	۲۳۸/۲۶	۲۳۵/۵	۳/۲۵	۲۰۷	۲۶۲	-۲/۱۸	-۰/۶۳

بر اساس جدول ۸، مقدار میانگین برای متغیر شفافیت نقش نشان دهنده آن است به طور میانگین از ۱۶ سؤال مرتبط با این متغیر بر اساس طیف لیکرت، به طور میانگین ۵۳/۸۲ بدست آمده که نقش مرکز ثقل داده‌ها را دارد به شکلی که متوسط فاصله مقدارها از میانگینشان برابر با صفر است. مقدار حاصل از میانه برای متغیر شفافیت نقش ۵۲ است که این مقدار را می توان نقطه اعتدال برای داده‌ها نامید زیرا نقطه‌ای است که تقریباً نصف داده‌ها (۵۰٪) از آن بیشتر یا کمتر هستند. با عنایت به اینکه برای متغیر شفافیت نقش، مقدار چولگی مثبت بدست آمده است، چوله به راست است؛ یعنی حجم داده بیشتری در سمت چپ متمرکز شده و به نظر می رسد که منحنی به سمت چپ خمیده است. لذا، چولگی بیانگر میزان عدم تقارن توزیع احتمال داده‌ها حول میانگینشان است. در خصوص کشیدگی، که مقدار آن برای متغیر شفافیت نقش، ۰/۵۴- بدست آمده است، از نظر نموداری، زیر منحنی نرمال قرار می گیرد. کشیدگی، اندازه گیری وزن ترکیبی دم‌های توزیع نسبت به مرکز منحنی توزیع (میانگین) است. برای سایر متغیرها نیز می توان از استدلال فوق، استفاده نمود.

با توجه به این که برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از روش معادلات ساختاری استفاده شده است، مدل کلی چگونگی روابط آن و همچنین مدل اولیه پژوهش ناشی از خروجی نرم‌افزار تبیین می‌گردد و سپس به ارزیابی روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری و در نهایت بر اساس مدل تحلیل مسیر به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

### روایی همگرا

روایی همگرا معیاری است که برای برآزش مدل‌های اندازه‌گیری در روش PLS به کار برده می‌شود. معیار AVE نشان‌دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیان ساده‌تر AVE میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد برآزش نیز بیشتر است. این شاخص توسط فورنل و لارکر معرفی شده است. اعتبار همگرا براساس مدل بیرونی و با محاسبه میانگین واریانس استخراج (AVE) بررسی می‌شود. معیار AVE نشان‌دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیان ساده‌تر AVE میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد، برآزش نیز بیشتر است. فورنل و لارکر معتقدند روایی همگرا زمانی وجود دارد که AVE از ۰/۵ بزرگ‌تر باشد، در جدول شماره ۹، روایی همگرا (میانگین واریانس استخراجی) ارایه شده است که بالاتر از ۰/۵۰ می‌باشد.

جدول ۹: روایی همگرا (میانگین واریانس استخراجی)

متغیرها	روایی همگرا (میانگین واریانس استخراجی)
شفافیت نقش حسابرس	۰/۸۶۲
کیفیت حسابرسی	۰/۸۳۶
تصمیمات غیر اخلاقی	۰/۸۶۸
عملکرد حسابرسی	۰/۸۴۳

برای نمونه، روایی همگرا بدست آمده در جدول ۹ برای متغیر شفافیت نقش حسابرس، مساوی ۰/۸۶۲ می‌باشد که بالاتر از ۰/۵ بوده و مطلوب است.

### پایایی سازه‌ها (ترکیبی)

پایایی ترکیبی<sup>۱</sup> یک معیار ارزیابی برآزش درونی مدل است و براساس میزان سازگاری سوالات مربوط به سنجش هر عامل قابل محاسبه است. این نوع پایایی شباهت زیادی به روایی همگرا دارد و از همان پارامترهای روایی همگرا برای محاسبه پایایی مرکب استفاده می‌شود. در شاخص پایایی ترکیبی، پایایی سازه‌ها نه به صورت مطلق، بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با

<sup>۱</sup> Composite reliability

یکدیگر محاسبه می‌شود. می‌توان شاخص CR را برابر با مقدار کل واریانس نمره واقعی نسبت به واریانس نمره کل مقیاس در نظر گرفت. آستانه معقول F برای پایایی مرکب می‌تواند از ۰,۷ به بالا باشد (وینزی و همکاران، ۲۰۱۰). در جدول ۱۰، پایایی ترکیبی آرایه شده است که بالاتر از ۰/۷ می‌باشد.

جدول ۱۰: پایایی ترکیبی سازه‌ها

متغیرها	پایایی ترکیبی سازه‌ها
شفافیت نقش حسابرس	۰/۹۶۱
کیفیت حسابرسی	۰/۹۴۹
تصمیمات غیر اخلاقی	۰/۹۵۲
عملکرد حسابرسی	۰/۹۴۲

برای نمونه، پایایی ترکیبی بدست آمده در جدول ۱۰ برای متغیر شفافیت نقش، مساوی ۰/۹۶۱ می‌باشد که بالاتر از ۰/۷ بوده و مطلوب است.

### روایی واگرا

روایی واگرا<sup>۱</sup> معیاری است که نشان می‌دهد چقدر سنج‌های عوامل متفاوت واقعا با هم تفاوت دارند. در یک پرسشنامه برای سنجش عوامل مختلف سوالات متعددی مطرح می‌شود بنابراین لازم است که مشخص شود این سوالات از یکدیگر متمایز بوده و با هم همپوشانی ندارند. روایی واگرا نشان می‌دهد چقدر سوالات یک عامل با سوالات سایر عوامل تفاوت دارند. این معیار یکی از معیارهای اصلی برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش PLS است و براساس بارهای عاملی مربوط به گویه‌های هر سازه تعیین می‌شود. روایی واگرا بر همبستگی پایین سنج‌های یک متغیر پنهان با یک متغیر غیر مرتبط با آن (از نظر پژوهشگر) اشاره دارد. این معیار در روش حداقل مربعات جزئی از دو طریق سنجیده می‌شود. یکی از روش‌ها، استفاده از آزمون بار عرضی<sup>۲</sup> است.

جدول ۱۱: روایی واگرا

متغیرها	AVE	CR	CR>AVE
شفافیت نقش حسابرس	۰/۸۶۲	۰/۹۶۱	تایید
کیفیت حسابرسی	۰/۸۳۶	۰/۹۴۹	تایید
تصمیمات غیر اخلاقی	۰/۸۶۸	۰/۹۵۲	تایید
عملکرد حسابرسی	۰/۸۴۳	۰/۹۴۲	تایید

براساس آزمون بار عرضی، در صورت وجود روایی واگرا، بارهای عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده‌پذیر موردنظر در یک مدل انعکاسی بیشتر از بارهای عاملی متغیرهای مشاهده‌پذیر دیگر

<sup>۱</sup> Discriminant validity

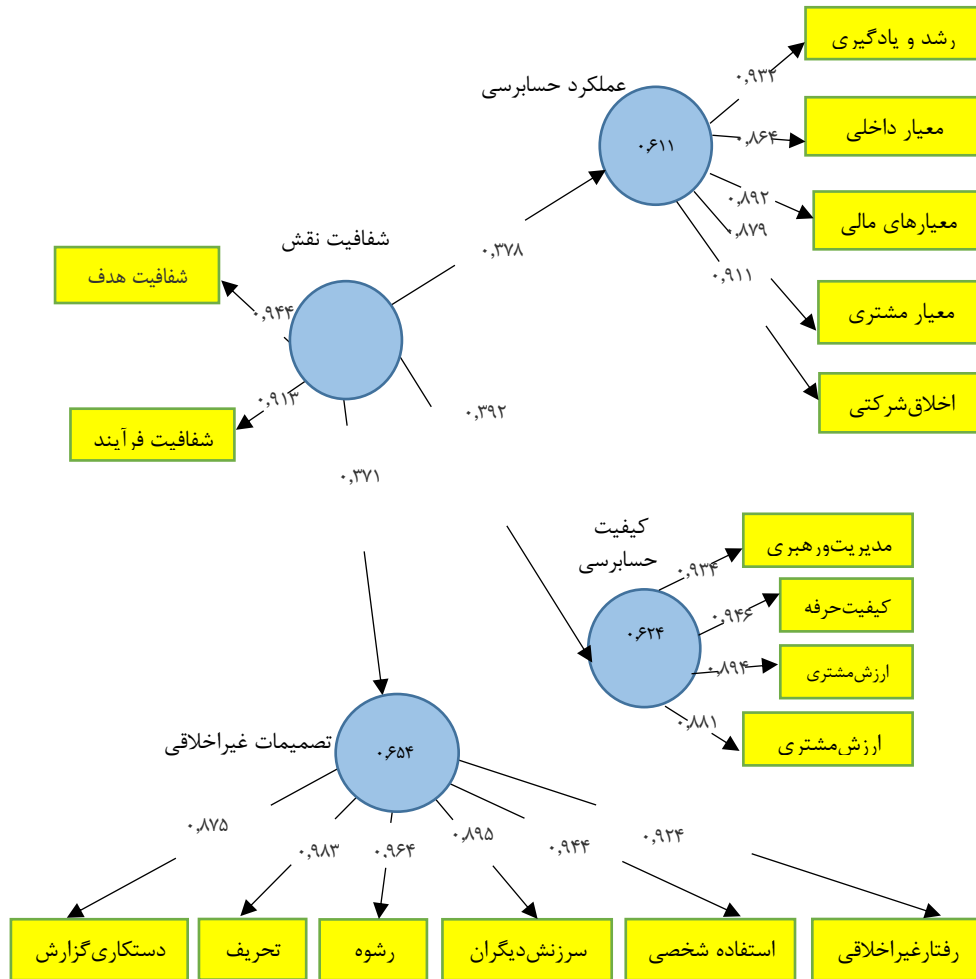
<sup>۲</sup> Cross Loadings

مدل معادلات ساختاری اندازه‌گیری شده است. بار عاملی هر متغیر مشاهده‌پذیر (آشکار)، بر روی متغیر پنهان متناظرش، باید حداقل ۰/۱ بیشتر از بارهای عاملی همان متغیر مشاهده‌پذیر بر متغیرهای پنهان دیگر باشد (هنسلر و سارستد، ۲۰۱۳).

