

Presenting a Model to Increase the Quality of Audit Documentation based on Moral Intelligence, Spiritual Intelligence and Behavioral Background of Audit Partners

Zahra Hemasian Kashani 

Professor assistant, Department of Accounting, , Islamic Azad University, Saveh Branch, Iran

Zohre Hajiha* 

Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University East Tehran Branch, Tehran, Iran
drzhajiha@gmail.com

Abstract

Purpose: Increasing the quality of documentation can lead to an increase in audit quality and lead to an effective review and evaluation of audit evidence obtained. The present study presents a model to increase the quality of audit documentation based on the two components of moral and spiritual intelligence as well as the behavioral components of audit partners.

Method: Semi-structured interviews were designed and conducted with 16 academic and organizational experts. The method of data analysis in the qualitative part is theoretical coding based on the grounded theory method, based on which a questionnaire was designed to evaluate the quality of audit documentation and auditors' behavioral background. In then,292 questionnaires were completed by the partners of the audit institutions. To answer the research questions, Structural Equation Modeling (SEM) and confirmatory factor analysis were used.

Findings: The results of the qualitative section showed that the quality of audit documentation has eight organizational components, complexity, time budget, fees ,team characteristics, legal, cultural and appearance. Also,the components of the behavioral background include ethics, personality, cooperation and attitude. The findings of the quantitative section showed that spiritual intelligence, moral intelligence and behavioral background have a direct effect on the quality of audit documentation, and a model was presented to increase the quality of audit documentation based on spiritual intelligence, moral intelligence and behavioral background of audit partners.

Conclusion: In addition to IQ, having spiritual and moral Intelligence can also maintain the ethical behavior of auditors, and the auditors have the necessary intelligence during the review and preparation of audit documentation, so that he can in

Contribution: Spiritual and moral Intelligence creates a kind of internal monitoring during investigation and documentation, thus ensuring compliance with ethical principles. Therefore, according to the presented model and research findings, audit authorities can use a more accurate model to compile and control the documentation of audit files, as well as the dimension of moral and spiritual Intelligence and moral, personality, cooperation and attitude can be considered as the criteria for granting the partnership of audit institutions.

Key words: Spiritual intelligence, moral intelligence, behavioral background, audit documentation quality.

Research Article

Cite this article: Hemasian Kashani & Hajiha (2024) Presenting a Model to Increase the Quality of Audit Documentation based on Moral Intelligence, Spiritual Intelligence and Behavioral Background of Audit Partners, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol.11, NO.1, Spring, 1-30.

DOI: 10.30479/jfak.2024.19655.3148

Received on 6 December, 2023 Accepted on 10 March, 2024

© The Author(s). 

Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Zohre Hajiha (drzhajiha@gmail.com)

ارائه مدلی جهت افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی

زهرا حمصیان کاشانی¹

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساوه، ساوه، ایران
 hamasian@iau-saveh.ac.ir

زهرا حاجیهها²*

استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق، تهران، ایران،
 drzhajjha@gmail.com

چکیده

هدف: افزایش کیفیت مستندات، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد و به بازبینی موثر و ارزیابی شواهد حسابرسی کسب‌شده می‌انجامد. پژوهش حاضر به ارائه الگویی جهت افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی مبتنی بر دو مولفه هوش اخلاقی و معنوی و همچنین مولفه‌های رفتاری شرکای حسابرسی می‌پردازد.

روش: مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته‌ای با ۱۶ نفر از افراد خبره دانشگاهی و سازمانی طراحی و اجرا گردید و با استفاده از کدگذاری نظری بر مبنای روش نظریه پردازی داده بنیاد به تحلیل داده‌ها پرداخته شد، که براساس آن پرسشنامه جهت ارزیابی کیفیت مستندسازی حسابرسی و پیشینه رفتاری حسابرسان طراحی شد. سپس، تعداد ۲۹۲ پرسشنامه توسط شرکای موسسات حسابرسی تکمیل گردید. برای پاسخ به سوالات پژوهش از آزمون تی تک نمونه‌ای و مدل‌سازی معادلات ساختاری (تحلیل عاملی تاییدی) استفاده شد.

یافته‌ها: نتایج بخش کیفی نشان داد کیفیت مستندسازی حسابرسی دارای هشت مولفه سازمانی، پیچیدگی، بودجه زمانی، حق الزحمه، ویژگی‌های تیمی، قانونی، فرهنگی و ظاهری است. همچنین مولفه‌های پیشینه رفتاری شامل اخلاقی، شخصیتی، همکاری و نگرش است. یافته‌های بخش کمی نشان داد هوش معنوی، هوش اخلاقی و پیشینه رفتاری بر کیفیت مستندسازی حسابرسی اثر مستقیم دارند.

نتیجه‌گیری: براساس یافته‌های پژوهش، دارا بودن هوش معنوی و اخلاقی سبب ایجاد نوعی نظارت درونی در زمان بررسی و مستندسازی حسابرسی می‌شود. بنابراین، با توجه به مدل ارائه شده و یافته‌های پژوهش، مراجع حسابرسی می‌توانند از الگوی دقیق‌تری برای تدوین و کنترل مستندسازی پرونده‌های حسابرسی استفاده کنند و همچنین، ابعاد هوش اخلاقی، هوش معنوی و ابعاد اخلاقی، شخصیتی، همکاری و نگرش افراد می‌تواند به عنوان معیارهای اعطای شراکت موسسات حسابرسی در نظر گرفته شود.

دانش افزایی: با توجه به فقدان پژوهشی جامع در خصوص کیفیت مستندسازی، این پژوهش با شناخت مولفه‌های کیفیت مستندسازی حسابرسی، علاوه بر پوشش خلا پژوهشی در این حوزه، می‌تواند به عنوان راهنمایی برای افزایش کیفیت عملکرد حسابرسان استفاده شود. همچنین این پژوهش برای اولین بار به مطالعه نقش ویژگی‌های روانشناختی شرکای حسابرسی شامل پیشینه رفتاری شرکای موسسات حسابرسی می‌پردازد.

واژگان کلیدی: هوش معنوی، هوش اخلاقی، پیشینه رفتاری، کیفیت مستندسازی حسابرسی.

مقاله پژوهشی

استناد: حمصیان کاشانی و حاجیهها (۱۴۰۳)، ارائه مدلی جهت افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۱، شماره ۱، پیاپی ۴۰، بهار ۱۴۰۳، ۱-۳۰.
 تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۲/۹/۱۵ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۲/۱۲/۲۰



ناشر: دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

۱- مقدمه

حسابرسی فرایندی سیستماتیک است که در موارد مختلف حسابرسی به دلیل ویژگیهای خاص مشتری متفاوت است. حسابرس برای مقایسه ادعاهای مدیریت با واقعیت زیربنایی و ارزیابی درستی آنها به نشانه‌هایی برای نتیجه‌گیری در مورد واقعیت وابسته است، بدین معنی که حسابرس به اطلاعات و مستندات برای ردیابی واقعیت نیاز دارد. تنها در صورتی که حسابرس به درستی واقعیت را بازسازی نماید، می‌تواند صحت صورت‌های مالی را ارزیابی نماید و کیفیت حسابرسی، با صحت قضاوت و کیفیت شواهد و مستندات مورد استفاده برای بازسازی واقعیت مرتبط است (نیچل^۱ و همکاران، ۲۰۰۷؛ ۴۰۳). استاندارد حسابرسی، اهمیت مستندسازی حسابرسی را مورد بحث قرار می‌دهد و تاکید می‌کند که روشی که حسابرسان کارشان را مستند می‌کنند، بر میزان اثربخشی آنها در انجام و بررسی کارهای بعدی آنها تاثیرگذار است، همچنین مستندات در طول برنامه‌ریزی حسابرسی بر ارزیابی حسابرسان از ریسک تقلب و همچنین تصمیمات ارزیابی شواهد موثر است (هامرسلی^۲ و همکاران، ۲۰۱۰؛ ۵۴۹). معمولاً حسابرسان مستقل در کسب شواهد و مستندات حسابرسی تمایل به استفاده از چک‌لیست‌ها و راهنمای تصمیم‌گیری در استانداردها به جای قضاوت حرفه‌ای دارند (سلیمان^۳ و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۱۰). در عین حال، نتایج برخی تحقیقات نشان می‌دهد که چک‌لیست‌های استاندارد می‌توانند کیفیت عملکرد حسابرس مانند قضاوت حرفه‌ای را کاهش دهند (آسر و رایت^۴، ۲۰۰۴؛ ۳۲۸). به طور کلی، بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB)، خواستار مستندسازی بیشتر از نتایج روش‌های حسابرسی مرتبط با تقلب، فراتر از بررسی موارد موجود در چک‌لیست‌ها و روش‌های حسابرسی استاندارد است (هامرسلی و همکاران، ۲۰۱۰؛ ۵۵۱).

کیفیت فرایند حسابرسی به عنوان فرایندی برای شناسایی و گزارش موثر هر گونه عدم سازگاری در عناصر حسابداری برای هر نمونه مورد بررسی توصیف می‌شود، در عین حال، تا زمانی که حسابرس هر گونه تحریف در صورتهای مالی را گزارش نکند، فرایند حسابرسی را نمی‌توان موثر دانست (کاراکر^۵ و همکاران، ۲۰۰۹؛ ۵۵). بنابراین، کیفیت فرایند حسابرسی به کیفیت قضاوت حسابرس در هر مرحله از روند حسابرسی مانند ارزیابی ریسک‌ها، روش‌های تحلیلی و کسب شواهد، بستگی دارد. به دلیل عدم اطمینان بالا، در طی فرایند حسابرسی، قضاوت حسابرسان همواره در معرض سوگیری شناختی فردی است (نیچل و همکاران، ۲۰۰۷؛ ۳۹۷). قضاوت در حرفه حسابرسی، فرایندی شناختی براساس ویژگی‌های استدلالی و توانایی تحلیل حسابرس در زمان تصمیم‌گیری است که علاوه بر ایفای نقش اصلی حسابرس، به عنوان پیامدی روانی به حساب می‌آید که در عملکرد فردی حسابرس خود را نشان می‌دهد (جاویدی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۱۶۴). براساس تئوری‌های حسابرسی رفتاری، حسابرس را

باید از منظر کلان قضاوت حرفه‌ای، از لحاظ تخصصی و رفتاری بررسی نمود (سنگانی و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۵۰).

فرایند حسابرسی براساس نوع شرکت می‌تواند از شرکتی به شرکت دیگر متفاوت باشد. عدم اطمینان ذاتی در روند حسابرسی و استفاده از اصول حسابداری، حسابرسان را با چالش‌های قضاوت مواجه می‌کند. رویدادهای احتمالی آینده و ذهنی بودن آن در استانداردها باعث افزایش عدم اطمینان حسابرس در مورد رفتار مناسب در یک کار حسابرسی می‌شود. تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که، هنگامی که حسابرسان با عدم اطمینان ناشی از استانداردهای مبهم (نلسون^۶ و همکاران، ۲۰۰۹: ۲۲) و ذهنی بودن استانداردهای حسابداری (هرونسکی و هاگتون^۷، ۲۰۰۱: ۱۳۶) مواجه می‌شوند، رفتار و انگیزه‌ها می‌توانند بر کیفیت فرایند حسابرسی تاثیر بگذارند. همچنین، ارزیابی اهمیت به قضاوت‌ها و تخمین‌های پیچیده ذهنی نیاز دارند و راه را برای خطاها و سوگیری باز می‌کنند (بارگ استالر^۸ و همکاران، ۲۰۰۰ به نقل از نیچل و همکاران ۲۰۱۳: ۱۹). شناسایی و مدیریت تفاوت‌های بین فردی حسابرسان، سبب کاهش شکست‌ها و ناکارآمدی‌های عملکرد حسابرسان می‌شود (برایان^۹ و همکاران، ۲۰۰۳: ۹). موارد رسوایی‌های حسابداری در سال‌های اخیر شواهد بیشتری از شکست حسابرسی ارائه می‌دهد که پیامدهای جدی را تحمیل می‌کند. موارد متعدد تقلب در دهه‌های گذشته نشان می‌دهد بین آنچه حسابرسان انجام می‌دهند و آنچه مردم انتظار دارند، تفاوت وجود دارد (المومنی^{۱۰}، ۲۰۱۳: ۱۲۲). در ایران، بسیاری از موسسات حسابرسی به دلیل نبود نظارت حرفه‌ای مناسب، اندازه کوچک موسسات و عدم آگاهی حسابرسان از مسئولیت مهم آنها در اعتباربخشی از سیستم کنترل کیفیت اثربخش برخوردار نیستند و باعث پایین آمدن کیفیت گزارش‌های حسابرسی شده است (شاهعلی زاده و همکاران، ۱۴۰۱: ۸۱). وظیفه نظارت حرفه‌ای بر موسسات حسابرسی و نحوه تهیه مستندات حسابرسی در ایران طبق بند ۲۹ اساسنامه بر عهده جامعه حسابداران رسمی است. به طور سالیانه، پرونده‌ها و گزارش‌های حسابرسی به طور نمونه ای مورد بررسی نظارت حرفه‌ای قرار می‌گیرد، علیرغم نظارت و مجازات‌های پیش‌بینی شده به نظر می‌رسد هنوز به نقطه مطلوبی نرسیده ایم و فاصله انتظاراتی ذی‌نفعان ممکن است موجب بی اعتمادی به حرفه و دستاوردهای آن شود (رزاق، ۱۳۹۹). در تلاش برای برگرداندن اعتماد در بازارهای سرمایه و حرفه حسابرسی از آنجا که قضاوت حرفه‌ای در زمان جمع آوری، ارزیابی و تصمیم‌گیری، نقش بسیار مهمی را در حرفه حسابرسی ایفا می‌کند، حسابرسان نه تنها نیاز به دانش کافی دارند، بلکه باید توانایی لازم برای قضاوت حرفه‌ای و اعمال اصول اخلاقی را نیز داشته باشند (نگوین^{۱۱}، ۲۰۲۳: ۲). با این وجود، حسابرسان امروزه با چالش شناسایی معیارهای بازگرداندن رفتار اخلاقی روبرو هستند.

