

## Clarifying the role of auditors' job empowerment in reducing audit quality behavior according to the mediating role of professional performance

- Yassaman Khalili <sup>۱</sup>
- Abdolkhalegh khonaka <sup>۲</sup>
- Maryam Sadeghi <sup>۳</sup>
- Mana Farahi <sup>\* ۴</sup>

### Abstract

The aim of the current research is one of applied researches, and in terms of data collection, it is descriptive and survey type. Standard questionnaires were used to collect information. The statistical population of this research was all the auditors working in the audit organization and private sector institutions in ۱۴۰۳. The sample size was ۳۹۰ people and the questionnaire was randomly distributed among the participants. Using structural equations and Smart PLS <sup>۳</sup> software, the research hypotheses were tested and the results of the hypothesis test showed that auditors' job empowerment and professional performance have a negative and significant effect on audit quality-reducing behavior, as well as professional performance on the effect of auditors' job empowerment on quality-decreasing behavior. Auditing has a partial mediating role. The results of this research can help the policy makers and the compilers of standards and legislators to strengthen the ethical functions by knowing more about the positive and negative dimensions and consequences of auditors' behavioral characteristics. Social and cultural auditors should act for more dynamic interaction with the profession and social contexts and based on that, adopt the necessary incentive policies to encourage companies to reduce audit quality reducing behavior.

**Key words:** audit model, supreme audit court, knowledge-based companies, granted facilities, grounded theory.

<sup>۱</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. y\_khalili@pnu.ac.ir

<sup>۲</sup> Assistant professor of accounting, department of administrative and economics, faculty of humanities and physical education, gonbad kavous university, gonbad, iran. Khonka.khalegh@gmail.com

<sup>۳</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Innovation, Shahid Ashrafi Esfahani University, Isfahan, Iran. maryamsadeghi<sup>۸</sup>@gmail.com

<sup>۴</sup> Phd student, Department of Accounting, Bandargaz branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. (Corresponding author). manafarahi<sup>۳</sup>@gmail.com.

## تبیین نقش توانمندسازی شغلی حساب‌رسان در رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی با توجه به نقش میانجی عملکرد حرفه‌ای

■ یاسمن خلیلی<sup>۱</sup>

■ عبدالخالق خنکا<sup>۲</sup>

■ مریم صادقی<sup>۳</sup>

■ مانا فراهی\*<sup>۴</sup>

### چکیده

هدف پژوهش حاضر از نظر هدف یکی از تحقیقات کاربردی بوده و از نظر جمع‌آوری داده‌ها توصیفی و از نوع پیمایشی است. برای جمع‌آوری اطلاعات از پرسش‌نامه‌های استاندارد استفاده شد. جامعه آماری تحقیق حاضر کلیه حساب‌رسان شاغل در سازمان حساب‌رسی و مؤسسات بخش خصوصی، در سال ۱۴۰۳ بودند. حجم نمونه ۳۹۵ نفر به دست آمد و پرسش‌نامه به صورت تصادفی بین شرکت‌کنندگان توزیع شد. با استفاده از معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart PLS<sup>۳</sup> فرضیه‌های تحقیق مورد آزمایش قرار گرفت و نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد توانمندسازی شغلی و عملکرد حرفه‌ای حساب‌رسان بر رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد و همچنین عملکرد حرفه‌ای در تأثیر توانمندسازی شغلی حساب‌رسان بر رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی، نقش میانجی جزئی دارد. نتایج این پژوهش می‌تواند به سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردها و قانون‌گذاران کمک نماید تا با شناخت بیشتر از ابعاد و پیامدهای مثبت و منفی ویژگی‌های رفتاری حساب‌رسان، نسبت به تقویت کارکردهای اخلاقی؛ اجتماعی و فرهنگی حساب‌رسان جهت تعامل پویاتر با حرفه و بسترهای اجتماعی اقدام نمایند و بر اساس آن سیاست‌های تشویقی لازم برای ترغیب شرکت‌ها جهت کاهش رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی اتخاذ نمایند.

**واژگان کلیدی:** توانمندسازی شغلی، رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی، عملکرد حرفه‌ای، کیفیت حساب‌رسی.

<sup>۱</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام‌نور، تهران، ایران. [y\\_khalili@pnu.ac.ir](mailto:y_khalili@pnu.ac.ir)

<sup>۲</sup> استادیار رشته حسابداری، گروه علوم اداری و اقتصاد، دانشکده علوم انسانی و علوم ورزشی، دانشگاه گنبد کاووس.

[Khonka.khalegh@gmail.com](mailto:Khonka.khalegh@gmail.com)

<sup>۳</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و نوآوری، دانشگاه شهید اشرفی اصفهانی، اصفهان، ایران.

[@gmail.commaryamsadeghi](mailto:@gmail.commaryamsadeghi)

<sup>۴</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بندر گز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندر گز، ایران. (نویسنده مسئول).

[@gmail.commanafarahi](mailto:@gmail.commanafarahi)

توانمندی شغلی و خودکارآمدی از جمله مسائل مهمی است که در بهره‌وری و تعهد کارکنان نقش ایفا می‌کند (آریفیانتو و سوجیبیتو<sup>۱</sup>، ۲۰۲۴). یکی از تکنیک‌های مؤثر برای افزایش بهره‌وری کارکنان و استفاده بهینه از ظرفیت و توانایی فردی و گروهی آنان در راستای اهداف سازمانی، توانمندسازی کارکنان است. اندیشمندان مدیریت تحول و بهسازی سازمان، توانمندسازی کارکنان را به‌عنوان یک راهبرد اثرگذار بر عملکرد و بهسازی نیروی انسانی معرفی نموده‌اند. توانمندی روان‌شناختی یکی از راهکارهای مهم برای گسترش سازمان‌ها و انطباق با تغییرات خارجی است. محیط کار امروز به کارکنانی نیاز دارد که بتوانند تصمیم بگیرند، راه‌حل ارائه دهند، خلاقیت داشته باشند و در مقابل کار خود پاسخگو باشند. این امر از طریق توانمندسازی کارکنان محقق می‌شود و در صورت بهره‌گیری از آن نه تنها تعهد کارکنان به سازمان بیشتر شده، بلکه در آنان حس اعتماد و اهمیت، ظرفیت و توانایی ایجاد می‌شود موفقیت در یک حرفه تخصصی همانند حسابرسی که نیازمند قضاوت و تصمیم‌گیری است، مستلزم مشخصه‌ها و ویژگی‌های متمایزی است که شاید بتوان گفت، مهم‌ترین آن توانایی کنترل احساسات و هیجانات در هنگام تصمیم‌گیری است، چراکه حسابرسی به دلیل ماهیت و جایگاه اجتماعی که دارد، نیازمند متصدی (حسابرس) در این حرفه است که بتواند به‌دوراز هرگونه نفوذ و یا وابستگی اقدام به قضاوت حرفه‌ای نماید و کمتر دچار سوگیری رفتاری در اظهار نظر گردد (ستوده و همکاران، ۱۴۰۲). در واقع قضاوت در حرفه حسابرسی، گوهر اصلی این حرفه محسوب می‌شود (زلفی و یزدانیان، ۱۴۰۲)، چراکه ارزشی را با خود می‌تواند همراه داشته باشد که همواره این ارزش مورد تأکید در استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌باشد. اما چطور می‌توان به روند تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرس در این مسیر پیچیده کمک نمود؟ شناخت ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی یکی کارکردهای کاربردی است که می‌تواند به تقویت عملکردهای حسابرسان کمک شایان توجه تری نماید. ویژگی‌های حرفه‌ای شاید در معنای لغوی دارای گستردگی مفهومی زیادی باشد، اما در حسابرسی، یک حسابرس حرفه‌ای، می‌تواند فردی تعریف شود که با درک تمامی فشارها تلاش می‌کند، تصمیمی را اتخاذ نماید که بیشترین منفعت را برای جامعه داشته باشد و این تصمیم باید به‌دوراز هرگونه ذهنیت و پیش‌فرض قبلی اتخاذ شود، چراکه در غیر این صورت فرد اصول اخلاقی و رفتاری را زیر پا گذاشته است (شافر و سیمون<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). اما موضوعی که حائز اهمیت می‌باشد، این است که تا چه اندازه این ویژگی‌ها شناسایی شده‌اند؟ تا چه اندازه تئوری‌های اجتماعی و رفتاری در مورد شناخت ویژگی‌های فردی

<sup>۱</sup> Arifianto & Sudibijo,

<sup>۲</sup> Shafer & Simmon

به کار آمده‌اند و توسط محققان در این حوزه مورد بررسی قرار گرفته‌اند؟ وجود این دست از سؤالات همواره یکی از شکاف‌های تئوریک در باب حرفه حسابرسی می‌باشد، زیرا عدم شناخت در باب رفتار حرفه‌ای حسابرسی باعث می‌شود، عملکردهای حسابرسان از کیفیت و کمیت لازم برخوردار نباشد (چن<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). در واقع در این پژوهش، ویژگی‌های حرفه‌ای مجموعه‌ای از فرایندهای رفتاری و شغلی در حرفه حسابرسی می‌باشد که با شناخت آنها می‌توان انتظار داشت، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی کمتر گردد. به عبارت دیگر اگر حسابرس درک مفهومی از محتوای کاری که انجام می‌دهد داشته باشد، بهتر می‌تواند با وجود تفاوت‌های عملکردی و قرارگیری در معرض پردازش اطلاعات شناختی که منجر به تورش‌های حرفه‌ای (مثبت یا منفی) می‌شود، می‌تواند ماهیت عملکرد حسابرسی را تا حد زیادی تحت‌تأثیر قرار دهد، به گونه‌ای که حتی اظهارنظرهای متفاوتی نیز در این زمینه به وجود بیاید. چراکه حسابرسانی که به دلیل عدم عملکرد حرفه‌ای و توانمندی در کنترل شرایط، دچار سوگیری شناختی می‌شوند، نمی‌توانند قضاوت منصفانه‌ای در مورد تصمیمات و اقدامات عملکردی صاحب‌کاران داشته باشند. از طرف دیگر شناخت ویژگی‌های حرفه‌ای در حسابرسی می‌تواند تاندازه‌ای در کنترل سوگیری‌های شناختی مؤثر باشد، چرا که حسابرس به‌مرور زمان و با کسب تجارب مختلف قدرت تحمل و ثبات هیجانی بالاتری دارد و به‌عنوان یک حسابرس حرفه‌ای تلاش می‌نماید، تا حد ممکن سوگیری‌های شناختی را کاهش دهد و اظهارنظرهای تخصصی مبتنی بر مهارت، دانش فردی، شواهد و حتی شهود ارائه نماید. باین حال در عمده مطالعات صورت‌گرفته در این حوزه به موضوع موردبحث پرداخته نشده است و یک خلأ تئوریک در پژوهش‌های حسابرسی پیرامون این موضوع وجود دارد. نتایج این پژوهش، می‌تواند دانش‌افزایی برای ادبیات رفتاری حسابرسی به شرح زیر داشته باشد:

نخست اینکه، پژوهش حاضر، نخستین تحقیقی است که به واکاوی نقش توانمندسازی شغلی حسابرسان در رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش میانجی عملکرد حرفه‌ای می‌پردازد؛ بنابراین، نتایج این مطالعه می‌تواند به بسط و غنای ادبیات رفتاری حسابرسان در کشورهای درحال توسعه، نظیر ایران کمک شایانی نماید.