### برازش مدل ساختاری

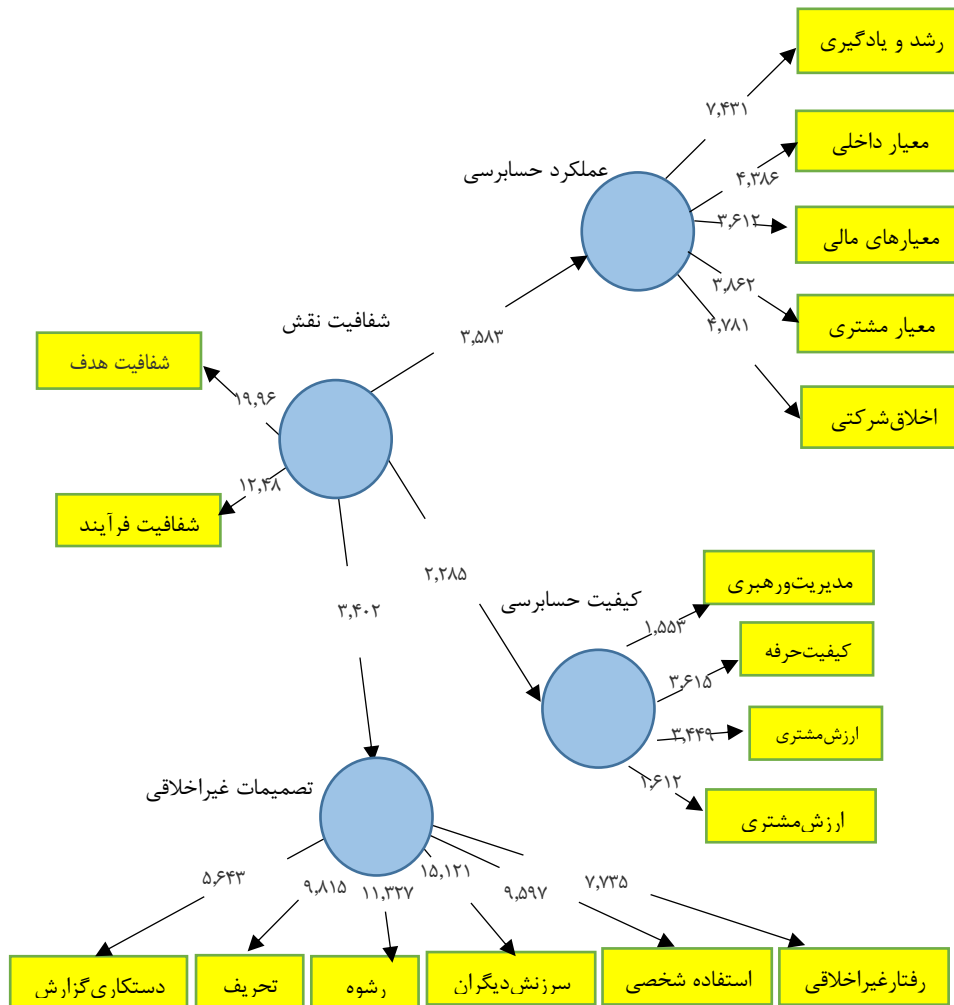
شکل شماره ۲، بیانگر حالت تخمین استاندارد مقادیر برآورد شده بارهای عاملی هست، این مقادیر، میزان نقش یک متغیر بر متغیر وارد شونده را نشان می‌دهد. بار عاملی مقداری بین منفی یک و یک است. اگر قدر مطلق بار عاملی کمتر از ۰/۳ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف‌نظر می‌شود. بار عاملی بین ۰/۱ تا ۰/۶ قابل قبول است و اگر بزرگ‌تر از ۰/۶ باشد خیلی مطلوب است (بونساکسن و همکاران، ۲۰۱۹). بر اساس مقادیر تی ولیو حاصل (۲/۲۸۵) در شکل شماره (۳)، شفافیت نقش بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد (همچنین بر اساس شکل شماره (۲) مقدار ضریب تعیین در این پژوهش برای رابطه بین شفافیت نقش و کیفیت حسابرسی ۰/۶۶۴ محاسبه شده است که نشان‌دهنده رابطه معنی‌دار است). بر اساس شکل شماره (۳) مقدار تی ولیو (۳/۴۰۲) نشان می‌دهد شفافیت نقش بر رفتارهای کاهنده تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان تاثیر دارد (با توجه به شکل شماره (۲)، مقدار ضریب تعیین در این پژوهش برای رابطه بین شفافیت نقش و کیفیت حسابرسی ۰/۶۸۵ محاسبه شده است که نشان‌دهنده رابطه معنی‌دار است) و در نهایت با عنایت به شکل شماره (۳) مقدار تی ولیو (۳/۵۸۳) نشان می‌دهد شفافیت نقش بر عملکرد حسابرسی تاثیر دارد (بر اساس شکل شماره (۲)، مقدار ضریب تعیین در این پژوهش برای رابطه بین شفافیت نقش و کیفیت حسابرسی ۰/۶۱۱ محاسبه شده است که نشان‌دهنده رابطه معنی‌دار است). با عنایت به مقادیر بدست آمده، هر سه فرضیه این پژوهش، در سطح اطمینان ۰/۹۵ تایید می‌گردد. برای تعیین سطح اطمینان حاصل از هر یک از فرضیه‌های پژوهش بر اساس شکل شماره (۳) می‌توان نتیجه گرفت که اثر شفافیت نقش حسابرس بر کیفیت حسابرسی در سطح اطمینان ۰/۹۵ مورد تأیید قرار می‌گیرد و تاثیر آن بر عملکرد حسابرسی و رفتارهای کاهنده تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان در سطح اطمینان ۰/۹۹ مورد تأیید قرار می‌گیرد.

شکل ۲: ضرایب مسیر مدل



به منظور محاسبه ضرایب معناداری  $t$ ، واریانس تبیین شده متغیرهای وابسته توسط متغیرهای مستقل، بار عاملی متغیرهای مشاهده شده و اثر غیرمستقیم و اثر کل متغیرها بر یکدیگر از آزمون PLS Algorithm استفاده شد. با عنایت به مقادیر شکل ۳، در حالت معناداری ارتباط یا عدم ارتباط متغیرهای مستقل و وابسته با یکدیگر بررسی می‌شوند. اگر ارتباط بین دو متغیر بالاتر از قدر مطلق  $1/96$  باشد، این بدین معنی است که بین دو متغیر ارتباط معناداری با احتمال  $95\%$  وجود دارد و اگر این عدد بالاتر از  $2/85$  بود، به احتمال  $99\%$  ارتباط معنادار بین دو متغیر وجود دارد (هیر و همکاران، ۲۰۰۶). با توجه به شکل شماره ۲، چون ضرایب  $t$  برای مسیرهای دوم و

سوم بیشتر از ۲/۸۵ بدست آمده است، لذا می توان نتیجه گرفت که این مسیر معنادار بوده و مدل موردنظر در سطح اطمینان ۹۹٪ مورد تأیید قرار می گیرد. ولی برای مسیر اول (شفافیت نقش حسابرس ← کیفیت حسابرسی) در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تأیید قرار می گیرد. شکل ۳: مقادیر T-value، واریانس تبیین شده متغیرهای وابسته



جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها از آماره آزمون t یا همان ضرایب معناداری z، استفاده می شود. چون معناداری در سطح خطای ۰/۰۵ بررسی می شود بنابراین اگر میزان بارهای عاملی مشاهده شده با آزمون t-value از ۱/۹۶ کوچک تر محاسبه شود، رابطه معنادار نیست. با

عنایت به مقادیر حاصل از سطح معنی‌داری در جدول ۱۲ و با توجه به مقادیر حاصل از شکل شماره ۲، رابطه بین متغیرها، معنی‌دار می‌باشد.

جدول ۱۲: معنادار بودن تأثیر متغیرها بر هم

شماره فرضیه	ضریب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری	پذیرش / رد
۱	۰/۱۰۳	۰/۰۴۵	۲/۲۸	۰/۰۳۹	پذیرش
۲	۰/۱۰۹	۰/۰۳۲	۳/۴۰	۰/۰۱	پذیرش
۳	۰/۱۳۶	۰/۰۳۸	۳/۵۸	۰/۰۱	پذیرش

### ضریب تعیین $R^2$

ضریب تعیین  $R^2$  معیاری است که بیانگر میزان تغییرات هر یک از متغیرهای وابسته مدل است که به وسیله متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. مقدار  $R^2$  تنها برای متغیرهای درون‌زای مدل ارائه می‌شود و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار آن برابر صفر است. هرچه مقدار  $R^2$  مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر مدل است.