مروری بر پیشینه تحقیقاتی نشان می دهد که در گذشته مطالعاتی در رابطه با بررسی کیفیت مستندسازی حسابرسی و قضاوت بازبینی (آگوگلیا^{۱۲} و همکاران، ۲۰۰۶؛ ۴)، الزامات مستندسازی و ارزیابی ریسک کمی در مقابل ریسک کیفی (پیرسی^{۱۳}، ۲۰۱۱؛ ۲۲۴)، تاثیر ویژگی مستندسازی بر ارزیابی ریسک تقلب حسابرسان و تصمیمات ارزیابی شواهد (هامرسلی و همکاران، ۲۰۱۰؛ ۵۴۸)، روش های مستندسازی حسابرسی (پاین و رامسی^{۱۴}، ۲۰۰۸؛ ۱۵۳)، تاثیر فشارهای بودجه زمانی بر خاتمه زودرس کاربردگ ها (آلدرمن و دیتریک^{۱۵}، ۱۹۸۲؛ ۶۵)، تاثیر ویژگی های روانشناختی در مراحل حسابرسی (ملانظری و اسماعیلی کیا، ۱۳۹۳؛ ۵۰۷) انجام شده است. در راستای نوآوری پژوهش حاضر، ابتدا به استخراج و معرفی شاخص های ارزیابی کیفیت مستندسازی حسابرسی می پردازد که با توجه به منحصر به فرد بودن بازار حسابرسی ایران و همچنین استفاده از نظرات کارشناسی افراد باتجربه در زمینه حرفه حسابرسی و اساتید دانشگاهی، می تواند دامنه دانش حسابرسی را گسترش دهد و همچنین عوامل قطعی تری را به منظور افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی در دسترس جامعه حسابرسی ایران قرار دهد. همچنین این پژوهش، برای نخستین بار شاخص های پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی با استفاد از روش نظریه پردازی زمینه بنیان استخراج نموده است و در نهایت به بررسی روابط علی میان عوامل رفتاری و هوشی و کیفیت مستندسازی حسابرسی می پردازد، که تا کنون پژوهشی در این خصوص انجام نگرفته است.

برای پاسخ به سوال اصلی پژوهش، در ابتدا با کمک نظریه پردازی زمینه بنیان، ابعاد و مولفه های کیفیت مستندسازی حسابرسی و همچنین پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی در ایران شناسایی شد، سپس در بخش کمی با استفاده از مدل معادلات ساختاری و تحلیل عاملی تاییدی به بررسی روابط علی میان هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی و کیفیت مستندسازی حسابرسی پرداخته شد و در نهایت الگویی جهت افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی ارائه شده است.

۲- مبانی نظری

کیفیت مستندسازی حسابرسی

حسابرسان معمولاً موظفند نتیجه گیری های خود را مستندسازی نمایند تا عملکرد آنان قابل پیگیری و نظارت باشد. مستندات حسابرسی حاوی اسناد مربوط به جنبه های مختلف حسابرسی مانند برنامه ریزی، ارزیابی کنترل های داخلی و روش های حسابرسی انجام شده است. با توجه به اینکه این مستندات معمولاً دلیلی منطقی برای اظهار نظر حسابرس ارائه می کند و اغلب به عنوان منابع کلیدی شواهد قانونی در صورت وقوع دعوی قضایی عمل می کند، بررسی تاثیر بالقوه ساختار مستندسازی حسابرسی اهمیت دارد (کونسه^{۱۶} و همکاران،

۱۹۹۳ (نقل از نلسون، ۲۰۰۹؛ ۲۰). طبق استاندارد ۲۳۰ حسابرسی، پرونده حسابرسی، یک یا چند پوشه یا سایر ابزارهای ذخیره سازی داده ها، به شکل فیزیکی یا الکترونیکی، که شامل سوابقی است که مستندات یک کار حسابرسی را تشکیل می دهد. براساس این استاندارد، مستندات حسابرسی شامل «سوابق مربوط به روشهای رسیدگی اجرا شده (شامل برنامه ریزی حسابرسی، روش های تحلیلی، تأییدیه های مدیریت و...)، شواهد حسابرسی کسب شده و نتایجی که حسابرس به آن رسیده است». بر طبق استاندارد حسابرسی ۲۳۰، شکل، محتوا و میزان مستندات حسابرسی به عواملی چون؛ ماهیت روشهای حسابرسی، خطرهای تحریف بااهمیت شناسایی شده، میزان قضاوت موردنیاز برای اجرای کار و ارزیابی نتایج، اهمیت شواهد حسابرسی کسب شده، ماهیت و میزان موارد استثنایی شناسایی شده، نیاز به مستندسازی نتایج، متدولوژی و ابزار حسابرسی مورد استفاده بستگی دارد. استاندارد مذکور دربرگیرنده اهداف، الزامات، نحوه اجرا و سایر توضیحات کاربردی هستند که برای راهنمایی و هدایت عملکرد حسابرس در تهیه مستندات حسابرسی طراحی شده اند. آگوگلیا و همکاران (۲۰۰۷؛ ۴)، سه ساختار مختلف برای مستندسازی را بررسی می کنند؛ اسناد پشتیبانی که حسابرسان شواهدی جهت تایید نتیجه گیری های خود ارائه می دهند، اسناد متوازن، که شواهد منفی و مثبت مهم (مانند نقاط ضعف و قوت محیط کنترلی) را مستند می کند و مستندسازی مولفه ای (جزئی) که اطلاعات مهم مثبت و منفی را برای اجزا و مولفه های عملکردشان مستند می کنند (مانند نقاط ضعف و قوت اجزا و مولفه های محیط کنترلی). دو روش اول رویکردهای جامع تری برای مستندسازی هستند در حالیکه روش سوم را به عنوان تجزیه کاربرگ ها به بخش های کوچک تر می توان در نظر گرفت. آگوگلیا (۲۰۰۷؛ ۲۲)، دریافت که، مستندسازی با روش مولفه ای در شناسایی نقاط ضعف کنترل نسبت به ساختارهای مستندسازی پشتیبان یا متوازن، تاثیر کمتری دارند. همچنین دریافت که، تجربه بازبینی کنندگان مستندات حسابرسی نقش مهمی در کاهش اثر ساختار مستندسازی بر قضاوت های ریسک تقلب دارد و اثر مستندات مولفه ای را بر شناسایی نقاط ضعف کنترل تعدیل می کند.

در زمینه کیفیت مستندسازی حسابرسی سوابق زیادی در ادبیات حسابرسی وجود ندارد و پژوهش های پیشین به بررسی عوامل مختلف بر فرایند حسابرسی و یا مستندسازی حسابرسی پرداخته اند. سافوناوا^{۱۷} و همکاران (۲۰۱۸؛ ۳۲)، روش های جمع آوری و مستندسازی حسابرسی مطابق با استانداردهای بین المللی حسابرسی و فرایند افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی را بررسی کردند و پیشنهاداتی در خصوص تهیه مستندات حسابرسی مطابق با معیارهای کیفی و استفاده از ساختارهای مشخص شده در تهیه مستندات حسابرسی ارائه دادند. پیرسی (۲۰۱۱؛ ۲۴۴)، به بررسی عواقب ناخواسته استانداردهای مربوط به الزامات پیرسی (۲۰۱۱؛ ۲۴۴)، به بررسی عواقب ناخواسته استانداردهای مربوط به الزامات مستندسازی در ارزیابی ریسک کمی در مقابل ریسک کیفی هیئت نظارت بر شرکتهای سهامی

عام (PCAOB) بر ارزیابی ریسک کمی و کیفی پرداختند. او دریافت که الزامات مستندسازی در این استانداردها ممکن است به طور ناخواسته بر اثربخشی حسابرسی تأثیرات نامطلوبی داشته باشد. همچنین، آگولیا و همکاران (۲۰۰۶؛ ۶)، دریافتند که کیفیت مستندسازی حسابرسی می تواند بر قضاوت بازبینی کنندگان حسابرسی نقش بسزایی داشته باشد و استفاده از ساختار مستندسازی مولفه ها، نسبت به ساختارهای مستندسازی متوازن، در شناسایی نقاط ضعف کنترل تأثیر کمتری دارند. پاین و رامسی (۲۰۰۸؛ ۱۵۶)، به بررسی روش های مستندسازی پرداخته و دریافت که، مستندسازی با یادداشت های خلاصه کارآمدتر است و منجر به تشخیص بهتر تقلب می شود و امکان بازبینی شواهد مستند توسط حسابرس را فراهم می سازد. هامرسلی و همکاران (۲۰۱۰؛ ۱۵۳)، نیز به بررسی ویژگی های مستندسازی بر ارزیابی ریسک تقلب حسابرسان و تصمیمات ارزیابی شواهد پرداختند.

هوش اخلاقی و کیفیت مستندسازی حسابرسی

روانشناسی، هوش را ظرفیتی برای کار موفق در جهان توصیف می کند. و افراد آگاه کسانی هستند که دارای ذخیره اطلاعات (دانش و مهارت) هستند. بخش مهمی از هوش، به این نظر اشاره دارد که، جهان مکانی متنوع و در حال تحول است و تخصص و تجربه قبلی، علاوه بر هوش، ممکن است برای رویارویی با وظایف فعلی کافی نباشد و اخلاقی بودن در این شرایط بسیار پیچیده است. علاوه بر این، از آنجایی که یکپارچگی اولین سنگ بنای مشروعیت و زیربنای مدیریت است و مدیران باید به بالاترین اصول اخلاقی سازمان خود پایبند باشند، بنابراین اخلاق، سنگ بنای استراتژیک برای هر سازمان است (بهشتی فر^{۱۸} و همکاران، ۲۰۱۱: ۷). هوش اخلاقی ظرفیت ذهنی برای تشخیص جهان است. اصول اخلاقی باید برای ارزش ها، اهداف و اقدامات ما اعمال شود (لنیک و کیل^{۱۹} ۲۰۰۵؛ ۷). بوربا^{۲۰} (۲۰۰۵؛ ۲۰)، هوش اخلاقی را توانایی درک درست از نادرست و داشتن اخلاقیات قوی تعریف می کند. کلارکن^{۲۱} (۲۰۰۹؛ ۴)، هوش اخلاقی را باورها و اقدامات برای رفتار صحیح و شرافتمندانه معرفی می کند. به عبارت ساده تر، هوش اخلاقی توانایی تمایز بین خوب و بد است. بسیاری از رهبران به دلیل دشواری اندازه گیری آنها، این مهارت ها را نادیده می گیرند. هدف هوش اخلاقی ایجاد تعامل میان محیط و عملکرد فرد است. هوش اخلاقی مبتنی بر صداقت، مسئولیت پذیری، بردباری و همدلی است. با توجه به این که، عملکرد حسابرسی نتیجه کار حسابرس یا گروهی از حسابرسان است که کار خود را در یک زمان از پیش تعیین شده انجام می دهند، بنابراین، سیستم های ارزشی حسابرسان و توانایی آنها در تشخیص مسائل اخلاقی برای موفقیت مستمر حرفه حسابرسی اهمیت دارد (رایت^{۲۲} و همکاران، ۱۹۹۷؛ ۲۸). بیانیه استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به بکارگیری روش هایی برای به دست آوردن درک درستی و رعایت ارزش های اخلاقی نموده است (جاکومینو و آکرز^{۲۳}، ۱۹۹۸؛ ۵۶۸). بنابراین، آیین نامه اخلاق

حرفه ای نقش مهمی در حصول اطمینان از پایبندی حسابرسان به الزامات حرفه برای گزارشگری مالی باکیفیت دارد. رعایت مسائل اخلاقی در جریان کار حسابرسی تضمین می کند که حسابرسان می توانند بر مسائلی غلبه کنند که بر کیفیت قضاوت حرفه ای آنها تاثیر منفی دارد (المومنی، ۲۰۱۳؛ ۱۲۲). قضاوت در حسابرسی بر مستندسازی شواهد و تصمیمات اتخاذ شده توسط حسابرس تاثیرگذار است (رحیم^{۲۴} و همکاران، ۲۰۱۵؛ ۵۶). قضاوت به جنبه های شناختی فرایند تصمیم گیری اشاره دارد و منعکس کننده تغییرات در ارزیابی، نظرات و نگرش-ها است و کیفیت قضاوت نشان می دهد که عملکرد یک حسابرس در انجام کار خود چگونه است، هر چه قضاوت حسابرس دقیق تر باشد، نتایج حسابرسی دقیق تر خواهد بود (آیدا^{۲۵}، ۲۰۲۱؛ ۶۱).

