

## A Model of Dysfunctional Audit Behavior

*Reza Rostaminia*<sup>1b\*</sup>

*Rezvan Hejazi*<sup>1b\*\*</sup>

*Rasol Baradaran Hasanzadeh*<sup>1b\*\*\*</sup>

*Ghodratolah Talebnia*<sup>1b\*\*\*\*</sup>

### Abstract

**Objective:** Dysfunctional audit behavior is every action that does not meet auditing standards and it is a serious problem for the auditing profession which can lead to its failure. The failures of the auditing profession have created public pressure to improve the auditing process. Therefore, paying attention to professional responsibilities has become more important. The high rate of dysfunctional behavior in the audit profession, the importance of providing practical concepts that determine what factors lead to inefficient behavior, and the insufficiency of the amount of literature that has identified and explained these factors, all make the need for more research on this issue necessary. The purpose of this study is to render a model of dysfunctional audit behavior according to the environmental characteristics and the condition of the audit profession in Iran.

**Methods:** Because there is no theory in the field of dysfunctional audit behaviors and there is no comprehensive research in this field in our country and also considering that the auditing profession in Iran (from the perspective of legal environment, regulatory mechanism, the size of the auditing firms, the executive mechanism of audit processes, the mechanism of selecting and replacing the auditor, etc.) has its own characteristics, the method of grounded theory can be used. In order to increase the speed and accuracy of the analysis, Maxqda software was used. The statistical population of the study includes partners and managers of auditing firms, managers of the audit organization, managers of institutions supervising the audit profession and other experts in the field of audit quality. According to the purpose of the study, the snowball sampling method was used for in-depth interviews. After conducting 16 interviews with experts, the research team determined that the collected data reached the point of saturation and there was no need to conduct new interviews. Since there are three different approaches (systematic, emergent and constructivist) in foundation theorizing, the systematic approach has been used in this research.

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 13, No. 4, pp. 91-115.

\* **Corresponding Author**, Assistant Professor of Accounting, Shoushtar Branch, Islamic Azad University, Shoushtar, Iran.

**Email:** Reza.Rostaminia@iau.ac.ir

\*\* Professor of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. **Email:** hejazi33@gmail.com

\*\*\* Associate Professor of Accounting, Tabriz branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. **Email:** drh313@gmail.com

\*\*\*\* Associate Professor of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

**Email:** gh\_talebnia@yahoo.com

**Submitted:** 11 October 2021 **Revised:** 1 January 2022 **Accepted:** 17 January 2022 **Published:** 25 December 2022

**Publisher:** Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

**DOI:** 10.22103/jak.2022.18344.3595

©The Authors.



## Abstract

---

**Results:** The results provide an integrated and appropriate model for the conditions governing the Iranian auditing profession. This model includes causal conditions, intervening factors, contextual conditions and strategies related to inefficient audit behavior and its consequences. In this research, the research model is presented in two ways; first, the pattern of ineffective audit behavior is presented through a diagram and then it is explained. As the result show, the causal conditions affecting dysfunctional audit behavior were: Professional ethics of partners and responsible managers, Knowledge and experience of partners and responsible managers and Planning, control and supervision. The most important factor among the causal factors is professional ethics. The intervening conditions were: effective accountability from the auditors, community quality control, labor market appropriateness, economic pressure, institutional structuring, stay in profession and time pressure. Contextual factors included the public or private nature of economy, the culture of participation and the development of the auditing profession. The central category of this research is dysfunctional audit behavior, which is placed in the center of the model, and other categories are related to it. Weakness of professional ethics, lack of sufficient knowledge and experience of responsible partners and managers, lack of planning and supervision lead to the adoption of the following strategies: 1. Avoiding the full audit process 2. Providing a favorable report of the employer's opinion.

**Conclusion:** According to the results of the research, the most important consequences of the auditor's dysfunctional behavior include the failure to discover important distortions, the reduction of audit quality including the failure to discover significant distortions, the reduction of audit quality, the deterioration of the reputation of the profession in society, the reduction of financial transparency and the economic health of society, and lack of optimal allocation of resources. At the end, suggestions are provided according to the results of the research. Based on the findings of the research and with regard to the identified categories, several practical suggestions were presented to auditing institutions and policy-making institutions including: 1. Emphasis on teaching the standards of ethical principles, obligations and requirements of the profession along with teaching skills and knowledge in universities 2. Updating knowledge and increasing the quality of experience by partners and managers responsible for work 3. Attention to the ability of the audit institution with the volume, size, and complexity of the audit work and 4. Enlarging the auditing institutions, diversifying the services and providing the necessary arrangements by the Iranian association of certified public accountants for the enlargement of the institutions, and so on.

**Keywords:** *Dysfunctional Audit Behavior, Grounded Theory, Participation Culture, Premature Sign-Off.*

**Paper Type:** *Research Paper.*

**Citation:** Rostaminia, R., Hejazi, R., Baradaran Hasanzadeh, R., & Talebnia, Gh. (2022). A model of dysfunctional audit behavior. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(4), 91-115 [In Persian].

## الگوی رفتار ناکارآمد حسابداری

رضا رستمی نیا<sup>\*ID</sup>

رضوان حجازی<sup>\*\*ID</sup>

رسول برادران حسن زاده<sup>\*\*\*ID</sup>

قدرت الله طالب نیا<sup>\*\*\*\*ID</sup>

### چکیده

هدف: ارائه الگوی رفتار ناکارآمد حسابداری با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابداری کشور است.

روش: از آنجا که نظریه‌ای در زمینه رفتار ناکارآمد وجود نداشته و در کشور ما نیز پژوهش جامعی در این زمینه صورت نگرفته است و همچنین با توجه به اینکه حرفه حسابداری در ایران از منظر اندازه مؤسسات حسابداری، سازوکار نظارتی، سازوکار انتخاب و تعویض حسابرس و اجرای فرایندهای حسابداری دارای ویژگی‌های خاص خود است، می‌توان از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیان استفاده نمود. به جهت سرعت و بالابردن دقت در انجام تحلیل از نرم‌افزار مکس کیودی‌ای استفاده گردید. جامعه آماری پژوهش شامل شرکا و مدیران مؤسسات حسابداری، مدیران سازمان حسابداری، مدیران نهادهای ناظر بر حرفه حسابداری و سایر صاحب‌نظران در زمینه کیفیت حسابداری است. با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی برای مصاحبه عمیق استفاده شده است.

یافته‌ها: یافته‌ها حاکی از ارائه الگوی یکپارچه و مناسب برای شرایط حاکم بر حرفه حسابداری ایران است. این الگو شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای و راهبردهای مربوط به رفتار ناکارآمد حسابداری و پیامدهای آن است.

نتیجه‌گیری: مطابق نتایج پژوهش، شرایط علی اثرگذار بر رفتار ناکارآمد حسابداری عبارت بودند از: اخلاق حرفه‌ای شرکا و مدیران مسئول، دانش و تجربه شرکا و مدیران مسئول و برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی. شرایط مداخله‌گر عبارت بودند از: پاسخ‌خواهی اثربخش از حسابرسان، کنترل کیفیت جامعه، تناسب بازار کار، فشار اقتصادی، ساختاریافتگی مؤسسه، ماندگاری در حرفه و فشار زمانی. عوامل زمینه‌ای نیز شامل دولتی یا خصوصی بودن اقتصاد، فرهنگ مشارکت و توسعه یافتگی حرفه حسابداری بودند.

**واژه‌های کلیدی:** رفتار ناکارآمد حسابداری، نظریه داده بنیان، اخلاق حرفه‌ای، فرهنگ مشارکت. *شانه خالی کردن از انجام کامل مراحل حسابداری.*

نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: رستمی نیا، رضا؛ حجازی، رضوان؛ برادران حسن زاده، رسول و طالب نیا، قدرت الله (۱۴۰۱). الگوی رفتار ناکارآمد حسابداری. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۴)، ۹۱-۱۱۵.

مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، ش ۴، صص. ۹۱-۱۱۵.

\* نویسنده مسئول، استادیار گروه حسابداری، واحد شوشتر، دانشگاه آزاد اسلامی، شوشتر، ایران. **رایانامه:** reza.rostaminia@iau.ac.ir

\*\* استاد گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. **رایانامه:** hejazi33@gmail.com

\*\*\* دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. **رایانامه:** drh313@gmail.com

\*\*\*\* دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. **رایانامه:** gh\_talebnia@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۷/۱۹ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۰/۱۰/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۲۷ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۱/۱۰/۴

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

## مقدمه

پس از فروپاشی شرکت‌های بزرگ از قبیل انرون، وردکام، آدلفی، سیسکو، لیوسنت، گلوبال کراسینگ، بیم‌سان، پیکو، زیراکس و غیره که منجر به زیان بسیاری از سرمایه‌گذاران و صاحبان منافع شد، بر بررسی و بازنگری مسائل حرفه حسابرسی به ویژه رعایت اخلاق حرفه‌ای در سطح بین‌المللی تأکید زیادی گردید (حساس یگانه، ۱۳۸۳). ناکامی‌های حرفه حسابرسی باعث ایجاد فشار عمومی برای بهبود فرایند حسابرسی شده است (دانلی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۶) و توجه به مسئولیت‌های حرفه‌ای اهمیت بیشتری پیدا کرده است. در سال ۲۰۰۰ میلادی به درخواست کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا، هیئتی درباره اثربخشی حسابرسی با نظارت انجمن حسابداران رسمی آمریکا ایجاد شد تا به بررسی مقوله کیفیت پردازد. این هیئت، اطلاعاتی از طریق بررسی و مطالعه روی مدیران مالی، حسابرسان داخلی و حسابرسان حرفه‌ای گردآوری کرد، یافته‌های آنها نشان داد که رفتار ناکارآمد حسابرسی نگرانی مستمری را برای حرفه حسابرسی ایجاد کرده است (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳). رفتار ناکارآمد، هرگونه اقدامی است که مطابق استانداردهای حسابرسی نباشد (دانلی و همکاران، ۲۰۰۶). رفتار ناکارآمد حسابرسی یک مشکل جدی برای حرفه حسابرسی است که می‌تواند باعث شکست و ناکامی آن شود (رستمی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹). رفتار ناکارآمد حسابرسی می‌تواند بر روی توانایی مؤسسات حسابرسی در کسب درآمد، تکمیل به موقع کار با توجه به کیفیت حرفه‌ای و ارزیابی دقیق عملکرد کارکنان تأثیر منفی بگذارد (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳).

در شرایط رقابت تنگاتنگ امروزی، یک حسابرس باید همیشه به منظور حفظ کیفیت حسابرسی مراقب عملکرد خودش باشد. حسابرس باید کار را مطابق با استانداردهای حرفه‌ای انجام دهد به نحوی که اعتماد به حسابرس حفظ شود (مک دانیل<sup>۲</sup>، ۱۹۹۰). این استانداردها بر انجام کلیه بخش‌های فرایند حسابرسی اعم از برنامه‌ریزی، ارزیابی کنترل‌های داخلی، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و نهایتاً گزارشگری حسابرسی حاکم است. رعایت استانداردهای حرفه‌ای زمینه مساعد را برای ارائه خدمات اثربخش و باکیفیت حسابرسی فراهم می‌نماید (مهرانی، ۱۳۸۰). علاوه بر موارد ذکر شده، تداوم اعتبار و اعتماد جامعه به حرفه حسابرسی و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی بستگی دارد (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲). بنابراین، حسابرس به عنوان یک فرد حرفه‌ای باید از سهل‌انگاری و عدم صداقت اجتناب کند. حسابرس برای اینکه قادر به انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای باشد، لازم است کار را با درجه‌ای از دقت، مهارت و احتیاط در هر مورد انجام دهد (آتلی و پیرس<sup>۳</sup>، ۱۹۹۶). رفتار ناکارآمد حسابرسی که ناشی از عدم رعایت استانداردها است، در حسابرسی بسیار نامطلوب است و باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد (دانلی و همکاران، ۲۰۰۶). رفتارهای ناکارآمد حسابرسی منجر به داوری نادرست حسابرسان می‌شود. داوری نادرست حسابرسان در اطمینان بخشی به اطلاعات مالی در فرآیند گزارشگری مالی، می‌تواند منجر به برد یا باخت ناعادلانه استفاده‌کنندگانی مانند بازیگران بازار سرمایه، توزیع نامتقارن اطلاعات و ثروت در این بازار و تهدیدی برای اعتبار، مشروعیت، حسن شهرت حرفه حسابرسی و حقالزحمه حسابرسی شود (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

