



## Expanding of Total Interpretative and Structural of Causal Causes Professional Maturity of Auditors

### **Mahmood Abolghasemi**

PhD Candidate, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. E-mail: mahmoudabolghasemi@yahoo.com

### **Mohammad Reza Abdoli**

\*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. E-mail: m.abdoli@iau-shahrood.ac.ir

### **Hasan Valiyan**

Assistant Prof., Department of Management, Sari Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. E-mail: hassan.valiyan@iau-shahrood.ac.ir

### **Abstract**

**Objective:** The purpose of this research is to expand Total interpretative and structural of the underlying causes that create the professional maturity of auditors by grounded theory and Total interpretive/structural Model (TISM).

**Methods:** The research methodology is a result of developmental research, a goal of exploratory-applied research and Mix method. The statistical population of the qualitative study included 14 accounting professionals selected through theoretical sampling, interviewer selection criteria, professional experience in auditing, both from the perspective of academic education and from the perspective of financial statements, and qualitative research and familiarity with The interviewing process was conducted, however, with a small number of 17 independent auditors based on experience and technical knowledge in the sampling method available to fill out the matrix questionnaires. The method of data collection was based on qualitative methodology through the analysis of the grounded theory (data analysis of the foundation) which was collected by conducting the necessary data interviews and after coding the research model was designed based on the theoretical framework. Then, in order to evaluate the reliability level, Delphi analysis was used to achieve the theoretical adequacy of the main components of

the research. Finally, in the quantitative part based on comprehensive interpretive/structural analysis, the research components were ranked from most effective to least effective.

**Results:** The research results in the qualitative section identified the existence of contextual causes that create auditors' professional maturity, in which professional maturity is a coherent process based on cognitive traits including 3 types of psychological maturity, cognitive maturity and skill maturity, multidimensional attribute including 2 types of maturity. Structural and occupational status, and ultimately the extra-occupational characteristic of cultural maturity and social maturity, can help the auditor to be more effective in their professional career.

**Conclusion:** Finally, the results in Total Interpretive/Structural Analysis section showed that perceptual and social maturity are the most important and most influential factors in promoting professional maturity in auditors.

**Keywords:** Professional maturity, Grounded Theory, Total interpretative and structural Model.

**Citation:** Abolghasemi, M., Abdoli, M., Valiyan, H. (2020). Expanding of Total Interpretative and Structural of Causal Causes Professional Maturity of Auditors. *Accounting and Auditing Review*, 27(3), 334 - 359. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2020, Vol. 27, No.3, pp. 334-359

DOI: 10.22059/acctgrev.2020.291644.1008295

Received: November 03, 2019; Accepted: May 14, 2020

© Faculty of Management, University of Tehran



## بسط جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان

محمود ابوالقاسمی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. رایانامه: mahmoudabolghasemi@yahoo.com

محمد رضا عبدلی

\* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. رایانامه: m.abdoli@iau-shahrood.ac.ir

حسن ولیان

استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. رایانامه: hassan.valiyan@iau-shahrood.ac.ir

### چکیده

**هدف:** هدف این پژوهش بسط تفسیر گرایانه و ساختارمندانه علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان از طریق تحلیل نظریه داده‌بنیاد و تحلیل تفسیری/ ساختاری فراگیر است.

**روش:** روش‌شناسی پژوهش از حیث نتیجه، جزء پژوهش‌های توسعه‌ای، از حیث هدف جزء تحقیقات اکتشافی - کاربردی و از حیث روش اجرای کار، ترکیبی است. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی، ۱۴ نفر از متخصصان حسابداری بودند که از طریق روش نمونه‌گیری نظری و بر مبنای قضاوتی انتخاب شدند. حال آنکه در بخش کمی، ۱۷ نفر از حساب‌رسان مستقل، بر اساس تجربه و دانش فنی و برحسب روش نمونه‌گیری در دسترس، مشارکت کردند. نحوه جمع‌آوری داده برحسب روش‌شناسی کیفی، از طریق تحلیل داده‌بنیاد بود که با انجام مصاحبه، این داده‌ها جمع‌آوری شدند و بعد از کدگذاری، مدل پژوهش بر اساس چارچوب تئوریک طراحی شد. سپس، به‌منظور ارزیابی سطح پایایی، از تحلیل دلفی با هدف رسیدن به کفایت نظری مؤلفه‌های اصلی پژوهش استفاده شد تا در نهایت در بخش کمی، بر اساس تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر، مؤلفه‌های پژوهش از تأثیرگذارترین تا کم‌اثرترین سطح‌بندی شوند.

**یافته‌ها:** در بخش کیفی، سازه‌ای از علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان معرفی شد که در آن، بلوغ حرفه‌ای فرایند منسجمی است که بر ویژگی‌های شناختی (شامل ۳ نوع بلوغ روان‌شناختی، بلوغ ادراکی و بلوغ مهارتی)، چندبُعدی (شامل ۲ نوع بلوغ ساختاری و جایگاه شغلی) و فراشغلی (شامل ۲ نوع بلوغ فرهنگی و بلوغ اجتماعی) مبتنی است و در مسیر حرفه‌ای، به اثربخشی بیشتر حساب‌رسان کمک می‌کند.

**نتیجه‌گیری:** نتایج بخش تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر نشان داد که برای ارتقای بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان، بلوغ ادراکی و بلوغ اجتماعی، بسیار مهم و تأثیرگذار است.

**کلیدواژه‌ها:** بلوغ حرفه‌ای، تحلیل نظری داده‌بنیاد، تحلیل تفسیری/ ساختاری فراگیر.

**استناد:** ولیان، حسن؛ عبدلی، محمد رضا؛ ابوالقاسمی، محمود (۱۳۹۹). بسط جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۳)، ۳۳۴-۳۵۹.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۹، دوره ۲۷، شماره ۳، صص. ۳۳۴-۳۵۹

