



Providing a Micmac Analysis to Strengthen the Inertia Capability of Auditors of the General Court: Polar Matrix Analysis

Mohadese Beigom Jalali¹, Mohammadreza Abdoli^{*2}, Hasan Valiyan³

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Shahrood Branch Islamic Azad University, Shahrood, Iran.

2. Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran.

Corresponding Author:

Mohammadreza Abdoli

Email: mrab830@yahoo.com

Received: 2023/04/04

Accepted: 2023/09/10

How to Cite:

Beigom Jalali, M; Abdoli, M. Valiyan, H. (2023). Providing a Micmac Analysis to Strengthen the Inertia Capability of Auditors of the General Court: Polar Matrix Analysis, *Governmental Accounting*, 10 (19), 269-292.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The purpose of this research is to provide a Micmac Analysis to Strengthen the Inertia Capability of Auditors of the General Court by Polar Matrix Analysis.

Research Method: The research methodology is a result of developmental research, a goal of exploratory-applied research, and a mixed method. The statistical population of the qualitative study included 14 accounting professionals selected through theoretical sampling and from the perspective of financial statements but in a small section 23 of the Court of Auditors.

Findings: The results showed that, in line with the concept of inertia that indicates maintaining the independence of auditors, the internal control source component as a positive driver of inertia capability should be enhanced as it strengthens the capacity of auditor behavioral and functional independence.

Conclusion, Originality, and its Contribution to Knowledge: This study has strengthened the behavioral independence and practice of auditors in judging and its results can help to understand better the pragmatic functions of auditors of the Court of Audit.

Keywords: Inertia Capability, Auditors of the General Court, Polar Matrix Analysis.

JEL Classification: M61, M42.



«مقاله پژوهشی»

ارائه تحلیل میکمک جهت تقویت قابلیت اینرسی حسابرسان بخش عمومی کشور: تحلیل ماتریس قطبی

محدثه بیگم جلالی^۱، محمدرضا عبدلی^{۲*}، حسن ولیان^۳

چکیده

موضوع و هدف مقاله: این پژوهش با هدف ارائه تحلیل میکمک جهت تقویت قابلیت اینرسی حسابرسان بخش عمومی کشور براساس ماتریس قطبی انجام شده است.

روش پژوهش: این پژوهش توسعه‌ای و از حیث روش اجرای کار ترکیبی است. جامعه‌ی آماری پژوهش در بخش کیفی شامل ۱۴ نفر از متخصصان حسابداری بودند که از طریق روش نمونه‌گیری نظری انتخاب شدند و در بخش کمی تعداد ۲۳ نفر از حسابرسان بخش عمومی، براساس تجربه و دانش فنی برحسب روش نمونه‌گیری در دسترس مشارکت داشتند. نحوه جمع‌آوری داده برحسب روش شناسی کیفی از طریق تحلیل تئوری زمینه‌ای بود. سپس از تحلیل دلفی استفاده شد تا در نهایت در بخش کمی مقایسه زوجی و قطری بین مولفه‌های قابلیت اینرسی انجام گرفت تا براساس آن، نمودار تحلیلی میکمک ارائه شود.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان داد، منبع کنترل درونی به عنوان محرک مثبت قابلیت اینرسی باید افزایش یابد زیرا ظرفیت‌سازی استقلال رفتاری و عملکردی حسابرس را تقویت می‌کند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: این پژوهش به تقویت استقلال رفتاری و عمل حسابرسان در قضاوت پرداخته است و نتایج آن می‌تواند به شناخت بهتر کارکردهای عملگرایانه حسابرسان بخش عمومی کمک کند.

واژه‌های کلیدی: قابلیت اینرسی، حسابرسان بخش عمومی، تحلیل ماتریس قطبی.

طبقه‌بندی موضوعی: M61, M42.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران.
۲. استاد، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران.
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران.

نویسنده مسئول:
محمدرضا عبدلی
رایانامه:

mrab830@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۱۹

استناد به مقاله:

بیگم جلالی، محدثه؛ عبدلی، محمدرضا و ولیان، حسن، (۱۴۰۲)، ارائه تحلیل میکمک جهت تقویت قابلیت اینرسی حسابرسان بخش عمومی کشور: تحلیل ماتریس قطبی، حسابداری دولتی، ۱۰ (۱۹)، ۲۷۰-۲۹۲.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۲. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.



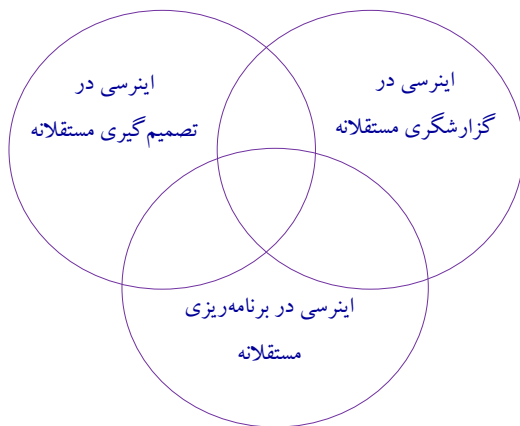
Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

مقدمه

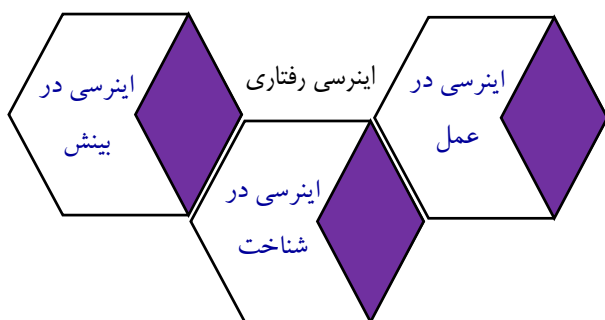
وابستگی شغلی قرار نگیرد و هویت حرفه‌ای را به هویت حسابرس-صاحبکار (هویتی که حسابرس از صاحبکار می‌گیرد) مقدم بداند و براساس رویه‌های تخصصی و اصول و استانداردهای حسابرسی اقدام به اظهارنظر نماید. زیرا براساس استاندارد یاد شده توسط هیات تدوین استانداردهای استقلال، حسابرسان ملزم به ارائه‌ی گزارشی نسبت به بیان تمام روابط خود با صاحبکاران در طول یک سال کاری هستند. از طرف دیگر الزام رعایت رفتار حرفه‌ای از سال (۲۰۰۰) توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا به اجرا در آمد که براساس آن کلیه صاحبکاران و حسابرسان ملزم به افشای خدمات غیرحسابرسی هستند تا براساس آن کنترل قابل توجه‌تری نسبت به استقلال حرفه‌ای حسابرسان داشته باشند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷). براین اساس اهمیت اینرسی را می‌توان در این حرفه به عنوان یک مبنای تئوریک و الگوی اخلاقی موردنظر قرار داد، زیرا باعث خواهد شد تا حسابرسان با تمرکز و قابلیت‌های رفتاری و حرفه‌ای خود، استقلال را در حرفه حسابرسی به عنوان یک ماهیت شغلی بپذیرند و نسبت به آن تعهد داشته باشند تا از این طریق فاصله شکاف انتظارات در حرفه حسابرسی کاهش یابد و کاهش هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعات نیز باعث شود تا ابتدا قابلیت‌های اطمینانی به اظهارنظرهای حسابرسان تقویت شود و دوم قدرت تصمیم‌گیری سهامداران و سرمایه‌گذاران افزایش یابد (باکر، ۲۰۰۶). اینرسی در رفتار حسابرسی بیان می‌کند تغییر و پذیرش چالش‌ها براساس مهارت‌ها نه تنها باعث افزایش پویایی در عملکردهای حرفه‌ای حسابرس می‌شود در عین حال نیز می‌تواند به افزایش شهرت و توانمندی حسابرس در بازار حسابرسی کمک کند. اما تعامل یا تساهل در برابر صاحبکار، می‌تواند به عنوان یک نقطه ضعف در عملکردهای حسابرسی شمرده و باعث شود تا استقلال حسابرس تحت تاثیر قرار گیرد (ویلیام و مارنت، ۲۰۱۵). در واقع این مفهوم یک مفهوم انتزاعی و غیرقابل مشاهده در حسابرسی است، زیرا ضمن معکوس بودن معنای آن از منظر ماهیت مفهومی به ویژه در حرفه حسابرسی در مقابل سایر علوم رفتاری، باعث افزایش سطح استقلال باطنی در برابر سطح استقلال ظاهری می‌شود. همچنین باید بیان کرد وجود اینرسی در حرفه حسابرسی باعث خواهد شد، تا پشتوانه‌ای قابل اتکاتر از گزارش‌های حسابرسی یا اظهارنظر حسابرس ایجاد شود و این موضوع ریسک بررسی‌های حسابرسی کاهش خواهد داد (سعادت‌نیا، ۱۳۹۶). بنابراین در این پژوهش باتوجه به اینکه مبنای تئوریک و نظری قابل اتکایی در مورد اینرسی رفتاری در حرفه حسابرسی وجود ندارد، این پژوهش تلاش دارد تا با اتکا به تحلیل نظری داده بنیاد نسبت به ارائه مدلی براساس

استقلال در حرفه حسابرسی در واقع مفهومی انتزاعی است که به طور مستقیم مشاهده شدنی نیست و اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف می‌کنند که به مفاهیمی همچون بی‌طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد (آدام و علی، ۲۰۱۴). در بیشتر عریف‌های موجود در حرفه حسابرسی دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی (باطنی) و دیگری استقلال ظاهری، به طوریکه آلینا و ودونیش (۲۰۰۶) استقلال واقعی (باطنی) را «نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی تلقی می‌کند» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد». بنابراین استقلال واقعی (باطنی) با بی‌طرفی و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد (بارتلت، ۱۹۹۳). از سوی دیگر اگر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، حسابرسان را مستقل از صاحبکار ندانند، هرگز به اطلاعاتی که آنها حسابرسی کرده‌اند، اعتماد نمی‌کنند، یعنی اگر حسابرس از صاحبکار مستقل نباشد، نظر او اعتبار صورت‌های مالی را افزایش نمی‌دهد (انصاری و همکاران، ۱۳۹۰). در واقع از آنجاییکه وظیفه حسابرسان اعتباربخشی به صورت‌های مالی برای حفظ منافع عموم است و سهامداران به منظور کنترل وظایف مدیر در راستای کاهش تضاد نمایندگی نیازمند خدمات حسابرسی می‌باشند و بر این مبنای هرچه سطح استقلال حسابرس بیشتر باشد، این موضوع می‌تواند تضاد نمایندگی میان مدیر و سهامداران را کاهش دهد، حسابرسان می‌بایست استقلال ادراکی و رفتاری خود را همسو با عملکردهای تخصصی خود حفظ نمایند (بختیاری و همکاران، ۱۳۹۸). پدیده‌ای که در این پژوهش همراستا با مفهوم استقلال مورد نظر می‌باشد، اینرسی رفتاری حسابرس است. اینرسی در واقع حالت معکوسی در برابر انعطاف‌پذیری است و به معنای مقاومت در برابر نفوذ و یا تغییرات در فرد می‌باشد (کوئنگ و همکاران، ۲۰۱۲). اینرسی گرچه در محتوا و مفاهیم رفتار سازمانی، علامت هشدار دهنده از عدم بهره‌وری منابع انسانی به دلیل عدم‌پذیرش تغییر می‌باشد، اما در حرفه حسابرسی می‌تواند به عنوان یک مبنای و الگو مورد توجه قرار گیرد. مبنایی که براساس آن می‌توان رفتار حسابرسان را از منظر حفظ استقلال و عدم انعطاف‌پذیری در برابر فشارها و نفوذ دیگران بهتر مورد تحلیل قرار داد. اینرسی در رفتار حسابرسی باعث خواهد شد تا همراستا با استاندارد شماره ۱ هیات تدوین استانداردهای استقلال (ISB) در سال (۱۹۹۹) و مصوب‌های مربوط به حفظ استقلال در آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی، حسابرس تلاش کند تا تحت تاثیر و نفوذ عاطفی و



شکل ۱. اینرسی در حرفه حسابرسی

همانطور که در شکل (۱) مشاهده می‌شود، در بعد اول، حسابرس باید استقلال در برنامه‌ریزی داشته باشد، یعنی برای تصمیم‌گیری در مورد نوع و دامنه‌ی روش‌های حسابرسی بدون دخالت عوامل بیرونی و واسطه‌های آزادی عمل داشته باشد. در بعد دوم، حسابرس باید استقلال در رسیدگی، یعنی دسترسی به همه منابع مجاز اطلاعات در سطوح فعالیت‌ها، روابط فردی و خط‌مشی‌های مدیریتی که برای رسیدگی لازم است، داشته باشد و در نهایت همانطور که مشاهده می‌شود در بعد سوم، حسابرس باید به طور مستقلانه اقدام به تدوین گزارش خود کند و به دور از کنترل یا تحت نفوذ دیگران بودن، نتیجه بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران را به دینفعان ارائه کند. در یک دسته‌بندی دیگر، گودکین و آلکورن (۲۰۰۸) اینرسی فردی را شامل سه بعد در قالب شکل زیر ارائه کرد:



شکل ۲. رویکرد گودکین و آلکورن (۲۰۰۸)

همانطور که در شکل (۲) مشخص است، این سه بعد عبارتند از: اینرسی در پیش‌شناسخت، اینرسی در عمل و اینرسی روانشناختی. اینرسی در پیش‌شناسخت به مدل‌های ذهنی و تئوری‌های کنش مربوط می‌شود، درحالی‌که اینرسی عملی از دو بعد فرض‌های مدیریتی و کنترل پیش‌فرض مورد بررسی قرار می‌گیرد و اینرسی روانشناختی نیز در بعد استرس و اضطراب و سازوکارهای دفاعی پاسخ به تغییر، بررسی می‌شوند (اسلیک،

تحلیل مصاحبه‌ها با نخبگان به واسطه اکتشافی بودن روش پژوهش، در گام اول اقدام کند و در گام دوم با هدف تبیین موضوع در سطح جامعه هدف، براساس ارزیابی ماتریس قطبی، تحلیل میک‌مک را با هدف شناخت سطح محرک‌های اینرسی در حرفه حسابرسی انجام دهد. بنابراین هدف این پژوهش ارائه تحلیل میک‌مک برای تقویت قابلیت اینرسی حسابرسان بخش عمومی کشور است.