<sup>1</sup> Donnelly

<sup>2</sup> McDaniel

<sup>3</sup> Otley & Pierce

مطالعات پیشین در حوزه رفتاری به این نتیجه رسیده‌اند که رفتار ناکارآمد حسابرسان به طور فزاینده‌ای بر کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد (دانلی و همکاران، ۲۰۰۶؛ چان<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). این رفتارها می‌توانند تأثیر مستقیم و غیرمستقیم بر روی کیفیت حسابرسی بگذارند (مهرانی، ۱۳۸۰). رفتارهایی که به طور مستقیم کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، شامل موارد زیر هستند: ۱- شانه‌خالی کردن از انجام کامل مراحل حسابرسی؛ شانه خالی کردن زمانی رخ می‌دهد که یک حسابرس مراحل لازم برای انجام یک حسابرسی را متوقف کند بدون اینکه مراحل دیگری را جایگزین کند یا کار را تکمیل کند. به عبارت دیگر، مدارک و شواهد مربوط به زمان انجام کار را تکمیل کند در حالی که کاری انجام نشده است (دانلی و همکاران، ۲۰۰۶). شانه خالی کردن سال‌های زیادی است که مورد علاقه پژوهشگران در نقاط مختلف جهان است. به عنوان مثال، در ایالات متحده دانلی و همکاران (۲۰۰۳) و دانلی و همکاران (۲۰۰۶) و در بریتانیا ویلت<sup>۲</sup> پیچ (۱۹۹۶)، در فرانسه هیربچ<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) و در ایرلند سویینی و پیرس<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) به بررسی آن پرداخته‌اند. ۲- عدم جمع‌آوری شواهد و مدارک به مقدار کافی (آلدرمن و دیتریک<sup>۵</sup>، ۱۹۸۲). ۳- عدم دقت در پردازش (مک‌دانیل، ۱۹۹۰) ۴- حذف مراحل حسابرسی (مارگیم و پنی<sup>۶</sup>، ۱۹۸۶). علاوه بر موارد ذکر شده، گزارش‌دهی کمتر از واقع زمان نیز تأثیر غیرمستقیم بر کیفیت حسابرسی دارد (مارگیم و کلی<sup>۷</sup>، ۱۹۹۰؛ اسمیت و هوتن<sup>۸</sup>، ۱۹۹۵؛ دانلی و همکاران، ۲۰۰۶؛ پاینو<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۱۴). گزارش‌دهی کمتر از واقع زمان منجر به تصمیمات پرسنلی ضعیف، به وجود آوردن ابهام برای تجدیدنظر در بودجه و عدم تشخیص فشار زمانی بر حسابرسی‌های آتی است (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳). با توجه به بررسی پژوهش‌های پیشین، عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد حسابرسان را می‌توان به سه دسته عوامل شخصیتی، عوامل سازمانی و عوامل محیطی تفکیک نمود (پاینو و همکاران، ۲۰۱۴؛ دانلی و همکاران، ۲۰۰۶؛ مرادی و همکاران، ۱۳۹۵؛ رستمی نیا و همکاران، ۱۳۹۹). هیچ کدام از پژوهش‌های پیشین به صورت جامع به مسئله رفتار ناکارآمد حسابرسان نپرداخته‌اند و اکثر پژوهش‌های انجام گرفته در ایران نیز تکرار پژوهش‌های خارجی است که منطبق بر محیط حسابرسان ایران نیستند.

میزان بالای رفتار ناکارآمد در حرفه حسابرسان، اهمیت ارائه مفاهیم عملی که تعیین می‌کنند چه عواملی منجر به رفتار ناکارآمد می‌شوند و ناکافی بودن میزان ادبیاتی که به شناسایی و توضیح این عوامل پرداخته‌اند، همگی نیاز به پژوهش‌های بیشتر را در خصوص این موضوع، ضروری می‌سازد. با توجه به تحولات اخیر و چشم انداز آتی بازار سرمایه، اهمیت و ضرورت توجه خاص به مقوله رفتار ناکارآمد حسابرسان صدچندان است. از آنجا که فرض زیربنایی بیشتر پژوهش‌های دانشگاهی هم این بوده است که رفتار ناکارآمد حسابرسان یک واکنش ناکارآمد به محیط است (دانلی و همکاران، ۲۰۰۳) و حرفه حسابرسان در ایران از منظر محیط حقوقی، سازوکار نظارتی، اندازه مؤسسات حسابرسان، سازوکار اجرایی فرایندهای حسابرسان، سازوکار انتخاب و تعویض حسابرسان دارای ویژگی‌های خاص خود است، نیازمند یک پژوهش داده بنیان در این زمینه است تا بتواند

<sup>1</sup> Chan

<sup>2</sup> Willett

<sup>3</sup> Herrbach

<sup>4</sup> Sweeney & Pierce

<sup>5</sup> Alderman & Deitrick

<sup>6</sup> Margheim & Pany

<sup>7</sup> Margheim & Kelley

<sup>8</sup> Smith & Hutton

<sup>9</sup> Paino

عوامل متناسب با شرایط محیطی ایران را شناسایی کند. بنابراین، این پژوهش قصد دارد تا خلاء دانش مرتبط با رفتار ناکارآمد حسابرسی در ایران را مورد توجه قرار دهد و الگویی جهت توضیح رفتارهای ناکارآمد حسابرسی متناسب با شرایط محیطی ایران ارائه دهد.

### پیشینه پژوهش

در پژوهش‌های کیفی به ویژه پژوهش‌های زمینه‌بنیان، دو دیدگاه در خصوص بررسی ادبیات پژوهش وجود دارد. طرفداران دیدگاه اول بیان می‌کنند که مرور ادبیات پژوهش به بعد از جمع‌آوری داده‌ها موقوف شود تا مفاهیم و موضوعات در حال شکل‌گیری را بتوان از داده‌ها استخراج کرد و ادبیات پیشین به مطالعه جهت ندهد. طرفداران دیدگاه دوم معتقدند که بررسی ادبیات پژوهش باعث می‌شود تا از جمع‌آوری داده‌های غیرمرتبط و نامناسب جلوگیری شود. براساس این دیدگاه، پژوهشگر باید از ادبیات پیشین به قدر کافی مطلع باشد تا اطمینان حاصل کند که پژوهش او یک پژوهش جدید است (ابولمعالی، ۱۳۹۱). در این پژوهش، رویکرد دوم مدنظر بوده است. در ادامه به بررسی برخی پژوهش‌های انجام شده در داخل و خارج از کشور پرداخته می‌شود.

**احمدزاده و همکاران (۱۴۰۰)** نگرش‌ها و رفتار حرفه‌ای حسابرسان را مورد بررسی قرار داده بودند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از این بود که تعهد حسابرسان نسبت به منافع عموم می‌تواند عاملی در جهت کاهش رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان باشد. همچنین الزام به استقلال در حسابرسان، تعهد این افراد نسبت به منافع عمومی را افزایش می‌دهد. **شیخی گرجان و همکاران (۱۳۹۹)** به بررسی رابطه بین راهبرد تجاری و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن عوامل محیطی پژوهش پرداختند. نتایج نشان داد که تعیین کیفیت حسابرسی (یا فقدان آن) بدون شناخت محیط حسابرسی و کسب و کار شرکت‌ها ناقص بوده و در مباحث مربوط به تصمیم‌گیری باعث گمراهی خواهد شد. همچنین سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌توانند بینش و آگاهی خود را نسبت به کیفیت حسابرسی شرکت‌ها از طریق ایجاد ارتباطی منطقی با نوع راهبرد کسب و کار شرکت‌ها توسعه دهند. **رستمی‌نیا و همکاران (۱۳۹۹)** به بررسی تأثیر منبع کنترل و تعهد سازمانی بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که منبع کنترل درونی و تعهد سازمانی تأثیر منفی و منبع کنترل بیرونی تأثیر مثبت بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی دارند. **رستگاری و مهدوی (۱۳۹۹)** به بررسی رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و ساختار بازار حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد تخصص حسابرس در صنعت که مرتبط با اجرا و رفتار حسابرسی است، عاملی مهم در نحوه توزیع بازار بین مؤسسه‌های حسابرسی و در نتیجه، تمرکز بازار حسابرسی است که این یافته مؤید پیش‌بینی‌های مکتب شیکاگو-یو. سی. آل. ای. است. **لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۶)** به بررسی رفتار ناکارآمد حسابرسان، آثار جو اخلاقی مدیران و روابط سرپرستان حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. در سطوح بالای سازمان، جو اخلاقی رابطه معکوس بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان را کم می‌کند.

اکبری و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد و تأثیر آن بر تغییر شغل حسابسان در مؤسسه‌های حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی پرداختند. نتایج نشان داد پیچیدگی کار، استقلال حسابرس و فشار بودجه زمانی بر رفتار ناکارآمد حسابداری تأثیر دارد و رفتار ناکارآمد حسابداری نیز بر تغییر شغل در مؤسسه‌های حسابداری تأثیر دارد. **کرمی و همکاران (۱۳۹۵)** به بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثر بخشی حسابداری در دیوان محاسبات کشور پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که ارتباط منفی بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابداری وجود دارد. همچنین به وجود یک رابطه مستقیم بین برنامه‌ریزی عملیات و اثربخشی حسابداری دست یافتند. **مداحی و همکاران (۱۳۹۱)** به بررسی و ارائه یک الگو در مورد کیفیت حسابداری پرداختند. در این الگو، کیفیت حسابداری از دو منظر عرضه و تقاضای حسابداری ارائه گردید. در خصوص عرضه حسابداری، کیفیت حسابداری در سه سطح حرفه حسابداری، مؤسسه حسابداری و کار حسابداری بررسی گردید و در نهایت یک الگوی یکپارچه برای کیفیت حسابداری ارائه نمودند.

**سولستیو و غوزالی<sup>۱</sup> (۲۰۱۷)** به تحلیل تأثیر کانون کنترل بیرونی و تعهد حرفه‌ای روی رفتار ناکارآمد حسابداری با نقش میانجی کنترل مذهبی پرداختند. نتیجه این مطالعه نشان داد که تا حدی، کانون کنترل بیرونی، تعهد حرفه‌ای، و کنترل مذهبی، رفتار ناکارآمد حسابداری را کاهش می‌دهد. افزون بر آن، این پژوهش نشان می‌دهد که کنترل مذهبی، تأثیر تعهد حرفه‌ای را روی رفتار ناکارآمد حسابداری تعدیل می‌کند. البته، کنترل مذهبی قادر به تعدیل کانون کنترل بیرونی در کاهش رفتار ناکارآمد حسابداری نیست. **آندرس<sup>۲</sup> (۲۰۱۶)** به بررسی اثر تعدیلگر فشار بودجه زمانی بر رابطه بین تعهد حرفه‌ای و رفتار گزارش‌دهی کمتر از واقع زمان پرداخت. یافته‌ها نشان داد: ۱- تمام ابعاد تعهد حرفه‌ای حسابسان به طور معناداری اثری مثبت بر گزارش‌دهی کمتر از واقع زمان دارد. ۲- فشار بودجه زمانی اثر تمام ابعاد تعهد حرفه‌ای حسابسان را نسبت به گزارش‌دهی کمتر از واقع زمان تقویت می‌کند. **پاینو و همکاران (۲۰۱۴)** به مطالعه ارائه الگوی رفتار ناکارآمد: فاکتورهای فردی و تصمیم مالی اخلاقی پرداختند. به طور کلی نتایج نشان داد: حسابداری که بیشتر رفتار ناکارآمد را می‌پذیرند، دارای منبع کنترل بیرونی و قصد ترک بالایی نیز هستند.

**اسوانبرگ و اوهان<sup>۳</sup> (۲۰۱۶)** در پژوهش خود به بررسی این موضوع پرداختند که آیا فرهنگ شرکت ارتباط مثبتی با بی‌طرفی حسابرس دارد یا خیر؟ نتایج نشان داد که حسابسان در شرکت‌های حسابداری با فرهنگ اخلاقی قوی، به احتمال زیادی بیش از حسابسان در فرهنگ‌های کمتر حمایتی، بی‌طرفی خود را حفظ می‌کنند. **ین<sup>۴</sup> و همکاران، (۲۰۱۳)** در پژوهش خود به بررسی عواملی که ممکن است منجر به افزایش میزان قصد ترک شغل حسابسان در ماکائو شود، پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که فشار زمانی، پیچیدگی کار، فشار از ناحیه مشتری و مسایل اخلاقی و حرفه‌ای بر رفتار ناکارآمد تأثیرگذار هستند و در نهایت منجر به تغییر شغل در حسابسان می‌شوند. **پاینو و همکاران (۲۰۱۲)** به بررسی عوامل فردی یا شخصی تأثیرگذار بر تفاوت‌های فردی حسابرس در پذیرش رفتار ناکارآمد حسابداری پرداختند. نتایج نشان داد، حسابداری که بیش

<sup>1</sup> Sulistiyo & Ghozali

<sup>2</sup> Andreas

<sup>3</sup> Svanberg & Öhman

<sup>4</sup> Yuen

از سایرین، رفتار ناکارآمد را می‌پذیرند، دارای منبع کنترل بیرونی هستند و بیشتر به فکر ترک شغل می‌افتند. **مارگیم<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۵)** تأثیر فشار بودجه زمانی و فشار مهلت مقرر را بر درک استرس حسابرس، اقدامات کلیدی رفتار سازمانی و مشکلات شناختی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که افزایش در هر دو نوع مقوله فشار زمانی باعث افزایش درک استرس حسابرسان و حسابرسان ارشد خواهد شد. **دانلی و همکاران (۲۰۰۶)** با استفاده از مبانی نظری، یک الگوی نظری ارائه دادند که در آن منبع کنترل، موقعیت و تعهد سازمانی به عنوان عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد شناسایی شدند. با استفاده از طرح متقابل سازمانی و یک تکنیک تحلیل مسیر، نتایج از الگوی نظری ارائه شده پشتیبانی کرد.

