

Designing Auditor's Professional Maturity Model by Grounded Theory Approach

Mahmood Abolghasemi¹, MohammadReza Abdoli², Hasan
Valiyan³, Farhad Dehdar⁴

Received : 2018/11/30

Approved: 2019/04/09

Research Paper

Abstract:

The structure of every profession for employees is like a birth-to-death cycle, which results in a higher quality of job responsibilities and services, depending on individual job careers. An auditor's professional maturity has been ignored among all structural and imperative characteristics because many of ideologists in the profession have focused more on the formulation of rules and regulations than the professional employees' source. The purpose of this research is designing auditor's professional maturity model by grounded theory approach. The methodology of this research is a development, exploratory and qualitative research in terms of result, objective and method, respectively. The statistical population consists of 14 accountants selected through theoretical sampling. The criteria for selecting interviewees is professional audit experience in terms of university education, financial statements review, and acquaintance with qualitative researches and the interviewing process. Then, data is collected through grounded data analysis (foundation data analysis) and interviews. Finally, the research model is designed based on the theoretical framework. The research results represent an element of underlying causes of professional maturity of auditors. According to results, professional maturity as a integrate process based on cognitive features including 3 types of psychological maturity, perceptual maturity and skillful maturity, multidimensional features including 2 types of structural maturity and occupational position and, ultimately, the promising feature of cultural maturity and social maturity, can help auditors to act more effectively in the professional path.

Keywords: Contextual Factors, Auditor's Professional Maturity, Grounded Theory Approach.

JEL classification: M42, M41.

DOI: 10.22051/jera.2019.23336.2261

¹ PhD student, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran, (mahmoudabolghasemi@yahoo.com)

² Associate Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran, corresponding author, (MRAB830@yahoo.com)

³ Assistant Professor, Department of Management, Sari Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran, (Hasan.Valiyan@yahoo.com)

⁴ Assistant Professor Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran, (farhaddehdar@yahoo.com)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

طراحی مدل علل زمینه‌ای ایجاد کننده بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر رویکرد نظریه داده بنیاد

محمود ابوالقاسمی^۱، محمدرضا عبدلی^۲، حسن ولیان^۳، فرهاد دهدار^۴

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۹/۰۹

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۱/۲۰

مقاله پژوهشی

چکیده

ساختار هر حرف‌های برای شاغلین همچون چرخه از تولد تا افول است که وابسته به کارراهی شغلی افراد، باعث ارائه با کیفیت‌تر خدمات و وظایف شغلی فرد می‌گردد. بلوغ در حرفه حسابرس در ویژگی‌های ساختاری و الزام‌آور تا حد زیادی مغفول مانده است، چراکه بسیاری از نظریه‌پردازان این حرفه، بیشتر تمرکز خود را بر تدوین قوانین و مقررات نموده‌اند، و کمتر به روح فرد شاغل در این حرفه توجه شده است. هدف این پژوهش طراحی مدل علل زمینه‌ای ایجاد کننده بلوغ حرفه‌ای حسابرسان براساس تحلیل داده بنیاد می‌باشد. روش‌شناسی این تحقیق از حیث نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای، از حیث هدف جزء تحقیقات اکتشافی و از حیث روش اجرای کار کیفی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش شامل ۱۴ نفر از متخصصان حسابداری بودند که از طریق روش نمونه‌گیری نظری انتخاب شدند، معیار انتخاب مصاحبه‌شوندگان، داشتن تجربه حرفه‌ای حسابرسی چه از منظر تحصیلات دانشگاهی و چه از منظر بررسی صورت‌های مالی و احاطه به پژوهش‌های کیفی و آشنایی با روند مصاحبه‌گری آن بود. سپس براساس روش‌شناسی کیفی از طریق تحلیل تئوری زمینه‌ای (تحلیل داده بنیاد) و با انجام مصاحبه داده‌های لازم جمع‌آوری گردید و بعد از کدگذاری مدل پژوهش براساس چارچوب تئوریک طراحی شد. نتایج پژوهش یک سازه از علل زمینه‌ای ایجاد کننده بلوغ حرفه‌ای حسابرسان معرفی نمود که در آن بلوغ حرفه‌ای به عنوان یک فرآیند منسجم مبتنی بر ویژگی‌های شناختی که شامل ۳ نوع بلوغ روانشناختی، بلوغ ادراکی و بلوغ مهارتی، ویژگی چندبعدی شامل ۲ نوع بلوغ ساختاری و جایگاه شغلی و در نهایت ویژگی فراشغلی شامل بلوغ فرهنگی و بلوغ اجتماعی می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: علل زمینه‌ای، بلوغ حرفه‌ای، رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد.

طبقه بندی موضوعی: M41، M42.

DOI: 10.22051/jera.2019.23336.2261

^۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران، (mahmoudabolghasemi@yahoo.com)

^۲ دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران، (نویسنده مسئول)، (MRAB830@yahoo.com)

^۳ استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران، (Hasan.Valiyan@yahoo.com)

^۴ استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران، (farhaddehdar@yahoo.com)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

حرفه حسابرسی به دلیل مسئولیتی که بر عهده حسابرس می‌گذارد، شغلی بسیار حساس و پیچیده‌ای است که رسیدن به موفقیت در این عرصه، بدون تحمل خصیصه‌های روانی و حتی جسمی امکان‌پذیر نخواهد بود. کسب مهارت در حسابرسی که به عنوان یکی از زمینه‌های رسیدن به بلوغ در حرفه حسابرسی می‌باشد، که اشاره به توانایی انجام وظیفه‌های نسبتاً پیچیده، به شیوه‌های مناسب و اندوخته نمودن دانش تخصصی برای استفاده به موقع از آن دارد (رایت، ۱۹۸۸). اما نمی‌توان بلوغ را صرفه منوط به یک بعد و رسیدن به آن از طریق آموزش قلمداد نمود، چراکه به دلیل ماهیت پیچیده این حرفه، حسابرسان معمولاً در کنار سایر توانمندی‌های تخصصی می‌بایست توانمندی‌های شناختی و شهودی لازم را به واسطه سال‌های تجربه در این عرصه کسب نموده باشند، تا در این صورت بتوان، به درک مناسبی از بلوغ در حسابرسی دست یافت (روتنگاس و همکاران، ۲۰۰۵؛ راسل، ۲۰۰۸). از لحاظ مفهومی، به طور ویژه بلوغ حرفه‌ای در حسابرسان، تحقق موفقیت‌آمیز و مسئولیت‌های محوله همراستا با زنجیره مداومی از مراحل زندگی اجتماعی و مادی آن‌ها در دل حرفه حسابرسی است، به عبارت دیگر، حسابرس بنا به ذات و مسئولیتی که برایش تعریف شده است، چرخه‌ای از تولد تا افول را طی می‌کند و هر قدر از مرحله بلوغ و شکوفایی شغلی‌اش فاصله بگیرد، رو به افول حرکت می‌کند و این دقیقاً همانند چرخه زندگی فردی است، که بر این مبنا می‌توان بلوغ را در دل مسیر شغلی حرفه حسابرسی تعریف نمود و هر حسابرسی که در این چرخه موفق‌تر و به طور گام‌به‌گام رسیدن به کسب مهارت‌ها و تجربه را آموخته باشد، مسیر شغلی بهتری را تجربه می‌کند و کمتر حسرت دوران حرفه‌های خود را می‌خورد (دیاز و همکاران، ۲۰۱۷). پیامد این اتفاق اینست که، افراد با توجه به شناختی که از خود به واسطه بلوغ حرفه‌ای کسب می‌نمایند، توانایی‌های خود را منسجم‌تر در جهت اهداف و الزامات این حرفه به کار خواهند گرفت تا از این طریق بتوانند، وظایف و مسئولیت‌های خود بهتر ایفا نمایند (پاین و هافمن، ۲۰۰۵؛ بیکر و همکاران، ۱۹۹۹). لزوم توجه به نقش بلوغ حرفه‌ای در طی سالیان اخیر را می‌توان در آیین‌نامه‌های پرتکرار در رعایت اخلاق حرفه‌ای و لزوم نظارت بر عملکرد حسابرسان و ایجاد قوانینی مبنی بر دوره زمانی تصدی حسابرسان در شرکت‌ها مورد توجه قرار داد، چراکه این حرفه همانند سایر حرفه‌های دیگر، می‌تواند به دلیل عدم بلوغ حرفه‌ای با مشکلات مختلفی همچون معضلات

اخلاقی و رفتار غیراخلاقی روبرو باشند که منجر به از دست دادن شهرت حسابرسان گردد. همچنین بلوغ حرفه‌ای حسابرسان، توانمندی اتخاذ تصمیمات منطقی و مبتنی بر قواعد حرفه‌ای حسابرسی به دور از هر وابستگی به صاحبکاران متناسب با رشد و قدرت تفکر شهودی در حرفه حسابرسی را افزایش می‌دهد، چراکه فرد ساختار حرفه‌ای حسابرسی را به خوبی درک نموده است و خود را متعهد به رعایت و حفظ موازین عرفی و قانونی آن می‌نماید (حاجیها، ۱۳۹۰). با توجه به توضیحات داده شده، هدف این پژوهش طراحی مدلی برای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان براساس تحلیل داده بنیاد می‌باشد، چراکه مفهوم و ماهیت بلوغ حرفه‌ای در حسابرسی تا حد زیادی حداقل در کشور ما مغفول مانده است، و کمتر به ابعاد مهم و درونی تأثیرگذار بلوغ حرفه‌ای در حیطه‌های تخصصی و رفتاری حسابرسان در طی چند سال اخیر توجه شده است. این پژوهش بنا دارد با شناخت و کشف بخش‌های کمتر مورد توجه قرار گرفته بلوغ حرفه‌ای و با اتکا انجام مصاحبه با متخصصان امر، درک بهتری در رابطه با موضوع بلوغ حرفه‌ای ایجاد نماید و توجه به آن را هم در تدوین استراتژی‌ها و هم در سیاست‌ها و برنامه‌های آموزشی سازمان برای پر کردن خلاءهای شغلی همچون استقلال حسابرس و تردید حرفه‌ای، و هم تضادهای شغلی همچون کاهش تضادهای شغلی و خانوادگی به عنوان یک الزام مورد توجه قرار دهد.