ثانیاً: نتایج این پژوهش می‌تواند به سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردها و قانون‌گذاران کمک نماید تا با شناخت بیشتر از ابعاد و پیامدهای مثبت و منفی ویژگی‌های رفتاری حسابرسان، نسبت به تقویت کارکردهای اخلاقی؛ اجتماعی و فرهنگی حسابرسان جهت تعامل پویاتر با حرفه و بسترهای اجتماعی اقدام نمایند و بر اساس آن سیاست‌های تشویقی لازم برای ترغیب مؤسسات حسابرسی جهت کاهش رفتارهای کاهنده حسابرسی اتخاذ نمایند.

<sup>۱</sup> Chen

## ۲. مبانی نظری، توسعه فرضیه‌ها پیشینه پژوهش

### رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی

رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در واقع فعالیت‌های مشخص حساب‌رسان در یک پروژه، در شرایطی پایین‌تر از حد استاندارد است. دست‌کاری و تقلب همان رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی هستند (خدای پور و همکاران، ۱۳۹۶). به این ترتیب که حساب‌رس به منظور دستیابی به اهدافی که مدنظر دارد، فرایند حسابرسی را دستخوش تغییر کرده، و در نتیجه کیفیت کار کاهش می‌یابد (سلطانی‌نژاد و همکاران، ۱۴۰۲). البته، گاهی برخی رفتارهای ناکارآمد تهدیدی مستقیم و هم‌زمان برای کیفیت حسابرسی نیست، بلکه این‌گونه موارد می‌تواند منجر به ارزیابی نادرست از عملکرد کارکنان، انحراف درآمد شرکت، پیش‌بینی بودجه آینده به صورت غیرواقعی و بروز رفتارهای کاهنده کیفیت در حسابرسی‌های آتی شود (اکبری نفت چالی و همکاران، ۱۳۹۸). افزون بر این، در موقعیت‌هایی که رسیدن به هدف‌های سازمانی و فردی از راه معمول ممکن نیست، احتمال رفتارهای ناکارآمد وجود دارد (بالبورا و الفار، ۲۰۲۳). به عبارت دیگر، حرفه حسابرسی به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند، از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است که تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (جعفری و همکاران، ۱۳۹۲)؛ بنابراین، بروز رفتارهای غیراخلاقی که به عنوان رفتارهای کاهنده کیفیت شناخته شده است، به طور مستقیم و غیرمستقیم منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود و عمدتاً شامل: انجام‌دادن برخی از مراحل حسابرسی بدون کسب مجوز، میان‌بر زدن‌های غیرمنطقی برخی دستور عمل‌ها، قصور در پیگیری لازم و انجام کار در زمان شخصی و بدون گزارش زمان صرف شده است (غلامی فتیده و همکاران، ۱۴۰۱). به طور خلاصه، عواملی همچون پیچیدگی کار، استقلال حساب‌رس، فشار بودجه زمانی و اهمیت مشتری، از جمله مواردی هستند که بر نگرش و هنجارهای ذهنی و در نتیجه رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسان تأثیر دارد. فیض‌آبادی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی برخی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را به صورت زیر بیان کردند:

کم گزارش‌دهی مدت حسابرسی: این مورد هنگامی رخ می‌دهد که حساب‌رس، زمانی کمتر از آنچه واقعاً صرف نموده را گزارش می‌نماید. این رفتار در بلندمدت عاملی در تسری دادن مشکل به بودجه‌های زمانی آتی است که در این حالت، می‌تواند به رفتارهای ناکارآمد حسابرسی تبدیل شود. رسیدگی سطحی به مدارک: این مورد نیز مانند سایر رفتارهای ناکارآمد، کیفیت حسابرسی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. این عمل نیز ممکن است به دلیل نداشتن تجربه و آموزش کافی، فشار بودجه زمانی و امثال این‌ها باشد. خاتمه زود هنگام رسیدگی‌ها: زمانی رخ

<sup>۱</sup> Balboula & Elfar

می‌دهد که حسابرس، یک مرحله الزامی حسابرسی را پیش از تکمیل کار یا بدون اجرای فرایندها، تمام شده محسوب کند و کاربرگ‌ها را پیش از اتمام رویه‌های حسابرسی، امضا نماید. پذیرش توضیحات ضعیف مشتری: این مورد یکی از عواملی است که در حین انجام حسابرسی بسیار استفاده می‌گردد، حال اگر این توضیحات بدون شواهد قابل‌اتکا باشد و حسابرسان نتوانند آنها را توجیه کنند، می‌بایست نتایج آن را بر گزارش خود تسری نمایند. انجام کار کمتر از آنچه که در بودجه در نظر گرفته شده است: بیانگر کم‌کاری حسابرس بوده، زیرا در بودجه، زمان معقول برای انجام رسیدگی‌ها در نظر گرفته شده است اما حسابرس به دلیل عدم مسئولیت‌پذیری و عدم تعهد، زمان لازم برای رسیدگی‌ها را اعمال نمی‌کند. تخصیص ساعات کاری به موارد دیگر: هنگامی رخ می‌دهد که حسابرس ساعات کار انجام شده را به مشتری موردنظر تخصیص ندهد و آن زمان را تحت عنوان کار اداری، آموزش و یا به‌عنوان زمان اختصاص داده‌شده به مشتری گزارش می‌کند (فیض‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۶).

### توانمندسازی شغلی

توانمندسازی به معنای قدرت‌بخشیدن است و این یعنی به افراد کمک کنیم تا احساس اعتمادبه‌نفس خود را بهبود بخشند، بر ناتوانی یا درماندگی خود پیروز شوند، و در افراد شوروشوق فعالیت ایجاد و انگیزه‌های درونی آنان را برای دادن وظیفه بسیج کنیم. افراد توانمند نه فقط از امکانات انجام‌دادن برخی کارها برخوردار می‌شوند، بلکه اندیشه آنان درباره خود نیز با آنچه پیش از توانمند شدن داشته‌اند، متفاوت می‌گردد. توانمندسازی فقط قدرت‌بخشیدن به افراد نیست، افراد ممکن است هم قدرت داشته باشند و هم توانمند شوند (کرد و همکاران، ۱۴۰۳). اگر چه کسی می‌تواند به کس دیگری قدرت ببخشد، اما فرد باید خود توانمند شدن خود را احساس کند. کسب قدرت بر عوامل شخصی متعدد و برخی ویژگی‌های شغلی مبتنی است و در هر حالتی، نیاز است که دیگران قدرت شما را به رسمیت بشناسند، از رهبری شما پیروی کنند و در برابر نفوذتان تسلیم شوند، به بیان دیگر، منبع اصلی قدرت شما دیگران هستند، اما در مورد توانمندسازی، فرد می‌تواند حتی اگر هیچ‌کس ویژگی‌های شخصی، شغلی و شخصیتی او را به رسمیت نشناسد، توانمند باشد و علت این امر آن است که منبع توانمند شدن در درون افراد است (پهلوانگلو و کوز، ۲۰۲۰).

### عملکرد حرفه‌ای حسابرسان

<sup>۱</sup> Pehlivanoglu, & Köse

حسابرسان به دلیل ایفای نقش مهمی که بر اساس ادراک در ارائه گزارش‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها دارند، نقش مهم و قابل توجهی در ارتقای سطح تصمیم‌گیری سهام‌داران، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی ایفا می‌کنند (شافر و سیمون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). عملکرد حرفه‌ای در حسابرسی، یعنی به‌کارگیری هم‌زمان دانش تخصصی و تجربه مطابق با استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای تعیین شده، به‌منظور انتخاب بهترین تصمیم بر اساس مدارک و شواهد می‌باشد. الزاماً رویکرد استاندارد برای اعمال صلاحیت حرفه‌ای وجود ندارد، اما اعمال عملکرد حرفه‌ای در انجام‌وظیفه یک حسابرس، عامل برجسته‌ای است و افزایش مهارت در ادراک برای حسابرسان موضوع بسیار مهمی می‌باشد (سواری و همکاران، ۱۴۰۲). در واقع، عملکرد حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند هم مبتنی بر توانمندی‌های درونی و بینشی حسابرس باشد و هم مبتنی بر توانمندی جمع‌آوری داده‌ها و شواهد، برای بررسی‌های حسابرسی باشد (بالبورا و الفار<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳).