### سؤالات پژوهش

با توجه به اینکه هدف اصلی پژوهش حاضر ارائه الگوی رفتار ناکارآمد حسابرسی است؛ بر این اساس، سؤالات پژوهش به صورت زیر می‌باشند:

سؤال اصلی پژوهش: الگوی مناسب برای تبیین عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد حسابرسی چیست؟  
سؤالات فرعی:

- ۱- شرایط علی مرتبط با رفتارهای ناکارآمد حسابرسی کدامند؟
- ۲- راهبردهای اتخاذشده با توجه به شرایط کدامند؟
- ۳- عامل پدیده محور در این پژوهش کدام است؟
- ۴- شرایط زمینه ساز رفتار ناکارآمد حسابرسی کدامند؟
- ۵- عوامل مداخله‌گر در رفتار ناکارآمد حسابرسی کدامند؟
- ۶- آثار و پیامدهای رفتارهای ناکارآمد حسابرسی کدامند؟
- ۷- روابط بین موارد کشف شده در قسمت قبل چگونه است؟

### روش انجام پژوهش

در این پژوهش، از روش پژوهش کیفی نظریه‌پردازی داده بنیان استفاده می‌گردد. در نظریه‌پردازی داده بنیان، هدف، شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در یک بستر خاص است (**اشتراوس و کوربین<sup>۲</sup>، ۱۳۹۶**)؛ هدف اصلی این پژوهش نیز، شناخت و درک تجارب افراد برای تشخیص الگوی رفتار ناکارآمد حسابرسی است. یافته‌های این پژوهش می‌تواند در شناسایی مفهوم رفتارهای ناکارآمد حسابرسی و عوامل مختلف مؤثر بر آن مفید واقع شود. از آنجا که مبانی نظری موجود در خصوص رفتار ناکارآمد حسابرسی کم بوده و در کشورمان نیز پژوهشی برای تدوین الگویی به این منظور انجام نشده است، در این پژوهش به منظور دستیابی به یک نظریه در رابطه با رفتار ناکارآمد حسابرسی از روش کیفی نظریه‌پردازی داده بنیان استفاده می‌گردد. به ویژه، با توجه به اینکه حرفه حسابرسی در ایران از منظر محیط حقوقی و سازوکار نظارتی، سازوکار اجرای فرایندهای حسابرسی، سازوکار انتخاب و تعویض حسابرس و اندازه مؤسسات حسابرسی دارای ویژگی‌های خاص خود است،

<sup>1</sup> Margheim

<sup>2</sup> Strauss & Anselm



استفاده از روش فوق ضرورت بیشتری می‌یابد. از آنجا که سه رهیافت متفاوت (نظام مند، ظاهرشونده و ساخت گرایانه) در نظریه پردازی داده بنیاد وجود دارد، در این پژوهش از رهیافت نظام‌مند استفاده شده است.

### روش گردآوری داده‌ها

گردآوری و تحلیل داده‌ها در روش نظریه‌پردازی داده بنیان به طور همزمان صورت می‌گیرد. در این روش، مصاحبه روشی مناسب برای گردآوری داده‌ها است؛ زیرا مصاحبه‌ها مبتنی بر تجارب و گفتگوهای روزانه هستند و مصاحبه‌کننده فرصت مناسبی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت ویژه به صورت چهره به چهره پیدا می‌کند. بنابراین، با توجه به هدف پژوهش، گردآوری داده‌ها از طریق مصاحبه با خبرگان صورت گرفت.

### قلمرو پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ مکانی در حوزه مؤسسات حسابرسی کوچک و متوسط بخش خصوصی قرار دارد. از لحاظ زمانی، طی سال‌های ۱۳۹۹-۱۳۹۷ صورت پذیرفته است و از لحاظ موضوعی نیز در حوزه کیفیت حسابرسی قرار دارد.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی، مدیران سازمان حسابرسی، مدیران نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی و سایر صاحب‌نظران در زمینه کیفیت حسابرسی است. با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی برای مصاحبه عمیق استفاده شده است. با توجه به توضیحات فوق، به منظور غنای پژوهش، تلاش شد تا با افرادی که خود موضوع پژوهش را تجربه کرده‌اند و از دانش و تجربه بالایی در این زمینه برخوردار هستند، مصاحبه صورت گیرد. به این منظور، شرکای مجرب مؤسسات حسابرسی که خود در شرایط مختلف، شرکت‌های با ویژگی‌های مختلف را حسابرسی نموده‌اند، انتخاب گردیدند. در واقع این خبرگان عضو هیأت علمی، دارای مدرک دکتری حسابداری و تجربه حسابرسی بوده و یا در این حوزه دارای مقالات و تألیفات بودند. پس از انجام ۱۶ مصاحبه با خبرگان، به تشخیص تیم پژوهش، داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. شایان ذکر است، با توجه به استقبال مصاحبه‌شوندگان از موضوع پژوهش و تمایل آنها به غنی‌تر شدن نتایج آن، میانگین مدت زمان مصاحبه‌ها حدود یک ساعت و چهل و پنج دقیقه بوده است. در جدول ۱ ویژگی‌های افراد مصاحبه شونده، ارائه گردیده است.

جدول ۱. ویژگی‌های افراد مصاحبه شونده

تحصیلات		تعداد	سمت/موقعیت شغلی
کارشناسی ارشد	دکتر		
۳	۶	۹	شریک مؤسسه حسابرسی
۱	۱	۲	مدیر سازمان حسابرسی
۳	۲	۵	مدیر/ عضو کمیته‌های نظارتی جامعه حسابداران رسمی

## روش تجزیه و تحلیل

تحلیل داده‌ها در نظریه زمینه‌بنیان طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. اولین گام یافتن مقوله‌های مفهومی است، این مقوله‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع قرار دارند. دومین گام یافتن ارتباط به این مقوله‌ها است و سومین گام مفهوم سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. در واقع سه نوع کدگذاری صورت می‌گیرد: ۱- کدگذاری باز: فرایندی تحلیلی است که با آن، مفهومی‌ها شناسایی و ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها در داده‌ها کشف می‌شوند. ۲- کدگذاری محوری: فرایند مرتبط کردن مقوله‌ها به مقوله‌های فرعی است. این کدگذاری در محور یک مقوله صورت می‌گیرد و مقوله‌ها را در سطح ویژگی‌ها و ابعاد به یکدیگر مرتبط می‌کند. ۳- کدگذاری انتخابی: یکپارچه کردن و پالایش نظریه است (اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۶). این کدگذاری‌ها ضرورتاً به صورت متوالی انجام نمی‌شوند، به احتمال زیاد در مواردی ممکن است با همدیگر، همپوشانی داشته باشند و به طور همزمان انجام گیرند. اما این کدگذاری‌ها از نظر مفهومی عملیات مجزایی دارند. برای نمونه، نحوه کدگذاری و تشکیل یک مقوله به صورت زیر تشریح می‌گردد:

«... سازمان الان باید و باید صرفاً به تدوین استانداردها پردازد. خودشان هم قانون وضع می‌کنند، هم اجرا می‌کنند و هم بر اجرای قانون نظارت دارند. [نقش‌های متضاد سازمان حسابرسی] جامعه اصلاً کنترل کیفیت سازمان را انجام نمی‌دهد. جامعه بر کار مؤسسات نظارت دارد بر سازمان نظارت ندارد [عدم کنترل کیفیت سازمان توسط جامعه] و از اقدامات انضباطی جامعه معاف است [معاف بودن از اقدامات انضباطی]. در حالی که این سازمان باید خصوصی شود [دولتی بودن سازمان حسابرسی] آنها یک تافته جدا بافته هستند و به کسی پاسخگو نیستند. خودشان هم قانون وضع می‌کنند، هم اجرا می‌کنند و هم بر اجرای قانون نظارت دارند [عدم پاسخ‌گویی سازمان به جامعه]. ... بخش اعظم شرکت‌ها دولتی هستند یعنی به غیر از سازمان حسابرسی نمی‌توانند کس دیگری را انتخاب کنند. هیچ شرکتی از بیرون سراغ سازمان حسابرسی نمی‌رود. و به غیر از آن، بخش خصوصی هم باز همیشه گفت بیشترشون به جواری خصوصی‌اند یعنی به نهادهای دولتی وابسته‌اند اینها باز میرن سراغ سازمان حسابرسی [الزام شرکت‌ها به انتخاب سازمان حسابرسی].»

با بررسی نقل قول بالا، مفاهیم نقش‌های متضاد سازمان حسابرسی، عدم کنترل کیفیت سازمان توسط جامعه، معاف بودن از اقدامات انضباطی، دولتی بودن سازمان حسابرسی، عدم پاسخ‌گویی سازمان به جامعه و الزام شرکت‌ها به انتخاب سازمان حسابرسی شناسایی شده است. اشاره به مفاهیم مذکور در نقل قول‌های دیگری نیز وجود داشته که در فرایند مقایسه داده‌ها، برچسب فوق‌الذکر استخراج شده است. با مقایسه‌های مداوم مفاهیم با همدیگر و در جهت مفهوم‌پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، پژوهشگر برچسب انحصارگر بودن سازمان حسابرسی را به آن اختصاص داد. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم بالا بوده، انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. در ادامه به نحوه برچسب‌گذاری در نقل قول‌های زیر دقت کنید.

«... یک دلیل دیگر کوچک بودن مؤسسات حسابرسی؛ در حال حاضر قریب به ۳۰۰ و خرده‌ای مؤسسه حسابرسی داریم. با این مؤسسات کوچک و دو نفر و سه نفر با ۳۰۰ مؤسسه حسابرسی به جایی نمی‌رسیم؛ ما باید برویم به سمت ادغام. [کوچک و زیاد بودن مؤسسات خصوصی]. ... ببینید توی بخش کوچک کار که مؤسسات حسابرسی دیگه در گرفتن آن‌ها با هم رقابت

می‌کنن هم خیلی رانت وجود داره. ببینید ارتباطات خیلی زیاد نقش داره. ببینید مثلاً ما کسایی رو داریم که از سازمان اومدن بیرون به مؤسسه زدن و از ارتباطاتشون استفاده می‌کنند و اکثر کارهایی که سرش به تنش می‌ارزه دست آنهاست؛ بقیه مؤسسات مجبورن توی این شرکت‌های کوچیک دور بززن [وجود رانت و ارتباطات کاری].»