مطالعات نشان داده است که، علیرغم وجود آیین نامه رفتار حرفه ای، رفتارهای غیراخلاقی و غیرحرفه ای کاهش چشمگیری نداشته است. دلویت و تاج^{۲۶} (۲۰۰۷)، در پژوهشی عوامل اتخاذ تصمیمات غیراخلاقی توسط کارکنان در محیط کار را بررسی کرد. طبق نتایج پژوهش دلویت و تاج (۲۰۰۷) به نقل از رضایی، (۱۳۹۵؛ ۷۳)، تنها ۳۹ درصد از مشارکت کنندگان بی اطلاعی از آیین رفتار حرفه ای را عامل تصمیمات غیراخلاقی می دانند. بنابراین، تنها وجود دستورالعمل های اخلاقی نمی تواند متضمن رفتار اخلاقی حسابرسان باشد و حسابرس در زمان بررسی و تهیه مستندسازی حسابرسی باید از هوشمندی لازم برخوردار باشد، به طوریکه از نوعی نظارت درونی برخوردار شود تا بدین ترتیب اصول اخلاقی به طور کامل رعایت گردد. خودنظارتی ویژگی شخصیتی است که به توانایی نظارت بر رفتار خود در روابط اجتماعی اشاره می کند، که شامل رفتار و فرایند تغییر رفتاری است که برای خود و دیگران مفید نیست (عقیلی و باقرپور، ۱۴۰۱؛ ۲۶۲).

براساس نظریه تصویر (بیچ و میچل^{۲۷}، ۱۹۸۵؛ ۲۱۸)، ایده آل ها و اصول تصمیم گیرنده به حوزه های از تصمیم گیری او، اهداف او در این حوزه، کاری که برای رسیدن به آن اهداف انجام می دهد و دیدگاه او در مورد چگونگی پیشرفت این تلاش ها مربوط می شود. طبق این نظریه، تصمیم گیری نتیجه مدیریت چهار تصویر از تصمیم گیرنده است؛ تصویر از خود، که اجزای آن ارزش های اساسی تصمیم گیرنده و اخلاقیات است، تصویر مسیر، که اجزای آن اهداف دوردست تصمیم گیرنده است، تصویر کنشی، که اجزای آن برنامه های مختلف برای رسیدن به این اهداف است و تصویر پیش بینی شده، که اجزای آن رویدادها و پیش بینی تصمیم گیرنده برای رسیدن به اهداف است. طبق این نظریه اصول و ارزش های فردی تصمیم گیرنده به عنوان معیاری برای تصمیم گیری در تمامی مراحل تصمیم گیری منعکس می شود.

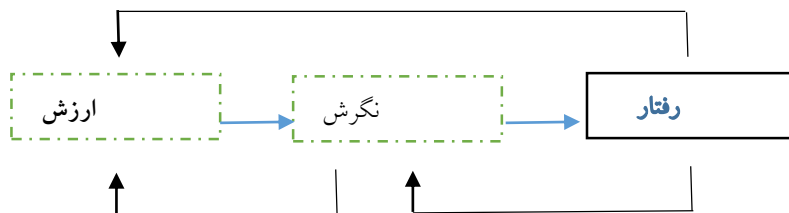
از آنجا که، شرکای موسسات حسابرسی همواره درگیر رفتار تصمیم گیری می شوند، بنابراین، ویژگی های شرکای حسابرسی به عنوان رهبران موسسات حسابرسی در رفتار موسسات در

زمینه افشا بسیار تاثیرگذار است (بازولان^{۲۸}، ۲۰۲۱:۴). رضوی و ثناگو^{۲۹} (۲۰۱۷: ۲۰۹)، دریافتند که به طور معناداری سودمندی با هوش اخلاقی مدیران مرتبط است و این به دلیل بهبود شرایط یک سازمان در مقایسه با رقبای خود از طریق هوش اخلاقی مدیران آن است. پهلوانی و عزیز ملایری^{۳۰} (۲۰۱۶:۳۶) ثابت کردند که، توسعه سازمانی و هوش اخلاقی به طور اساسی با هم مرتبط هستند. مطالعات ماتسیم^{۳۱} (۲۰۱۷:۱۰۴) نشان داد که، تمرکز مشترک پژوهش ها در حوزه هوش اخلاقی، رهبری است. براساس یافته های لنینک و کیل^{۳۲} (۲۰۱۱:۲۸)، اصول هوش اخلاقی، رهبری موفق در حوزه کسب و کار را تشکیل می دهند و اصول خاصی توسط رهبری بین افراد تشویق می شود و افراد تلاش می کنند به این اصول به عنوان بخشی از فرهنگ خود به عنوان پدیده هوش اخلاقی شرکت پایبند باشند. طبق نتایج پژوهش الرقاد^{۳۳} (۲۰۱۶:۲۸) و ترنر^{۳۳} (۲۰۰۲:۳۰۸)، شهرت و خلاقیت یک شرکت با رهبرانی که اخلاقی عمل می کنند افزایش می یابد. بنابراین، با توجه به نظریه تصویر، می توان انتظار داشت که، دارا بودن هوش اخلاقی به عنوان ظرفیت و توانایی درک درست از نادرست، داشتن اعتقادات اخلاقی قوی به عنوان ارزش های اساسی که در تمامی مراحل تصمیم گیری انعکاس می یابد، در کیفیت قضاوت و تصمیم گیری های حرفه ای شرکای حسابرسی و در نتیجه کیفیت عملکرد حسابرسان از جمله کیفیت مستندسازی حسابرسی تاثیرگذار باشد که، براین اساس، سوال اول پژوهش حاضر به شرح زیر بیان می شود:

سوال اول پژوهش: روابط علی میان هوش اخلاقی شرکای حسابرسی و کیفیت مستندسازی حسابرسی چگونه است؟

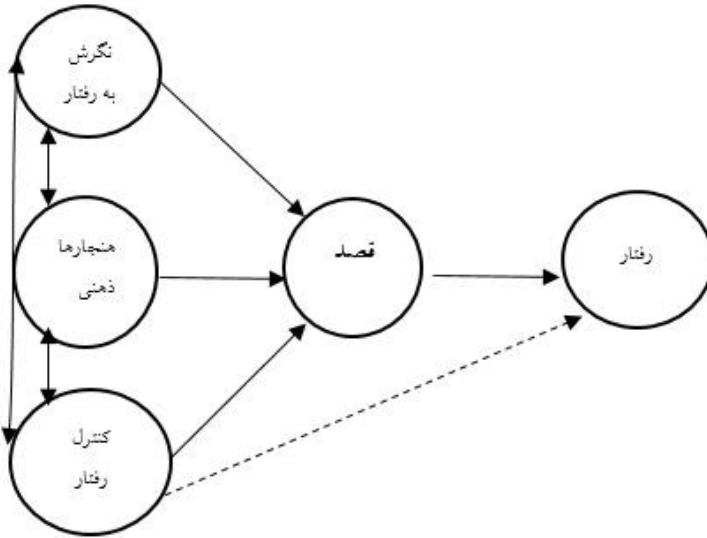
پیشینه رفتاری، کیفیت مستندسازی حسابرسی

از نظر روکیچ^{۳۴} (۱۹۷۳)، ارزش ها نیروی قدرتمندی هستند که پشت پاسخ های رفتاری افراد قرار دارند. رابطه بین ارزش ها، نگرش ها و رفتار در شکل ۱ نشان داده شده است. در این شکل رفتار، مشخص ترین متغیر قابل مشاهده است که از نگرش ها و ارزش ها به طور متوالی استنتاج می گردد. همانطور که در شکل با خطوط شکسته و نقطه چین نشان داده شده است.



شکل ۱. ارزش ها، نگرش ها و رفتار (منبع: کانر و بکر ۲۰۰۳:۲۵۷؛ ۱۵۷)

طبق نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده (آیزن^{۳۶}، ۱۹۹۱:۱۸۱)، عامل اصلی برای انجام یک رفتار مشخص، قصد فرد است. براین اساس، هر چه قصد قوی‌تر باشد، احتمال عملکرد بهتر و قوی‌تر هم بیشتر خواهد بود. این نظریه، به پیشینه نگرش‌ها، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار ادراکی می‌پردازد و معتقد است که، رفتار تابعی از باورها و ارزش‌های فرد است. براساس پژوهش بوکان^{۳۷} (۲۰۰۵:۱۷۶)، طبق نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، هنجارهای اخلاقی بر نگرش و نگرش بر رفتار حساب‌رسان تأثیرگذار است.



شکل ۲. تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (منبع: آیزن، ۱۹۹۱:۱۸۲)

عوامل چندگانه شخصیتی و درونی به طور مستقیم بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رس موثر است (نلسون، ۲۰۰۹:۱۵). نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که، اقدامات حساب‌رس با ویژگی‌های ذاتی رشد اخلاقی و استدلال اخلاقی (براون لیبورد^{۳۸} و همکاران، ۲۰۱۳:۳۲۲)، شناخت حرفه‌ای (بامبر و آی یر^{۳۹}، ۲۰۰۷:۲۰)، محافظه‌کاری (براون لیبورد و همکاران، ۲۰۱۳:۳۱۵) و شخصیت بدبین (هرت^{۴۰} و همکاران، ۲۰۰۸:۲۴) ارتباط مستقیم دارد.

شواهد تجربی نشان می‌دهد که، حساب‌رسان تحت تأثیر روابط صاحبکار و حساب‌رس قرار می‌گیرند (ولادو و ماتیس^{۴۱}، ۲۰۱۰:۳۴۳). مارکس^{۴۲} (۲۰۰۹:۱۰)، در حمایت از این بیانیه خاطر نشان کرد که رابطه بین حساب‌رس و صاحبکار منجر به کاهش استقلال حساب‌رس می‌شود و با ایجاد سوگیری و تعصب در تصمیم‌گیری بر عملکرد حساب‌رس تأثیر می‌گذارد. با توجه به ماهیت وظیفه حساب‌رس که مبتنی بر قضاوت‌های حرفه‌ای و اعتباربخشی به صورت‌های مالی است، حساب‌رس دارای مسئولیتی پیچیده با تضاد منافع ناشی از تعهد حساب‌رس به ذینفعان و

همچنین مدیریت است (چان و لیونگ^{۴۳}، ۲۰۰۶:۴۳۷). بنابراین، وظیفه حسابرسی بر مبنای یک رابطه پیچیده است که بر چارچوب اخلاقی استوار است.