### توانمندسازی شغلی و رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی

ویژگی‌های فردی ارتباط نزدیکی با شایستگی فنی حسابرسان دارند که خود تحت‌تأثیر تجربه آنان در حسابرسی صورت‌های مالی قرار دارد. انتظار می‌رود ویژگی‌هایی همچون توانمندسازی شغلی به کاهش رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی کمک نمایند. یکی از مفاهیمی که در راستای بالندگی حسابرسان مطرح شده است، توانمندسازی شغلی آنان می‌باشد. در ادبیات پژوهش، ایده حسابرسان توانمند به‌طور مکرر عنصر اصلی ارتقای نوآوری، سازگاری سازمانی و افزایش تمایل آنان در جهت نیل به اهداف سازمان توصیف می‌شود (کرد و همکاران، ۱۴۰۳)؛ بنابراین یکی از راه‌های ارج‌نهادن به این امر مهم یعنی حسابرسان می‌تواند همت و تلاش مدیریت در راستای توانمندسازی شغلی آنان باشد و به‌واسطه آن یک امر اصلی و اساسی در سازمان‌ها که عملکرد حرفه‌ای است را پرورش دهند. دیدگاه‌های متفاوتی نسبت به توانمندسازی شغلی و رفتارهای مثبت‌گرای شغلی تا به حال مطرح شده است از جمله این دیدگاه‌ها، دیدگاه آلن و میر است (پهلوانگلو و کوز<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰). برابر استدلال‌های ناشی از چارچوب نظری، پارادایم‌ها و پیشینه‌های پژوهشی موجود، فرضیه اول پژوهش به‌صورت زیر بیان می‌شود:

**فرضیه اول: توانمندسازی شغلی حسابرسان بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.**

**عملکرد حرفه‌ای و رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی**

<sup>۱</sup> Shafer & Simmon

<sup>۲</sup> Balboula & Elfar

<sup>۳</sup> Pehlivanoglu & Köse

تئوری کاوشگری اطلاعات توضیح می‌دهد که چگونه عملکرد حرفه‌ای حساب‌رسان کمک می‌نماید تا اطلاعات ارائه‌شده صاحب‌کاران را از طریق تجربه شخصی و با محاسبه هزینه و ارزش معنادار نمایند (هندار و هاراپ<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳). در واقع تئوری کاوشگری اطلاعات، فرایندی را توصیف می‌کند که از طریق آن جستجوکننده اطلاعات (حساب‌رس) از طریق بازخورد در یک محیط اطلاعاتی خاص، یاد می‌گیرد تا ارزش اطلاعات مطلوب را نسبت به هزینه به‌دست‌آوردن آن، افزایش دهد (اسوانبرگ و اومان<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶، چن و همکاران، ۲۰۲۳). تئوری کاوشگری اطلاعاتی به درک بهتر فرایند گردآوری شواهد و مدارک، پیش‌بینی رفتار حساب‌رس و کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حساب‌رسی به‌منظور افزایش کیفیت آن، کمک شایانی می‌کند. در واقع کوتاهی حساب‌رسان در اجرای صحیح مراحل حساب‌رسی را می‌توان به رفتارهای کاهنده کیفیت حساب‌رسی نسبت داد؛ کیفیت حساب‌رسی به‌طور مستقیم شامل جمع‌آوری شواهد حساب‌رسی ناکافی، تغییر روش حساب‌رسی و خاتمه‌دادن زود هنگام است (غلامی فتیده و همکاران، ۱۴۰۱). در حرفه حساب‌رسی، گزارش‌نکردن عمل، دست‌کاری و یا تقلب به‌وسیله حساب‌رس نماد ظهور رفتارهای کاهنده کیفیت حساب‌رسی است. رفتارهای کاهنده کیفیت حساب‌رسی که ناشی از اعمال حساب‌رسان در طی دوره حساب‌رسی است سبب کاهش اثربخشی در جمع‌آوری شواهد حساب‌رسی می‌شود. این رفتارها می‌توانند کیفیت حساب‌رسی را تحت‌تأثیر قرار دهند و نیز اینکه به اعتبار حرفه خدشه وارد کنند (بیدوکیا<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). برابر استدلال‌های ناشی از چارچوب نظری، پارادایم‌ها و پیشینه‌های پژوهشی موجود، فرضیه اول پژوهش به‌صورت زیر بیان می‌شود:

**فرضیه دوم: عملکرد حرفه‌ای حساب‌رسان بر رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی تأثیر معناداری دارد.**

### توانمندسازی شغلی، عملکرد حرفه‌ای و رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی

هدف کلی حساب‌رسی به‌دست‌آوردن اطمینان معقول، عدم وجود سوءتفاهم مادی ناشی از کلاه برداری یا خطا در صورت‌های مالی و صدور گزارش‌های حساب‌رسی مطابق با استانداردهای حساب‌رسی و مدیریت ارتباط با مشتری می‌باشد (کریمی و همکاران، ۱۴۰۰). کیفیت حساب‌رسی، یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه حساب‌رسی و بازار سرمایه است (حقیقین و همکاران، ۱۴۰۱). کیفیت حساب‌رسی را به‌عنوان توانایی حساب‌رس در کشف و برطرف‌کردن تحریف و دست‌کاری در سود گزارش شده، تعریف کرده‌اند (بهمنی، ۱۳۹۹)؛ بنابراین برای حفظ اعتبار خدمات حساب‌رسی، کیفیت حساب‌رسی نیازمند بازبینی و دقت بیشتری مؤسسات بر عملکرد حرفه‌ای حساب‌رسان است.

<sup>۱</sup> Henda & Harahap,  
<sup>۲</sup> Svanberg & Öhman  
<sup>۳</sup> Bidokia

این موضوع همواره یکی از دغدغه‌های اصلی دست‌اندرکاران حرفه بوده است. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد (چن<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). حسابرسان نیز از این قاعده مستثنی نبوده و ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در ایفای وظایف خود می‌باشند که یکی از روش‌های بهبود آن توانمندسازی شغلی آنان است، زیرا انجام رفتارهای غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای می‌تواند کیفیت حسابرسی را به شدت کاهش داده، اطمینان عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی از بین برده و در نهایت به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد (سلطانی‌نژاد و همکاران، ۱۴۰۲). بر اساس تئوری «ویکرد نسبت به رفتار»، سمت‌وسوی رفتار یک فرد بر اساس اعتقادات و باورهای شخص تعیین می‌شود و این رفتار ملاک ارزیابی اثربخشی و کارایی آن فرد است (هندار و هاراپ<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳). یکی از مشکلاتی که در حرفه حسابرسی وجود دارد، کاهش کیفیت حسابرسی می‌باشد. کوتاهی حسابرسان در اجرای صحیح مراحل حسابرسی را می‌توان به رفتارهای ناکارآمد در حسابرسی نسبت داد کیفیت حسابرسی به طور مستقیم شامل جمع‌آوری شواهد حسابرسی ناکافی، تغییر روش حسابرسی و خاتمه‌دادن زودهنگام است (غلامی فتیده و همکاران، ۱۴۰۱). در حرفه حسابرسی، گزارش نکردن عمل، دست‌کاری و یا تقلب به وسیله حسابرس نماد ظهور رفتارهای ناکارآمد است (حسین‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). رفتارهای ناکارآمد در حسابرسی که ناشی از اعمال حسابرسان در طی دوره حسابرسی است سبب کاهش اثربخشی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌شود. این رفتارها می‌توانند کیفیت حسابرسی را تحت‌تأثیر قرار دهند و نیز اینکه به اعتبار حرفه خدشه وارد کنند؛ بنابراین باتوجه‌به پیامدهای که کاهش کیفیت حسابرسی به دنبال دارد، شناسایی عوامل مؤثر بر رفتارهای ناکارآمد در حسابرسی برای جلوگیری از آنها بسیار مهم و حیاتی می‌باشد (لیدیارتی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). براین اساس سومین فرضیه پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شود:

**فرضیه سوم توانمندسازی شغلی حسابرسان از طریق عملکرد حرفه‌ای آنان بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.**

<sup>۱</sup> Chen

<sup>۲</sup> Hendar, & Harahap,

<sup>۳</sup> Lidiarti

## ۳. پیشنهاد پژوهش

به طور معمول در بسیاری از پارادایم‌های پژوهش، مروری بر ادبیات صورت می‌پذیرد. نکته‌ی حائز اهمیت آن است که تا به امروز تلاش‌های اندکی برای تبیین عوامل مؤثر بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی در حرفه حسابرسی صورت پذیرفته است و تحقیقات انجام‌گرفته به یک یا چند جنبه خاص از ابعاد رفتاری حسابرسان پرداخته‌اند. تحقیقاتی نزدیک به موضوع این پژوهش در ایران و در سطح سایر کشورها انجام شده است که در این بخش به اختصار مروری بر تحقیقات مزبور خواهیم داشت:

مصطفی و همکاران (۲۰۲۴) به مطالعه‌ای با عنوان تحلیل عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس در مؤسسات حسابرسی لبنان پرداختند. هدف این تحقیق تجزیه و تحلیل عواملی است که بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس در طول حسابرسی تأثیر می‌گذارد. این پژوهش از طرح تحقیق اکتشافی با رویکرد تحلیل عاملی به‌عنوان روش شناسی آن استفاده کرد و داده‌ها با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده است. این پرسشنامه برای همه حسابرسان عضو انجمن حسابداران رسمی لبنان ارسال شد. در مجموع ۳۱۰ پرسشنامه تکمیل شده جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس در طول فرآیند حسابرسی تحت تأثیر سه عامل شخصی، وظیفه‌ای و محیطی قرار می‌گیرد. این یافته‌ها ماهیت پیچیده و متنوع قضاوت حسابرس را نشان می‌دهد و اهمیت در نظر گرفتن عوامل قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس را برجسته می‌کند. بنابراین، حسابرسان ممکن است توانایی‌های خود را برای قضاوت آگاهانه و مؤثر در طول فرآیند حسابرسی با اذعان به اهمیت عوامل شخصی، وظیفه‌ای و محیطی بهبود بخشند.

اکبر و کونتادی<sup>۱</sup> (۲۰۲۴) به مطالعه‌ای با عنوان تأثیر استقلال حسابرس، حرفه‌ای‌گرایی حسابرس و اخلاق حرفه‌ای حسابرس بر قضاوت حسابرسی پرداختند. هدف این تحقیق تعیین تأثیر استقلال، حرفه‌ای بودن و اخلاق حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسی بود. روش تحقیق مورد استفاده، روش کیفی با رویکرد مطالعه ادبیات است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که استفاده از تمامی متغیرها تأثیر مثبت داشته است، یعنی استقلال، حرفه‌ای بودن و اخلاق حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت حسابرسی داشته است.