DOI: 10.22059/acctgrev.2020.291644.1008295

دریافت: ۱۳۹۸/۰۸/۱۲، پذیرش: ۱۳۹۹/۰۲/۲۵

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

## مقدمه

شاغلان فعال در هر حرفه، برای رسیدن به نقطه توانمندی کامل و تخصصی، به کسب تجربه نیاز دارند، تجاربی که شاغلان بنا به کارراهه شغلی (مسیر شغلی) به دست می‌آورند و قدرت تصمیم‌گیری و ادراک شرایط در آن حرفه را ارتقا می‌دهند (لیو<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). حساب‌رسان نیز از این قاعده مستثنا نیستند و با توجه به مسئولیتی که برعهده دارند، به سطحی از ادراک اثربخش برای تصمیم‌گیری نیازمندند (پاور و ترزیوسکی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶). در واقع، سطحی از اثربخشی ادراکی که در اصطلاح به آن بلوغ حرفه‌ای حساب‌رس گفته می‌شود، به حساب‌رس کمک می‌کند تا ابعاد عملکردی صاحب‌کاران را بهتر بررسی کند و برحسب اندوخته تجارب و طی کردن کارراهه شغلی، فشارهای روانی وارده را کنترل کرده و با ثبات هیجانی چشمگیری، به تصمیم‌گیری و اظهارنظر اقدام کند. بلوغ در حرفه حساب‌رسی، توانایی انجام وظیفه‌های نسبتاً پیچیده، به‌شیوه‌ای مناسب و اندوختن دانش تخصصی برای استفاده به‌موقع از آن تعریف می‌شود (رایت<sup>۳</sup>، ۱۹۸۸). اما نمی‌توان بلوغ در حساب‌رسی را صرفاً منوط به یک بُعد و رسیدن به آن، از طریق آموزش قلمداد کرد؛ چراکه به‌دلیل ماهیت پیچیده این حرفه، حساب‌رسان معمولاً در کنار سایر توانمندی‌های تخصصی، می‌بایست، به‌واسطه سال‌ها تجربه، توانمندی‌های شناختی و شهودی لازم در این عرصه را کسب کنند تا به درک مناسبی از بلوغ در حساب‌رسی دست یابند (روتینگاوس، دای و بورکین<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵؛ راسیل<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸). از لحاظ مفهومی، بلوغ حرفه‌ای در حساب‌رسان، انجام موفق مسئولیت‌های محول شده، هم‌راستا با زنجیره مداومی از مراحل زندگی اجتماعی و مادی آنها در دل حرفه حساب‌رسی است، به بیان دیگر، حساب‌رس، بنا به ذات و مسئولیتی که برایش تعریف شده است، چرخه‌ای از تولد تا افول را طی می‌کند، در این میان، هرچه از مرحله بلوغ و شکوفایی شغلی خود فاصله بگیرد، رو به افول حرکت می‌کند و این دقیقاً همانند چرخه زندگی فردی است. بر این مبنا، می‌توان بلوغ را در دل مسیر شغلی حرفه حساب‌رسی تعریف کرد و هر حساب‌رسی که در این چرخه موفق‌تر عمل کند و گام‌به‌گام رسیدن به کسب مهارت‌ها و تجربه را آموخته باشد، مسیر شغلی بهتری را تجربه می‌کند و کمتر حسرت دوران حرفه‌ای خود را می‌خورد (دیزاز، لوراس و آپوستولو<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷). پیامد چنین اتفاقی این است که خودپنداره حرفه‌ای پخته‌تری در درون حساب‌رسان شکل می‌گیرد و آنها بررسی‌ها و قضاوت‌های خود را با انگیزه و تعهد بیشتری انجام می‌دهند. به بیان دیگر، افراد با توجه به شناختی که به‌واسطه بلوغ حرفه‌ای از خود کسب می‌کنند، در جهت اهداف و الزامات این حرفه، توانایی‌های خود را منسجم‌تر به کار می‌گیرند تا از این طریق، بتوانند وظایف و مسئولیت‌های خود را بهتر ایفا کنند (پاین و هافمن<sup>۷</sup>، ۲۰۰۵؛ بارکر، مونکاس و بوکلی<sup>۸</sup>، ۱۹۹۹).

لزوم توجه به نقش بلوغ حرفه‌ای 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 جست‌وجو کرد؛ چراکه این حرفه نیز همانند حرفه‌های دیگر، به‌دلیل نرسیدن به بلوغ حرفه‌ای، ممکن است با مشکلات مختلفی همچون معضلات اخلاقی و رفتار غیراخلاقی مواجه شده و به از دست دادن شهرت حساب‌رسان منجر شود. از طرف دیگر،

1. Liu  
3. Wright  
5. Russell  
7. Payne & Huffman

2. Power & Terziowski  
4. Rottinghaus, Day, & Borgen  
6. Diaz, Loraas, & Apostolou  
8. Barker, Monks, & Buckley

تصمیم‌گیری در حساب‌رسی که با برخی از معضلات اخلاقی همراه است، به چیزی بیش از شایستگی صرفاً فنی، نیاز دارد (مالانظری و اسماعیلی کیا، ۱۳۹۳) و شناخت حساب‌رسان از جو حساب‌رسی و ماهیت حساب‌رسی، به تقویت هرچه بیشتر بینش و آگاهی آنها در عرصه‌های مختلف کمک می‌کند و انگیزه و تعهد فرد را حتی در موقعیت‌های شغلی پیچیده، حفظ می‌کند. از این منظر، بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان، توانمندی اتخاذ تصمیم‌های منطقی و مبتنی بر قواعد حرفه‌ای حساب‌رسی با اتکا به تفکر شهودی و تفکر استدلالی در حرفه حساب‌رسی تعریف می‌شود و بسیار مهم است؛ زیرا حساب‌رسان به واسطه دستیابی به بلوغ حرفه‌ای، درک منسجم‌تری از ساختار حرفه‌ای کار حساب‌رسی به دست می‌آورد و متعهدانه خود را به رعایت و حفظ موازین عرفی و قانونی آن ملزم می‌کند (حاجیه‌ها، ۱۳۹۰: ۱۸). این فرایند، به دلیل آمادگی روانی و رفتاری کسب شده حساب‌رسان طی سال‌ها تجربه، به سازگاری شغلی حساب‌رسان در کارراه حساب‌رسی منجر می‌شود و به حساب‌رسان در بهبود انجام وظایف حرفه‌ای در زمان حال یا آینده، کنار آمدن با تحولات شغلی و نیز، پیشگیری از وارد آمدن آسیب‌های ممکن در محیط کار، کمک می‌کند (شمس‌زاد، طهماسبی، یزدانی، ۱۳۹۷: ۸۱).

بر اساس آنچه بیان شد، هدف این پژوهش، بسط تفسیرگرایانه و ساختارمندانه علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان است؛ زیرا مفهوم و ماهیت بلوغ حرفه‌ای در حساب‌رسی، دست کم در ایران تا حد زیادی مغفول مانده است و طی چند سال اخیر، به ابعاد مهم و درونی تأثیرگذار بلوغ حرفه‌ای در حیطه‌های تخصصی و رفتاری حساب‌رسان، کمتر توجه شده است. این پژوهش بنا دارد با شناخت و تبیین ابعاد بلوغ حرفه‌ای و با اتکا بر انجام مصاحبه و مشارکت (همکاری در پاسخ به پرسش‌نامه ماتریسی) متخصصان امر، درک بهتری در خصوص موضوع بلوغ حرفه‌ای ایجاد کند و به این موضوع، در تدوین استراتژی‌ها، سیاست‌ها و برنامه‌های آموزشی سازمان برای پرکردن خلأهای شغلی، همچون استقلال حساب‌رسان و تردید حرفه‌ای و نیز، کاهش تضادهای شغلی و خانوادگی، به عنوان یک الزام توجه کند. در بخش دوم این مقاله، مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش واکاوی می‌شود تا زمینه تطبیق نتایج پژوهش‌های پیشین با نتایج این پژوهش فراهم شود و به اتکاپذیری پژوهش بر اساس مبانی نظری و تجربی کمک کند. در بخش سوم، روش اجرای پژوهش و جامعه هدف و نحوه نمونه‌گیری تشریح و در بخش چهارم، تحلیل نتایج در دو بخش کیفی و کمی تحلیل شده است. در نهایت، نتایج تحلیل‌های آماری به بحث و بررسی تئوریک گذاشته شده و پیشنهادهای کاربردی ارائه می‌شود.