جدول ۱۳: ضریب تعیین  $R^2$

ضریب تعیین اصلاح شده	ضریب تعیین	
۰/۶۲	۰/۶۶	کیفیت حسابرسی
۰/۶۵	۰/۶۸	تصمیمات غیر اخلاقی
۰/۶۱	۰/۶۴	عملکرد حسابرسی

### معیار اندازه تأثیر $f^2$

قسمت قبل بررسی شد که متغیرها تا چه حدّ توانسته‌اند متغیرهای دیگر را تبیین کنند. اما میزان تأثیر هر کدام از متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته مشخص نکردیم. این معیار که توسط کوهن معرفی شد، شدت رابطه‌ی میان سازه‌های مدل را نشان می‌دهد. معیار اندازه تأثیر در مدل‌هایی کاربرد دارد که متغیرهای درون‌زایی داشته باشد که بیش از یک متغیر برون‌زا بر آن تأثیر گذار باشد برای هر اثر در مدل مسیری می‌توان اندازه اثر را با استفاده از  $f^2$  square کوهن ارزیابی کرد. اندازه اثر  $f^2$  به صورت نسبتی از تغییرات  $R^2$  به روی بخشی از واریانس متغیر مکنون درون‌زا است که به صورت تبیین نشده در مدل باقی می‌ماند.

جدول ۱۴: معیار اندازه تأثیر  $f^2$

رفتارهای کاهنده کیفیت	توانایی کشف تقلب	
۰/۰۲	۰/۰۵۶	شفافیت نقش

**معيار استون-گيسر Q<sup>2</sup>**

این معیار، قدرت پیش‌بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند. مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی که اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تأثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تأیید شوند. اگر مقدار شاخص  $Q^2$  مثبت باشد نشان می‌دهد که برازش مدل مطلوب است و مدل از قدرت پیش‌بینی کنندگی مناسبی برخوردار است.

جدول ۱۵: پیش‌بینی مدل در سازه‌های درون‌زا

$Q^2 (=1-SSE/SSO)$	SSE	SSO	
۰/۵۳۸	۳۴۹/۸۲	۷۷۶	کیفیت حسابرسی
۰/۵۶۳	۳۲۸/۳۹	۷۶۹	تصمیمات غیر اخلاقی
۰/۵۴۹	۳۳۲/۴۶	۷۳۸	عملکرد حسابرسی

یک مقدار  $Q^2$  بزرگتر از صفر برای یک متغیر پنهان درون‌زا نشان می‌دهد که مدل مسیر PLS دارای ارتباط پیش‌بینی کننده برای این سازه است که در تحلیل فوق، مساوی ۰/۵۴۱ است و بالاتر از صفر می‌باشد.

**شاخص SRMR**

شاخص SRMR به عنوان تفاوت بین همبستگی مشاهده شده و ماتریس همبستگی ضمنی مدل تعریف می‌شود. این شاخص امکان ارزیابی میانگین بزرگی اختلافات بین همبستگی‌های مشاهده شده و مورد انتظار را به عنوان معیار مطلق معیار برازش (مدل) فراهم می‌کند. اگر مقدار شاخص SRMR از ۰/۱ کمتر باشد نشان از برازش مطلوب است. برخی نیز مقدار سخت‌گیرانه ۰/۸ را پیشنهاد کرده‌اند. به این معنا که شاخص ریشه میانگین مربعات باید کمتر از ۰/۸ باشد. هنسلر و همکاران (۲۰۱۳) شاخص SRMR را به عنوان یک معیار مناسب برای PLS-SEM معرفی کردند که می‌تواند برای جلوگیری از تعیین نادرست مدل استفاده شود.

جدول ۱۶: بررسی تفاوت بین همبستگی مشاهده شده و ماتریس همبستگی ضمنی مدل

میزان شاخص SRMR	ردیف
۰/۰۸۴	۱

**معيار GOF**

شاخص نکویی برازش (goodness of fit)، به عنوان یک معیار کلی از تناسب مدل برای مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی توسعه یافته است. این شاخص، مجذور ضرب دو مقدار



متوسط مقادیر اشتراکی و متوسط ضرایب تعیین است، شاخص نکویی برازش GOF عددی بین صفر و یک بدست می‌آید. هر چه مقدار شاخص GOF به عدد یک نزدیک باشد، بیانگر مناسب تر بودن مدل است. شاخص یا معیار GOF توسط فرمول ذیل محاسبه می‌شود:

جدول ۱۷: شاخص نکویی برازش

متغیرها	communality میانگین	ضریب تعیین برای متغیر درون‌زا
شفافیت نقش	۰/۸۱۵	۰/۶۵۲

در فرمول زیر، communality میانگین مقادیر اشتراک هر سازه در مدل pls است و  $R^2$  نیز همان R squares است و از علامتی که در بالای این شاخص‌ها در فرمول GOF آمده پیداست که در صورت وجود بیش از یک ضریب تعیین و میانگین اشتراک باید میانگین گرفت و در فرمول قرار داد. معمولاً مقادیر به دست آمده از این فرمول که بالاتر از ۳۵ درصد یا ۳۵۰ هزارم باشد نشان از اعتبار قابل قبولی در مدل pls است.

$$GOF = \sqrt{\text{average (Communality)} \times \text{average (R}^2\text{)}}$$

$$GOF = \sqrt{0.82 \times 0.65} = 0.73$$

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

سازمان‌ها، وقتی عملکردی اثربخش خواهند داشت که کارکنان در سطحی فراتر از جنبه‌های فنی و رسمی شغلشان به کار بپردازند. در حسابرسی نیز، عملکرد شغلی فرد و از طرفی شفافیت نقش وی، به علت تأثیری که بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد بسیار حایز اهمیت است و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به طور مستقیم بر کارایی و عملکرد حسابرسی تأثیرگذار است. از این رو، چشم‌پوشی یا سازش با عملکرد شغلی ضعیف و وجود ابهام در نقش حسابرسان، ممکن است کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و در نتیجه موسسات حسابرسی را در معرض مسئولیت قانونی و از دست دادن اعتبار خود قرار دهد. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد بین شفافیت در نقش حسابرسان (به عنوان شاخص تأثیرگذار) و کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیر اخلاقی حسابرس و عملکرد حسابرسی (به عنوان شاخص‌های تأثیرپذیر) رابطه معنی‌داری وجود دارد.

حسابرس برای ایفای هرچه بهتر نقش خود تلاش می‌کند. طبق پژوهش‌های پیشین شفافیت نقش حسابرس، از عوامل افزایش کیفیت، کاهنده رفتار غیر اخلاقی حسابرسان و افزایش عملکرد حسابرسی می‌باشد. بنابراین باید روی آن تأکید خاص نمود تا از بروز عوامل ناخوشایند جلوگیری نمود. زمانی که حسابرس، تعارض نقش ندارد، ویژگی‌هایی چون قضاوت‌های توأم با سوگیری کاهش یافته و مباحث اخلاقی بیشتر رعایت گردیده و به دنبال آن کیفیت قضاوت حسابرسان به طرز چشم‌گیری افزایش می‌یابد. همچنین باید توجه داشت که سطح اعمال تردید حرفه‌ای (که

به دنبال افزایش کیفیت حسابداری و عملکرد حسابداری شکل می‌گیرد، بستگی به دانش، تجربه، خبرگی و شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی دارد. به شرح پیش‌گفته در مبانی نظری، حسابرسانی که اهداف خود را هم‌سو با اهداف سازمان تعیین می‌کنند، از هویت سازمانی بیشتری برخوردار بوده و کمتر دچار فرسودگی شغلی می‌شوند. از طرفی در مؤسسات حسابداری، ارائه خدمات با کیفیت، از اهداف مهم به‌شمار می‌آید که برای رسیدن به این هدف داشتن سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای که در یک جو نامتلاطم کاری به وقوع می‌پیوندد، امری ضروری است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول مبین این است که شفافیت نقش حسابرس بر کیفیت حسابداری تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج به دست آمده با مطالعات هگازی و همکاران (۲۰۲۳)، همسو می‌باشد. غلامی فتیده و همکاران (۱۴۰۱) و نظری‌پور و زکی‌زاده (۱۴۰۱) به این نتیجه رسیدند که ابهام نقش بر رفتار کاهنده کیفیت حسابداری تأثیر دارد؛ همچنین بامس و رزمی (۱۳۹۸) بر تأثیر ابهام نقش بر کیفیت کار حسابداری معتقد بوده و خواجوی و برزگر (۱۳۹۵) بر رابطه تعارض نقش، تنش شغلی، فرسودگی شغلی و تمایل به جابجایی امعان نظر دارند. فرسودگی و خستگی شغلی به طور گسترده در انواع ادبیات پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است.

پژوهش‌های قبلی (هالینگ ورث و ولنتاین، ۲۰۱۴؛ هگازی و همکاران، ۲۰۲۳) همچنین نشان داده‌اند که فرسودگی شغلی با غیبت و عملکرد ضعیف شغلی، ارتباطات یا تعاملات غیر دوستانه در محل کار، حجم کاری، عدم آشنایی کارکنان با اهداف سازمان و وظایفشان، ناآگاهی از اهمیت نقش خود در سازمان و افزایش قصد ترک شغل کارکنان همراه است. به نظر می‌رسد، فرسودگی شغلی حسابرس، شفافیت وظایف حسابداری و قصد ترک شغل بر کیفیت حسابداری و به طور پیش فرض، بر عملکرد مؤسسه حسابداری تأثیر معناداری داشته باشد. عملکرد مؤسسه حسابداری با درآمد سالانه، به موقع بودن حسابداری و کاهش هزینه انجام یک پروژه حسابداری اندازه‌گیری می‌شود. علاوه بر این، مطالعات قبلی رابطه منفی بین فرسودگی شغلی و قصد ترک شغل از یک طرف و تعهد سازمانی از طرف دیگر را نشان داده‌اند. به عنوان مثال، هالینگ ورث و ولنتاین (۲۰۱۴) نشان دادند که قصد ترک شغل رابطه منفی با تعهد سازمانی دارد. همچنین، فرسودگی شغلی ارتباط مثبتی با قصد ترک شغل دارد. چنین یافته‌هایی نشان می‌دهد هر چه تعهد محیطی کمتر باشد، قصد ترک شغل کارکنان بالاتر است. خواجوی و برزگر (۱۳۹۵) نشان دادند ابهام نقش بر هر دو مؤلفه فرسودگی شغلی (خستگی عاطفی و مسخ شخصیت)، اثر مستقیم منفی و معنادار و بر کاهش موفقیت فردی اثر مستقیم مثبت و معنادار دارد. با توجه به اثر معنی‌دار شفافیت نقش حسابرس بر کیفیت حسابداری و با عنایت به مبانی نظری (پژوهش مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴)، به سرپرستان و مدیران حسابداری کشور توصیه می‌شود با برقراری رابطه خوب شغلی با زیردستان، گامی در جهت جلوگیری از تنش در محیط کاری برداشته که این نیز به نوبه

