



Designing a Structural Model of Effective Factors on Auditors' Destructive and Ineffective Organizational Behaviors

Zahra Kamrani¹, Mitra Hamedinezhad², Azam GHaribi³, Reza Karimi Kasabi⁴

Received: 2024/09/04

Accepted: 2025/02/25

Research Paper

Extended Abstract

Background and Purpose: Destructive and ineffective behaviors within audit organizations significantly jeopardize the performance and reputation of audit firms, as well as public confidence in the auditing process. These behaviors encompass a broad spectrum of misconduct, including non-compliance with professional standards, fraudulent activities, document forgery, disregard for ethical principles, abuse of authority, violation of laws and regulations, and creating a toxic or inappropriate workplace culture. The ramifications are severe, extending beyond financial penalties and legal expenses to include reputational damage, erosion of trust among clients and investors, and, in extreme cases, criminal prosecution. Addressing this issue requires a comprehensive examination of its underlying drivers, such as excessive work pressures, toxic organizational culture, and inadequate oversight mechanisms. This study aimed to develop a structural model that identifies and analyzes the factors contributing to destructive and ineffective organizational behaviors among auditors and audit institutions. The research employed a mixed-methods approach, integrating both qualitative and quantitative methodologies.

Methodology: Research data were collected through interviews with a statistical population of experts, academics, and professionals in auditing and audit institutions. Sixteen individuals participated in the interviews, selected using a simple non-random sampling method. The qualitative findings were used to design a questionnaire, which was subsequently distributed to a secondary statistical population comprising professionals and practitioners in auditing and audit institutions. A total of 385 completed questionnaires were collected based on Cochran's second formula for sample size determination. The quantitative analysis used the indicators, components, concepts, and categories derived from the proposed structural model.

Findings: The relationships between the research variables are summarized as follows: causal conditions exert a 41% influence on the central category, while the central category impacts

1. PhD Student, in Accounting, Central Tehran University, Tehran, Iran. (Corresponding Author)
(zahrakamrani995@yahoo.com)

2. PhD Student, in Accounting, Central Tehran University, Tehran, Iran (mitra_h21170@yahoo.com)

3. PhD Student, in Accounting, Central Tehran University, Tehran, Iran (azamgharibi24@gmail.com)

4. PhD Student, in Accounting, Central Tehran University, Tehran, Iran (reza.atm@gmail.com)



strategies by 39%. The path coefficient of the strategy factors on outcomes was calculated as 0.44. Similarly, the path coefficient of intervening factors on outcomes was 31%, and the background conditions influenced outcomes with a path coefficient of 34%. These findings highlight the significance of the relationships and components within the proposed model. The "work-related stress tolerance" category emerged as the central category. According to the model, the highest path coefficient within the central category was associated with flexibility, indicating its critical importance among the central factors. This finding highlights the need to emphasize and prioritize the flexibility components in the proposed framework. Among the other categories, "personal characteristics" and "emotions and mental health of auditors" are causal conditions. Within the proposed model, the highest path coefficient among the causal categories is attributed to personal characteristics. This indicates that personal characteristics are critical to auditors' destructive and ineffective organizational behaviors. Consequently, this category holds greater importance and requires prioritization and emphasis in addressing the root causes of such behaviors. Among the other categories, "skills," "demographic factors," and "auditor knowledge" are identified as strategies. Within the strategic factors, the category of auditor knowledge demonstrated the highest impact factor. This finding suggests that prioritizing and enhancing auditor knowledge can significantly mitigate destructive behaviors among auditors in the long term. The six categories of "family," "auditor extroversion," "legal factors," "environmental factors," "culture," and "political environment" are classified as contextual factors, with political factors demonstrating the highest impact coefficient among them. This suggests that political factors provide the most significant backdrop for the emergence of destructive behaviors among auditors. Addressing and mitigating these factors is essential to reducing the prevalence of such behaviors within the research scope. "Organizational factors" and the "economic environment" are also intervening conditions. Among these, organizational factors play a pivotal role in strengthening or weakening other categories' effectiveness. Their higher impact coefficient highlights their influence in amplifying the effects of causal and central factors. Thus, organizational factors warrant greater emphasis and attention to control the formation of destructive behaviors indirectly. In the consequences section, decision-making power exhibited the highest impact coefficient. This finding indicates that effectively controlling the destructive behaviors of auditors identified in this model would significantly enhance their decision-making power. More importantly, this improvement will likely lead to better workplace decision-making abilities, promoting more effective and responsible auditing practices.

Discussion: This research's primary contribution and added value lie in its potential to help auditors identify destructive and ineffective organizational behaviors. By addressing and mitigating these behaviors, the research aims to improve the quality and reliability of audit reports, ultimately promoting healthier and more effective auditing practices.

Keywords: Destructive Behaviors, Inefficient Behaviors, Auditors and Audit Institutions.

JEL Classification: D23 . C91 .M42



طراحی مدل ساختاری عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان

زهرا کامرانی^۱، میترا حامدی نژاد^۲، اعظم غریبی^۳، رضا کریمی کسبی^۴

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۶/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۷

چکیده

هدف از انجام این پژوهش، طراحی مدل ساختاری عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان بود. روش پژوهش به صورت کیفی و کمی بود. اطلاعات پژوهش با مصاحبه جمع‌آوری شد. جامعه آماری پژوهش را خبرگان، استادان و متخصصان حوزه حسابرسان و تشکیل دادند که تعداد مصاحبه‌شوندگان حدود ۱۶ نفر می‌باشد. از روش نمونه‌گیری در دسترس ساده استفاده شد. داده‌های اولیه به شیوه مصاحبه گردآوری شدند. لذا شاخص‌های به‌دست‌آمده در قالب پرسش‌نامه طراحی شد و بین جامعه آماری دوم یعنی فعالان و شاغلان حوزه حسابرسان که در دسترس بودند با توجه به فرمول دوم کوکران تعداد ۳۸۵ پرسش‌نامه تکمیل شده و جمع‌آوری گردید و داده‌های به‌دست‌آمده در بخش کمی پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند در ادامه براساس شاخص‌ها، مؤلفه‌ها، مفاهیم و مقوله‌های مدل پیشنهادی، پرسش‌نامه‌ای ۱۰۰ سؤالی تدوین گردید و بر مبنای داده‌های گردآوری شده روابط مدل پیشنهادی ارائه شده مورد بررسی قرار گرفته است. شایان ذکر است روابط بین متغیرهای تحقیق نیز بدین شرح است که شرایط علی ۴۱٪ بر مقوله محوری اثرگذار بوده و مقوله محوری نیز خود به اندازه ۳۹٪ بر راهبردها تأثیر دارد. همچنین ضریب مسیر عوامل راهبردها بر پیامدها برابر با ۰/۴۴ بوده است. مسیر عوامل مداخله‌گر بر پیامدها نیز برابر با ۳۱٪ بوده است و ضریب مسیر شرایط بستر بر پیامدها به‌طور کلی برابر با ۳۴٪ بوده است که در نهایت نتایج نشان از معناداری روابط و اجزای مدل ارائه‌شده داشت. دستاورد و ارزش افزوده تحقیق حاضر این است که می‌تواند باعث شود تا رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان شناسایی و با کاهش رفتارهایی که متوجه آن هاست، کیفیت گزارش‌های حسابرسی و سلامت آن‌ها را افزایش داد.

واژه‌های کلیدی: رفتارهای مخرب، رفتارهای ناکارآمد، حسابرسان.

طبقه‌بندی موضوعی: M42 ، C91، D23

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران مرکزی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) (zahrakamrani995@yahoo.com)

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران مرکزی، تهران، ایران (mitra_h21170@yahoo.com)

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران مرکزی، تهران، ایران (azamgharibi24@gmail.com)

۴. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران مرکزی، تهران، ایران (reza.atm@gmail.com)



مقدمه

در سال‌های اخیر، با توجه به تنوع و تعداد مؤسسه‌های حسابرسی، لزوم توجه به ارتقای سطح کیفی آن‌ها به صورت روزافزون مورد توجه قرار گرفته است، بررسی آثار رفتارهای ناکارآمد حسابرسان به عنوان یک چالش جدی مطرح می‌گردد. رفتارهای مخرب و ناکارآمد که در عصر حاضر با سرعت زیادی در حال افزایش است، پیامدها و آثار منفی جبران‌ناپذیری برای سازمان‌ها در پی خواهند داشت. لذا، در طی دهه‌های اخیر توجه محققان را به خود جلب کرده است. نیروی انسانی عامل اصلی موفقیت بسیاری از شرکت‌ها خدماتی از جمله مؤسسه‌های حسابرسی است. بدون نیروی انسانی خبره، عملکرد و کارآمدی این مؤسسه‌ها نیز ضربه اساسی خواهد خورد چرا که اکثر دارایی‌ها و سرمایه این مؤسسه‌ها را نیروی خبره آن‌ها تشکیل می‌دهد؛ لذا، این مؤسسه‌ها به رفتار کارآمد حسابرسان خود و همچنین ماندگاری آن‌ها در مؤسسه اهمیت زیادی می‌دهند. از طرف دیگر رفتار ناکارآمد و تغییر شغل نیروی انسانی در این مؤسسه‌ها، ضربه بزرگی به آن‌ها خواهد زد ([سنگ اونگ و همکاران^۱، ۲۰۲۲](#)). محققان نشان داده‌اند که رفتارهای مدنی در سازمان‌ها رو به کاهش می‌باشد، در حالی که تعاملات و رفتارهای خصمانه و مخرب در حال افزایش است. رفتارهای مخرب شامل دامنه متنوعی از رفتارها شامل بی‌ادبی و بی‌خیالی تا دزدی و رفتارهای تهاجمی دیگر می‌باشد. واقعیت این است که رفتارهای مخرب به‌طور فزاینده‌ای در زندگی سازمانی کارکنان رو به افزایش می‌باشد. به هر حال، تعاملات و رفتارهای مخرب در محیط کار بسیار مسئله‌ساز می‌باشد؛ زیرا افرادی که قصد ارتکاب رفتارهای مخرب و ناکارآمد را دارند به‌طور مکرر با افراد مورد هدف خود در تماس و تعامل بوده و موجب بروز تعاملات منفی بسیاری در سازمان خواهند شد ([سولستیو و گوزالی^۲، ۲۰۱۷](#)). کوتاهی حسابرسان در اجرای صحیح مراحل حسابرسی را می‌توان به رفتارهای مخرب سازمانی حسابرسان نسبت داد. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند. رفتارهای مخرب و ناکارآمد حسابرسان منجر به داوری نادرست آن‌ها می‌شود. داوری نادرست حسابرسان در اطمینان‌بخشی به اطلاعات مالی در فرایند 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 حسابرسان شود ([نجف‌زاده^۳، ۲۰۲۰](#)). حسابرسان در کشف تقلب‌های مالی، پیش‌بینی احتمال ورشکستگی و بروز بحران‌های غیرمنتظره نقش بااهمیتی دارند. آن‌ها باید اظهارنظر حرفه‌ای مستقلی به صاحبکاران ارائه کنند کیفیت اظهارنظر حسابرسان ازجمله معیارهای مؤثر در ماندگاری و بقای مؤسسه‌های حسابرسان می‌باشد از طرفی، کیفیت خدمات فراهم‌شده تا حد زیادی به رفتارهای حسابرسان در حین انجام وظایفشان بستگی دارد؛ نگرانی از رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان رو به گسترش است. رفتارهای مخرب و ناکارآمد می‌تواند تأثیری سوء در زمینه کسب درآمد، کیفیت تکمیل پروژه بر مبنای زمانبندی انجام‌شده و ارزیابی درست عملکرد کارکنان داشته باشد ([روستمیان و همکاران^۴، ۲۰۲۰](#)). در موقعیتهایی که رسیدن به اهداف سازمانی و فردی از راه معمول ممکن نیست، اعمال رفتارهای مخرب و ناکارآمد ممکن است ضروری نیز به نظر برسد. از طرفی، این رفتارها می‌تواند عکس‌العملی به محیط استرس‌بار ناشی از کنترل‌های شدید مدیریتی باشد به عبارت دیگر می‌توان رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان را عکس‌العمل‌های ناکارآمد به محیط (سیستم کنترلی) تعریف کرد. استفاده از برنامه‌های حسابرسان، بودجه (فشار) زمانی و نظارت‌های مستقیم و دقیق ازجمله عوامل ایجادکننده ساختار کنترل قوی در محیط سازمان می‌باشند

1. San Ong et al.
2. Sulistiyo & Ghozali
3. Najafzadeh
4. Rostaminia et al

(پرابانگکارا و فیتریانی^۱، ۲۰۲۱). حسابرسان در شرایطی که تحت فشار زمانی، الزامات قانونی کار، اعمال کنترل شدید از طرف سرپرستان و الزامات صاحبکاران هستند، رفتارهای مخرب به مراتب بیشتری خواهند داشت. بنابراین انتظار بر این است که در موقعیت‌های که رسیدن به اهداف فردی و سازمانی مورد تردید است و همچنین در محیط‌های با اعمال نظارت شدید، بروز رفتارهای مخرب و ناکارآمد تشدید گردد (اکبری و همکاران^۲، ۲۰۱۶).