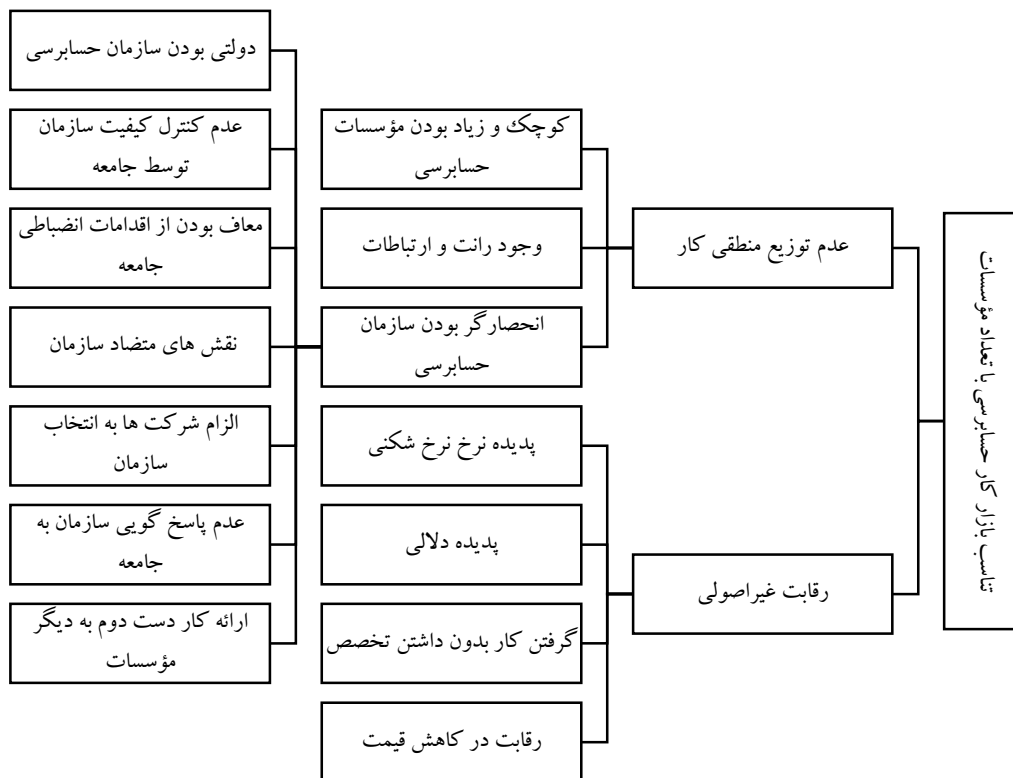
با بررسی نقل قول بالا، برچسب‌های کوچک و زیاد بودن مؤسسات حسابرسی و وجود رانت و ارتباطات کاری شناسایی شده است. در ادامه با مقایسه مداوم مفاهیم انحصارگر بودن سازمان حسابرسی، کوچک و زیاد بودن مؤسسات خصوصی و وجود رانت و ارتباطات با همدیگر و در جهت مفهوم‌پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، پژوهشگر برچسب عدم توزیع منطقی کار را به آن اختصاص داد. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم بالا بوده، انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. در ادامه به بررسی نقل قول‌های دیگری پرداخته می‌شود.

«... فکر می‌کنم یکی از رفتارهای غیرحرفه‌ای و غیرکارکردی در ایران پدیده نرخ شکنی است که متأسفانه در سطح مؤسسات حسابرسی صورت می‌گیرد که رقابت در کاهش قیمت است که خروجی آن کاهش کیفیت حسابرسی است. این پدیده خیلی بد رایج شده؛ هر چند جامعه اقدام به اعمال حداقل نرخ‌ها برای کار حسابرسی نموده است. [پدیده نرخ شکنی]. ... نکته دوم استقبال همکاران (مؤسسات حسابرسی) از شرکت در مناقصه‌های حسابرسی است [استقبال از مناقصه]. در حالی که من اعتقاد دارم این یک رفتار غیرحرفه‌ای است که به دنبال آن مسابقه کاهش قیمت را خواهیم داشت [رقابت در کاهش قیمت]. ... مثلاً من می‌رم با یک مؤسسه‌ای در تهران صحبت می‌کنم، مهر آن مؤسسه را می‌گیرم و می‌آیم در اهواز رسیدگی‌هایی انجام می‌دهم، مهر می‌زنم و تحویل می‌دم. حالا به چیزی به آن مؤسسه مادر دادن، ندادن هم که هیچ. بعد این شرکا اصلاً روحشان هم خبر ندارد که چندتا گزارش نوشته شده است. [پدیده دلالی]. ... حتی در سطح مؤسسه، الان ما یکی از مشکلاتمان این است که مؤسسات تخصصی نداریم و من ندیدم تا حالا یک مؤسسه‌ای بیاد بگه من در این حوزه تخصص ندارم و این کار را انجام نمی‌دم؛ همه کارها را می‌گیرند [گرفتن کار بدون داشتن تخصص].»

با بررسی نقل قول بالا، مفاهیم پدیده دلالی، پدیده نرخ شکنی، رقابت در کاهش قیمت و گرفتن کار بدون داشتن تخصص شناسایی شده است. اشاره به مفاهیم مذکور در نقل قول‌های دیگری نیز وجود داشته که در فرایند مقایسه داده‌ها، برچسب فوق‌الذکر استخراج شده است. با مقایسه‌های مداوم مفاهیم با هم و در جهت مفهوم‌پردازی در سطح بالاتری از انتزاع، پژوهشگر برچسب رقابت غیراصولی را به آن اختصاص داد. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم بالا بوده، انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را کامل پوشش می‌دهد.

طبق بررسی‌های صورت گرفته تا اینجا، دو مفهوم کلی شامل عدم توزیع منطقی کار و رقابت غیراصولی استخراج گردید. با مقایسه این مفاهیم با همدیگر از نظر مفهومی و معنایی و با پرسیدن این سؤال که در اینجا چه می‌گذرد؟ پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که بازار کار حسابرسی ایران با تعداد مؤسسات حسابرسی تناسب ندارد. بنابراین، با این بررسی‌ها، به مقوله تناسب بازار کار حسابرسی با تعداد مؤسسات رسیدند. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم بالا بوده، انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را کامل پوشش می‌دهد. در نمودار ۱ نمای کلی از چگونگی ایجاد مقوله تناسب بازار کار حسابرسی با تعداد مؤسسات، ارائه

شده است. به همین ترتیب سایر مقوله‌های مرتبط با رفتار ناکارآمد حسابرسی شناسایی و استخراج شده‌اند.

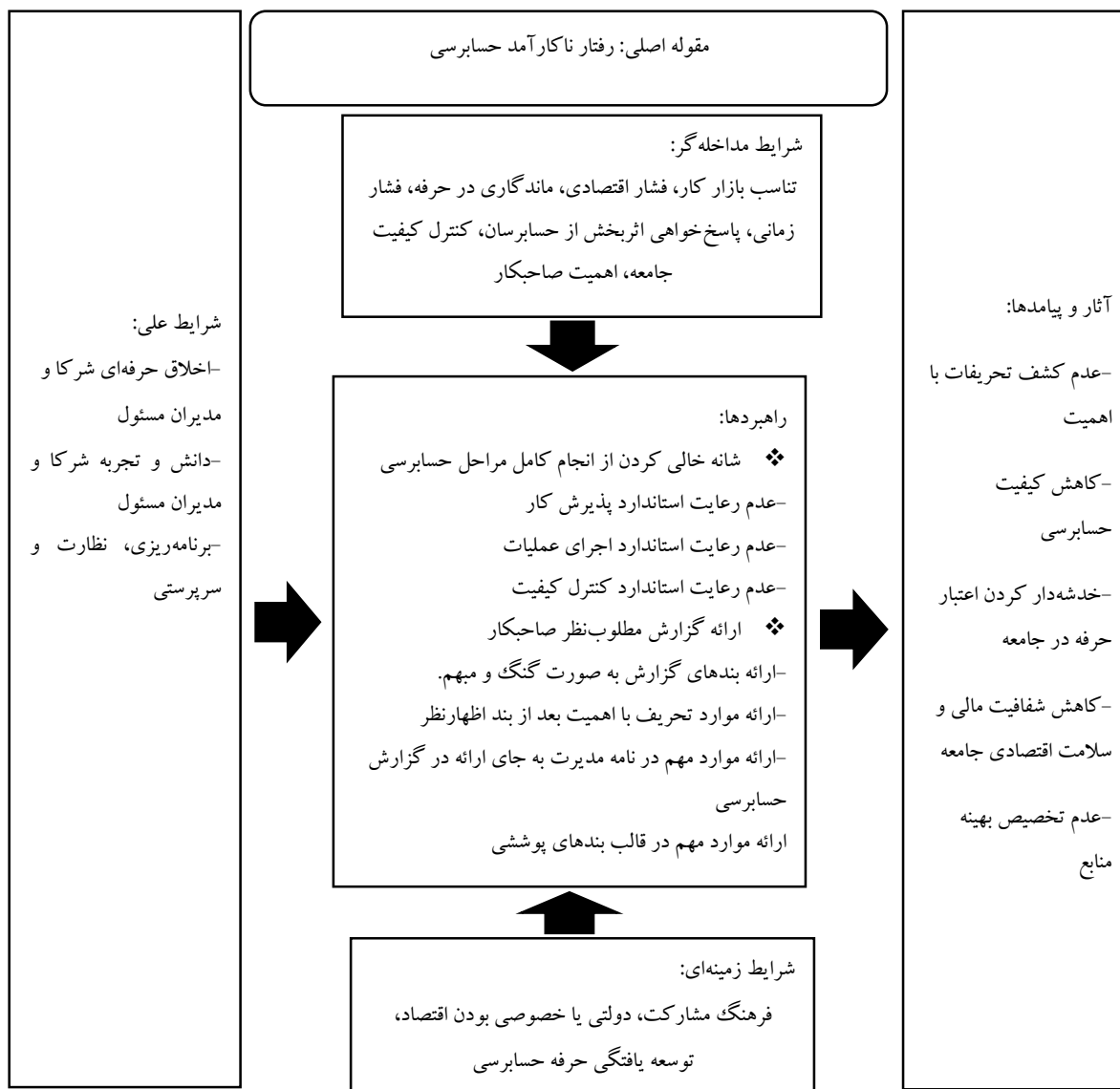


نمودار ۱. نمای کلی از چگونگی ایجاد مقوله تناسب بازار کار حسابرسی با تعداد مؤسسات

### یافته‌های پژوهش

مطابق نظر کرسول<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) پژوهشگر نظریه بنیاد می‌تواند به سه روش نمودار، تشریحی (روایت داستان) و مجموعه‌ای از گزاره‌ها، نظریه خود را ارائه نماید. در این پژوهش، به دو روش، الگوی پژوهش ارائه می‌گردد؛ ابتدا از طریق نمودار ۲، الگوی رفتار ناکارآمد حسابرسی ارائه می‌شود و سپس تشریح می‌گردد.

<sup>1</sup> Creswell



نمودار ۲. الگوی رفتار ناکارآمد حسابداری

### تشریح الگوی رفتار ناکارآمد حسابداری

با استفاده از نتایج به دست آمده از داده‌ها، به هر کدام از سؤالات پژوهش پاسخ داده می‌شود تا بر این اساس الگوی نهایی نیز تشریح گردد.

#### سؤال اول: شرایط علی مرتبط با رفتارهای ناکارآمد حسابداری کدامند؟

به شرایط یا مقوله‌هایی که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، شرایط علی گفته می‌شود که در داده‌ها با کلماتی همانند: به علت، چون، در حالی که، به سبب و از آن جا که بیان می‌شوند (اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۶). در پاسخ به سؤال اول،

مطابق نتایج پژوهش، شرایط علی رفتارهای ناکارآمد حسابرسی عبارتند از: ۱- اخلاق حرفه‌ای شرکا و مدیران مسئول<sup>۱</sup> ۲- دانش و تجربه شرکا و مدیران و ۳- برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی.

**اخلاق حرفه‌ای شرکا و مدیران مسئول:** طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، پایبندی به اصول و اخلاق حرفه‌ای، عامل بسیار با اهمیتی است که تداوم و بقای حرفه به آن وابسته است؛ جامعه به این عامل توجه ویژه دارد. اخلاق حرفه‌ای شرکا و مدیران مسئول، شامل ویژگی‌های اعتقادات مذهبی، پایبندی به اخلاقیات و پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای است. مطابق نظر خبرگان، عدم پایبندی به اخلاقیات، عدم پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای در کنار عدم اعتقادات مذهبی و یا بیرونی بودن این اعتقادات<sup>۲</sup>، ضعف اخلاق حرفه‌ای در حسابرسان را شکل می‌دهند.

با توجه به نتایج پژوهش، مهمترین عامل از بین عوامل علی بیان شده، اخلاق حرفه‌ای است؛ زیرا پایبندی به اخلاق حرفه‌ای یک شرط لازم برای دوری کردن از رفتار ناکارآمد حسابرسی است. در صورت وجود ضعف اخلاق حرفه‌ای، منابع قدرت بیرونی که حسابرسان را ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌کنند، عبارتند از: ۱- پاسخ‌خواهی اثربخش از حسابرسان. ۲- کنترل کیفیت جامعه. به عبارت دیگر، الزام حسابرسان به اخلاق حرفه‌ای ناشی از دو منبع است، یکی منبع درونی (اعتقادات خود حسابرسان به رعایت اخلاق حرفه‌ای) و دیگری منابع بیرونی است. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های **سیلستو و غوزالی (۲۰۱۷)**، **پاینو و همکاران (۲۰۱۲)** و **مداحی و همکاران (۱۳۹۱)** مطابقت دارد.

**دانش و تجربه شرکا و مدیران مسئول:** دانش و تجربه شرکا و مدیران مسئول شامل ویژگی‌های میزان آشنایی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی، به روز بودن دانش، داشتن تجربه کار حسابرسی و پویایی تجربه<sup>۳</sup> است. در شرایط حاضر طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، عدم آشنایی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی، عدم درک صحیح آنها و به روز نبودن دانش در کنار تجربه صوری یا منسوخ شده، منجر به رفتارهای ناکارآمد حسابرسی می‌گردد.