خود باعث کاهش عوامل استرس‌زای محیط کاری از جمله فشار کاری زیاد، ابهام وظایف و ... می‌شود. افزون بر این، مشارکت دادن در تصمیم‌گیری‌ها نیز می‌تواند گامی موثر در جهت جلوگیری از بروز تنش‌های وجود در حرفه باشد. زمانی که فرد در نقش سازمانی خود نسبت به هدف، انتظارات و شیوه ارزیابی عملکرد، احساس اطمینان نکند، همواره در اضطراب است. در صورتی که مدیران، افراد را به طور مستقیم در تصمیم‌گیری‌ها دخالت دهند، ابهام نقش نسبت به هدف و وظایف کاسته شده و در نتیجه، تنش یا فشار روانی، کم می‌گردد. تغییر رویه مدیران در تقسیم کارها نیز راه‌کاری برای کاهش استرس فشار کار است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم مبین این است که شفافیت نقش حسابرس بر رفتارهای کاهنده تصمیمات غیراخلاقی تأثیر معنادار دارد. نتایج به دست آمده با مطالعات هگازی و همکاران (۲۰۲۳)، کاظمی و همکاران (۱۳۹۸) همسو می‌باشد. حسابرسان منصفانه بودن صورت‌های مالی و عاری بودن از تحریف موضوعات کلیدی را تضمین می‌کنند. میزان اتکا به گزارش حسابرس به کیفیت حسابرسی انجام شده بستگی دارد. در حالی که کیفیت حسابرسی برای ثبات بازار سرمایه و رفاه سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان ضروری است، تعریف دقیقی برای این واژه ارائه نشده است. نهادهای تنظیم‌کننده استانداردها مانند هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی و جامعه حسابداران رسمی آمریکا در فرآیند تعریف و اندازه‌گیری جنبه‌های کیفیت حسابرسی مشارکت دارند. مطالعات میدانی برای تعیین ویژگی‌های اصلی کیفیت حسابرسی خوب از درون حرفه و عملکرد حسابرسی استفاده کرده‌اند. نتایج مطالعات قبلی ویژگی‌های اصلی کیفیت حسابرسی را مانند رعایت استانداردهای حسابرسی، انجام به موقع حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، رفتار منصفانه با کارکنان، حجم کار مناسب شرکا و افشاء گزارش‌های اضافی در صورت‌های مالی بیان کرده‌اند. کیفیت حسابرسی همچنین شامل پایبندی به منشور اخلاقی و مستقل بودن حسابرس است. از سوی دیگر، یکی از اصلی‌ترین نشانه‌های منفی برای سطح پایین کیفیت حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی است، زیرا بررسی‌ها نشان می‌دهد که این اقدام سیگنال‌های بدی به سرمایه‌گذاران و طلبکاران شرکت می‌دهد. مطالعات قبلی همچنین از شاخص‌هایی برای کیفیت حسابرسی مانند اقلام تعهدی غیرعادی، تعداد دعاوی قانونی علیه حسابرس، اظهارنظر تداوم فعالیت و حق‌الزحمه حسابرسی استفاده می‌کردند. این مطالعات با هدف یافتن قابل‌اعتمادترین معیارهای کیفیت حسابرسی انجام شد و در عین حال، ناکافی بودن هر یک از شاخص‌های واحد را برای انعکاس جداگانه کل ساختار کیفیت حسابرسی نشان داد. با توجه به اثر معنی‌دار شفافیت نقش حسابرس بر رفتارهای کاهنده تصمیمات غیراخلاقی حسابرسان، به شرکا و مدیران حسابرسی توصیه می‌شود، با مشخص نمودن وظایف شغلی حسابرسان و تعریف دقیق وظایف شغلی هر یک

از کارکنان، جلو تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان را گرفته و آن‌ها را به پایبندی به آئین رفتار حرفه‌ای ترغیب کنند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم مبین این است که شفافیت نقش حسابرس بر عملکرد حسابرسی تأثیر معنادار دارد. نتایج به دست آمده با مطالعات هگازی و همکاران (۲۰۲۳)، کاظمی و همکاران (۱۳۹۸) و خوشکار و همکاران (۱۳۹۸) هم‌راستا می‌باشد. خوشکار و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند که فشار عصبی در حسابرسان بر عملکرد آن‌ها تأثیرگذار است. کاظمی و همکاران (۱۳۹۸) بر این باورند که جو مسموم سازمانی و تمایل به ترک شغل رابطه معنی‌داری داشته که خود باعث فرسودگی شغلی گردیده و در نتیجه آن، عملکرد حسابرسی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. در نهایت هگازی و همکاران (۲۰۲۳) معتقدند که شفافیت نقش بر کیفیت حسابرسی و در نتیجه آن بر عملکرد حسابرسان تأثیرگذار است. عملکرد مؤسسه حسابرسی شامل چندین معیار است. این جنبه‌ها می‌تواند شامل کارایی، مشتری و مسائل مربوط به کیفیت باشد. مشتری معمولاً نگران رفتار نامناسب حسابرس است. کارایی مربوط به انجام حسابرسی به روش مقرون به صرفه در برنامه زمانی مشخص است. در نهایت، کیفیت مستلزم رعایت استانداردهای حسابرسی در انجام کار حسابرسی است. چالش اصلی برای اندازه‌گیری عملکرد مؤسسه حسابرسی، دشواری تعریف معیارهای مناسب برای فعالیتهای حسابرسی مختلف است. مدیریت کارکنان یک عنصر مهم است زیرا کارکنان محرک عملکرد کلیدی در فرآیند حسابرسی هستند. موضوع برجسته دیگر در ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابرسی، استفاده کارآمد از منابع برای کاهش هزینه کل حسابرسی است.

عملکرد حسابرسان در موسسات حسابرسی به دو شاخص عملکرد حرفه‌ای و تجاری تقسیم می‌شود. اولی مربوط به کمک حسابرسان به کیفیت حسابرسی و دومی مربوط به سودآوری و رشد درآمد همراه با حفظ رابطه خوب با مشتریان است. در نتیجه، عملکرد حسابرسی باید شامل معیارهای مالی و غیرمالی باشد. پژوهش‌های اندکی رابطه بین اجزای فرسودگی شغلی و عملکرد مؤسسات حسابرسی را ارزیابی کرده‌اند. فرسودگی شغلی حسابرس، جو سازمانی، شفافیت وظایف حسابرسی و قصد ترک شغل بر کیفیت حسابرسی و به طور پیش فرض، بر عملکرد مؤسسه حسابرسی تأثیر معناداری دارد (هگازی و همکاران، ۲۰۲۳). با توجه به اثر معنی‌دار شفافیت نقش حسابرس بر عملکرد حسابرسی، به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد از طریق ارتقاء دانش و مهارت‌های حسابرسی با برگزاری کلاس‌های آموزشی آمادگی آزمون حسابدار رسمی، تردید حرفه‌ای حسابرسان را بهبود بخشند. همچنین با ارتقاء، تدقیق و تعریف نقش‌های هر یک از حسابرسان در رده‌های سازمانی متعدد (رتبه‌های مختلف)، انگیزه‌های حسابرسان، هویت حرفه‌ای و سازمانی آن‌ها را ارتقا دهند تا عملکرد حسابرسی افزایش و در پی آن ادراک اخلاقی حسابداران رسمی نیز بهبود یابد. علاوه بر آن، برای کاهش فرسودگی شغلی بالقوه، تعارض شغلی و بهبود

محیط کار و عملکرد حسابرسی باید اقدامات اداری خاصی اجرا شود؛ از جمله ارزیابی عملکرد مبتنی بر شایستگی و پاداش و به رسمیت شناختن شغل، ارتباطات دوجانبه به منظور اجماع و تسهیل در بهبود فضای کاری سازمانی، مشخص نمودن حدود وظایف هر حسابرس و زدودن بلا تکلیفی ماهیت شغل، پیاده‌سازی مدل ۳۴۰۰۰ منابع انسانی (بر اساس مدل بومی استاندارد ۳۴۰۰۰ که با همفکری جمع کثیری از متخصصین حوزه منابع انسانی و سایر حوزه‌های سازمانی و با الگوبرداری از تجارب برتر جهانی در این حوزه در کشور ایجاد گردیده است، می‌توان وضعیت موجود مدیریت منابع انسانی و سطح بلوغ فرآیندهای منابع انسانی در سازمان را بررسی و پروژه‌ها و اقدامات بهبود و توسعه آن‌ها را فراهم کرد و یک فرهنگ تعالی و کمال را در سازمان ایجاد نمود. این مدل منابع انسانی، دارای پنج سطح بلوغ است که این مراحل پایه‌های متوالی و مستمر برای بهبود استعدادها، توسعه منابع انسانی اثربخش، و مدیریت موفق سرمایه‌های انسانی می‌باشد؛ که با پیاده‌سازی آن، شفافیت نقش کارکنان نیز تامین می‌گردد). (قلی‌پور و همکاران، ۱۴۰۱).