## مبانی نظری

نخستین بار، چرچیل، بال و آردیتی<sup>۱</sup> (۱۹۶۹) مفهوم بلوغ را در رابطه با ویژگی‌های فردی و شغلی در سازمان‌ها مطرح کردند. چند سال بعد، گریئر<sup>۲</sup> (۱۹۷۲) سازه بلوغ را در خصوص رشد فردی و نولان<sup>۳</sup> (۱۹۷۵) در زمینه بلوغ سازمانی به کار برد. در واقع، معنای بلوغ از نگاه فردی، مراحل است که فرد در میسر حرفه‌ای خود آنها را طی می‌کند و اگر در این راه، مراحل رسیدن به بلوغ از تولد تا رشد را گام‌به‌گام در چرخه کاری طی کرده باشد، احساس خوشایندی از این مسیر برایش ایجاد خواهد شد (رهنورد و خلیل‌پور تیلیمی، ۱۳۹۴). به بیان دیگر، بلوغ شغلی، انجام موفق وظایف رشدی در حین زنجیره مداومی از مراحل زندگی است که افراد بر حسب کسب توانمندی‌های تخصصی طی چندین سال، عقاید و

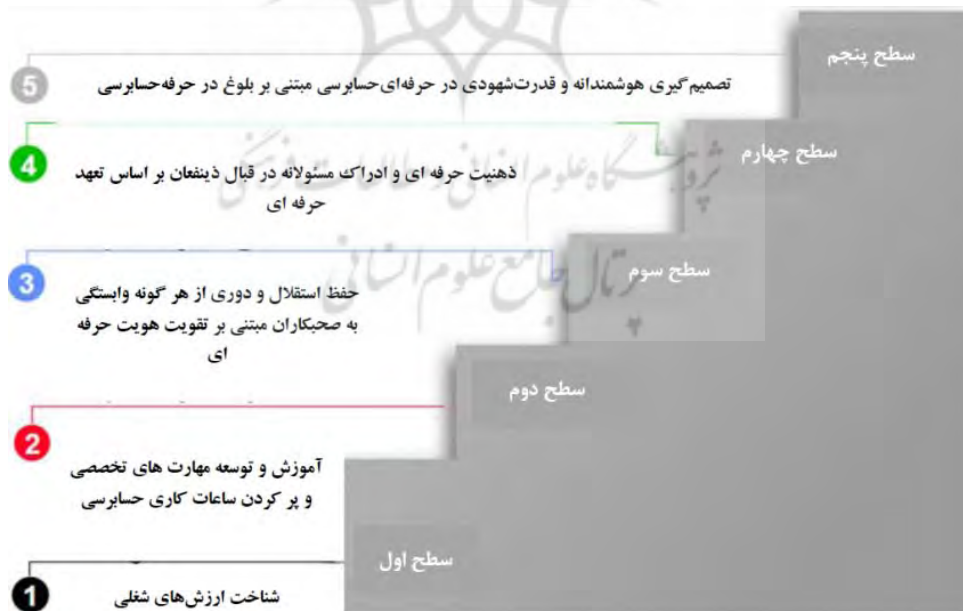
1. Churchill, Ball, & Arditti  
3. Nolan

2. Greiner

عملکردشان را هم‌سو می‌کنند (سلطانی و بهرامی‌نژاد جوتقانی، ۱۳۸۹). در تعریفی ساده، بلوغ حرفه‌ای را می‌توان مجموعه‌ای ساختار یافته از عناصر شغلی و فراشغلی دانست که فرد، طی دوره تصدی خود در یک شغل، آن را تجربه می‌کند (فینگلس‌تین و پوتیت<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). در واقع، بلوغ حرفه‌ای را می‌توان به‌معنای کامل‌شدن در مسیر تخصصی شغلی برای هر فرد تعریف کرد که توانمندی‌ها و مهارت‌های ادراکی و شغلی فرد در راستای مسیر شغلی و اهداف سازمانی را تقویت می‌کند (ساویسکاس و پورفیل<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲). بلوغ حرفه‌ای، اصطلاحی تک‌بعدی نیست، بلکه بر جنبه‌های رشد فردی، رشد مهارتی و رشد سازمانی نیز متمرکز است، بنابراین، می‌توان ویژگی‌های فرایند رشد را به‌عنوان ابزاری برای سنجش بلوغ حرفه‌ای در نظر گرفت (ره‌نورد و خلیل‌پور تیلمی، ۱۳۹۴).

### مدل توسعه یافته بلوغ حرفه‌ای حسابرسان

مدل بلوغ حرفه‌ای حسابرسان، نخستین‌بار در دانشگاه کارنگی<sup>۳</sup> طراحی شد و به بهبود بلوغ نیروی کار سازمان‌ها و مباحث و موضوعات آنها، کمک شایانی کرد. بسیاری از پژوهش‌های حیطه حسابرسی با اهداف و مفاهیم مختلفی همچون تقویت مهارت‌های حسابرسی، تعهد حرفه‌ای، هویت حرفه‌ای و... این مدل را توسعه دادند. این مدل بر اساس 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، در کانون توجه قرار گرفته است (وربارگ، اِکیتوت و ونمیچ<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸). در واقع مدل بلوغ حرفه‌ای حسابرسان، تعمیم‌یافته مدل توسعه قابلیت منابع انسانی مبتنی بر بلوغ فردی به حیطه‌های تخصصی و رفتاری حسابرسان است که روابط کاری را در ۵ سطح بهبود می‌دهد.



شکل ۱. مدل فرایند بلوغ حرفه‌ای

منبع: دیاز و همکاران (۲۰۱۷)

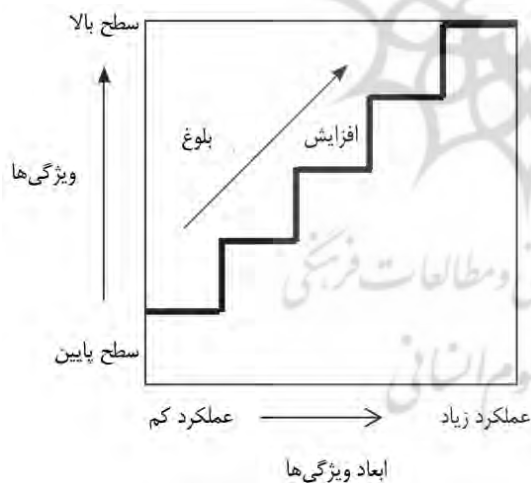
1. Finkelstein & Poteet  
3. Carnegie Mellon SEI

2. Savickas & Porfeli  
4. Verburg, Eickhout, & van Meijl.

همان طور که در این مدل مشاهده می‌شود (شکل ۱)، رسیدن به نقطه بلوغ حرفه‌ای به صورت گام‌به‌گام و از شناخت تا توانمندی شهودی در این حرفه است که همچون فرایندی، به 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 نیاز دارد. رسیدن به این نقطه، کمابیش سخت و با تحمل فشارهای شغلی همراه است؛ اما حسابرسان با اعتقاد و حفظ چارچوب‌های اخلاقی و حرفه‌ای، می‌توانند در مسیر حرفه‌ای، به بلوغ ذهنی و عملکردی دست یابند که نوعی ارضای نیازهای شغلی است (بک‌آف، کارپنتر و تایر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵).

### الگوی بلوغ تخصصی (دانش) حسابرس

به‌کارگیری دانش فنی و اجتماعی در حرفه حسابرسی، همواره اصل مهم و شایان توجهی برای برآورده‌ساختن انتظارات بیرونی و درونی حسابرسان بوده است. از آنجا که رسیدن به نقطه بلوغ در حرفه حسابرسی یک‌باره اتفاق نمی‌افتد، بهبود مستمر بر پایه مراحل تکاملی و گام‌به‌گام، به‌منظور رسیدن به درجه‌ای از تدبیر و تجربه برای حسابرس، نوعی الزام محسوب می‌شود. هر حسابرس دارای بلوغ تخصصی، از حالت انجماد خارج می‌شود و با توجه به تجاربی که در مسیر شغلی خود کسب کرده است، بار دیگر در نقطه بلوغ منجمد می‌شود تا از این طریق، وظایف و عملکردهای تخصصی را به بهترین نحو به انجام برساند. یکی از این الگوها که نمونه توسعه‌یافته الگوی ارزیابی بلوغ دانش تخصصی است و در اصطلاح به آن (STEPS) گفته می‌شود، مراحل رسیدن به بلوغ تخصصی را به صورت پله‌ای نشان می‌دهد.