در پژوهش های پیشین، از نظریه رفتار برنامه ریزی شده برای توضیح قصد مدیران برای قضاوت حرفه ای حسابرسان (سایر^{۴۴} و همکاران، ۲۰۲۰:۱۱۹۸)، ارائه صورتهای مالی متقلبانه (کوهن^{۴۵} و همکاران، ۲۰۱۱:۱۵۷) و بررسی عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان (بوکان، ۲۰۰۵:۱۶۸) استفاده شده است. این نظریه ارزیابی کلی یک رفتار یعنی نگرش فرد نسبت به یک رفتار را در نظر می گیرد. به عنوان مثال، حسابرسان ممکن است رفتاری را بپذیرد که به حفظ رابطه خوب با صاحبکار کمک کند و شانس تجدید کار حسابرسی را افزایش دهد. از سوی دیگر پیامدهای منفی این رفتار (مثلا دعوی حقوقی یا ضررهای مالی بالقوه) را به دلیل این رفتار پیش بینی می کنند و در نهایت تمایل یا عدم تمایل آنان به این رفتار شکل خواهد گرفت. در راستای نظریه رفتار برنامه ریزی شده استدلال می شود که درک حسابرسان از کنترل به درجه سهولت یا دشواری پشتیبانی از تصمیم برای پذیرش روش مستندسازی حسابرسی بستگی دارد. در واقع، مستندسازی موضوع مهمی است که توسط استانداردهای حسابرسی تجویز شده است و زمانی که روش مورد استفاده حسابرسان قابل قبول باشد اما مناسب ترین روش حسابرسی با توجه به شرایط خاص واحد مورد رسیدگی نباشد، این موضوع اهمیت بیشتری خواهد داشت (سایر و همکاران، ۲۰۲۰:۱۲۰۰). اگر حسابرسان بتوانند از این رفتار حسابرسی با اسناد و مدارک مربوطه پشتیبانی کنند، احتمال بیشتری دارد که این رفتار را بپذیرند، اما اگر پیامدهای پیش بینی شده این رفتار از سوی حسابرسان قابل پذیرش نباشد، به احتمال بالایی آن را نمی پذیرد. این ادراک می تواند در سطوح سلسله مراتبی (شریک، مدیران و حسابرسان ارشد) متفاوت باشد (سایر و همکاران، ۲۰۲۰:۱۲۰۰).

علاوه بر این، تاثیر بالقوه عوامل درونی و بیرونی بر رفتار اخلاقی هم در ادبیات روانشناسی و هم در ادبیات رفتار سازمانی شناخته شده است (وینر^{۴۶}، ۲۰۱۰:۳۰). بنابراین، کیفیت عملکرد حسابرسان ناشی از عوامل درونی و بیرونی، به ویژگیهای شخصی حسابرسان به عنوان عاملی تعیین کننده، بستگی دارد که او را تشویق به انجام یک رفتار می کند. ویژگیهای فردی مانند ویژگیهای موقعیتی نقشی اساسی در رفتار اخلاقی دارند. همچنین شواهد نشان داده است که، حسابرسان با فشارهای اجتماعی زیادی از طرف مافوق و همپیشگان مواجه می شوند که احتمالاً بر حساسیت آنها نسبت به معضلات اخلاقی در موقعیت های تعارض تاثیر می گذارد. با توجه به پژوهش های انجام شده و مباحث پیشین، سوال دوم پژوهش حاضر به شرح زیر قابل طرح می باشد:

سوال دوم پژوهش: روابط علی میان پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی و کیفیت مستندسازی حسابرسی چگونه است؟

هوش معنوی و کیفیت مستندسازی حسابرسی

در سال های اخیر، مشکلاتی مانند کاهش معنویت در جامعه، خودخواهی و بی اعتمادی، افسردگی و احساس تنهایی پیش روی مدیران قرار گرفته که سبک رهبری معنوی می تواند در جهت حل این مشکلات کارساز باشد (دوستی و ناستی زایی، ۱۴۰۱: ۲۴۸). یکی از ابعاد هوش، که برای مقابله و حل مسائل معنا و ارزش تعریف می شود، هوش معنوی است. هوش معنوی، رفتار و معنای زندگی انسان را گسترده تر و غنی تر می سازد. علاوه بر این، هوش معنوی باعث می شود که فرد به انگیزه های بالاتری تمایل داشته باشد و او را وادار به عمل به این انگیزه می کند. در هوش معنوی، ترکیبی از مفاهیم معنویت و هوش در ساختاری نو به وجود می آید که به انسان فرصت رویارویی با واقعیت های مادی و معنوی را می دهد (دوستی و ناستی زایی، ۱۴۰۱: ۲۵۰). هوش معنوی برای مدیران و رهبران، به منظور ایجاد معنویت در محیط کار بسیار اهمیت دارد و در یک محیط تجاری پویا، رهبران باید دنبال آرامش درونی باشند (رونتی^{۴۷}، ۲۰۱۴: ۶۳). رهبری معنوی برای معنویت در تمامی سطوح کار (فرد، گروه و سازمان) ضروری است (پفر^{۴۸}، ۲۰۰۳: ۳) و بر رضایت از زندگی و شغل (هانسکر^{۴۹}، ۲۰۱۶: ۱۷)، انگیزه و تعهد (ونسون^{۵۰}، ۲۰۱۹: ۵۶)، کارایی سازمان (لوپز^{۵۱} و همکاران، ۲۰۰۹: ۲۷۹)، بهره وری و تعالی عملکرد (جون و پاسمور^{۵۲}، ۲۰۱۳: ۳۵۳) و انعطاف پذیری و خلاقیت سازمان (زلی و پرو^{۵۳}، ۲۰۰۳: ۳۰۲) تاثیرگذار است. در پژوهش های پیشین، آکیماس و باجری^{۵۴} (۲۰۱۶: ۲۶۷)، دریافتند که، هوش معنوی تاثیر قابل توجهی بر عملکرد کارکنان دارد و طبق تحقیقات گریک و لاترینی^{۵۵} (۲۰۱۶: ۱۰۵۷)، هوش معنوی تاثیر مثبتی بر عملکرد حسابرسان دارد. از نظر زوهر و مارشال^{۵۶} (۲۰۰۵)، هوش معنوی، شخصیت فرد را بهتر و دارای معنای عمیق می سازد و می تواند به عنوان معیاری برای قضاوت در مورد معنادارتر بودن شیوه زندگی یا اعمال فرد نسبت به دیگر افراد مورد استفاده قرار بگیرد (باروز^{۵۷}، ۲۰۱۶: ۷۹). هوش معنوی به فرد این امکان را می دهد که خلاقانه فکر کند، بینش داشته باشد، قوانینی وضع کند یا حتی تغییر دهد که باعث می شود فرد بهتر کار کند. علاوه بر این، عوامل دیگری نیز در هوش معنوی نقش دارند که بر معنای زندگی تأکید دارند و تنها به تأکید دین محدود نمی شوند (ویگلزورث^{۵۸}، ۲۰۱۳: ۳۶). همچنین، هوش معنوی انسان را از نظر عقلی، عاطفی و معنوی سالم می سازد و در آن افراد تلاش می کنند اعمال و زندگی خود را در زمینه ای وسیع تر و غنی تر و معنادارتر قرار دهند. سلامت معنوی، توانایی لازم برای دستیابی به اهداف کلی از طریق هماهنگی و تعادل تمامی امکانات درونی فراهم می آورد (قاسمی شوب و جلیلیان، ۱۴۰۱: ۳۳۴). سه جزء جدایی ناپذیر در ایجاد منابع انسانی باکیفیت و قابل اعتماد، هوش فکری، هوش احساسی و هوش معنوی است که اصول اساسی اخلاق حرفه ای برای حمایت از عملکرد حرفه ای حسابرسان هستند (مسلم^{۵۹} و همکاران، ۲۰۱۹: ۷۴).

ارائه مدلی جهت افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و.../۱۳

مطالعاتی توسط آپریانتی^{۶۰} و همکاران، (۲۰۱۴)، نوریا^{۶۱} (۲۰۱۲)، پوترا و لاترینی^{۶۲}، (۲۰۱۶)، مالیانی^{۶۳}، (۲۰۱۷)، ستیاوان و لاترینی^{۶۴} (۲۰۱۶)، خیرات^{۶۵} (۲۰۱۷)، دارماوان^{۶۶} (۲۰۱۳)، نوتوپراستیو^{۶۷} (۲۰۱۲)، آکیماس و باچری^{۶۸} (۲۰۱۶) در خصوص رابطه هوش معنوی و عملکرد حسابرسان انجام شده است.

نظریه تعیین هدف ادوین لاک^{۶۹} (۱۹۹۰)، بیان می‌کند که، درک بهتر هدف به عملکرد بهتر منجر خواهد شد. تمرکز هوش معنوی به جای نظرات یا عقاید یا تجربیات بر مسئله ایجاد خودآگاهی است (باول^{۷۰}؛ ۲۰۰۵؛ ۱۶) و این سبب می‌شود که حسابرسان از اهدافی که باید به آن دست یابند آگاهی داشته باشند، به طوری که حسابرسان مشتاق‌تر در انجام وظایف خود خواهد بود. بنابراین، طبق این نظریه، حسابرسان با هوش معنوی بالا با توجه به درک درستی از اهدافش، در راستای نیل به اهداف والای خود، مشتاق و مسئولیت‌پذیر خواهد بود. از طریق هوش معنوی، حسابرسان می‌توانند به تفسیر کارها بپردازند و این باعث می‌شود که حسابرسان در جهت عملکرد بهتر تلاش کنند. براین اساس، می‌توان انتظار داشت که هوش معنوی بر کیفیت مستندسازی حسابرسانی تاثیر مستقیم داشته باشد بنابراین، سوال سوم پژوهش به شکل زیر بیان می‌شود:

سوال سوم پژوهش: روابط علی میان هوش معنوی شرکای حسابرسانی و کیفیت مستندسازی حسابرسانی چگونه است؟

۳- روش‌شناسی

هدف از این پژوهش، ارائه الگویی جهت افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسانی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتار و اخلاقی شرکای حسابرسانی است. رویکرد این پژوهش از نوع تلفیقی است. با توجه به شرایط خاص و منحصر به فرد بازار حسابرسانی در ایران، جهت شناخت عمیق در زمینه کیفیت پرونده‌های حسابرسانی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسانی، از روش نظریه پردازی زمینه بنیان از طریق مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته و کدگذاری استفاده شد.

جامعه آماری بخش کیفی افراد خبره دانشگاهی و حرفه‌ای می‌باشد. با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند تعداد ۱۶ نفر به عنوان حجم نمونه مصاحبه شونده در نظر گرفته شد. نمونه‌گیری تا زمانی که تمامی مقوله‌ها اشباع شوند، ادامه یافت. اشباع بدین معنی است که هیچ داده تازه و مهمی به دست نیاید و مقوله‌ها به خوبی از لحاظ ویژگی‌ها و ابعاد پرورده شده باشند. متوسط مدت زمان انجام مصاحبه‌ها بین ۴۰ تا ۹۰ دقیقه بود. نگاره شماره ۱، ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان بخش کیفی را نشان می‌دهد.

در بخش کیفی، کدگذاری داده‌های به دست آمده از طریق نرم افزار مکس کیودا ۱۰ انجام گرفت. سپس پرسشنامه طراحی گردید. جامعه آماری در بخش کمی شامل شرکای موسسات

حسابرسی است. حداقل حجم نمونه در پژوهش های با تحلیل عاملی ۲۰۰ نفر است (هومن، ۱۳۸۶). براین اساس، ۳۰۰ نفر از شرکای موسسات حسابرسی به عنوان نمونه پژوهش در بخش کمی انتخاب شدند. به منظور جلوگیری از ریزش حجم نمونه تعداد ۳۱۰ پرسشنامه توزیع گردید که ۱۸ پرسشنامه به دلیل ناقص بودن کنار گذاشته شد و عملیات آماری بر روی ۲۹۲ آزمودنی انجام شد. پس از استخراج داده های پرسشنامه، آزمون های تحلیل عاملی تاییدی و معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار اس پی اس نسخه ۲۱ و لیزرل وی ۸ انجام گرفت.

نگاره ۱. ویژگی های مشارکت کنندگان بخش کیفی

گروه	مرد	زن	سابقه (سال)	تحصیلات	کارشناسی ارشد
شرکای موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی	۷	۱	۱۵-۳۰	۱	۶
حسابرسان ارشد			۱۵	۱	
مدیران سازمان حسابرسی	۱		۱۰		۱
مدیران سازمان حسابرسی		۱	۱۵	۱	
مدیران مالی شرکتهای سهامی عام	۲		۲۰-۲۵	۱	۱
اعضای هیات علمی دانشگاه	۲		۲۵-۳۰	۲	
اعضای هیات علمی دانشگاه		۱	۲۵	۱	
حسابرس داخلی شرکت سهامی عام	۱		۱۵	۱	
جمع کل	۱۳	۳	۱۶	۸	۸

روش تجزیه و تحلیل داده ها

در بخش کیفی، روش تحلیل داده ها کدگذاری نظری با رویکرد نظریه پردازی داده بنیاد است. نمونه گیری نظری، فرایند جمع آوری داده ها برای تولید نظریه است که تحلیلگر به طور همزمان داده ها را جمع آوری، کدگذاری و تحلیل می کند. در این روش، داده ها تجزیه و مفهوم سازی شده و بر اساس داده ها نظریه تدوین می گردد. در این روش سه رکن اصلی «مفاهیم»، «مقوله ها» و «قضیه ها» مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرند.