منبع کنترل بیرونی^۳، فشار بودجه زمانی، و خو ارزیابی عملکرد اندک، رابطه مثبتی با اعمال رفتارهای مخرب و ناکارآمد حسابرسان دارند. به عبارت دیگر حسابرسانی که رفتار مخرب و ناکارآمد را در پیش می‌گیرند، غالباً دارای منبع کنترل بیرونی هستند و معتقدند که نتایج عملکرد آن‌ها به وقایعی خارج از کنترل فردیشان، مانند شانس نیز وابسته است و لذا خود را در قبال نتایج حاصل کمتر مسئول می‌دانند (بشیری منش^۴، ۲۰۲۲). به علاوه، این حسابرسان دارای خودارزیابی عملکرد اندک بوده و برای رسیدن به اهداف مورد نظر خود احساس ناتوانی می‌کنند؛ بنابراین احتمالاً رفتارهای مخرب و ناکارآمد اعمال خواهند کرد. همچنین، در شرایط فشار بودجه زمانی، این امکان وجود دارد که حسابرسان رفتارهای ناکارآمدی در پیش گیرند و در انجام برخی مراحل حسابرسی از تکمیل کل فرایند و مراحل شانه خالی کنند. عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان به طور کلی به دو دسته عوامل فردی و عوامل سازمانی قابل تفکیک می‌باشد (نهمه و همکاران^۵، ۲۰۱۶). عوامل فردی عبارتند از کانون کنترل، خو ارزیابی عملکرد و میزان چرخش حسابرسان. همچنین سازمان و شرایط حاکم بر آن می‌تواند نقش بالاهمیتی در رفتارهای مخرب و ناکارآمد حسابرسان داشته باشد و زمینه‌ای برای بروز این گونه رفتارها فراهم آورد. مثلاً، برنامه‌ریزی نامناسب کار، خود می‌تواند محرک رفتارهای مخرب و ناکارآمد در افرادی باشد که تمایلی درونی به بروز و انجام این گونه رفتارها دارند. همچنین کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی، و خودارزیابی عملکرد اندک، رابطه مثبتی با اعمال رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان دارند. به عبارت دیگر حسابرسان که رفتارهای مخرب و ناکارآمد را در پیش می‌گیرند، غالباً دارای کانون کنترل بیرونی و خودارزیابی عملکرد اندک بوده و یا تحت فشار بودجه زمانی هستند. همچنین مشاهده گردیده که با افزایش تعهد حرفه‌ای (سازمانی) حسابرسان، رفتارهای مخرب و ناکارآمد کاهش می‌یابد (رستمیان و همکاران^۶، ۲۰۲۲). حسابرسان که قصد ترک فعالیت حرفه‌ای را در آینده نزدیک دارند، برای کسب درآمد بیشتر در مدت زمان محدود، اقدام به رفتار مخرب و ناکارآمد می‌کنند؛ زیرا ترس آن‌ها از اینکه رفتارشان کشف شود، کاهش می‌یابد. علاوه بر این، حسابرسان که قصد ترک دارند از تأثیرات بالقوه و سوء رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی جهت ارزیابی و ارتقای خود واهمه‌ای ندارند. بنابراین میزان زیاد رفتار ناکارآمد در حرفه حسابرسی، اهمیت ارائه مفاهیم عملی که تعیین می‌کنند چه عواملی منجر به رفتار ناکارآمد می‌شوند و ناکافی بودن میزان پیشینه پژوهش 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 چشم‌انداز آتی بازار سرمایه، اهمیت و ضرورت توجه خاص به مقوله رفتار ناکارآمد حسابرسی صدچندان است. از آنجا که فرض زیربنایی بیشتر پژوهش‌های دانشگاهی هم این بوده است که رفتار ناکارآمد حسابرسی یک واکنش ناکارآمد به محیط است و حرفه حسابرسی در ایران از منظر محیط حقوقی، سازوکار نظارتی، اندازه مؤسسه‌های حسابرسی، سازوکار اجرایی

1. Prabangkara & Fitriany
2. Akbari et al.
3. External Control Source
4. Bashiri Manesh
5. Nehme et al.
6. Rostaminia et al.

فرایندهای حسابرسی، سازوکار انتخاب و تعویض حسابرس دارای ویژگی‌های خاص خود است، نیازمند یک پژوهش داده‌بنیان در این زمینه است تا بتواند عوامل متناسب با شرایط محیطی ایران را شناسایی کند. بنابراین، این پژوهش قصد دارد تا خلأ دانش مرتبط با رفتار ناکارآمد حسابرسی در ایران را موردتوجه قرار داده و الگویی جهت توضیح رفتارهای ناکارآمد حسابرسی متناسب با شرایط محیطی ایران ارائه دهد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در فلسفه اخلاق^۱ نظریه‌های اخلاقی مختلف از نگاه باریک‌بین فلسفه ارزیابی می‌گردد (رجب داری و همکاران^۲، ۲۰۲۲). نظریه‌های اخلاقی نیز نقش برجسته‌ای در فلسفه اخلاق ایفا می‌کند. هدف نظریه اخلاقی، پاسخ به پرسش معیارهای ارزش اخلاقی است. نظریه‌های اخلاقی به این دلیل در حسابداری و حسابرسی به کاربرده می‌شود که می‌تواند تعیین کند چه رفتار یا تصمیم‌گیری در حسابداران و حسابرسان اخلاقی است و توضیح می‌دهد چه چیزی در شرایط تصمیم‌گیری حسابرسان درست و چه چیزی غلط است. از سویی محل کار، انجمنی است که در آن رفتارهای متنوعی روی می‌دهد. هر یک از این رفتارها، پیامدهای مختلفی را برای افراد شاغل در سازمان و کل سازمان دارد. در حالت ایدئال، این رفتارها با هنجارهای سازمان منطبق است. تقریباً تمامی سازمان‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که مهم‌ترین دارایی‌های یک سازمان نیروی انسانی و سرمایه‌های فکری آن است. این دارایی ارزشمند باید به خوبی حفظ شود و در طول زمان توسعه یابد. از آن جا که منابع انسانی یک سازمان از طریق رفتارهای خود، تعاملات با دیگر افراد سازمان و گروه‌ها را شکل می‌دهند؛ بنابراین مقوله رفتار سازمانی اهمیت ویژه‌ای را در مطالعات منابع انسانی دارد. در میان رفتارهای سازمانی در پاره‌ای از موارد رفتارهایی خلاف قوانین و هنجارهای مشخص‌شده سازمان از سوی کارکنان رخ می‌دهد که موجب خدشه‌دار شدن و ضرر و زیان سازمان می‌شود. این رفتار به رفتار مخرب معروف است و در مقابل مفهوم رفتار شهروندی سازمانی قرار دارد (ابراهیمی و کریمی^۳، ۲۰۱۷). رفتار مخرب، گونه‌ای رفتار ارادی و عمدی است که یا به سازمان و یا به کارکنان آن، آسیب می‌رساند. ازجمله این گونه رفتارها که ذاتاً آسیب‌رسان و زیان‌بار تلقی می‌شوند می‌توان به اجتناب از کار، انجام نادرست وظایف، برخورد‌های فیزیکی، توهین‌های کلامی و شفاهی، تخریب اموال سازمان و دزدی و یا استفاده غیرقانونی از اموال اشاره کرد. برخی رفتارها همچون پرخاشگری و خصومت، مستقیماً به خود فرد برمی‌گردد درحالی‌که برخی دیگر از رفتارها چون اجرای نادرست وظایف و یا تخریب اموال سازمان، مستقیماً به سازمان برمی‌گردد. همچنین رفتارهای مخرب سازمانی حسابرسان رفتار ارادی است که هنجارهای سازمانی را نقض کرده، سلامت سازمان و حسابرسان یا هر دو را تهدید می‌کند. هنجارهای سازمانی، یک ساختار متشکل از رفتارهای مورد انتظار، زبانها و اصول‌اند که اجازه می‌دهند محل کار به شیوه‌ای مناسب شکل بگیرد. هنگامی که رفتارهای کاری عادی در خارج از هنجارهای سازمان رواج می‌یابد، عواقب آن بسیار گسترده بوده و بر تمام سطوح سازمانی ازجمله: فرایند تصمیم‌گیری، بهره‌وری و هزینه‌های مالی تأثیر می‌گذارد. رفتارهای مخرب محل کار، از قبیل سرقت، آسیب رساندن به تجهیزات سازمان، ورود به محل کار با تأخیر، وقفه غیرمجاز، بی‌توجهی به دستورات مدیر و ...، توجه محققان بسیاری را به خود جلب کرده است. این گونه رفتارها طی سال‌های اخیر افزایش یافته است و سالانه میلیون‌ها دلار هزینه ایجاد می‌کنند (مهدوی‌پور^۴، ۲۰۱۵). از طرفی رفتارهای مخرب سازمانی حسابرسان علاوه بر

1. Moral Philosophy

2. Rajab Dari et al

3. Ebrahimi & Karimi

4. Mahdavi pour

هزینه‌های اقتصادی، هزینه‌های غیرمستقیمی نظیر آسیب رساندن به شهرت سازمان، افزایش میزان ترک شغل و کاهش انگیزه و تعهد را بر سازمانها تحمیل می‌کنند. بسیاری از پژوهشگران علوم اجتماعی، رفتارهای مخرب را به‌عنوان یک بیماری مزمن کار بر بافت جامعه در بسیاری از سازمان‌های امروزی می‌بینند. استدلال آن‌ها این است که بحران‌های اخلاقی می‌توانند قدرت رقابتی سازمان‌ها را تضعیف کنند. رفتارهای مخرب سازمانی حساب‌برسان در تمام سطوح، هشداردهنده است [\(قربانی^۱ و همکاران، ۲۰۲۲\)](#)؛ لذا در مدیریت سازمانی، بررسی الگوهای کنترل، نظارت و مصونیت‌بخشی کارکنان و سرمایه‌انسانی از بروز رفتارهای مخرب سازمانی که هنجارهای سازمانی را دستخوش تغییر قرار داده است که باعث تهدید سلامت سازمان و کارکنانش می‌شود [\(صحت و رحمت‌آبادی^۲، ۲۰۲۱\)](#). سازمان‌ها همیشه با حساب‌برسانی مواجه می‌شوند که با وجود کوشش مدیران و مسئولان در ایجاد محیطی مناسب برای کار و فعالیت، موجب ایجاد رفتارهای مخرب سازمانی می‌شوند. این حساب‌برسان با رفتارهایی مانند درگیری با سایر حساب‌برسان و مدیران، سرپیچی از دستورهای رئیس، نادیده گرفتن قوانین، وضعیت موجود و مطلوب سازمان را دچار آشفتگی می‌کنند و در تلاش هستند این قوانین را زیر پا بگذارند و امتیازی کسب کنند [\(مسلمی^۳ و همکاران، ۲۰۱۹\)](#).