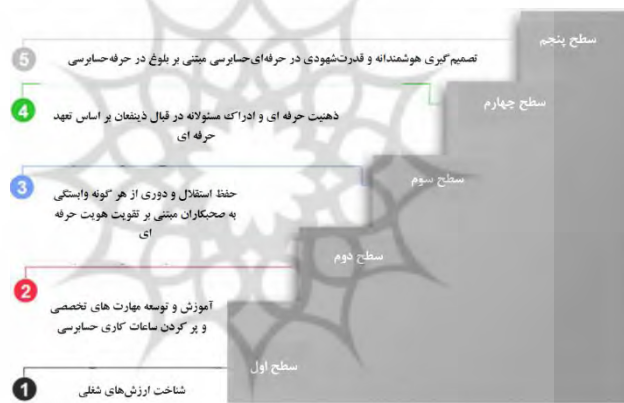
مبانی نظری

معنای بلوغ از نگاه فردی، مرحله‌ای است که یک فرد در میسر حرفه‌ای خود آن را طی می‌کند و اگر در این راه گام به گام مراحل رسیدن به بلوغ از تولد تا رشد و بلوغ را در چرخه کاری طی کرده باشد، احساس خوشایند از طی این مسیر برایش ایجاد خواهد شد (رهنورد و خلیل پور تیلیمی، ۱۳۹۴). در تعریفی ساده، بلوغ حرفه‌ای را می‌توان، مجموعه‌ای ساختار یافته از عناصر شغلی و فراشغلی دانست، که فرد در طی دوره تصدی خود در یک شغل، آن را تجربه می‌کند (سلطانی و بهرامی نژادجونقانی، ۱۳۸۹). بلوغ به عنوان معیار ارزشیابی توانایی فردی با قواعدی مشخص که مبتنی بر توانمندی‌های رفتاری و اخلاقی در حیطه‌های کاری معنا پیدا می‌کند، تعریف می‌شود (شمس‌زارع و همکاران، ۱۳۹۷). ساویکا (۲۰۰۱) بلوغ شغلی را آمادگی افراد برای پذیرفتن مسئولیت‌ها، تصمیمات شغلی متناسب با

اهداف و وظایف تعریف شده و برآمدن از عهده تکالیف محوله و پاسخگویی در قبال آن می‌باشد (ساویکا و پرفلی، ۲۰۱۱).

مدل توسعه یافته بلوغ حرفه‌ای حسابرسان

این مدل اولین بار در دانشگاه کارنگی تهیه گردید که به سازمان‌ها در بهبود بلوغ نیروی کار و مورد خطاب قرار دادن مباحث و موضوعات آنها، کمک شایانی نمود. این مدل براساس بهترین روش‌های موجود در زمینه‌هایی مانند مدیریت دانش و توسعه توانمندی‌های تخصصی، امروزه در حیطه‌های آموزش حسابرسی و درک محیط‌های پیچیده حسابرسی با عنوان بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مورد توجه قرار گرفته است (وربارگ و همکاران، ۲۰۰۷). در واقع این مدل، یک مدل تعمیم یافته از توسعه قابلیت منابع انسانی مبتنی بر بلوغ فردی به حیطه‌های تخصصی و رفتاری حسابرسان می‌باشد، که در بهبود روابط کاری در ۵ سطح مورد توجه می‌باشد.



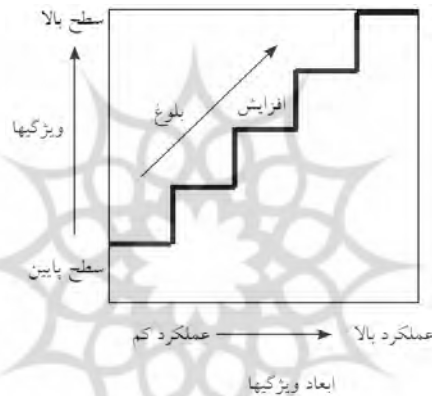
شکل (۱): مدل فرآیند بلوغ حرفه‌ای

همانطور که در این مدل مشاهده می‌شود، رسیدن به نقطه بلوغ حرفه‌ای به صورت گام به گام و مرحله به مرحله، از شناخت تا توانمندی شهودی در این حرفه می‌باشد، که همچون فرآیندی نیازمند، آموزش و طی کردن ساعات کار حسابرسی در محیط‌های پیچیده و رعایت اصول اخلاقی و حرفه‌ای حسابرسی در راستای ذهنیت‌گرایی برای افزایش تعهد و هویت حرفه‌ای در مسیر بلوغ شغلی حسابرسان می‌باشد. رسیدن به این نقطه گرچه کمی سخت و نیازمند تحمل فشارهای شغلی است، اما حسابرسان با اعتقاد و حفظ چارچوب‌های اخلاقی و حرفه‌ای

می‌توانند در مسیر حرفه‌ای، به بلوغ ذهنی و عملکردی که نوعی ارضای نیازهای شغلی است، دست یابند (بکوف و همکاران، ۲۰۱۵).

الگوی بلوغ تخصصی (دانش) حسابرسان

یک حسابرس دارای بلوغ تخصصی از حالت انجماد خارج شده و با توجه به تجاربی که در مسیر شغلی خود تجربه کرده است، مجدداً در نقطه بلوغ منجمد می‌شود تا از این طریق وظایف و عملکردهای تخصصی را به بهترین وجه به انجام برساند. یکی از این الگوها که نمونه توسعه یافته الگوی ارزیابی بلوغ دانش تخصصی است، که اصطلاحاً به آن ((STEPS گفته می‌شود، مراحل رسیدن به بلوغ تخصصی را به صورت پله‌ای نشان می‌دهد. این مدل مفهوم بلوغ را همانند شکل (۲) در دو بعد مطرح می‌کند (کوگت و زاندر، ۱۹۹۲)



شکل (۲): مدل بلوغ دانش تخصصی حسابرسان (رابینسون و همکاران، ۲۰۰۶)

برای هر سطح از بلوغ، مشخصاتی قطعی را متصور است؛ به گونه‌ای که در محور عمودی که مربوط به ویژگی‌های کلیدی حسابرسانی مبتنی بر دانش فنی و تخصص است مفاهیمی همچون درک مفهوم ویژگی‌های شغلی و ادراک از آن می‌تواند به ارتقای سطح توانمندی‌های تخصصی و بینشی در عرصه‌های مختلف حسابرسانی منجر شود و در محور افقی ابعاد این ویژگی‌ها از عملکرد پایین تا بالا را در نظر دارد.

پیشینه پژوهش‌های تجربی

دیاز و همکاران (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان چگونگی تأثیر تجارب حسابرسان بر عملکردهای وظیفه‌ای و تخصصی پرداختند. در این پژوهش تعداد ۱۱۱ حسابرس از شرکت‌های بزرگ حسابرسی در کشور آمریکا انتخاب شدند و به دو دسته حسابرسان جوانتر و حسابرسان دارای تجربه و بلوغ حرفه‌ای تفکیک شدند. نتایج نشان داد حسابرسان دارای تجربه و بلوغ حرفه‌ای بدلیل داشتن ویژگی‌های فردی و توانمندی‌های فردی و سازمانی نقش قابل توجه‌تری را در ارتقای سطح کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی داشت.

با (۲۰۱۶) در پژوهشی معیارهای تأثیرگذار بر عملکرد و قابلیت‌های شرکت‌های حسابرسی را در کشور استونی از منظر بلوغ حرفه‌ای مورد بررسی قرار داد. در این تحقیق تعداد ۵۲ شاخص تأثیرگذار بر عملکرد شرکت‌های حسابرسی بررسی گردید و مشخص شد، معیارهای پاسخگویی رفتاری (اخلاقی)، قابلیت اتکای مالی و دقت حسابرسی به عنوان معیارهای مهم در عملکرد و قابلیت‌های شرکت‌های حسابرسی محسوب می‌شوند که در صورتی که شرکت‌ها بتوانند این معیارها را رعایت نمایند، می‌توانند، موفقیت بیشتری در زمینه جذب سهم بیشتر بازار کسب نمایند.

آندریاس و همکاران (۲۰۱۶) علل تأثیرگذار بر تردید حرف‌های حسابرسان را با هدف ارتقای کیفیت حسابرسی بررسی نمودند. جامعه آماری تحقیق ۱۱۹ نفر از حسابرسان دولتی کشور اندونزی بودند. نتایج تحقیق نشان داد که، وجود ویژگی‌هایی همچون استقلال، بی‌طرفی، تجربه و مهارت که بر اساس بلوغ حرفه‌ای حسابرسان ایجاد می‌شوند تردید حرف‌های حسابرسان را در بررسی‌های صورت‌های مالی تحت تأثیر قرار می‌دهند و این موضوع باعث ارتقای کیفیت حسابرسی می‌گردد.

در بخش پیشینه پژوهش‌های تجربی در داخل بدلیل اینکه چندان به این موضوع پرداخته نشده است، تلاش می‌گردد تا پژوهش‌های مشابه از نظر مفهومی مورد بررسی قرار گیرد. در یکی از این محدود تحقیقات، قشقای و مشایخ (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری در شرکت‌های ایرانی انجام دادند. به این منظور از مدل استاندارد بلوغ، به عنوان چارچوبی برای شناسایی این ابعاد و سطوح تکامل آن‌ها استفاده شده است. داده‌های پژوهش با استفاده از روش تحلیل تم، مورد تحلیل و بررسی قرار گرفتند. تم‌های استخراج

شده، در قالب مدل بلوغ، طبقه‌بندی شدند و مدل پژوهش تدوین گردید. براساس یافته‌های پژوهش، ماتریس بلوغ واحد حسابداری شامل ۶ بُعد: خدمات و نقش واحد حسابداری، گزار شگری، فرآیندپذیری، فناوری اطلاعات، مدیریت ریسک سازمان، و منابع انسانی است که هر یک از آن‌ها طی ۵ سطح بلوغ، تکامل می‌یابند.

حاجیها (۱۳۹۰) پژوهشی تحت عنوان بررسی رابطه بین شاخص‌های بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان و درک آنها از ریسک‌های واحد مورد رسیدگی انجام دادند. برای این منظور با استفاده از پرسشنامه درجه اهمیت ۵۸ عامل موثر بر هر یک از ریسک‌های حسابرسی، ذاتی و کنترل اندازه گیری شد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد ریسک حسابرسی با سابقه کار حسابرسی مستقل، سابقه کار به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی، تحصیلات و رشته تحصیلی رابطه دارد. ریسک ذاتی با سابقه کار حسابرسی مستقل، سابقه کار به عنوان مدیر یا شریک حسابرسی و رشته تحصیلی رابطه دارد و ریسک کنترل با سابقه کار حسابرسی داخلی، سابقه کار حسابداری، رشته تحصیلی و عضویت در انجمن‌ها رابطه معنی‌داری دارد.