داده های جمع آوری شده در فرایند مصاحبه با توجه به تطبیق مستمر به نقطه اشباع نظری رسید و پس از تحلیل محتوا و کدگذاری توسط پژوهشگر واحدهای معنایی مصاحبه های انجام گرفته شناسایی شد. سپس، واحدهای معنایی براساس مشابهت کدها مقوله بندی شدند و در نهایت ۹ مقوله مشخص شد و زمینه کدگذاری محوری فراهم شد. نگاره ۲ مقوله های شناسایی شده پس از تحلیل محتوا و کدگذاری را نشان می دهد.

نگاره ۲. مولفه‌های شناسایی شده بعد از تحلیل محتوا و کدگذاری (حمصیان کاشانی و همکاران، ۱۴۰۰)

سازه	مولفه (کدگذاری محوری)	کدگذاری باز (شاخص)
کیفیت مستندسازی حسابرسی	سازمانی	تمامی اعضاء تیم باید به یک اندازه در پروژه حسابرسی شرکت داشته باشند.
		روش حسابرسی برای هر شرکت بسته به نوع فعالیت متفاوت می باشد.
پیچیدگی	بودجه زمانی	گزارش کمیته‌های داخلی شرکت‌ها بر فرایند حسابرسی و ارائه گزارش حسابرسی تاثیر دارند.
		منابع در دسترس در شرکت‌ها بر کیفیت فرایند حسابرسی تاثیرگذار است.
حق الزحمه	ویژگی‌های تیمی	سیستم‌های حسابداری شرکت‌ها بر فرایند حسابرسی موثر است.
		سیاست‌های شرکت‌ها در راستای افشاء اطلاعات مالی بر کیفیت فرایند حسابرسی موثر است.
قانونی	فرهنگی	سیاست‌های محافظه کارانه شرکت‌ها فرایند حسابرسی را دشوار می کند.
		کیفیت شواهد موجود در اسناد حسابرسی بررسی‌ها را سخت یا آسان می کند.
پیشینه رفتاری	اخلاقی	میزان و تعدد شواهد حسابداری برای امر حسابرسی مهم می باشد.
		انجام حسابرسی موقع خاصی را می طلبد که شرکت در چه وضعیتی باشد.
شخصیتی	ظاهری	اولویت بندی و ترتیب حسابرسی اسناد مهم است.
		بودجه زمانی حسابرسی می تواند کمتر از واقع ذکر شود یا بیش از واقع ذکر شود.
اخلاقی	ظاهری	تقدم و تاخر اسناد در زمان وقوع و ثبت بر فرایند حسابرسی موثر است.
		بایستی پیش بینی صحیحی از روند حسابرسی داشت و پیش بینی غلط کیفیت را تحت شعاع قرار می دهد.
اخلاقی	ظاهری	دیدگاه متفاوت نسبت به حسابرسی برخی شرکت‌ها برای حسابرس در دسترس آفرین است.
		حجم کار حسابرسی بایستی متناسب با حق الزحمه باشد.
اخلاقی	ظاهری	انحصاری شدن حسابرسی برخی شرکت‌ها موجب فساد است.
		هر شرکت بسته به نوع فعالیتش بایستی به طرق متفاوت حسابرسی شود.
اخلاقی	ظاهری	تعداد اعضاء تیم حسابرسی بایستی متناسب با حجم کار باشد.
		تقسیم کار متناسب با تخصص بر فرایند حسابرسی تاثیر دارد.
اخلاقی	ظاهری	در تیم حسابرسی بایستی همه تخصص های مورد نیاز حضور داشته باشند.
		تخصص تیم حسابرسی بایستی متناسب با نوع فعالیت شرکت باشد.
اخلاقی	ظاهری	تجربه تیم حسابرسی بر کیفیت فرایند حسابرسی موثر است.
		سوابق حسابرسی اعضاء تیم حسابرسی بر موفقیت حسابرسی تاثیرگذار است.
اخلاقی	ظاهری	تیم حسابرسی بایستی آموزش‌های متناسب با کار خود را دیده باشند.
		اجرای قوانین، تعیین کننده سندیت حسابرسی است.
اخلاقی	ظاهری	روند قانونی حسابرسی، تعیین کننده ارزش حسابرسی است.
		رعایت تمامی استانداردهای حسابرسی کیفیت فرایند حسابرسی را تضمین می کند.
اخلاقی	ظاهری	رعایت خط مشی‌ها و نقشه راه سازمان حسابرسی کیفیت فرایند حسابرسی را تضمین می کند.
		چارچوب مالی شرکت‌ها فرایند حسابرسی را متاثر می کند.
اخلاقی	ظاهری	صداقت در کادر مدیریتی، فرایند حسابرسی را متاثر می سازد.
		شفافیت عملکرد مسئولان شرکت‌ها، در فرایند حسابرسی تاثیرگذار است.
اخلاقی	ظاهری	سرلوحه قرار دادن درستکاری و صداقت، در فرایند حسابرسی تاثیرگذار است.
		جابجاء تقلب در فرهنگ مدیریتی کشور، در فرایند حسابرسی تاثیرگذار است.
اخلاقی	ظاهری	دانش مالی مدیریت شرکت‌ها، در فرایند حسابرسی تاثیرگذار است.
		صورت های مالی شرکت‌ها بایستی قالب یکسان داشته باشند.
اخلاقی	ظاهری	تدوین صورت‌های مالی باید تابع قوانین خاص باشد.
		نظارت‌های مالی بر شرکت‌ها اهمیت بالایی دارند.
اخلاقی	ظاهری	صورت‌های مالی شرکت‌ها بایستی با یکدیگر همخوانی داشته باشند.
		اسناد مالی بدون خط خوردگی بایستی مورد بررسی قرار گیرند.
اخلاقی	ظاهری	اسناد حسابداری و حسابرسی تماما بایستی به صورت سیستمی تدوین شوند.
		من دارای اخلاق حسابرسی می باشم.
اخلاقی	ظاهری	من با افراد خارج از تیم حسابرسی برخورد متفاوتی دارم.
		من از ثبات اخلاقی برخوردار هستم.
اخلاقی	ظاهری	شخصیت من با عملکرد کاری من رابطه مستقیم دارد.
		من از شخصیت ریزبینانه برخوردار هستم.
اخلاقی	ظاهری	من دارای شخصیتی جویای علم هستم.
		تواضع در کار از ویژگی های شخصیتی من به عنوان حسابرس است.

همکاری

من دارای روحیه تیمی هستم.

من در یادگیری پافشاری می‌کنم.

حس یادگیری و یاددهی در من بسیار وجود دارد.

نگرش من به پروژه حسابرسی یک نگرش موفقیت آمیز است.

خوش‌بینی یکی از ویژگی‌های من به عنوان حسابرس است.

من باید به اندازه خود روحیه به تیم تزریق نمایم.

نگرش

۴- یافته‌ها

اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت کنندگان در بخش کمی در نگاره شماره ۳ آمده است. براین اساس، ۲۹۲ نفر مشارکت کنندگان در این بخش، ۷۹ درصد مرد و ۲۱ درصد زن هستند. همچنین از نظر سابقه کاری (به عنوان شریک موسسه) ۱۷ درصد از مشارکت کنندگان زیر ۱۰ سال، ۳۲ درصد بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۵۱ درصد بالای ۲۰ سال سابقه دارند.

نگاره ۳. ویژگی های جمعیت شناختی بخش کمی پژوهش

	تحصیلات			سابقه کار			جنسیت	
	دکتری	ارشد	کارشناسی	>۲۰	۲۰-۱۰	<۱۰	زن	مرد
فراوانی	۴۳	۱۵۶	۹۳	۱۴۹	۹۳	۵۰	۶۰	۲۳۲
درصد	۱۴,۷	۵۳,۴	۳۱,۸	۵۱	۳۲	۱۷	۲۰,۵	۷۹,۴

تحلیل عاملی تاییدی

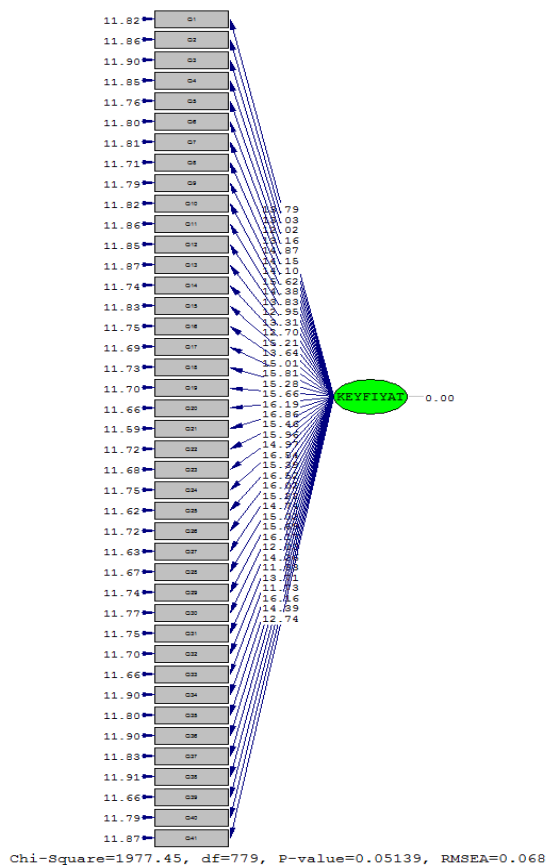
تحلیل عاملی تاییدی از دو نوع اصلی تحلیل عاملی است که تعیین توانایی یک سازه از پیش تعیین شده در برازش به داده ها را سنجش می کند. به عبارتی، این نوع تحلیل بررسی می کند که آیا عامل هایی که پژوهشگر در نظر گرفته است، واقعا واریانس های متغیرهای مشاهده شده را مطابق با الگوی تعیین شده تبیین می کند. به این صورت که بار عاملی هر گویه با متغیر خود دارای مقدار t بالاتر از ۱,۹۶ باشد، نشانگر دقت گویه در اندازه گیری متغیر مکنون خواهد بود. مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی توسط ۴۱ گویه اندازه گیری می شود. برآوردهای پارامتر استاندارد شده در شکل شماره ۳ نشان می دهد که همه شاخص ها از لحاظ آماری معناداری هستند و بارهای عاملی آن در سطح بالایی قرار دارند. بررسی نتایج شاخص های برازش حاکی از برازش مناسب مدل می باشد. همه گویه ها دارای آماره t بزرگتر از ۱,۹۶ بودند؛ بنابراین، هیچ کدام از گویه ها از مدل حذف نمی شوند. از طرفی، بارهای عاملی، شاخصی که بیشترین بار عاملی را داشته باشد، در اندازه گیری متغیر مربوطه سهم بیشتری دارد و شاخصی که ضرایب کوچک تری داشته باشد سهم کمتری را در اندازه گیری سازه مربوطه ایفا می کند.

شاخص های برازش مدل

پس از ترسیم مدل و اطمینان اولیه از صحت و معناداری اطلاعات، مهم ترین مبحث، معناداری مدل توسط شاخص هایی است که اصطلاحاً «شاخص های نیکویی برازش» نامیده می شود. معیارهای علمی قابل قبول برای تایید مدل نظری تدوین شده با استفاده از داده های گردآوری

ارائه مدلی جهت افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و.../۱۷

شده، خود بحث اصلی در شاخص برازش مدل را تشکیل می‌دهد. در این پژوهش نیز برای ارزیابی نیکویی برازش تمام مدل‌ها از معیارهای اشاره شده زیر استفاده شده و عدد مربوط به هر یک از شاخص‌های GFI ، $AGFI$ ، CFI و $RMSEA$ در جدول شماره ۴ به تفکیک آورده شده است.



شکل ۳. مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی در حالت معناداری ضرایب

نگاره ۴. شاخص‌های برازش مهم مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی

شاخص	نام شاخص	مقدار	بrazh قابل قبول
شاخص برازش مطلق	GFI	۰,۹۵	بزرگتر از ۰,۹
شاخص‌های برازش تطبیقی	$AGFI$	۰,۹۳	بزرگتر از ۰,۹
	CFI	۰,۹۸	بزرگتر از ۰,۹
شاخص‌های برازش مقتصد	$RMSEA$	۰,۰۶۸	کمتر از ۰,۱

مدل پیشینه رفتاری نیز با ۱۳ گویه اندازه‌گیری می‌شود. در ابتدا آزمون تحلیل عاملی بر روی این سازه اجرا گردید. بررسی نتایج شاخص‌های برازش نشان دهنده برازش مناسب مدل می‌باشد. شکل ۴ مربوط به مدل نهایی پیشینه رفتاری است. مقدار کای اسکوئر بر درجه آزادی مدل ۲,۳۴ و مقدار $RMSEA$ برابر با ۰,۰۵۹ می‌باشد.