مبانی نظری

مفهوم اینرسی در حرفه حسابرسی

اینرسی و انعطاف‌پذیری دو واژه متضاد در ادبیات رفتار سازمانی هستند. اما کاربرد آن منطبق با استانداردهای تعریف هر حرفه می‌تواند نقش متضاد این مفهوم را کاربردی کند (اسریتور و کوپر، ۲۰۱۵). به عنوان مثال انعطاف‌پذیری شاید در رفتار سازمانی بار مثبت دارد و انعطاف‌پذیری بیشتر، کارایی بیشتر را برای مجموع سازمان به همراه داشته باشد، اما این مفهوم در حرفه حسابرسی، می‌تواند بار منفی داشته باشد، زیرا انعطاف‌پذیری می‌تواند استقلال حرفه‌ای و رفتار حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد، به همین منظور کاربرد مفهوم اینرسی براساس استانداردهای تعریف شده در حرفه حسابرسی متفاوت از مفهوم آن در سازمان است. در واقع به کارگیری مفهوم اینرسی در رفتار حسابرس نیز به معنای وجود استقلال نگرش ذهنی در عملکردهای تعاملی و ارتباطی با صاحبکاران است. به عبارت دیگر بر مبنای اینرسی می‌بایست نگرش ذهنی مستقلی داشته باشد، تا از نفوذ واسطه‌ها و صاحبکاران جلوگیری کند، زیرا اگر حسابرس در گردآوری و ارزیابی شواهد سوگیری داشته باشد، صلاحیت او در انجام حسابرسی مورد نقد قرار می‌گیرد. حسابرسی صورت‌های مالی زمانی دارای ارزش محتوایی بیشتری خواهد بود که حسابرس بر مبنای اینرسی، استقلال رفتاری و عملکردی خود را حفظ کند و مرز مشخصی بین ارتباطات و تعاملات حرفه‌ای و اجتماعی خود با کارکردهای تخصصی و قضاوت‌های حرفه‌ای خود ایجاد کنند. در یک دسته‌بندی احمد (۲۰۱۲) در توصیف اینرسی در حرفه حسابرسی آن را از دو منظر اینرسی در استقلال سازمانی و اینرسی در استقلال عملیاتی تفکیک می‌کند به طوری‌که اینرسی در استقلال سازمانی را به استقلال حرفه حسابرسی و اینرسی در استقلال عملیاتی را به توانایی ذاتی حسابرسی برای مستقل‌بودن مرتبط می‌داند. به عبارت دیگر، احمد (۲۰۱۲) با الهام از رویکرد ماتز و شرف (۱۹۶۱) در مورد اینرسی، استقلال را در انتهای طیفی از تفکر تا عملکردهای بیرونی توصیف می‌کند که مفهوم آن در حرفه حسابرسی سه بعد را می‌تواند در بر بگیرد.

انجام دادند. در این پژوهش از طریق تحلیل محتوا، ابعادی همچون: هوش هیجانی، هوش عاطفی، منبع کنترل درونی و تجربه در قالب علل روانشناختی و فرهنگ سازمانی و اجتماعی در قالب علل فرا روانشناختی/بیرونی به عنوان مجموع عوامل ارتقای سطح بینش حسابرسان تعیین شدند. نتایج پژوهش ضمن تایید تمامی عوامل براساس بار عاملی بر روی حرفه‌ای‌گرایی، مشخص ساخت، مهمترین عامل حرفه‌ای‌گرایی در تقویت بینش حسابرسان، عوامل روانشناختی می‌باشد. همچنین مشخص گردید منبع کنترل درونی عاملی برای تقویت رویکردهای بینش حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای است. سمپت و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان «نقش مشارکت صاحبکار و آرامش روانشناختی بر مشتقات کیفیت حسابرسی» انجام دادند. در این پژوهش مشتقات کیفیت حسابرسی شامل قابلیت‌های خدمات‌دهی حسابرس، شایستگی حسابرس و استقلال حسابرس بود. نتایج پژوهش نشان داد وجود درگیری‌های روانشناختی بین صاحبکار با حسابرس می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد، اما وجود مشارکت‌های صاحبکاران به ارتقای سطح قابلیت‌های کیفیت حسابرسی کمک شایان توجهی می‌کند. لین و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهش خود ارتباط بین استقلال حسابرس و اهمیت مشتری را در شرکت‌های تایوانی مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش که از طریق تحلیل حداقل مربعات جزئی برای برازش مطلوبیت مدل ساختاری پژوهش بهره برده شده بود، نتایج نشان داد بین استقلال حسابرس با اهمیت مشتری ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. سالوو (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان بررسی عوامل تاثیرگذار بر استقلال حسابرس در نیجریه انجام دادند و نتایج نشان داد، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد شرکت‌های تابعه آن‌ها ارتباط مثبتی با استقلال حسابرس دارد و انتظار می‌رود حق الزحمه‌های حسابرسی با وجود پیچیدگی حسابرسی افزایش یابد که این امر به نوبه خود استقلال حسابرس را کاهش می‌دهد. توکل‌نیا و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان دلی برای برآورد بیم از دست‌دادن صاحبکار حسابرسان انجام دادند. نتایج نشان داد، ارائه مدل یادشده منجر به افزایش پژوهش‌های تجربی در حوزه استقلال حسابرس و پیرو آن افزایش دانش در این حوزه می‌شود. همچنین این مدل قابلیت استفاده توسط اعضای حرفه حسابرسی برای تبیین عوامل تعیین‌کننده بیم از دست دادن صاحبکار را دارد. افزون بر این، تبیین این مدل می‌تواند به توسعه ادبیات مربوط به حسابرسی به‌طور عام و کیفیت، استقلال و جابه‌جایی حسابرسان به‌طور خاص کمک کند. بختیاری و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «رابطه مداری و استقلال حسابرس: آزمون نظریه پیوندهای اجتماعی» انجام

۲۰۱۹: ۱۱۱). در مقابل پولایتس و کارهانا (۲۰۱۲) پنج نوع اینرسی در رفتار سازمانی را معرفی کرد: ۱. اینرسی شناختی: این نوع اینرسی بیان می‌کند که تصمیم‌گیرندگان کلیدی، با وجود اینکه می‌دانند ممکن است، جایگزین‌های بهتر، مؤثرتر و کارآمدتری وجود داشته باشد، آگاهانه بر استفاده از سیستم و رویه‌های موجود، اصرار می‌ورزند، ۲. اینرسی رفتاری: این نوع اینرسی بیان می‌کند که تصمیم‌گیرندگان سازمان به استفاده از روش‌های موجود ادامه می‌دهند، زیرا به این روش‌ها عادت داشته و در گذشته به آن خو گرفته‌اند، ۳. اینرسی شناختی اجتماعی: استفاده از فرایندها و روش‌های موجود را ادامه می‌دهند، به این دلیل که تغییر روش‌ها و رویه‌های موجود با مقاومت فردی روبرو است و تغییر ارزش‌ها و هنجارهای به سادگی امکان‌پذیر نیست، ۴. اینرسی اقتصادی: تغییر فرآیندهای موجود به دلیل هزینه‌های بالای آن با مشکل روبرو است. بنابراین، عمل طبق فرآیندهای موجود از نظر تصمیم‌گیرندگان راحت‌تر است و ۵. اینرسی سیاسی: تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها به دلیل اینکه، تغییر رویه‌های موجود با مخالفت یا ممانعت شرکا و ذینفعان استراتژیک روبرو می‌شود، به استفاده از فرایندهای سنتی موجود اصرار می‌کنند (مالاکار و همکاران، ۲۰۱۸: ۴۷). بنابراین براساس مبانی نظری مطرح شده، پرسش‌های پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

۱. مولفه‌های قابلیت اینرسی حسابرسان بخش عمومی کدامند؟
۲. تاثیرگذارترین مولفه قابلیت اینرسی حسابرسان بخش عمومی کشور کدامند؟

پیشینه پژوهش

گمبرمایکل (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان واکاوی عوامل رفتاری در سطح بازار حسابرسی انجام دادند. در واقع هدف این پژوهش تقویت شناخت نهادهای نظارتی بر عملکردهای رفتاری حسابرسان با هدف کیفیت خدمات در سطح بازار حسابرسی است و می‌خواهد مشخص کند آیا ابعاد همچون سهم بازار، اندازه موسسه حسابرسی، تخصص و ... از جمله علل تاثیرگذار بر وابستگی یا حفظ استقلال حسابرس در مقابل صاحبکاران است یا خیر. جامعه هدف در این پژوهش اعضای هیئت نظارت نهادی بر عملکردهای حسابرسان مستقل در کشور هلند بودند. نتایج نشان داد، ویژگی‌های رفتاری و ادراکی حسابرسان در شناخت ماهیت و محتوای حرفه حسابرسی به منظور حفظ قابلیت‌های استقلال در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران مهمترین و تاثیرگذارترین معیار برای نظارت‌های نهادی برای ارتقای کیفیت حسابرسی است. سویانو و فاروغ (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان حرفه‌ای‌گرایی و عوامل موثر بر بینش حسابرسان

دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد هر چه تمایل به رابطه مداری در حسابرسان بیشتر باشد احتمال آن که حسابرسان حتی با وجود نظارت‌های حرفه‌ای، استقلال خود را زیر پا بگذارند، افزایش می‌یابد. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «تدوین مدل استقلال حسابرس» انجام دادند. این پژوهش از طریق روش نظریه‌پردازی داده بنیاد اقدام به تدوین مدلی برای استقلال حسابرس پرداخت و نتایج در قالب مدل پارادایمی نشان داد، کیفیت منابع انسانی، عدم نفوذ صاحبکار بر حسابرس، عدم وابستگی مالی به صاحبکار، کیفیت توزیع کار حسابرسی، چرخش صحیح موسسات حسابرسی، کیفیت حق الزحمه حسابرسی، میزان فضای رقابتی در حرفه حسابرسی، رعایت مقررات حرفه‌ای و کفایت نظارت حرفه‌ای از عوامل موثر بر استقلال حسابرس هستند. سلیمانی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان» انجام دادند. نتایج پژوهش دلالت بر تأثیر منفی پنج عامل مهم تهدید بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان دارد و تخصص و تجربه حسابرسان باعث تأثیر بر رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی می‌شوند و بر رابطه بین تهدیدها و استقلال ظاهری تأثیری ندارند. همانطور که مشاهده می‌شود، تقریباً هیچ پژوهشی به طور مستقیم مفهوم اینرسی و قابلیت‌های تأثیرگذار آن بر کارکردهای مستقلانه حسابرسان را مورد بررسی قرار نداده اند و بیشتر تمرکز پژوهش‌ها از منظر مفاهیم مشابه این پژوهش، بروی استقلال، اخلاق، بینش و ویژگی‌های روانشناختی بود که از گسترش این مقوله‌ها می‌توان در تحلیل کدگذاری انتخابی این پژوهش به خوبی استفاده کرد. از طرف دیگر فقدان این مفهوم در کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند به عنوان یک شکاف بین استانداردها با تئوری‌ها قلمداد شود، موضوعی که با مفهوم‌سازی بیشتر آن در دل پژوهش‌های حسابرسی می‌تواند، به شناخت بهتر این حرفه و تدوین استراتژی‌های رفتاری در حوزه منابع انسانی در حرفه حسابرسی کمک شایان توجهی کند.

روش شناسی پژوهش

روش شناسی پژوهش با توجه به هدف، ماهیت موضوع مورد مطالعه و همچنین ابزارهای پیاده سازی آن انجام می‌شود. این پژوهش از حیث هدف جزء پژوهش‌های اکتشافی-تفسیری و از نظر ماهیت موضوع جزء روش‌های کیفی محسوب می‌شود، با توجه به اینکه پژوهش‌های در مورد موضوع مورد مطالعه انجام نشده است، برای نظریه‌پردازی در حوزه قابلیت اینرسی

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسانی است، که دارای دو معیار ۱- داشتن تجربه حرفه‌ای حسابرسی چه از منظر

در ابتدای فرآیند تحلیل کیفی، عموماً مصاحبه‌های غیرساختاریافته انجام می‌شد زیرا به پژوهشگران کمک می‌کرد دیدگاه‌های متفاوتی را در مورد موضوع پژوهش ایجاد کنند. با این وجود، در مراحل بعدی فرآیند پژوهش، به تدریج مصاحبه‌های نیمه‌ساخته با توجه به پیامدهای ایجاد چارچوب نظری هدفمند برای تولید محتوای مؤثرتر انجام شد. این امر می‌تواند به کاهش موثر جهت گیری یا جهت گیری ناشی از نظریه‌های مبتنی بر ادبیات پژوهش در جمع آوری داده‌ها کمک چشمگیری کند. تکمیل مصاحبه‌ها یکی از مهم ترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد محسوب می‌شود که «رسیدن به نقطه اشباع» به عنوان یک فرآیند و استراتژی حیاتی در این تحلیل است. پس از هر مصاحبه، پژوهشگران شروع به کدگذاری باز و تا حدودی کدگذاری انتخابی برای تعیین مفاهیم و اشتراکات خود کردند. بر این اساس، در هر مرحله، کدهای تولید شده در مرحله کدگذاری انتخابی با یکدیگر مقایسه شدند، زیرا مقایسه مستمر به کنترل متوالی مفاهیم جدید، گسترش، توسعه و مقایسه طبقه‌بندی‌ها و تصمیم‌گیری در مورد کفایت یا عدم کفایت طبقه‌بندی‌های موجود کمک می‌کند. (واستل^۱، ۲۰۰۱). در مرحله کدگذاری محوری، پژوهشگر تمام ایده‌ها، کدها و طبقه‌بندی‌های ممکن و روابط بین طبقه‌بندی اصلی و فرعی را بر اساس شباهت ثبت می‌کند. در مرحله کدگذاری انتخابی، طبقه بندی‌های فرعی و اصلی بر اساس چارچوب نظری ایجاد می‌شود. مصاحبه‌ها به گونه ای انجام شد که مدل تقریباً بین مصاحبه اول و مصاحبه هشتم شکل گرفت زیرا پژوهشگران پس از هر مصاحبه شروع به تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها بر اساس کدگذاری باز و محوری کردند. از مصاحبه نهم تا مصاحبه چهاردهم، مصاحبه‌ها ادامه یافت تا اطمینان حاصل شود که نقطه اشباع و کدها به طور مکرر در مصاحبه‌ها تکرار می‌شوند. بر همین اساس پس از چهاردهمین مصاحبه، پایان مراحل مصاحبه اعلام شد.



شکل ۳. مراحل تحلیل در گروندد تئوری

تحصیلات دانشگاهی و چه از منظر بررسی صورت‌های مالی، ۲- احاطه به پژوهش‌های کیفی و آشنایی با روند مصاحبه‌گری است. به منظور انتخاب مشارکت کنندگان از روش نمونه‌گیری نظری به شیوه هدفمند استفاده شد. بر این مبنای این نمونه‌گیری، ابتدا فهرستی از ایمیل پژوهشگران در دسترس تهیه شد. سپس به ۲۶ نفر توضیحات مرتبط با اهداف پژوهش، ایمیل ارسال و از آن‌ها خواسته شد تا در صورت تمایل، مقدمات انجام مصاحبه فراهم شود. از میان ایمیل‌های ارسال شده، ۱۶ نفر به ایمیل خود پاسخ دادند، در نهایت تعداد ۱۴ نفر به عنوان مصاحبه شونده انتخاب شدند. سعی شد تا حد امکان مصاحبه‌ها به صورت حضوری انجام شود. همچنین در بخش کمی، تعداد ۲۳ نفر از بین حسابرسان بخش عمومی براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، براساس نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. با اتکا به این موضوع تعداد ۲۳ نفر در بخش تحلیل ماتریسی قطبی برای تدوین نمودار میک مک مشارکت داشتند. اندازه جامعه در تحلیل‌های ماتریسی به دلیل ماهیت تحلیل و جلوگیری از انحراف و تجمیع داده‌های پژوهش معمولاً در مطلوب‌ترین حالت بین ۱۵ تا ۲۵ نفر است (اسماعیل پور و همکاران، ۱۳۹۶).