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) پژوهشی تحت عنوان شناسایی ویژگی‌های روانشناختی اثرگذار بر مهارت حساب‌برسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی انجام دادند. ضمن پذیرش بخشی از چارچوب حاصل از ادبیات تصمیم‌گیری در روانشناسی، آن را بر حسابرسی اعمال کرده است. در دیدگاه شانتیو، تصمیم‌گیرندگان خبره حائز چهار ده ویژگی روانشناختی هستند. نتایج نشان داد هر چهارده ویژگی در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارند، اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است؛ به گونه‌ای که مهم‌ترین ویژگی‌ها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی/توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

براساس مبانی نظری مطرح شده سوالات پژوهش به ترتیب زیر مورد توجه می‌باشد:

۱. ابعاد بلوغ حرفه‌ای حسابرسی مشتمل بر چه مولفه‌ها و عواملی هستند؟

۲. انواع بلوغ حرفه‌ای حسابرسی کدامند؟

۳. ویژگی‌های بلوغ حرفه‌ای حسابرسی کدامند؟

روش تحقیق

این پژوهش با اتکا به یک مطالعه‌ی اکتشافی و تفسیری براساس رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد انجام شد. در واقع به دلیل اینکه پژوهش‌های منسجمی در حوزه بلوغ حرفه‌ای حسابرسی انجام نشده است و این مفهوم به میزان زیادی از نظر ادراک شغلی دارای ابهام می‌باشد، این پژوهش از طریق تحلیل داده بنیاد به دنبال بسط و توسعه تئوریک آن می‌باشد و بر این مبنا ماهیت روش پژوهش اکتشافی و تفسیری است. به عبارت دیگر، این روش به پژوهشگر این امکان را می‌دهد در مواردی که امکان تدوین فرضیه وجود ندارد و یا انسجام نظری در رابطه با موضوع مورد بررسی نیست، به جای استفاده از نظریه‌های از پیش تعریف شده، یک نظریه جدید تدوین کند. رویکرد پژوهشی مطالعه حاضر، به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقرایی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که نظریه جامعی درباره آن در حیطه‌های رفتاری و عملکردی حسابرسی وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. به عبارت دیگر از طریق رویکرد استقرایی تلاش می‌شود، الگوی مناسبی طراحی گردد. بدین منظور با اتکاء به روش نظریه زمینه‌ای و رویکرد نوحاسته یا ظاهر شونده، گلاسر (۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان امر، مباحث مربوط به بلوغ حرفه‌ای مشخص و دسته‌بندی شود. این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا براساس مرحله‌ی اول کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه شوندگان بپرسد و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت براساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد.

جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش براساس اعتقاد اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸)، برای پابندی به اصول نظریه برخاسته از داده‌ها از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند برای حداکثر کردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع، یا اتفاقات استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله براساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یافت شود. بر این مبنا ابتدا محقق براساس فهرست نمودن معیارهایی، سعی در انتخاب افراد آگاه نمود تا از انحراف و تلف شدن زمان در جریان مصاحبه‌ها جلوگیری شود. این معیارهای عبارتند از:

۱. داشتن تجربه حرف‌های حسابرسی چه از منظر تحصیلات دانشگاهی و چه از منظر بررسی صورت‌های مالی

۲. احاطه به پژوهش‌های کیفی و آشنایی با روند مصاحبه‌گری آن

براساس دو معیار فوق ابتدا لیستی از محققان حیطه‌های رفتاری و تخصصی در حرفه حسابرسی که در دسترس بودند، مشخص گردید که این کار از طریق جستجو در سایت‌های معتبر علمی و پژوهشی در داخل و خارج از کشور انجام شد. سپس از طریق ایمیل و توضیحات مرتبط با اهداف پژوهش، برای حداقل ۲۸ نفر ارسال گردید و از آن‌ها خواسته شد، تا در صورت تمایل، در فرآیند انجام مصاحبه مشارکت نمایند. از مجموع ایمیل‌های ارسال شده، ۱۸ ایمیل پاسخ داده شد، که از این میان ۱۴ نفر نهایتاً به عنوان مصاحبه‌شونده انتخاب شدند. روند انجام مصاحبه تلاش شد تا حد امکان رودررو و یا از طریق نرم‌افزارهای ویدیویی شبکه‌های اجتماعی انجام شود که از مجموع ۱۴ مصاحبه ۹ مصاحبه به صورت حضوری صورت پذیرفت و ۲ مصاحبه از طریق نرم‌افزارهای ویدیویی انجام شد، ۳ مصاحبه نیز به از طریق صوت ضبط شده بین محققان با مصاحبه‌شوندگان مرادده شد. نگاره (۱) ویژگی‌ها و مشخصات مصاحبه‌شوندگان را نشان می‌دهد:

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

تک‌اره (۱): ویژگی‌های مصاحبه‌شوندگان

محل فعالیت	حوزه تخصصی	سابقه شغلی	مدرک تحصیلی	سن	جنسیت	مورد
استادیار دانشگاه	حسابداری	۱۰ سال	دکتری	۴۱ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۱
استادیار دانشگاه	حسابداری	۱۶ سال	دکتری	۴۴ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۲
دانشیار دانشگاه	حسابداری	۸ سال	دکتری	۳۹ سال	زن	مصاحبه‌شونده شماره ۳
استادیار دانشگاه	حسابداری	۱۴ سال	دکتری	۴۶ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۴
استادیار دانشگاه	حسابداری	۱۶ سال	دکتری	۴۸ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۵
استادیار دانشگاه	حسابداری	۱۶ سال	دکتری	۴۷ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۶
استادیار دانشگاه	حسابداری	۱۰ سال	دکتری	۳۹ سال	زن	مصاحبه‌شونده شماره ۷
استادیار دانشگاه	حسابداری	۱۲ سال	دکتری	۴۲ سال	زن	مصاحبه‌شونده شماره ۸
استادیار دانشگاه	حسابداری	۱۱ سال	دکتری	۴۶ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۹
استادیار دانشگاه	حسابداری	۸ سال	دکتری	۳۹ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۱۰
استادیار دانشگاه	حسابداری	۱۴ سال	دکتری	۴۴ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۱۱
استادیار دانشگاه	حسابداری	۱۴ سال	دکتری	۴۷ سال	زن	مصاحبه‌شونده شماره ۱۲
دانشیار دانشگاه	حسابداری	۹ سال	دکتری	۳۹ سال	زن	مصاحبه‌شونده شماره ۱۳
استادیار دانشگاه	حسابداری	۱۱ سال	دکتری	۴۳ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۱۴

ذکر این نکته حائز اهمیت است که رعایت اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه‌های آن‌ها در همان ابتدا تأکید می‌شد، تا اطمینان و اعتماد آن‌ها برای انجام مصاحبه‌ها جلب گردد.

گردآوری و تجزیه و تحلیل

در جمع‌آوری داده‌های مصاحبه، در ابتدا از مصاحبه‌های باز و سپس از مصاحبه‌های نیمه ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. سوالات مصاحبه‌ها شامل موقعیت‌های واقعی بودند که شرکت‌کنندگان بر حسب تجربه و یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند که برخی از این سوالات مصاحبه عبارت بودند از:

۱. ویژگی‌های درونی در رسیدن به بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان کدامند؟
۲. ویژگی‌های ادراکی و بینش حرف‌های برای رسیدن به بلوغ در مسیر شغلی حساب‌برسان کدامند؟

۳. چه معیارهای مهارتی و تخصصی در رسیدن به بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان نقش مهمی دارند؟

۴. ویژگی‌های فرهنگی محیط کاری حساب‌رسان در رسیدن به بلوغ حرفه‌ای نقش دارند؟

۵. جایگاه و اعتبار شغل حسابداری در رسیدن به بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان نقش دارد؟

در آغاز فرآیند تحقیق مصاحبه‌ها عموماً بدون ساختار انجام می‌شد چراکه این موضوع به ایجاد دیدگاه‌های متفاوت در مورد موضوع پژوهش به محقق کمک می‌نمود، اما در مراحل بعدی فرآیند تحقیق، بدلیل معنا پیدا کردن مفاهیم، مصاحبه‌ها به سمت نیمه ساختار یافته هدایت شد، تا چارچوب نظری هدفمندی به منظور تولید محتوای اثربخش‌تر ایجاد شود. این کار می‌تواند به کاهش تأثیرگذاری گرایش یا جهت ناشی از تئوری‌های مبتنی بر ادبیات تحقیق در حین گردآوری داده‌ها، کمک شایانی نماید. یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تاحدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکاتشان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی با هم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. چراکه استفاده از مقایسه دائمی سبب کنترل پی‌درپی مفاهیم جدید، بسط و توسعه و مقایسه طبقه‌بندی‌ها و تصمیم‌گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه‌بندی‌های موجود می‌شود (واستیل، ۲۰۰۱). در واقع در مرحله کدگذاری محوری، محقق هر گونه ایده نوظهور، کدها و طبقه‌بندی‌های احتمالی و روابط بین طبقه‌بندی‌های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابهت ثبت و ضبط می‌کند. در مرحله کدگذاری انتخابی طبقه‌بندی‌های فرعی و طبقه‌بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته می‌شوند. روند انجام مصاحبه‌ها بر این مبنای بود که از مصاحبه اول تا مصاحبه ۹ تقریباً مدل شکل گرفت چراکه بعد از هر مصاحبه محققان شروع به تحلیل مصاحبه‌ها بر مبنای کدگذاری باز و محوری می‌نمودند. از مصاحبه ۹ تا مصاحبه ۱۴ برای

مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع مصاحبه‌ها ادامه یافت و اغلب کدها در مصاحبه‌ها تکرار می‌شدند و بر این مبنا در مصاحبه ۱۴، پایان انجام مصاحبه اعلام گردید.



شکل (۳): مراحل تحلیل در گزیند تئوری (واستل، ۲۰۰۱)

اعتبار تحقیق

مفهوم اعتبار در تحقیقات کیفی از منظرهای مختلفی به کار رفته است. این مفهوم واحد نبوده، بلکه مفهومی پیچیده و فراگیر و همه‌جانبه بوده است. در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد، بنابراین، درباره اینکه آیا مصاحبه‌ها قابل تکرار و نتایج قابل تعمیم هستند، جای شک و تردید وجود دارد و پژوهشگران باید از فونونی که در تحقیق‌های کیفی برای نشان دادن قابلیت اعتماد و صحت یافته‌ها به کار گرفته می‌شود، استفاده کنند. در این پژوهش از روش سه سو سازی یا چندجانبه‌گری برای سنجش اعتبار تحقیق استفاده شده است.

برای محقق شدن چندجانبه‌نگری در پژوهش حاضر رویکردهای مختلف مصاحبه شوندگان در ۴ بعد زیر مورد بررسی قرار گرفت و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شده است.