نگاره ۵. شاخص‌های برازش مهم مدل پیشینه رفتاری

شاخص	نام شاخص	مقدار	برازش قابل قبول
شاخص‌های برازش مطلق	GFI	۰,۹۷	بزرگتر از ۰,۹
شاخص‌های برازش تطبیقی	AGFI	۰,۹۵	بزرگتر از ۰,۹
	CFI	۰,۹۹	بزرگتر از ۰,۹
شاخص‌های برازش مقتصد	RMSEA	۰,۰۵۹	کمتر از ۰,۱



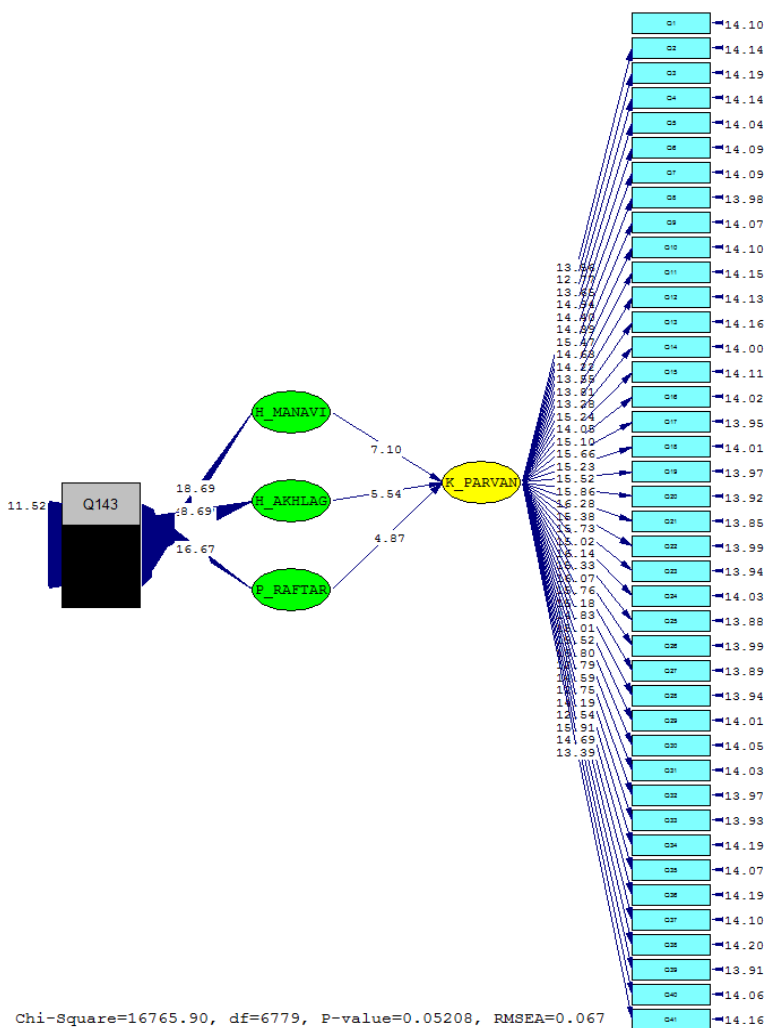
Chi-Square=152.04, df=65, P-value=0.05172, RMSEA=0.059

شکل ۴. مدل پیشینه رفتاری در حالت معناداری ضرایب

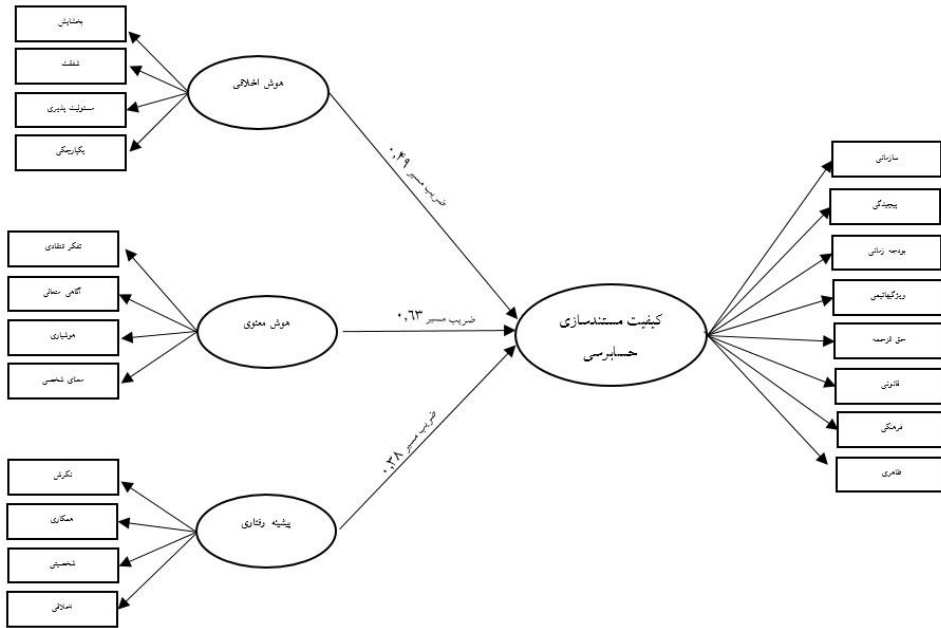
یکی از روش‌های مطرح در بررسی روابط علت و معلولی مدل معادلات ساختاری است. این مدل، تحلیلی بر پایه چند متغیر از رگرسیون چند متغیره است. مدل معادلات ساختاری با ترکیب مدل‌های مسیر و تحلیل عاملی تاییدی انجام می‌شود و رابط علی بین متغیرهای مستقل و وابسته را بررسی می‌کند. برای پاسخ به سوالات سه‌گانه پژوهش مبنی بر روابط علی میان هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی و کیفیت مستندسازی حسابرسی از مدل معادلات ساختاری استفاده شد. براین اساس، پس از رسم ساختار، اضافه نمودن قیود مدل و انتخاب روش ماکسیمم درست نمایی، مدل اجرا شده و نمودار مسیر برازش، شکل ۵ به دست آمد. همان‌طور که در شکل ۵ نشان داده شده است، کلیه مقادیر پارامترهای مربوط به مدل به همراه بارهای عاملی و ضرایب مسیر نشان داده شده است. با توجه به مقادیر ضرایب استاندارد و ضرایب معناداری تی به دست آمده در شکل ۵ (مقادیر تی بالاتر از ۲,۵۸) می‌توان چنین استنباط کرد که بین عوامل روابط مستقیم وجود دارد. همانگونه که شاخص‌های خی-دو و RMSEA نشان می‌دهند، مدل برازش مناسبتری را به داده‌ها ارائه می‌کند. خروجی‌های الگو در نگاره ۶ مورد بررسی قرار گرفته است.

نگاره ۶. شاخص‌های برازش مهم مدل اصلی پژوهش

شاخص	اختصار	مقدار	برازش قابل قبول
شاخص‌های برازش مطلق	کای دو	۱۶۷۶۵,۹۰	
	<i>GFI</i>	۰,۹۹	بزرگتر از ۰,۹
شاخص‌های برازش تطبیقی	<i>AGFI</i>	۰,۹۶	بزرگتر از ۰,۹
	<i>CFI</i>	۰,۹۹	بزرگتر از ۰,۹
شاخص‌های برازش مقتصد	<i>RMSEA</i>	۰,۰۶۷	کمتر از ۰,۱



شکل ۵. مدل اصلی پژوهش در حالت معناداری ضرایب



شکل ۶. الگوی نهایی پژوهش برگرفته از بخش کیفی و کمی

۵- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش برای تعیین روابط علی میان هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی و کیفیت مستندسازی حسابرسی از روش کیفی نظریه پردازی زمینه بنیان و روش معادلات ساختاری استفاده شد. داده های موردنیاز از طریق مصاحبه با خبرگان، مشاهدات، مقالات، کتابها و بررسی اسناد و مدارک و پرسشنامه محقق ساخته و استاندارد جمع آوری و تحلیل گردید. نتیجه آزمون سوال اول پژوهش نشان داد که، هوش اخلاقی شرکای حسابرسی اولویت اول را در تاثیرگذاری بر کیفیت مستندسازی حسابرسی از بین متغیرهای پژوهش دارد. اگرچه رهبری به طور برگشت ناپذیری با اخلاق گره خورده است (مک گرگور^۱، ۲۰۱۰؛ ۳)، اما رهبرانی که با چالش های تجاری امروزی روبرو هستند، نمی توانند منتظر تحقیقات بیشتر برای تایید اهمیت هوش اخلاقی برای موفقیت خود باشند، هوش اخلاقی فقط برای رهبری موثر نیست، بلکه به عنوان هوش مرکزی برای تمامی انسان ها قلمداد می شود (بهشتی فر و همکاران، ۲۰۱۱؛ ۹) هوش اخلاقی می تواند به رهبران در شناخت مشکلات، تعیین اهداف، تصمیم گیری در مورد اینکه چه کاری درست است، کمک کند و مطالعات نشان داده است که هوش اخلاقی به شدت با اثربخشی رهبری مرتبط می باشد (کلارکن، ۲۰۰۹؛ ۳). فعالیت های حسابرسی باید براساس نگرش ها، اخلاق و توانایی انجام مسئولیت ها و تعهداتشان باشد. حساسیت بالای اخلاقی حسابرسی را برای افشای موارد خطا در صورت های مالی و

گرفتن تصمیمات مسئولانه تر تشویق می کند (هجری‌بگ ۲۰۲۰؛ ۱۱۴). بنابراین، هوش اخلاقی هوش اجتماعی، بیولوژیکی و روانی را پیش فرض می گیرد که همگی به توانایی غنی هوش اجتماعی نیاز دارند و ایجاد هوش اخلاقی یک ابتکار مداوم است (بهشتی فر و همکاران، ۲۰۱۱؛ ۱۰). بنابراین، با توجه به پیامدهای موثر هوش اخلاقی، بایستی آن را در بین شرکای حسابرسی و حسابرسی تقویت نمود.

نتیجه آزمون سوال دوم پژوهش، نشان داد که پیشینه رفتاری تاثیرمستقیمی بر کیفیت مستندسازی حسابرسی دارد. نظریه رفتار برنامه ریزی شده نظریه ای است که عوامل فردی را در رفتار توضیح می دهد. این مطالعه از متغیر نگرش نسبت به رفتار استفاده می کند که باورهای مربوط به پیامدهای یک رفتار را توضیح می دهد. عامل نگرش نسبت به رفتار در این مطالعه را می توان از طریق باورهایی که فرد در طول عمر خود به دست می آورد، دریافت. این مفهوم از طریق اخلاق مداری و پایبندی به اخلاقیات تبیین می شود. علاوه بر عامل نگرش نسبت به رفتار، این پژوهش از عامل کنترل رفتار درک شده نیز استفاده می کند، که درک فرد از سهولت و دشواری تحقق یک رفتار را توضیح می دهد. عامل کنترل رفتار درک شده در این پژوهش را می توان از طریق هوش معنوی با بررسی رابطه هوش معنوی با کیفیت عملکرد حسابرس در فرایند حسابرسی به دست آورد. نظریه رفتار برنامه ریزی شده بر این فرض استوار است که انسان ها موجوداتی منطقی هستند و از اطلاعاتی که برای آنها ممکن است، به طور سیستماتیک استفاده می کنند.