ماندیوی<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۴) به مطالعه‌ای با عنوان "نقش علوم اعصاب عاطفی در قضاوت حسابرسی و تصمیم‌گیری: مروری بر ادبیات سیستماتیک برای تحقیقات حسابرسی" پرداختند.

<sup>۱</sup> Akbar & Kuntadi

<sup>۲</sup> Munidewi

این مطالعه به‌مرور ادبیات سیستماتیک تحقیق قضاوت حسابرسی و تصمیم‌گیری را بررسی می‌کند که تحت سلطه نقش مسائل شناختی در قضاوت و تصمیم‌گیری است. این تحقیق هفت مقاله حسابرسی را بررسی می‌کند که نقش تأثیرگذار در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسی را تشریح می‌کند، شش مقاله مرتبط با عصب‌شناسی عاطفی، قضاوت و تصمیم‌های آگاهانه از مجلات روان‌شناسی و سه مقاله اضافی که مهم هستند را بررسی می‌کند. علوم اعصاب عاطفی، به فرایند کدگذاری اطلاعات کمک می‌کند که زمانی که حسابرس تحت آموزش قرار می‌گیرد، مزایایی را به همراه خواهد داشت، در عمل، جو کاری حسابرس می‌تواند مثبت‌تر باشد و اگر حسابرس با شرایط منفی مواجه شود، هنوز هم می‌توان این اثر را کاهش داد تا قضاوت حاصل از آن توسط محیط پذیرفته شود. این تجزیه و تحلیل بینش‌های مفیدی را ارائه می‌دهد که می‌تواند توسط تحقیقات آینده مورد بررسی قرار گیرد تا درک گسترده‌ای از رابطه بین علوم اعصاب عاطفی با قضاوت حسابرسی و تصمیم‌گیری به دست آورد تا بتواند از رابطه بین نظریه‌های اجتماعی و عصب‌شناسی عاطفی پشتیبانی کند و همچنین پیش‌فرض‌های عصب‌شناسی تأثیرگذار می‌تواند به درک قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس کمک کند.

زاکلی و الفار<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر صفات شخصیتی و شغلی بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی بر اساس نقش واسطه‌ای شک و تردید حرفه‌ای در مصر پرداختند. در این مطالعه از رویکرد ترکیبی استفاده شد که پرسش‌نامه و سؤالات مبتنی بر سناریو برای شرکای حسابرسی را با داده‌های ثانویه از صورت‌های مالی حسابرسی شده ترکیب می‌کرد. روابط بین متغیرهای مطالعه با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان‌دهنده تأثیر غیرمستقیم معنادار بین ویژگی‌های صفات شخصیتی، شغلی و رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی از طریق شک حرفه‌ای آن‌ها است. کمال‌گرایی تأثیر مثبت قابل توجهی بر شک حرفه‌ای شریک دارد و شک بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. پیامدهای عملی این مطالعه فرصت‌هایی را برای افزایش کیفیت گزارشگری مالی ارائه می‌دهد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا منابع بازار مالی را با اطمینان تخصیص دهند. مؤسسات حسابرسی می‌توانند ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان را در فرایند انتخاب، تشکیل تیم و طراحی برنامه‌های آموزشی در نظر بگیرند. تنظیم‌کننده‌ها می‌توانند از این یافته‌ها برای در نظر گرفتن نقش ویژگی‌های شخصیتی و نگرش‌ها در کیفیت حسابرسی هنگام توسعه مقررات و سیستم‌های تضمین کیفیت در مصر استفاده کنند.

در خصوص پژوهش‌های انجام شده در ایران، ستوده و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس پرداختند. هدف این پژوهش بررسی تأثیر فشار

<sup>۱</sup> Zaki & Elfar

شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس بود. جامعه آماری پژوهش، حساب‌رسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بوده و نمونه انتخابی شامل ۳۸۴ نفر در نظر گرفته شده است. برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه و به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از فن معادلات ساختاری استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد فشار شغلی شامل فشار بودجه زمانی و فشار محرک مشتری بر قضاوت حسابرس تأثیر منفی و معنا داری دارد و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معنا داری دارد. نتایج دلالت بر تأثیر فشار بودجه زمانی به‌عنوان یک معیار سازمانی و فشار محرک مشتری به‌عنوان یک معیار محیطی بر قضاوت و کیفیت کار حساب‌رسان دارد و حساب‌رسان دارای تردید حرفه‌ای بالاتر قضاوت منصفانه تری خواهند داشت.

زلفی و یزدانیان (۱۴۰۲) به بررسی ویژگی‌های تاریک شخصیت حساب‌رسان و تأثیر آنها بر ارزیابی ریسک تقلب پرداختند. در پی ابعاد گوناگون شخصیت و تأثیر آن بر حوزه‌های متنوع سازمان، و بروز تعارض مسئله اصلی این مقاله شکل می‌گیرد. در این راستا، سازه‌های تاریک شخصیت به‌عنوان نقطه کانونی و ارتباط مستقیم آنها با ارزیابی عملکرد حسابرس از ریسک تقلب و همچنین از طریق میانجی‌گری تعارض درک شده در میان ۲۸۳ نفر از حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی مؤسسات خصوصی حسابرسی و سازمان حسابرسی مورد پژوهش قرار گرفته است. به‌منظور بررسی سه-گانه‌های تاریک، پرسش‌نامه- جونز و پائولس (۲۰۱۴)، برای سنجش تعارض، پرسش‌نامه جین (۱۹۹۵) و به‌منظور ارزیابی عملکرد حسابرس از ریسک تقلب از پرسش‌نامه الیزابت و رابرت (۲۰۰۵) استفاده شده است. پس از تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها با استفاده از مدل معادلات ساختاری و نرم-افزار اسمارت پی-ال-اس-۳ نتایج نشان دادند که ماکیاویلیسم و خودشیفتگی حسابرس بر عملکرد وی از ارزیابی ریسک تقلب تأثیرگذار هستند، لیکن جامعه-ستیزی بر عملکرد حسابرس تأثیرگذار نیست. افزون بر این، ویژگی‌های شخصیت ماکیاویلیسم و خودشیفته حسابرس به واسطه تعارض درک شده بر ارزیابی ریسک تقلب اثرگذار نیستند، لیکن با میانجی-گری تعارض فاکتور تاریک جامعه-ستیزی بر عملکرد حسابرس از ارزیابی ریسک تقلب تأثیرگذار است. بنابراین مثلث تاریک شخصیت حساب‌رسان در انجام فعالیت‌های مرتبط با ارزیابی ریسک تقلب نتایج گوناگونی را به همراه می‌آورد.

حیدری و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی رابطه میان ویژگی‌های صفات تاریک شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانه بر اساس آزمون نظریه اعتماد اجتماعی پرداختند. روش پژوهش از بعد راهبردی کمی، از لحاظ هدف کاربردی، از دید ماهیت توصیفی است. جامعه آماری از میان ناظران گوناگون درون و برون سازمانی که در حوزه نظارتی همکاری دارند، به‌صورت نمونه گیری تصادفی و پاسخ‌نامه‌های دریافتی به شمارگان ۲۴۹ در سال ۱۴۰۰ می‌باشد. ابزار

گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه استاندارد و تحلیل فرضیه‌ها به کمک مدل-سازی معادلات ساختاری با روش حداقل مربعات جزیی بوده است. تحلیل فرضیه‌ها نشان می‌دهد که صفات تاریک شخصیت ماکیاولیسم، خودشیفتگی، جامعه ستیزی، دگرآزای و کینه توزی در گرایش به رفتارهای متقلبانه دارای تأثیر مثبت معنی داری بودند. ولی در تأثیرگذاری صفات پنهان شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانه، متغیر اعتماد اجتماعی نقش میانجی ندارد. برآیند پژوهش حاکی از آن است که ویژگی‌های تاریک شخصیت، جایگاه افراد و محیط سازمانی می‌تواند بر نگرش‌ها، رفتارهای ناپسند اجتماعی و غیر اخلاقی در همسویی منافع شخصی و سازمانی و یا هر دو تأثیر گذارد. این یک چالش بزرگ در برابر همه مشارکت کنندگان در اکوسیستم گزارشگری مالی باکیفیت و ناشی از سرپیچی های فردی و سازمانی است.

#### ۴. روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، پژوهشی کاربردی و از حیث نحوه گردآوری داده‌ها از نوع تحقیقات توصیفی - همبستگی می‌باشد. همچنین، از نظر شیوه استدلال قیاسی - استقرایی بوده و به دلیل مطالعه داده‌های مربوط به یک مقطع زمانی خاص، روش تحلیل داده‌ها به صورت مقطعی و مبتنی بر روش تحلیل مسیر است.

جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی می‌باشد که به دلیل نبود اطلاعات و آمار رسمی از تعداد این افراد، جامعه به صورت نامحدود در نظر گرفته می‌شود. برای تعیین حجم نمونه لازم نیز از فرمول برآورد حجم نمونه کوکران برای جامعه نامحدود استفاده می‌گردد. بر اساس فرمول کوکران، تعداد حجم نمونه در بین جامعه آماری نامحدود به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

$$n = \frac{Z^2 \times p \times q}{d^2}$$

n=حجم نمونه

Z = مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱.۹۶ می‌باشد

P = مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است. اگر در اختیار نباشد می‌توان آن را ۰.۵ در نظر

گرفت. در این حالت مقدار واریانس به حداکثر مقدار خود می‌رسد.

q = درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه هستند (q = ۱-p)

d = مقدار اشتباه مجاز

در فرمول کوکران برای جامعه نامحدود در سطح اطمینان ۰/۹۵ (α=۰/۰۵) تعداد نمونه

n=۳۸۴ نفر می‌باشد.