بنابراین می‌توان گفت رفتارهای مدنی در سازمان‌ها رو به کاهش می‌باشد، در حالی که تعاملات و رفتارهای خصمانه و مخرب در حال افزایش است. رفتارهای مخرب دامنه متنوعی از رفتارها شامل بی‌ادبی و بی‌خیالی تا دزدی و رفتارهای تهاجمی دیگر می‌باشد. واقعیت این است که رفتارهای مخرب به‌طور فزاینده‌ای در زندگی سازمانی حساب‌برسان رو به افزایش می‌باشد. به هر حال، تعاملات و رفتارهای مخرب در محیط کار بسیار مسئله‌ساز می‌باشد زیرا حساب‌برسانی که قصد ارتکاب رفتارهای مخرب را دارند به‌طور مکرر با افراد مورد هدف خود در تماس و تعامل بوده و موجب بروز تعاملات منفی بسیاری در سازمان خواهند شد [\(ابراهیمی و کریمی^۴، ۲۰۱۷\)](#). چانگ و اسمیزیکرای (۲۰۱۰)، رفتارهای ناکارآمد را این گونه تعریف می‌کنند:

«مجموعه رفتارهایی که بر ضد منافع سازمان عمل می‌کنند و افراد معمولاً آگاهانه انجام آن‌ها را انتخاب می‌کنند» از نظر آن‌ها نمونه‌هایی از رفتار ناکارآمد انجام شوخی‌های بی‌رحمانه، آزار دادن/ ناسزا گفتن به همکاران، تحریف گزارش‌های هزینه، خرابکاری در کار دیگران و حتی سرقت می‌باشد. موضوع متداول همه این رفتارها این است که از طریق تأثیر مستقیم بر دارایی‌ها یا قدرت عمل سازمان، یا از طریق آسیب رساندن به کارکنانش به شیوه‌ای که اثربخشی آن‌ها را کاهش می‌دهد، برای سازمان زیان‌بار است [\(نمازی و رجب‌دری، ۲۰۲۰\)](#). می‌توان گفت دستیابی به اهداف سازمانی و داشتن سازمانی با رفتارهای مناسب در جهت رشد و بقای سازمان در گرو طرز رفتار کارکنان و میزان دستیابی آن‌ها به اهداف فردی است به‌طوری که در صورت وجود عواملی که نیل به اهداف فردی را خدشه‌دار می‌کند رسیدن به اهداف سازمانی نیز با مشکل مواجه می‌شود. بروز رفتارهای ناکارآمد در محیط کار تبدیل به یک تهدید دائمی و پرهزینه برای بسیاری از سازمان‌ها شده است [\(سنگ اونگ و همکاران، ۲۰۲۲\)](#).

لذا یکی از معضلات سازمان‌های امروزی وجود رفتارهای ناکارآمد از سوی اعضای سازمان می‌باشد. این رفتارها هم بر عملکرد سازمان‌ها و هم بر روابط بین شخصی و روحیه همکاری کارکنان تأثیر می‌گذارد به همین جهت شناسایی پیشایندها و پیامدهای این رفتارها اهمیتی دوچندان یافته است. زندگی سازمانی همیشه با تخلفات سازمانی در اشکال و ابعاد

مختلف روبه‌رو بوده است. تخلف از قوانین، مقررات و هنجارها و همچنین بروز رفتارهای ناکارآمد همواره توجه مدیران را، از این نظر که عملکرد و کارایی سازمان را به‌طور مستقیم تحت‌تأثیر قرار می‌دهد، به خود جلب نموده است. مدیران همواره متناسب با شرایط و امکانات موجود، اقدامات مقتضی را در جهت کاهش تخلفات و مقابله با رفتارهای ناکارآمد به عمل می‌آورند. اما با وجود توسعه سازمان‌ها و جوامع و ورود افراد با ویژگی‌ها و خصوصیات متنوع به محیط کار، هنوز هم این مشکل به قوت خود باقی مانده است ([ابراهیمی و کریمی، ۲۰۱۷](#)). کارکنان خوب و بد در تمام سازمان‌ها وجود دارند. کارمندان خوب بر ارزش شرکت می‌افزایند و کارمندان بد شرکت را به بیراهه می‌کشانند. اما اگر رفتارهای ناکارآمد یک کارمند به‌راحتی تشخیص داده شود و این شخص به‌سرعت از سازمان حذف گردد، می‌توان از بسیاری از آسیب‌های احتمالی پیشگیری کرد. همچنین چگونگی تعامل و رفتار افراد با یکدیگر در سازمان امری بسیار مهم می‌باشد. زمانی که رفتار افراد به سمت رفتارهای ناکارآمد و سوق پیدا می‌کند در سازمان و اعضای آن آثار منفی بر جای می‌گذارد رفتارهای ناکارآمد، رفتارهایی هستند که ارادی بوده و تخطی از هنجارهای مهم سازمانی می‌باشند و در عین حال باعث تهدید جدی سلامت سازمان و کارکنان آن می‌شوند. به‌طور کلی رفتارهای ناکارآمد دامنه وسیعی از رفتارهای منفی شامل دزدی، استفاده نادرست از اطلاعات، زمان و منابع و اعمال جسمی و کلامی نامناسب را دربرمی‌گیرند ([رستمیان و همکاران، ۲۰۲۰](#)).

رفتارهای مخرب سازمانی حسابرسان می‌تواند به عنوان عمل متقابل در برابر رفتارهای ناعادلانه مشاهده شود برای افزایش عدالت توزیعی پیشنهاد می‌شود مدیران جهت منصفانه کردن پاداش‌ها و ایجاد سیستم جبران خدمات مبتنی بر عملکرد تلاش کنند و مشاغل سازمان را طوری طراحی کنند که وظایف و مسئولیت‌های حسابرسان با حقوق پرداختی آن‌ها متناسب باشد. همچنین برای افزایش عدالت رویه‌ای، حسابرسان در تصمیم‌های سازمانی مرتبط با خود، باید بتوانند مشارکت کنند. باید ملاک ارتقا و ترفیع، شایستگی باشد و همه حسابرسان شانس مساوی برای ارتقا داشته باشند. برای افزایش عدالت مراوده‌ای باید در سازمان فرهنگ مبتنی بر اعتماد و احترام متقابل به‌همدیگر ایجاد شود. ارتباطات در سازمان، باید مبتنی بر ادب، صداقت و احترام بین فرستنده و گیرنده باشد؛ به‌طوری که حسابرسان بتوانند به‌راحتی با مدیر ارتباط برقرار کرده و مشکلات کاری خود را با وی در میان گذارند و محیطی حاکی از اعتماد بین سرپرست و حسابرس وجود داشته باشد. بنابراین رفتارهای مخرب سازمانی حسابرسان مسئله‌ای جدی برای سازمان‌ها است و سالانه هزینه‌های کلانی را بر آن‌ها تحمیل می‌کند. برای بقای سازمان‌ها بسیار ضروری است که این رفتارها و عوامل مؤثر بر آن‌ها شناسایی شده و به منظور کاهش آن اقدامات مناسب صورت گیرد. حسابرسانی که از شغل خود راضی‌اند و حسابرسانی که تعهد بیشتری به سازمان خود دارند، با احتمال کمتری مرتکب رفتارهای مخرب می‌شوند. بنابراین، مدیریت سازمان باید با پرداخت حقوق مکفی، ارتقای به موقع، ایجاد شرایط کاری مناسب، سرپرستی حمایتی و ایجاد روابط انسانی مطلوب در سازمان، رضایت شغلی و تعهد سازمانی حسابرسان را افزایش دهد ([دسوردی^۱ و همکاران، ۲۰۲۲](#)). از سوی دیگر پیامدهای ناشی از بحران‌های مالی جهانی در اقتصاد بین‌المللی منجر به انتقاداتی از سوی انجمن‌های حرفه‌ای و تأکید آنان در خصوص صدور گزارش‌های باکیفیت و کاهش رفتارهای منجر به ناکارآمدی حسابرسان شده است. حسابرسی فعالیتی است که تحت‌تأثیر تفسیرها و قضاوت‌هایی در مورد نحوه به‌کارگیری استانداردها و رویه‌ها است. این حرفه تحت‌تأثیر عوامل محیطی از جمله ویژگی‌های رهبری و فرهنگ حاکم بر سازمان قرار می‌گیرد. لذا عوامل فوق منجر به بروز رفتارهای ناکارآمد سازمانی حسابرسان از جمله کم گزارش‌دهی مدت حسابرسی، رسیدگی سطحی به اسناد و مدارک، خاتمه زودهنگام رسیدگی‌ها، پذیرش توضیحات ضعیف مشتری، عدم

کسب دانش در زمینه کار مورد نظر، کم‌کاری و تخصیص ساعات کاری به موارد دیگر خواهد شد (مرادی^۱ و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین حسابرسان هنگام ایفای نقش باید اصول اساسی و اخلاق حرفه‌ای قابل اجرا را به کار برده و رعایت کنند، اما در حقیقت، هنوز شرایط متضاد فراوانی؛ یعنی وجود رفتار ناکارآمد سازمانی وجود دارد. رفتارهای ناکارآمد فراوان سازمانی می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. از سویی حسابرسان اهداف متفاوتی دارند؛ ممکن است برخی به دنبال ثبات شغلی باشند، درحالی‌که برخی دیگر تمایل دارند درون شرکت پیشرفت کنند. اطمینان از فرصت‌های رشد و پیشرفت شغلی برای ایجاد انگیزه ضروری است. اگر در سازمان جای هیچ‌گونه پیشرفتی وجود نداشته باشد؛ می‌تواند سبب بروز رفتارهای ناکارآمد سازمانی حسابرسان شود. رفتارهای ناکارآمد سازمانی حسابرسان، رفتار غیرحرفه‌ای است که ناشی از اعمال حسابرسان در طی دوره حسابرسی است. رفتارهای ناکارآمد سازمانی حسابرسان به عنوان اقداماتی است که باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین این اقدامات سبب کاهش کارایی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌شود. این رفتارها کیفیت را تحت تأثیر قرار داده و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند (پرابنگکارا و فیتریانی^۲، ۲۰۲۱).

در ادامه به برخی پژوهش‌های انجام‌شده در این حوزه اشاره می‌گردد:

(علیزادگان و همکاران، ۲۰۲۳)، به تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که تجربه حسابرس، انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان و تردید حرفه‌ای، بر توانایی کشف تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی به‌طور غیرمستقیم باتوجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب در صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری دارند. (رستمیان و همکاران، ۲۰۲۲) به بررسی الگوی رفتار ناکارآمد حسابرسی پرداختند. هدف ارائه الگوی رفتار ناکارآمد حسابرسی با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور است. یافته‌ها حاکی از ارائه الگوی یکپارچه و مناسب برای شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی ایران است. این الگو شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای و راهبردهای مربوط به رفتار ناکارآمد حسابرسی و پیامدهای آن است. (رستمیان و همکاران، ۲۰۲۰) به بررسی منبع کنترل و تعهد سازمانی بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی براساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده 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.

(مسلمی و همکاران، ۲۰۱۹) به بررسی رفتارهای مخرب کاری کارکنان در دانشگاه پیام نور استان البرز و عوامل به وجودآورنده آن با رویکرد آمیخته پرداختند. نتایج یافته‌ها حاکی از آن است که هوش عاطفی و تعامل رهبر - عضو دارای تأثیر معکوس بر رفتارهای مخرب کاری هستند و در مقابل بی‌عدالتی، استرس و ویژگی شخصیت شامل درون‌گرایی، توافق‌ناپذیری، وظیفه‌ناشناسی، روان‌رنجوری و عدم گشودگی به تجارب تأثیر مستقیم بر رفتارهای مخرب کاری دارند.