بر اساس یافته های این پژوهش، هوش معنوی بر کیفیت مستندسازی حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد. هوش معنوی برای مدیران و رهبران، به منظور ایجاد معنویت در محیط کار بسیار اهمیت دارد، حرفه حسابرسی نیز نه تنها لازم است حرفه ای شفاف و بر مبنای واقعیت استوار باشد، بلکه باید بتواند مستقل و معتبر باشد. حسابرسی اغلب با موقعیت ها و شرایط نامساعدی به ویژه استرس شغلی مواجه هستند و بنابراین حسابرس برای تشخیص و قضاوت درست باید رویکرد معنوی خوبی داشته باشد. زمانی که حسابرس از معنویت از طریق هوش معنوی برخوردار باشد، در مواجهه با مرزهای مدیریت کلاسیک و سازمانهایی که مدیریت را ابزاری برای رسیدن به اهداف مادی تلقی می کنند، در انجام وظایف خود، صداقت داشته، خودکنترل است و حقیقت را در خود حفظ نموده و به دیگران نیز منتقل می کند. معنویت در حسابرسی به تلاش حسابرسی برای تحقق کامل ارزش های خود در انجام فرایند حسابرسی می انجامد. معنویت که از طریق مهارت ها و هوش معنوی بروز می کند را می توان در سطح حسابرس به عنوان سرمایه برای برقراری ارتباط با دیگران و همچنین در سطح سازمانی یعنی نحوه برخورد و تعامل با سایر حسابرسی و صاحبکار به کار برد. نتایج توزیع پرسشنامه نشان می دهد که تغییرات در پاسخ های پاسخ دهندگان در طیف موافق تا کاملاً موافق متمرکز است.

بنابراین، فرض بر این است که همه پاسخ دهندگان نیز تایید می کنند که هوش معنوی می تواند بر کیفیت عملکرد آنان تاثیرگذار باشد. علاوه بر این، اگر حسابرسان از هوش معنوی خوبی برخوردار باشد، هوش هیجانی او نیز مطلوب خواهد بود. هوش معنوی به محرک یا شالوده نیت و قصد حسابرسان در انجام وظایف تبدیل می شود (فیتزیانی^{۷۴} و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۱۴۳؛ ایستیارانی^{۷۵}، ۲۰۱۸؛ ۲۸۴). شرکا و مدیران موسسات حسابرسی باید به طور واضح، استانداردهای اخلاقی و رفتارهای اخلاقی را به کارکنان منتقل کنند، حسابرسان برای حفظ رفتار اخلاقی نیازمند هوشمندی هستند. این دو مولفه را نمی توان از هم تفکیک نمود، زیرا این دو به یک کل پویا تبدیل می شوند. حسابرسان در انجام فرایند حسابرسی مناسب و صحیح، باید از هوشمندی برخوردار باشد، تا گزارش نتایج بررسی های حسابرسان برای جامعه منافی را به دنبال داشته باشد.

علاوه بر این، هنگام کار به جز نیاز به ضریب هوشی و هوش کافی، ادغام هوش معنوی نیز می تواند رفتار اخلاقی حسابرسان را حفظ کند و ترکیب هوش فکری و احساسی با هوش معنوی، هوش اخلاقی ترکیبی عالی در کیفیت عملکرد حسابرسان در مستندسازی حسابرسی خواهد بود. حسابرسان در زمان بررسی و تهیه مستندسازی حسابرسی باید از هوشمندی لازم برخوردار باشد، به طوریکه از نوعی نظارت درونی برخوردار شود تا بدین ترتیب اصول اخلاقی به طور کامل رعایت گردد. نتایج این پژوهش با تحقیقات انجام شده توسط آپریانتی و همکاران (۲۰۱۴)، نوریا (۲۰۱۲)، پوترا و لاترینی (۲۰۱۶)، مالیانی (۲۰۱۷)، ستیاوان و لاترینی (۲۰۱۷)، خیرات (۲۰۱۷)، دوی^{۷۶} (۲۰۱۷)، داراماوان (۲۰۱۳)، نوتوپراستیو (۲۰۱۲) و آکیماس و باچری (۲۰۱۶)، همسویی دارد.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر مبنی بر تاثیر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری بر کیفیت مستندسازی، پیشنهاد می شود که در معیارهای اعطای شراکت موسسات حسابرسی، ابعاد هوش به خصوص هوش اخلاقی، هوش معنوی و ابعاد اخلاقی، شخصیتی، همکاری و نگرش افراد متقاضی در نظر گرفته شود. همچنین مراجع قانونگذار مانند جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی الگوی دقیق تری را برای تدوین پرونده های حسابرسی به موسسات و در بررسی و رتبه بندی مستندسازی و پرونده های حسابرسی بیشتر به مولفه های کیفیت محتوای پرونده به جای کیفیت شکلی و ظاهری پرونده توجه داشته باشند. پیشنهاد می گردد، در پژوهش های آتی تاثیر انواع هوش (هوش فکری، هوش شناختی و...) در کیفیت پرونده های حسابرسی بررسی شود. همچنین بررسی عواملی که نقش میانجی یا تعدیل کنندگی در مدل افزایش کیفیت پرونده های حسابرسی مبتنی بر پیشینه رفتاری، هوش اخلاقی و معنوی دارند، می تواند به عنوان موضوعاتی برای پژوهش های بعدی باشد.

از محدودیت های این پژوهش می توان به نوع نگرش افراد به سوالات شخصیتی و روانشناختی و وجود عوامل مزاحمی مانند ساعات کاری اشاره نمود، همچنین، طراحی مدلی برای افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی مبتنی بر پیشینه رفتاری، هوش اخلاقی و هوش معنوی شرکای حسابرسی، به دلیل ماهیت پیچیده‌ای که دارد، باید با در نظر گرفتن محدودیت‌های فرهنگی و اجتماعی مورد توجه قرار گیرد.

یادداشت‌ها

1. knechel
2. Hammersley
3. Sulaiman
4. Asare and Wright
5. Karacaer
6. Nelson
7. Hronsky and Houghton
8. Burgstahler and Jiambalvo
9. Bryan
10. Al Momani
11. Nguyen
12. Agoglia
13. Piercey
14. Payne & Ramsay
15. Alderman and Deitrick
16. Koonce
17. Safonova
18. Beheshtifar
19. Lennick & Kiel
20. Borba
21. Clarken
22. Wright
23. Giacomino & Akers
24. Rahim
25. Aida
26. Deloitte & Touch
27. Beach & Mitchell
28. Bozzolan
29. Razavi & Sanagooe
30. Pahlavani & Azizmalayeri
31. Matsimbe
32. Al-Raqqad
33. Turner
34. Rokeach
35. Connor & Becker
39. Bamber & Iyer
40. Hurtt
41. Vladu & Matis
42. Marks
43. Chan & Leung
44. Cyr
45. Cohen
46. Weiner
47. Ronthy
48. Pfeffer
49. Hunsaker
50. van Saane
51. López
52. Jeon & Passmore
53. Zellers & Perrewe
54. Akimas & Bachri
55. Grece & Latrini
56. Zohar & Marshall
57. Burrows
58. Wigglesworth
59. Muslim
60. Apriyanti
61. Nuria
62. Putra & Latrini
63. Malyani
64. Setiawan & Latrini
65. Khairat
66. Dharmawan
67. Notoprasetio
68. Akimas & Bachri
69. Edwin Locke
70. Bowell
71. McGregor
72. Hajering
73. Fitriani

36. Ajzen
37. Buchan
38. Brown-Liburd

74. Istiariani
75. Dewi

کتابنامه

- جاویدی، کاظم؛ رویایی، رمضانعلی؛ طالب نیا، قدرت الله و بنی مهد، بهمن، (۱۳۹۷). بررسی تاثیر گرایش طرز فکر تفسیر بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس: مبتنی بر تئوری سطح تفسیر فاصله روانی، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۰(۳۹): ۱۴۱-۱۶۹.
- حمصیان کاشانی، زهرا؛ حاجیها، زهره؛ جهانگیر نیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا. (۱۴۰۰). تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۴): ۱۵۱-۱۸۳.
- رزاق، ناصر، اصلاح ساختار موسسات موجود، [۱۳۹۹/۸/۳]، [online](http://www.iacpa.ir)، جامعه حسابداران رسمی، <www.iacpa.ir>
- دوستی آریان، ناستی زایی ناصر. (۱۴۰۱). اثر رهبری معنوی اسلامی بر سلامت معنوی معلمان با نقش های میانجی سرمایه معنوی و هوش معنوی، علوم تربیتی از دیدگاه اسلام. ۱۰(۱۹): ۲۴۷-۲۶۶.
- رضایی، ذبیح اله (۱۳۹۵)، راهبری شرکتی و اخلاق کسب و کار، مشایخی، بیتا، شرکت چاپ و نشر بازرگانی
- سنگانی، محمدحسین؛ عبدلی، محمدرضا؛ ولیان، حسن. (۱۴۰۱). بررسی سیکل تناوبی بیوریتیمیک شناختی در کیفیت قضاوت حرفه ای حسابرسان. پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۲(۱): ۱۲۳-۱۴۰.
- شاهعلی زاده، رامین؛ نیکو مرام، هاشم؛ حیدریور؛ فرزانه؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۴۰۱). بررسی رابطه سبک رهبری مدیران با هشداردهی (سوت زنی) در موسسات حسابرسی: با تاکید بر نظریه های هوش هیجانی و هویت اجتماعی. *دانش حسابداری مالی* ۱۹(۱): ۷۹-۱۱۱
- عقیلی، پرستوسادات؛ باقریور، معصومه. (۱۴۰۱). تأثیر آموزش خودنظارتی با رویکرد مراقبه اسلامی بر امنیت روانی و پایبندی مذهبی در دانشجویان. علوم تربیتی از دیدگاه اسلام ۱۸(۱۰): ۲۶۱-۲۸۵.
- قاسمی شوب، محمد؛ جلیلیان، سعید. (۱۴۰۱). تبیین رابطه سلامت معنوی با انواع قلوب هشت گانه در قرآن کریم. علوم تربیتی از دیدگاه اسلام ۱۹(۱۰): ۳۲۹-۳۵۵.
- ملانظری، مهناز؛ اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی های روان شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت های حسابرسی، ۲۱(۴)، ۵۰۵-۵۲۶.

References

- Aghili, P. S., & Bagherpur, M. (2022). The Effectiveness of Self-monitoring Education with Islamic Meditation Approach on Psychological Security and Religious Adherence in Students. *Islamic Perspective on Educational Science*, 10(18), 261-285. (in Persian)
- Agoglia, C. P., Beaudoin, C., & Tsakumis, G. T. (2007). The effect of fraud assessment documentation structure on auditors' ability to identify control weaknesses: the moderating role of reviewer experience. *Available at SSRN* 925672.
- Ajzen, I., (1991), "The theory of planned behavior," *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, vol. 50, pp. 179-21
- Akimas, H. N., & Bachri, A. A. (2016). Pengaruh Kecerdasan Intelektual (Iq), Kecerdasan Emosional (Eq), Kecerdasan Spiritual (Sq) Terhadap Kinerja Pegawai Inspektorat Provinsi Kalimantan Selatan. *Jurnal Wawasan Manajemen*, 4(3), 259-271.
- Aida, N. (2021). Work experience, obedience pressure and task complexity on audit judgment. *Golden Ratio of Auditing Research*, 1(2), 61-69.
- Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982). Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(2), 54-68
- Al Momani, M. A., & Obeidat, M. I. (2013). The effect of auditors' ethics on their detection of creative accounting practices: A field study. *International Journal of Business and Management*, 8(13), 118-136.
- Al-Raqqad, R. (2016). The Moderating Effect of Moral Intelligence on the Relationship between Leadership Competencies and Organizational Reputation (Doctoral Dissertation). *Middle East University*
- Amarin, H., & Sukirman, S. (2017). Pengaruh Independensi, Kecerdasan Emosional, Dan Kecerdasan Spiritual Terhadap Kinerja Auditor. *Accounting Analysis Journal*, 5(2), 131-138. <https://doi.org/10.15294/aaj.v5i2.14369>
- Apriyanti, Taufik, T., & Hasan, M. A. (2014). Pengaruh Kecerdasan Emosional, Kecerdasan Spiritual dan Prilaku Etis Terhadap Kinerja Auditor Pemerintah. *Jom Fekon*, 1(2), 1-15.
- Asare, S. K., & Wright, A. M. (2004). The effectiveness of alternative risk assessment and program planning tools in a fraud setting. *Contemporary Accounting Research*, 21(2), 325-352.
- Beach, L. R., & Mitchell, T. R. (1987). Image theory: Principles, goals, and plans in decision making. *Acta psychologica*, 66(3), 201-220.
- Beheshtifar, M., Esmaeli, Z., & Moghadam, M. N. (2011). Effect of Moral Intelligence on Leadership. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, (43), 6-11.
- Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A journal of practice & theory*, 26(2), 1-24.