شکل ۲. مدل بلوغ دانش تخصصی حسابرس

منبع: رابینسون، آنومبا، کاریلو و آلفاسانی<sup>۲</sup> (۲۰۰۶)

این مدل مفهوم بلوغ را در دو بُعد مطرح می‌کند (کوئت و زاندر<sup>۳</sup>، ۱۹۹۲ و برای هر سطح از بلوغ، مشخصاتی قطعی را متصور است. در محور عمودی که به ویژگی‌های کلیدی حسابرسی مبتنی بر دانش فنی و تخصص مربوط است، مفاهیمی همچون درک مفهوم ویژگی‌های شغلی و ادراک از آن، می‌تواند به ارتقای سطح توانمندی‌های تخصصی و بینشی در عرصه‌های مختلف حسابرسی منجر شود. محور افقی نیز، ابعاد این ویژگی‌ها را از عملکرد کم تا زیاد در نظر می‌گیرد. برای مثال، منابع می‌توانند از سطح بسیاری اندک تا کافی یا هدف‌ها از مبهم تا مشخص باشد. در واقع، در هر

1 Backof, Carpenter, & Thayer  
3. Kogut & Zander

2. Robinson, Anumba, Carrillo & Al-Ghassani

بُعد، ترکیبی از ویژگی‌های موجود، گویای تفکر و اندیشه حسابرس در هر سطح از حرفه حسابرسی نسبت به سطح قبل است.

### پیشینه تجربی پژوهش

گرین، کِنوآس و اِستیتینا<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی، تأثیر مهارت‌های فردی غیرفنی را بر بلوغ روش‌های چابکی عملکرد فردی بررسی کردند. در این پژوهش، ۱۱۳ نفر از افراد چند تیم تخصصی در ۶ شرکت نرم‌افزاری مشارکت داشتند. مهارت‌های غیرفنی، همچون ارتباطات بین فردی، دانش تعاملی، رهبری فردگرا برای تأثیرگذاری بر نقطه بلوغ سرعت عمل تصمیم‌گیری‌های فردی در وضعیت بحران و ادراک ماهیت حرفه‌ای در تصدی مشارکت‌کنندگان بررسی شد. بر اساس نتایج، سه مهارت فردی غیرفنی، بر ارتقای سطح چابکی عملکردهای فردی تأثیرگذار است و باعث می‌شود که فرد در کارراهه شغلی خود، پویایی بیشتری از خود نشان دهد. عبدالحلیم، جعفر و جانودین<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان «شناسایی فاکتورهای قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در مالزی» انجام دادند. آنها ابتدا با استفاده از تحلیل‌های کیفی، به شناسایی مؤلفه‌های اصلی تأثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای اقدام کردند. در این مرحله، ۲۰ خبره از شرکای حسابرسی مشارکت داشتند و مؤلفه‌هایی همچون جنسیت، فرهنگ، بلوغ عقلانیت در تصمیم‌گیری را شناسایی کردند. در ادامه، به‌منظور تبیین این مؤلفه‌ها در جامعه هدف (جامعه حسابرسان)، به کمک ۱۲۹ حسابرس، تأثیر مؤلفه‌های شناسایی شده بر قضاوت حرفه‌ای را بررسی کردند. نتایج نشان داد، هر سه معیار بر قضاوت حسابرس تأثیر می‌گذارد؛ اما وجود خردورزی و تعقل‌گرایی، میزان تردید حرفه‌ای حسابرس را به‌عنوان یکی از ابعاد قضاوت حرفه‌ای، بیشتر از دو معیار دیگر تحت تأثیر قرار می‌دهد. با<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) معیارهای تأثیرگذار بر عملکرد و قابلیت‌های شرکت‌های حسابرسی را از منظر بلوغ حرفه‌ای در کشور استونی بررسی کرد. پژوهش بر اساس رویکرد دو فاز (کیفی و کمی) اجرا شده و دوره زمانی، یک‌ساله (۲۰۱۴ تا ۲۰۱۵) در نظر گرفته شده است. بر اساس نتایج، معیارهای پاسخ‌گویی رفتاری (اخلاقی)، قابلیت اتکای مالی و دقت حسابرسی، معیارهای مهم در عملکرد و قابلیت‌های شرکت‌های حسابرسی محسوب می‌شوند. چنانچه شرکت‌ها بتوانند این معیارها را رعایت کنند، در زمینه جذب سهم بیشتر بازار، به موفقیت بیشتری دست می‌یابند.

در بخش پیشینه تجربی داخلی کشور، از آنجا که چندان به این موضوع پرداخته نشده است، پژوهش‌هایی که از نظر مفهومی به موضوع این پژوهش شباهت دارند، بررسی شده‌اند. در یکی از این محدود پژوهش‌ها، قشقایی و مشایخ (۱۳۹۷) به تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری در شرکت‌های ایرانی پرداختند. آنها ماتریس بلوغ واحد حسابداری را در ۶ بُعد خدمات و نقش واحد حسابداری، گزارشگری، فرایندپذیری، فناوری اطلاعات، مدیریت ریسک سازمان و منابع انسانی معرفی کردند که هریک از بُعدها طی ۵ سطح بلوغ تکامل می‌یابند. حاجیها (۱۳۹۰) پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین شاخص‌های بلوغ حرفه‌ای حسابرسان و درک آنها از ریسک‌های واحد مورد رسیدگی انجام داد. برای این منظور، با استفاده از پرسش‌نامه، درجه اهمیت ۵۸ عامل مؤثر بر هر یک از ریسک‌های حسابرسی، ذاتی و کنترل را اندازه‌گیری کرد. جامعه آماری این پژوهش، اعضای جامعه حسابداران رسمی بود که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی، ۱۰۰ حسابدار

1 Gren, Knauss & Stettina  
3. Ba

2. Abdul Halim, Jafar & Janudin



مستقل انتخاب شد و ۹۰ نفر به پرسش‌نامه پاسخ دادند. نتایج نشان داد که ریسک حسابرسی با سابقه کار حسابرسی مستقل، سابقه کار مدیریت یا شریک حسابرسی، تحصیلات و رشته تحصیلی رابطه دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با اتکا به مطالعه اکتشافی و تفسیری و بر اساس رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد و تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر، اجرا شده است. در واقع، چون در حوزه بلوغ حرفه‌ای حسابرسان پژوهش‌های منسجمی انجام نشده است و این مفهوم از نظر ادراک شغلی، به میزان زیادی مبهم است، در پژوهش حاضر، ابتدا از طریق تحلیل داده‌بنیاد این مفهوم توسعه داده شده است، سپس بر اساس تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر، مجموعه عوامل تأثیرگذار شناسایی شده و در قالب تحلیل‌های ماتریسی، از کم‌اثرترین تا تأثیرگذارترین عوامل لایه‌بندی شدند. بر این مبنای ماهیت روش پژوهش اکتشافی و تفسیری است. رویکرد این پژوهش، به لحاظ منطقی گردآوری داده‌ها، از نوع استقرایی - قیاسی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که درباره آن در حیطه‌های رفتاری و عملکردی حسابرسی، نظریه جامعی وجود ندارد یا به اجماع نرسیده است. به بیان دیگر، از طریق رویکرد استقرایی، تلاش شده است که الگوی مناسبی طراحی شود. بدین منظور با اتکا به روش نظریه زمینه‌ای و رویکرد نوخاسته یا ظاهرشونده گلینز<sup>۱</sup> (۱۹۹۲) تلاش شده است 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 بر اساس مرحله اول کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سؤال‌های بازی را برای مصاحبه‌شوندگان مطرح کند؛ سپس، بر اساس کدگذاری محوری، مفاهیم به دست آمده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت، بر اساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد. همچنین، بر اساس رویکرد قیاسی، تلاش شده است که ابعاد مدل شناسایی شده در جامعه هدف (جامعه هدف بخش کمی)، از طریق تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر تبیین شود تا به درک منسجم‌تری بینجامد.