اعتباریابی یا بازیابی توسط مصاحبه‌شوندگان

این روش عبارت است از بررسی صحت یافته‌های پژوهش توسط مصاحبه‌شوندگان به منظور تعیین آنکه آیا این پژوهش به شکل صحیح دیدگاه‌های آنان را درباره موضوع پژوهش تحت پوشش قرار می‌دهد یا نه؟ برای تحقق این روش با ۱۰ نفر از بین ۱۴ مشارکت‌کننده پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها، در مورد مطابقت دیدگاه‌های ایشان با مصاحبه‌شوندگان سؤال و بحث انجام شد که در همه موارد محقق درک صحیحی از اظهارات مصاحبه‌کنندگان داشته است، این امر می‌تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه‌شوندگان و مصاحبه‌کننده درباره‌ی موضوع تحقیق باشد.

مرور همتا

با استفاده از این راهبرد، پژوهشگر طی انجام پژوهش، به منظور فراهم کردن نقدی درباره شیوه‌های به کار گرفته شده و بررسی نتایج و صحت آنها، از سایر محققان کمک می‌گیرد؛ از آنها می‌خواهد تا به بررسی یادداشت‌ها، مقوله‌بندی انجام شده با استفاده از فهرست مقوله‌ها و تحلیل‌های رایانه‌ای که در حین پژوهش انجام شده است، بپردازند. به دلیل محدودیت‌های موجود کمک گرفتن از سایر محققان در این تحقیق امکان‌پذیر نبود اما برای تحقق این روش، تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه پس از دو هفته مجدداً انجام گرفت و در درک مفاهیم مربوط به مصاحبه در دو زمان، اختلاف قابل ملاحظه‌ای وجود نداشت.

توضیح شیوه یادداشت‌برداری و انجام پژوهش

در این مرحله پروتکل و فرآیند انجام مصاحبه‌ها در اختیار ۱۰ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا تایید نمایند، آیا نحوه تحلیل درست طی شده است یا خیر، که مرور یادداشت‌ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.

تهیه گزارش مفصل نتایج

در تحلیل تفسیری، با توجه به این اصل که معناها برخاسته از موقعیت هستند، هریک از نتایج باید همراه با موقعیت، به طور کامل در نظر گرفته شود و خواننده پژوهش توجهی خاص به موقعیت داشته باشد. بنابراین، لازم است جزئیات موقعیت پژوهش در گزارش توضیح داده

شود. بر این مبنا ضبط مصاحبه‌ها، یادداشت‌برداری و گزارش‌دهی مرتب نتایج، منجر به فراهم نمودن داده‌های معتبر گردید که این موضوع مورد تایید قرار گرفت.

یافته‌های تئوریک

هیچ لیست از قبل تعیین شده و قطعی درباره ویژگی‌ها و مولفه‌های بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان، و هیچ احتمال قطعی برای شناسایی و محدود ساختن تمامی ویژگی‌های مرتبط با مسیر شغلی حساب‌رسان در یک مجموعه مشخص از ویژگی‌ها با مرزبندی‌های شفاف و متمایز کننده وجود ندارد. با وجود این، یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که مصاحبه‌شوندگان در این مطالعه می‌توانند ویژگی‌های بلوغ حرفه‌ای را شناسایی نمایند و ویژگی‌ها و خصایص موفقیت در مسیر حرفه‌ای حساب‌رسان را از سایر حساب‌رسان تمییز دهند. نگاره (۲) فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری را نشان می‌دهد:

نگاره (۲): کدهای مفهومی و طبقه‌بندی شده ناشی از مصاحبه‌ها

کدگذاری تئوری	کدگذاری‌های اصلی		
	کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدگذاری باز
طبقه‌بندی اصلی	طبقه‌بندی فرعی	طبقه‌بندی مفهومی	کدهای مفهومی
بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان	ویژگی‌های شناختی	بلوغ روانشناختی	کنترل فشار روانی
			ثبات هیجانی
			وظیفه‌شناسی
			گشودگی به تجربه
			مسئولیت‌پذیری
			تحمل ابهام
		بلوغ ادراکی	کنترل استرس
			درک محتوای حرفه حساب‌رسانی
			درک تفاوت‌های ویژگی شغلی
			درک معیارهای وظیفه‌ای
			قضاوت‌های مبتنی بر واقعیت و شواهد
			درک تضاد منافع
			درک استقلال حساب‌رسان
بلوغ مهارتی	افزایش تجربه‌های مهارتی		

کد گذاری تئوری	کد گذاری های اصلی			
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز	
طبقه بندی اصلی	طبقه بندی فرعی	طبقه بندی مفهومی	کدهای مفهومی	
			کسب تجربه از اشتباهات	
			تصمیم گیری شهودی	
			اشتراک مهارت های کاری	
			ساده سازی مشکلات حرف های	
	ویژگی های چندبعدی	بلوغ ساختاری	سازگاری با استانداردهای حسابداری	
			شناخت فلسفی حرفه حسابداری	
			روایت گری در حسابداری	
			احاطه به قوانین و مقررات تجارت و بورس	
			احاطه با مباحث علمی و تئوریک حسابداری	
	بلوغ جایگاه شغلی		ایجاد ارزش کثرت گرا	
			خلایقت حرف های	
			ایجاد ارزش های اخلاقی	
			انگیزه های شغلی بالا	
	ویژگی های فراشغلی	بلوغ فرهنگی	آرامش روانی و ذهنی	
			اتکا به عمق ارزش های حرفه حسابداری	
			شناخت نمادهای فرهنگ اخلاقی در حسابداری	
		بلوغ اجتماعی		اتکا به داستان های اخلاقی در حرفه حسابداری
				شناخت الگوهای مرسوم در حرفه حسابداری
				تعهد حرف های نسبت به ارزش های اجتماعی
				تعالی حرف های در حسابداری
			اتکا به هنجارهای اجتماعی	
			رعایت عرف اجتماعی در حرفه حسابداری	

در ادامه یافته های تحقیق، به ویژه بحث درباره مفاهیم و طبقه بندی فرعی در سایه تحقیقات انجام شده درباره بلوغ حرفه ای حسابرسان، ارایه، و به طور همزمان پیدایش و توسعه مولفه های تشکیل دهنده هر کدام از طبقه بندی های مفهومی توضیح داده می شود. همانطور که از نگاره (۲) مشاهده شد: سه طبقه بندی فرعی وجود دارد که عبارتند از:

ویژگی‌های شناختی، ویژگی‌های چندبعدی و ویژگی‌های فراشغلی. نگاره (۳)، تعریف هر کدام از طبقه‌بندی‌های فرعی را ارائه می‌کند. متغیرها در مؤلفه‌های تشکیل دهنده بلوغ حرفه‌ای با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

نگاره (۳): تعاریف طبقه‌بندی‌های فرعی

تعریف	طبقه‌بندی‌های فرعی
میزان تلفیق دیدگاه‌های مختلف از حیث ویژگی‌های روانشناختی و ادراکی در راستای ارتقای سطح مهارت‌های فردی برای هموارتر کردن مسیر حرفه‌ای حساب‌رسان تعریف می‌شود.	ویژگی‌های شناختی
اشاره به علل بلوغ ساختاری که مبتنی بر شناخت و هماهنگی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌باشد که به افزایش خلاقیت‌های فردی، ارزش‌های اخلاقی و ارتقای جایگاه شغلی به عنوان معیارهای بلوغ جایگاه شغلی نسبت به سایر حرفه‌های مرتبط می‌شود.	ویژگی‌های چندبعدی
ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی حرفه حسابرسی می‌باشد که در تقویت رفتارهای حرفه‌ای در مسیر شغلی حساب‌رسان منجر خواهد شد.	ویژگی‌های فراشغلی

ویژگی‌های شناختی

حرفه حسابرسی همچون هر حرفه دیگری به دلیل دارا بودن محتوای مسئولانه و تخصصی، نیازمند وجود توانمندی‌های رفتاری و مهارتی فرد در طول تجربه کاری می‌باشد که فرد را نسبت به مراحل اولیه کار در سطح بالاتری از سایر حساب‌رسان قرار می‌دهد و آرامش و رضایتمندی بیشتری در فرد به دلیل داشتن شغل حسابرسی ایجاد می‌نماید (دیاز و همکاران، ۲۰۱۷). این ویژگی‌ها شامل عواملی همچون علل ایجاد کننده بلوغ روانشناختی، بلوغ ادراکی و مهارتی می‌باشد که بر حسب دیدگاه‌های تخصصی مصاحبه‌شوندگان ایجاد شده است که در ادامه به تشریح هر یک از این علل پرداخته خواهد شد.

بلوغ روانشناختی

این نوع از بلوغ اشاره به همراستاسازی ویژگی‌های درونی و شخصیتی هر حساب‌رس با ویژگی‌های تنش‌زا و پر مسئولیت حرفه حسابرسی دارد که باعث می‌شود فرد در گذر زمان به ویژگی‌های روانی کارآمدتری برای ایفای نقش بهتر در حرفه حسابرسی دست یابد و اثربخشی

بهتری در انجام مسئولیت‌های تخصصی خود ارائه دهد. نظر زیر بر اهمیت این عوامل در ارتقای سطح قابلیت‌های شناختی حساب‌رسان صحه می‌گذارد:

به عقیده من، یک حساب‌رس زمانی می‌تواند در مسیر حرف‌های خود به ویژگی‌های روانشناختی دست یابد، چرا که به دلیل پیچیدگی‌های عملکردی صاحبکاران و باتوجه به فشار زمان رسیدگی طبق ساعات تعریف شده حساب‌رسی، حساب‌رس تحت فشار زیادی قرار می‌گیرد و زمانی می‌توان نقش خود را به درستی ایفا نماید، که مسئولانه نسبت به تحمل این فشارها، صبوری داشته و از استقلال رفتاری و تخصصی خارج نشود.

همچنین یکی دیگر از مصاحبه‌شوندگان درباره بلوغ روانشناختی به ماهیت گشودگی به تجربه اشاره نمود. او در این باره بیان کرد:

یک حساب‌رس دارای بلوغ حرفه‌ای یک شبهه و بر حسب تصادف نمی‌تواند دارای توانمندی‌های رفتاری و بینشی نسبت به شغل خود شود. به نظر من، گشودگی و کسب تجربیات شغلی، آگاهی حساب‌رسان را نسبت به پیچیدگی و فضای رقابتی کار در حرفه حساب‌رسی به خصوص در بازار ایران که قوانین تاحد زیادی راه فرار را برای صاحبکاران باز گذاشته است، افزایش می‌دهد.