هر پژوهشی دارای محدودیت‌هایی می‌باشد که در این پژوهش ضمن محدودیت‌های ذاتی مترتب بر انجام پژوهش از طریق پرسشنامه، می‌توان گفت با توجه به اینکه این پژوهش به صورت غیرحضور انجام شده است، به این دلیل، شائبه پاسخ‌گویی افراد غیر عضو جامعه حسابداران رسمی هم ممکن است وجود داشته باشد. هر چند که از پاسخ‌دهندگان درخواست گردیده است که چنانچه حسابدار رسمی هستند، به پرسشنامه، پاسخ دهند. به همین دلیل، به نظر می‌رسد روش مصاحبه، مناسب‌تر باشد؛ اما به علت محدودیت زمانی و دسترسی مشکل به افراد، این امر میسر نبود.

## ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

از تمامی افرادی که در تکمیل پرسشنامه وقت گرانبهای خود را اختصاص داده‌اند و همچنین از کلیه داوران محترم که در راستای ارتقای سطح مقاله، نظرات اصلاحی خود را ارائه نموده‌اند، تشکر و قدردانی می‌گردد.

## ۸- پیوست

پاسخگوی محترم، خواهشمند است جهت پاسخ‌گویی به پرسشنامه شفافیت نقش، با توجه به اینکه از طیف کاملاً غیر شفاف تا کاملاً شفاف سازماندهی شده است، لطفاً با توجه به میزان شفاف بودن نقش شما در هر گزینه در سازمان محل خودمتان از بین طیف ۵ گانه ارائه شده در جدول یکی را انتخاب نمایید.

## پرسشنامه شفافیت نقش

کاملاً شفاف	شفاف	تا حدودی شفاف	غیر شفاف	کاملاً غیر شفاف	لطفاً با توجه به موارد ذکر شده جای خالی را با یکی از گزینه‌های روبرو تکمیل کنید:
					۱- وظایف و مسئولیت های من.....است.
					۲- اهداف کاری من.....است.
					۳- ارتباط کار من با اهداف کاری کلی در بخشی که مشغول هستم.....است.
					۴- نتایج مورد انتظار از کار من.....است.
					۵- جنبه هایی از کار من که منجر به ارزشیابی مثبت خواهد شد.....است.
					۶- آنچه که از من درباره شغلم می رود.....است.
					۷- روند تقسیم وقت کاری ام بین وظایف مختلف.....است.
					۸- چگونگی برنامه ریزی کار روزانه ام.....است.
					۹- چگونگی تعیین رویه‌های مناسب برای هر وظیفه ..... است.
					۱۰- روش‌هایی که من در کارم استفاده می‌کنم .... است.
					۱۱- با توجه به وظایف کاری خود، دانستن بهترین راه برای انجام وظایفم.....است.
					۱۲- چگونگی ارزشیابی عملکرد من.....است.
					۱۳- نحوه و کیفیت انجام وظایف شغلی ام.....است.
					۱۴- چگونگی دسترسی به ابزار و وسایلی که برای انجام وظایف خود نیاز دارم.....است.
					۱۵- نحوه دستیابی به آخرین اطلاعات مورد نیاز برای انجام وظایفم.....است.
					۱۶- مقررات مربوط به مسائل ایمنی محیط کارم.....است.

پاسخگوی محترم، پرسشنامه پیش روی شما در خصوص کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی می‌باشد، که از طیف کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم سازماندهی شده است، در صورت انطباق مشخصات حضرتعالی با هر یک از ۵ گزینه مشخص شده، بر حسب مورد گزینه مربوطه را به ترتیب از ۱ تا ۵ انتخاب نمایید.

پرسش نامه کیفیت حسابرسی

کاملاً موافقم	موافقم	نه موافقم نه مخالفم	مخالفم	کاملاً مخالفم	لطفاً میزان موافقت خود با هر کدام از گویه های زیر را در کادر مقابل آن علامت بزنید.
۵	۴	۳	۲	۱	
					۱- به نظر من، مدیریتی که بر حسابرسان این سازمان اعمال می شود به گونه ای است که حسابرسان به خوبی می توانند ایرادات حسابرسی موجود را کشف کنند.
					۲- مدیریت حسابرسی به گونه ای است که فرایندهای حسابرسی به صورت اثربخشی انجام می شوند و برنامه حسابرسی متناسبی وجود دارد.
					۳- من معتقدم که حسابرسان این سازمان خودشان دارای توانایی های مدیریت والایی نیز هستند که به خوبی می توانند فعالیت ها و برنامه های حسابرسی خود را مدیریت کنند.
					۴- مدیران این سازمان توانسته اند ارتباطات خوب و سازنده ای با حسابرسان این سازمان و حسابرسان داخلی برقرار کنند که فضای مناسبی برای ارتقای کیفیت حسابرسی ایجاد کرده اند.
					۵- به نظر من، مدیران این سازمان دارای دانش و توان مناسبی در اداره فعالیت ها و ترتیبات حسابرسی این سازمان دارند و می توانند فضایی ایمن و کارآمد برای حسابرسان ایجاد کنند.
					۶- به نظر من، حسابرسان این سازمان دارای دانش مناسبی در تجزیه و تحلیل حسابها (بررسی تحلیلی) و کارکردهای سازمان می باشند.
					۷- حسابرسان این سازمان دارای مهارت ها و توانایی های فناوری اطلاعات مناسبی هستند که به خوبی می توانند نقص ها و ایرادهای موجود در سیستم را تشخیص و حل کنند.
					۸- ماهیت فعالیت حسابرسی به گونه ای است که حسابرسان باید دقت فزاینده ای نسبت به فرآیندها و ریسک های کسب و کار و ارزیابی ریسک تقلب حساب های سازمان را داشته باشند.
					۹- حرفه حسابرسی مستلزم توانایی و تخصص بالای حسابرسان می باشد که با تکیه بر آن توانایی و تخصص بتوانند مکانیسم ها و سازوکارهای حسابرسی را به صورت اثربخشی به انجام برسانند.
					۱۰- هدف ها و مقاصد حسابرسی این سازمان برای تمامی حسابرسان روشن و مبرهن است.
					۱۱- به نظر من، حسابرسان این سازمان اهداف سازمان را به خوبی درک کرده اند و تصور روشنی از آن دارند.
					۱۲- من معتقدم که حسابرسان این سازمان نسبت به اهداف این سازمان متعهد و پایبند هستند.

				۱۳- حسابرسان این سازمان به خوبی می دانند که هر کدام فعالیت حسابرسی آن ها به کدام بخش از اهداف سازمان مربوط است.
				۱۴- از آنجا که سازمان حسابرسی، نهاد بسیار حساسی در ایران می باشد، حسابرسان نیز باید بتوانند درک درستی از خواسته ها و تقاضاهای مشتریان و ارباب رجوعان داشته باشند.
				۱۵- من معتقدم که در این سازمان به ارزش های ویژه مشتریان و درک کسب و کار توجه می شود.
				۱۶- حسابرسان این سازمان تمام تلاش خودشان را به کار می گیرند که ایرادهای سامانه حسابرسی را کشف کنند و مشتریان را راضی نگه دارند.

پاسخگوی محترم، خواهشمند است پرسشنامه پیش روی شما در مورد تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان در موسسات حسابرسی می باشد، که از طیف کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم سازماندهی شده است، لطفاً میزان موافقت خود با هر کدام از گویه های زیر در خصوص مواردی که منجر به تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان می گردد را در کادر مقابل آن علامت بزنید.

#### پرسشنامه تصمیمات غیر اخلاقی حسابرس

کاملاً موافقم	موافقم	نظری ندارم	مخالفم	کاملاً مخالفم	لطفاً میزان موافقت خود با هر کدام از گویه های زیر در خصوص مواردی که از مصادیق تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان است را در کادر مقابل آن علامت بزنید.
					سوء استفاده یا استفاده نادرست از اطلاعات محرمانه یا اختصاصی شرکت تحت حسابرسی توسط حسابرسان
					نقض محرمانگی نگهداری اسناد صاحبکار توسط حسابرس
					ارائه اطلاعات (گزارش) نامناسب توسط حسابرس
					درگیر شدن در فعالیت هایی که باعث تضاد منافع می شود
					هدر دادن منابع موسسه (بابت صرف ساعات کار بدون بازده)، سوء مدیریت یا سوء استفاده از منابع سازمانی
					ارسال اطلاعات نادرست یا گمراه کننده به ذینفعان
					تبعیض علیه کارکنان موسسه حسابرسی و سرزنش آنها توسط شخص حسابرس
					ایجاد یک محیط کاری خصمانه
					نقض قوانین یا اصول ایمنی و بهداشت محیط کار صاحبکار یا سازمان متبوع
					نقض قوانین دستمزد، اضافه کاری یا مزایای حسابرسان توسط سرپرستان و سایر مقامات سازمان



					نقض حریم خصوصی حسابرسان توسط مسئولین ارشد سازمان
					دور زدن قوانین سازمانی توسط حسابرس
					پذیرش هدایای نامناسب، دعوت از حسابرس جهت حضور در مراسم خارج از محیط کار یا رشوه
					عدم افشای نقض استانداردها یا مقررات زیست محیطی توسط صاحبکار که در صورت عدم توجه حسابرس، گزارش وی تحت الشعاع قرار می‌گیرد
					ارائه گزارش نادرست یا گمراه کننده در هنگام رسیدگی به حسابها در زمان وجود تنش اعضای تیم
					ارائه ادعاهای نادرست یا گمراه کننده در خصوص صاحبکار به افراد برون سازمانی در زمان واگذاری وظایفی نامرتبط با شغل
					از بین بردن انگیزه سایر کارکنان توسط سرپرستان یا سایر مسئولین ارشد سازمان

پاسخگوی محترم، خواهشمند است پرسشنامه پیش روی شما در مورد عملکرد حسابرسی می‌باشد، که در ۵ بخش و از طیف کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم سازماندهی شده است، لطفاً میزان موافقت خود با هر کدام از گویه های زیر در خصوص مواردی که منجر به افزایش عملکرد حسابرسی می‌گردد را در کادر مقابل آن علامت بزنید (به ترتیب اولویت از ۱ تا ۵).