(اکبری و همکاران، ۲۰۱۶) به بررسی عوامل مؤثر بر رفتار ناکارآمد و تأثیر آن بر تغییر شغل حسابرسان در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابرسان رسمی پرداختند. نتایج نشان داد پیچیدگی کار، استقلال حسابرس و

1. Moradi et al.

2. Prabangkara & Fitriany

فشار بودجه زمانی بر رفتار ناکارآمد حسابرسی تأثیر دارد و رفتار ناکارآمد حسابرسی نیز بر تغییر شغل در مؤسسه‌های حسابرسی تأثیر دارد.

(مهرانی، ۲۰۱۲) به بررسی عوامل مؤثر بر رفتارهای کاری مخرب کارکنان بانک ملی ایران - اداره امور شعب غرب تهران پرداخت. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیه‌های این پژوهش نشان داد که بی‌عدالتی سازمانی، رابطه منفی رهبر-عضو، نارضایتی شغلی، عدم خودکنترلی و بدبینی سازمانی بر بروز رفتارهای کاری مخرب کارکنان بانک ملی شعب غرب تهران مؤثر است.

(یولیانی و همکاران^۱، ۲۰۲۴) به تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاقیات، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی تشخیص تقلب دارند. تعهد به اخلاقیات و هوش هیجانی بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی اثر منفی دارد. علاوه بر این، این مطالعه همچنین نشان می‌دهد که تعهد به اخلاقیات و هوش هیجانی به‌طور غیرمستقیم بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارند.

(سنانگ و همکاران، ۲۰۲۲) به بررسی این موضوع که آیا وقتی صحبت از کیفیت حسابرسی در مالزی می‌شود، رفتار ناکارآمد اهمیت دارد، پرداختند. نتایج نشان‌دهنده تمایل حسابرسان فردی به پذیرش رفتار ناکارآمد به دلیل زمان، فشار بودجه و پیچیدگی کار است. با کمال تعجب، اهمیت مشتری به استقلال حسابرسان لطمه نمی‌زند. حسابرسان نقش اساسی در حفظ کیفیت گزارش‌های حسابرسی و بازگرداندن اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی ایفا می‌کنند؛ زیرا به حسابرسان اعتبار برای اطمینان از حساب‌های مالی اعطا می‌شود.

(پرابنگکارا و فیتریانی، ۲۰۲۱) به بررسی عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسی ناکارآمد پرداختند. نتایج نشان داد که فشار بودجه زمانی درک‌شده و تعهد حرفه‌ای مستمر به‌طور مثبت بر کاهش کیفیت حسابرسی و زمان گزارش کمتر تأثیر می‌گذارد. درحالی‌که تعهد حرفه‌ای، عاطفی، نوع شخصیت و موقعیت حسابرس در مؤسسه‌های حسابرسی بر کاهش کیفیت حسابرسی و زمان گزارش کمتر تأثیر منفی می‌گذارد.

(سولیستیو و گوزالی^۲، ۲۰۱۷) به تحلیل تأثیر کانون کنترل بیرونی و تعهد حرفه‌ای روی رفتار ناکارآمد حسابرسی با نقش میانجی کنترل مذهبی پرداختند. نتیجه این مطالعه نشان داد که تا حدی، کانون کنترل بیرونی، تعهد حرفه‌ای و کنترل مذهبی، رفتار ناکارآمد حسابرسی را کاهش می‌دهد. افزون بر آن، این پژوهش نشان می‌دهد که کنترل مذهبی، تأثیر تعهد حرفه‌ای را روی رفتار ناکارآمد حسابرسی تعدیل می‌کند. البته، کنترل مذهبی قادر به تعدیل کانون کنترل بیرونی در کاهش رفتار ناکارآمد حسابرسی نیست.

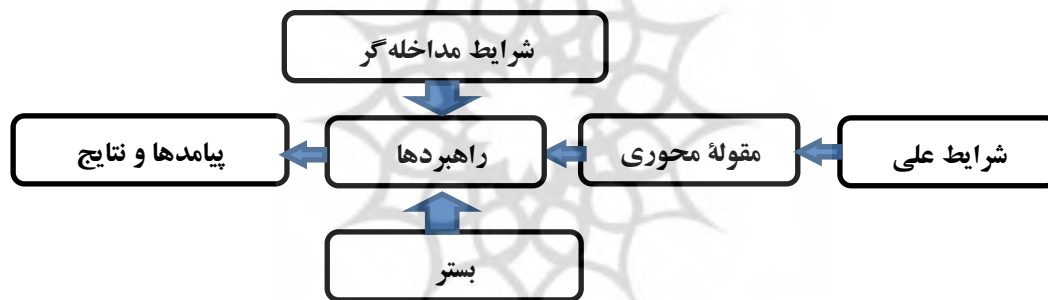
(نهمه^۳ و همکاران، ۲۰۱۶) به بررسی رفتار ناکارآمد حسابرسان خارجی تداخل شواهد بودجه زمانی و مهلت زمانی یک کشور در حال توسعه پرداختند. نتایج حاکی از آن است که باور عمومی در میان حسابرسان این است که حرفه حسابرسی گرایش آن‌ها را به ارتکاب الگوهای رفتار ناکارآمد از پیش تعیین می‌کند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان درک می‌کنند که رفتار ناکارآمد توسط اکثر حسابرسان اعمال می‌شود. رفتار ناکارآمد با نیت انجام می‌شود و از روی ناآگاهی انجام نمی‌شود.

(پاینو و همکاران، ۲۰۱۴) به مطالعهٔ ارائه الگوی رفتار ناکارآمد: فاکتورهای فردی و تصمیم مالی اخلاقی پرداختند. به‌طور کلی نتایج نشان داد حسابرسانی که بیشتر رفتار ناکارآمد را می‌پذیرند، دارای منبع کنترل بیرونی و قصد ترک فراوانی نیز هستند.

سؤال‌های پژوهش

در روش گراند تئوری، مقولهٔ محوری همان مسئله یا مشکل اصلی است. در پژوهش حار نیز مقولهٔ محوری به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان می‌باشد. بنابراین با توجه به اینکه پاسخ به سؤالات پژوهش مکفی به هدف است، لذا از طرح فرضیه اجتناب شده و سؤالات به شرح زیر ارائه شده است:

۱. عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان کدام است؟
 ۲. ارتباط بین ابعاد و مؤلفه‌های عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان چگونه است؟
 ۳. مدل مناسب عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان کدام است؟
- با توجه به اینکه هدف از این مطالعه «طراحی مدل ساختاری عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان» می‌باشد، لذا بدین منظور از استراتژی کیفی نظریه‌پردازی داده‌بنیاد استفاده می‌شود.



شکل (۱). تبدیل کدگذاری باز به الگوی کدگذاری محوری

روش شناسی پژوهش

در پژوهش حاضر روش‌های گردآوری اطلاعات به شرح زیر خواهد بود: تحقیق حاضر از نظر هدف تحقیق و توسعه‌ای؛ از نظر داده‌ها آمیخته اکتشافی (ابتدا کیفی و سپس کمی) و از لحاظ ماهیت و نوع مطالعه، پیمایشی مقطعی می‌باشد.

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل دو بخش به شرح زیر می‌باشد: بخش اول جامعه آماری: خبرگان، استادان و متخصصان حوزهٔ حسابرسی. برای انتخاب حجم نمونه از روش غیرتصادفی در دسترس استفاده شد که از مصاحبه‌شوندگان خواسته می‌شود افرادی مطلع در رابطه با موضوع تحقیق را جهت انجام مصاحبه‌های بعدی معرفی نمایند. با این حجم اطلاعات گردآوری‌شده با کمک روش کیفی "شبکهٔ خزانه" و مصاحبهٔ ۱۶ نفر به نقطهٔ اشباع رسیده و نتایج مصاحبه با استفاده از کدگذاری سه مرحله‌ای تجزیه و تحلیل گشت.

بخش دوم جامعه آماری: همهٔ فعالان و شاغلان حاضر در حوزهٔ حسابرسی که تعداد آن‌ها نامشخص می‌باشد.

همان‌گونه که اشاره شد در بخش دوم بعد از ارائه مدل (با استفاده از نظریه‌پردازی داده‌بنیاد)، وارد بخش دوم یعنی تست مدل شد. برای سنجش روایی پرسش‌نامه‌ها از روش روایی صوری استفاده شد و روایی محتوا با استفاده از تحلیل عامل تأییدی بررسی شد. به این منظور پرسش‌نامه در اختیار متخصصان و خبرگان حرفه حسابرسی قرار گرفت و از آنان در مورد هر سؤال و در خصوص ارزیابی هدف مربوط، نظرخواهی شد و با اصلاحات جزئی، پرسش‌نامه تأیید گشت و با استفاده از نرم‌افزار SPSS و با روش آلفای کرونباخ پایایی پرسش‌نامه برآورد شد. از آنجا که این برآورد بیشتر از حداقل مقدار $0/7$ شد، بیانگر این است که پرسش‌نامه مورد استفاده از پایایی فراوانی برخوردار است. بنابراین پرسش‌نامه تدوین‌شده در بین کلیه فعالان و شاغلان حوزه حسابرسی و اعضای جامعه حسابرسان رسمی توزیع گردید. با توجه به اینکه تعداد جامعه نامشخص است با استفاده از فرمول دوم کوکران برای جامعه با تعداد نامشخص تعداد ۳۸۵ پرسش‌نامه تکمیل‌شده جمع‌آوری گردید. با توجه به اینکه عدم دسترسی به همه اعضای جامعه مورد بررسی، از روش در دسترس استفاده گردید.

ابزار گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه و مصاحبه می‌باشد و تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست‌آمده شامل دو بخش آمار توصیفی و آمار استنباطی می‌باشد. بدین شرح که در راستای تأیید یا عدم تأیید توزیع نرمال بودن داده‌ها جهت سنجش متغیرها از آزمون کلموگروف اسمیرونوف استفاده گردید. در ادامه با استفاده از آزمون تحلیل عامل تأییدی با نرم‌افزار LISREL8.80 به مطالعه گویه‌ها و شاخص‌ها پرداخته شد تا در کل پرسش‌نامه‌ها تأیید شوند. سپس با استفاده از مدل معادلات ساختاری توسط نرم‌افزار SmartPLS.03 تأیید یا عدم تأیید مدل ارائه‌شده و همچنین ارتباط بین متغیرها در مدل آزمون شد.

یافته‌های پژوهش

در این فصل نتایج تحلیل داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری باز (خلق مفاهیم با مقوله‌ها)، کدگذاری محوری (شناسایی مقوله محوری، شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، بستر، راهبردها و پیامدها) و کدگذاری انتخابی (خلق نظریه) تشریح می‌گردد. به‌منظور دستیابی به نظریه زمینه‌بنیان در خصوص طراحی مدل ساختاری عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان، داده‌های گردآوری‌شده تحت سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شده‌اند. هر یک از این مراحل در ادامه به تفصیل تشریح می‌گردد.

در این پژوهش ۱۶ نفر از خبرگان، استادان و متخصصان حوزه حسابرسی که نظراتشان در خصوص پروژه‌ها قابل استناد می‌باشد، به‌عنوان جامعه آماری برای انجام مصاحبه انتخاب شدند. توصیف جمعیت‌شناختی نمونه‌های موردنظر در این بخش در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۱). انواع داده‌های مورد استفاده در این پژوهش

ردیف	نوع داده‌ها	تعداد
۱	مصاحبه‌های اختصاصی با خبرگان و استادان حوزه حسابرسی	۸
۲	مصاحبه‌های اختصاصی با متخصصان حوزه حسابرسی	۸

همان‌طور که جدول (۱) نشان می‌دهد، اولین شیوه گردآوری داده‌ها، مصاحبه با خبرگان، استادان و متخصصان حوزه حسابرسی بوده است.