باتوجه به فرمول بالا، تعداد تقریبی حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست آمد، اما برای افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۴۶۰ پرسش‌نامه به صورت تصادفی بین شرکت‌کنندگان توزیع شد و در نهایت، از این تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه برگشت داده شد که از این میزان، تعداد ۳۹۵ مورد از آن قابل تجزیه و تحلیل بود. براساس فرآیند توزیع پرسش‌نامه، نرخ بازگشت توزیع پرسشنامه‌های به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

جدول (۱) توزیع و نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها

نرخ بازگشت	پرسش‌نامه	پرسش‌نامه	پرسش‌نامه	حداقل
نرخ بازگشت (درصد)	پرسش‌نامه قابل تجزیه و تحلیل	پرسش‌نامه دریافت شده	پرسش‌نامه توزیع شده	نمونه آماری
۸۶/۹۵	۳۹۵	۴۰۰	۴۶۰	۳۸۴
درصد				

جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش از ابزار پرسش‌نامه استفاده شده است.

متغیر مستقل این پژوهش توانمندسازی شغلی می‌باشد که برای سنجش آن از پرسش‌نامه استاندارد کنت بلانچارد (۱۹۹۸) شامل ۱۱ سؤال استفاده شده است که سؤالات بر اساس فرایند پنج‌گزینه‌ای لیکرت پایه‌گذاری شده‌اند بدین صورت که برای گزینه خیلی کم امتیاز یک، گزینه کم امتیاز دو، متوسط امتیاز سه، گزینه زیاد امتیاز چهار و برای گزینه خیلی زیاد امتیاز پنج در نظر گرفته می‌شود.

متغیر وابسته این پژوهش رفتار کاهنده کیفیت حساسی می‌باشد که برای سنجش آن از پرسش‌نامه استاندارد امیرآدین و همکاران (۲۰۱۹) که در پژوهش‌های نظری پور و زکی زاده (۱۴۰۱) و غلامی فتیحه و همکاران (۱۴۰۱) نیز بکار گرفته شده است و شامل ۱۰ سؤال می‌باشد، استفاده شده است. برای سنجش امتیاز هر گویه از نمره‌گذاری با طیف لیکرت پنج درجه استفاده شده است. امتیاز هر سازه نیز با استفاده از میانگین امتیازات گویه‌های مربوط به آن سازه قابل محاسبه است.

متغیر میانجی پژوهش حاضر عملکرد حرفه‌ای می‌باشد که برای سنجش آن از پرسش‌نامه استاندارد ۹ سؤالی یوریستا و توفیکور (۲۰۱۶) استفاده شده است که سؤالات بر اساس فرایند پنج‌گزینه‌ای لیکرت پایه‌گذاری شده‌اند بدین صورت که برای گزینه خیلی کم امتیاز یک، گزینه کم امتیاز دو، متوسط امتیاز سه، گزینه زیاد امتیاز چهار و برای گزینه خیلی زیاد امتیاز پنج در نظر گرفته می‌شود.

باتوجه به نوع تحقیق و نوع متغیرها، از آمار توصیفی و آزمون‌های استنباطی متناسب با نوع داده‌ها و متغیرها برای تجزیه و تحلیل داده‌های آماری و مطالعه سؤالات تحقیق با استفاده از نرم‌افزار آماری SPSS۲۵ و PLS۳ استفاده شد.

## ۵. يافته های پژوهش

در اين بخش در ابتدا به بيان توصيفی مشخصات جامعه آماری با توجه به متغير جنسيت، سن و سابقه کاری پرداخته شده است.

جدول (۱) اطلاعات جمعيت شناختی پژوهش

شاخص	فراوانی	درصد فراوانی
جنسيت	مرد	۳۲۸
	زن	۶۷
مجموع	۳۹۵	۱۰۰٪
سابقه کاری	کمتر از ۱۰ سال	۳۱۲
	بیشتر از ۱۰ سال	۸۳
مجموع	۲۵۶	۱۰۰٪
سن	کمتر از ۴۰ سال	۳۰
	بين ۴۱ تا ۵۰ سال	۲۹۰
	بیشتر از ۵۱ سال	۷۵
	مجموع	۳۹۵
		۱۰۰٪

نتایج آمار توصيفی در بحث جنسيت نشان داد ۶۷ نفر پاسخ دهندگان از میان خانم ها و ۳۲۸ نفر از میان آقایان می باشند. که ميتوان بيان داشت بیشترین آمار جمع آوری شده مربوط به آقایان می باشد. در خصوص سابقه کاری پاسخ دهندگان نتایج نشان داد ۳۱۲ نفر سابقه کاری کمتر از ۱۰ سال و ۸۳ نفر دارای سابقه کاری بالای ۱۰ سال می باشند. نتایج در خصوص سن پاسخ دهندگان نشان داد ۳۰ نفر کمتر از ۴۰ سال، ۲۹۰ نفر بين ۴۰ تا ۵۰ سال و ۷۵ نفر در رده سنی بالای ۵۰ سال می باشد.

### آزمون فرضیه ها

به منظور بررسی پایایی مدل سنجش از روایی همگرا<sup>۱</sup> و روایی افتراقی<sup>۲</sup> به روش‌های تحلیل عاملی تأییدی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE)<sup>۳</sup> استفاده شده است. روش تأییدی هماهنگی داده‌ها با یک ساختار عاملی معین را بررسی می‌نماید. در واقع تحلیل عاملی تأییدی شایستگی گویه‌هایی که برای معرفی سازه یا متغیر مکنون برگزیده شده‌اند را بررسی می‌نماید. تحلیل عاملی تأییدی به واقع بسط تحلیل عاملی معمولی است و یکی از جنبه‌های مهم معادلات ساختاری است که در آن فرضیه‌های معینی درباره ساختار بارهای عاملی مورد آزمون قرار می‌گیرند. باتوجه به معیار فرنل و لارکر (۱۹۸۱) بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۵ از اعتبار مناسبی برخوردارند. همچنین میانگین واریانس استخراج شده در بین سازه‌ها نیز باید بزرگتر مساوی از ۰/۵ باشد. بر اساس نتایج تحقیق حاضر همه‌ی بارهای عاملی حداقل در سطح ۰/۷ هستند. بنابراین روایی همگرایی داده‌ها در این قسمت به طور کامل مورد تأیید قرار می‌گیرد. همچنین مقدار آماره‌ی تی تمامی متغیرها مقادیر بیش از ۱/۹۶ را دارا می‌باشند، که بیان‌کننده تأثیرگذار بودن آن‌ها بر سازه متناظر می‌باشد (جدول ۲).

جدول (۲) بارهای عاملی و آماره تی سوالات پرسشنامه‌ها

متغیرها	بارعاملی	آماره تی
توانمندسازی شغلی	۷۵۲.۰۰	۶۲۳.۲۴
	۹۶۲.۰۰	۰۶۶.۹۵
	۹۳۴.۰۰	۱۷۷.۴۳
	۷۵۹.۰۰	۱۲۹.۲۴
	۷۵۱.۰۰	۲۶۹.۲۶
	۷۸۶.۰۰	۷۰۵.۹۶
	۹۲۴.۰۰	۳۰۶.۲۳
	۹۱۳.۰۰	۴۳۶.۸۵
	۸۹۶.۰۰	۳۱۵.۸۲
	۹۲۸.۰۰	۹۲۶.۵۶
عملکرد حرفه‌ای	۹۵۹.۰۰	۳۲۷.۲۶
	۹۵۰.۰۰	۰۴۹.۹۳
	۹۵۸.۰۰	۵۳۹.۴۳
	۹۶۴.۰۰	۹۳۸.۶۱
	۹۷۱.۰۰	۰۷۲.۷۳
	۹۵۸.۰۰	۶۵۴.۸۱

<sup>۱</sup> Convergent Validity

<sup>۲</sup> Discriminant Validity

<sup>۳</sup> Average Variance Extracted (AVE)



۹۵۲.۲۷	۹۵۸.۰	رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی
۶۰۲.۲۷	۸۲۷.۰	
۷۸۱.۴۶	۹۷۰.۰	
۶۰۰.۲۹	۷۶۶.۰	
۸۳۹.۲۹	۷۷۸.۰	
۰۵۸.۶۲	۸۹۷.۰	
۳۶۲.۹۰	۹۲۶.۰	
۸۵۶.۶۹	۹۵۲.۰	
۹۲۴.۲۹	۸۱۱.۰	
۱۹۸.۳۸	۸۵۸.۰	
۲۱۶.۲۵	۷۳۰.۰	
۸۵۴.۲۸	۷۶۹.۰	
۰۵۴.۳۰	۸۳۳.۰	
۷۰۵.۹۶	۹۱۷.۰	

همان طور که در جداول (۳) مشاهده می شود میانگین واریانس استخراج شده برای همه ی متغیرها بالاتر از ۰/۵ بوده و در حد مناسبی قرار دارد. بنابراین روایی همگرایی سازه ها در این قسمت نیز تایید می شود. همچنین پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده برای تمامی سازه ها نشان می دهد که سازگاری درونی مدل های سنجش سازه ها در حد مطلوب قرار دارد.

جدول (۳) روایی همگرا و پایایی

ابعاد	آلفای کرونباخ	Rho	پایایی ترکیبی	AVE
توانمندسازی شغلی	۹۶۸.۰	۹۷۵.۰	۹۷۲.۰	۷۶۳.۰
رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی	۹۵۶.۰	۹۶۴.۰	۹۶۳.۰	۷۲۳.۰
عملکرد حرفه ای	۹۷۹.۰	۹۸۲.۰	۹۸۲.۰	۸۶۰.۰

برای بررسی روایی افتراقی، روش فرنل و لارکر (۱۹۸۱) به کار برده شده است؛ به این ترتیب که اگر ریشه ی دوم (جذر) مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) هر سازه، بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه های دیگر باشد، روایی افتراقی تأیید می شود. جدول شماره ی

(۴) نتایج آزمون میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی) را نشان می‌دهد. مقادیر قطری، جذر مقادیر AVE هستند.