### جامعه و نمونه آماری

در بخش کیفی این پژوهش، بر اساس اعتقاد اشتراوس و کوربین<sup>۲</sup> (۱۹۹۸)، برای پایبندی به اصول نظریه برخاسته از داده‌ها، از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند «برای حداکثر کردن فرصت مقایسه رویدادها، وقایع یا اتفاق‌ها» استفاده شده است تا از این طریق، نحوه تغییر یک مقوله بر اساس ویژگی‌ها و ابعاد آن مشخص شود. بر این مبنای، ابتدا محققان پس از فهرست کردن معیارهایی، افراد آگاهی را انتخاب کردند تا از انحراف و اتلاف زمان در جریان مصاحبه‌ها پیشگیری کنند. این معیارهای عبارت بودند 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.

بر اساس دو معیار فوق، ابتدا فهرستی از محققان در دسترس در حیطه‌های رفتاری و تخصصی حرفه حسابرسی شناسایی شدند و این کار از طریق جست‌وجو در سایت‌های معتبر علمی و پژوهشی داخل و خارج از کشور انجام شد.

سپس از طریق ایمیل و توضیحات مرتبط با اهداف پژوهش، برای حداقل ۲۸ نفر دعوت‌نامه‌هایی ارسال شد تا در صورت تمایل به مشارکت در پژوهش، مقدمات انجام مصاحبه با آنان مهیا شود. از مجموع ایمیل‌های ارسال شده، به ۱۸ ایمیل پاسخ داده شد و از این میان، در نهایت ۱۴ نفر برای مصاحبه انتخاب شدند. در بخش کمی نیز، پس از طراحی مدل از طریق انتخاب جامعه هدف بین حساب‌رسان مستقل، بر اساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، ۱۷ نفر برای جامعه هدف به صورت نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. اندازه جامعه در تحلیل‌های تفسیری/ساختاری، به دلیل ماهیت تحلیلی و جلوگیری از انحراف و تجمیع داده‌های پژوهش، معمولاً در مطلوب‌ترین حالت بین ۱۰ تا ۲۵ نفر است (اسماعیل‌پور، آذر و شاه‌محمدی، ۱۳۹۶؛ آذر، خسروانی و جلالی، ۱۳۹۲) که با اتکا به این موضوع، ۱۷ نفر در بخش تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر مشارکت کردند.

### گردآوری و تجزیه و تحلیل

در بخش تحلیل کیفی برای جمع‌آوری داده‌های مصاحبه، ابتدا مصاحبه‌های باز و سپس، مصاحبه‌های نیمه‌ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت مدنظر قرار گرفت. سؤال‌های مصاحبه‌ها، برای موقعیت‌های واقعی مطرح می‌شد و شرکت‌کنندگان برحسب تجربه یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند. در زیر، به چند نمونه از سؤال‌های مصاحبه اشاره شده است:

۱. ویژگی‌های درونی برای رسیدن به بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان چیست؟
۲. ویژگی‌های ادراکی و بینش حرفه‌ای برای رسیدن به بلوغ در مسیر شغلی حساب‌رسان چیست؟
۳. کدام معیارهای مهارتی و تخصصی برای رسیدن به بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان نقش مهمی دارند؟
۴. آیا ویژگی‌های فرهنگی محیط کاری حساب‌رسان، برای رسیدن به بلوغ حرفه‌ای مؤثر است؟
۵. آیا جایگاه و اعتبار شغل حسابرسی، برای رسیدن به بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان تأثیر دارد؟

در آغاز فرایند تحقیق، مصاحبه‌ها عموماً بدون ساختار انجام می‌شد؛ این کار به ایجاد دیدگاه‌های متفاوت درباره موضوع پژوهش به محقق کمک می‌کرد؛ اما در مراحل بعدی فرایند تحقیق، به دلیل معنا پیدا کردن مفاهیم، مصاحبه‌ها به سمت نیمه‌ساختار یافته هدایت شد تا به منظور تولید محتوای اثربخش‌تر، چارچوب نظری هدفمندی ایجاد شود. این کار می‌تواند به کاهش تأثیرگذاری گرایش یا جهت‌دادن به تئوری‌های مبتنی بر ادبیات تحقیق در حین گردآوری داده‌ها، کمک شایانی کند. یکی از بخش‌های بسیار مهم تحلیل داده‌بنیاد، اتمام مصاحبه‌هاست که برای رسیدن به نقطه اشباع، به عنوان فرایند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی اقدام می‌کردند تا مفاهیم و اشتراک بین آنها مشخص شود و در هر مرحله، کدهای ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی را با هم مقایسه می‌کردند. روند انجام مصاحبه‌ها بر این مبنا بود که از مصاحبه اول تا مصاحبه نهم، تقریباً مدل شکل گرفت؛ زیرا بعد از هر مصاحبه، بر مبنای کدگذاری باز و محوری، مصاحبه‌ها تحلیل می‌شدند. برای اطمینان از رسیدن به نقطه اشباع، مصاحبه‌ها تا نفر چهاردهم ادامه یافت که اغلب کدها تکرار می‌شدند و بر این مبنا، پس از مصاحبه چهاردهم، این مرحله به پایان رسید. این فرایندهای در قالب جدول ۱ مشاهده می‌شود.

جدول ۱. فرایند اختصاص کدها بر مبنای نقطه اشباع تئوریک

کدهای باز		کدهای محوری		کدهای محوری بر مبنای نقطه اشباع تئوریک		کدگذاری انتخابی	مصاحبه‌ها
تعداد مفاهیم ایجاد شده	مؤلفه‌های اصلی	تعداد	مصاحبه ۱ تا ۹	مصاحبه ۹ تا ۱۴	مقوله‌ها		
۱۹۳ کدباز	بلوغ روان‌شناختی	۳۵	۲۴	۱۱	ویژگی شناختی	۱۱۰	مصاحبه ۱ تا ۹
۸۵ کد باز	بلوغ ادراکی	۳۹	۲۴	۱۵			مصاحبه ۹ تا ۱۴
۲۷۸ کد باز	بلوغ مهارتی	۳۶	۳۰	۶			جمع
	بلوغ ساختاری	۴۴	۲۹	۱۵			
	جایگاه شغلی	۴۹	۳۶	۱۳			
	بلوغ فرهنگی	۳۸	۲۱	۱۷			
	بلوغ اجتماعی	۳۷	۲۹	۸			
	جمع	۲۷۸	۱۹۳	۸۵	۲۷۸	جمع	

سپس در بخش کمی، با توجه به شناسایی ابعاد مدل بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان، پرسش‌نامه ماتریسی طراحی شد و بر اساس این پرسش‌نامه و مشارکت ۱۷ نفر از حساب‌رسان مستقل، بین مؤلفه‌های بلوغ حرفه‌ای در چندین مرحله، مقایسه زوجی انجام گرفت تا با استفاده از اصول ماهیت تحلیلی تفسیری/ساختاری فراگیر، مؤلفه‌های بسیار تأثیرگذار شناسایی شوند؛ مؤلفه‌هایی که به انسجام ادراکی بیشتر برای تبیین مدل در جامعه هدف کمک می‌کنند. در این راستا، با هماهنگی‌های قبلی، پرسش‌نامه برای مشارکت‌کنندگان جامعه هدف در بخش کمی ارسال شد؛ اما به‌منظور رعایت دستورالعمل پُرکردن پرسش‌نامه ماترسی، تلاش شد تا آنجا که امکان دارد، نحوه تکمیل آن به‌صورت حضوری تشریح شود.