فرایند کدگذاری علاوه بر شناسایی شواهد گفتاری (نکات کلیدی)، شامل مفهوم‌پردازی (استخراج کدها)، مقوله‌پردازی (کدگذاری محوری) و شناسایی مدل کلی پژوهش (کدگذاری انتخابی) می‌باشد. شواهد گفتاری یا نکات کلیدی وقایع کوچکی هستند که دارای بار معنایی مستقل می‌باشند. نامگذاری مفهومی به شواهد گفتاری را مفهوم‌پردازی می‌گویند که در این پژوهش با عنوان کد ذکر شده‌اند. پس از شناسایی و نامگذاری مفاهیم موجود، مفاهیم مشابه براساس منطق تلفیق شده و هر یک تحت عنوان یک مقوله ارائه شده و در نهایت مدل پژوهش در قالب مدل داده‌بنیاد ارائه شده است.

کدگذاری باز

در کدگذاری باز مصاحبه بارها و بارها خوانده شد و بعد از نشانه‌گذاری و شکستن داده‌ها، هر مفهومی که به ذهن می‌رسید در نظر گرفته می‌شد. در این قسمت محدودیتی برای نامگذاری مفاهیم وجود ندارد. بنابراین تعداد کدها در این مرحله بسیار زیاد بود. اما رفته‌رفته به علت تکراری بودن اطلاعات، این کدها کمتر شد. در این قسمت از پژوهش حاضر، مفهوم‌های مشابه شناسایی شد و زیر عنوان خرده‌مقوله‌ها و مقوله‌های ویژه‌ای طبقه‌بندی شدند. داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به دقت مطالعه، بررسی و تحلیل شد. به داده‌هایی که مشابه یکدیگر بوده‌اند مفاهیمی متناسب اختصاص داده شده است و بدین ترتیب تمامی مقوله‌ها و مفهوم‌ها استخراج و شناسایی شده که در مجموع ۲۰ مقوله و ۱۰۸ مفهوم شناسایی شدند.

کدگذاری محوری

کدگذاری محوری، مقوله‌های مستخرج از کدگذاری باز تحت شش دسته شامل مقوله محوری؛ شرایط علی؛ شرایط مداخله‌گر؛ شرایط بستر؛ راهبردها (کنش و واکنش‌ها) و پیامدها قرار گرفته‌اند.

الف: شرایط و عوامل علی

جدول (۲). دسته‌بندی مفاهیم به مقوله‌های علی

مقوله‌ها	مفهوم‌ها
ویژگی‌های فردی	✓ اعتماد به نفس
	✓ مسئولیت‌پذیری
	✓ ادراک افراد نسبت به واکنش‌های احساسی حسابرسی
	✓ پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای
	✓ خلاقیت
	✓ درستکاری
	✓ ساده‌سازی پیچیدگی‌ها - اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط - استثناها
	✓ پایبندی به مبانی اخلاقی
	✓ شخصیت فردی و اجتماعی
	✓ خلاقیت فردی
	✓ به‌گزینی و سازگاری
	✓ شخصیت فردی و اجتماعی
	✓ تجربه بودن
	✓ عوامل درونی
عواطف و سلامت روانی حساب‌برسان	✓ دقت در انجام کار حسابرسی
	✓ نوع تفکر و درونیات شخص
	✓ حالات روانی حساب‌برسان
	✓ عواطف حساب‌برسان
	✓ سلامت جسمی و روانی
	✓ احساسات منفی نسبت به مؤلفه‌های کار حساب‌برسان

مفاهیم مستخرج و شناسایی شده مرتبط با شرایط و عوامل علی، ۲۰ مفهوم می‌باشد که آن‌ها در ۲ مقوله ویژگی‌های فردی و عواطف و سلامت روانی حسابرسان دسته‌بندی شده‌اند. دلیل علی بودن این مقوله‌ها را می‌توان این‌گونه بیان نمود که این مقوله‌ها و مفاهیم از جمله علل طراحی الگوی «مدل ساختاری عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان» می‌باشند.

ب: مقوله محوری

جدول (۳). دسته‌بندی مفاهیم به مقوله محوری

مقوله‌ها	مفهوم‌ها
استرس ناشی از کار	✓ درجه پذیرش استرس ناشی از کار حسابرسان
	✓ عوامل استرس‌زا در سازمان (مانند حجم و زمان کار، پاسخ‌گویی حسابرس و نظارت حرفه‌ای)
	✓ میزان کنترل استرس
قضاوت و تصمیم‌گیری افراد	✓ میزان تحمل‌پذیری و ظرفیت حسابرس
	✓ ریسک‌گریز و ریسک‌پذیری بودن
	✓ فشار جهت رسیدگی
	✓ درجه تحمل ریسک

مفاهیم استخراج شده و شناسایی شده مرتبط با مقوله محوری، ۷ مفهوم می‌باشد که آن‌ها را تحت ۲ مقوله استرس ناشی از کار و تحمل‌پذیری دسته‌بندی شده است. به عبارت دیگر بر مبنای نقل‌قول‌های اغلب پاسخ‌دهندگان می‌توان این مقوله را در مرکز قرار داد و دیگر مقوله‌ها را به آن مرتبط نمود. برچسب انتخاب شده برای مقوله محوری نیز انتزاعی و در عین حال از جامعیت برخوردار است.

ه: مقوله راهبردها

جدول (۴). دسته‌بندی مفاهیم به مقوله راهبردها

مقوله‌ها	مفهوم‌ها
مهارت‌ها	✓ مهارت‌های شناختی
	✓ مهارت‌های شغلی متأثر از مهارت‌های شغلی
	✓ مهارت‌های ذاتی وراثتی حسابرسان
	✓ مهارت‌های تعاملی
	✓ مهارت حرفه‌ای
	✓ مهارت‌های ادراکی
	✓ مهارت‌های ارتباطی
	✓ صلاحیت و مهارت فنی
	✓ ساده‌سازی پیچیدگی‌ها
	✓ مهارت‌های ذهنی
عوامل جمعیت‌شناسی	✓ جنسیت
	✓ سن
	✓ تجربه
	✓ تأهل
دانش	✓ هوش اجتماعی
	✓ دانش تخصصی و مهارت حرفه‌ای
	✓ دانش حسابداری و حسابرسی
	✓ دانش مدیریت و روان‌شناسی

مفاهیم استخراج‌شده و شناسایی‌شده مرتبط با مقوله‌های راهبردها، ۱۸ مفهوم می‌باشد که آن‌ها در ۳ مقوله با عناوین مهارت‌ها، عوامل جمعیت‌شناختی، دانش حسابرس دسته‌بندی شده‌اند.

د: شرایط و عوامل زمینه‌ای (بستر)

جدول (۵). دسته‌بندی مفاهیم به مقوله‌های بستر

مقوله‌ها	مفهوم‌ها
خانواده	✓ رشد فرد در محیط خانوادگی
	✓ ارتباط فرد با خانواده اش
	✓ اعتماد به نفس فرد در برخورد با مشکلات
	✓ اجازه دفاع فرد در خانواده
برون‌گرا بودن حسابرسان	✓ برون‌گرایی عامل بسیار مهمی در تصمیم‌های حسابرسی
	✓ فشار محیطی به علت برون‌گرا بودن فرد و اعلام پیش از موعد نتایج حسابرسی
	✓ داشتن ذهن ریاضی در تصمیم‌گیری
عوامل قانونی	✓ بستر قانونی - اثر قوانین در افراد
	✓ شدت و ضعف قوانین
عوامل محیطی	✓ حاکم بودن ارزش‌ها و اخلاقیات در فضای عمومی جامعه
	✓ ویژگی‌های کیفی تصمیم‌گیری
	✓ شواهد حسابرسی
	✓ فرایند تصمیم‌گیری
	✓ واکنش بازار خدمات حسابرسی
	✓ محیط کاری حسابرسان
	✓ پاسخ‌گویی
	✓ استانداردهای حرفه‌ای
	✓ شناخت محیط کنترلی
	✓ ابزار تصمیم‌گیری
فرهنگ	✓ شرایط جامعه
	✓ فرهنگ افراد در تصمیم‌گیری
	✓ سنت
	✓ اعتقادات مذهبی
	✓ نژاد و قومیت
محیط سیاسی	✓ زبان
	✓ محیط سیاسی
	✓ فضای متفاوت فعالیت در ایران با سایر کشورها
	✓ فشار ارگان‌های دولتی و نهادهای سیاسی

مفاهیم مستخرج و شناسایی‌شده مرتبط با شرایط و عوامل بستر، ۲۸ مفهوم می‌باشد که آن‌ها در ۶ مقوله با عناوین خانواده، برون‌گرا بودن حسابرسان، عوامل قانونی، عوامل محیطی، فرهنگ، محیط سیاسی دسته‌بندی شده‌اند. این مقوله‌ها و مفاهیم نشانگر شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد و به این دلیل راهبردی هستند.

ج: شرایط و عوامل مداخله‌گر

جدول (۶). دسته‌بندی مفاهیم به مقوله‌های مداخله‌گر

مقوله‌ها	مفهوم‌ها
عوامل سازمانی	✓ سطح آگاهی ذی‌نفعان
	✓ عدم امکان ارتقای شغلی حسابرسان
	✓ فشار صاحب‌کار به حسابرس
	✓ تضاد منافع بین حسابرسان و صاحب‌کار
	✓ دستمزد اندک حسابرس
	✓ انتظارات صاحب‌کار از حسابرس مثل کاهش هزینه‌ها
	✓ شناخت کافی حسابرس از محیط صاحب‌کار
محیط اقتصادی	✓ ناآگاهی حسابرس از قوانین حسابرسی و مالیاتی
	✓ حل و فصل مسائل سیاسی و قانونی مرتبط با حسابرسی
	✓ پیچیدگی موضوعات اقتصادی و فرایندهای تبدیل آن‌ها به اطلاعات

مفاهیم استخراج و شناسایی شده مرتبط با شرایط و عوامل مداخله‌گر، ۱۲ مفهوم می‌باشد که آن‌ها در ۲ مقوله با عناوین عوامل سازمانی و محیط اقتصادی دسته‌بندی شده‌اند. دلیلی را که باعث انتخاب این مقوله‌ها به عنوان شرایط مداخله‌گر گردید، می‌توان این‌گونه بیان نمود که هر یک از این مقوله‌ها می‌توانند دستیابی به مقوله محوری را محدود یا تسهیل نمایند.

م: شرایط و عوامل نتایج و پیامدها

جدول (۷). دسته‌بندی مفاهیم به مقوله‌های شرایط و عوامل نتایج و پیامدها

مقوله‌ها	مفهوم‌ها
قضاوت‌های حرفه‌ای	✓ قضاوت حسابرسان روی استانداردها
	✓ محدود بودن دامنه قضاوت حسابرسان
	✓ ویژگی‌های کیفی قضاوت
	✓ بلد بودن آیین رفتار حرفه‌ای
	✓ مقید بودن به آیین رفتار حرفه‌ای
	✓ قضاوت‌های حرفه‌ای بر پایه آیین رفتار حرفه‌ای
احساس تعلق به حرفه	✓ علاقه‌مندی به حرفه
	✓ رضایتمندی از شغل حسابرسی
	✓ حس تعهد به حرفه حسابرسی
	✓ احساس تعلق به حرفه حسابرسی
استقلال	✓ استقلال حسابرسان
	✓ استقلال محیطی
	✓ حفظ بی‌طرفی
	✓ استقلال و عدم وابستگی معیشتی
بی‌طرفی	✓ اجتناب از تعصب و جانبداری
	✓ رعایت انصاف و عدالت در کار
	✓ بی‌طرفی
قدرت تصمیم‌گیری	✓ اهمیت مدل ذهنی در تصمیم‌گیری
	✓ ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری

مفهوم‌ها	مقوله‌ها
✓ قدرت تشخیص ریسک	
✓ ارزیابی ریسک	
✓ توانایی تصمیم‌گیری	
✓ توانایی انتخاب بهترین گزینه	