- Borba, M. (2005). The Step-by-Step Plan to Building Moral Intelligence. Nurturing Kids Heart& Souls. *National Educator Award, National Council of Selfesteem: Jossey-Bass*, 17–23.
- Burrows, L. (2005). SQ: Connecting with our Spiritual Intelligence, Gifted and Talented International, 20:2, 78-80, DOI: 10.1080/15332276.2005.11673456
- Bozzolan, S., & Miihkinen, A. (2021). The quality of mandatory non-financial (risk) disclosures: The moderating role of audit firm and partner characteristics. *The International Journal of Accounting*, 56(02), 2150008.
- Bowell, R.A., 2005. The 7 Steps of Spiritual Intelligence: The Practical Pursuit of Purpose, Success and Happiness. *1st Edn., Nicholes Brealey Publishing, UK.*, pp: 250.
- Brown-Libur, H. L., Cohen, J., & Trompeter, G. (2013). Effects of earnings forecasts and heightened professional skepticism on the outcomes of client–auditor negotiation. *Journal of business ethics*, 116, 311-325.
- Bryan, D. O., Quirin, J. J., & Donnelly, D. P. (2005). Locus of control and dysfunctional audit behavior. *Journal of Business & Economics Research (JBER)*, 3(10).
- Buchan, H. F. (2005). Ethical decision making in the public accounting profession: An extension of Ajzen's theory of planned behavior. *Journal of Business Ethics*, 61, 165-181.
- Burgstahler, D., Glover, S. M., & Jiambalvo, J. (2000). Error projection and uncertainty in the evaluation of aggregate error. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 79-99.
- Chan, S. Y., & Leung, P. (2006). The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. *Managerial auditing journal*, 21(4), 436-457.
- Clarcken, R. H. (2009). Moral Intelligence in schools. *The Annual Meeting of the Michigan Academy of Sciences, Art and Letters*, 1–9. <https://doi.org/10.1017/CBO9781107415324.004>
- Cohen, J., Ding, Y., Lesage, C., & Stolowy, H. (2012). *Corporate fraud and managers' behavior: Evidence from the press* (pp. 271-315). Springer Netherlands.
- Connor, P. E., Becker, B. W. (2003). Personal Value Systems and Decision-Making Styles of Public Managers. *Public Personnel Management*. 32(1): 155-180
- Cyr, D., Héroux, S., & Fontaine, R. (2020). Auditors' judgment subordination and the theory of planned behavior. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1189-1211.
- Deloitte. (2007). *Coming of Age: Tech Talent Pulse Survey Report*.
- Dharmawan, N. A. S. (2013). Pengaruh Kecerdasan Intelektual, Kecerdasan Emosional, Dan Kecerdasan Spiritual Pada Profesionalisme Kerja Auditor. *Ilmiah Akuntansi Dan Humanika*, 2(2), 837–853.
- Dousti, A., & Nastiezaie, N. (2022). The Effect of Islamic Spiritual Leadership on Teachers'Spiritual Health with Mediating Roles of Spiritual Capital and

- Spiritual Intelligence. *Islamic Perspective on Educational Science*, 10(19). (in persian)
- Fitriani, Nurul., Suryani Dwi Kuswardhini., dan Mohammad Herli. 2017. Pengaruh Kecerdasan Spiritual dan Kecerdasan Intelektual terhadap Sikap Etis Auditor Pemerintah Kabupaten Se-Madura. *Journal Performace Bisnis dan Akuntansi*, 7(2): 136-148.
- Giacomino, D. E. and M. D. Akers: 1998, 'An Examination of the Differences Between Personal Values and Value Types of Female and Male Accounting and Nonaccounting Majors', *Issues in Accounting Education*, 13(3), 565–584.
- Ghasemi Shub, M., & Jalilian, S. (2022). Explaining the Relationship between Spiritual Health and Different Types of Eight Hearts from the Perspective of the Holy Quran. *Islamic Perspective on Educational Science*, 10(19), 329-355. (in Persian)
- Grece, Y., & Latrini, M. Y. (2016). Pengaruh Kecerdasan Emosional, Kecerdasan Spiritual, Kecerdasan Intelektual Dan Independensi Pada Kinerja Auditor. *Pengaruh Kecerdasan Emosi*, 16(2), 1034–1062.
- Hajering, H. (2020). Professional commitment and locus of control toward intensity in whistleblowing through ethical sensitivity. *Akuntansi 1*, 24(1), 659.
- Hammersley, J. S., Bamber, E. M., & Carpenter, T. D. (2010). The influence of documentation specificity and priming on auditors' fraud risk assessments and evidence evaluation decisions. *The Accounting Review*, 85(2), 547-571.
- Hemasian, Z , Hajiha, Z. Jahangir, H. & Gholami Jamkarani, R. (2021). Developing a Model for Audit Documentation Quality based on Grounded Theory Approach. *Financial Accounting and Auditing Research*, 13(52), 151-184. doi: 10.30495/faar.2021.687683. (in Persian).
- Hronsky, J. J., & Houghton, K. A. (2001). The meaning of a defined accounting concept: Regulatory changes and the effect on auditor decision making. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 123-139.
- Hunsaker, W.D. (2016), Spiritual leadership and organizational citizenship behavior: Relationship with Confucian values. *J. Manag. Spiritual. Relig*, 13, 206–225
- Hurt, K., Eining, M. M., & Plumlee, D. (2008). An experimental examination of professional skepticism. *Available at SSRN 1140267*.
- Istiariani, Irma. 2018. Pentingnya Kecerdasan Emosi dan Spiritual terkait Isu Sensitivitas Etika Auditor (Studi Kasus pada Internal Auditor BNI Syariah). *Economica: Journal Ekonomi Islam*, 9(2): 263-294.
- Jeon, K.S.; Passmore, D.L.; Lee, C.; Hunsaker, W. (2013), Spiritual leadership: A validation study in a Korean context. *J. Manag. Spiritual. Relig*, 10, 342–357.
- Karacaer, S., Gohar, R., Aygun, M. & Sayin, C. (2009). Effect of Personal Values on Auditors' Ethical Decisions: A Comparison of Pakistani and Turkish Professional auditors. *Journal of Business Ethics*. 88(1), 53-64.

- Khairat, H. (2017). Pengaruh Kecerdasan Emosional, Kecerdasan Intelektual, Kecerdasan Spritual Dan Komitmen Organisasi Terhadap Kinerja Auditor. *JOM Fekon*, 4(1), 323–337.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A journal of practice & theory*, 32(Supplement 1), 385-421.
- Koonce, L., Walker, N. R., & Wright, W. F. (1993). A cognitive characterization of audit analytical review; Discussion. *Auditing*, 12, 57.
- Lennick, D., & Kiel, F. (2011). Moral Intelligence 2.0: Enhancing Business Performance and Leadership Success in Turbulent Times. *Pearson Prentice Hall*. P.40-45
- Lennick, D., & Kiel, F. (2005). Moral Intelligence: Enhancing Business Performance and Leadership Success. In *Wharton School Publishing*. <https://doi.org/10.1002/hrdq.1171>
- Locke, E. A., & Latham, G. P. (2013). Goal setting theory: The current state. In *New developments in goal setting and task performance* (pp. 623-630). Routledge.
- López, L.H.; Ramos, R.R.; Ramos, S.R. (2009), Spiritual behaviour in the workplace as a topic for research. *J. Manag. Spiritual. Relig*, 6, 273–285.
- Marks, B. (2009). Ethics and Governance: Evolving responsibilities for audit committees resulting from the credit crunch. *Working Paper, University of Johannesburg*.
- Matsimbe, C. M. R. (2017). Influence of Integrity and Moral Intelligence on Authentic Leadership and Organisational Citizenship Behaviour (Stellenbosch University). Retrieved from <http://scholar.sun.ac.za/handle/10019.1/101027>
- McGregor, L.T., 2010. "Consumer Moral Leadership" *Mount Saint Vincent University*.Canada. PP. 3-8.
- Moldovan, R. L., Achim, S. A., & Bota-Avram, C. (2010). Fighting the enemy of fair view principle—getting to know creative accounting. *Scientific Annals of the "Alexandru Ioan Cuza" University of Iasi, Economic Sciences Section, Special Issue*, 52-55.
- Muslim, M., Ahmad, H., & Rahim, S. (2019). The effect of emotional, spiritual and intellectual intelligence on auditor professionalism at the inspectorate of South Sulawesi Province. *The Indonesian Accounting Review*, 9(1), 73-84.
- Nguyen, H. T. L. (2023). The Effect of Auditor's Personal Characteristics on Professional Judgment and Ethics in Auditing. *International Journal of Knowledge and Systems Science (IJKSS)*, 14(1), 1-15.
- Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: a journal of practice & theory*, 28(2), 1-34.
- Notoprasetyo, C. G. (2012). Pengaruh Kecerdasan Emosional Dan Kecerdasan Spiritual Auditor Terhadap Kinerja Auditor Pada Kantor Akuntan Publik Di Surabaya. *Journal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi*, 1(4), 76–81.

- Nuria (2012). Analisis Pengaruh Kecerdasan Emosional Dan Kecerdasan Spiritual Terhadap Kinerja Auditor Pada Perusahaan Industri Di Bandar Lampung. (Study Kasus Pada Perusahaan Industri Di Bandar Lampung). *Journal Akuntansi & Keuangan*, 3(2),42-56.
- Pahlavani, F., & Azizmalayeri, K. (2016). The Relationship between Moral Intelligence with Organizational Development. *Interntional Academic Institute for Science and Technology*, 3(6), 31–38.
- Payne, E. A., & Ramsay, R. J. (2008). Audit documentation methods: A path model of cognitive processing, memory, and performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 151-168.
- Pfeffer, J. (2003), Business and the spirit: Management practices that sustain values. In Handbook of Workplace Spirituality and Organizational Performance; Giacalone, R.A., Jurkiewicz, C.L., Eds.; M.E. Sharp. Inc.: New York, NY, USA, pp. 27–43.
- Piercey, M. D. (2011). Documentation requirements and quantified versus qualitative audit risk assessments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 223-248.
- Rahim, S., Muslim, M., Larasati, I. S., & Amin, A. (2019). Red flag and auditor experience toward criminal detection trough profesional skepticism. *Jurnal Akuntansi*, 23(1), 47-62.
- Razavi, S., & Sanagooe, G. (2017). M, M. Shirazi, M. AjAsaran, Role of Moral Intelligence in Predicting Job Performance of Female. *Journal of Administrative Management, Education and Training*, 13(1), 207–212.
- Rokeach, M. (1973). The nature of human values. Free press.
- Ronthy, M. (2013). “Managing with my Heart, Brain and Soul”: The Development of the Leadership Intelligence Questionnaire. *Journal of cooperative Education and Internships*, 61-107.
- Safonova, M. F., Makarenko, S. A., & Bershitskiy, Y. I. (2018). Developing documentation in accordance with international audit standards in Russian practice. *Espacios*, 39(34), 23-33.
- Shahalizadeh, R., Nikoomaram, H., Heidarpoor, F., & Rahnamay Roodposhti, F. (2022). Investigating the Relationship between Managers' Leadership Style with Whistleblowing in Auditing Firms:with Emphasis on Theories of Emotional Intelligence and Social Identity. *Financial Accounting Knowledge*, 9(1), 79-111. (in Persian)
- Sulaiman, N. A., Yasin, F. M., & Muhamad, R. (2018). Perspectives of audit quality: an analysis. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 11(1), 1-27.
- Turner, N., Barling, J., Epitropaki, O., Butcher, V., & Milner, C. (2002). Transformational Leadership and Moral Reasoning. *Journal of Applied Psychology*, 87(2), 304–311.
- Van Saane, J.(2019), Personal leadership as form of spirituality. In Leading in a VUCA World: Integrating Leadership, Discernment and Spirituality; Kok, J.K., van den Heuvel, S.C., Eds.; *Contributions to Management Science, Springer: Berlin/Heidelberg, Germany*; pp. 43–57.

- Vladu, A., & Matis, D. (2010). Corporate Governance and Creative Accounting: Two Concepts Strongly Connected? Some Interesting Insights Highlighted by Constructing the Internal History of a literature. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1).
- Wigglesworth C 2013. Spiritual intelligence. In J Neal (ed). Handbook of faith and spirituality in the workplace: *Emerging research and practice*. New York, NY: Springer Science Business Media, pp 33-43.
- Wright, G. B., C. P. Cullinan and D. M. Blin: 1997, 'The Relationship Between an Individual's Values and Perceptions of Moral Intensity: An Empirical Study', *Behavioral Research in Accounting* 9(Supplement), 26-40.
- Zellers, K.L.; Perrewe, P.L.(2003), Handbook of Workplace Spirituality and Organizational Performance; Giacalone, R.A., Jurkiewicz, C.L., Eds.; M.E. Sharp. Inc.: New York, NY, USA; pp. 300-313.
- Weiner, B. (2010). The development of an attribution-based theory of motivation: A history of ideas. *Educational Psychologist*, 45(1), 28-36.