گردآوری و تجزیه و تحلیل

در این پژوهش، به منظور جمع‌آوری داده‌های مصاحبه در بخش تحلیل کیفی، در ابتدا از مصاحبه‌های باز و سپس از مصاحبه‌های نیمه‌ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت استفاده شد. پرسش‌های مصاحبه‌ها شامل موقعیت‌های واقعی بودند که شرکت کنندگان برحسب تجربه و یا تحصیلات با آن روبرو شده بودند، در این قسمت برخی از این پرسش‌های مصاحبه اشاره می‌شود:

- ❖ الگوی مناسب برای جلوگیری از تحت تاثیر قرار گرفتن واسطه‌ها و صاحبکاران چه ویژگی ادراکی حسابرسان را دارد؟
- ❖ الگوی مناسب برای جلوگیری از تحت تاثیر قرار گرفتن واسطه‌ها و صاحبکاران چه ویژگی ذهنی حسابرسان را دارد؟
- ❖ چگونه می‌توان وجود مهارت‌های اشرافی جهت حفظ استقلال در حرفه حسابرسی را ارزیابی کرد؟
- ❖ وجود چه معیارهایی از حرفه‌ای‌گرایی در حسابرسی می‌تواند در کنترل نفوذ دیگران بر حسابرس تاثیر بگذارد؟
- ❖ کدام ویژگی‌ها از منظر روانشناختی برای تقویت استقلال منسجم در حرفه حسابرسی برای حسابرسان لازم است؟

نظرات آنها را در مورد موضوع مورد نظر پوشش می‌دهد یا خیر؟. در این روش، ۱۰ نفر از ۱۴ شرکت کننده پس از مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها مورد پرسش و مناظره قرار گرفتند تا ببینند آیا نظرات آنها با مصاحبه شونده‌ها مطابقت دارد یا خیر. خوشبختانه در تمامی موارد، پژوهشگر درک درستی از اظهارات مصاحبه شونده‌ها داشته که می‌تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه شونده‌ها و مصاحبه کننده از موضوع باشد.

۲. **مرور همتا:** با استفاده از این راهبرد، در حین انجام پژوهش، پژوهشگر از سایر پژوهشگران کمک می‌گیرد تا روش‌های مورد استفاده را نقد کرده و نتایج و دقت آنها را بررسی کند. او از آنها می‌خواهد یادداشت‌ها، مقوله‌های انجام شده با استفاده از فهرست دسته‌بندی‌ها و تحلیل‌های رایانه‌ای انجام شده در طول پژوهش را بررسی کنند. کمک گرفتن از سایر پژوهشگران در این زمینه با توجه به محدودیت‌های موجود غیرممکن بود. با این وجود، برای اعمال این روش، داده‌های مصاحبه پس از دو هفته دوباره مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت، بدون اینکه تفاوت معنی داری در درک مفاهیم «مصاحبه» در این دو دوره وجود داشته باشد.

۳. **توضیح شیوه یادداشت‌برداری و انجام پژوهش:** در این مرحله به ۱۰ نفر از مصاحبه شونده‌ها یک پروتکل/فرایند مصاحبه ارائه شد تا صحت یا عدم صحت فرآیند تحلیل را تایید کنند. بررسی یادداشت‌ها بیانگر آن بود که پژوهش و تحلیل کدها به درستی انجام شده است.

۴. **تهیه گزارش مفصل نتایج:** در تحلیل تفسیری، باتوجه به اصل «معناها برخاسته از تجربه هستند»، بایستی کدگذاری با مدنظر قراردادن سطح دانش‌افزایی مصاحبه شونده باشد و مصاحبه کننده شناخت از مصاحبه شونده داشته باشد، تا درک منسجم‌تری نسبت به اختصاص کدها در طبقه‌های مختلف، ایجاد شود. بر این اساس مصاحبه‌ها، یادداشت‌برداری و گزارش‌دهی منظم نتایج، منجر به جمع‌آوری داده‌های معتبر شد که این امر مورد تایید قرار گرفته است.

اما در بخش کمی از تحلیل دلفی برای اعتبارسنجی بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده شده است. تحلیل دلفی برای دستیابی به کفایت نظری جامعه هدف، در باب ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده تا میزان بکارگیری مفاهیم

در بخش کمی، باتوجه به تعیین ابعاد قابلیت اینرسی حسابرسان، پرسشنامه تحلیل ماتریسی طراحی شد و براساس این پرسشنامه و با مشارکت ۲۳ نفر از حسابرسان بخش عمومی، مقایسه زوجی و قطری بین مؤلفه‌های قابلیت اینرسی در چندین مرحله انجام گرفت تا براساس آن، نمودار تحلیلی میک-مک ارائه شود. این مدل در چندین مرحله برای ارائه یک نمودار تحلیلی ایجاد شد که به انسجام ادراکی بیشتر برای توضیح مدل در جامعه هدف کمک می‌کند. در این راستا سعی شد با هماهنگی قبلی پرسشنامه در قسمتی کوچک برای شرکت کنندگان جامعه هدف ارسال شود. اما به منظور رعایت دستورالعمل تکمیل پرسشنامه ماتریسی، سعی شده است چگونگی تکمیل آن به صورت حضوری توضیح داده شود. روش ماتریس قطبی به عنوان یکی از تحلیل‌های مبتنی بر ارزیابی و رتبه بندی پژوهش در عملیات محسوب می‌شود، بدلیل توجه به ویژگی‌های موضوع مورد تحلیل از نظر انعطاف‌پذیری بسیار چشمگیر است (شارما^۱ و همکاران، ۲۰۱۸). تروک و راجو^۲ (۲۰۰۹) انعطاف‌پذیری در این تحلیل به عنوان نقطه قوت آن نسبت به سایر روش‌های تحلیل در نظر گرفته می‌شود. در این روش ابتدا بایستی معیارهای موضوع پژوهش، یعنی قابلیت اینرسی حسابرسان را تعیین کرد تا بتوان رتبه‌بندی ماتریسی به صورت قطری را ایجاد کرد. این مؤلفه رتبه‌بندی می‌تواند به عنوان معیاری برای تصمیم‌گیری‌های استراتژیک نهادهای آموزشی و نظارتی بر عملکردهای رفتار حرفه‌ای حسابرسان در بخش عمومی مورد توجه قرار گیرد.

اعتبار پژوهش

در پژوهش‌های کیفی از منظرهای مختلف از مفهوم روایی استفاده شده است. این مفهوم پیچیده و فراگیر و همه جانبه بوده است. ذهنیت نقش برجسته‌ای در مصاحبه‌های کیفی دارد، بنابراین تکرارپذیری و تعمیم‌پذیری نتایج این مصاحبه‌ها مورد تردید است و پژوهشگران باید از تکنیک‌های مورد استفاده در پژوهش‌های کیفی برای نشان دادن پایایی و اعتبار یافته‌ها استفاده کنند. این پژوهش برای اعتبارسنجی پژوهش از روش «سه‌سوسازی یا چندجانبه گرایی» استفاده کرده است. در این پژوهش برای یک مطالعه چند رشته‌ای، رویکردهای مختلف مصاحبه از چهار جنبه زیر مورد بررسی قرار گرفت. داده‌های معتبرتر افزون بر تقویت نتایج ارائه شده است.

۱. اعتباریابی یا بازبینی توسط مصاحبه‌شونده‌ها:

این روش اعتبار پژوهش مصاحبه شونده‌ها را بررسی می‌کند تا مشخص شود که آیا این پژوهش به درستی

برای شناسایی و محدود کردن تمامی ویژگی‌های مرتبط با رویکردها و تناسب حرفه‌ای حسابرسان در مجموعه‌ای از ویژگی‌ها با مرزهای مشخص و متمایزکننده وجود ندارد. با این وجود، یافته‌ها بیانگر این است که مصاحبه‌شوندگان با مفهوم قابلیت اینرسی بیشتر از منظر کاربردی آشنا بوده و کمتر از منظر رویکرد در حرفه حسابرسی استفاده می‌کردند. بر این اساس یافته‌ها نشان می‌دهد، می‌توان به عنوان مبنایی برای توسعه استراتژی‌های رفتاری در حرفه حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. جدول (۲) فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری را نشان می‌دهد:

در جامعه هدف بررسی می‌شود. در این بخش، نتایج در جدول (۳) در بخش دوم «تحلیل یافته‌های پژوهش» ارائه شده است.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد

در این بخش برای پاسخ به پرسش اول پژوهش از تحلیل نظری داده بنیاد استفاده می‌شود. در توضیح این بخش باید بیان نمود، هیچ فهرست مشخصی از ویژگی‌ها و مولفه‌های قابلیت اینرسی حسابرسان وجود ندارد. همچنین، هیچ احتمال قطعی

جدول ۲. کدهای مفهومی و طبقه‌بندی شده ناشی از مصاحبه‌ها

کد گذاری تئوری	کد گذاری‌های اصلی		
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مولفه‌های اصلی	درک محتوای حرفه حسابرسی
			درک تفاوت‌های ویژگی شغلی
قابلیت اینرسی در حرفه حسابرسی	اینرسی بینش حرفه‌ای	حمایت ادراک شده	درک معیارهای وظیفه‌ای
			قضاوت‌های مبتنی بر واقعیت و شواهد
			درک تضاد منافع
			درک استقلال حسابرس
			وابستگی و تعلق خاطر به حرفه حسابرسی
			نهادینه‌شدن ارزش‌های حرفه در حسابرس
			تمرکز بر واقعیت‌های عملکردی در بررسی‌های حرفه‌ای
			احترام به قوانین و استانداردهای حرفه حسابرسی
			تصمیم‌گیری براساس استانداردهای تخصصی و رفتاری
			پایبندی نسبت به تعهدات حرفه‌ای
تعهد حرفه‌ای			پایبندی به ارائه گزارش صادقانه بدون وابستگی
			پایبندی نسبت به باورها و ادراک‌های حرفه حسابرسی
			پایبندی عاطفی نسبت به حرفه حسابرسی
			افزایش تجربه‌های مهارتی
مسیر شغلی مطلوب			کسب تجربه از اشتباهات
			تعالی حرفه‌ای در حسابرسی
			شناخت نقاط بحرانی در حرفه حسابرسی
			ایجاد تناسب بین عواطف و ویژگی‌های رفتار حرفه‌ای
اینرسی انگیزشی حرفه‌ای	انگیزه حرفه‌ای		وجود انگیزه‌های ارزش کثرت‌گرایی در حرفه
			وجود انگیزه پیشرفت بیشتر در حرفه
			ایجاد ارزش‌های اخلاقی
			تمرکز بر انگیزه‌های معنوی در حرفه
منبع کنترل درونی			آرامش روانی و ذهنی
			خودباوری نسبت به توانمندی‌های فردی و تخصصی
			انکا به هویت فردی نه هویت مشتری/صاحبکار
			احاطه به استانداردها و قوانین مربوطه در حرفه حسابرسی
فقدان خطاهای ادراکی			شکستن پیش‌فرض‌های ذهنی در زمان شروع کار حسابرسی
			ایجاد تناسب بین واقعیت‌ها و شواهد براساس تکنیک روایت‌گری
			فاصله گرفتن تعصب‌های ذهنی
اینرسی روانشناختی حرفه‌ای	کنترل تعارض		حفظ ثبات هیجانی
			قدرت کنترل در برابر فشارهای وارده
			کنترل استرس
			تصمیم‌گیری در شرایط بحران

مفهومی تشریح می‌شود. همانطور که از جدول (۲) مشاهده شد: سه طبقه‌بندی فرعی وجود دارد که عبارتند از: اینرسی بینش حرفه‌ای، اینرسی انگیزشی حرفه‌ای و اینرسی روانشناختی حرفه‌ای. در جدول (۳)، تعریف هر کدام از طبقه‌بندی‌های فرعی آورده شده است. متغیرها در مولفه‌های تشکیل‌دهنده بلوغ حرفه‌ای با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

در ادامه یافته‌های پژوهش، به ویژه بحث درباره مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی در سایه پژوهش‌های انجام شده درباره قابلیت اینرسی با تمرکز در حرفه حسابرسی و استناد به دستورالعمل‌های اخلاقی و عملکردی، ارائه می‌شود و به طور همزمان پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل‌دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های

جدول ۳. تعاریف طبقه‌بندی‌های فرعی

تعریف	طبقه‌بندی‌های فرعی
سطحی از ویژگی‌های شناختی در حسابرسان می‌باشد که حسابرس براساس آن نسبت به حرفه حسابرسی ادراک منسجم‌تری از خود چه در رفتار و چه در عمل به منصفی ظهور می‌رساند و باعث می‌شود تا مسئولانه و متعهدانه‌تر در حرفه حسابرسی عمل نماید.	اینرسی بینش حرفه‌ای
سطحی از توانمندی‌های عملکردی و انگیزشی به منظور تقویت قابلیت‌های تخصصی حسابرس در مسیر حرفه‌ای یا اصطلاحاً کار راه شغلی می‌باشد که باعث می‌شود، فرد نسبت به وابستگی به صاحبکاران و نفوذ دیگران قابلیت‌های رفتاری توانمندتری از خود نشان دهد و حفظ پایبندی به ارزش‌های معنوی در حرفه را دارای اولویت نسبت به ارزش‌های مادی قلمداد می‌کند.	اینرسی انگیزشی حرفه‌ای
سطحی از ویژگی‌های روانشناختی در حسابرسان به منظور کنترل تعارض و استرس‌های وارده بر این حرفه می‌باشد که از طریق کنترل ابهام و خطاهای ادراکی در این عرصه به حسابرسان کمک می‌نماید تا آرامش روانی و ذهنی بیشتری در بررسی‌های عملکردهای صاحبکاران از خود نشان دهند و در برابر فشارهای وارده در این حوزه مقاومت مستقلانه‌ای از خود نشان دهند.	اینرسی روانشناختی حرفه‌ای

مصاحبه‌شوندگان در رابطه با اهمیت این عوامل در ارتقای سطح اینرسی حسابرسان براساس حمایت ادراک شده صحنه می‌گذارد: «به عقیده من، یک حسابرس زمانی قابلیت لازم برای محافظت از خود در برابر نفوذ دیگران را خواهد داشت که درک نماید، از سوی نهادهای نظارتی و سایر نهادهای مزبور، مورد حمایت مالی و معنوی به عنوان کسی که خط مقدم مبارزه با فساد، تقلب، تحریف و ... می‌باشد، قرار می‌گیرد [...] چرا که حسابرس برحسب حساسیت‌های حرفه‌ای که دارد با پیشنهادها و وسوسه برانگیزی ممکن است مواجه شود که لازم دارد تا سطح قابلیت اینرسی خود را تقویت نماید».