براساس نتایج پژوهش، یکی از چالش‌های جامعه حسابداران رسمی این است که مؤسسات حسابرسی، نام اشخاصی را در لیست بیمه کارکنان خود قرار می‌دهند که در مؤسسه فعالیت نمی‌کنند؛ این کار برای کسب حداقل تجربه مورد نیاز برای حسابداری رسمی شدن است. هنگامی که این اشخاص وارد بازار کار حسابرسی می‌شوند، تجربه لازم را نخواهند داشت. اما نکته مهم دیگر این است که داشتن تجربه به تنهایی کفایت نمی‌کند، بلکه لازم است حسابرسان از مباحث روز علمی، دانش و فنی که در زمینه حسابداری و حسابرسی وجود دارد، مطلع شود. عدم اطلاع از این تحولات و به روز نبودن دانش، باعث می‌شود تجربه حسابرسان به یک تجربه قدیمی و منسوخ شده تبدیل شود. برای انجام یک حسابرسی با کیفیت و اجتناب از رفتارهای ناکارآمد، ضروری است تا شرکا، مدیران و اعضای تیم رسیدگی‌کننده از دانش و تجربه لازم و به روز شده‌ای برخوردار باشند.

<sup>۱</sup> شریک یا فرد دیگری که مسئول اجرای کار و گزارش حسابرسی مربوط به آن کار است.

<sup>۲</sup> اعتقادات مذهبی می‌تواند درونی یا بیرونی باشد. درونی بودن اعتقادات فرد باعث خودنظارتی و خودکنترلی بالایی در او می‌شود؛ افراد دارای اعتقادات مذهبی بیرونی، خودنظارتی و خودکنترلی ندارند و مذهب را وسیله‌ای برای

رسیدن به اهداف خود می‌دانند و اعمال کارهای خلاف اخلاق و استاندارد از آنها خیلی وجود دارد.

<sup>۳</sup> اطلاع از دانش روز در زمینه حسابداری و حسابرسی، تجربه حسابرسان را به یک تجربه پویا تبدیل می‌کند.

نظر خبرگان در این پژوهش با نتایج پژوهشی کلر<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۷)، مداحی و همکاران (۱۳۹۱) و مهرانی (۱۳۸۰) همسو است.

**برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی:** برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی شامل ویژگی‌های نوع برنامه‌ریزی، میزان نظارت بر کار توسط مدیران و شرکای مسئول، نشست و تعامل اعضای تیم با هم و برخورداری از امکانات لازم (استفاده از کارکنان با دانش و مجرب و ترکیب مناسب تیم رسیدگی کننده) است. مطابق نظر مصاحبه شونده‌گان، عدم برنامه‌ریزی درست (حسابرسی مبتنی بر ریسک)<sup>۲</sup>، عدم استفاده از کارکنان با دانش و مجرب و عدم نظارت مستمر بر کار آنان در کنار مناسب نبودن ترکیب تیم رسیدگی کننده و عدم برگزاری نشست و تعامل اثربخش بین آنها، باعث می‌شود تا استانداردهای اجرای عملیات و استانداردهای کنترل کیفیت به طور کامل رعایت نشود و مدارک و شواهد کافی جهت موضع‌گیری مناسب و مبتنی بر رسیدگی‌ها جمع‌آوری نگردد. برای اجرای یک برنامه‌ریزی درست، شناسایی و ارزیابی ریسک یک عامل مهم محسوب می‌شود. مطابق استانداردهای حسابرسی، اگر ریسک کنترلی بالا باشد، باید از آزمون‌های محتوای قوی‌تر و بیشتری استفاده نمود و زمان بیشتری برای آن در نظر گرفت. چنانچه حسابرس نتواند ریسک را تشخیص دهد، کارهای مختلف را یکسان می‌بیند و زمان بیشتری را صرف رسیدگی در حوزه‌هایی می‌کند که ریسک ندارند. در نتیجه، زمان کافی برای رسیدگی به حوزه‌های دارای ریسک را از دست می‌دهد. مطابق نظر خبرگان، در حال حاضر حساب‌رسان شناخت کافی نسبت به حسابرسی مبتنی بر ریسک و بکارگیری آن ندارند. برخورداری از کارکنان با دانش و مجرب و ترکیب مناسب تیم رسیدگی کننده (استفاده از رده‌های حرفه‌ای مختلف) از عوامل مهم انجام کامل مراحل حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی و موضع‌گیری مناسب است. چنانچه شرکا یا مدیران مسئول کار از دانش و تجربه کافی برخوردار باشند اما نیروی انسانی کافی، با دانش و مجرب در اختیار نداشته باشند، در اجرای کامل استانداردهای حسابرسی، انجام کار با کیفیت و موضع‌گیری مناسب با مشکل مواجه خواهند شد. نتایج پژوهش حاکی از این است که در شرایط فعلی حرفه حسابرسی کشور به دلیل ساختارنیافتگی مؤسسات، متناسب نبودن بازار کار حسابرسی و وجود فشار اقتصادی، مؤسسات حسابرسی از افرادی با رده‌های پایین و دانش و تجربه کمتر در ترکیب تیم حسابرسی استفاده می‌کنند.

نظارت مستمر بر کار کارکنان توسط مدیران مسئول، یکی از عوامل مهم انجام یک کار حسابرسی با کیفیت است. نظارت مستمر بر کار کارکنان باعث اطمینان از انجام کامل مراحل حسابرسی توسط آنان و ارائه یک موضع‌گیری مناسب با توجه به شواهد و مدارک جمع‌آوری شده می‌گردد. نتایج پژوهش حاکی از این است که شرکا و مدیران مسئول بر کار کارکنان از ابتدا و به‌طور مستمر نظارت ندارند تا آنان را راهنمایی کنند. مطابق نظر مصاحبه شونده‌گان، برگزاری نشست و تعامل اثربخش بین اعضای تیم، تأثیر زیادی بر هم‌افزایی دانش موجود در مؤسسه، رفع ابهامات، پاسخ به سؤالات و ارتقای سطح دانش کارکنان

<sup>۱</sup> Keller

<sup>۲</sup> نقطه شروع حسابرسی مبتنی بر ریسک استفاده از روش‌های تحلیلی است که استانداردهای حسابرسی بر استفاده از آن در مرحله برنامه‌ریزی تأکید دارند.

دارد. همچنین آنان را به موارد و موضوعات مهم در شرکت (مثل معاملات با اشخاص وابسته) حساس می‌کند. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های ترو<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۴)، کلر و همکاران (۲۰۰۷)، مرادی و همکاران (۱۳۹۵) و مداحی و همکاران (۱۳۹۱) همسو است.

### سؤال دوم: راهبردهای اتخاذ شده با توجه به شرایط کدامند؟

راهبردها بر اساس کنش و واکنش‌هایی برای کنترل و برخورد با پدیده هستند. راهبردها هدفمند هستند و با دلیل صورت می‌گیرند. شرایط مداخله‌گر بر راهبردها تأثیر می‌گذارد و آن‌ها را تسهیل یا محدود می‌کند (اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۶). در پاسخ به سؤال دوم در خصوص راهبردهای اتخاذ شده به سبب شرایط علی، نتایج پژوهش حاکی از این است که ضعف اخلاق حرفه‌ای، عدم دانش و تجربه کافی شرکا و مدیران مسئول و عدم برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی موجب اتخاذ راهبردهای زیر می‌شود:

✓ شانه خالی کردن از انجام کامل مراحل حسابرسی

✓ ارائه گزارش مطلوب نظر صاحبکار

### شانه خالی کردن از انجام کامل مراحل حسابرسی: منظور از شانه خالی کردن از انجام کامل مراحل حسابرسی این

است که حساب‌برسان، استاندارد پذیرش کار (حذف مرحله پذیرش صاحبکار)، استاندارد اجرای عملیات (عدم انجام کامل یا برخی مراحل حسابرسی طبق استانداردها، بررسی سطحی مستندات و پذیرش توضیحات ضعیف صاحبکار) و استاندارد کنترل کیفیت را رعایت نکنند.

### ارائه گزارش مطلوب نظر صاحبکار: مطابق نتایج پژوهش، منظور از ارائه گزارش مطلوب نظر صاحبکار این است که

حساب‌برسان به شرح زیر عمل کنند: ۱- به جهت جلب رضایت صاحبکار، استقلال خود در ارائه گزارش حسابرسی را از دست دهند. ۲- قضاوت حرفه‌ای و مناسبی که بر رسیدگی‌های قبلی استوار باشد، ارائه نکنند. ۳- به تلطیف گزارش یا ارائه گزارش بدون انجام رسیدگی‌های قبلی اقدام کنند. منظور از تلطیف گزارش این است که حساب‌برس در گزارش حسابرسی به صورت زیر اقدام کند:

❖ ارائه بندهای گزارش به صورت گنگ و مبهم.

❖ ارائه موارد تحریف با اهمیت بعد از بند اظهارنظر.

❖ ارائه موارد مهم در نامه مدیریت به جای ارائه در گزارش حسابرسی.

❖ ارائه موارد مهم در قالب بندهای پوششی.

گزارش حساب‌برس بخش مهم و بنیادین حسابرسی محسوب می‌شود، زیرا حساب‌برس یافته‌های خود را به دیگران منتقل می‌کند.

بعد از اجرای عملیات حسابرسی، حساب‌برس باید نسبت به صدور گزارش و تحریفات با اهمیت موضع‌گیری مناسب اتخاذ نماید. پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و سطح دانش و تجربه شرکا و مدیران مسئول، تأثیر زیادی بر موضع‌گیری مناسب دارد. در



صورت پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و کافی بودن دانش و تجربه شرکا و مدیران مسئول، قضاوت حرفه‌ای مناسبی انجام خواهد شد و در مواردی که تحریف با اهمیت وجود داشته باشد، طبق استانداردهای حسابرسی، موضع‌گیری مناسب انجام می‌گیرد. اما در صورت عدم پایبندی شرکا و مدیران به اخلاق حرفه‌ای و نداشتن دانش و تجربه کافی، برای جلب رضایت صاحبکار، اقدام به انتخاب یکی از موارد فوق می‌کنند.

### سؤال سوم: عوامل مداخله‌گر در رفتار ناکارآمد حسابرسی کدامند؟

عوامل مداخله‌گر، عوامل ساختاری هستند که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردها تأثیر گذارند و آنها را در درون زمینه‌ای خاص تسهیل یا محدود می‌کنند (اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۶). مطابق نتایج پژوهش، شرایط مداخله‌ای شامل پاسخ‌خواهی اثربخش از حساب‌رسان، کنترل کیفیت جامعه، تناسب بازار کار، فشار اقتصادی، ساختاریافتگی مؤسسه، ماندگاری در حرفه و فشار زمانی است.

**پاسخ‌خواهی اثربخش از حساب‌رسان:** نتایج پژوهش حاکی از این است که در شرایط فعلی، یکی از عوامل بسیار مهمی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارد و خود تحت تأثیر شرایط زمینه‌ای قرار دارد، پاسخ‌خواهی اثربخش از حساب‌رسان است. پاسخ‌خواهی اثربخش از حساب‌رسان شامل ویژگی‌های تفکیک مالکیت از مدیریت، تمرکز مالکیت، دلیل تقاضای حسابرسی و میزان نیاز به کیفیت حسابرسی است. طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، در شرکت‌های متقاضی حسابرسی، مالکیت و مدیریت شرکت از هم جدا نیستند و حساب‌رسان از نظر رفع نیاز اطلاعاتی افرادی (سهامداران یا دیگر اشخاص) که او را انتخاب می‌کنند، نقش پررنگی ایفا نمی‌کند. تنها دلیل تقاضای این افراد (انتخاب کنندگان حساب‌رسان) برای حسابرسی، الزام قانونی است. بنابراین، در چنین شرایط محیطی، پاسخ‌خواهی اثربخشی از حساب‌رسان وجود نخواهد داشت. عدم پاسخ‌خواهی اثربخش بر هر دو راهبرد گفته شده تأثیر می‌گذارد. در پژوهش کارسلو و راگر<sup>۱</sup> (۱۹۹۲) به میزان مسئولیت پاسخ‌گویی حسابرسان و در پژوهش مداحی و همکاران (۱۳۹۱) به تقاضا برای کیفیت حسابرسی و پاسخ‌خواهی اثربخش از حساب‌رسان به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی تأکید کردند. در این پژوهش نیز به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد حسابرسی مورد تأکید خبرگان قرار گرفت.

**کنترل کیفیت جامعه:** کنترل کیفیت جامعه شامل ویژگی‌های چگونگی ارزیابی پرونده‌ها و مدارک، نحوه انتخاب پرونده‌ها و مدارک، استفاده از نیروی‌های متخصص و مجرب و کارآمدی کنترل کیفیت جامعه است. جامعه برای نظارت بر کار مؤسسات باید از نیروهای متخصص و مجرب استفاده کند و به ارزیابی محتوایی (نه سطحی و شکلی) پرونده‌ها بپردازد در غیر این صورت، ناکارآمد بودن کنترل کیفیت جامعه را به دنبال خواهد داشت.