### اعتبار پژوهش

مفهوم اعتبار در تحقیقات کیفی، جنبه‌های گوناگونی دارد. این مفهوم واحد نیست، بلکه مفهومی پیچیده و فراگیر و همه‌جانبه است. در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد، بنابراین، اینکه آیا مصاحبه‌ها تکرارشدنی و نتایج آن تعمیم‌پذیرند، جای تردید وجود دارد و پژوهشگران باید از فنونی استفاده کنند که در تحقیق‌های کیفی برای نشان دادن قابلیت اعتماد و صحت یافته‌ها به کار گرفته می‌شود. در این پژوهش، از روش سه‌سوسازی یا چندجانبه‌نگری برای سنجش اعتبار تحقیق استفاده شده است. برای محقق‌شدن چندجانبه‌نگری در پژوهش حاضر، رویکردهای مختلف مصاحبه‌شوندگان در چهار بُعد زیر بررسی و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شده است.

۱. اعتباریابی یا بازبینی توسط مصاحبه‌شوندگان: در این روش، مصاحبه‌شوندگان صحت یافته‌های پژوهش را بررسی می‌کنند تا مشخص شود که دیدگاه آنان درباره موضوع پژوهش، به شکل صحیح انتقال یافته و نتایج را پوشش قرار می‌دهد یا نه. برای تحقق این روش، پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها با ۱۰ نفر از

مشارکت‌کنندگان در خصوص مطابقت دیدگاه آنها با فرد مصاحبه‌کننده گفت‌وگو شد که خوشبختانه در همه موارد، محقق درک صحیحی از اظهارات مصاحبه‌کنندگان داشته است. این نتیجه، از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه‌شوندگان و مصاحبه‌کننده درباره موضوع تحقیق نشئت می‌گیرد.

**۲. مرور هم‌تا:** با استفاده از این راهبرد، پژوهشگر طی اجرای پژوهش، به‌منظور نقد شیوه‌های به‌کار گرفته شده و بررسی نتایج و صحت آنها، از سایر محققان کمک می‌گیرد و از آنها می‌خواهد تا یادداشت‌ها، مقوله‌بندی‌های انجام شده با استفاده از فهرست مقوله‌ها و تحلیل‌های رایانه‌ای صورت‌گرفته در حین پژوهش را بررسی کنند. به‌دلیل محدودیت‌های موجود، کمک‌گرفتن از سایر محققان 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 شایان توجهی مشاهده نشد.

**۳. توضیح شیوه یادداشت‌برداری و اجرای پژوهش:** در این مرحله، پروتکل و فرایند انجام مصاحبه‌ها در اختیار ۱۰ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا صحت روش تحلیل را تأیید کنند که مرور یادداشت‌ها نشان داد روند پژوهش و تحلیل کدها، در مسیر درستی پیشرفته است.

**۴. تهیه گزارش مفصل نتایج:** در تحلیل تفسیری، با توجه به این اصل که «معناها برخاسته از موقعیت‌اند»، هریک از نتایج باید همراه با موقعیت، به‌طور کامل در نظر گرفته شود و خواننده پژوهش، به موقعیت توجهی خاص داشته باشد. بنابراین، لازم است جزئیات موقعیت پژوهش در گزارش توضیح داده شود. بر این مبنای، ضبط مصاحبه‌ها، یادداشت‌برداری و گزارش‌دهی مرتب نتایج، به فراهم‌شدن داده‌های معتبر انجامید که این موضوع نیز به تأیید رسید. اما در بخش کمی، به‌منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی با توجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح به‌کارگیری مفاهیم در جامعه هدف بررسی شود. نتایج این بخش، در قالب جدول ۴ و در بخش تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

## یافته‌های پژوهش

### یافته‌های تحلیل نظری داده‌بنیاد

هیچ فهرست از قبل تعیین شده و قطعی درباره ویژگی‌ها و مؤلفه‌های بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان و هیچ احتمال قطعی برای شناسایی و محدود ساختن تمامی ویژگی‌های مرتبط با مسیر شغلی حساب‌برسان در مجموعه‌ای مشخص از ویژگی‌ها با مرزبندی‌های شفاف و متمایز کننده وجود ندارد. با وجود این، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که مصاحبه‌شوندگان در این مطالعه می‌توانند ویژگی‌های بلوغ حرفه‌ای را شناسایی کنند و ویژگی‌ها و خصایص موفقیت در مسیر حرفه‌ای حساب‌برسان را از سایر حساب‌برسان تمییز دهند. جدول ۲ فرایند سه مرحله‌ای کدگذاری را نشان می‌دهد.

جدول ۲. کدهای مفهومی و طبقه‌بندی شده به دست‌آمده از مصاحبه‌ها

کدگذاری‌های اصلی			کدگذاری تئوری
کدگذاری باز	کدگذاری محوری	کدگذاری انتخابی	
کدهای مفهومی	مؤلفه‌های اصلی	مقوله‌ها	طبقه‌بندی اصلی
کنترل فشار روانی	بلوغ روان‌شناختی		بلوغ حرفه‌ای حساب‌رسان
ثبات هیجانی			
وظیفه‌شناسی			
گشودگی به تجربه			
مسئولیت‌پذیری			
تحمل ابهام			
کنترل استرس	بلوغ ادراکی	ویژگی‌های شناختی	
درک محتوای حرفه حساب‌رسان			
درک تفاوت‌های ویژگی‌های شغلی			
درک معیارهای وظیفه‌ای			
قضایات‌های مبتنی بر واقعیت و شواهد			
درک تضاد منافع	بلوغ مهارتی		
درک استقلال حساب‌رسان			
افزایش تجربه‌های مهارتی			
کسب تجربه از اشتباه‌ها			
تصمیم‌گیری شهودی			
اشتراک مهارت‌های کاری	بلوغ ساختاری	ویژگی‌های چندبعدی	
سازگاری با استانداردهای حساب‌رسان			
شناخت فلسفی حرفه حساب‌رسان			
روایتگری در حساب‌رسان			
احاطه به قوانین و مقررات تجارت و بورس			
احاطه به مباحث علمی و تئوریک حساب‌داری			
ایجاد ارزش کثرت‌گرا			
خلاقیت حرفه‌ای			
ایجاد ارزش‌های اخلاقی	بلوغ جایگاه شغلی		
انگیزه‌های فراوان شغلی			
آرامش روانی و ذهنی			
اتکا به عمق ارزش‌های حرفه حساب‌رسان			بلوغ فرهنگی
شناخت نمادهای فرهنگ اخلاقی در حساب‌رسان			
اتکا به داستان‌های اخلاقی در حرفه حساب‌رسان			
شناخت الگوهای مرسوم در حرفه حساب‌رسان			
تعهد حرفه‌ای به ارزش‌های اجتماعی	بلوغ اجتماعی		
تعالی حرفه‌ای در حساب‌رسان			
اتکا به هنجارهای اجتماعی			
رعایت عرف اجتماعی در حرفه حساب‌رسان			

در ادامه یافته‌های تحقیق، مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی در سایه تحقیقات انجام شده درباره بلوغ حرفه‌ای حسابرسان، ارائه شده و به‌طور هم‌زمان، پیدایش و توسعه مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده هر یک از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح داده می‌شود. همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده شد، سه طبقه‌بندی فرعی وجود دارد که عبارت‌اند از: ویژگی‌های شناختی، ویژگی‌های چندبعدی و ویژگی‌های فراشغلی. در جدول ۳، تعریف هر یک از طبقه‌بندی‌های فرعی درج شده است. متغیرها در مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده بلوغ حرفه‌ای با یکدیگر ارتباط درونی دارند. گفتنی است که با توجه به محدودیت صفحات مقاله، در این بخش صرفاً به بیان خلاصه‌ای از نتایج بسنده می‌شود.