ب) هویت حرفه‌ای

دوتان و همکاران (۱۹۹۴) به عنوان یکی از پیشگامان تئوری‌های هویت اجتماعی در حرفه حسابرسی در تعریف هویت حرفه‌ای حسابرسان، آن را یک پدیده چندبعدی بر حسب رویکردهای شکل گرفته حسابرسان در کارراه حرفه‌ای و محیط فرهنگی تشریح می‌کنند. در یک رویکرد هویت حرفه‌ای را عاملی مبتنی بر ویژگی‌های شکل گرفته حسابرس از بازار و شهرت صاحبکاران تعریف می‌کنند و در بعدی دیگر آن را مبتنی بر سهم بازار حسابرس بیان می‌کنند و در بخش سوم آن را مبنایی از ویژگی‌های رفتاری حسابرس و وجود باورهای شکل گرفته در کار راه حرفه‌ای تعریف می‌کنند (چانگ و کالاپور، ۲۰۰۳). هویت حرفه‌ای در واقع نوعی تعلق خاطر در حسابرس و احساس مسئولیت در برابر ذینفعان در یک بازار هدف مثل

لازم به بیان است باتوجه به محدودیت صفحات مقاله در این بخش تنها به بیان خلاصه‌ای از نتایج بسنده می‌شود.

۱) اینرسی بینش حرفه‌ای

اینرسی به عنوان یک رفتار مقاومتی ریشه در لایه‌های پنهان رفتار همچون بینش و ادراک فردی دارد. اینرسی معمولاً در رفتار سازمانی به عنوان یک رفتار تدافعی محسوب می‌شود که به دلیل مقاومت در برابر نفوذ رهبران سازمان، به عنوان یک پدیده منفی مورد تحلیل قرار می‌گیرد. در حالیکه وجود اینرسی در رفتار حرفه‌ای حسابرسان، می‌تواند به عنوان یک قابلیت رفتاری و بینشی شناخته شود که در برابر نفوذ دیگران، قدرت استدلال فردی و استقلال رفتاری فرد حفظ شود. بینش در واقع بخشی از شناخت مرتبط با تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حسابرسی است که ۳ بعد حمایت ادراک شده، هویت و تعهد حرفه‌ای را در بر می‌گیرد.

الف) حمایت ادراک شده

در این سطح از اینرسی، فرد بر مبنای ویژگی‌های ادراک شده از محیط حرفه حسابرسی که بدست آورده است، اقدام به انجام عمل و رفتار حسابرسی می‌کند. فرد بر حسب مولفه‌های حرفه حسابرسی نسبت به درک محتوایی و تفاوت‌های ویژگی‌های شغلی حسابرسی آگاهی بیشتری کسب کرده است و تلاش می‌کند تا در قضاوت‌های خود، براساس سطح ادراک شده از حمایت‌های محیطی، نهادی و اجتماعی مبتنی بر اعتماد اقدام به انجام عمل حسابرسی کنند. در این بخش نظر یکی از

خود و تقویت قابلیت‌های اینرسی تلاش دو چندان از خود نشان می‌دهد (شافر، ۲۰۰۹). براین مبنا یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد:

«حفظ تعهد در حسابرسی به عنوان یک معیار اینرسی جهت تقویت قابلیت‌های استقلال رفتاری و عملکردی در حسابرس، مبنایی مبتنی بر تناسب بین ادراک فردی با ویژگی‌های حرفه‌ای در حسابرسی دارد. به عبارت دیگر حسابرس باید از منظر ادراکی با ویژگی‌های مسئولانه حرفه حسابرسی دارای تناسب باشد تا بتواند متعهدانه چالش‌ها در این حرفه را مسئولانه مدیریت نماید و در برابر عملکردهای حرفه‌ای خود پاسخگو باشد».

هردا و مارتین (۲۰۱۷) در تشریح نقش تعهد حرفه‌ای حسابرسان نسبت به وجود واسطه‌ها در حسابرسی بیان کردند، وجود تعهد حرفه‌ای می‌تواند به ارتقای سطح قابلیت‌های تخصصی و رفتاری حسابرسان برای حفظ چارچوب‌های حرفه‌ای در این عرصه منجر و باعث شود تا در زمان بررسی‌های خود، تحت تاثیر واسطه‌ها و نفوذ صاحبکاران قرار نگیرند، که با نتیجه این بخش مطابقت دارد.

۲) اینرسی انگیزشی حرفه‌ای

همانطور که در اینرسی بینشی تشریح شد، اینرسی به عنوان تمایل به باقی ماندن در حفظ موضع خود و مقاومت در مقابل نفوذ خارج از عرف و یا تحت فشارهای نهادی تعریف می‌شود، که وجود آن می‌تواند به عنوان یک معیار عملکردی در حسابرسی به توسعه و یکپارچگی عملکردی در فرآیندهای بررسی‌های حسابرسی موثر باشد (موریس، ۱۹۹۳). زیرا حسابرسان دارای قابلیت اینرسی، خود برحسب ویژگی‌های شناخت و تجربی اقدام به حفظ استقلال می‌کنند، استقلالی که الزاما مبتنی بر استانداردها و یا فشارهای نهادی نیست و می‌تواند مبتنی بر تجربیات مسیر شغلی، انگیزه‌های حرفه‌ای و منبع کنترل درونی در فرد ایجاد گردد.

الف) مسیر شغلی مطلوب

مسیر شغلی، سیری از ورود تا کسب تجربیات و چالش‌های موجود در این حرفه توسط یک فرد در حرفه‌ی حسابرسی را گویند، یک حسابرس در صورتی می‌تواند مسیر شغلی مطلوب‌تری را تجربه کند، که بر حسب توانمندی‌های مهارتی و تناسب ویژگی‌های رفتاری (نه لزوما برحسب شانس یا اجبار) به این حرفه وارد شده باشد. (مِرکوریو، ۲۰۱۸). از اصطلاحات دیگری همچون لنگرهای شغلی و کارراهه شغلی می‌توان بجای مسیر شغلی استفاده کرد. همگی این کلیدواژه‌ها مفهومی مشابه در سیر یک شغل را ارائه می‌دهند. یک حسابرس دارای مسیر شغلی مطلوب، به دلیل وجود

بازار سرمایه است. در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد:

«حسابرسان برای داشتن قابلیت‌های اینرسی جهت بروز رفتار و عملکردی مستقل، نیازمند داشتن هویتی مبتنی بر شناخت از ویژگی‌های بازار حسابرسی و مهارت‌های تخصصی خود است تا شهرت یا جایگاه یک صاحبکار، عاملی برای پذیرش یک کار حسابرسی نشود که ویژگی‌های استقلال رفتاری حسابرس را تحت تاثیر قرار دهد».

از طرف دیگر یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان کرد:

«حسابرسی که ارزش‌های حرفه‌ای در راستای پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری برایش نهادینه شده باشد، هویت حرفه‌ای برای رسیدن به استقلال تخصصی و رفتاری را در اولویت خود قرار می‌دهد. این دسته از حسابرسان از منظر تفکر حرفه‌ای در تلاش هستند تا در انتخاب صاحبکاران، فلسفه وجودی حرفه حسابرسی را زیر سوال نبرند و از پذیرش کارهایی که احتمال نفوذ و دخالت صاحبکاران وجود دارد، سر باز زنند».

شاید بتوان وجود هویت حرفه‌ای را به عنوان یک کلید جادویی در تمامی ابعاد حرفه حسابرسی نام برد، به طوریکه بامبر و لایر (۲۰۰۷) فلسفه شکل‌گیری حسابرسی مدرن را، وجود هویت حرفه‌ای می‌دانند و هِکمن و همکاران (۲۰۰۹) هویت حرفه‌ای در امتداد تئوری‌های هویت اجتماعی قلمداد می‌کنند که در ایجاد تصویر مثبت در بازار از وجه حسابرسان و ارتقای سطح قابلیت‌های اعتماد، نقش مهم چشمگیری دارد.

ج) تعهد حرفه‌ای

همواره صورت‌های مالی یکی از مهمترین منابع کسب اطلاعات مالی به منظور تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان بوده است، اما اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی باید از قابلیت اتکای مناسبی برخوردار باشد تا موجب گمراهی استفاده‌کنندگان نشود. بنابراین حسابرسان به عنوان اشخاص متخصص و مستقل، وظیفه بررسی و تأیید مطلوبیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را بر عهده دارند. اما پرسشی که مطرح می‌شود این است که آیا تمام حسابرسان وظایف محول شده را به بهترین شیوه ایفا می‌کنند؟ به طور کلی، ایفای این وظایف ممکن است به عوامل متعددی بستگی داشته باشد، یکی از این عوامل میزان تعهد حسابرس به حرفه حسابرسی است. تعهد حرفه‌ای عبارت است از پذیرش و باور اهداف حرفه، میل به تلاش زیاد در راستای تعالی حرفه و آرزوی اینکه همواره به عنوان عضوی از اعضای حرفه مدنظر باشد (مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷). حسابرس دارای تعهد بر حسب ویژگی‌های عاطفی و هنجاری در حرفه حسابرسی، در حفظ استقلال رفتاری

و اصول حرفه‌ای است. براین اساس، صرفاً برای بدست آوردن این جایگاه به دنبال کسب انگیزه‌های مادی بیشتر نیست و انگیزه‌های معنوی، رفتاری‌های اخلاق مدارانه‌تری را از خود به عرصه‌ی ظهور برساند. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان کرده است:

«حسابرسانی که انگیزه لازم برای ارتقاء و رشد حرفه‌ای را نداشته باشند، دچار رخوت و یکنواختی حاصل از انگیزه‌های مادی می‌شوند، که این امر در طی سالیان منجر شده تا این حرفه را بدون توجه به سایر انگیزه‌های معنوی دنبال کنند [...] در صورتیکه ارزش‌های اخلاقی در جامعه ترویج داده شود، حسابرسان به عنوان رکن اصلی در جامعه برای شناسایی فقدان و تحریف شفافیت اطلاعات، می‌توانند به توسعه زیرساخت‌های اعتماد اجتماعی حداقل در سطح بازار سرمایه نقش تعیین کننده‌ای را ایفا نمایند».

انگیزه در حرفه به عنوان یک محرک رفتار اینرسی برای جلوگیری از نفوذ در برابر واسطه‌ها و صاحبکاران تعریف می‌شود که اگر تقویت شود می‌تواند زمینه‌های بررسی‌های شفاف‌تر و با کیفیت‌تر را فراهم کند.

ج) منبع کنترل درونی

سازه منبع کنترل درونی در مقابل کنترل بیرونی ریشه در نظریه یادگیری اجتماعی دارد که توسط راتر مطرح شد. مطابق این نظریه، افراد تمایل دارند که برای موفقیت یا شکست‌های‌شان، عوامل درونی یا بیرونی را مطرح کنند. کنترل درونی میزان باور فرد به کنترل اتفاقاتی که برای او رخ می‌دهد را می‌سنجد و کنترل بیرونی، باور فرد به اینکه اتفاقاتی که برای او رخ می‌دهد، نتیجه عوامل بیرونی مانند تقدیر و شانس است را توصیف می‌کند (دمینو و همکاران، ۲۰۱۵). افرادی که منبع کنترل درونی آنها بر کنترل بیرونی غالب است، با انتخاب‌های خود، زندگی خود را کنترل می‌کنند و نتایجی را که به دست می‌آورند، محصول تلاش‌های خودشان است. در مقابل، افرادی که منبع کنترل بیرونی دارند معتقدند که سرنوشت آنها تحت کنترل افراد قدرتمند دیگر، نیروهای خارج از کنترل، شانس و سایر نیروهای پنهانی است (الکوثر، ۲۰۱۴). افرادی که از منبع کنترل درونی بالایی برخوردارند، بر این باورند که ویژگی‌های شخصیتی از طریق توانایی، مهارت و تلاش بر عملکرد آنها تأثیر می‌گذارد. در حرفه حسابرسی، بر مبنای تئوری شناخت اجتماعی، حسابرسانی که عملکرد حرفه را در درون خود جستجو می‌کنند، نسبت به سایر حسابرسانی که عملکرد حرفه را در نتیجه عوامل بیرونی می‌بینند، استقلال رفتاری و عملکردی بیشتری از خود

مسئولیت‌های اجتماعی و نهادی، در این حرفه نقاط بحرانی را تجربه کرده و جهت کسب تجارب و مهارت‌های بیشتر در این عرصه همواره خود را تشنه نشان می‌دهد و به دنبال راهی برای رسیدن به تعالی حرفه‌ای در این عرصه است. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان کرده است:

«از منظر شغلی تفاوت یک حسابرس بالغ با سایر حسابرسان، در تلاش برای رسیدن به تعالی در حرفه حسابرسی است. یعنی اگر حسابرس به بلوغ رسیده باشد، حفظ استقلال و صرف انجام درسته وظایف در این حرفه جزء نیازهای اولیه‌ای بوده است که حسابرس آن‌ها را رد کرده و اهداف و نیازهای متعالی بلند پروازانه‌تری همچون اشتراک تجربیات به سایر حسابرسان، توسعه فلسفه حسابرسی، و ... را دنبال می‌نماید، این امر نشان دهنده مسیر شغلی مطلوب حسابرسی در این حرفه می‌باشد».

مسیر شغلی در حرفه حسابرسی تجربیات شغلی متوالی بر مبنای ارزش‌های فردی و تخصصی، توانایی و علائق حسابرسی در محیط حرفه‌ای است، که این امر سبب می‌شود، فرد در این مسیر با افزایش تجربیات و سابقه شغلی خود به پویایی بیشتری دست یابد. اما امروزه مسلم است که حرکت روبه بالا به معنای موفقیت حسابرسی است و این امر دارای دو جنبه عملی و نظری است. جنبه عملی آن، توصیف عینی توالی، تسلسل و مترادف حرفه‌ای حسابرسی در دوره زندگی کاری است (مانند ارتقاء، حقوق و مزایا و جنبه نظری زندگی حرفه‌ای) برداشت یا توصیف ذهنی حسابرسی از حرفه‌ی حسابرسی و پیشرفت تعادل کار و زندگی، چالشی بودن شغل و ... است (برو برگ و همکاران، ۲۰۱۸) از طرفی، ذهنیت حسابرسی که برگرفته از ادراکات اوست، موفقیت بیرونی حسابرسی را به ارمغان می‌آورد. به بیانی دیگر، موفقیت بیرونی در این حرفه بیانگر ادراک فرد از موفقیت ذهنی اوست و بستگی به حمایت‌های بیرونی (از جمله شرکای حسابرسی) دارد (درایز، ۲۰۱۰).