جدول (۴) میانگین واریانس بین سازه‌ها (بررسی روایی افتراقی)

سازه‌ها	توانمندی‌سازی شغلی	رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی	عملکرد حرفه‌ای
توانمندی‌سازی شغلی	۸۷۳.۰		
رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی	۵۵۶.۰-	۸۵۰.۰	
عملکرد حرفه‌ای	۵۶۵.۰	۶۵۸.۰-	۹۲۷.۰

همان‌طور که در جدول (۵) مشاهده می‌گردد مقادیر  $R^2$  برای متغیرهای مکنون مدل، بیان‌کننده میزان تأثیرپذیری متغیرهای وابسته از متغیر مستقل است. براین اساس ۷۹.۱ درصد از تغییرات رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی توسط توانمندی‌سازی شغلی و عملکرد حرفه‌ای حسابرسان تبیین می‌گردد.

جدول (۵) مقادیر  $R^2$  مدل تحقیق

ابعاد	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده
رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی	۰/۷۹۱	۰/۷۹۰

بررسی مقادیر  $Q^2$  در جدول (۶) نشان می‌دهد که هیچ یک از مقادیر  $Q^2$  منفی نبوده و حداقل مقادیر لازم برای پیش‌بینی، برآورده شده است.

جدول (۶) شاخص‌های نیکویی برازش

ابعاد	CV.Redundancy( $Q^2$ )	CV.Community( $Q^2$ )
توانمندی‌سازی شغلی	.....	۰.۶۶۷
رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی	۰.۶۲۵	۰.۶۱۲
عملکرد حرفه‌ای	۰.۷۴۶	۰.۷۷۰

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان **GOF** استفاده شد. که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان

مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق رابطه (۲) محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\overline{\text{Communalities}} \times \overline{R^2}} \quad \text{رابطه (۲)}$$

$\overline{\text{Communalities}}$  از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش و  $\overline{R^2}$  میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون‌زای مدل است.

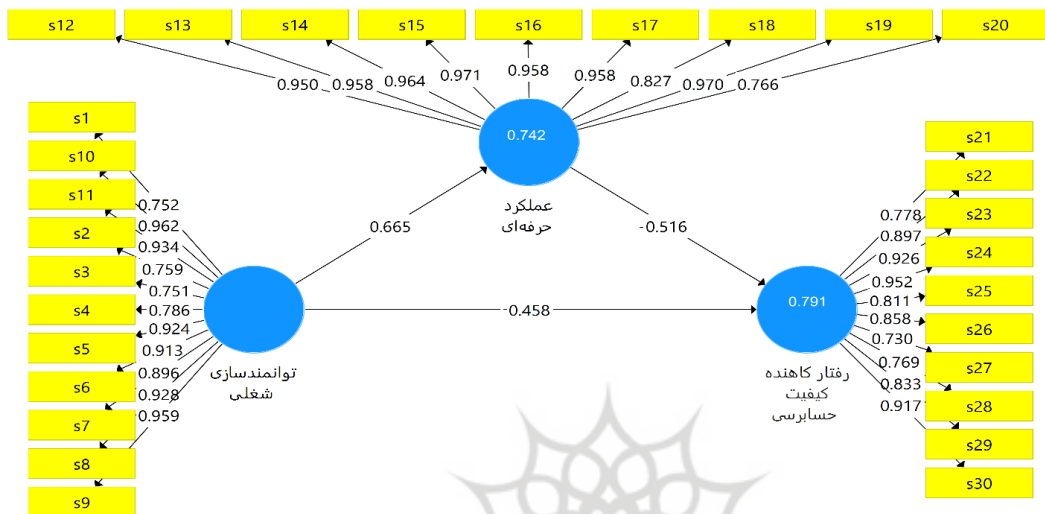
جدول (۷) میزان  $\overline{\text{Communalities}}$  و  $R^2$

$R^2$	Communality	متغیرهای مکنون
۰.۷۹	۷۳۳.۰	رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی
۰.۷۴	۸۶۰.۰	عملکرد حرفه‌ای
۰.۷۶	۰.۷۹۱	میانگین

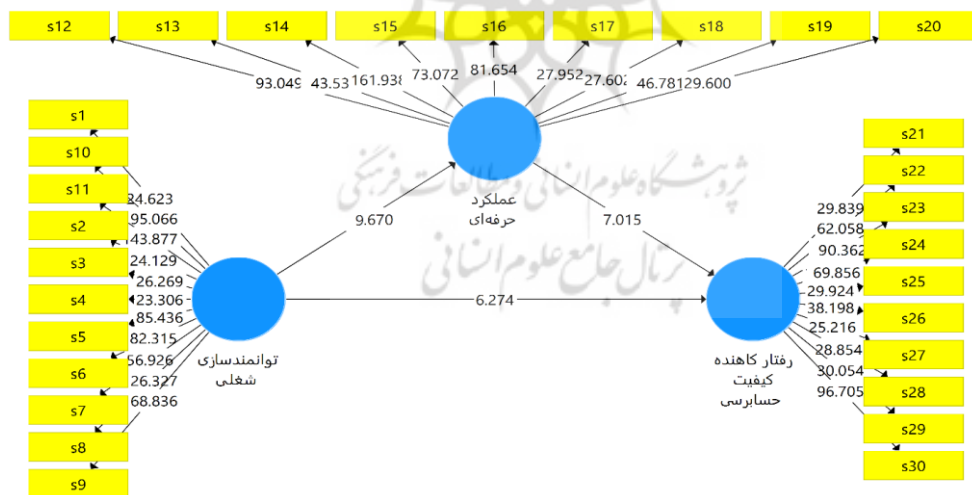
جدول (۸) نتایج برازش مدل کلی

GOF	$\overline{R^2}$	$\overline{\text{Communality}}$
۰.۷۷۸	۰.۷۶۶	۰.۷۹۱

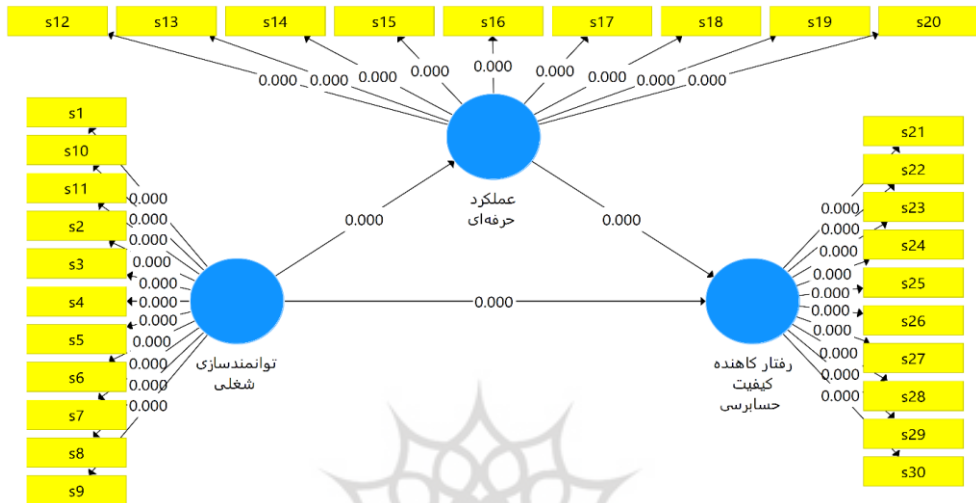
باتوجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰.۷۷۸، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود. پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و باتوجه به شکل‌های (۱)، (۲) و (۳)، به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود که نتایج آن در جدول (۹) ارائه شده است.



شکل ۱- ضرایب مسیر مدل تحقیق



شکل ۲- مقادیر آماره تی مدل تحقیق



شکل ۳- مقادیر معناداری مدل تحقیق

### نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش

در این بخش از پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به‌وسیله ضرایب مسیر و آماره‌تی مورد آزمون قرار گرفته‌اند. چنانچه مقدار آماره‌تی برای مسیری بزرگ‌تر از  $1/96$  باشد، می‌توان نتیجه گرفت که این مسیر معنی‌دار بوده و فرضیه موردنظر در سطح خطای  $0/05$  مورد تایید قرار می‌گیرد. جدول شماره (۹) نتایج حاصل از آزمون تی را نشان می‌دهد.

جدول (۹) آزمون فرضیه‌های تحقیق

فرضیه	متغیر		ضریب مسیر	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
	مستقل	وابسته				
۱	توانمندسازی شغلی	رفتار کاهنده کیفیت حساسی	-۰.۴۵۸	۶.۲۷۴	۰.۰۰۰	تأیید
۲	عملکرد حرفه‌ای	رفتار کاهنده کیفیت حساسی	-۰.۵۱۶	۷.۰۱۵	۰.۰۰۰	تأیید

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش در خصوص تأثیر توانمندسازی شغلی حساسان بر رفتار کاهنده کیفیت حساسی در جدول (۹) نشان داد که ضریب استاندارد شده مسیر بین توانمندسازی شغلی حساسان و رفتار کاهنده کیفیت حساسی برابر با  $-۰.۴۵۸$  و مقدار آماره  $t$

برابر با ۶.۲۷۴ بوده و در سطح اطمینان ۹۵ معنادار است. لذا توانمندی‌سازی شغلی حساب‌برسان بر رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. همچنین نتایج نشان داد ضریب استاندارد شده مسیر بین عملکرد حرفه‌ای حساب‌برسان و رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی برابر با ۰.۵۱۶- و مقدار آماره  $t$  برابر با ۷.۰۱۵ بوده و در سطح اطمینان ۹۵ معنادار است. لذا عملکرد حرفه‌ای حساب‌برسان بر رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد.

### بررسی تأثیر متغیر میانجی

میزان تأثیر توانمندی‌سازی شغلی حساب‌برسان از طریق عملکرد حرفه‌ای بر رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی با استفاده از آزمون سوبل محاسبه می‌گردد. باتوجه به ضرایب (مستقل - میانجی) و (میانجی-وابسته) می‌توان میزان اثر متغیرهای میانجی را محاسبه نمود. اثر غیرمستقیم با فرمول زیر محاسبه می‌شود که در این فرمول  $a$  اثر متغیر مستقل بر میانجی و  $b$  اثر متغیر میانجی بر وابسته است (رابطه ۳).