#### پرسش نامه عملکرد حسابرسی

ردیف	سوالات	کاملاً مخالفم	مخالفم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم
<b>معیارهای یادگیری و رشد</b>						
۱	فرم های ارزیابی کارکنان بصورت کاربردی وجود دارد.	۱	۲	۳	۴	۵
۲	صلاحیت کارکنان بر اساس (میانگین سال های سابقه حسابرسی، داشتن گواهینامه های معتبر بین المللی و ...) در سازمان وجود دارد.	۱	۲	۳	۴	۵
۳	فرم های بازخورد رضایت کارکنان بکار گرفته می‌شود.	۱	۲	۳	۴	۵
۴	سیستمی برای درخواست پیشنهادات کارکنان و احتساب درصدی از موارد اجرا شده بکار گرفته می‌شود.	۱	۲	۳	۴	۵
۵	خط مشی برای ایجاد انگیزه در کارکنان از طریق اهداف آینده و انگیزش تامین مالی اجرا می‌شود.	۱	۲	۳	۴	۵
۶	در سازمان شرایط کاری مناسب تعبیه شده است.	۱	۲	۳	۴	۵

۵	۴	۳	۲	۱	در سازمان استراتژی در خصوص بکارگیری و افزایش تعداد کارکنان دارای گواهینامه های حرفه ای موجود است.
۵	۴	۳	۲	۱	آموزش حرفه ای مستمر (شامل آموزش، شرکت در سمینارها و کنفرانس ها) در نظر گرفته شده است.
۵	۴	۳	۲	۱	ایجاد انگیزه در کارکنان از طریق چشم انداز و پتانسیل شریک شدن در سازمان دیده شده است.
۵	۴	۳	۲	۱	سرعت انطباق با استانداردها یا مقررات جدید ابلاغ شده است.
۵	۴	۳	۲	۱	ارائه خدمات جدید (در محدوده استانداردهای حسابرسی) در سطح سازمان لحاظ شده است.
۵	۴	۳	۲	۱	استراتژی های شرکا (بازاریابی، مالی و غیره) برای جذب مشتریان جدید طراحی شده و یا در حال طراحی می باشد.
۵	۴	۳	۲	۱	استفاده از ارتباطات برون سازمانی برای رشد و یادگیری خدمات حسابداری و حسابرسی پیشرفته در نظر گرفته شده است.
<b>معیارهای داخلی فرآیند کسب و کار</b>					
۵	۴	۳	۲	۱	سازمان توانایی لازم را برای جذب کارکنان بسیار ماهر دارد.
۵	۴	۳	۲	۱	معیارهای استقلال، یکپارچگی و عینیت در سطح سازمان تعریف شده است.
۵	۴	۳	۲	۱	پذیرش و تداوم مشتریان و پاسخگویی نسبت به تعهدات وجود دارد.
۵	۴	۳	۲	۱	برنامه ریزی در خصوص مشارکت و زمان صرف شده برای تهیه طرح حسابرسی وجود دارد.
۵	۴	۳	۲	۱	ثبت و به روز رسانی کاربرگها به صورت دستی و الکترونیکی انجام می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	امنیت بر روی اسناد و مدارک صاحبکار اعمال می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	در انجام کار، آخرین تکنولوژی بکار گرفته می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	واحد کنترل کیفیت جهت نظارت بر رعایت استانداردها و ارزیابی کیفیت (مانیتورینگ) فعال است.
۵	۴	۳	۲	۱	تحریفها به نحو مناسبی شناسایی می گردند.
۵	۴	۳	۲	۱	نظارت کافی در طول کار توسط مدیران و مدیران ارشد حسابرسی اعمال می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	مشارکت عملی در سازمان وجود دارد.
۵	۴	۳	۲	۱	نامه مدیریت در خصوص تحریفهای قابل توجه همراه با پیشنهادات اصلاحی صادر می گردد.
۵	۴	۳	۲	۱	ارتباط با مشتریان در طول حسابرسی از جمله رفتار دوستانه با آنها حاکم است.
۵	۴	۳	۲	۱	تکنیک های سوت زنی وجود داشته و اعمال می شود.

۵	۴	۳	۲	۱	۱۵	پس از تکمیل مشارکت حسابرسان در رسیدگی ها از شدت خطاها یا اشتباهات کاسته می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۶	بررسی همپیشگان که نتایج خدمات حسابرسان را تایید کند، وجود دارد.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۷	مهلت جهت جدول زمانی مشارکت (برای سنجش کارایی) رعایت می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۸	بهای تمام شده خدمات حسابرسی (برای اندازه گیری کارایی) محاسبه می شود.
<b>معیارهای مالی</b>						
۵	۴	۳	۲	۱	۱	کنترل های پیشگراانه و آینده نگر مانند برنامه ها، بودجه ها، استانداردها و اهداف اعمال می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	۲	به خلق درآمد حاصل از خدمات جدید، توجه می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	۳	افزایش در حق الزحمه پرسنل به موقع اعمال می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	۴	در سازمان به نسبت های سودآوری توجه شده است.
۵	۴	۳	۲	۱	۵	در سازمان به نسبت های نقدینگی توجه می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	۶	سودآوری مشارکت ها و کمک های پرسنل درگیر در انجام کار، ملاحظه شده است.
۵	۴	۳	۲	۱	۷	کاهش مطالبات پرسنل و تسویه آن در زمان مقتضی صورت می گیرد.
۵	۴	۳	۲	۱	۸	بودجه ها و جریان های نقدی واقعی موجود برای آموزش، پیشرفت ها و سایر موارد ارتقا در نظر گرفته شده است.
۵	۴	۳	۲	۱	۹	تعداد مؤسسات خیریه حسابرسی شده، مشخص است.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۰	کنترل های بازخورد مانند تحلیل واریانس و کاهش هزینه های حوزه های کلیدی صورت گرفته است.
<b>معیارهای مشتری</b>						
۵	۴	۳	۲	۱	۱	فرم بازخورد رضایت مشتریان تکمیل میشود.
۵	۴	۳	۲	۱	۲	به شکایات صاحبکاران به نحو مقتضی رسیدگی می گردد.
۵	۴	۳	۲	۱	۳	مشتریان برای هر گونه سوال یا مشاوره به شرکا دسترسی آسان دارند.
۵	۴	۳	۲	۱	۴	مدت زمان حسابرسی از دیدگاه مشتریان معقول است.
۵	۴	۳	۲	۱	۵	به روز رسانی های به موقع در مورد پیشرفت های حسابرسی انجام می گردد.
۵	۴	۳	۲	۱	۶	یک نقطه ارتباطی "رابط" بین شرکت و مشتریان وجود دارد.
۵	۴	۳	۲	۱	۷	هزینه های شارژ شده به حساب صاحبکاران، توسط آنها پذیرش می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	۸	آگاهی از برند سازمان توسط مشتریان صورت گرفته است.

۵	۴	۳	۲	۱	۹	حفظ مشتریان (سالهای حسابرسی) و درآمدهای حاصل از همان مشتری برای سایر خدمات ارائه شده (در صورت مجاز بودن استانداردها) صورت می گیرد.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۰	درصد مشتریان جدید رو به افزایش است.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۱	ارجاع و معرفی توسط مشتریان به سایرین صورت گرفته است.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۲	موفقیت یا شکست پروژه پیشنهادی از نظر مشتریان برای سازمان بااهمیت جلوه می کند.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۳	به سهم بازار مشتریان توسط سازمان به نحو مناسبی توجه شده است.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۴	به کاهش و از دست رفتن مشتریان توسط سازمان اهمیت زیادی تخصیص می یابد.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۵	تعداد مشتریان جدید به نحوه مناسبی آنالیز می شود.
<b>معیارهای اخلاق شرکتی</b>						
۵	۴	۳	۲	۱	۱	سطح آموزش اخلاق سازمانی توسعه یافته یا در حال توسعه می باشد.
۵	۴	۳	۲	۱	۲	به میزان رعایت اخلاقیات در سطح کارکنان در سازمان توجه ویژه می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	۳	شفافیت و گشودگی (افشا) در سطح سازمان وجود دارد.
۵	۴	۳	۲	۱	۴	نرخ گردش مالی به نحوه صحیح ارائه می گردد.
۵	۴	۳	۲	۱	۵	به روابط اتحادیه ها در سازمان توجه می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	۶	سوابق کیفی مشتریان و کلیه طرف حسابهای سازمان برای آن اهمیت شایانی دارد.
۵	۴	۳	۲	۱	۷	آگاهی از جنبه های زیست محیطی صورت می گیرد.
۵	۴	۳	۲	۱	۸	به سیاستها و خط مشی های کارکنان توجه می گردد.
۵	۴	۳	۲	۱	۹	موارد استعفاها مورد رهگیری و پیگیری خاص قرار می گیرد.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۰	تنوع کارکنان در سازمان به عنوان نقطه عطفی محسوب و به آن توجه ویژه می شود.
۵	۴	۳	۲	۱	۱۱	مسئولیت های اجتماعی سازمان در نظر گرفته می شود.

### فهرست منابع

- احمدزاده، طه؛ خیراللهی، فرشید، شاهویسی؛ فرهاد و طاهرآبادی، علی اصغر. (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، حسابداری سلامت، (۲) ۶، صص ۲۳-۱.
- اعتمادی، حسین؛ ساری، محمدعلی و جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۷)، احتمال تجدید ارائه صورت های مالی با تاکید بر نقش حسابرسان. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، (۳۷) ۱۰، صص ۱۰۶-۸۵.