**تناسب بازار کار:** تناسب بازار کار شامل ویژگی‌های حجم کار در دست سازمان حسابرسی، حجم کار در دست مؤسسات خصوصی، تعداد مؤسسات بخش خصوصی، انحصار در بازار حسابرسی، میزان تناسب بازار کار با تعداد مؤسسات حسابرسی و شدت و نوع رقابت است. به دلیل شرایط زمینه‌ای اقتصاد دولتی در ایران، حجم کارهای در دست سازمان حسابرسی بسیار

<sup>1</sup> Carcello & Roger

زیاد است و انحصار بازار کار حسابرسی در دست این سازمان است. از طرف دیگر، حجم کمی از بازار در دست تعداد زیادی از مؤسسات حسابرسی کوچک بخش خصوصی قرار دارد. بنابراین، این شرایط باعث عدم تناسب بازار کار با تعداد مؤسسات بخش خصوصی و ایجاد یک رقابت شدید و ناسالم بین آنها می‌گردد که بر راهبردهای شانه خالی کردن از انجام کامل مراحل حسابرسی و ارائه گزارش مطلوب نظر صاحبکار تأثیر می‌گذارد.

از دید مصاحبه شونده‌گان، سازمان حسابرسی به عنوان یک سازمان انحصاری در بازار کار حسابرسی ایران است که تناسب بازار کار را به هم زده است. سازمان حسابرسی یک نهاد دولتی است که علاوه بر مسئولیت تدوین استانداردهای حسابرسی، وظیفه تصدی‌گری و نظارتی نیز دارد. بنابراین، این سازمان نقش‌های متضاد تدوین استانداردها، تصدی‌گری و نظارتی را در بازار کار حسابرسی بر عهده دارد. کنترل کیفیت سازمان توسط خودش انجام می‌شود و به جامعه حسابداران رسمی پاسخگو نیست؛ این باعث شکاف و دودستگی در جامعه حسابرسی ایران شده است. البته ناگفته نماند که سازمان حسابرسی قدمتی چندین ساله دارد و دارای نیروهای متخصص و با کیفیتی است که به حسابرسی شرکت‌هایی می‌پردازد که از عهده مؤسسات کوچک و زیادی که در بازار کار هستند، بر نمی‌آید. در واقع می‌توان گفت مؤسسات کوچک و متوسط حاضر در بازار کار حسابرسی، توانایی انجام کارهای بزرگ را ندارند. **مداحی و همکاران (۱۳۹۱)** در پژوهش‌شان به تناسب تعداد مؤسسات حسابرسی و بازار کار به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی تأکید کردند با نظر خبرگان در این پژوهش مطابقت دارد.

**فشار اقتصادی:** فشار اقتصادی شامل ویژگی‌های تأمین وجوه مورد نیاز برای پرداخت هزینه‌های مؤسسه، کسب درآمد کافی جهت امرار معاش، میزان خدمات غیرحسابرسی، توان به کارگیری کارکنان با دانش و معجب، حفظ کارکنان با دانش و معجب و آموزش کارکنان است. مطابق نتایج پژوهش، از آنجا که منبع درآمد مؤسسات حسابرسی محدود به خدمات حسابرسی است، درآمد کافی جهت امرار معاش و پرداخت هزینه‌های مؤسسه را کسب نخواهند کرد. این مسئله، فشار اقتصادی زیادی را بر مؤسسات وارد می‌کند و مؤسسات توان به کارگیری و حفظ کارکنان و آموزش اثربخش آنان را نخواهند داشت. فشار اقتصادی بر هر دو راهبرد شانه خالی کردن از انجام کامل مراحل حسابرسی و ارائه گزارش مطلوب نظر صاحبکار تأثیر می‌گذارد و باعث تسهیل اتخاذ این راهبردها می‌گردد.

**فشار زمانی:** فشار زمانی یکی دیگر از عوامل مداخله‌گر است. بر اساس نظر مصاحبه شونده‌گان، زمان قابل تخصیص، یک مسئله مهم برای مؤسسات حسابرسی است. هنگامی که حسابرسان مجبور هستند تا کارهای حسابرسی خود را در یک فرصت زمانی بسیار محدود انجام دهند، فشار زیادی را در محیط کاری احساس خواهند کرد که منجر به اعمال رفتارهای ناکارآمد می‌گردد. وجود فشار زمانی می‌تواند باعث شود حسابرسان، به دلیل فرصت زمانی کمی که برای انجام کار حسابرسی در اختیار دارند، از انجام برخی مراحل حسابرسی صرف نظر کنند. **آندرس (۲۰۱۶)**، **مارگیم و همکاران (۲۰۰۵)**، **کرمی و همکاران (۱۳۹۵)** و **مهرانی (۱۳۸۰)** بر تأثیر فشار زمانی بر رفتار ناکارآمد حسابرسی تأکید کردند.

**ماندگاری در حرفه:** مطابق نتایج پژوهش، حسابرسانی که قصد ماندگاری طولانی برای فعالیت در حرفه حسابرسی را

دارند، اقدام به رفتار ناکارآمد نمی‌کنند. حسابرسانی که قصد ترک فعالیت حرفه‌ای را در آینده نزدیک دارند، برای کسب درآمد بیشتر در مدت زمان محدود، اقدام به رفتار ناکارآمد حسابرسی می‌کنند؛ زیرا ترس آن‌ها از اینکه رفتارشان کشف شود، کاهش می‌یابد. علاوه بر این، افرادی که قصد ترک دارند از تأثیرات بالقوه و سوء رفتارهای ناکارآمد جهت ارزیابی و ارتقاء خود و اهمه‌ای ندارند. بنابراین، حسابرسانی که قصد ترک شغل بالایی دارند، به احتمال زیاد، رفتارهای ناکارآمد را می‌پذیرند. نتایج پژوهش‌های دانلی و همکاران (۲۰۰۶) و پاینو و همکاران (۲۰۱۴) با نظر خبرگان در این پژوهش همسو است.

**اهمیت صاحبکار:** بر اساس نظر مصاحبه شونده‌گان، اهمیت صاحبکار شامل ویژگی‌های اندازه شرکت صاحبکار و میزان حق‌الزحمه حسابرسی است. هر چه اندازه شرکت صاحبکار بزرگ‌تر و همچنین میزان حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر باشد، اهمیت صاحبکار در نظر حسابرس بیشتر خواهد بود. اهمیت صاحبکار ممکن است یک حسابرس را ترغیب به ارائه گزارش مطلوب نظر او کند. اهمیت صاحبکار می‌تواند به افزایش سهم مؤسسات حسابرسی از بازار و ارتقا شهرت آن‌ها کمک کند. حق‌الزحمه پرداختی بر اساس نوع کاری که انجام می‌شود، متفاوت است. حق‌الزحمه‌های بزرگ قدرت چانه‌زنی صاحبکاران با مؤسسات حسابرسی را افزایش می‌دهند. صاحبکاران مهم ممکن است یک حسابرس را ترغیب کنند که یک گزارش مطلوب و شسته رفته ارائه کنند؛ اگر مؤسسه نتواند خواسته آنها را انجام دهد، تهدید به تغییر حسابرس می‌کنند. بنابراین، چنانچه شرکا و مدیران مسئول یک مؤسسه حسابرسی ترس از دست دادن صاحبکار را داشته باشند، ممکن است به کارکنان خود دستور دهند که مطابق خواست و مطلوب صاحبکار گزارش تهیه کنند. نظرات خبرگان در این پژوهش با نتایج پژوهش‌های اکبری و همکاران (۱۳۹۵)، ین و همکاران (۲۰۱۳) و اسوانبرگ و اوهان (۲۰۱۶) همسو است.

**ساختاریافتگی مؤسسه:** ساختاریافتگی مؤسسه شامل ویژگی‌های تعداد و اندازه مؤسسات حسابرسی، میزان مشارکت شرکا، چگونگی ادغام مؤسسات کوچک و میزان ساختاریافتگی مؤسسه است. نتایج پژوهش حاکی از این است که تعداد زیادی مؤسسه حسابرسی کوچک در بازار کار حسابرسی فعالیت می‌کنند که در بسیاری از آنها، هر شریک به صورت جزیره‌ای فعالیت می‌کند و کار حسابرسی مربوط به خود را دارد. بنابراین، این مؤسسات به مانند یک مؤسسه ساختاریافته فعالیت نمی‌کنند. ادغام مؤسسات کوچک، به منظور بزرگ شدن مؤسسات، نیز ناموفق بوده است، زیرا این مؤسسات بدون ایجاد ساختارهای لازم، با هدف کسب امتیاز کیفیت از جامعه حسابداران رسمی، به صورت صوری با هم ادغام شده‌اند؛ در این مؤسسات نیز ساختاریافتگی لازم به عنوان یک مؤسسه وجود ندارد و هر یک از شرکا به صورت جداگانه فعالیت می‌کند. اندازه مؤسسه حسابرسی زمانی می‌تواند منجر به افزایش توانایی مؤسسه و اجتناب از رفتارهای ناکارآمد شود که مؤسسه از ساختاریافتگی مناسبی برخوردار باشد. نتایج پژوهش حاکی از این است که اکثر مؤسسات حسابرسی کوچک در ایران از ساختاریافتگی مناسبی برخوردار نیستند. نظر خبرگان در این زمینه با نتیجه پژوهش مداحی و همکاران (۱۳۹۱) همسو است.

#### سؤال چهارم: شرایط زمینه ساز رفتار ناکارآمد حسابرسی کدامند؟

شرایط زمینه‌ساز نشان‌دهنده مجموعه شرایط ویژه‌ای هستند که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرند. (اشتراوس و کورین، ۱۳۹۶). مطابق نتایج پژوهش، شرایط زمینه‌ای شامل دولتی یا خصوصی بودن اقتصاد، فرهنگ مشارکت

و توسعه یافتگی حرفه حسابرسی است.

**فرهنگ مشارکت:** فرهنگ مشارکت یک عامل زمینه‌ای مهم است. مطابق نظر مصاحبه‌شوندگان، به دلیل اینکه فعالیت مؤسسات حسابرسی به صورت مشارکتی و تضامنی است، بزرگ شدن و توسعه مؤسسات حسابرسی کوچک در بازار حسابرسی ایران، نیازمند وجود فرهنگ مشارکت است. بنابراین، یکی از مهم‌ترین عوامل کوچک بودن مؤسسات حسابرسی، فرهنگ مشارکت پایین در جامعه است. نظر خبرگان در این زمینه با نتیجه پژوهش **مداحی و همکاران (۱۳۹۱)** درباره ارائه الگوی کیفیت حسابرسی همسو است.

**دولتی یا خصوصی بودن اقتصاد:** دولتی یا خصوصی بودن اقتصاد شامل ویژگی‌های نوع اقتصاد و میزان توسعه بازار سرمایه است. طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، دولتی بودن اقتصاد و عدم توسعه بازار سرمایه، تقاضا برای حسابرسی با کیفیت و پاسخ‌خواهی اثربخش از حساب‌رسان را کاهش می‌دهد و زمینه رفتارهای ناکارآمد حسابرسی را فراهم می‌کند. نظر خبرگان در این زمینه با نتیجه پژوهش **مداحی و همکاران (۱۳۹۱)** درباره ارائه الگوی کیفیت حسابرسی همسو است.

**توسعه یافتگی حرفه حسابرسی:** توسعه حرفه حسابرسی شامل ویژگی‌های سابقه حرفه حسابرسی، علت توسعه حسابرسی، سطح تقاضا برای کیفیت حسابرسی، میزان نظارت جامعه، میزان استفاده از نرم‌افزارهای حسابرسی و میزان نفوذ تفکر دولتی بر حرفه است. مطابق نتایج پژوهش، حرفه حسابرسی در ایران کم سابقه و در شرایط فعلی تنها علت توسعه آن، الزام قانونی شرکت‌ها به انجام کار حسابرسی است. علاوه بر این، پایین بودن سطح تقاضا برای حسابرسی با کیفیت در کنار نفوذ زیاد تفکر دولتی بر حرفه و عدم استفاده از نرم‌افزارهای حسابرسی، توسعه این حرفه در کشور را با مشکل مواجه کرده است. نظر خبرگان در این زمینه با نتیجه پژوهش **مداحی و همکاران (۱۳۹۱)** درباره ارائه الگوی کیفیت حسابرسی همسو است.