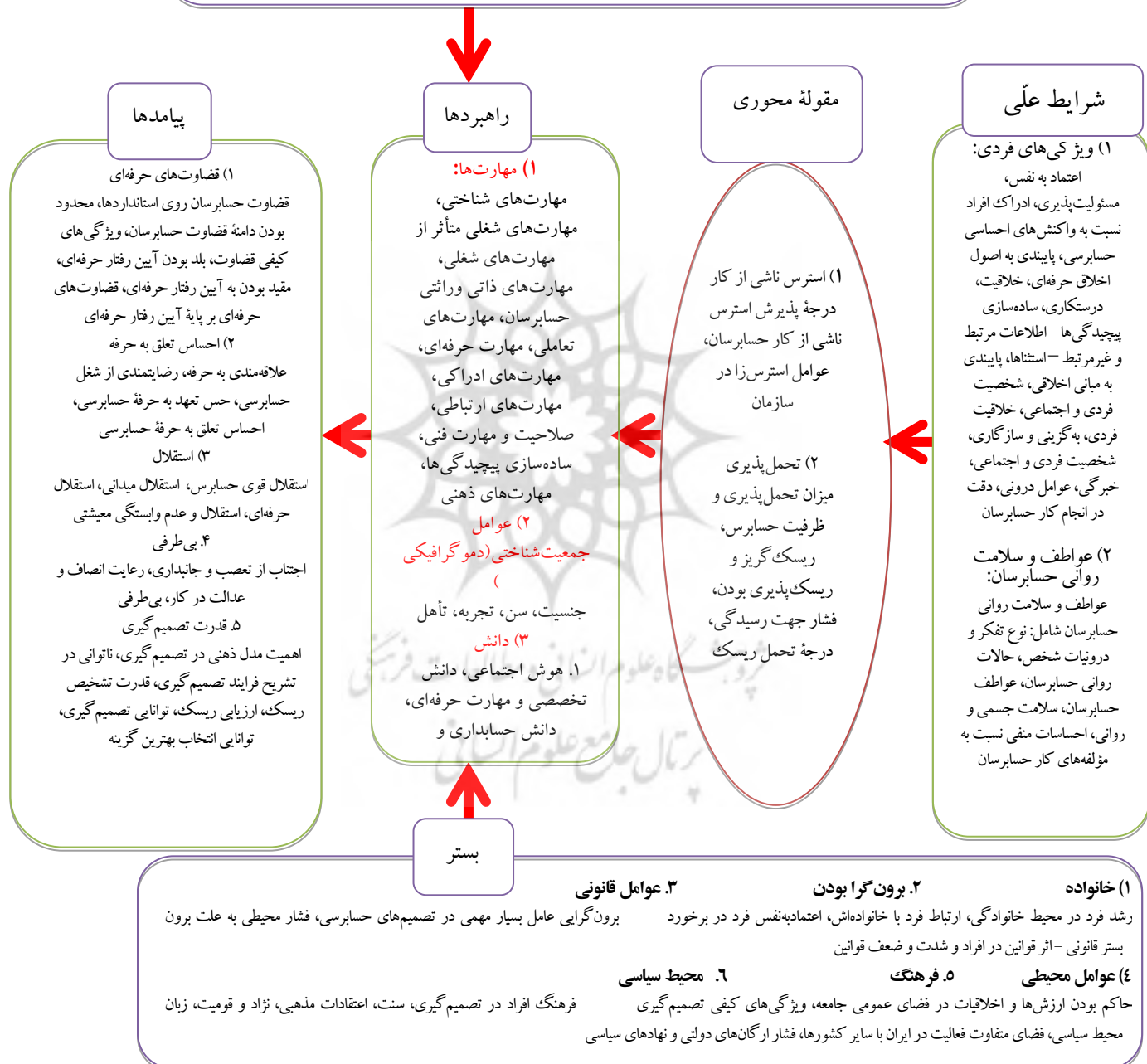
مفاهیم استخراج‌شده و شناسایی‌شده مرتبط با شرایط و عوامل نتایج و پیامدها، ۲۳ مفهوم می‌باشد که آن‌ها در ۵ مقوله قضاوت‌های حرفه‌ای، احساس تعلق به حرفه، استقلال، بی‌طرفی و قدرت تصمیم‌گیری دسته‌بندی شده‌اند.

کدگذاری انتخابی و خلق نظریه

با توجه به اینکه محقق در پژوهش حاضر به دنبال «طراحی مدل ساختاری عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان» می‌باشد، به همین منظور محقق همه تلاش خود را به کار بست تا با استفاده از مجموعه منظمی از تکنیک‌های کیفی (با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد)، برای دستیابی به نظریه‌ای در مورد رفتارهای مخرب حسابرسی در چارچوب نظام راهبری شرکتی به شیوه استقرایی مورد استفاده قرار دهند و به مدل مناسب مذکور را پیشنهاد نماید. بروز عوامل و شرایطی دست به دست هم داده و موجبات پیدایش یک الگوی ساختاری عوامل بومی مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان را فراهم می‌نماید. از جمله این عوامل می‌توان به دو دسته کلی ویژگی‌های فردی و عواطف و سلامت روانی حسابرسان اشاره نمود. همچنین الگوی عوامل بومی مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان در بستری خاص اتفاق می‌افتد. به گونه‌ای که این بستر بر فرایند رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان تأثیرگذار می‌باشد. از جمله این عوامل می‌توان به شش دسته کلی خانواده، برون‌گرا بودن حسابرسان، عوامل قانونی، عوامل محیطی، فرهنگ، محیط سیاسی اشاره نمود. از دیگر سو کنش و واکنش‌های هدفمند برخی از مقوله‌ها می‌تواند منجر به ارائه و بهره‌گیری از الگوی مورد مطالعه گردد که از جمله این عوامل می‌توان به دو دسته کلی استرس ناشی از کار و تحمل‌پذیری اشاره نمود. بدیهی است برای سیاست‌گذاری رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی باید به عواملی همچون عوامل سازمانی و محیط اقتصادی توجه نمود. در گام بعدی نیز باید مؤلفه‌ها و عوامل دیگر مورد توجه ویژه قرار گرفته شود، زیرا به نوبه خود از اهمیت زیادی برخوردارند و زمینه‌های لازم را فراهم کرده تا نتایج دارای یک فرایند اثربخش شود. شایان ذکر است این رخداد از طریق راهبردهای مهارت‌ها، عوامل جمعیت‌شناختی، دانش حسابرس محقق خواهد شد تا در نهایت به نتایج و پیامدهای لازم دست یافته شود. از جمله آن دستاوردها می‌توان به پیامدهای قضاوت‌های حرفه‌ای، احساس تعلق به حرفه، استقلال، بی‌طرفی و قدرت تصمیم‌گیری اشاره نمود. بنابراین کدگذاری انتخابی مرحله اصلی نظریه‌پردازی داده‌بنیاد است که براساس نتایج کدگذاری باز و محوری به ارائه نظریه می‌پردازد. کدگذاری انتخابی فرایند یکپارچه‌سازی و بهبود و پالایش مقوله‌ها است به این ترتیب که محقق با ایجاد یک آهنگ و چیدمان خاص بین مقوله‌ها آن‌ها را برای ارائه و شکل‌دهی یک نظریه تنظیم می‌کند. در نهایت، نتایج کدگذاری انتخابی منجر به استخراج مدل پیشنهادی گردیده است که باتوجه به این توضیحات مدل کدگذاری انتخابی و خلق نظریه به صورت نمودار (۱) است.

مداخله گر

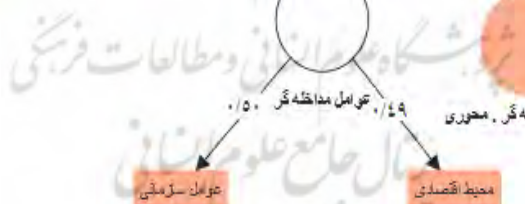
- (۱) **عوامل سازمانی** [سطح آگاهی ذی‌نفعان، عدم امکان ارتقای شغلی حسابرسان، فشار صاحب کار به حسابرس، تضاد منافع بین حسابرسان و صاحب کار، دستمزد اندک حسابرس، انتظارات صاحب کار از حسابرس مثل کاهش هزینه‌ها، شناخت ناکافی حسابرس از محیط صاحب کار]
- (۲) **محیط اقتصادی** [ناآگاهی حسابرس از قوانین حسابرسی و مالیاتی، حل و فصل مسایل سیاسی و قانونی مرتبط با حسابرسی]



نمودار (۱). طراحی مدل ساختاری عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان

بررسی ضرایب مسیر استاندارد و ضرایب معناداری مربوط به فرضیه‌ها

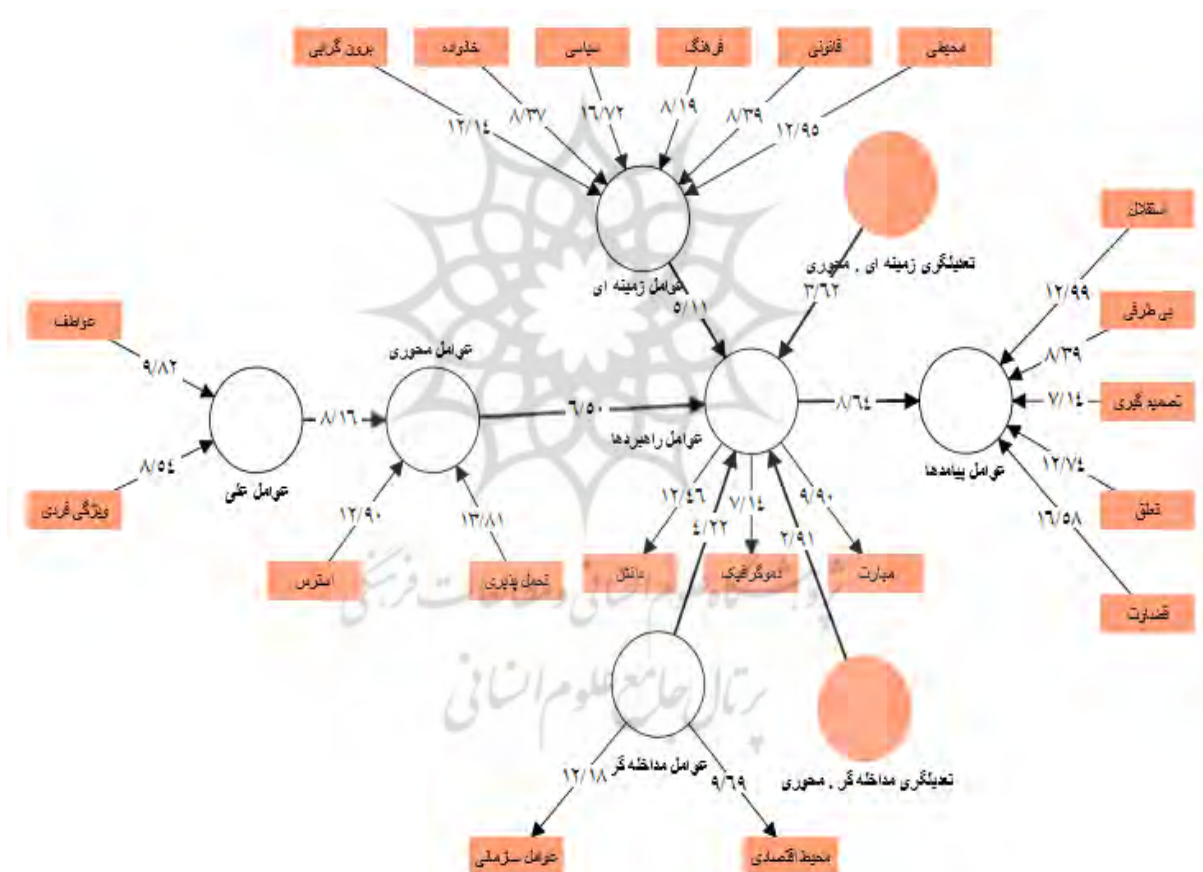
است.