بامس، مهناز و رزمی، حمید. (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر ابهام نقش حسابرس بر کیفیت کار حسابرسی در بین کارکنان موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی، چهارمین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری، اهواز. حبیبی، آرش؛ کلاهی، بهاره. (۱۴۰۱)، مدل‌یابی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی. تهران: جهاد دانشگاهی، چاپ دوم.

حسنجانی خشک‌رودی، محمد؛ داداشی، ایمان؛ محسنی ملکی رستاقی، بهرام و غلام نیا روشن، حمیدرضا. (۱۴۰۲)، شناسایی متغیرهای غیر شکننده موثر بر کیفیت حسابرسی مالیاتی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۰(۷۹)، صص در حال انتشار. حسن زاده، عبدالمجید؛ رجایی‌پور، سعید و نوری، ابوالقاسم. (۱۳۹۲)، شفافیت نقش و توانمندی روانشناختی، چشم انداز مدیریت دولتی، ۴(۲)، صص ۱۵۵-۱۳۵.

خواجوی، محدثه و برزگر، الهه. (۱۳۹۵)، الگوی علی ابهام و تعارض نقش، تنش شغلی، فرسودگی شغلی و تمایل به جابه‌جایی در حسابداران، حسابرسان و استادان دانشگاه در رشته حسابداری. حسابداری سلامت، ۵(۱)، صص ۴۲-۲۱.

خوشکار، فرزین؛ جدیری، مسعود و لویمی، رضا. (۱۳۹۸)، عوامل ایجاد فشار عصبی در حسابرسان و نقش آن بر عملکرد آن‌ها، فصلنامه علمی تخصصی پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی، ۴(۹)، صص ۴۲-۳۳.

رفاهی بخش سمانه، محمدی مهدی. تأثیر ماکیاولیسم بر خشم اخلاقی حسابداران رسمی: مقایسه تطبیقی بخش دولتی و خصوصی. (۱۴۰۱)، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۷(۱۴)، صص ۲۲۳-۲۵۰.

شایسته شجاعی، پرویز؛ پورزمانی، زهرا و یعقوب نژاد، احمد. (۱۳۹۹)، تأثیر معیارهای رفتار اخلاقی (محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۵(۱۰)، صص ۳۱۸-۲۸۱. عارف منش، زهره؛ دهقانی اشکذری، محمد مهدی؛ احمدی، زهرا و صفاری کرمانی، حمیده. (۱۴۰۲)، بهزیستی روانشناختی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با نقش میانجی تمایل به ریسک‌پذیری فردی: مطالعه موردی حسابداران شرکت‌های کاشی استان یزد. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۸(۱۵)، صص ۱۲۰-۷۵.

غلامی فتیده، اشکان؛ مهرانی، کاوه و تحریری، آرش. (۱۴۰۱)، بررسی تأثیر فشار زمانی، تعارض کار-خانواده و ابهام نقش بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی با اثر میانجی استرس شغلی: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۶)، صص ۹۶-۶۵.

- قلی پور، آریب؛ محمداسماعیلی، ندا و دبیری، افشین. (۱۴۰۱)، مدل ۳۴۰۰۰ منابع انسانی (جایزه استاندارد ۳۴۰۰۰)، انتشارات مهربان، تهران.
- کاظمی، فضل اله؛ زارع، امین؛ سپهری، سعید و روستایی، سعیده. (۱۳۹۶)، جو مسموم سازمانی و تمایل به ترک شغل: تبیین نقش میانجی گر استرس شغلی و فرسودگی شغلی. فصلنامه زن و جامعه، ۸(۳۲)، صص ۱۰۲-۷۵.
- مرویان حسینی، زهرا و لاری دشت بیاض، محمود. (۱۳۹۴)، بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حسابرسان، حسابداری سلامت، ۴(۱)، صص ۸۰-۵۷.
- مسرور رودسری، دریادخت؛ صالحی، زهرا و حقانی، حمید. (۱۴۰۱)، ارتباط فرسودگی شغلی با جو سازمانی ادراک شده در پرستاران شاغل در مراکز آموزشی درمانی دانشگاه علوم پزشکی ایران، نشریه پرستاری ایران، ۳۵ (۱۳۷)، صص ۲۷۶-۲۸۹.
- مومنی، مرضیه؛ ذبیحی، علی و فغانی، خسرو. (۱۴۰۲)، بررسی تأثیر ابهام نقش بر صداقت و شایستگی حسابرسان با توجه به نقش تعدیلی هوش معنوی، دو فصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۸(۱۵)، صص در حال انتشار.
- نظری پور، محمد و زکی زاده، بابک. (۱۴۰۱)، بررسی تأثیرهای فشار زمانی، تعارض کار - خانواده و ابهام نقش بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با میانجیگری استرس شغلی. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۴(۲۹)، صص ۷۳۷-۷۱۴.
- وحدانی، محمد و محمدی مهر، جواد. (۱۴۰۰)، بررسی رابطه سبک های مدیریت تعارض با فرسودگی شغلی حسابداران بخش عمومی، با در نظر گرفتن اثر میانجی گری اضافه بار نقش. حسابداری سلامت، ۱۰(۱)، صص ۱۸۹-۱۶۷.
- Achyarsyah, P., & N. S. Sabilah. ۲۰۲۴. The Complexity of the Audit, Time Budget Pressure, Job Stress, and Dysfunctional Audit Behavior. Review of Integrative Business and Economics Research, ۱۳(۳): ۲۰۱-۲۱۶.
- Alleyne, P., M. Hudaib, & R. Pike. ۲۰۱۳. Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. The British Accounting Review, ۴۵(۱): ۱۰-۲۳.
- Altman, I. & D. Taylor. ۱۹۷۳. Social Penetration: The Development of Interpersonal Relationships, Holt, Rinehart and Winston Inc. New York, NY. American Journal of Sociology, ۶۶ (۳): ۲۴۶-۲۵۸.
- Al-Shbiel, S. O. ۲۰۱۶. An examination the factors influence on unethical behaviour among jordanian external auditors: Job satisfaction as a

- mediator. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, ۶(۳): ۲۸۵-۲۹۶.
- Annelin, A. and T. Svanström. ۲۰۲۲. The triggers and consequences of audit team stress: Qualitative evidence from engagement teams, *International Journal of Auditing*, ۲۶(۲): ۱۱۳-۱۳۳.
- Arifuddin, H.S.R. and A. Indrijawati. ۲۰۲۰. Auditor experience, work load, personality type, and professional auditor skepticism against auditors ability in detecting fraud, *Talent Development and Excellence*, ۱۲(۲): ۱۸۷۸-۱۸۹۰.
- Astuty, W., D.A. Anindya, D.C. Ovami, and F. Pasaribu. ۲۰۲۲. The impact of due professional care, time budget pressure and dysfunctional behavior on audit quality, *Academy of Entrepreneurship Journal*, ۲۸(۱): ۱-۱۰.
- Bandang, A., Hanafi, K., & A. Rahman. ۲۰۲۴. Do Indonesian Internal Government Auditors' Spiritual Intelligence Moderate the Relationship Between their Role Conflict, Self-Efficacy Competence and Performance?. *Migration Letters*, ۲۱(۳): ۱۷۰-۱۸۵.
- Bangun, Y. K., & M. Asri. ۲۰۱۷. Auditor ethical decision making. *Scientific Research Journal*, ۵(۶): ۲۷-۴۵.
- Bell, T. B., M. Causholli, & W. R. Knechel. ۲۰۱۵. Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. *Journal of accounting research*, ۵۳(۳): ۴۶۱-۵۰۹.
- Bond, M. J., & N. T. Feather. ۱۹۸۸. Some correlates of structure and purpose in the use of time. *Journal of personality and social psychology*, ۵۵(۲): ۳۲۱.
- Bonsaksen, T., M. C. Småstuen, M. M.Thørrisen, K. Fong, H. B. Lim, & T. Brown. ۲۰۱۹. Factor analysis of the Approaches and Study Skills Inventory for Students in a cross-cultural occupational therapy undergraduate student sample. *Australian Occupational Therapy Journal*, ۶۶(۱): ۳۳-۴۳.
- Bonner, S. E. ۱۹۹۴. A model of the effects of audit task complexity. *Accounting, organizations and society*, ۱۹(۳): ۲۱۳-۲۳۴.
- Buchan, H.F. ۲۰۰۴. "Public Accountants' Ethical Intentions: Extending the Theory of Planned Behavior." Dissertation, State University of New York.
- Cheng, Y., C.M. Haynes, and M.D. Yu. ۲۰۲۱. The effect of engagement partner workload on audit quality, *Managerial Auditing Journal*, ۳۶(۸): ۱۰۶۸-۱۰۹۱.