در واقع، بلوغ روانشناختی یکی از ابعاد بلوغ درونی یا بلوغ فردی است که به فرد در پخته‌تر شدن کمک می‌کند چرا که فرد با کسب تجربه‌های مختلف توانمندی بهتری از نظر تطبیق خود با شرایط حرف‌های حساب‌رسی پیدا می‌کند و این موضوع از انتقال فشار کاری به فرد و خانواده‌اش جلوگیری می‌کند (باترز و همکاران، ۲۰۱۷). در واقع این عوامل را می‌توان از نظر مفاد قانونی نیز بررسی نمود. به عنوان مثال به موجب مفاد ماده ۲ آیین رفتار حرف‌های جامعه حسابداران رسمی آمریکا، حساب‌رسان و حسابداران رسمی به منظور خدمت رسانی به منافع عمومی، متعهد به پذیرش مسئولیت می‌باشند. افزون بر این اصل ۳۰۱ بیان می‌دارد که در خدمات حرف‌های حساب‌رسان متعهد، به پذیرش هر گونه فشار در جهت حفظ منافع عمومی می‌باشند که در عین صریح بودن و حفظ وظیفه شناسایی مجاز به افشای اطلاعات محرمانه صاحبکاران بدون مجوز صریح در مجامع ای به غیر از نهادهای ذیربط نمی‌باشند (پانی و ژانگ، ۲۰۱۳). این موضوع ضمن حفظ حریم اطلاعاتی و عملکردی صاحبکاران، ثبات

هیجانی حسابرسان همراستا با نتایج بدست آمده در این تحقیق را نشان و ماهیت این نتایج را در راستای عوامل بلوغ روانشناختی تایید می‌نماید.

بلوغ ادراکی

این نوع از بلوغ که اصطلاحاً به آن بلوغ ذهنی گفته می‌شود، اشاره به ویژگی‌های رفتاری حسابرسان در محیط‌های کاری دارد که به آن‌ها کمک می‌کند تا ادراک جامع‌تری نسبت به محتوای شغلی و ویژگی‌های حرف‌های کار مبتنی بر تفاوت‌های بین فردی و شغلی پیدا کند و در هنگام قضاوت که به عنوان یک مبنای حرفه حسابرسی مطرح می‌باشد، کمتر دچار قضاوت‌های خودخواهانه و فردی شود و براساس واقعیت‌های موجود و شواهد دست به اظهار نظر نماید (گیمبار و همکاران، ۲۰۱۶). در این باره یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

من فکر می‌کنم، اگر آگاهی از خود، نقاط قوت و ضعف وجود نداشته باشد، یا اگر حسابرسان به نقاط قوت خود توجه داشته باشند، آنها قادر به انجام تنها بخشی از کار هستند. در این شرایط نسبت به تضاد منافع بین صاحبکاران، سهامداران، سرمایه‌گذاران و حسابرسان درک بهتری برایشان ایجاد خواهد شد.

در واقع این دیدگاه به نقش شناخت ادراکی کلان حسابرسان هم از منظر ویژگی‌ها و توانمندی‌های رفتاری و تخصصی می‌تواند منجر شود و هم به شناخت بهتر نسبت انگیزه‌های منافع صاحبکاران در راستای تضاد منافع موجود، آگاهی بیشتری پیدا می‌کنند. ویژگی مهم دیگری که در این بخش براساس مصاحبه‌ها ایجاد شده، نقش ادراک محتوای حرفه و وظایف حسابرس در قبال جامعه بود. این موضوع نیز ویژگی مهم دیگری بود که حتی لودوینگ و همکاران (۲۰۱۱) به نقش آن در تغییر و تحولات آتی حسابرسی صحنه گذاشتند و نقش تقویت‌کننده‌ها و محرک‌های رفتاری بر حسابرسان را مورد تأکید قرار دادند تا حسابرسان از طریق نگاهی فراتر از واقعیت‌های موجود ارائه‌شده صاحبکاران، منافع سهامداران و سرمایه‌گذاران را در اولویت قرار داده و تلاش خود را نسبت به تأمین اطلاعات شفاف‌تر در مسیر حرف‌های به سرانجام برسانند. از طرف دیگر درک تفاوت‌های مسئولیتی شغل حسابرسی با سایر حرفه‌ها، خود دلیل دیگری در تقویت بلوغ ادراکی می‌باشد. تحقیقات زیادی بر اهمیت بلوغ ادراکی در حیطه‌های پژوهشی حسابرسی رفتاری صحنه گذاشته‌اند و آن را معیاری مهم

چه در بعد قضاوت و چه بعد رفتار حرف‌های حساب‌برسان عامل مهمی دانستند که در این پژوهش ضمن اتکا به مبانی نظری یاد شده، بلوغ ادراکی به عنوان یک مولفه ویژگی‌های شناختی بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان مورد تأکید قرار گرفت که از منظر مفهومی مطابق با دیدگاه‌های محققانی همچون جورج (۲۰۰۰) تأیید می‌کند که از طریق خودآگاهی، حساب‌برسان قادر هستند تا به اطلاعات بیشتری درباره تضاد منافع و ادراک محتوایی به هنگام تصمیم‌گیری و قضاوت، دسترسی داشته باشند. همچنین پژوهش‌های دیگری همچون رایت (۱۹۸۸) و با (۲۰۱۶) از منظر مفهومی به نقش این مولفه‌ها در ارتقای کیفیت مهارت‌های رفتاری و عملکردی حساب‌برسان صحنه گذاشتند که نتایج بدست آمده را همراستا با نتایج این محققان، تأیید می‌نماید.

بلوغ مهارتی

آخرین نوع بلوغ درونی یا شناختی، بلوغ مهارتی است که اشاره به کسب تجربه‌های وظیفه‌ای و مهارتی فرد در گذر زمان دارد و قدرت حل مسئله و تصمیم‌گیری لازم را در زمان‌های تنش‌زا بدست می‌آورد و مدیریت فردی‌اش در این زمان‌ها بالاتر می‌رود، چراکه از اشتباهات گذشته درس گرفته است و یک فرد توانمند و دارای بلوغ در این بعد توانمندی انتقال دانش و تجربیات خود را به دیگران دارا می‌باشد و کمتر دچار سوگیری و اشتباهات ناشی از اهمال کاری می‌شود. هر چند تعیین مرز مشخصی بین ابعاد مختلف بلوغ فردی کار ساده‌ای نیست و مرز خاکستری بین هر سه بعد وجود دارد، اما می‌توان بیان نمود شناخت این سه بعد در شناخت فرد از مسیر شغلی‌اش بسیار می‌تواند بر ارتقای سطح رضایت شغلی و تعهد شغلی‌اش مؤثرتر باشد (فیشر و همکاران، ۲۰۱۶). در این باره یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

یادگیری از اشتباهات به اتخاذ تصمیمات بهتر کمک شایانی می‌کند. به عقیده من، حساب‌رسی بدون توانمندی است که هرگز به اشتباهات گذشته خود نمی‌اندیشد و آن اشتباهات را بارها و بارها تکرار می‌کند. اگر یک حساب‌برس مرتکب اشتباه شود، وی از اشتباه خود مطلع می‌شود، درباره آن تعمق، و از افتاق مجدد آن جلوگیری می‌کند.

این موضوع نقش تجربه در کنار دانش تخصصی را نشان می‌دهد که الزام به گذراندن دوره‌های آموزشی حتی براساس سال‌های تجربه می‌باشد. از طرف دیگر ساده‌سازی مشکلات

در جریان حرفه حسابرسی به عنوان یک راوی و بیان کننده داستانی عبرت آموز می‌تواند به ارتقای سطح بلوغ حرفه‌ای کمک نماید. به عنوان مثال مصاحبه شونده‌ای بیان نمود:

شروع یک کار جدید در حسابرسی، نیازمند ایجاد خط داستانی برای ادراک مهارتی بیشتر نسبت به عملکردهای صاحبکار مورد نظر می‌باشد. یعنی حسابرس نباید با پیش فرض ذهنی خود به سراغ شروع یک کار حسابرسی رود و روند شناخت یک مسئله و ریشه‌یابی آن به عنوان یک خلاء چه از منظر استانداردهای حسابرسی، به عنوان یک مهارت شغلی محسوب می‌شود، که حسابرس زمانی که تجارب متفاوتی از کار داشته باشد، به آن دست می‌یابد و براساس آن بلوغ مهارتی برای او ایجاد می‌شود.

این موضوع شاید به عنوان یک سبک یا پروتکل در فرآیند بررسی‌های حسابرسی مطرح باشد، اما همین که یک حسابرس توانایی شناخت مسئله و حل آن را از طریق روایت‌گری داشته باشد، می‌تواند به افزایش مهارت‌ها و توانمندی‌های بالغانه حسابرس در مسیر حرفه‌ای که می‌پیماید، کمک نماید. ویژگی دیگر بلوغ مهارتی افزایش قدرت تصمیم‌گیری یک حسابرس براساس ویژگی‌های شهودی و درونی است که حسابرسان دارای بلوغ حرفه‌ای قادر به انجام آن هستند. این یافته‌ها تاحدی از منظر مفهومی با نتایج تحقیقات توبا (۲۰۱۱) و بکوف و همکاران (۲۰۱۵) که در پژوهش‌های خود به نقش توانمندی‌های مهارتی حسابرس براساس ویژگی‌هایی همچون کسب تجربه از اشتباهات و افزایش مهارت‌های تصمیم‌گیری هوشمندانه تأکید نموده بودند، مطابقت دارد.

ویژگی‌های چندبعدی

این نوع از بلوغ اشاره به محیط کاری حسابرسان و وجود الزامات و دستورالعمل‌های کاری برای حسابرس می‌باشد که فرد بلوغ یافته قدرت و توانمندی لازم را جهت تطبیق با این شرایط در راستای اهداف شغلی و کاری ساختار حسابرسی را دارا می‌باشد. به عبارت دیگر یک فرد تکامل یافته نه تنها براساس ویژگی‌های درونی خود بلکه براساس ویژگی‌های محیط شغلی نیز به بلوغ می‌رسد و توانمندی‌های اثربخش‌تری در ارائه خدمات با کیفیت‌تر خواهد داشت (حاجیه‌ها، ۱۳۹۰). در این پژوهش ویژگی‌های چند بعدی به دو طبقه مفهومی بلوغ ساختاری و بلوغ جایگاه شغلی تفکیک شده است:

بلوغ ساختاری

این نوع از بلوغ اشاره به ویژگی‌های تکامل یافته فرد در چارچوب قوانین و آیین‌نامه‌ها و استانداردهای الزام‌آور حرفه حسابرسی و ساختارهای رسمی حسابرسی شاغل در آن‌ها دارد که باعث می‌گردد، فرد دارای این نوع از بلوغ به عنوان یک فرد متخصص شناخته شود، چراکه علاوه بر داشتن ویژگی‌های بلوغ فردی، دارای توانمندی‌های تئوریک و تخصصی در حرفه حسابرسی می‌باشد و این می‌تواند به عنوان یک مزیت رقابتی شناخته شود (ملانظری و اسماعیلی کیا، ۱۳۹۳). یکی از مصاحبه‌شوندگان درباره‌ی این نوع از بلوغ بیان نمود:

حرفه‌ی حسابرسی دارای اصول و الزاماتی است و زمانی یک حسابرس قادر و توانمند به رعایت آن‌ها و الزام درونی به باور به حفظ آن‌ها در انجام کارهای حسابرسی خواهد بود، که محتوای وظیفه‌ای و ساختارهای الزام‌آور را پذیرفته باشد و موازی با آن حرکت کند، در این صورت می‌توان انتظار داشت حسابرس به بلوغ مطلوبی از بخش ساختاری رسیده است. یا یکی دیگر از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

بلوغ حسابرس زمانی کامل می‌شود که احاطه لازم بر قوانین و مقررات حاکمه بر بازار بورس و تجارت را داشته باشد و در بزنگاه‌های خاص، از آن‌ها استفاده نماید و خود را محدود به رعایت و عدم عبور از خط قرمزها نماید.