ب) انگیزه حرفه‌ای

همواره انگیزه مبنای هر حرفه محسوب می‌شود. انگیزه می‌تواند برای رسیدن به اهداف موردنظر شاغلین در حرفه ایشان کمک کند. انگیزه در عرصه حسابرسی، از منظر رویکردهای استاندارد در حرفه‌ی حسابرسی معنایی ریشه‌ای دارد. این امر منجر می‌شود حسابرسان نسبت به ابعاد حرفه‌ای حسابرسی با مسئولیت بیشتری نگاه کنند. یک حسابرس دارای انگیزه می‌تواند در ایجاد ارزش‌های فزاینده در حرفه حسابرسی استقبال کند. همچنین تلاش می‌کند تا به صورت گسترده‌ای نسبت به جایگاه خود در این حرفه متعهد مانده و متعهد به اخلاق

ویژگی‌های پدیده مورد نظر، زمانی می‌تواند اثربخش باشد، که فرد به بلوغ رفتاری و حرفه‌ای رسیده باشد که مرز مشخصی بین علائق و یا عدم علائق خود با کاری که باید انجام دهد، ایجاد کند. وجود این ضعف روانشناختی در حرفه حسابرسی می‌تواند قابلیت‌های فردی حسابرس به منظور ارتقای قابلیت‌های اینرسی را تحت تاثیر قرار دهد و باعث شود در مقابل نفوذ و فشار دیگران توانمندی خود را از دست دهد. براین اساس یکی از مصاحبه شونده‌گان بیان کرد:

«یک حسابرس باید فراتر باشد. یعنی باید توانایی جدا کردن خود و قضاوت‌های خود از زمینه را داشته باشد. به عبارت ساده‌تر از هر چیزی که ممکن است استقلال او را در تشخیص واقعیت‌ها دچار اختلال نماید، فاصله بگیرد تا براساس ویژگی‌های تخصصی خود اقدام به اظهار نظر نماید».

از طرف دیگر یکی از مصاحبه شونده‌گان از منظری دیگر وجود خطاهای ادراکی را به عنوان سمی در حرفه حسابرسی و عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان بیان کرد:

«به نظر من حسابرسی قابلیت حفظ استقلال خود در شرایط مختلف را دارد، که از روایت گری برای رسیدن به واقعیت‌ها جهت جلوگیری از خطای ادراکی استفاده کند. این تکنیک به حسابرس کمک می‌کند تا فارغ از پیش فرض‌های ذهنی یا پیش فرض‌های فرهنگی و یا اجتماعی، واقعیت‌های عملکردی را براساس سبیری از شواهد بدون قضاوت سوگیرانه ارائه نماید. در غیراینصورت آفت یا سمی از حرفه حسابرسی تبدیل به ارزش می‌شود که به جای تمرکز بر واقعیت‌ها، لزوم تفکرات حسابرس بر عملکردهای صاحبکاران اولویت خواهد داشت و این موضوع می‌تواند فرد را با چالش عدم استقلال مواجه نماید».

این بخش با رویکرد هلدبرگ و اریکسون (۱۹۹۷) که وجود ویژگی‌های روانشناختی بر عملکردهای حرفه‌ای در ایجاد اینرسی را مدنظر قرار داده بودند مطابقت دارد و می‌تواند به عنوان مبنایی برای ارتقای سطح آموزش‌های عملکردی نهادهای نظارتی بر حرفه حسابرسی بخش عمومی مورد توجه قرار گیرد.

ب) کنترل تعارض

کنترل تعارض‌ها نوعی توانمندی به خصوص در حرفه حسابرسی است که به تقویت کارکردهای حسابرس در قضاوت‌های حرفه‌ای کمک شایان توجهی می‌کند. شاید یکی از مهمترین بخش‌های کار حسابرسی در اجتماع، وجود شکاف انتظار بین ذینفعان همچون صاحبکاران، سهامداران، سرمایه‌گذاران، تحلیلگران و قانونگذاران با حسابرسان باشد که فشار بیش از اندازه‌ای را بر عملکردهای حرفه‌ای آنان وارد می‌سازد. یکی از مصاحبه شونده‌گان در این باره بیان کرده است:

نشان می‌دهند. در این رابطه نظر یکی از مشارکت‌کنندگان که به نقش خودباوری اشاره کرده بود، مطرح شد:

«باور و اعتماد به خود فارغ از ویژگی‌های روانشناختی در حسابرسی، عاملی برای حفظ استقلال در برابر دیگران محسوب می‌شود که می‌تواند به فرد در ایجاد آرامش روانی و احاطه برشرایطی مبتنی بر بحران یا عدم شفافیت‌ها کمک نماید».

تروی و داگلاس (۲۰۰۱) در تشریح تجانس بین رفتار و منبع کنترل حسابرسان بر عملکردهای شغلی آنان، وجود تعامل بین ویژگی‌های فردی/درونی و منبع کنترل حسابرسان بر عملکردهای حرفه‌ای در این عرصه را همراستا ارزیابی نمودند و موفقیت در حفظ چارچوب‌های حرفه‌ای در قالب منبع کنترل درونی را حفظ اعتماد به نفس حسابرس و خودباوری در مقابل تهدیدها و وابستگی‌ها عنوان کردند.

۲) اینرسی روانشناختی حرفه‌ای

گرچه سرچشمه اینرسی به علم فیزیک بر می‌شود و به معنی سکون و حفظ وضعیت فعلی است، اما دانشمندان و پژوهشگران از این مفهوم برای تحلیل بسیاری از رفتارها در حوزه مطالعاتی موردپژوهش خود بهره برده اند که یکی از این حوزه‌ها، ویژگی‌های روانشناختی است (دوستار و محمودی، ۱۳۹۸). هلدبرگ و اریکسون (۱۹۹۷) در یک دسته‌بندی سه بعدی، در کنار سایر اینرسی‌های تاثیرگذار بر عملکرد افراد، اینرسی روانشناختی را معرفی کرد و از آن به عنوان یک معیار درونی تقویت شده فردی در برابر تغییر نام برد. اینرسی روانشناختی جزئی‌تر نسبت به اینرسی بینش در عملکردهای رفتاری افراد دارد و اما در مفهوم، تاحدی مشابه هم تشریح می‌شوند. در واقع این اینرسی در حرفه حسابرسی نشان دهنده وسعت شناخت حسابرس از وقوع تغییر و تمایل به حفظ کنترل تعارض‌ها در زمان بررسی‌های عملکرد صاحبکاران و شرکت‌ها است تا ضمن اینکه کمتر دچار خطاهای ادراکی شود، در عین حال بتواند در مقابل فشارهای وارده ثبات هیجانی خود را کنترل نماید و تصمیم‌گیری بهتری در شرایط بحرانی ارائه دهد.

الف) فقدان خطای ادراکی

وجود خطاهای ادراکی که منشایی، مبتنی بر ویژگی‌های زمینه‌ای، وراثتی و آموزشی در قالب رفتاری افراد در تعاملات اجتماعی دارد، باعث می‌شود تا کارکردهای فردی دچار اختلال شود و بسته به موقعیت و یا تحت تاثیر قرار گرفتن یک ویژگی خاص همچون خطای هاله‌ای، فرد را وارد خطای ادراکی کند. در واقع توانایی تشخیص ویژگی‌های موردتوجه ذهنی فرد و

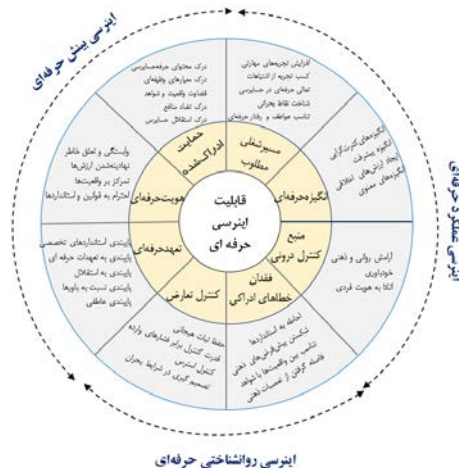
دانستند و آن را ثمره خطاهای ادراکی در بین گروه‌های مختلف ذینفعان در نظر گرفتند که باعث برهم خوردن کنترل و احاطه حسابرس بر تعارضات می‌شود، زیرا بسنده کردن به یک یا چند مورد از موارد ذهنی ذینفعان نمی‌تواند گویای تمام واقعیت‌ها باشد.

چارچوب تئوریک

در این بخش، پس از مروری بر مصاحبه‌های مرتبط با کدهای ایجاد شده یک مدل مبتنی بر تحلیل نظریه داده بنیاد ارائه خواهد شد. به عبارت دیگر، با شناسایی و تشریح مولفه‌های مقوله‌های مفهومی، فرعی و اصلی، از مصاحبه‌شوندگان پرسش‌های باز را بر اساس کدهای ایجاد شده از تحلیل مصاحبه‌ها در سه بخش کدگذاری باز، انتخابی و محوری پرسیده شد. سپس براساس کدگذاری محوری، بسیاری از مفاهیم ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت شدند. این بخش به معرفی مدل پژوهش برای نظریه پردازی بر اساس کدگذاری انتخابی می‌پردازد. چارچوب نظری قابلیت اینرسی حسابرسان به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

«حسابرس دارای تردید که از آن به عنوان یک الزام رفتار حسابرسی یاد می‌شود، می‌بایست قدرت حفظ ثبات هیجان را داشته باشد، زیرا با کوچکترین انحراف یا تحریفی اقدام به منفی نگری نسبت به عملکردهای مالی مورد بررسی نکند و یا با وجود شواهدی از ادامه ردیابی حساب‌ها دست بردارد. لازم است حسابرس توانمندی ثبات و اصطلاحاً سبک و سنگین کردن عملکردها را داشته باشد و الزاماً با اظهارنظرهای منفی باعث نشود جایگاه صاحبکار در سطح بازار تقلیل یابد. در پارهای از مواقع لازم است از منظر راهنمایی و یا اصلاح اقدام کند چون فلسفه حسابرس توسعه شفافیت‌ها در عین مسئولیت‌پذیری و حفظ استقلال است.»

درباره این مولفه با استناد به پژوهش‌های ارائه شده می‌توان به نقش و کارکرد آن در سطح عملکردهای حسابرسان در حفظ استقلال پی برد. به عنوان مثال بتی و همکاران (۱۹۹۸) در پژوهش خود بیان کرد، که ادراکات درباره استقلال حسابرس، بخش بنیادین و جدایی ناپذیر شکاف انتظارات حسابرسان است در حالیکه پژوهشگران دیگر، همچون پورتر و گوئوربی (۲۰۰۴) و سان و همکاران (۲۰۱۷) آن را تنها یک بعد از دامنه وسیع شکاف انتظارات



شکل ۵. چارچوب تئوریک قابلیت اینرسی حسابرسان

یافته‌های تحلیل دلفی

عنوان تاییدی برای انجام تحلیل ماتریس قطبی برای تحلیل میک‌مک استفاده می‌شود. جدول (۴) نشان دهنده ی، نتایج حاصل از تحلیل دلفی براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق است.

در این بخش به منظور بررسی سطح پایایی مولفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی برای تعیین میزان کفایت نظری به

جدول ۴. تحلیل دلفی مولفه‌های اصلی پژوهش

مقوله‌ها	مولفه‌های فرعی	میانگین	ضریب توافق	تایید/حذف
اینرسی بینش حرفه‌ای	حمایت ادراک شده	۵/۱۰	۰/۶۵	تایید
	هویت حرفه‌ای	۵	۰/۵۵	تایید
	تعهد حرفه‌ای	۵/۲۰	۰/۸۰	تایید
اینرسی انگیزشی حرفه‌ای	مسیر شغلی مطلوب	۵/۱۰	۰/۶۵	تایید
	انگیزه حرفه‌ای	۵/۲۰	۰/۸۰	تایید
	منبع کنترل درونی	۵/۵۰	۰/۹۰	تایید
اینرسی روانشناختی حرفه‌ای	فقدان خطاهای ادراکی	۵	۰/۹۵	تایید
	کنترل تعارض	۵/۲۰	۰/۸۰	تایید

به واسطه تحلیل‌های کدگذاری در بخش کیفی اقدام به شناسایی مولفه‌های فرعی پژوهش شد. در این مرحله ابتدا می‌بایست با اعلائم اختصاری نسبت به تعاریف مولفه‌های فرعی پژوهش اقدام شود که از کلمه اختصاری (AI) که مخفف کلمه اینرسی حسابرسان باتوجه مولفه فرعی استفاده می‌شود. به عنوان مثال برای مولفه فرعی اینرسی بینش حرفه‌ای از مخفف کلمه (PII) استفاده می‌شود. براین اساس سه مقوله اینرسی بینش حرفه‌ای شامل حمایت ادراک شده (PII1)؛ هویت حرفه‌ای (PII2)؛ تعهد حرفه‌ای (PII3)؛ سه مقوله اینرسی انگیزشی حرفه‌ای شامل مسیرشغلی مطلوب (PAI1)؛ انگیزه حرفه‌ای (PAI2)؛ منبع کنترل درونی (PAI3) و در نهایت برای دو مقوله اینرسی روانشناختی حرفه‌ای شامل فقدان خطاهای ادراکی (PPI1) و کنترل تعارض (PPI2) تفکیک صورت می‌گیرد. برای تعیین روابط تقارن بین مولفه‌های پژوهش در تحلیل ماتریس قطبی از «-ve» (منفی) یا «+ve» (مثبت) اقدام به تبیین مقایسه زوجی و مقارن بین آن‌ها می‌شود. برای این مقایسه، مولفه زوجی i ام به صورت دو به دومی با کلیه مولفه‌ها از $(i + 1)$ ام تا n ام مقایسه می‌شود. برای هر ارتباط پاسخ خیر «N» یا بله «Y» داده شد، تا در صورت پاسخ «Y»، دلیل آن بیان می‌گردد. در غیر اینصورت با پاسخ «N»، بایستی در مورد جفت مولفه مدنظر شرکت کنندگان باید اظهارنظر کنند.

براساس نتایج بدست آمده و با توجه به اینکه دو معیار میانگین (حدمطلوب در لیکرت ۷ گزینه‌ای ۵) و ضریب توافق (حدمطلوب ۰/۵) کلیه مولفه‌های فرعی براساس چک لیست‌های تکمیل شده توسط شرکت کنندگان تایید شد. در واقع، برای تحلیل دلفی مولفه‌های فرعی در فرمت پرسشنامه‌ی ۷ گزینه‌ای لیکرت تدوین شد، تا فاصله بیشتری بین پاسخ‌های استانداردتر اعضای پانل ایجاد شود، میانگین ۵ و بالاتر از آن مورد تایید قرار می‌گرفت. همچنین باتوجه به اینکه مولفه‌های فرعی، ضریبی بیش از ۰/۵ کسب کرده اند (حد استاندارد ضریب توافق که ۰/۵ تعیین شده است) مورد تایید قرار گرفتند. در این پژوهش، نتایج فوق حاکی از این است که کلیه ی مولفه‌های فرعی از کفایت نظری و توافق برای انجام تحلیل ماتریس قطبی برخوردار هستند.