- Coverman, S. ۱۹۸۹. Role overload, role conflict, and stress: Addressing consequences of multiple role demands. *Social forces*, ۶۷(۴): ۹۶۵-۹۸۲.
- Danudoro, K., Z. Zamralita, & D. Lie. ۲۰۲۱. The Effect of job demands on burnout with job resources as a moderator among external auditors, *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, ۵۷۰: ۱۱۳۸-۱۱۴۲.
- DeFond, M., & J. Zhang. ۲۰۱۴. A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, ۵۸(۲-۳): ۲۷۵-۳۲۶.
- Driskell, J. E., E. Salas, & J. Johnston. ۱۹۹۹. Does stress lead to a loss of team perspective?. *Group dynamics: Theory, research, and practice*, ۳(۴): ۲۹۱.
- Duffy, K.G., & E. Atwater. ۲۰۰۲. *Psychology for Living: Adjustment, Growth, and Behavior Today*. New Jersey: Prentice Hall.
- Dye, R. A. ۱۹۹۵. Incorporation and the audit market. *Journal of Accounting and Economics*, ۱۹(۱): ۷۵-۱۱۴.
- Ford, R. C. & W. D. Richardson. ۱۹۹۴. Ethical decision making: a review of the empirical literature, *Journal of Business Ethics*, ۱۳(۳): ۲۰۵-۲۱.
- Hair, J.F., W.C. Black, B.J. Babin, R.E. Anderson, & R. Tatham. ۲۰۰۶. *Multivariate Analysis*, ۶th ed., New Jersey: Pearson Education Inc.
- Hall, M. ۲۰۱۰. *Accounting Information and Managerial Work*. *Accounting, Organizations and Society*, ۳۵: ۳۰۱-۳۱۵.
- Hegazy, M., M. El-Deeb, H.I. Hamdy, & Y.T. Halim. ۲۰۲۳. Effects of organizational climate, role clarity, turnover intention, and workplace burnout on audit quality and performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Hegazy, M., K. Hegazy, & M. Eldeeb. ۲۰۲۲. The balanced scorecard: Measures that drive performance evaluation in auditing firms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, ۳۷(۴): ۹۰۲-۹۲۷.
- Henseler, J., & M. Sarstedt. ۲۰۱۳. Goodness-of-fit indices for partial least squares path modeling. *Computational Statistics*, ۲۸(۲): ۵۶۵-۵۸۰.
- Hoang, K., K. Jamal, & H.T. Tan. ۲۰۱۹. Determinants of audit engagement profitability, *The Accounting Review*, ۹۴(۶): ۲۵۳-۲۸۳.
- Hollingsworth, D. and S. Valentine. ۲۰۱۴. Corporate social responsibility, continuous process improvement orientation, organizational commitment, and turnover intentions, *International Journal of Quality and Reliability Management*, ۳۱(۶): ۶۲۹-۶۵۱.
- Hossain, M., C. Y. Lim, & P. M. Siang Tan. ۲۰۱۰. Corporate governance, legal environment, and auditor choice in emerging markets. *Review of pacific basin financial markets and policies*, ۱۳(۰۱): ۹۱-۱۲۶.



- Hu, K.H., F.H. Chen, & G.H. Tzeng. ۲۰۱۸. CPA firm's cloud auditing provider for performance evaluation and improvement: an empirical case of China, *Technological and Economic Development of Economy*, ۲۴(۶): ۲۳۳۸-۲۳۷۳.
- Johansen, T.R. & J. Christoffersen. ۲۰۱۷. Performance evaluations in audit firms: evaluation focus and dysfunctional behavior, *International Journal of Auditing*, ۲۱(۱): ۲۴-۳۷.
- Jones, T.M. ۱۹۹۱. Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: an Issue-contingent Model. *Academy of Management Review*, ۱۶(۲): ۳۶۶-۴۵۷.
- Kanfer, R., & P. L. Ackerman. ۱۹۸۹. Motivation and cognitive abilities: An integrative/aptitude-treatment interaction approach to skill acquisition. *Journal of applied psychology*, ۷۴(۴): ۶۵۷.
- Katz, D., & R. L. Kahn. ۱۹۷۸. *The social psychology of organizations*. ۲nd ed., New York: Wiley.
- Knechel, W.R., G.V. Krishnan, M. Pevzner, L.B. Shefchik, & S. Velury. ۲۰۱۳. Audit quality: Insights from the academic literature, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, ۳۲(۱): ۳۸۵-۴۲۱.
- Kreie, J., & T. P. Cronan. ۲۰۰۰. Making ethical decisions. *Communications of the ACM*, ۴۳(۱۲): ۶۶-۷۱.
- Lee, K.C., N. Chung, I. dan Kang. ۲۰۰۸. Understanding Individual Investor's Behavior with Financial Information Disclosed on the Websites. *Behaviour & Information Technology*, ۲۷(۳), May – June ۲۰۰۸: ۲۱۹ – ۲۲۷.
- Libby, R., & D. M. Frederick. ۱۹۹۰. Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of accounting research*, ۲۸(۲): ۳۴۸-۳۶۷.
- Lippman, E.J. ۲۰۰۹. Accounts' Responsibility for The Information They Report: An Historical Case Study of Financial information. *Accounting Historians Journal*. ۳۶(۱): ۶۱-۷۹.
- Loe, T.W., L. Ferrel, & P. dan Mansfield. ۲۰۰۰. A Review of Empirical Studies Assessing Ethical Decision Making in Business. *Journal of Business Ethics*, ۲۵: ۱۸۵-۲۰۴.
- Meyer, J.P. & N.J. Allen. ۱۹۹۱. A three-component conceptualization of organizational commitment. *Human Resource Management Review*, ۱(۱): ۶۱-۸۹.
- Mitchell, M.S., M.D. Baer, M.L. Ambrose, R. Folger, & N.F. Palmer. ۲۰۱۸. Cheating under pressure: a self-protection model of workplace cheating behavior, *Journal of Applied Psychology*, ۱۰۳(۱): ۵۴.
- Newstrom, J. W., & W. A. Ruch. ۱۹۷۵. Ethics of management and management of ethics. *MSU Business Topics*, ۲۳(۱): ۲۹-۳۷.

- Palmon, D., & E.F. Sudit. ۲۰۰۹. Commercial Insurance of Financial Disclosure: Auditors' Independence, and Investors' Protection. Springer Science+Business Media, ۱۸:۲۷-۴۰.
- Putra, M.D.P., A.A.G Widanaputra, I.W. Ramantha, & G. Gayatri. ۲۰۲۰. The effect of organizational commitments in auditor performance with dysfunctional audit behavior as mediation variables, *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, ۷(۱): ۴۵-۵۲.
- Putri, N.K., W.R. Adawiyah, & B.A. Pramuka. ۲۰۱۷. Independence of audit ethical decision-making process: a case of Indonesia, *DLSU Business and Economics Review*, ۲۶(۲): ۱۱۵-۱۲۴.
- Rifai, M.H. & A.W. Mardijuwono. ۲۰۲۰. Relationship between auditor integrity and organizational commitment to fraud prevention, *Asian Journal of Accounting Research*, ۵(۲): ۳۱۵-۳۲۵.
- Samagaio, A., & T. Felício. ۲۰۲۲. The influence of the auditor's personality in audit quality. *Journal of Business Research*, ۱۴۱: ۷۹۴-۸۰۷.
- Schuler, R. S. ۱۹۸۰. Definition and conceptualization of stress in organizations. *Organizational behavior and human performance*, ۲۵(۲): ۱۸۴-۲۱۵.
- Shtripling, L. O., & V.V. Bazhenov. ۲۰۱۵. Emission process system organisation of pollutants into the atmosphere for refinery enterprises. *Procedia Engineering*, ۱۱۳: ۳۴۹-۳۵۶.
- Silva, A. S., & R. Mace. ۲۰۱۵. Inter-group conflict and cooperation: Field experiments before, during and after sectarian riots in Northern Ireland. *Frontiers in Psychology*, ۶: ۱۷۹۰.
- Simnett, R. ۱۹۹۶. The effect of information selection, information processing and task complexity on predictive accuracy of auditors. *Accounting, Organizations and Society*, ۲۱(۷-۸): ۶۹۹-۷۱۹.
- Simnett, R., & K. Trotman. ۱۹۸۹. Auditor versus model: Information choice and information processing. *Accounting Review*: ۵۱۴-۵۲۸.
- Skinner, D. J., & S. Srinivasan. ۲۰۱۲. Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*, ۸۷(۵): ۱۷۳۷-۱۷۶۵.
- Tan, H. T., T. B. P. Ng, & B. W. Y. Mak. ۲۰۰۲. The effects of task complexity on auditors' performance: The impact of accountability and knowledge. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲۱(۲): ۸۱-۹۵.
- Trevino, L.K. ۲۰۰۸. Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model. *Academy of Business Review*, ۱۱(۳): ۶۰۱-۶۱۷.
- Tsai, C. Y., J.S. Horng, C. Liu, & D.C. Hu. ۲۰۱۵. Work environment and atmosphere: The role of organizational support in the creativity

- performance of tourism and hospitality organizations. *International Journal of Hospitality Management*, ۴۶: ۲۶-۳۵.
- Tsahuridu, E.E. ۲۰۱۸. The Effect of organizational climate on ethical decisions in organizations, *Current Topics in Management*, Routledge: ۱۶۳-۱۸۳.
- Venkataraman, R., J. Weber, M. Willenborg. ۲۰۰۸. Litigation risk, audit quality, and audit fees: Evidence from initial public offerings. *The Accounting Review*, ۸۳: ۱۳۱۵-۱۳۴۵.
- Vinzi, V. E., W. W. Chin, J. Henseler, & H. Wang. ۲۰۱۰. *Handbook of partial least squares*, ۲۰۱(۰). Berlin: Springer.
- Wagoner, J. ۲۰۱۱. Financial Information and Rational Irrational. *Journal of Financial Service professionals*, Januari.
- Watley, L.D., & D.R. May. ۲۰۰۴. Enhancing Moral Intensity: The Roles of Personal and Consequential Information in Ethical Decision-Making. *Journal of Business Ethics*, ۵۰: ۱۰۵-۱۲۶.
- Weinfurtner, T., & D. Seidl. ۲۰۱۹. Towards a spatial perspective: An integrative review of research on organisational space. *Scandinavian Journal of Management*, ۳۵(۲): ۱۰۱-۱۰۹.
- Yeo, G. B., & A.Neal. ۲۰۰۴. A multilevel analysis of effort, practice, and performance: effects; of ability, conscientiousness, and goal orientation. *Journal of applied psychology*, ۸۹(۲): ۲۳۱.
- Yulianti, Y., M.W. Zarkasyi, H. Suharman, & R. Soemantri. ۲۰۲۳. Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, ۱۲(۳): ۳۶-۴۸.
- Zhang, P. ۲۰۰۷. The impact of the public's expectations of auditors on audit quality and auditing standards compliance. *Contemporary accounting research*, 24(۲): ۶۳۱-۶۵۴.