این نوع از بلوغ به دلیل ویژگی‌های ساختاری و الزام‌آوری که حسابرسان ملزم به رعایت آن هستند، نیازمند تغییر لایه‌های تفکری و نگرشی حسابرس نسبت به محیط و محتوای شغلی خود می‌باشد تا از این طریق بتواند نه تنها به عنوان یک استفاده‌کننده از قوانین و الزامات، بلکه به عنوان یک مفسر و حتی نقدکننده، در پویایی بیشتر استانداردها با واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها انجام وظیفه نماید. نتایج کسب شده در این بخش، با نتیجه گلد و همکاران (۲۰۱۲) که بر نقش ارزیابی استانداردها توسط حسابرسان به منظور فرآیند ارتباطی بین آن‌ها با ذینفعان تأکید نمودند، مطابقت دارد.

بلوغ جایگاه شغلی

این نوع از بلوغ اشاره به سطح یادگیری فراگرفته شده حسابرس در حرفه‌ی حسابرسی دارد که باعث ایجاد تفاوت او با سایر حسابرسانی که کمتر دارای توانمندی‌های ارزشی و

دانشی هستند می‌شود. در واقع این نوع از بلوغ یک گام از بلوغ ساختاری جلوتر است چراکه حسابرس توانایی و توانمندی لازم را در برای کسب جایگاه شغلی و کسوت حسابرسی دارا می‌باشد و اصطلاحاً فلسفه حرفه حسابرسی را برای توسعه هر چه بهتر فراتر از منظرهای تخصصی و تئوریک دارا می‌باشد. حسابرسان در این نقطه از بلوغ ممکن است از دانش و تجربیات خود استفاده کنند و کارهای خلاقانه‌ای همچون روش‌های بررسی‌های مختلف، تالیف کتاب و... را در اختیار دیگران قرار دهند (گودرزی و حاجیه‌ها، ۱۳۹۵). در این رابطه مصاحبه شونده‌ای بیان نمود:

حسابرسان باید به پیرامون خود توجه نمایند، چراکه توجه به آن‌ها می‌تواند به افزایش قدرت پیش‌بینی حسابرس کمک می‌کند و ارزش‌های فنی و بار اظهار نظر حسابرس را افزایش می‌دهد.

در واقع این روحیه معنوی‌گری در حسابرس موضوع مورد توجه بلوغ جایگاه شغلی بوده است، چراکه حسابرس را از هرگونه منفعت‌طلبی مادی دور می‌کند و انگیزه‌های معنوی را در او تقویت می‌نماید. از طرف دیگر ایجاد ارزش کثرت‌گرا ویژگی دیگری است که در این بخش به آن اشاره شده است. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این زمینه بیان نمود:

حسابرسی یعنی تولید محتوا و ارزش برای تصمیم‌گیری زمانی حسابرس می‌تواند ارزش ایجاد کنند که دلایل و راه کارهای عملکردهای مالی شرکت‌ها را افشا و در قالب گزارش‌های تفصیلی، اطلاعات لازم را در اختیار ذینفعان و سازمان‌های نظارتی قرار دهد در اینصورت می‌توان انتظار داشت ارزش جمع‌گرایانه مورد توجه حسابرس بوده است که این نقطه می‌تواند در رسیدن به بلوغ حسابرسی کارآمد باشد.

این نتایج با تحقیق نوبل (۲۰۰۱) که هوش معنوی را زیر بنای فرآیند حسابرسی بیان نمود، مطابقت دارد.

ویژگی‌های فراشغلی

ویژگی‌های فراشغلی در بلوغ حسابرس، شامل ویژگی‌های خارج از حرفه حسابرسی و کلان‌تری همچون فرهنگ و محیط اجتماعی جامعه در حدود عرف و هنجارها نسبت به شغلی حسابرسی می‌باشد که در افزایش اهمیت آن در میان سایر مشاغل جامعه و میزان

مسئولیت‌پذیری بودن آن‌ها در دل جامعه تأکید می‌نماید. معمولاً مشاغل دارای مسئولیت‌های اجتماعی بیشتر، تحت تأثیر ویژگی‌های فرهنگی، عرفی و هنجاری جامعه قرار می‌گیرند و این موضوع می‌تواند در رسیدن به بلوغ حسابرسی نقش داشته باشد، چراکه در اگر فرهنگ تعریف شده در مورد آن وجود نداشته باشد، بدلیل عدم انسجام اجتماعی دچار ابهام در تعریف آن می‌شود.

بلوغ فرهنگی

این نوع از بلوغ اشار به ویژگی‌های فرهنگی چه در متن جامعه و چه در متن مؤسسات و سازمان‌های نظارتی حرفه حسابرسی دارد. در واقع فرهنگ لازمه‌ی موفقیت هر حرف‌های در جوامع تلقی می‌شود که باعث شکل‌گیری فضای فکری شاغلان آن حرفه می‌گردد و رعایت به آن را بدون هیچ قانونی مصوب، یک تکلیف می‌دانند. در این رابطه مصاحبه شونده‌ای بیان نمود:

فرهنگ ماهیتی پیچیده اما اثرگذار بر حرفه حسابرسی دارد. به عنوان مثال فرهنگ وجدان‌گرایی در انجام درست یک حرفه، در سطح جامعه، الزاماً مبتنی بر قانون نیست، بلکه به عنوان یک رویه مهم اخلاقی در فرهنگ کشورهای مختلف همچون کشور ما براساس تاریخ فرهنگی تأکید شده است.

از طرف دیگر، همواره در فرهنگ‌سازی در دل جوامع، دستان‌سرایبی از مهم‌ترین ویژگی‌های تقویت فرهنگی در ابعاد مختلف همچون فرهنگ‌سازی رفتاری در انجام مسئولانه حرفه‌های فعال در سطح جامعه، همچون حسابرسی بوده است. مصاحبه شونده دیگری درباره بلوغ فرهنگی بیان نمود،

شناخت الگوی‌های مرسوم در حرفه حسابرسی کمک می‌کند، تا حسابرسان ضمن رعایت اصول و چارچوب‌های حسابرسی، براساس آیین و مرسومات فرهنگی اقدام به بررسی حسابرسی نماید و در بیان اظهار نظر ضمن قاطعیت، آیین‌های فرهنگی را مد نظر قرار دهد.

همچنین نقش نمادهای فرهنگی نیز در یکی از مصاحبه‌ها به شرح زیر توسط مصاحبه شونده‌ی دیگر مطرح شد:

الگوسازی و نمادسازی به عنوان یکی راه کارهای حرف‌های در کشورهای مختلف خیلی مورد توجه است، در حسابرسی نیز هرچند این کار چندان مرسوم نبوده است، اما به عنوان یک عامل زمینه‌ای فرهنگی می‌تواند در تقویت بلوغ فرهنگی حرفه‌ی حسابرسی مورد توجه قرار گیرد.

الگوسازی و نمادگرایی در کشور ما چندان صورت پذیرفته است، و دلیل آن نیز اهمیت ندادن چندان به موضوع حرفه حسابرسی می‌باشد. اما موضوع مهمی است که در کشورهای دیگر به دلیل وجود تاریخچه‌های فرهنگی در این حرفه برای توسعه و تقویت فرهنگی بارها و بارها به آن استناد شده است. به عنوان مثال ونگ و آن وینگ و لوی (۲۰۱۳) به نقش ارزش‌های فرهنگی همچون نمادگرایی و داستان‌سرایی در تقویت اخلاق حسابرسی پرداخت و بر آن تأکید نمود.

بلوغ اجتماعی

این نوع از بلوغ عوامل زمینه‌ای رفتارهای اجتماعی مطلوب همچون تعهد حرف‌های نسبت به ارزش‌های اجتماعی، تعالی حرف‌های در حسابرسی، اتکا به هنجارهای در حرفه حسابرسی، تمرکز بر عرف اجتماعی در حرفه حسابرسی را در بر می‌گیرد. یکی از مصاحبه شونده‌گان در این باره بیان نمود:

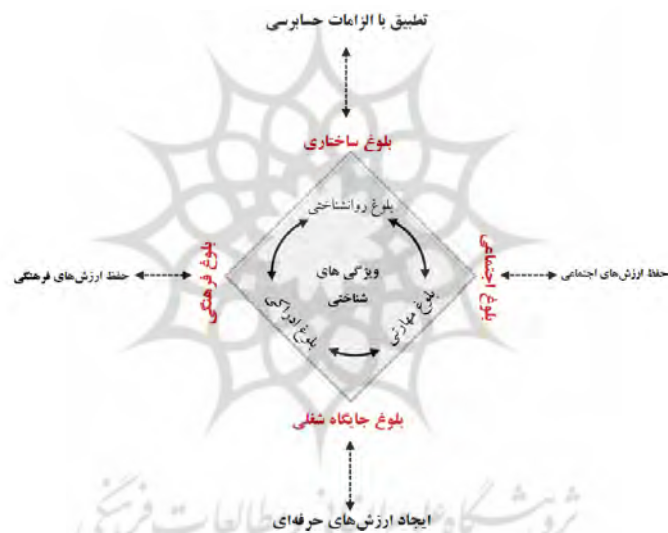
تعهد به حرفه و ذینفعان و پاسخگویی در قبال جامعه مورد نظر همچون سازمان‌ها و سهامداران و سرمایه‌گذاران یک حسابرس متعهد، نسبت به تمامی ارزش‌های اجتماعی متعهدانه و مسئولانه تفکر و عمل می‌نماید و خود را نسبت به هر گونه انحرافی خارج از این چارچوب متعهد می‌داند.