### جدول 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
به علل بلوغ ساختاری که مبتنی بر شناخت و هماهنگی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی اشاره می‌کند که به افزایش خلاقیت‌های فردی، ارزش‌های اخلاقی و ارتقای جایگاه شغلی، به‌عنوان معیارهای بلوغ جایگاه شغلی نسبت به سایر حرفه‌های مرتبط می‌شود.	ویژگی‌های چندبعدی
ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی حرفه حسابرسی است که به تقویت رفتارهای حرفه‌ای در مسیر شغلی حسابرسان منجر خواهد شد.	ویژگی‌های فراشغلی

### ویژگی‌های شناختی

حرفه حسابرسی همچون هر حرفه دیگری، به‌دلیل محتوای مسئولانه و تخصصی، به توانمندی‌های رفتاری و مهارتی فرد در طول تجربه کاری نیاز دارد که این توانمندی‌ها، وی را در مراحل اولیه کار در سطح بالاتری از سایر حسابرسان قرار می‌دهد و به‌دلیل داشتن شغل حسابرسی، آرامش و رضایت‌مندی بیشتری در فرد ایجاد می‌کند (دیاز و همکاران، ۲۰۱۷: ۵). این ویژگی‌ها، عواملی همچون علل ایجادکننده بلوغ روان‌شناختی، بلوغ ادراکی و مهارتی را شامل می‌شود که بر حسب دیدگاه‌های تخصصی صاحب‌شوندگان ایجاد شده است. در ادامه، نمونه‌ای از دیدگاه صاحب‌شوندگان در خصوص بلوغ روان‌شناختی ارائه شده است.

### الف) بلوغ روان‌شناختی

این نوع از بلوغ، به هم‌راستاسازی ویژگی‌های درونی و شخصیتی هر حسابرس با ویژگی‌های تنش‌زا و پُرمسئولیت حرفه حسابرسی اشاره می‌کند 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. در این بخش، نظر یکی از صاحب‌شوندگان در رابطه با 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 [...] چراکه به‌دلیل پیچیدگی‌های عملکردی صاحب‌کاران و با توجه به فشار زمان رسیدگی طبق ساعات تعریف شده حسابرسی، حسابرس تحت فشار زیادی قرار می‌گیرد و زمانی می‌تواند نقش خود را به‌درستی ایفا نماید که مسئولانه نسبت به تحمل این فشارها، صبوری داشته و از استقلال رفتاری و تخصصی خارج نشود».

در واقع این عوامل را می‌توان از نظر مفاد قانونی نیز بررسی کرد. برای مثال، به موجب مفاد ماده ۲ آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی آمریکا، حساب‌رسان و حسابداران رسمی، برای خدمت‌رسانی به منافع عمومی، متعهد به پذیرش مسئولیت‌اند. به علاوه، اصل ۳۰۱ بیان می‌دارد که در خدمات حرفه‌ای، حساب‌رسان باید هرگونه فشار را در جهت حفظ منافع عمومی بپذیرند و در عین صریح بودن و حفظ وظیفه‌شناسایی، مجاز نیستند اطلاعات محرمانه صاحب‌کاران را بدون مجوز صریح در مجامعی به غیر از نهادهای ذی‌ربط افشا کنند. از این رو، هم‌راستا با نتیجه این بخش، استاندارد فوق می‌تواند ضمن اینکه حریم اطلاعاتی و عملکردی صاحب‌کاران را حفظ کند، ثبات هیجانی حساب‌رسان را تقویت کند.

### ب) بلوغ ادراکی

این نوع از بلوغ که در اصطلاح به آن بلوغ ذهنی گفته می‌شود، به ویژگی‌های رفتاری حساب‌رسان در محیط‌های کاری اشاره کرده و به آنها کمک می‌کند تا از محتوای شغلی و ویژگی‌های حرفه‌ای کار، مبتنی بر تفاوت‌های بین فردی و شغلی ادراک جامع‌تری پیدا کنند و هنگام قضاوت که مبنای حرفه حساب‌رسانی است، کمتر دچار قضاوت‌های خودخواهانه و فردی شوند و براساس واقعیت‌های موجود و شواهد، به اظهار نظر اقدام کنند (گیمبار، هانسین و اوزلانسکی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). در این باره یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد:

«من فکر می‌کنم، اگر آگاهی از خود و نقاط قوت و ضعف وجود نداشته باشد، یا اگر حساب‌رسان به نقاط قوت خود توجه داشته باشند، 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».

### ج) بلوغ مهارتی

آخرین نوع بلوغ درونی یا شناختی، بلوغ مهارتی است که به کسب تجربه‌های وظیفه‌ای و مهارتی فرد در گذر زمان اشاره می‌کند و باعث می‌شود که قدرت حل مسئله و تصمیم‌گیری لازم را در زمان‌های تنش‌زا به‌دست آورد و مدیریت فردی‌اش در این زمان‌ها ارتقا می‌یابد؛ چراکه از اشتباهات گذشته درس گرفته است. فرد توانمند و دارای بلوغ در این بُعد، توانایی انتقال دانش و تجربه‌های خود را به دیگران دارد و کمتر دچار سوگیری و اشتباهات ناشی از اهمال کاری می‌شود. تعیین مرز مشخص بین ابعاد مختلف بلوغ فردی، کار ساده‌ای نیست و بین هر سه بُعد، مرز خاکستری وجود دارد؛ اما می‌توان گفت که شناخت این سه بُعد در شناخت فرد از مسیر شغلی‌اش، می‌تواند بر ارتقای سطح رضایت شغلی و تعهد شغلی وی، بسیار مؤثر باشد (فیشر، مارکیو و اسکاواردا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶). در این باره یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد:

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

### ویژگی‌های چندبُعدی

این نوع از بلوغ، به محیط کاری حساب‌برسان و وجود الزامات و دستورالعمل‌های کاری برای حساب‌برس اشاره می‌کند. فرد بلوغ‌یافته برای تطبیق با این شرایط، در راستای اهداف شغلی و کاری ساختار حسابرسی، از قدرت و توانمندی لازم برخوردار است. به بیان دیگر، فرد تکامل‌یافته، هم بر اساس ویژگی‌های درونی خود و هم بر اساس ویژگی‌های محیط شغلی به بلوغ می‌رسد و توانمندی‌های اثربخش‌تری در ارائه خدمات با کیفیت‌تر خواهد داشت (حاجیپها، ۱۳۹۰). در این پژوهش، ویژگی‌های چندبُعدی به دو طبقه مفهومی بلوغ ساختاری و بلوغ جایگاه شغلی تفکیک شده است.