شکل (۲). مدل ساختاری در حالت تخمین استاندارد

شکل (۲) ضرایب مسیر بین تمامی متغیرها و مقوله‌ها را نشان می‌دهد که بیشترین ضریب مسیر شرایط علی مربوط به عوامل عواطف است که برابر با ۴۹٪ بوده و کمترین ضریب مسیر شرایط علی مربوط به ویژگی‌های فردی است که برابر با ۴۶٪ می‌باشد. علاوه بر این بیشترین ضریب مسیر مقولهٔ محوری مربوط به انعطاف‌پذیری است که برابر با ۵۴٪ بوده و کمترین ضریب مسیر این مقوله استرس است که برابر با ۵۱٪ می‌باشد. بیشترین ضریب مسیر مقوله مداخله‌گر مربوط به عوامل سازمانی است که برابر با ۵۰٪ بوده و کمترین ضریب مسیر مقوله مداخله‌گر مربوط به محیط اقتصادی است که برابر با ۴۹٪ می‌باشد. همچنین در میان عوامل زمینه‌ای یا بستر نیز می‌توان این‌گونه بیان نمود که بیشترین ضریب مسیر مقوله مربوط به عوامل سیاسی است که برابر با ۶۱٪ می‌باشد و کمترین ضریب مسیر مقوله بستر مربوط به عوامل فرهنگ است که برابر با ۴۳٪ می‌باشد. در میان عوامل راهبردی بیشترین ضریب مسیر

مقوله مربوط به عوامل دانش است که برابر با ۵۹٪ می‌باشد و کمترین ضریب مسیر مقوله مربوط به عوامل جمعیت‌شناختی است که برابر با ۴۲٪ می‌باشد. بیشترین و کمترین ضریب مسیر پیامدها به ترتیب مرتبط با مقوله‌های تصمیم‌گیری و قضاوت است که برابر با ۶۸٪ و ۴۸٪ می‌باشد. روابط بین متغیرهای تحقیق نیز بدین شرح است که شرایط علی ۴۱٪ بر مقوله محوری اثرگذار بوده و مقوله محوری نیز خود به اندازه ۳۹٪ بر راهبردها تأثیر دارد. همچنین ضریب مسیر عوامل راهبردها بر پیامدها برابر با ۴۴٪ بوده است. مسیر عوامل مداخله‌گر بر پیامدها نیز برابر با ۳۱٪ بوده است و ضریب مسیر شرایط بستر بر پیامدها به‌طور کلی برابر با ۳۴٪ بوده است. نتایج این بخش نشان‌دهنده این است که هر مقوله با چه قدرتی توانایی تأثیرگذاری و ایجاد مقوله مرتبط و بعد از خود را دارد. ضریب کمتر از ۳۰٪ ضعیف، بین ۳۰٪ تا ۶۰٪ متوسط و بیشتر از ۶۰٪ با عنوان ضریب قوی و بالا تفسیر می‌شود که نتایج نشان می‌دهد توانایی مقوله‌ها در ایجاد مقوله مرتبط با خود در حد متوسطی می‌باشد. مثلاً، تأثیر شرایط علی بر مقوله محوری که با هم رابطه مستقیم دارند، برابر با ۴۱٪ می‌باشد که تأثیر متوسطی می‌باشد.



شکل (۳). مدل ساختاری در حالت ضرایب معناداری

با توجه به نتایج تحلیل عاملی تأییدی که در مدل ساختاری در حالت ضرایب معناداری (شکل ۳) ارائه شده است، چون تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگ‌تر است. لذا در مجموع نتایج تحلیل عاملی تأییدی حاکی از برازش کلی الگوی پیشنهادی با داده‌ها است و نشان‌دهنده برازش مناسب مدل اندازه‌گیری می‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

مقوله «استرس ناشی از کار، تحمل پذیری»، به منزله مقوله محوری در نظر گرفته شده است که براساس مدل ترسیم شده، بیشترین ضریب مسیر مقوله محوری مربوط به انعطاف‌پذیری بوده است که نشان می‌دهد این مقوله در بین عوامل محوری از اهمیت بیشتری برخوردار است و ضریب تأثیرگذاری بیشتری دارد و لازم است که مؤلفه‌های آن مورد تأکید و اولویت بیشتری قرار بگیرند.

استرس ناشی از کار شامل: درجه پذیرش استرس ناشی از کار حساب‌برسان، عوامل استرس‌زا در سازمان (مانند حجم و زمان کار، پاسخ‌گویی حساب‌برس و نظارت حرفه‌ای)، میزان کنترل استرس می‌باشد.

تحمل‌پذیری شامل: میزان تحمل‌پذیری و ظرفیت حساب‌برس، ریسک‌گریز و ریسک‌پذیری بودن، فشار جهت رسیدگی، درجه تحمل ریسک می‌باشد.

همچنین از میان دیگر مقوله‌ها، دو مقوله «ویژگی‌های فردی، عواطف و سلامت روانی حساب‌برسان» به منزله شرایط علی در نظر گرفته شده است که براساس مدل ترسیم‌شده، بیشترین ضریب مسیر مقوله علی مربوط به ویژگی‌های فردی است که نشان می‌دهد مقوله ویژگی‌های فردی عاملی مهم‌تر در زمینه علت رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حساب‌برسان است و از اهمیت بیشتری برخوردار است و لازم است بیشتر بر آن تأکید شود.

مقوله ویژگی‌های فردی شامل: اعتمادبه‌نفس، مسئولیت‌پذیری، ادراک افراد نسبت به واکنش‌های احساسی حساب‌برسی، پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای، خلاقیت، درستکاری، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها - اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط - استثنایا، پایبندی به مبانی اخلاقی، شخصیت فردی و اجتماعی، خلاقیت فردی، به‌گزینی و سازگاری، شخصیت فردی و اجتماعی، خبرگی، عوامل درونی، دقت در انجام کار حساب‌برسی می‌باشد.

عواطف و سلامت روانی حساب‌برسان شامل: نوع تفکر و درونیات شخص، حالات روانی حساب‌برسان، عواطف حساب‌برسان، سلامت جسمی و روانی، احساسات منفی نسبت به مؤلفه‌های کار حساب‌برسان می‌باشد.

از میان دیگر مقوله‌ها، سه مقوله «مهارت‌ها، عوامل جمعیت‌شناختی، دانش حساب‌برس» نیز به عنوان راهبردها تلقی می‌شوند. مقوله دانش حساب‌برس ضریب تأثیر بیشتری در بخش عوامل راهبردی داشته است که نشان می‌دهد با توجه بیشتر به این مقوله و تقویت آن، می‌توان در بلندمدت کنترل بیشتری بر روی رفتارهای مخرب حساب‌برسان داشت. مقوله مهارت‌ها مشتمل بر مفهومی‌های مهارت‌های شناختی، مهارت‌های شغلی مؤثر از مهارت‌های شغلی، مهارت‌های ذاتی وراثتی حساب‌برسان، مهارت‌های تعاملی، مهارت حرفه‌ای، مهارت‌های ادراکی، مهارت‌های ارتباطی، صلاحیت و مهارت فنی، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها، مهارت‌های ذهنی است. مقوله عوامل دموگرافیکی مشتمل بر مفهومی‌های جنسیت، سن، تجربه، تأهل می‌باشد. مقوله دانش حساب‌برس مشتمل بر مفهومی‌های دانش اجتماعی؛ یعنی همان هوش اجتماعی، دانش تخصصی و مهارت حرفه‌ای، دانش حسابداری و حساب‌برسی، دانش مدیریت و روان‌شناسی می‌باشد.

شش مقوله «خانواده، برون‌گرا بودن حساب‌برسان، عوامل قانونی، عوامل محیطی، فرهنگ، محیط سیاسی» به منزله بستر در نظر گرفته شده است که عوامل سیاسی ضریب تأثیر بیشتری در بخش بستر به نسبت سایر مقوله‌ها داشته است. بنابراین عوامل سیاسی بیشترین زمینه را برای ایجاد رفتارهای مخرب حساب‌برسان فراهم می‌کند که لازم است تلاش شود این عوامل کنترل شوند تا زمینه تحقیق رفتارهای مخرب نیز کاهش پیدا بکنند. به ترتیب مقوله خانواده مشتمل بر مفهومی‌های رشد فرد در محیط خانوادگی، ارتباط فرد با خانواده‌اش، اعتمادبه‌نفس فرد در برخورد با مشکلات، اجازه دفاع فرد در خانواده است. مقوله برون‌گرا بودن حساب‌برسان مشتمل بر مفهومی‌های برون‌گرایی عامل

بسیار مهمی در تصمیم‌های حسابرسی، فشار محیطی به علت برون‌گرا بودن فرد و اعلام پیش از موعد نتایج حسابرسی، داشتن ذهن ریاضی در تصمیم‌گیری می‌باشد. مقوله عوامل قانونی مشتمل بر مفهوم‌های بستر قانونی اثر قوانین در افراد و شدت و ضعف قوانین می‌باشد. مقولل عوامل محیطی مشتمل بر حاکم بودن ارزش‌ها و اخلاقیات در فضای عمومی جامعه، ویژگی‌های کیفی تصمیم‌گیری، شواهد حسابرسی، فرایند تصمیم‌گیری، واکنش بازار خدمات حسابرسی، محیط کاری حسابرسان، پاسخ‌گویی، استانداردهای حرفه‌ای، شناخت محیط کنترلی، ابزار تصمیم‌گیری، شرایط جامعه می‌باشد. مقوله فرهنگ مشتمل بر فرهنگ افراد در تصمیم‌گیری، سنت، اعتقادات مذهبی، نژاد و قومیت و زبان می‌باشد. مقوله محیط سیاسی مشتمل بر محیط سیاسی، فضای متفاوت فعالیت در ایران با سایر کشورها، فشار ارگان‌های دولتی و نهادهای سیاسی می‌باشد.

دو مقوله «عوامل سازمانی، محیط اقتصادی» به منزله شرایط مداخله‌گر در نظر گرفته شده است. عوامل سازمانی در بخش مداخله‌گرها که نقش تقویت یا تضعیف اثرگذاری سایر مقوله‌ها را ایفا می‌کنند، ضریب اثرگذاری بیشتری دارد که نشان می‌دهد این عامل دخالت بیشتری نسبت به تقویت اثرگذاری مقوله‌های علی، محوری و ... جهت شکل‌گیری رفتارهای مخرب دارد که لازم است مورد توجه و تأکید بیشتری قرار بگیرند تا به‌صورت غیرمستقیم رفتارهای مخرب کنترل شوند. به ترتیب مقوله عوامل سازمانی مشتمل بر مفهوم‌های سطح آگاهی ذی‌نفعان، عدم امکان ارتقای شغلی، فشار ذی‌نفعان، تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان از آن‌ها، فشارهای هزینه‌ای، افزایش تعداد شریکان حسابرسان، انتظارات ذی‌نفعان مثل کاهش هزینه‌ها و ...، شناخت کافی از محیط صاحب‌کار، ویژگی‌های سازمانی از قبیل قدمت مؤسسه، اندازه مؤسسه، میزان حق‌الزحمه می‌باشد. همچنین مقوله محیط اقتصادی مشتمل بر مفهوم‌های قوانین مالیاتی کشور، شرایط محیطی و اقتصادی، پیچیدگی موضوعات اقتصادی و فرایندهای تبدیل آن‌ها به اطلاعات می‌باشد.