عرف، هنجار و ارزش‌های اجتماعی ابعاد گسسته اما وابسته به هم در دل جامعه می‌باشند که اگر رعایت گردند، به فرد کمک می‌کنند، تا مسیرهای درستی از حرفه حسابرسی را طی نمایند. همانطور که بارها در این پژوهش اشاره گردید، پینمودن مسیر حرف‌های حسابرسی زمانی خوشایند خواهد بود که بلوغ حرفه‌ای در ذهنیت، ماهیت وجودی و عملکردی حسابرس ایجاد شود، که اجتماع و معیارهای وابسته به آن بخش مهمی از آن را تشکیل می‌دهند. نتایج این بخش با تحقیق استال و تانگ (۲۰۱۵) و پاتل و همکاران (۲۰۰۲) که بر نقش ارزش‌های

اجتماعی در توانمندی قضاوتی و رفتاری حسابرسان تأکید نموده اند و آن را نتیجه گیری کردند، مطابقت دارد.

چارچوب تئوریک

پس از شناسایی و تشریح مولفه‌های طبقه‌بندی مفهومی، فرعی و اصلی و براساس کدهای ایجاد شده ناشی از تحلیل مصاحبه‌ها در سه بخش کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت گردید و در این بخش براساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش به منظور نظریه‌پردازی ارائه می‌گردد. چارچوب تئوریک علل زمینه‌ای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان به ترتیب زیر ارائه می‌شود:



شکل (۴): چارچوب تئوریک علل زمینه‌ای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان (یافته‌های پژوهشگر)

نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش تئوری‌پردازی در خصوص علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. با توجه به نتایج حاصل شده می‌توان بیان نمود، بلوغ حرفه‌ای حسابرس لایه‌ای پنهان و نهفته در هر حسابرس است که زمانی به شکل ارزش‌های حرفه‌ای و دانش‌افزا

خود را نشان می‌دهد، که فرد در مسیر شغلی خود به درستی و گام به گام آن را طی نموده باشد. در این پژوهش از منظر روانی در بعد ویژگی‌های شناختی، فرد زمانی می‌تواند به بلوغ حرفه‌ای برسد که با اتکا به مسئولیت‌پذیری و وظیفه‌شناسی، استرس ناشی از شغل را از نظر هیجانات کاذب کنترل نماید. لذا فرد براساس گشودگی در برابر تجربه در طی دوره حرفه‌ای قادر خواهد بود تا حد زیادی نسبت به استرس‌های احتمالی واکنش مناسب‌تری از خود نشان دهد. از طرف دیگر از نظر ادراکی، حسابرس با درک معیارهای وظیفه‌ای و تضاد منافع، می‌تواند به طور تدریجی استقلال رفتاری خود را تقویت نمایند و براساس ادراک مناسب‌تری از محتوای شغلی، بدور از هر وابستگی و براساس جدا کردن متن از محتوا، قضاوت‌های مبتنی بر واقعیت را ارائه دهد و پیش‌فرض‌های ذهنی قبلی را که نسبت به یک صاحبکار ممکن است برایش ایجاد شده باشد را کنار می‌گذارد و فقط و فقط به صحت و درستی انجام وظیفه خود تمرکز کند. نهایتاً در بلوغ مهارتی حسابرس با کسب تجربه از اشتباهات و با مشارکت و اشتراک تجربیات خود با سایرین، به آگاهی مهارتی و تخصصی بیشتری نسبت به قبل دست خواهد یافت و براساس این توانمندی‌ها، قدرت تصمیم‌گیری شهودی او نیز افزایش می‌یابد، قدرتی که ممکن است ضمن وجود مستندات، لایه‌های پنهان‌تری از عملکردهای مالی صاحبکاران و شرکت‌ها را رصد نماید. از طرف دیگر، ویژگی‌های چندبعدی به دلیل ساختارها و جایگاه شغلی که فرد در طی مسیر حرفه‌ای خود حتماً با آن‌ها مواجه خواهد شد، حائز اهمیت می‌باشد و زمانی می‌تواند در این مسیر به بلوغ رسیده باشد، که ضمن درک الزام‌های ساختاری، قدرت تفسیر و روایت‌گری مناسبی نسبت به آن‌ها داشته باشد. در واقع بلوغ ساختاری، ویژگی تقویت شده‌ی تفسیری و روایت‌گری در حسابرس می‌باشد که به دلیل وجود استانداردها؛ مقررات موجود و نظارت‌های سازمان‌های مسئول سبب می‌گردد فرد صرفاً از نقش بررسی‌کننده‌ی صورت‌های مالی خارج شود و به عنوان یک حسابرس باتجربه نسبت به وجود ضعف در قوانین و استانداردها احساس مسئولیت نماید و تلاش کند تا نسبت به بیان این چالش‌های در حرفه حسابرسی نظرات خود را مطرح نماید. از طرف دیگر بلوغ جایگاه شغلی به نقش ارزش‌آفرینی حسابرس در حرفه حسابرسی اشاره دارد، که براساس آن حسابرس صرفاً اقدام به اظهارنظر در مورد عملکردهای مالی صاحبکاران نمی‌کند، بلکه براساس فلسفه‌های حرفه‌ای که دنبال می‌نماید، از طریق ارائه گزارش‌های توضیحی در پی افزایش قدرت تصمیم‌گیری ذینفعان می‌باشد و در این راه با آرامش روانی و ذهنی که به

واسطه‌ی بلوغ در حرفه حسابرسی کسب نموده است، ارزش‌های کثرت‌گرا را در اولویت قرار داده و از وابستگی به منافع شخصی و صاحبکاران فاصله می‌گیرد. در ویژگی‌های فراشغلی نیز که شامل علل فرهنگی و اجتماعی تسهیل‌کننده بلوغ حرفه‌ای است باید بیان نمود، وجود عوامل تأثیرگذار کلانی همچون علل فرهنگی که در متن جامعه به صورت نامشهود در طی سالیان ایجاد شده است، می‌تواند به حسابرسان در تقویت بلوغ فرهنگی کمک نماید. در واقع بلوغ فرهنگی شناخت عمیق‌تری از ارزش‌های اجتماعی حسابرسان می‌باشد که در دل خود نمادها و الگوهای مبتنی بر آداب و رسوم فرهنگ حسابرسان را جای داده است و باعث می‌شود، فرد در عرصه حسابرسان، تطبیق مناسبی بین ویژگی‌های حرفه‌ای خود با ابعاد فرهنگی ایجاد نماید. از طرف دیگر بلوغ اجتماعی نیز نوعی تعالی حرفه‌ای در متن جامعه براساس هنجارها و عرف‌هایی است که اگر چه به شکل قانون تدوین نشده است، اما به واسطه‌ی نامشهود بودنشان، بر حرفه حسابرسان و شخص حسابرسان تأثیرگذار خواهد بود و تعهد حرفه‌ای حسابرسان را نسبت به جامعه افزایش می‌بخشد.

از آنجایی که، ظرفیت اثربخشی حرفه‌ای حسابرسان نامحدود و صرفاً متکی به دانش تخصصی نمی‌تواند باشد، لزوم توجه به ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی در آموزه‌های حسابرسان و دوره‌های تقویت توانمندی حسابرسان از جانب سازمان‌هایی همچون دیوان محاسبات و سایر سازمان‌های نظارتی، مورد توجه قرار گیرد. ادراک حسابرسان از ماهیت تأثیرگذار اجتماعی حرفه‌ای که در آن مشغول هستند، می‌تواند به تعالی و تعهد رفتاری بیشتری برای حسابرسان منجر شود و آن‌ها را در برابر هرگونه نفوذی با اتکا به نهادینه کردن همین ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی مستحکم می‌نماید. همچنین پیشنهاد می‌شود، از حسابرسان برای تدوین آیین‌نامه‌ها و استانداردهای حسابرسان به دلیل شناخت تجربی که در طی دوره حرفه‌ای کسب می‌نمایند، استفاده شود و با برگزاری جلسات اصلاح و یا تدوین، استانداردهای همسوتر با قوانین و واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها چه از منظر گزارشگری مالی و چه از منظر عملکردهای مالیاتی ایجاد شود، تا به تقویت هرچه بیشتر انگیزه‌های حسابرسان چه از نظر ساختاری و چه از نظر جایگاه شغلی، بلوغ حرفه‌ای حسابرسان هموارتر گردد. در نهایت پیشنهاد می‌شود، به ویژگی‌های روانشناختی و به کارگیری علوم جدید روانشناسی در عرصه حسابرسان توجه شود، زیرا مرز خاکستری که بین درونیات حسابرسان با

قوانین و مقررات حرف‌های حسابرسی وجود دارد و توجه و برنامه‌ریزی آموزشی و ساختاری می‌تواند به تقویت ویژگی‌های تطبیقی شناخت حسابرس با استانداردهای حسابرسی کمک نماید. چراکه در بسیاری موارد وجود قوانین مبهم حسابرسان را دچار تردید و تنش می‌نماید و این موضوع باعث می‌گردد، تحمل و کنترل فشار روانی نه تنها بر حسابرس، بلکه به خانواده‌های آن‌ها در قالب تعارض شغل و خانواده نمود پیدا نماید. استفاده از علم روانشناسی مالی هر چند در کشورهای پیشرفته در چندسال اخیر جذابیت‌های زیادی ایجاد نموده است، اما این علم در کشور ما کماکان دستخوش تمرکز صرف بر ویژگی‌های کمی رفتار حسابرسان تحت تأثیر قرار گرفته است و نیازمند بازنگری جدی در این زمینه می‌باشد. همچنین می‌توان برای تحقیقات آتی به موضوعی با عنوان طراحی مدل سازه‌های رفتاری و شناختی در بلوغ حسابرسی اشاره نمود.

از آنجایی که پژوهش‌ها با رویکرد تحلیل داده بنیاد به دنبال نظریه‌سازی و یکپارچه نمودن تئوری‌ها در قالب مدلی در راستای موضوع پژوهش می‌باشد، دارای محدودیت‌هایی همچون گستردگی فهم نظری و پیچیدگی معنایی در رابطه با موضوع پژوهش می‌باشند. لذا این پژوهش نیز از این محدودیت مستثنی نبوده و در پاره‌ای از مواقع در حین مصاحبه، محتوایی غیر از بلوغ حرفه‌ای مورد بحث قرار می‌گرفت که ضمن افزایش مدت زمان مصاحبه باعث فرسودگی در روند مصاحبه‌ها می‌شد. از طرف دیگر محدودیت ذاتی پژوهش‌های کیفی عدم تبیین مدل در جامعه هدف می‌باشد که پیشنهاد می‌شود نتایج این پژوهش پس از تعیین پایایی در قالب ابزارهای کمی مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- بیگی هرچگانی، ابراهیم، بنی مهد، بهمن، رئیس‌زاده، محمدرضا، رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). ارزش‌های انگیزشی و هشداری اخلاقی حسابرسان درباره خطا کاری. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲ (۴): ۱-۱۶.
- حاجیها، زهره. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین شاخص‌های بلوغ حرفه‌ای حسابرسان و درک آنها از ریسک‌های واحد مورد رسیدگی. مجله حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره دهم، پاییز، ۱۷-۳۳.
- رهنورد، فرج‌اله، خلیل پور تیلیمی، سمیه. (۱۳۹۴). سنجش بلوغ سازمانی بر اساس مدل اِزل. فصلنامه مدیریت توسعه، دوره ۲۸، بهار، شماره ۱، پیاپی ۹۱، ۱۰۱-۱۱۶.