تحلیل ماتریس قطبی

در این بخش جهت پاسخ به پرسش دوم پژوهش از تحلیل ماتریس قطبی استفاده می‌شود. از تحلیل میک مک برای شناسایی و اولویت بندی عوامل موثر بر یک سیستم یا سازمان استفاده کرد. این امر می‌تواند باعث بهبود عملکرد حسابرسان بخش عمومی کشور شود. از اینرو، اینرسی یک توانمندی رفتاری در حفظ استقلال و عدم نفوذ در برابر واسطه‌ها و صاحبکاران تعریف می‌شود، از طریق تحلیل نظری داده بنیاد و

جدول ۵. مقایسه زوجی بین مولفه‌ها براساس فرم ماتریس

مقایسه‌های زوجی	i منجر به j می‌شود ($i - j$)	j منجر به i می‌شود ($j - i$)	رابطه دو طرفه i و j وجود دارد ($i = j$)	رابطه معتبری بین i با j وجود ندارد (0)	رابطه تقارن بین مولفه‌ها
PII1 . PII2	۲-۱	۱-۲	۱=۲	.	-ve +ve
PII2 . PII3	۳-۲	۲-۳	۲=۳	.	-ve +ve
آیا ارتباط بین مولفه PII3 با PII1 انتقال پذیر است؟ Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>					
PII1 . PII3	۳-۱	۱-۳	۳=۱	.	-ve +ve
PII3 . PAI1	۴-۳	۳-۴	۳=۴	.	-ve +ve
آیا ارتباط بین مولفه PII2 با PAI1 انتقال پذیر است؟ Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>					
PII2 . PAI1	۴-۲	۲-۴	۲=۴	.	-ve +ve
آیا ارتباط بین مولفه PII1 با PAI1 انتقال پذیر است؟ Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>					
PII1 . PAI1	۴-۱	۱-۴	۱=۴	.	-ve +ve
PAI1 . PAI2	۵-۴	۴-۵	۴=۵	.	-ve +ve
آیا ارتباط بین مولفه PII3 با PAI2 انتقال پذیر است؟ Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>					
PII3 . PAI2	۵-۳	۳-۵	۳=۵	.	-ve +ve
آیا ارتباط بین مولفه PII2 با PAI2 انتقال پذیر است؟ Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>					
PII2 . PAI2	۵-۲	۲-۵	۲=۵	.	-ve +ve
آیا ارتباط بین مولفه PII1 با PAI2 انتقال پذیر است؟ Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>					
PII1 . PAI2	۵-۱	۱-۵	۱=۵	.	-ve +ve
PAI2 . PAI3	۶-۵	۵-۶	۵=۶	.	-ve +ve
آیا ارتباط بین مولفه PAI1 با PAI3 انتقال پذیر است؟ Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>					
PAI1 . PAI3	۶-۴	۴-۶	۴=۶	.	-ve +ve
آیا ارتباط بین مولفه PII3 با PAI3 انتقال پذیر است؟ Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>					
PII3 . PAI3					

رابطه تقارن بین مولفه‌ها		رابطه معتبری بین i با j وجود ندارد (0)	رابطه دو طرفه i و j وجود دارد ($i = j$)	j منجر به i می‌شود ($j - i$)	i منجر به j می‌شود ($i - j$)	مقایسه‌های زوجی	
-ve	+ve	.	۳=۶	۳-۶	۶-۳		
Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PII2 با PAI3 انتقال پذیر است؟					PII2. PAI3
-ve	+ve	.	۲=۶	۲-۶	۶-۲		
Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PII1 با PAI3 انتقال پذیر است؟					PII1. PAI3
-ve	+ve	.	۱=۶	۱-۶	۶-۱		
-ve	+ve	.	۶=۷	۶-۷	۷-۶	PAI3. PPI1	
Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PPI1 با PAI2 انتقال پذیر است؟					PAI2. PPI1
-ve	+ve	.	۵=۷	۵-۷	۷-۵		
Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PPI1 با PAI1 انتقال پذیر است؟					PAI1. PPI1
-ve	+ve	.	۴=۷	۴-۷	۷-۴		
Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PPI1 با PPI3 انتقال پذیر است؟					PPI3. PPI1
-ve	+ve	.	۳=۷	۳-۷	۷-۳		
Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PPI1 با PPI2 انتقال پذیر است؟					PPI2. PPI1
-ve	+ve	.	۲=۷	۲-۷	۷-۲		
Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PPI1 با PPI3 انتقال پذیر است؟					PPI3. PPI1
-ve	+ve	.	۱=۷	۱-۷	۷-۱		
-ve	+ve	.	۷=۸	۷-۸	۸-۷	PPI1. PPI2	
Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PPI2 با PAI3 انتقال پذیر است؟					PAI3. PPI2
-ve	+ve	.	۶=۸	۶-۸	۸-۶		
Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PPI2 با PAI2 انتقال پذیر است؟					PAI2. PPI2
-ve	+ve	.	۵=۸	۵-۸	۸-۵		
Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PPI2 با PAI1 انتقال پذیر است؟					PAI1. PPI2
-ve	+ve	.	۴=۸	۴-۸	۸-۴		
Yes <input type="checkbox"/> No <input checked="" type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PPI2 با PPI3 انتقال پذیر است؟					PPI3. PPI2
-ve	+ve	.	۳=۸	۳-۸	۸-۳		
Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PPI2 با PPI2 انتقال پذیر است؟					PPI2. PPI2
-ve	+ve	.	۲=۸	۲-۸	۸-۲		
Yes <input checked="" type="checkbox"/> No <input type="checkbox"/>		آیا ارتباط بین مولفه PPI2 با PPI1 انتقال پذیر است؟					PPI1. PPI2
-ve	+ve	.	۱=۸	۱-۸	۸-۱		
تشریح موقعیت‌های تحلیلی							
		ارتباط مستقیم +ve					تعاریف
		ارتباط مستقیم -ve					
		ارتباط انتقالی مستقیم +ve					
		ارتباط انتقالی مستقیم -ve					
		عدم وجود ارتباط					

براساس جدول (۵) لازم است، برای گسترش روابط در قالب تحلیل میکمک، قدرت نفوذ و قدرت وابستگی هریک از مولفه‌ها در ماتریس قطبی مشخص شود.

جدول ۶. تعیین قدرت نفوذ و وابستگی

مولفه‌ها	PII1	PII2	PII3	PAI1	PAI2	PAI3	PPI1	PPI2	قدرت نفوذ
PII1	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۲
PII2	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۲
PII3	۱*	۱	۱	۰	۱	۰	۱*	۱	۶
PAI1	۱*	۱*	۱	۱	۱	۰	۱*	۱*	۷
PAI2	۱*	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۴
PAI3	۱*	۱*	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۷
PPI1	۱*	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۳
PPI2	۱*	۱*	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۶
قدرت وابستگی	۸	۸	۴	۱	۵	۱	۶	۴	---

* ارتباط انتقال پذیر بین مولفه‌ها

در نمودار تحلیل میک مک (MICMAC) اقدام به تجزیه و تحلیل مولفه‌های فرعی پژوهش می‌شود. نمودار تحلیل میک مک از دو محور عمودی (قدرت نفوذ) و محور افقی (میزان وابستگی) تشکیل شده است. می‌توان گفت، مولفه‌های فرعی پژوهش مرتبط با قابلیت اینرسی حسابرسان، با قرارگرفتن در نمودار میک مک میزان وابستگی یا قدرت نفوذ آن‌ها را نسبت به ماتریس دستیابی نشان می‌دهد. قدرت نفوذ یک معیار، در تحلیل میک مک به میزان توانایی آن معیار در تشخیص تغییرات کوچک در نمونه‌های مختلف آن است. قدرت محرکه و میزان‌های وابستگی در تحلیل ماتریس میک مک (MICMAC) استفاده می‌شوند، در این ماتریس متغیرها به چهار قسمت مساوی، خودمختار^۱ یا خودگردان، وابسته^۲، مستقل^۳، و پیوندی^۴ تقسیم‌بندی می‌شوند. متغیرهای خودمختار، دارای میزان وابستگی و قدرت نفوذ ضعیف هستند. این متغیرها معمولاً از سیستم جدا می‌شوند زیرا اتصالات ضعیفی با دیگر متغیرها در سیستم دارند. متغیرهای وابسته، دارای وابستگی قوی و هدایت ضعیف هستند، معمولاً این متغیرها تأثیرگذاری کم و تأثیرپذیری زیادی در سیستم دارند. متغیرهای مستقل، دارای وابستگی ضعیف و هدایت قوی هستند، بدین معنا، این متغیرها دارای تأثیرپذیری قوی و تأثیرگذاری ضعیفی هستند. متغیرهای پیوندی، معمولاً دارای میزان وابستگی و قدرت محرکه قوی هستند. این متغیرها غیرایستا هستند، به عبارتی، با تغییری کوچک بر روی این متغیرها، سیستم تحت تغییرات اساسی قرار می‌گیرد. همچنین، متغیرها می‌توانند دوباره با بازخورد سیستم تغییر کنند. متغیرهای نفوذی، دارای میزان وابستگی ضعیف و قدرت محرکه قوی هستند. به‌طور کلی، جمع سطری مقادیر در ماتریس دستیابی نهایی برای هر عنصر بیانگر قدرت نفوذ و جمع ستونی نیز نشان‌دهنده میزان وابستگی خواهد بود. به عبارتی دیگر، معیارها به عنوان معیارهای محرک (نیروی محرکه زیاد - وابستگی کم)، معیارهای وابسته (نیروی محرکه کم - وابستگی زیاد) و معیارهای پیوند دهنده (نیروی محرکه متوسط - وابستگی متوسط) طبقه‌بندی می‌شوند، که این امر در نمودار (۱) نشان داده شده است.

جدول (۶)، به منظور تعیین قدرت نفوذ و وابستگی، اقدام به تحلیل گره‌ها و اتصال هریک از مولفه‌های فرعی در قالب تحلیل نموداری میک مک می‌شود. همچنین، از جدول تحلیلی (۷) به منظور تحلیل گره‌های مرتبط به مولفه‌های فرعی استفاده می‌شود. این جدول تفسیر گره‌ها و اتصال مولفه‌های فرعی مربوط به اینرسی حسابرسان را به همراه ترکیب تقارن در روابط مشخص می‌کند. در واقع می‌توان گفت جدول (۷) نشان‌دهنده سطح ارتباط‌پذیری مستقیم و انتقال‌پذیر هریک از مولفه‌های پژوهش است.

جدول ۷. تحلیل گره‌ها و لینک‌های مربوط به ارتباط بین مولفه‌های فرعی

مولفه‌ها	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8
B1	-	+۱	.	.	.	.	.	.
B2	+۱	-	.	.	.	.	.	.
B3	.	.	-	.	-۱	.	.	+۱
B4	.	.	+۱	-	-۱	.	.	+۱
B5	.	.	.	.	-	.	+۱	.
B6	.	+۱	-۱	.	+۱	-	.	-۱
B7	+۱	+۱	.	.	.	.	-	.
B8	.	.	+۱	.	-۱	.	.	-

جدول (۷) نشان دهنده ی، ارتباط بین مولفه فرعی PII1 یعنی حمایت ادراک شده با PII2 و هویت حرفه‌ای به صورت متقابل مثبت است. همچنین، مولفه PPI1 یعنی فقدان خطاهای ادراکی با مولفه PII1 یعنی حمایت ادراک شده دارای ارتباط پیوندی غیرمستقیم است و مولفه PPI1 یعنی فقدان خطاهای ادراکی با PII2 یعنی هویت حرفه‌ای دارای پیوند مثبت و مستقیم است. سایر ارتباط بین مولفه‌های فرعی پژوهش در جدول (۸) و نمودار (۱) ارائه شده است.

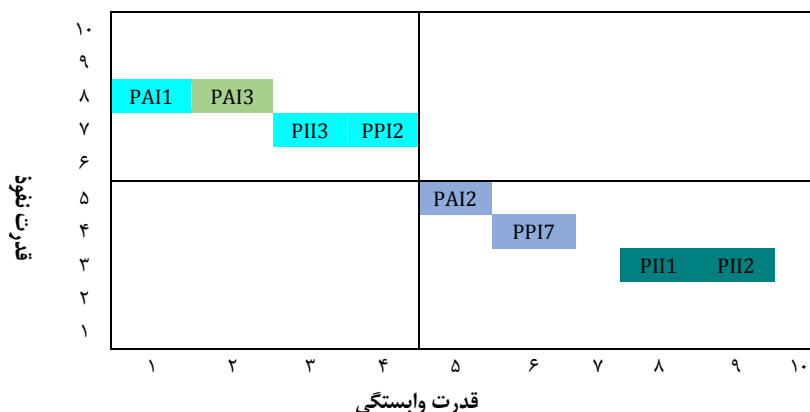
3. Independent

4. Linkage

1. Autonomous

2. Dependent

نمودار ۱. (MICMAC) قرارگرفتن مولفه‌های پژوهش براساس قدرت نفوذ و وابستگی



تعاریف موقعیت‌های تحلیل میک‌مک			
+ve	مولفه‌های فرعی وابسته (پیامد)		مولفه‌های فرعی محرک +ve
-ve	مولفه‌های محرک		مولفه‌های فرعی پیوندی +ve

کنترل درونی نقش تاثیرگذار خود را بر ایجاد قابلیت اینرسی حسابرسان ایفا می‌کنند. معیارهای پیوندی نیز نیروی محرک مثبت بیشتری دارند و معیارهای پیوندی مثبت شمرده می‌شوند. معیارهای پیوندی نیز نیروی محرکه مثبت بیشتری دارند و معیارهای پیوندی مثبت شمرده می‌شوند. مولفه‌های PPI1 حمایت ادراک شده در حرفه حسابرسی و PPI2 یعنی هویت حرفه‌ای وابستگی مثبت بیشتری (هرکدام با ۴ محرک مثبت) نسبت به وابستگی منفی (هرکدام با ۳ محرک منفی) نتایج مثبت شمرده می‌شوند. به عبارت دیگر می‌توان گفت دو مولفه حمایت ادراک شده و هویت حرفه‌ای، مولفه‌های وابسته به سایر مولفه‌ها در ایجاد قابلیت اینرسی حسابرسان محسوب می‌شوند و جزء کم اثرترین مولفه‌ها در این پژوهش تعیین شدند. به عبارت دیگر، باید مولفه‌هایی همچون منبع کنترل درونی در حسابرس بر مبنای تجربه یا سطح ادراک ایجاد شود تا قابلیت‌های کاهش خطای ادراکی و کنترل تعارض را داشته باشد تا هویت حرفه‌ای برای فرد در حفظ استقلال عملکردیش تاثیرگذار باشد و بینش در او ایجاد شود. از نمودار بالا می‌توان اینطور استنباط کرد که مولفه PAI3 یعنی منبع کنترل درونی به عنوان مولفه مولفه اصلی مقوله اینرسی انگیزشی حرفه‌ای، تنها محرک مثبت است و سه معیار محرک دیگر یعنی مولفه‌های PPI3 تعهد حرفه‌ای به عنوان مولفه اصلی، مقوله اینرسی بینش حرفه‌ای، PAI1 مسیرشغلی مطلوب به عنوان اینرسی انگیزشی حرفه‌ای و PPI2 کنترل تعارض به عنوان مولفه اصلی، مقوله اینرسی روانشناختی حرفه‌ای جهت‌گیری منفی دارند. در واقع این نتیجه نشان می‌دهد شاخص PAI3 یعنی منبع کنترل درونی با محرک مثبت و نفوذ بالا، عاملی مهمی در ایجاد قابلیت‌های اینرسی