رابطه (۳)

$$B_{\text{indirect}} = a \times b$$

- علاوه بر محاسبه میزان اثر غیر مستقیم می‌توان با استفاده از آزمون سوبل معناداری اثر غیر مستقیم را نیز محاسبه کرد. شایان ذکر است که همه نرم افزارها معناداری اثرات مستقیم بین متغیرها را محاسبه کرده و در خروجی های خود ارائه می دهند اما معناداری اثر غیر مستقیم را ارائه نمی کنند بنابراین معناداری اثر غیر مستقیم باید دستی حساب شده که در ادامه فرمول محاسبه آن بر اساس روش سوبل آورده شده است (رابطه ۴).

رابطه (۴)

$$Z_{\text{value}} = \frac{A \cdot B}{\sqrt{B^2 \cdot S_a^2 + A^2 \cdot S_b^2}}$$

که در فرمول بالا  $A$  ضریب رگرسیونی رابطه میان متغیر مستقل و میانجی،  $B$  ضریب رگرسیونی رابطه میان متغیر میانجی و وابسته،  $S_a$  خطای استاندارد رابطه میان متغیر مستقل و میانجی،  $S_b$  خطای استاندارد رابطه میان متغیر میانجی و وابسته می‌باشد.

اثر میانجی عملکرد حرفه‌ای در تأثیر توانمندی‌سازی شغلی حساب‌برسان بر رفتار کاهنده کیفیت حساب‌رسی

$$B_{\text{indirect}} = a \times b = 0.665 \times -0.516 = -0.343$$

حال باتوجه به نتایج بدست آمده در ادامه معناداری اثر غیر مستقیم مورد بررسی قرار گرفته

است:

### جدول (۱۰) نتايج آزمون سوپل

نتيجه	آماره Z	ضرب ب مسير	متغير وابسته	متغير ميانجی	متغير مستقل
تايبید	۳.۳۶۱	۰.۳۴۳	رفتار کاهنده کيفيت حسابرسی	عملکرد حرفه‌ای	توانمندی‌سازی شغلي حسابرسان

ضريب مسير اثر ميانجی عملکرد حرفه‌ای در تأثیر توانمندی‌سازی شغلي حسابرسان بر رفتار کاهنده کيفيت حسابرسی ۰.۳۴۳- است. آماره Z برای اين ضريب نیز ۳.۳۶۱ است و مقدار آن بيشتر از آستانه معنی‌داری یعنی ۱.۹۶ بدست آمده بنابراین فرضيه تحقيق تايبید می‌شود. باتوجه‌به اينکه ضريب مسير توانمندی‌سازی شغلي حسابرسان و رفتار کاهنده کيفيت حسابرسی، معنادار بوده لذا می‌توان بيان داشت متغير عملکرد حرفه‌ای در تأثیر توانمندی‌سازی شغلي حسابرسان بر رفتار کاهنده کيفيت حسابرسی، نقش ميانجی جزئی دارد.

برای تعيين شدت اثر غير مستقيم متغير ميانجی از آماره ای به نام VAF استفاده می‌شود که مقداری بين صفر و یک را اختيار می‌کند و هر چه اين مقدار به ۱ یک نزديکتر باشد، نشان از قويتر بودن تأثیر متغير ميانجی دارد. در واقع اين مقدار نسبت اثر غير مستقيم بر اثر کل را میسنجد. مقدار VAF از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$VAF = \frac{a \times b}{(a \times b) + c}$$

a: مقدار ضريب مسير بين متغير مستقل و ميانجی

b: مقدار ضريب مسير بين متغير ميانجی و وابسته

c: مقدار ضريب مسير بين متغير مستقل و وابسته

شدت اثر ميانجی عملکرد حرفه‌ای در تأثیر توانمندی‌سازی شغلي حسابرسان بر رفتار کاهنده کيفيت حسابرسی

$$VAF = \frac{-0.516 \times 0.665}{(-0.516 \times 0.665) + (-0.458)} = 0.428$$

-باتوجه‌به میزان آماره VAF می‌توان بيان داشت تقريباً ۴۲.۸ درصد از اثر کل توانمندی‌سازی شغلي حسابرسان بر رفتار کاهنده کيفيت حسابرسی از طريق غيرمستقيم توسط متغير عملکرد حرفه‌ای تبیین می‌شود.

### ۶. بحث و نتيجه‌گیری

یکی از تکنیک‌های مؤثر برای افزایش بهره‌وری کارکنان و استفاده بهینه از ظرفیت و توانایی فردی و گروهی آنان در راستای اهداف سازمانی، توانمندسازی کارکنان است. اندیشمندان مدیریت تحول و بهسازی سازمان، توانمندسازی کارکنان را به‌عنوان یک راهبرد اثرگذار بر عملکرد و بهسازی نیروی انسانی معرفی نموده‌اند. نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که توانمندسازی شغلی حسابرسان بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. در نتیجه جستجوی مقالات و پژوهش‌های مرتبط موارد دقیقاً مشابهی با جامعه آماری و متغیرهای مورد استفاده پژوهش حاضر یافت نشد. اهمیت منابع انسانی به مراتب از فناوریهای جدید، منابع مالی و مادی بیشتر است و بر این اساس، توانمندی منابع انسانی به‌عنوان رویکرد نوین انگیزش درون شغلی، به معنای آزادسازی نیروهای درونی کارکنان و فراهم کردن بسترها و به‌وجود آوردن فرصت برای شکوفایی استعدادها، توانایی‌ها و شایستگی‌های افراد است که در واقع، شامل ادراک فرد نسبت به خویش در شغل و سازمان و تمایل آنان به اقدامات مفید در خصوص سازمان می‌شود. توانمندسازی روان‌شناختی با تغییر در باورها، افکار و طرز تلقی‌های کارکنان آغاز می‌شود؛ یعنی آنان باید به این باور برسند که توانایی و شایستگی لازم برای انجام موفق وظایف را دارند؛ می‌توانند با آزادی عمل و استقلال فعالیت‌های خود را انجام دهند؛ توانایی تأثیرگذاری و کنترل بر نتایج شغلی را دارند؛ اهداف شغلی معنادار و ارزشمندی را دنبال می‌کنند و با آنان صادقانه و منصفانه رفتار می‌شود. در مجموع حسابرس توانا، انگیزه‌های بیشتری برای رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای داشته و تمایل بالایی در کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی دارند. این نتایج با مطالعات زاکلی و الفار<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) همسو می‌باشد.

بر اساس نتایج دومین و سومین فرضیه تحقیق عملکرد حرفه‌ای حسابرسان بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری داشته و همچنین توانمندسازی شغلی حسابرسان از طریق عملکرد حرفه‌ای آنان بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد. عملکرد حرفه‌ای اقدامی فردی است که نشان دهنده وفاداری به حرفه است، مانند پیروی از قوانین و ارزش‌هایی که در حرفه اعمال می‌شود. هر چه عملکرد حرفه‌ای حسابرس بالاتر باشد، آنها تمام قوانین موجود را برای دستیابی به اهداف حرفه‌ای بدون درخواست انجام خواهند داد. بنابراین هیچ ترسی برای آنها وجود ندارد که تخلفات مالی را گزارش کنند و به یک افشاگر تبدیل شوند. فردی که عملکرد حرفه‌ای بالایی دارد، تمایل زیادی برای تلاش زیاد از طرف حرفه و تمایل به حفظ عضویت در حرفه خود دارد. عملکرد حرفه‌ای بخش عمده‌ای از زندگی کارکنان است و تعهدات حرفه‌ای پیامدهای مهمی در سطوح فردی و سازمانی دارد. عملکرد حرفه‌ای بر قدرت

<sup>۱</sup> Zaki & Elfar

شناسایی خود فرد با حرفه‌ای که در آن زندگی می‌کند تأکید دارد. حساب‌رسان که عملکرد حرفه‌ای بالایی داشته و اهمیت حرفه خود را درک می‌کنند بدون اینکه از آنها خواسته شود تمام تلاش خود را می‌کنند تا وظایف خود را به نحو احسن انجام داده و اراده قوی برای وقف حرفه به نفع سازمان بدون به خطر انداختن اخلاق، در بین آنها وجود دارد. این نتایج با مطالعه پانگستو و رهاجنگ<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) همسو و سازگار می‌باشد. پانگستو و رهاجنگ (۲۰۲۱) نشان دادند که عملکرد حرفه‌ای به طور هم‌زمان بر تصمیمات افشاگری دانشجویان حسابداری تأثیر می‌گذارد. توانمندسازی شغلی یکی از راهکارهای مهم برای گسترش سازمان‌ها و انطباق با تغییرات خارجی است. محیط کار امروز به کارکنانی نیاز دارد که بتوانند تصمیم بگیرند، راه‌حل ارائه دهند، خلاقیت داشته باشند و در مقابل کار خود پاسخگو باشند. این امر از طریق توانمندسازی کارکنان محقق می‌شود و در صورت بهره‌گیری از آن نه تنها تعهد کارکنان به سازمان بیشتر شده، بلکه در آنان حس اعتماد و اهمیت، ظرفیت و توانایی ایجاد می‌شود. از طرفی عملکرد حرفه‌ای با اقدامات متعددی از جمله اعتماد، پذیرش ارزش‌های سازمانی، تمایل به تلاش قابل توجه به نفع سازمان، قوی و وفادار به سازمان مشخص می‌شود. این موضوع نشان می‌دهد که هر چه میزان عملکرد حرفه‌ای حساب‌رسان بالاتر باشد، تمایل کمتری برای بروز رفتارهای کاهنده حسابرسی دارد. در ارتباط با افزایش عملکرد حرفه‌ای حساب‌رسان، این موضوع در راستای تئوری رفتار طرح است که پیش‌بینی می‌کند فرد قبل از انجام هر کاری چگونه واکنش نشان می‌دهد. یکی از عواملی که افراد را به انجام کاری ترغیب می‌کند، تمایل به الگوهای فکری انسان است که علت و معلولی را که هنگام انجام کاری اتفاق می‌افتد در نظر می‌گیرد. هر فردی تمایل متفاوتی نسبت به سازمان خود دارد و از طرفی توانمندسازی شغلی بیانگر جریانی از ادراکات افراد در مورد خودشان و در ارتباط با محیط‌های شغلی بوده و به طور پیوسته تغییر می‌کند، بدین معنی که حساب‌رسان احساس کنند اهداف شغلی مهم و با ارزشی را دنبال می‌کنند. و این موضوع می‌تواند از طریق عملکرد حرفه‌ای بالا منجر به کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی گردد.