سلطانی، ایرج، بهرامی نژاد جونقانی، ریحانه. (۱۳۸۹). تأثیر بلوغ سازمانی بر سرآمدی سازمان در شرکت فولاد مبارکه. فصلنامه مطالعات مدیریت بهبود و تحول، شماره ۶۲، تابستان و پاییز، ۱۶۳-۱۹۳.

شمس‌زارع، میلاد، طهماسبی، رضا، یزدانی، حمیدرضا. (۱۳۹۷). ارزیابی بلوغ فرآیندهای مدیریت منابع انسانی براساس مدل فیلیپس، فصلنامه پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی دانشگاه جامع امام حسین (ع)، سال دهم، شماره ۱، پیاپی ۳۱، بهار، ۷۵-۱۰۰.

عباس‌زاده، محمد. (۱۳۹۱). تاملی بر اعتبار و پایایی در تحقیقات کیفی. جامعه‌شناسی کاربردی، ۲۳ (۱): ۱۹-۳۴.

گودرزی، سعید، حاجیها، زهره. (۱۳۹۵). رابطه ویژگی‌های شخصیتی با شکل‌گیری قضاوت اخلاقی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دوازدهم، شماره ۴، ۶-۱.

ملانظری، مهناز، اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۴، زمستان، ۵۰۵-۵۲۶.

- Abbaszadeh, M. , Abbaszadeh, M. (2012). Validity and reliability in qualitative researches. *Journal of Applied Sociology*, 23 (1) , 19-34 (In Persian)
- Andreas, H. , Zarefar, A. , Rasuli, H. M. (2016). Analysis of Factors Affecting the Auditors' Professional Skepticism and Audit Result Quality: The Case of Indonesian Government Auditors. *I J A B E R*, 14 (6) : 3807-3817.
- BA. J. E. (2016). Measuring performance audit effectiveness: the case of Estonia, Thesis in partial fulfillment of the requirements for the Master of Arts Degree in Public Administration and Social Policy. University of Tartu.
- Backof, A. G. , Carpenter, T. D. , and J. Thayer. (2015). Auditing Complex Estimates: How Do Information Format and Priming Impact Auditors' Consideration of Inconsistent Evidence? *McIntire School of Commerce 2013 summer research grant and 2011 PwC IN Quires Research Grant*.
- Barker, P. , Monks, K. , & Buckley, F. (1999). The role of mentoring in the career progression of chartered accountants. *The British Accounting Review*, 31 (3) : 297-312.
- Beygi harchegani, E. , Banimahd, B. , Rayezzadeh, M, R. , Rpyayee, R. (2017). Motivational Values and Auditor's Ethical Whistle Blowing about Wrongdoing. *Ethics in science and Technology*. 2018; 12 (4) :120-135 (In Persian)
- Butzer, S. , Schötz, S. , Steinhilper, R. (2017). Remanufacturing Process Capability Maturity Model. 14th Global Conference on Sustainable Manufacturing, GCSM 3-5 October 2016, Stellenbosch, South Africa, *Procedia Manufacturing* 8; 715 – 722.
- Diaz, M, Ch. , Loraas, T, M. , Apostolou, B. (2017). How do mentoring rewards influence experienced auditors?. *The British Accounting Review*, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.009>

- Finkelstein, L. M. , Poteet, M. L. (2010). Best practices in workplace formal mentoring programs. The Blackwell handbook of mentoring: A multiple perspectives approach. West Sussex, UK: Blackwell Publishing Ltd.
- Fischer, J. , Márcio, A. , Scavarda, T. (2016). Development and Application of a Maturity Measurement Framework for Supply Chain Flexibility. *Procedia CIRP*, 41 (8) : 514-543.
- George, J. M. (2000). Emotions and leadership: The roles of emotional intelligence. *Human Relations*, 53 (8) , 1027–1055
- Gimbar, C. H. , Hansen, B. , Ozlanski, M, E. (2016). Early evidence on the effects of critical audit matters on auditor liability. *Current Issues in Auditing*; 10 (1) : 824–833.
- Glaser, B. G. (1992). *Basics of grounded theory analysis: Emergence vs. forcing*. Mill Valley, CA: Sociology Press
- Gold, A. , Gronewold, U. , Pott, C. (2012). The ISA 700 Auditor's Report and the audit expectation gap- Do Explanations Matter? *International Journal of Auditing*, forthcoming.
- Goodarzi, S. , Hajiha, Z. (2016). The Relationship between Personality Characteristics and the Formation of Ethical Judgments. *Ethics in science and Technology*. 2018; 12 (4) :167-173 (In Persian)
- Gray, G. L. , Turner, J. L. , Coram, P. H. , & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, Vol. 25, No. 4, pp. 659-684.
- Hjiha, Z. (2011). The Investigation on Relationship between Auditors' Professional Maturity and Their Perception of Auditee Risks. *Management Accounting*, 4: 23-17 (In Persian)
- Kogut. B. , Zander, U. (1992). Knowledge of the Firm, Combinative Capabilities, and the Replication of Technology. *Organization Science*, Vol. 3, No. 3, pp. 383-397
- Liu, L. M. (2009). *Revision and Development Characteristics of Occupational Maturity Questionnaire for Undergraduates*. Master's Thesis, Southwestern University, Chongqing.
- Ludwig, J. , Sanbonmatsu, L. , Gennetian, L. , Adam, E. , Greg J. (2011). Neighborhoods, Obesity, and Diabetes-a Randomized Social Experiment. *The New England Journal of Medicine* 365 (16) : 1509–19.
- Molanazari, M. , Esmaili Kia, G. (2014). Psychological characteristics contributing to expertise in audit judgment. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 21 (4) , 505-526 (In Persian)
- Noble, K. D. (2001). *Riding the windhorse: spiritual intelligens and the growth of the self*. New jersey: Hampton press.
- Pany, K. , Zhang, J. (2013). Reporting Illegal Acts Externally, A Conflict between Confidentiality and the Public Interest. *The CPA Journal*, March, 23 (2) : 64-67.
- Patel, C. , Harrison, G, L. , McKinnon, J, L. (2002). Cultural influences on judgements of professional accountants in auditor-client conflict resolution. *Journal of International Financial Management and Accounting* 13 (1) : 1–31.

- Payne, S. C. , & Huffman, A. H. (2005). A longitudinal examination of the influence of mentoring on organizational commitment and turnover. *Academy of Management Journal*, 48 (1) , 158-168.
- Rahnavard F, Khalil-Pour S. (2015). Measurement of Organizational Maturity based on Earl's Model. *Journal of Management and Development Process.* ; 28 (1) :101-116 (In Persian)
- Robinson, H, S. , Anumba, C, J. , Carrillo, P, M. , Al-Ghassani, A, M. (2006). STEPS: a knowledge management maturity roadmap for corporate sustainability. *Business Process Management Journal*, Vol. 12 No. 6, pp. 793-808
- Rottinghaus, P. J. , Day, S. X. , & Borgen, F. H. (2005). The Career Futures Inventory: A measure of career-related adaptability and optimism. *Journal of Career Assessment*, 13, 3-24.
- Russell, J. E. A. (2008). Promoting subjective well-being at work. *Journal of Career Assessment*, 16, 117-131.
- Savickas, M. L. (1994) Measuring Career Development: Current Status and Future Directions. *Career Development Quarterly* , 43, 54-62. <https://doi.org/10.1002/j.2161-0045.1994.tb00846.x>
- Savickas, M. L. , & Porfeli, E. J. (2012). Career Adapt-Abilities Scale: Construction reliability, and measurement equivalence across 13 countries. *Journal of Vocational Behavior*, 80, 661-673.
- Savickas, M. , Porfeli, E. (2011). Revision of the Career Maturity Inventor: The Adaptability Form. *Journal of Career Assessment*, N. 4, p. 355-374.
- Schultz, J. , Johnson, D. , Morris, D. , Dyrnes, S. (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research*; 31: 75-103.
- Shams zare, M. , Tahmasbi, R. , yazdani, H. (2018). Evaluating the Maturity of Human Resource Management Processes Based on Philips Model. *Journal of Research in Human Resources Management*, 10 (1) , 1-24 (In Persian)
- Soltani, I. , Reihaneh, B. (2011). Determining the rate of organizational maturity effect on the excellence of organization in Mobarakeh Steel Company. *Management Studies in Development and Evolution*, 17 (62) , 163-193 (In Persian)
- Stahl, G. K. , Tung, R L. (2015). Towards a more balanced treatment of culture in international business studies: The need for positive cross-cultural scholarship. *Journal of International Business Studies*, 46 (4) : 391-414.
- Strauss, A, L. , Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, Sage.
- Sweeney, B. , Arnold, D. , Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93 (4) : 531-551
- Taylor, E, Z. , Curtis, M, B. (2009). An examination of the layers of workplace influences in ethical judgments: Whistleblowing likelihood and perseverance in public accounting. *Journal of Business Ethics*; 93 (1) : 21-37.
- Toba, Y. (2011). Toward A Conceptual Framework Of Professional Skepticism In Auditing, *Waseda Business & Economic Studies*, 47 (1) : 83-110.

- Verburg, R. M. , den Hartog, D. N. & Koopman, P. L. (2007). Configurations of human resource management practices: a model and test of internal fit. *The International Journal of Human Resource Management*, 18 (2) : 184-198.
- Wastell, D. G. (2001). Barriers to effective knowledge management: Action research meets grounded theory. *Journal of Systems&Information Technology*, 5 (2) , 21-35
- Wong-On-Wing, B. , G. Lui. (2013). beyond cultural values: An implicit theory approach to cross-cultural research in accounting ethics. *Behavioral Research in Accounting*, 25 (1) : 15-36.
- Wright, W. F. (1988). Audit judgment experience and consensus, in Ferris, K. R. (ed.) , *A Critical Analysis*. Columbus, OH: Century VII Publishing Company, pp. 305-328.