### سؤال پنجم: عامل پدیده محور این پژوهش کدام است؟

مقوله محوری باید انتزاعی و از جامعیت لازم برخوردار باشد (**اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۶**). ویژگی‌های مذکور در مورد مقوله محوری در این پژوهش رعایت شده است. مطابق نتایج پژوهش، با توجه به اینکه تدوین الگوی رفتار ناکارآمد حسابرسی موضوع و مسئله اصلی پژوهش است و مطالب مطرح شده در مصاحبه‌ها حول این محور اصلی قرار داشته و در اغلب داده‌ها، رد پای آن را می‌شود مشاهده کرد. بنابراین، مقوله محوری این پژوهش، رفتار ناکارآمد حسابرسی است که در مرکز الگو قرار گرفته است و سایر مقوله‌ها به آن مرتبط می‌شود.

### سؤال ششم: آثار و پیامدهای رفتارهای ناکارآمد حسابرسی کدامند؟

پیامدها، نتایجی است که در اثر راهبردها پدیدار می‌شوند. در واقع پیامدها، نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند. (**اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۶**). بر اساس نتایج پژوهش، مهم‌ترین پیامدهای ناشی از رفتار ناکارآمد حسابرسی شامل عدم کشف تحریفات بااهمیت، کاهش کیفیت حسابرسی، خدشه‌دار کردن اعتبار حرفه در جامعه، کاهش شفافیت مالی و سلامت اقتصادی جامعه و عدم تخصیص بهینه منابع هستند.

### سؤال هفتم: روابط بین موارد کشف شده در قسمت قبل چگونه است؟

لازمه اجتناب از رفتار ناکارآمد حسابرسی و ارائه یک حسابرسی با کیفیت، پابندی شرکا، مدیران و حسابرسان به اخلاق حرفه‌ای، میزان دانش و تجربه آن‌ها و همچنین برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی بر کار حسابرسی است. در بین سه عامل علی‌مطرح شده، اخلاق حرفه‌ای نقش پررنگ‌تری دارد. در صورتی که حسابرسان پایبند به اخلاق حرفه‌ای باشند، برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی مناسبی بر کار حسابرسی خواهند داشت و امکانات لازم را برای انجام یک کار با کیفیت فراهم خواهند کرد. حسابرسانی که پایبند به اخلاق حرفه‌ای هستند استانداردهای پذیرش کار، استانداردهای اجرای عملیات و استانداردهای کنترل کیفیت را رعایت خواهند نمود. این حسابرسان در مقطع پذیرش کار، ضمن رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای، کاری را می‌پذیرند که در توان، تخصص و تجربه آن‌ها باشد و تمام امکانات و شرایط لازم را برای انجام درست آن فراهم می‌کنند و از رفتارهای ناکارآمد حسابرسی اجتناب خواهند نمود. همچنین این حسابرسان در زمان تهیه گزارش حسابرسی، استقلال خود را حفظ می‌کنند و به نحو مناسبی موضع‌گیری خواهند نمود و منافع شخصی و سازمانی سبب مخدوش شدن استقلال آنها نخواهد شد. اما در صورتی که حسابرسان پایبند به اخلاق حرفه‌ای نباشند، دلیلی برای صرف هزینه برای انجام کار حسابرسی با کیفیت و اجرای کامل استانداردهای حسابرسی ندارند و با تخصیص کمترین منابع و نیروی انسانی، اقدام به صدور گزارش حسابرسی می‌کنند. به عبارت دیگر، برای کاهش هزینه‌های خود از نیروی انسانی متخصص و مجرب استفاده نخواهند کرد و با جذب نیروی انسانی کم دانش، کم تجربه و عدم رعایت کامل استانداردهای حسابرسی، کار را انجام می‌دهند. این حسابرسان به دلیل ضعف اخلاق حرفه‌ای و با هدف کسب درآمد بیشتر، چنانچه مصالحی ایجاب کند، با اندکی فشار و تهدید از سوی صاحبکار استقلال خود را در ارائه اظهارنظر از دست می‌دهند و اقدام به ارائه گزارش مطلوب نظر او می‌کنند.

در صورت ضعف اخلاق حرفه‌ای، عاملی که حسابرسان را ملزم به رعایت استانداردهای حسابرسی می‌کند؛ وجود پاسخ‌خواه است. وجود پاسخ‌خواه و سازوکار لازم جهت پاسخ‌خواهی باعث می‌شود که پاسخ‌خواه با صرف هزینه و زمان معقول بتواند احقاق حق نماید. مطابق با نتایج پژوهش، در بستر اقتصاد دولتی، در شرکت‌هایی که متقاضی حسابرسی هستند، مالکیت و مدیریت شرکت از هم جدا نیستند و تنها دلیل تقاضای حسابرسی از سوی آنها، الزام قانونی است. در چنین محیطی، حسابرس از نظر رفع نیاز اطلاعاتی افرادی که او را انتخاب می‌کنند، نقش پررنگی ایفا نمی‌کند. بنابراین، پاسخ‌خواهی اثربخش از حسابرسان وجود نخواهد داشت. عدم وجود پاسخ‌خواهی اثربخش باعث می‌شود که حسابرسان دغدغه پاسخگویی نداشته باشند. این امر منجر به عدم رعایت استانداردهای پذیرش صاحبکار، عدم رعایت استاندارد اجرای عملیات و عدم اجرای استاندارد کنترل کیفیت از سوی حسابرسان می‌گردد و در ارائه گزارش حسابرسی نیز به جهت جلب رضایت صاحبکار، اقدام به تلطیف گزارش و عدم موضع‌گیری مناسب می‌کنند. در صورت عدم وجود پاسخ‌خواه و سازوکارهای لازم برای پاسخ‌خواهی اثربخش، نقش نهادهای نظارتی مانند جامعه حسابداران رسمی در محدود کردن رفتارهای ناکارآمد حسابرسی پررنگ می‌شود. در صورتی که جامعه حسابداران رسمی کنترل کیفیت اثربخش برای نظارت بر مؤسسات حسابرسی داشته باشد و با متخلفان برخورد قاطع کند، حسابرسان به دلیل نگرانی از عواقب رفتارهای خود، از رفتارهای ناکارآمد حسابرسی اجتناب می‌کنند.

برخی شرایط مداخله گر همچون پاسخ‌خواهی اثربخش از حساب‌رسان و کنترل کیفیت جامعه به عنوان اهرم‌های بیرونی برای الزام حساب‌رسان به رعایت اخلاق حرفه‌ای، تأثیر بسزایی بر رعایت اخلاق حرفه‌ای و در نتیجه راهبردهای اتخاذ شده دارد. علاوه بر این، با توجه به بستر اقتصاد دولتی و توسعه نیافتگی بازار سرمایه در ایران، حجم کارهای در دست سازمان حسابرسی بسیار زیاد و انحصار بازار کار حسابرسی در دست این سازمان قرار دارد. از طرف دیگر، حجم کمی از بازار در دست تعداد زیادی از مؤسسات کوچک حسابرسی بخش خصوصی قرار دارد. این شرایط موجب به هم خوردن تناسب بازار کار با تعداد مؤسسات بخش خصوصی و ایجاد یک رقابت شدید و ناسالم بین آنها می‌گردد. وجود رقابت شدید و ناسالم بر روی حجم کمی از بازار کار حسابرسی در کنار محدود بودن منابع درآمدی مؤسسات، باعث افزایش فشار اقتصادی بر مؤسسات حسابرسی می‌گردد به گونه‌ای که توان کسب درآمد کافی جهت امرار معاش و تأمین هزینه‌های مؤسسه را نداشته باشند.

همچنین نتایج پژوهش حاکی از این است که در بستر پایین بودن فرهنگ مشارکت و عدم توسعه حرفه حسابرسی در ایران، تعداد زیادی مؤسسه حسابرسی کوچک (که با حداقل سه شریک تشکیل شده‌اند) فعالیت می‌کنند که از ساختار یافتگی مناسبی برخوردار نیستند، زیرا در بیشتر این مؤسسات هر کدام از شرکا به صورت جزیره‌ای فعالیت می‌کنند. در شرایط ساختار نیافتگی مؤسسات، متناسب نبودن بازار کار حسابرسی و فشار اقتصادی، مؤسسات توان استفاده و حفظ نیروی ماهر و متخصص و آموزش اثربخش آن‌ها را برای انجام کار حسابرسی با کیفیت ندارند. برای انجام یک برنامه ریزی، نظارت و سرپرستی مناسب، لازم است که از کارکنان با دانش و مجرب استفاده گردد. چنانچه شرکا و مدیران مؤسسه حسابرسی از دانش و تجربه کافی برخوردار باشند اما کارکنان حسابرسی با دانش و مجرب در اختیار نداشته باشند، نمی‌توانند استانداردهای اجرای عملیات و استانداردهای کنترل کیفیت را به طور کامل اجرا کنند.

یکی دیگر از عوامل مداخله گر که باعث تسهیل اتخاذ راهبردها می‌گردد، اهمیت صاحبکار است. مطابق نتایج پژوهش، در صورت وجود ضعف اخلاق حرفه‌ای، اهمیت صاحبکار می‌تواند یک حسابرس را ترغیب به ارائه گزارشی کند که مطلوب نظر صاحبکار باشد. هر چه اندازه شرکت صاحبکار بزرگ‌تر و همچنین میزان حق الزحمه حسابرسی بالاتر باشد، اهمیت صاحبکار در نظر حسابرس بیشتر خواهد بود. بنابراین، در شرایط فشار اقتصادی، حسابرس برای جلب رضایت صاحبکار، استقلال خود را از دست می‌دهد و اقدام به تلطیف گزارش و عدم موضع‌گیری مناسب می‌کند.

یکی از عوامل مداخله گر، ماندگاری شرکا در حرفه است. مطابق با نتایج پژوهش، همان‌طور که پیش از این مطرح شد، یکی از عوامل اصلی اجتناب از رفتار ناکارآمد حسابرسی، برنامه ریزی، نظارت و سرپرستی بر کار حسابرسی است. در سایه ضعف اخلاق حرفه‌ای، قصد ترک فعالیت حرفه‌ای می‌تواند بر انجام و اجرای برنامه ریزی، نظارت و سرپرستی تأثیر بگذارد و موجب تسهیل راهبردهای اتخاذ شده گردد. بنابراین، حساب‌رسانی که قصد ماندگاری در حرفه را دارند با انجام برنامه ریزی درست، بکارگیری نیروی متخصص و باتجربه و استفاده از ترکیب مناسب تیم رسیدگی‌کننده، اقدام به ارائه کار حسابرسی با کیفیت می‌کنند و از انجام رفتار ناکارآمد حسابرسی دوری می‌کنند.

راهبردهای اتخاذ شده، منجر به پیامدهای خرد و کلان برای مؤسسات حسابرسی، حرفه حسابرسی و اقتصاد کشور می‌گردد. بر اساس نتایج پژوهش، مهمترین پیامدهای ناشی از رفتار ناکارآمد حسابرسی شامل عدم کشف تحریفات با اهمیت، کاهش کیفیت حسابرسی، خدشه‌دار کردن اعتبار حرفه در جامعه، کاهش شفافیت مالی و سلامت اقتصادی جامعه و عدم تخصیص بهینه منابع هستند.

### پیشنادهای کاربردی پژوهش

بر اساس یافته‌های حاصل از پژوهش و با عنایت به مقوله‌های شناسایی شده شامل: شرایط علی، مداخله‌گر، بستر و راهبردهای کاهش رفتارهای ناکارآمد حسابرسی که در الگو ارائه گردید، پیشنهادهای کاربردی پژوهش به مؤسسات حسابرسی و نهادهای سیاست‌گذار به شرح زیر است:

- ✓ تأکید بر آموزش استانداردهای اصول اخلاقی و تعهدات و الزامات حرفه در کنار آموزش مهارت و دانش در دانشگاه‌ها.
- ✓ به‌روز کردن دانش و افزایش کیفیت تجربه توسط شرکا و مدیران مسئول کار.
- ✓ به کارگیری ترکیب مناسب تیم‌های حسابرسی با توجه به ویژگی‌های شرکت مورد رسیدگی.
- ✓ فراهم کردن شرایط لازم از سوی شرکا و مدیران مسئول برای برگزاری نشست‌های تیم حسابرسی با هدف ایجاد تعامل اثربخش اعضای تیم با هم.
- ✓ استقرار نظام اثربخش استخدام و ترفیع کارکنان و آموزش اثربخش آنان.
- ✓ مؤسسات حسابرسی نام اشخاصی که در مؤسسه کار نمی‌کنند را در لیست بیمه خود قرار ندهند.
- ✓ آشنایی با حسابرسی مبتنی بر ریسک، بکارگیری آن و رعایت استانداردهای مربوط به آن.
- ✓ در نظر داشتن تناسب توانایی مؤسسه با حجم و اندازه کارها.
- ✓ استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در مؤسسه.
- ✓ تنوع بخشی به خدمات ارائه شده توسط مؤسسات حسابرسی جهت کاهش وابستگی به درآمد حسابرسی. این کار نیازمند بزرگ شدن مؤسسات است.
- ✓ کمک به تهیه و تدوین نرم‌افزارهای حسابرسی توسط متولیان حرفه که بخش اغفال شده حرفه حسابرسی کشور است.
- ✓ بزرگ شدن مؤسسات حسابرسی، تنوع بخشی به خدمات و فراهم نمودن تمهیدات لازم توسط جامعه حسابداران رسمی برای بزرگ شدن مؤسسات.
- ✓ محدود نمودن سازمان حسابرسی به عنوان مرجعی جهت تدوین استانداردهای حسابرسی و منفک نمودن آن از وظیفه تصدی‌گری. البته در انجام این کار باید به ساختار اقتصادی کشور (دولتی بودن اقتصاد) و آمادگی و توانایی بخش خصوصی توجه نمود.
- ✓ تجدیدنظر و ارزیابی صحیح جامعه از ادغام واقعی مؤسسات حسابرسی جهت رده‌بندی آن‌ها از نظر کیفیت.