از میان مقوله‌های دیگر، پنج مقوله «قضاوت‌های حرفه‌ای، احساس تعلق به حرفه، استقلال، بی‌طرفی، قدرت تصمیم‌گیری» نیز به منزله نتایج و پیامدهای حاصل از ارائه یا طراحی یک الگوی «ساختاری عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان» در نظر گرفته شده‌اند. قدرت تصمیم‌گیری در بخش پیامدها بیشترین ضریب تأثیر را داشته است که نشان می‌دهد اگر رفتارهای مخرب حسابرسان که در این مدل شناسایی شدند؛ کنترل شوند، بیشترین اثر آن بر روی قدرت تصمیم‌گیری حسابرسان می‌باشد که نتیجه مهم‌تر آن می‌تواند منجر به توانایی تصمیم‌گیری بهتر در محیط کار از سوی حسابرسان باشد. به ترتیب مقوله قضاوت‌های حرفه‌ای مشتمل بر مفهوم‌های قضاوت حسابرسان بر استانداردها، محدود بودن دامنه قضاوت حسابرسان، ویژگی‌های کیفی قضاوت، بلد بودن آیین رفتار حرفه‌ای، مقید بودن به آیین رفتار حرفه‌ای، قضاوت‌های حرفه‌ای بر پایه آیین رفتار حرفه‌ای است. مقوله احساس تعلق به حرفه مشتمل بر مفهوم‌های علاقه‌مندی به حرفه، رضایتمندی از شغل حسابرسی، حس تعهد به حرفه حسابرسی، احساس تعلق به حرفه حسابرسی می‌باشد. مقوله استقلال مشتمل بر مفهوم‌های استقلال قوی حسابرس، استقلال میدانی، استقلال حرفه‌ای، استقلال و عدم وابستگی معیشتی می‌باشد. مقوله بی‌طرفی مشتمل بر اجتناب از تعصب و جانبداری، رعایت انصاف و عدالت در کار، بی‌طرفی است. مقوله قدرت تصمیم‌گیری مشتمل بر اهمیت مدل ذهنی در تصمیم‌گیری، ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری، قدرت تشخیص ریسک، ارزیابی ریسک، توانایی تصمیم‌گیری، توانایی انتخاب بهترین گزینه می‌باشد. بنابراین نتایج پژوهش حاضر با نتایج تحقیقات [\(پرابانگارا و فیتریانی، ۲۰۲۱\)](#)، [\(رستمیان و همکاران، ۲۰۲۰\)](#) و [\(پرابانگارا و فیتریانی، ۲۰۲۱\)](#) سازگار می‌باشد.

در نتیجه میزان فراوان رفتار ناکارآمد در حرفه حسابرسی، اهمیت ارائه مفاهیم عملی که تعیین می‌کنند چه عواملی منجر به رفتار ناکارآمد می‌شوند و ناکافی بودن میزان پیشینه پژوهش 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 چشم‌انداز آتی بازار سرمایه، اهمیت و ضرورت توجه خاص به مقوله رفتار ناکارآمد حسابرسی صدچندان است. از آنجا که فرض زیربنایی بیشتر پژوهش‌های دانشگاهی هم این بوده است که رفتار ناکارآمد حسابرسی یک واکنش ناکارآمد به محیط است و حرفه حسابرسی در ایران از منظر محیط حقوقی، سازوکار نظارتی، اندازه مؤسسه‌های حسابرسی، سازوکار اجرایی فرایندهای حسابرسی، سازوکار انتخاب و تعویض حسابرس دارای ویژگی‌های خاص خود است، نیازمند یک پژوهش داده‌بنیان در این زمینه است تا بتواند عوامل متناسب با شرایط محیطی ایران را شناسایی کند. بنابراین، این پژوهش سعی بر آن داشت تا خلأ دانش مرتبط با رفتار ناکارآمد حسابرسی در ایران را مورد توجه قرار داد و الگویی جهت توضیح رفتارهای ناکارآمد حسابرسی متناسب با شرایط محیطی ایران ارائه داد.

در ذیل سعی گردیده تا پیشنهادها کاربردی مشخصی براساس مسائل و مشکلات عینی و تحلیل‌یافته‌های حاصل از این پژوهش در قالب مصاحبه‌های اکتشافی کیفی با خبرگان و پرسش‌نامه‌های توزیع شده در بین جامعه مورد بررسی پیشنهاد گردد که در ادامه به شرح آن‌ها پرداخته می‌شود:

۱. بر مبنای نتایج حاصل و ضرایب مسیر مقوله‌ها و مفاهیم مدل پیشنهادی توصیه می‌شود در قالب یک طرح مبسوط و جامع، تلاش شود تا الزامات، سیاست‌ها و همچنین مأموریت و رسالت حسابرسی در زمینه رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی در مرکز توجه قرار گیرد و تأکید خاصی بر روی آن‌ها صورت پذیرد.
۲. نتایج حاصل مؤید آن است که تحمل‌پذیری و استرس ناشی از کار به‌عنوان یکی از کلیدی‌ترین عوامل، نقش بسیار اثرگذاری در شکل‌گیری رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی دارند. پیشنهاد می‌گردد در سطوح بالای سازمانی نهادهای فعال مربوط به این عوامل توجه بیشتری صورت پذیرد.
۳. همچنین پیشنهاد می‌شود مدیران سازمان‌های فعال در عرصه حسابرسی همه تلاش خود را به‌کار بندند تا با استفاده از نیروی انسانی اثربخش، سیاست‌ها و برنامه‌ها، تدوین راهبردی محتوا؛ تمرکز ویژه روی حسابرسی و رفتارهای کارکنان؛ در فرایند مدیریت رفتاری داشته باشند تا دستاوردهای اثربخش‌تری کسب کنند.
۴. پیشنهاد می‌شود که بستری مناسب تعبیه شود تا سیاست‌ها و قوانین حمایتی کشور در حوزه حسابرسی در وضعیت مناسبی اتخاذ شوند. فلذا می‌توان در چنین وضعیتی انتظار داشت که از حسابرسی به‌طور بهینه و اثربخش استفاده شده و از مزایای آن بهره‌برداری نمود.

در ادامه به پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی اشاره شده است:

پیشنهاد می‌شود که پژوهشگران آینده طراحی مدل ساختاری عوامل مؤثر بر رفتارهای مخرب و ناکارآمد حسابداران در ایران بپردازند.

به انجمن‌ها و سازمان‌های مربوط به حسابرسی نیز توصیه می‌شود با استفاده از یافته‌های این مطالعه، نسبت به تدوین استانداردهای دقیق‌تر، عملی‌تر و گسترده‌تر اقدام نمایند.

به برنامه‌ریزان نهادهای دانشگاهی مربوط توصیه می‌شود نسبت به افزایش به‌کارگیری ابعاد مختلف اخلاق حرفه‌ای در جامعه دانشگاهی حسابداری و حسابرسی توجه بیشتری داشته باشند.

به نهادها و انجمن‌های حرفه‌ای نیز پیشنهاد می‌شود در راستای گسترش اخلاق حرفه‌ای در جامعه حسابرسی کشور، برنامه‌ریزی کنند.

افزون بر آن، می‌توان آموزش‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان را پیشنهاد داد. همچنین محدودیت‌های پژوهش به شرح زیر است:

این پژوهش به مانند سایر پژوهش‌ها و مطالعات با محدودیت‌هایی مواجه بوده است. از جمله محدودیت‌هایی که پژوهشگر در پژوهش حاضر با آن‌ها مواجه بوده است عبارتند از:

انجام فاز کیفی این پژوهش زمان‌بر و مستلزم صرف دقت و انرژی بسیار بود. از آنجا که بخشی از اطلاعات این پژوهش با روش‌های کیفی و از جمله مصاحبه به دست آمد، قطعاً این امر محدودیت‌ها و دشواری‌هایی به همراه داشت که تلاش شد اعتبار تحقیق حفظ شود.

از دیگر محدودیت‌های دیگر پژوهش حاضر محدودیت در ادبیات، پیشینه نظری و سابقه پژوهش می‌باشد. در این خصوص دانش محدودی درباره رفتارهای مخرب و ناکارآمد سازمانی حسابرسان وجود دارد.

References

- Akbari, Mo., Mahfovi, Gh., & Houshmand, R.(2016). Factors Affecting Dysfunctional Behavior and Turnover of Auditors in Audit Institutions. *Journal of Empirical Research In Accounting*, 6(1), 103-126. (In Persian)
- Alizadeh Gan, L, Samadi Largani, M, & Imni, M. (2023). Analyzing the ability of auditors to detect fraud using the theory of planned behavior: the effect of auditor experience and personality type with the role of professional skepticism. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 15(57), 149-184. (In Persian)
- Bashiri Manesh, N., Madah, E., & Agahi, Fahima .(2022). The effect of managers' behavioral bias on auditors' strategies in facing audit risk. *Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing Year*. 1(3). 25-52. (In Persian)
- De Sordi, J. O., dos Santos, A. R., de Azevedo, M. C., Jorge, C. F. B., & Hashimoto, M. (2022). Dark, down, and destructive side of entrepreneurship: Unveiling negative aspects of unsuccessful entrepreneurial action. *The international journal of management education*, 20(3), 100659.
- Ebrahimi, M .& Karimi, P. (2017). Disruptive work behavior in the organization: concepts, components and solutions. *Annual conference of new management paradigms in the field of intelligence, Tehran*. <https://civilica.com/doc/637550> (In Persian)
- Ghorbani, B., Portaher, Aghdam F., & Rahnema Rudpashti, F. (2022). The impact of auditor conservatism and economic policy uncertainty on profit quality. *Judgment and decision making in accounting and auditing*. 1(2).1-25. (In Persian)
- Mahdavi pour, M. (2015). Investigating the relationship between employees' compliance with professional ethics and destructive organizational behaviors, a case study of Shahin Shahr municipality (Isfahan). *The second international conference on behavioral sciences and social studies*. (In Persian)
- Mehrani, S. (2012). Factors affecting the destructive work behavior of Melli Bank of Iran employees - West Tehran branch affairs department. Islamic Azad University, Central Tehran Branch, *Faculty of Management and Accounting*. (In Persian)
- Moradi, M., Rostami, A ., & Abazari, Z. (2016). Examining factors affecting the ineffective behavior of auditors. *Financial Accounting Quarterly*, 8(30).40-64 (In Persian)
- Moslemi Kaviri, M., Karimi, O .,& Nik Menesh, Sh. (2019). Disruptive Behaviors of Staff at Payame Noor University of Alborz Province and Its Causing Factors with a Mixed Approach. *Management of government organizations, eighth year*, 1(29). 59-78 (In Persian)

- Namazi, M. & Rajabadri, H. (2020). *Theories and applications of professional accounting ethics*. Tehran: Publications. (In Persian)
- Nehme, R., Mutawa, A., & Jizi, M. (2016). Dysfunctional behavior of external auditors the collision of time budget and time deadline evidence from a developing country. *The Journal of Developing Areas*, 50(1) 373-388.
- Paino, H., Ismail, Z., & Smith, M. (2014). Modelling dysfunctional behavior: Individual factors and ethical financial decision. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 145, 116-128.
- Prabangkara, S., & Fitriany, F. (2021, March). Factors that affect dysfunctional audit behaviour: A study to understand external auditor's role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals). In *IOP Conference Series: Earth and Environmental Science* (Vol. 716, No. 1, p. 012116). IOP Publishing.
- Rajab Dari, H., Vakili Fard, H., Salari, H & Amiri, A. (2022). The relationship between ethical theories and ethical behavior in the judgment of auditors. *Judgment and decision making in accounting and auditing*. 1.(1).113 - 141. (In Persian)
- Rostaminia, R., Hijazi, Rezvan, Talibnia, Q., & Hassanzadeh Berdaran, R. (2020). The influence of the source of control and organizational commitment on the acceptance of ineffective audit behavior based on the theory of planned behavior. *Bi-Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 5 (10) 129-103. (In Persian)
- Rostaminia, R., Hijazi, Rezvan, Talibnia, Q., & Hassanzadeh Berdaran, R. (2022). Inefficient audit behavior pattern. *Journal of accounting knowledge*, 13(4),91-115. (In Persian)
- San ong, T. Z. E., Teh, B. H., Sim, G. K., & Hossain, M. I. (2022). Does Dysfunctional Behavior Matter When it comes to Audit Quality in Malaysia?. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 17, 1-12.
- Sehat, S., & Rahmatabadi, Y. (2021). The impact of employees' destructive behaviors on customers' reactions (a study of chain stores). *Behavioral Studies in Management*, 12, (26). (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*, 33(5).
- Yulianti, Y., Zarkasyi, M. W., Suharman, H., & Soemantri, R. (2024). 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*. 15(3), 385-401.