نتایج نشان داد، هیچ یک از مولفه‌های مربوط به قابلیت اینرسی حسابرس در ربع چهارم یعنی دسته مربوط به خودمختاری قرار نگرفته‌اند. این به معنای آنست که هیچ کدام از مولفه‌های مربوط به قابلیت اینرسی حسابرسان بخش عمومی از نظر نیروی محرکه کم و وابستگی کم وجود ندارند. در واقع جهت این معیارها (مثبت/منفی) براساس نیروی محرکه مثبت/منفی و وابستگی مثبت/منفی در جدول ماتریس دستیابی بدست آمده‌اند و براساس آن نمودار بالا ترسیم شده است. بر این اساس مولفه PAI3 یعنی منبع کنترل درونی مربوط به مولفه اصلی مقوله اینرسی روانشناختی حرفه‌ای، نیروی محرکه مثبت بیشتری (۴ نیروی محرک مثبت) نسبت به نیروی محرکه منفی (۲ نیروی محرک منفی) دارد و بنابراین یک معیار محرک مثبت شمرده می‌شود. این به معنای آن است منبع کنترل درونی به عنوان مهمترین عامل و مولفه در بروز قابلیت اینرسی حسابرسان نقش ایفا می‌کند. اما مولفه‌های PPI3 تعهد حرفه‌ای به عنوان مولفه اصلی، مقوله اینرسی بینش حرفه‌ای، PAI1 مسیرشغلی مطلوب به عنوان اینرسی انگیزشی حرفه‌ای و PPI2 کنترل تعارض به عنوان مولفه اصلی، مقوله اینرسی روانشناختی حرفه‌ای، که نیروی محرک منفی بیشتری (هر کدام ۴ محرک منفی) نسبت به نیروی محرک مثبت (به ترتیب PPI3 تعهد حرفه‌ای یک نیروی محرک مثبت؛ PAI1 مسیرشغلی مطلوب دو نیروی محرک مثبت؛ PPI2 کنترل تعارض یک نیروی محرک مثبت) دارند، محرک منفی شمرده می‌شوند. به عبارت دیگر هرچند تعهد حرفه‌ای، مسیر شغلی مطلوب و کنترل تعارض عامل مهمی در ایجاد قابلیت اینرسی حسابرسان محسوب می‌شوند، اما به عنوان یک محرک خنثی و تاثیرپذیر از محرک PAI3 یعنی منبع

در واقع این نتیجه نشان می‌دهد، منبع کنترل درونی (PAI3) محرک مثبت در ایجاد قابلیت اینرسی حسابرسان است که از طریق تعهد حرفه‌ای (PII3)، کنترل تعارض (PPI2)، انگیزه حرفه‌ای (PAI2) تأثیرگذاری مثبتی بر استقلال حسابرسان می‌گذارد. همچنین مولفه‌های تعهد حرفه‌ای (PII3)، کنترل تعارض (PPI2)، انگیزه حرفه‌ای (PAI2) اگرچه در ایجاد قابلیت اینرسی حسابرسان مهم هستند، اما محرک در تقویت تأثیر منفی آنان محسوب نمی‌شوند و حسابرسان براساس این ویژگی‌ها می‌تواند، احاطه لازم را بر آنان ایفا کند.

بحث و نتیجه‌گیری

همانطور که در بخش‌های مختلف استانداردهای حسابرسی به آن اشاره شده است، وظیفه حسابرسان اعتباربخشی به صورت‌های مالی برای حفظ منافع عموم است. به عبارت دیگر، سهامداران به منظور کنترل وظایف مدیر در راستای کاهش تضاد نمایندگی نیازمند خدمات حسابرسی هستند. هر چه سطح استقلال حسابرس بیشتر باشد، این موضوع می‌تواند تضاد نمایندگی میان مدیر و سهامداران را کاهش دهد. یکی از استراتژی‌های رفتاری در مورد تحکیم استقلال رفتاری و عملکردی حسابرس، قابلیت اینرسی است. قابلیت اینرسی که ریشه در علم فیزیک دارد، نوعی واکنش در برابر کنش‌هایی که در فکر برهم زدن ثبات است. در واقع اینرسی به عنوان یک توانمندی در حوزه‌هایی از علوم انسانی همچون حرفه حسابرسی به عنوان یک بعد مثبت شمرده می‌شود که کارکردهای مستقلانه و ایستادگی در برابر نفوذ واسطه و صاحبکاران همسو با استانداردهای حسابرسی به عنوان یک ارزش شمرده می‌شود، درحالی‌که این مفهوم در رفتار سازمانی، به دلیل مقاومت در برابر تغییر سازمان، یک رفتار کاهنده و مضر محسوب می‌شود. بنابراین در این پژوهش که هدف آن ارائه تحلیل میک مک برای تقویت قابلیت اینرسی حسابرسان بخش عمومی کشور بود، ابتدا از طریق روش شناسی اکتشافی و به واسطه تحلیل نظری داده بنیاد، بر مبنای روش گلیزر (۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان امر، مقوله‌ها و مولفه‌های اصلی نقش قابلیت‌های اینرسی در حسابرسان مشخص و دسته‌بندی شود. در این بخش ۱۴ مصاحبه انجام گرفت که مبنای پایان دادن به مصاحبه‌های پژوهش، رسیدن به نقطه اشباع تئوریک بود. همسو با پرسش اول پژوهش در خصوص تعیین ابعاد قابلیت اینرسی حسابرسان بخش عمومی باید بیان شود، براساس تحلیل نتایج در بخش کیفی مشخص شد، تقویت قابلیت‌های اینرسی، نیازمند سطح بینش، ادراک و شناخت و عملکردهای رفتاری و تخصصی حسابرسان بر مبنای ویژگی‌های فردی است تا حسابرس نسبت

حسابرسان محسوب می‌شود. اما شاخص‌های PII3 تعهد حرفه‌ای به عنوان مولفه اصلی، مقوله اینرسی بینش حرفه‌ای، PAI1 مسیرشغلی مطلوب به عنوان اینرسی انگیزشی حرفه‌ای و PPI2 کنترل تعارض به عنوان مولفه اصلی، مقوله اینرسی روانشناختی هر چند قدرت نفوذ بالایی دارند اما جزء محرک‌های منفی محسوب می‌شوند. یعنی این سه مولفه هرچند در بلندمدت باعث ارتقای قابلیت اینرسی حسابرسان می‌شوند اما از محرک‌پذیری مثبتی برخوردار نیستند و نیازمند عوامل دیگری همچون منبع کنترل درونی در حسابرس هستند. اما مولفه PAI3 یعنی منبع کنترل درونی هم از تأثیرگذاری بالایی برخوردار است و هم عامل محرک در مورد سایر مولفه‌های محسوب می‌شود و به طور پیوند مستقیم دو شاخص PAI2 انگیزه حرفه‌ای و PII2 هویت حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همانطور که مشخص شد، ۷ مسیر منفی و سه مسیر مثبت برای قابلیت اینرسی حسابرسان وجود دارد. تنها محرک مثبت، مولفه PAI3 یعنی منبع کنترل درونی است که از طریق مولفه‌های PII3 تعهد حرفه‌ای به عنوان مولفه اصلی، مقوله اینرسی بینش حرفه‌ای، PAI1 مسیرشغلی مطلوب به عنوان اینرسی انگیزشی حرفه‌ای و PPI2 کنترل تعارض به عنوان مولفه اصلی، مقوله اینرسی روانشناختی حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر قابلیت اینرسی حسابرسان می‌گذارد. براساس مفهوم اینرسی که نشان دهنده حفظ استقلال حسابرسان است، محرک مثبت یعنی مولفه PAI3 یعنی منبع کنترل درونی باید افزایش یابد زیرا مهمترین عامل در قابلیت اینرسی حسابرسان است و محرک‌های منفی باید تحت کنترل قرار گیرند تا براساس استراتژی‌های آموزشی به ارتقای استقلال حسابرسان کمک کند و مکمل منبع کنترل درونی حسابرس شود. خلاصه نتایج را می‌توان در جدول زیر که مسیر ارتباط مولفه‌ها را نشان می‌دهد، مشاهده کرد:

جدول ۸. مسیر ارتباط بین مولفه‌ها

مولفه‌های اصلی	مسیر شغلی مطلوب	تعهد حرفه‌ای	کنترل تعارض	منبع کنترل درونی
کدهای اختصاری	PAI1	PII3	PPI2	PAI3
مسیر تقارن قطبی	تعهد حرفه‌ای PII3 کنترل تعارض PPI2 انگیزه حرفه‌ای PAI2	کنترل تعارض PPI2 انگیزه حرفه‌ای PAI2	تعهد حرفه‌ای PII3 انگیزه حرفه‌ای PAI2	تعهد حرفه‌ای PII3 کنترل تعارض PPI2 انگیزه حرفه‌ای PAI2
تقارن‌های مثبت و منفی	-ve -ve -ve	-ve, -ve -ve	-ve, -ve -ve	+ve +ve +ve

حسابرس کمک نماید. انگیزه حسابرسان برای حفظ قابلیت‌های اینرسی، می‌بایست انگیزه‌هایی از جنس ارزش و معنویات باشند تا در کنار آن به مزایای مادی در حرفه حسابرسی دست یابند. وجود این انگیزه‌ها می‌تواند به با کیفیت‌تر شدن تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌های حسابرسی کمک نماید و پشتوانه‌ای از کارکردهای کنترل درونی در این عرصه را برای حسابرس ایجاد کند. وجود کنترل‌های درونی براساس قابلیت‌های اینرسی باعث خواهد شد تا حسابرس در برابر نفوذهای بیرونی مقاومت کند و موفقیت و شکست در این عرصه را صرفاً و صرفاً به قابلیت‌های عملکردی خود نسبت دهد. نتایج این بخش می‌تواند از نظر مفهومی با پژوهش‌هایی همچون دمیون و همکاران (۲۰۱۵)؛ تروی و داگلاس (۲۰۰۱)؛ هلدپرگ و اریکسون (۱۹۹۷) و بتی و همکاران (۱۹۹۸) مطابقت دارد.

اما نتایج تحلیل مولفه‌های اصلی در قالب موثرترین عامل برای تقویت قابلیت‌های اینرسی در حرفه حسابرسی بر مبنای تحلیل میک‌مک و ماتریس تحلیل قطبی همسو با پرسش دوم پژوهش باید بیان شود، از مجموع ۸ مولفه اصلی این پژوهش، منبع کنترل درونی به عنوان محرک‌ترین عامل برای ارتقای سطح قابلیت‌های اینرسی در حسابرسان محسوب می‌شود که پایه‌های عملکردی استقلال حسابرسان را تحکیم‌تر می‌کند. به عبارت دیگر، منبع کنترل درونی که ریشه در ویژگی‌های روانشناختی افراد دارد، اشاره به باورپذیری فرد در مورد تحت کنترل قرار دادن موقعیت‌های رفتاری و عملکردی است به گونه‌ای که فرد با تلاش زیاد و مبتنی بر توانمندی‌های تخصصی خود اقدام به انجام وظیفه کند و پیروز و شکست را وابسته به سطح توانمندی‌های خود قلمداد می‌کند. یک حسابرس بر مبنای ویژگی‌های تخصصی و تجربی که در طی سوابق حرفه‌ای خود کسب کرده است و با شناخت موقعیت‌های مهم در حرفه حسابرسی اقدام به گرفتن تصمیم‌ها در زمان اظهارنظر می‌کند و بی‌جهت شکست یا عدم موفقیت در آن نقطه را به دیگران نسبت نمی‌دهد. این موضوع در حفظ استقلال رفتاری حسابرس در مقابل واسطه‌ها و نفوذ دیگران نیز قابل اتکا است، زیرا یک فرد دارای باور به توانمندی‌های خود و ارجح قراردادن اولویت‌های رفتار حرفه‌ای، در تلاش خواهد بود تا در برابر نفوذهای دیگران مقاومت نماید و اجازه تأثیرگذاری دیگران بر قضاوت‌های خود را ندهد. کنترل درونی به فرد قابلیت خودباوری می‌دهد و براساس آن می‌تواند مرز مشخصی بین عملکردها با ارتباطات و تعاملات اجتماعی خود ایجاد کند. از طرف دیگر براساس ماتریس تحلیل میک‌مک مشخص شد، سه شاخص تعهد حرفه‌ای به عنوان مولفه مقوله اینرسی در بینش، مسیرشغلی مطلوب به عنوان مولفه مقوله اینرسی در عملکرد و