باتوجه به اینکه نیروی انسانی مهم‌ترین سرمایه سازمان‌ها محسوب می‌شود، پیشنهاد می‌گردد مؤسسات حسابرسی با تمرکز بیشتر بر موضوعات مربوط به توانمندسازی نیروی انسانی خود، در مقاطع زمانی مناسب و با بهره‌گیری از دانش روان‌شناسان، نسبت به شناسایی جنبه‌هایی از توانمندسازی شغلی که بر کاهش رفتارهای کاهنده کیفی حسابرسی مؤثر است اقدام کنند. در راستای تقویت توانمندسازی شغلی حساب‌رسان، پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی با تدوین برنامه‌های مشخص، نسبت به تشریح موضوعات مرتبط با توانمندسازی شغلی برای

<sup>۱</sup> Pangesto & Rehajeeng

حسابرسان خود و ارتقای سطح دانش آنان در این زمینه اقدام کنند. پیشنهاد میشود با واگذار نکردن کارهای نامرتب به حسابرسان، آموزش ایجاد توانایی دسترسی ذهنی به اطلاعات مثبت برای برنامه ریزی به آنان و حذف انتقادهای نابِه جا، میزان عاطفه مثبت و عملکرد حرفه‌ای را در حسابرسان افزایش داد و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشید. سازمان و مؤسسه‌های مربوط به گزینش، ارزیابی و کنترل کیفیت کار حسابرسان، با برگزاری کارگاه‌های آموزشی به افراد حرفه‌ای، اثرات توانمندسازی شغلی و عملکرد حرفه‌ای را در وظایف حرفه‌ای به آنان گوشزد کنند تا در جریان مضرات این ویژگی‌های اجتماعی در عملکرد خود باشند. به انجمن‌ها و سازمانهای مربوط به حسابداری و 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 عملکرد حرفه‌ای در جامعه دانشگاهی حسابرسی توجه بیشتری داشته باشند. به نهادهای مختلف حرفه‌ای نیز پیشنهاد می‌شود در راستای کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی برنامه‌ریزی کنند.

محدودیت اصلی پژوهش حاضر محدودیت ذاتی پرسش‌نامه است که برای جمع‌آوری داده‌های مربوط استفاده شده است. یکی از مهم‌ترین محدودیت‌های پرسش‌نامه، میزان درک، تفسیر و تحلیل پاسخ دهندگان از موضوع است. در ادامه این پژوهش، پیشنهاد می‌کنیم که تحقیقات آتی به نقش عملی هر نظریه در کاربردی کردن کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی بپردازند. افزون بر آن، الگوی جامعی برای رفتار کاهنده کیفیت با ترکیب همه نظریه‌های اخلاقی و شخصیتی حسابرسان متناسب با شرایط ایران تهیه شود. همچنین ممکن است عوامل دیگری از قبیل عوامل اجتماعی، سیاسی، فرهنگی، موقعیت جغرافیایی و ... بر کاهش رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی اثرگذار باشد که پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آینده مدنظر قرار داده شوند.

## ۷. منابع

اکبری نفت چالی، عیسی، پورحیدری، امید، و خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۱(۴۱)، ۱۹۷-۲۲۷.

بهمنی، رضا (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین دین‌داری، تعهد حرفه‌ای و رضایت شغلی با کیفیت حسابرسی: باتوجه به نقش میانجی‌گری رفتار ناکارآمد حسابرس، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.

- جعفری، علی، جعفری، همت، حسینی، محمد، و رسایان، امیر. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، ۱۳(۵۱)، ۱۸-۳۵.
- حق بین، پرویز، آزادی، کیهان، پورعلی، محمدرضا، و صمدی لرگانی، محمود. (۱۴۰۱). *تأثیر هویت اجتماعی و انعطاف پذیری بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش استرس پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)*، ۱۴(۵۳)، ۱۹۱-۲۲۲.
- حیدری، قنبر و نیکومرام، هاشم و وکیلی فرد، حمید رضا، ۱۴۰۲، رابطه میان ویژگی های صفات تاریک شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانه: آزمون نظریه اعتماد اجتماعی، *فصلنامه دانش حسابداری مالی*، ۱۰(۱)، ۲۷-۱۲.
- خدای پور، احمد، صفی پورافشار، مجتبی، گودرزتله جردی، علی، و حطیطه، ایمان. (۱۳۹۶). ارزش مداری شاخص های حسابداری و کیفیت حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۶)، ۱۵۱-۱۷۰.
- زلفی، سوسن، یزدانیان، نرگس. (۱۴۰۲). ویژگی های تاریک شخصیت حسابرسان و تأثیر آنها بر ارزیابی ریسک تقلب. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۵(۵۷)، ۱۷۹-۲۰۶.
- ستوده، مسعود، پورحیدری، امید، خدای پور، احمد. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه ای بر قضاوت حسابرس. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۱(۵۸)، ۵-۲۸.
- سلطانی نژاد، احمدصادق، صفی پور افشار، مجتبی، سلطانی نژاد، وحیده. (۱۴۰۲). تأثیر سبک رهبری مدیران حسابرسی بر رفتار ناکارآمد حسابرس. *پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱۲(۲)، ۲۱۵-۲۴۹.
- سواری، سمیرا، امیری، هوشنگ، خدامرادی، محمد. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر مولفه های تیپ های شخصیتی حسابرس بر عملکرد حرفه ای حسابرسان. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۴۵)، ۴۲۷-۴۴۶.
- غلامی فتیاده، اشکان، مهرانی، کاوه، تحریری، آرش. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر فشار زمانی، تعارض کار-خانواده و ابهام نقش بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی با اثر میانجی استرس شغلی: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۹(۷۶)، ۶۵-۹۶.
- فیض آبادی، فرشته، طاهرآبادی، علی اصغر، و خیرالهی، فرشید. (۱۳۹۶). نقش دیدگاه اخلاقی در تعدیل اثر رهبری اصیل بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسان. *دانش حسابرسی*، ۱۷ (۶۷)، ۱۸۵-۱۹۹.

کرد، عبدالمجید، گرکز، منصور، معطوفی، علیرضا، خوزین، علی، حسن ملکی، علیرضا. (۱۴۰۳). ارائه مدل تفکر حرفه‌ای کارکنان مبتنی بر ابعاد دوسوتوانی و توانمندسازی روان‌شناختی. *فصلنامه مدیریت و چشم انداز آموزش*، ۶(۱)، ۳۳۳-۳۵۰.

کریمی، زهرا، یعقوب نژاد، احمد، صمدی لرگانی، محمود، پورعلی لاکلایه، محمدرضا. (۱۴۰۰). ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روان‌شناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۵۲)، ۲۳-۵۲.

Akbar, R., & Kuntadi, C. (۲۰۲۴). Pengaruh Independensi Auditor, Profesionalisme Auditor Dan Etika Profesi Auditor Terhadap Audit Judgment. *Jurnal Media Akademik (JMA)*, ۲(۵). ۳۶-۵۲.

Arifianto, J., & Sudibijo, Y. A. (۲۰۲۴). Whistleblowing, Morality, Good Corporate Governance, The Role of Accountant as A Moderation Variable to Fraud Intention. *Technium Social Sciences Journal*, ۵۶, ۱۳۹-۱۵۵.

Balboula, M. Z., & Elfar, E. E. (۲۰۲۴). Do perfectionism types matter? Auditors' ability to detect fraud and the moderating role of time budget pressure: evidence from Egypt. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. ۲(۴). ۱۸۷-۲۰۵.

[Balboula, M.Z.](#) and [Elfar, E.E.](#) (۲۰۲۳), "The impact of partner perfectionism on audit quality: the mediating role of professional skepticism in the Egyptian context", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, ۴(۲). ۸۹-۱۰۱.

Bidokia, Fateme & Arefmanesh, Zohreh & Khaneghah, Jamal. (۲۰۲۳). The Effect of Goal Orientation on Auditors' Judgment Performance with the Mediating Role of Self-Efficacy. *Journal of Social Behavior and Community Health*. ۴(۱۲). ۸۶-۱۲۶.

Chen, Ya-Hui & Wang, Kung-Jeng & Liu, Shih-Hsun. (۲۰۲۳). How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model. *Sustainability*. ۱۵(۷). ۷۴-۹۳.

Lidiarti, A. (۲۰۱۹). Intention to Do Whistleblowing of Government Internal Supervisory. *Journal of Applied Psychology*, ۶۹(۳). ۳۶۰-۳۷۹.

Moustafa Abdallah, B. A., Ghanem, M. G., & Hijazi, W. H. (۲۰۲۴). Analyzing the Factors That Affect Auditor's Judgment and Decision

Making in Lebanese Audit Firms. *Journal of Risk and Financial Management*, ۱۷(۲), ۷۳-۹۰.

Munidewi, I. A. B., Ludigdo, U., Djamhuri, A., & Andayani, W. (۲۰۲۴). Role of Affective Neuroscience in Audit Judgement and Decisions Making: A Systematic Literature Review for Auditing Research. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, ۱۸(۱), ۱۳۰-۱۴۷.

Pehlivanoglu, M. & Köse, Ertuğrul. (۲۰۲۰). The Effect of Organizational Identification on Organizational Commitment. *Journal of Business Research - Turk*. ۱۲. ۲۱۵۱-۲۱۶۰.

Shafer, W. E. and R. S. Simmons (۲۰۱۸). "Social Responsibility, Machiavellianism, and Tax Avoidance: A Study of Hong Kong Tax Practitioners", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, ۲۱(۵). ۶۹۵-۷۲۰.

Svanberg, J., & Öhman, P. (۲۰۱۶). Auditors' time pressure: does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, ۲۸(۷), ۵۷۲-۵۹۱.

Zaki, Mohamed & Elfar, Eman. (۲۰۲۳). The impact of partner perfectionism on audit quality: the mediating role of professional skepticism in the Egyptian context. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. ۱۰(۱۱). ۱۲۵-۱۳۸.