✓ ارزیابی محتوای پرونده‌های حسابرسی توسط افراد مجرب و برخورد متناسب و بازدارنده با تخلفات از سوی جامعه حسابداران رسمی.

### محدودیت‌های پژوهش

مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر مربوط به رویکرد پژوهش است. از آنجا که در پژوهش‌های کیفی پدیده مورد نظر در بستری که رخ می‌دهند مورد مطالعه قرار می‌گیرند، امکان تعمیم پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش به دیگر شرایط و موقعیت‌ها محدود است. بنابراین، به راحتی نمی‌توان نتایج پژوهش حاضر را به دیگر حوزه‌ها تعمیم داد. همچنین از آنجا که در پژوهش‌های کیفی امکان تفاسیر مختلف از پدیده مورد بررسی وجود دارد، به همین دلیل تفسیر صورت گرفته از پدیده رفتار ناکارآمد حسابرسی در پژوهش حاضر تنها یکی از تفاسیر ممکن و پذیرفتنی در مورد آن است و امکان وجود تفاسیری دیگر از آن نیز وجود دارد. در پژوهش‌های کیفی امکان بروز و دخالت دادن پیش‌فرض‌ها و تعصبات پژوهشگر ممکن است یافته‌ها و نتایج پژوهش را خدشه‌دار نماید که البته در این پژوهش، پژوهشگر تلاش نموده است تا حد امکان بدون سوگیری عمل کند و فقط اقدام به رصد تجارب و مشاهدات مشارکت‌کنندگان نماید. همچنین در این پژوهش به‌طور عمدی عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد حسابرسی در مؤسسات حسابرسی کوچک و متوسط بخش خصوصی مورد تأکید قرار گرفته است. اگرچه بسیاری از عوامل شناسایی شده در این الگو برای بخش خصوصی و دولتی مشترک هستند، اما با توجه به اینکه سازمان حسابرسی به عنوان حسابرسی بخش دولتی، تحت تأثیر عوامل خاص حاکم بر فعالیت‌ها و عملکرد آن سازمان است، احتمال دارد عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد حسابرسی در بخش دولتی تفاوت‌هایی با بخش خصوصی داشته باشد.

### تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد شوشتر به خاطر حمایت معنوی در اجرای پژوهش حاضر تقدیر به عمل می‌آید.

### منابع

- ابولمعالی، خدیجه (۱۳۹۱). *پژوهش کیفی از نظریه تا عمل*. چاپ اول، تهران، نشر علم.
- احمدزاده، زاهد؛ یعقوب‌نژاد، احمد و و کیلی فرد، حمیدرضا (۱۴۰۰). تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های حرفه‌ای (ارزش‌های اخلاقی) در مؤسسات حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۲)، ۱۳۸-۱۲۳.
- اشتراس، انسلم و کرین، جولیت (۱۳۹۶). *مبانی پژوهش کیفی فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای*. چاپ ششم، ابراهیم افشار، تهران، نشر نی.
- اکبری، محسن؛ محفوظی، غلامرضا و هوشمند، رضوان (۱۳۹۵). عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد و اثر آن بر تغییر شغل حسابرسان. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۹(۵)، ۱۰۳-۱۲۶.
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۳). سقوط اخلاق حرفه‌ای و فروپاشی انرون. *حسابرس*، ۲۷، ۴۷-۴۲.
- فراستخواه، مقصود (۱۳۹۶). *روش تحقیق کیفی در علوم اجتماعی با تأکید بر نظریه برپایه (گرنند تئوری GTM)*. چاپ چهارم، تهران، نشر آگاه.
- کریمی، غلامرضا؛ کیلی فرد، حمیدرضا و مزینانی، مهدی (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور. *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳)، ۳۴-۵.



- رستگاری، نجمه و مهدوی، غلامحسین (۱۳۹۹). تخصص حسابرسان در صنعت و ساختار بازار حسابرسان. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۴)، ۹۷-۱۲۸.
- رستمی نیا، رضا؛ حجازی، رضوان؛ طالب نیا، قدرت‌الله و حسن‌زاده برداران، رسول (۱۳۹۹). تأثیر منبع کنترل و تعهد سازمانی بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسان بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵(۱۰)، ۱۰۳-۱۲۹.
- شیخی گرجان، مینا؛ نوروش، ایرج و محمدی ملقرنی، عطاالله (۱۳۹۹). جایگاه راهبرد تجاری در ارتقای کیفیت حسابرسان با تأکید بر عوامل محیطی ایران. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۳)، ۳۵-۶۶.
- لاری دشت بیاض، محمود؛ صالحی، مهدی و زاهدی، مرضیه (۱۳۹۶). بررسی رفتار ناکارآمد حسابرسان و روابط کاری با سرپرستان، نقش تعدیلی جو اخلاقی مدیران. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳)، ۱۱۱-۱۴۶.
- مداحی، آزاده (۱۳۹۱). تدوین مدل کیفیت حسابرسان، رساله دکتری، دانشگاه تهران.
- مهرانی، ساسان (۱۳۸۰). تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی. رساله دکتری، دانشگاه تهران.
- مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسان*، ۱۰(۲)، ۴۳-۶۱.
- مرادی، مهدی؛ رستمی، امین و اباذری، زهره (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان. *حسابداری مالی*، ۸(۳۰)، ۴۰-۶۴.
- نیکخواه آزاد، علی (۱۳۷۹). *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسان*. چاپ اول، تهران، انتشارات سازمان حسابرسان.

## References

- Abolma'ali, K. (2012). *Qualitative research from theory to practice*. First Edition, Tehran, Alam Publishing [In Persian].
- Ahmadzadeh, Z., Yaghoobnezhad, A., & Vakilifard, H. (2021). The effect of auditors' commitment to public interests and independence enforcement on professional values (ethical values) in audit firms. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(2), 123-138 [In Persian].
- Akbari, M., Mahfoozi, G., & Houshmand, R. (2016). Factors affecting dysfunctional behavior and turnover of auditors in audit institutions. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 5(19), 103-126 [In Persian].
- Alderman, W., & Deitrick, J.W. (1982). Auditors' perception of time budget pressures and premature sign offs: A replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2(1), 54-68.
- Andreas. (2016). Interaction between Time Budget Pressure and Professional Commitment towards Underreporting of time behavior. *Procedia- Social and Behavioral Sciences*, 219, 91-98.
- Carcello, J., & Roger, H. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11(1), 453-467
- Chan, K., Kleinman, G., & Lee, P. (2009). The impact of Sarbanes-Oxley on internal control remediation. *International Journal of Accounting & Information Management*, 1(17), 53-65.
- Creswell, J.W. (2005). *Educational Research: Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research* (2nd edition). Nebraska, University of Nebraska – Lincoln.
- Donnelly, D., Quirin, J., & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditor's personal characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, 15, 87-110.
- Donnelly, D., Quirin, J., & O'Bryan, D. (2006). Attitudes toward dysfunctional audit behavior: The effects of locus of control, organizational commitment, and position. *The Journal of Applied Business Research*, 1(19), 95-108.
- Faraskhah, M. (2017). *Qualitative research method in social sciences with emphasis on grounded theory (GTM ground theory)*. Fourth edition, Tehran, Nashr Agah [In Persian].
- Hassas Yeganeh, Y. (2013). The fall of professional ethics and the collapse of Enron. *Auditor*, 27, 47-42 [In Persian].
- Herrbach, O. (2001). Audit quality, auditor behavior and the psychological contract. *European Accounting Review*, 4(10), 787-802.

- Karmi, Gh., Vakili Fard, H.R., & Mazinani, M. (2015). Investigating the relationship between time pressure, work complexity and audit effectiveness in the National Accounts Court. *Auditing Knowledge*, 16(63), 5-34 [In Persian].
- Keller, C., Smith, K., & Smith, M. (2007). Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of U.S. accountants? *Critical Perspectives on Accounting*, 18(3), 299-314.
- Lari Dasht Bayaz, M., Salehi, M., & Zahedi, M. (2017). Dysfunctional auditor behavior and working relationships with supervisors, managers moderating role of ethical climate. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 2(3), 111-146 [In Persian].
- Maddahi, A. (2013). Development of audit quality model. *Ph.D. Dissertation*, University of Tehran [In Persian].
- Margheim, L., & Kelley, T. (1990). The impact of time budget pressure personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior. *Auditing: A Journal of Practices & Theory*, 9, 21-42.
- Margheim, L., & Pany, K. (1986). Quality control, premature signoff, and underreporting of time: Some empirical findings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 5(2), 50-63.
- Margheim, L., Kelley, T., & Pattison, D. (2005). An empirical analysis of the effects of auditor time budget pressure and time deadline pressure. *The Journal of Applied Business Research*, 21(1), 23-36.
- McDaniel, L. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 267-285.
- Mehrani, S. (2001). The effect of time budget pressure on the behavior of independent auditors under the equity theory, *Ph.D. Dissertation*, University of Tehran [In Persian].
- Mehrani, S., & Naimi, M. (2003). Ethical theory and the effect of time budget on the behavior of independent auditors, *Accounting and Auditing Reviews*, 10(2), 43-61 [In Persian].
- Moradi M., Rostami A., & Abazari Z. (2016). Investigating the determinants of dysfunctional auditing behaviors. *Quarterly Financial Accounting Journal*, 8(30), 40-64 [In Persian].
- Nikkhah Azad, A. (2000). Statement of fundamental concepts of auditing. First Edition, Tehran, Audit Organization Publications [In Persian].
- Otley, D., & Pierce, B. (1996). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(9), 31-58.
- Paino, H., Ismail, Z., & Smith, M. (2014). Modelling dysfunctional behavior: Individual factors and ethical financial decision. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 145, 116-128.
- Paino, H., Smith, M., & Ismail, Z. (2012). Auditor acceptance of dysfunctional behavior: An explanatory model using individual factors. *Journal of Applied Accounting Research*, 1(13), 37-55.
- Rastegari, N., & Mahdavi, G. (2020). Auditor specialization in the industry and audit market structure. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(4), 97-128 [In Persian].
- Rostaminia, R., Hejazi, R., Talebnia, G., & Baradaran Hasanzadeh R. (2021). The effect of locus of control and organizational commitment on acceptance of dysfunctional audit behavior based on the theory of planned behavior. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 5(10).129-103 [In Persian].
- Sheikhi Garjan, M., Noravesh, I., & Mohamadi Molgharani, A. (2020). The position of business strategy in improving audit quality with emphasis on environmental factors in Iran. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(3), 35-66 [In Persian].
- Smith, R., & Hutton, M. (1995). Underreporting time: An analysis of current tax practice. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 1(11), 39-45.
- Strauss, A., & Corbin, J. (2016). *Basics of qualitative research techniques and stages of production of grounded theory*. 6th edition, Ebrahim Afshar, Tehran, Ney Publishing [In Persian].
- Sulistiyo, H., & Ghozali, I. (2017). The role of religious control in dysfunctional audit behavior: an empirical study of auditors of public accounting firm in Indonesia. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 5(35), 1047-1058.

- Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? *Accounting in Europe*, 1(13), 65-79.
- Sweeney, B., & Pierce, B. (2006) Good hours, bad hours and auditors' defense mechanisms in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(19), 858-892.
- Tervo, W., Smith, M., & Pitman, M. (2014). Dysfunctional auditor behavior: the effects of tone at the top and supervisors' relationships. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 17, 47-77.
- Willett, C., Page, M. (1996). A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. *British Accounting Review*, 28, 101-120.
- Yuen, D., Law, P., Lu, C., & Guan, J. (2013). Dysfunctional auditing behavior: empirical evidence on auditors' behavior in Macau. *International Journal of Accounting & Information Management*, 3(21), 209-226.