به محیط حرفه‌ای رویکردی اخلاق‌گرایانه‌تر و با حفظ منافع ذینفعان داشته باشد تا شکاف انتظارات در این عرصه کاهش یابد. حسابرس از یک سو بر مبنای اینرسی در بینش حرفه‌ای قادر خواهد بود تا براساس استدلال و قابلیت‌های ادراکی، نسبت به محیط حرفه‌ای خود متعهدانه‌تر عمل کند و با هویت تقویت شده‌تری، اقدام به انجام عمل حرفه‌ای حسابرسی کند. یک حسابرس بر مبنای هویتی که از محیط حرفه‌ای، نظارت‌های نهادی، منافع سهامداران و سرمایه‌گذاران و ... ادراک می‌کند، به سطح اهمیت کارکردهای رفتاری خود در جامعه بیشتر پی می‌برد و بر این مبنای تلاش می‌کند تا ضمن حفظ استقلال عملکردی خود، در برابر نفوذ و رفتارهای واسطه‌گری با قاطعیت برخورد کند. وجود حمایت نسبت به این رویکرد حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند انگیزه‌های معنوی حسابرسان در برابر انگیزه‌های مادی برای تصدی این حرفه در سطح جامعه را تقویت کرده و باعث شده تا کارکردهای استقلال واقعی حسابرسان در قالب استراتژی‌های رفتاری اینرسی تقویت شود. از طرف دیگر حسابرسان بر مبنای ویژگی‌های روانشناختی، زمانی قابلیت اینرسی در رفتار خود را تبدیل به ارزش می‌کنند که شناخت مناسبی از این حرفه برای حسابرس ایجاد شده باشد. حسابرسان به دلیل مسئولیت تخصصی که بر عهده دارند، نیازمند ثبات و کنترل هیجانات خود در برابر خواسته و نفوذ دیگران هستند تا بتوانند چه از منظر شناختی و چه از منظر رفتاری، قابلیت‌های منسجم‌تری از استقلال و اینرسی را به نمایش بگذارند. اگر انعطاف‌پذیری در حرفه حسابرسی می‌تواند به ارتقای سطح تعاملات حرفه‌ای بین صاحبکاران با حسابرسان منجر شود و خطاهای ادراکی کاهش یابد، اما یک حسابرس بر مبنای ویژگی‌های روانشناختی می‌بایست توانمندی لازم در ایجاد مرز مشخصی از عملکرد حرفه‌ای با تعاملات اجتماعی و حتی بازاریابی خود داشته باشد و هویت تخصصی و حرفه‌ای خود را بر مبنای ویژگی‌ها و توانمندی‌های خود شکل داده باشد نه اینکه این هویت بر مبنای صاحبکاران و تساهل با آن‌ها شکل گرفته باشد. در تحت این شرایط حسابرس قابلیت لازم برای کنترل تعارض و حفظ استقلال رفتاری و عملکردی خود را خواهد داشت. در نهایت در قالب، اینرسی انگیزشی حرفه‌ای، حسابرس زمانی می‌تواند به استقلال در عملکردهای خود دست یابد، که قابلیت تجربه‌پذیری و استفاده از دانشی که در سال‌های کاری خود بدست آورده است، را داشته باشد. حسابرس بر مبنای تناسبی که بین ادراک با مهارت‌ها و استانداردهای حرفه حسابرسی در سوابق شغلی خود کسب می‌کند، مسیر شغلی مطلوب‌تر و هموارتری برای انجام درست وظایف خود طی می‌کند و این موضوع می‌تواند به افزایش سطح انگیزه‌های

حرفه‌ای خود زیر بار هرگونه انتخاب صاحبکاری نرود و کارهایی را انتخاب کند که ضمن دارابودن توانمندی تخصصی برای بررسی آن، از نفوذ دیگران جلوگیری کند و در نهایت بر مبنای ویژگی منبع کنترل درونی در تلاش است تا از تعارضات جلوگیری کند و کنترل و احاطه لازم را بر ویژگی‌های حرفه‌ای خود داشته باشد. نتیجه بدست آمده در این پژوهش با پژوهش‌های زیر همپوشانی دارد.

کنترل تعارض به عنوان مولفه مقوله اینرسی در ویژگی‌های روانشناختی، مولفه‌های متأثر از باورهای مبتنی بر منبع کنترل درونی در حسابرس است، که از یک سو با تقویت ویژگی‌های تعهد رفتاری در فرد و تعلق خاطر در او نسبت به حرفه حسابرسی باعث می‌شود تا حسابرس در انجام وظایف خود باتوجه به چارچوب‌های مشخص در حرفه، متعهدانه انجام وظیفه نماید و از سوی دیگر با دارابودن منبع کنترل درونی و عزت نفسی که در حرفه حسابرسی برای خود ایجاد کرده است در طول دروه

جدول ۹. نتایج حاصل از پژوهش و تطبیق با پژوهش‌های دیگر

مقاله ها	مولفه‌های اصلی	هلدبرگ و اریکسون (۱۹۹۷)	دوتان و همکاران (۱۹۹۴)	چانگ و کالابور (۲۰۰۳)	شافر (۲۰۰۹)	هردا و مارتن (۲۰۱۷)	پروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)	درازی (۲۰۱۰)	دینو و همکاران (۲۰۱۵)
اینرسی بینش حرفه‌ای	حمایت ادراک شده	x	✓	✓	-	-	-	-	-
	هویت حرفه‌ای	-	✓	✓	✓	x	-	-	-
	تعهد حرفه‌ای	x	✓	✓	✓	✓	-	-	-
اینرسی انگیزشی حرفه‌ای	مسیرشغلی مطلوب	-	-	-	x	-	✓	✓	✓
	انگیزه حرفه‌ای	-	-	-	✓	✓	-	-	✓
اینرسی روانشناختی حرفه‌ای	منبع کنترل درونی	✓	✓	x	-	-	-	-	-
	فقدان خطاهای ادراکی	✓	x	x	-	-	-	-	-
	کنترل تعارض	✓	✓	✓	x	✓	-	-	-

همانطور که مشاهده می‌شود علامت ✓ نشان دهنده تایید مولفه اصلی در پژوهش مزبور است، در حالی که نماد x نشان دهنده نقد به آن براساس رویکردهای مقوله موردنظر است. به عنوان مثال هلدبرگ و اریکسون (۱۹۹۷) حمایت ادراک شده رویکردی مبتنی بر توانمندی‌های شناختی قلمداد کردند و بینش را توانمندی فراشناختی در تصمیم‌گیری شمرده شوند، درحالیکه دوتان و همکاران (۱۹۹۴) بینش را در تصمیم‌گیری بخشی از شناخت فرد بر مبنای تجربیات و محیط عنوان کردند. سایر مولفه‌های اصلی نیز با پژوهش‌های موردنظر مورد مقایسه و بررسی قرار گرفتند که باتوجه به توضیح‌های نظری در بخش تحلیل کیفی قابل مطابقت دادن می‌باشد. براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، نهادهای نظارتی و تدوین‌کننده‌ی استانداردهای رفتاری و عملکردی در حرفه حسابرسی، به منظور تقویت کارکردهای مستقلانه، اینرسی را به عنوان یک بخش روانشناختی و مبتنی بر بینش در رویه‌های ارتقای عملکردهای تخصصی در آزمون‌های مختلف مدنظر قرار دهند و با تغییر

استانداردهای قبلی، بر استقلال درونی و مبتنی بر قابلیت‌های رفتاری فرد تاکید شود. از طرف دیگر منبع کنترل درونی در قابلیت‌های عملکردی نیازمند آموزش و توسعه دوره‌های بازیابی توانمندی و تطبیق با استانداردها است تا ضمن اینکه احساس خوشایندتری نسبت به حرفه داشته باشند، بر مبنای عزت‌نفس و ویژگی‌های شخصی که دارند، تطبیق لازم را با ویژگی‌های حرفه‌ای در این عرصه بدهند تا سطح قابلیت‌های اینرسی افزایش یابد. ارتقای این توانمندی باعث می‌گردد حسابرس مستعدتر نسبت به بازخورد تصمیم‌گیری‌های خود بر ذینفعان نسبت به اصلاح امور عملکردی خود اقدام کند. شناخت و تکیه بر تجارب حرفه‌ای می‌تواند به افزایش مهارت‌های ظرفیت فردی کمک نماید و یک حسابرس را در برابر فشارهای احتمالی قوی‌تر کند. براساس فرآیند طی شده در پژوهش و کسب تجارب پژوهشی، برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود تا سطح اینرسی رفتاری حسابرسان بخش عمومی براساس مقایسه تطبیقی جهت ارزیابی سطح هویت حرفه‌ای صورت گیرد.

References

- Adam, S. H; Ali. m. (2014). Evaluating the reflections of advisory services on the external auditors' independence in the environment of Sudan business. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(4): 263-286.
- Ahmad, M, B. (2012). Auditor independence in Malaysia: the perceptions of loan officers and professional investors (Doctoral dissertation, Cardiff University).
- Alkautsar, M. (2014). Locus of Control, Commitment Profesional and Dysfunctional Audit Behavior. *International Journal of Humanities and Management Sciences*, 2(1): 35-38.
- Alleyne P; Devonish, D. (2006). Perceptions of Auditor Independence in Barbados. *Managerial Auditing*, 21(6): 621-635.
- Ansari, A; Talebi, A; Kamali Kermani, N. (2011). A Survey of the Impact of Audit and the Same Time Non-audit (Accounting, Managing, and Consulting) Services on Auditor Independence. *Empirical Research in Accounting*, 1(1): 63-78 (In Persian)
- Baker, C, R. (2006). The Contested Concept of Auditor Independence', in Cheryl R. Lehman (ed.) Independent Accounts (Advances in Public Interest Accounting, Volume 12). *Emerald Group Publishing Limited*, pp. 17-26
- Bakhtiari, J; Poorzamani, Z; Royae, R. (2019). Guanxi & Auditor's Independence: social connections Theory Test. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(30), 27-40. (In Persian)
- Bamber, E. M; & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26(2), 1-24
- Bartlett, R.W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(6): 215-237.
- Beattie, V; Brandt, R; Fearnley, S. (1998) Audit Independence and the Expectations Gap: Some Evidence of Changing User Perceptions. *Journal of Financial Regulation and Compliance*. Vol. 6, No.2, pp.159-170.
- Broberg, P; Umans, T; Skog, P; Theodorsson, E. (2018). "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 Issue: 2, pp.374-399, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>.
- Chung, H; & Kallapur, S. (2003). Client importance, non-audit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 78(4); 931-956.
- Domino, M. A; Wingreen, S. C; & Blanton, J. E. (2015). Social cognitive theory: The antecedents and effects of ethical climate fit on organizational attitudes of corporate accounting professionals: a reflection of client narcissism and fraud attitude risk. *Journal of Business Ethics*, 131(2): 453-467.
- Doostdar, M; Moradi, M. (2019). Investigating the effect of learning on innovation with the role of moderating organizational inertia, initiative and creativity in the humanities, 9(2): 165-198. (In Persian)
- Draz, A. (2010). The meaning of career success a closer Inspection of Historical cultural, and Ideological contexts. *Career development International*, 16(4): 364-384.
- Dutton, J. E; Dukerich, J. M; & Harquail, C. V. (1994). Organizational image and member identification. *Administrative Science Quarterly*, 39(2); 239-263.
- Ghebremichael, A. (2020). Determinants of behavioral intentions in the audit market, *International Journal of Quality and Service Sciences*, 11(1): 87-103. <https://doi.org/10.1108/IJQSS-10-2017-0091>.
- Godkin, L. & Allcorn, S. (2008). Overcoming Organizational Inertia: A Tripartite Model for Achieving Strategic Organizational Change. *Journal of Applied Business and Economics*, 8 (1): 82-95
- Gwilliam, D; Marnet, O. (2015). Auditor Independence, *Wiley Encyclopedia of Management*, 1(19):

- <https://doi.org/10.1002/9781118785317.wcom010036>
- Heckman, D. R; Steensma, K. H; Bigley, G. A; Hereford, J. F. (2009). Effects of Organizational and professional identification on the relationship between administrators' social influence and professional employees' adoption of new work behavior, *Journal of Applied Psychology*, 94(5): 1325-1335
- Hedberg, B, L, T; Ericson, A. (1997). Insight inertia and action inertia in organizational reorientation, *Organizational Crisis to Industrial Politics*, Liber, Malmo, 2(2): 54-6
- Herda, N. & Martin, A. (2017). The Effects of Auditor Experience and Professional Commitment on Acceptance of Underreporting Time: A Moderated Mediation Analysis. *Current Issues in Auditing*, 10(2): 14-27
- Konig, A; Schulte, M; Enders, A. (2012). Inertia in response to non-paradigmatic change: The case of meta-organizations, *Research Policy*, 41(8):1325-1343
- Lin, C; K.K. Raman, L. Sun, and D. Wu. (2017). The effect of ambiguity in an auditing standard on auditor independence: Evidence from nonaudit fees and SOX 404 opinions. *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 13(1): 37-51.
- Malakar, Y; Greog, Ch; Van de Fliert, E. (2018). Structure, agency and capabilities: Conceptualising inertia in solid fuel-based cooking practices, *Energy Research & Social Science*, 40(3): 45-53
- Mautz, R. K; Sharaf. Sh, A. (1961). *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association.
- Merkurieva, I. (2018). Late Career Job Loss and the Decision to Retire, *International Economic Review*, 60(1): 259-282.
- Morris, D. (1993). Analysis of Auditors' Perceptions and Over-reliance on Negative Information, *Managerial Auditing Journal*, 8(6): 211-235. <https://doi.org/10.1108/02686909310042767>
- Moshashaei, S; Hashemi, S; Foroughi, D. (2018). The Effect of Auditors' Individual Differences on Their Professional Commitment: the Mediation Effect of Ethical Climate Fit. *Accounting and Auditing Review*, 25(3), 415-432 (In Persian)
- Nikbakht Z, Khalifeh Soltani S A, Hoseini S A, Maddahi A, Vedadhir A. Compilation of Auditor's Independence Model. *Quarterly financial accounting journal*. 10(38): 90-112. (In Persian)
- Polites, G. L. & Karahanna, E. (2012). Shackled to the Status Quo: The Inhibiting Effects of Incumbent System Habit, Switching Costs, and Inertia on New System Acceptance. *MIS Quarterly*, 36(1): 21-42.
- Porter, B.A. and Gowthorpe, C. (2004), Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and 1999, Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Saadatniyan, A. (2017). Auditor Independence, *Audit Journal*, 37(1): 33-35. (In Persian)
- Salawu, M. K. (2017). Factors influencing auditor independence among listed companies in Nigeria: generalized method of moments (GMM) approach. *International Journal of Economics and Finance* 9(8): 191-208.
- Sampet, J; Sarapaivanich, N; Patterson, P. (2019). The role of client participation and psychological comfort in driving perceptions of audit quality, *Asian Review of Accounting*, 27(2): 177-195. <https://doi.org/10.1108/ARA-09-2017-0144>.
- Shafer, W. E. (2009). Ethical climate, organizational-professional conflict and organizational commitment: A study of Chinese auditors. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22(7): 1087-1110.
- Sillic, M. (2019). Individual inertia in explaining non-compliant security behavior in the Shadow IT context, *Computers & Security*, 80(5): 108-119
- Soleimani, S; shorvarzi, M; noori tupkanloo, Z. (2018). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *Journal of*

- Financial Accounting Knowledge*, 5(3): 69-80. (In Persian).
- Strigter, M; Cooper, C. (2015). Overcoming Inertia, In: Solving the Strategy Delusion. Palgrave Macmillan, London.
- Sun, W; Seufert, J, H; Smit, M, W. (2017). Epitomising the Audit Expectation Gap Framework Synthesis and Standardisation, *Journal of Corporate Citizenship*, Vol. 14, 1-37.
- Suyono, E; Farooque, O. (2019). Auditors' professionalism and factors affecting it: insights from Indonesia, *Journal of Asia Business Studies*, 13(4): 543-558. <https://doi.org/10.1108/JABS-03-2018-0073>.
- Tavakolnia, E; Hasasyeganeh, Y; Malekiyan Kaleh Bastin, E. (2019). A model for estimating the fear of losing the auditor, *audit knowledge*, 19(77): 111-140. (In Persian).
- Troy, A. H. & Douglas F. P. (2001). Does Congruence between Audit Structure and Auditors' Locus of Control Affect Job Performance? *The Accounting Review*, 76(2): 263-274.