### الف) بلوغ ساختاری

این نوع از بلوغ، به ویژگی‌های تکامل‌یافته فرد در چارچوب قوانین و آیین‌نامه‌ها و استانداردهای الزام‌آور حرفه حسابرسی و ساختارهای رسمی حسابرسی شاغل در آنها اشاره می‌کند و باعث می‌شود که فرد برخوردار از این نوع بلوغ، فرد متخصص شناخته شود؛ چراکه علاوه بر داشتن ویژگی‌های بلوغ فردی، دارای توانمندی‌های تئوریک و تخصصی در حرفه حسابرسی است و این می‌تواند نوعی مزیت رقابتی شناخته شود (ملانظری و اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۳). یکی از مصاحبه‌شوندگان درباره این نوع بلوغ گفت:

«حرفه حسابرسی دارای اصول و الزاماتی است [...] و زمانی یک حساب‌برس قادر و توانمند به رعایت آن‌ها و الزام درونی به باور و 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 حساب‌برس به بلوغ مطلوبی از بخش ساختاری رسیده است».

یا یکی دیگر از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد:

«بلوغ حساب‌برس 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 [...]».

### ب) بلوغ جایگاه شغلی

این نوع بلوغ، به سطح یادگیری فراگرفته شده حساب‌برس در حرفه حسابرسی اشاره می‌کند و باعث می‌شود او با سایر حساب‌برسانی که توانمندی‌های ارزشی و دانشی کمتری دارند، تفاوت کند. در واقع، این نوع بلوغ، یک گام از بلوغ ساختاری جلوتر است؛ چراکه حساب‌برس برای کسب جایگاه شغلی و کسوت حسابرسی، توانایی و توانمندی لازم را دارد و به اصطلاح، از فلسفه حرفه حسابرسی برای توسعه‌ای بهتر و فراتر از منظرهای تخصصی و تئوریک برخوردار است. حساب‌برسان در این نقطه از بلوغ، دانش و تجربه‌های خود را به کار می‌گیرند و به کارهای خلاقانه‌ای همچون روش‌های بررسی مختلف، تألیف کتاب و... اقدام می‌کنند و آنها را در اختیار دیگران قرار می‌دهند (گودرزی و حاجیپها، ۱۳۹۵). در این رابطه مصاحبه‌شونده‌ای بیان کرد:



«حسابرسان باید به پیرامون خود توجه نمایند تا بتوانند از طریق ادراک محیط شغلی به افزایش قدرت پیش‌بینی انسجام بیشتری ببخشند و ارزش‌های فنی و بار اظهارنظر حسابرس را افزایش می‌دهد».

### ویژگی‌های فراشغلی

ویژگی‌های فراشغلی در بلوغ حسابرس، ویژگی‌های خارج از حرفه حسابرسی و کلان‌تری همچون فرهنگ و محیط اجتماعی جامعه در حدود عرف و هنجارها نسبت به شغل حسابرسی را دربرمی‌گیرد که بر افزایش اهمیت آن میان سایر مشاغل جامعه و میزان مسئولیت‌پذیری آنها در دل جامعه تأکید می‌کند. معمولاً مشاغلی که مسئولیت‌های اجتماعی بیشتری دارند، تحت تأثیر ویژگی‌های فرهنگی، عرفی و هنجاری جامعه قرار می‌گیرند و این موضوع می‌تواند در رسیدن به بلوغ حسابرسی نقش داشته باشد؛ چراکه اگر فرهنگ مشخصی برای آن وجود نداشته باشد، به دلیل نداشتن انسجام اجتماعی، در تعریف آن دچار ابهام می‌شود.

### الف) بلوغ فرهنگی

این نوع از بلوغ، هم به ویژگی‌های فرهنگی جامعه و هم ویژگی‌های فرهنگی مؤسسه‌ها و سازمان‌های نظارتی حرفه حسابرسی اشاره می‌کند. در واقع، فرهنگ لازمه موفقیت هر حرفه‌ای در جوامع تلقی می‌شود و فضای فکری شاغلان آن حرفه را شکل می‌دهد و هر فردی، رعایت آن را بدون هر گونه قانون مصوب، تکلیف می‌داند. در این رابطه مصاحبه‌شونده‌ای بیان کرد:

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

### ب) بلوغ اجتماعی

این نوع از بلوغ، عوامل زمینه‌ای رفتارهای اجتماعی مطلوب، همچون تعهد حرفه‌ای به ارزش‌های اجتماعی، تعالی حرفه‌ای در حسابرسی، اتکا به هنجارها در حرفه حسابرسی و تمرکز بر عرف اجتماعی در حرفه حسابرسی را دربرمی‌گیرد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره گفت:

«تعهد به حرفه و ذی‌نفعان و پاسخ‌گویی در قبال جامعه مورد نظر همچون سازمان‌ها و سهام‌داران و سرمایه‌گذاران یک رویکرد متعهدانه محسوب می‌شود و یک حسابرس بر اساس وظایف حرفه‌ای که دارد، می‌بایست متعهد، نسبت به تمامی ارزش‌های اجتماعی مسئولانه تفکر و عمل می‌نماید و خود را نسبت به هر گونه انحرافی خارج از این چارچوب متعهد می‌داند».

### چارچوب تئوریک

پس از شناسایی و تشریح مؤلفه‌های فرعی و اصلی، بر اساس سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی، مفاهیم ایجاد

شده خلاصه و در مسیر پژوهش هدایت شدند. در شکل ۳، چارچوب تئوریک علل زمینه‌ای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان مشاهده می‌شود.



شکل ۳. چارچوب تئوریک علل زمینه‌ای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان

### یافته‌های تحلیل دلفی

در این بخش، به منظور بررسی سطح پایایی مؤلفه‌های اصلی مدل ارائه شده، برای تعیین میزان کفایت نظری، به عنوان تأیید روش اجرای تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر، از تحلیل دلفی استفاده می‌شود. جدول ۴ نتایج تحلیل دلفی را بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق نشان می‌دهد.

جدول ۴. تحلیل دلفی مؤلفه‌های اصلی پژوهش

مؤلفه‌های اصلی	میانگین	ضریب توافق	تأیید/حذف
بلوغ روان شناختی	۰/۰۵	۰/۶۵	تأیید
بلوغ ادراکی	۱۰/۵	۰/۰۷	تأیید
بلوغ مهارتی	۰/۰۵	۰/۶۵	تأیید
بلوغ ساختاری	۲۵/۵	۰/۷۵	تأیید
بلوغ جایگاه شغلی	۱۰/۵	۰/۰۷	تأیید
بلوغ فرهنگی	۱۵/۵	۰/۶۸	تأیید
بلوغ اجتماعی	۱۰/۵	۰/۰۷	تأیید

برای انجام تحلیل دلفی، مؤلفه‌های اصلی در قالب پرسش‌نامه هفت‌گزینه‌ای تدوین شد و علت آن، ایجاد فاصله بیشتر برای پاسخی استانداردتر بود. بر این اساس، اگر میانگین مؤلفه‌ای ۵ و بیشتر از ۵ باشد، مؤلفه تأیید می‌شود. همچنین با توجه به حد استاندارد ضریب توافق که ۰/۵ تعیین شده است، مؤلفه‌های اصلی با ضریب بیش از ۰/۵، تأیید می‌شوند. با توجه به نتایج فوق، می‌توان گفت که تمام مؤلفه‌های اصلی پژوهش، از کفایت نظری و توافق برای انجام تحلیل تفسیری/ساختاری برخوردارند.

## یافته‌های تفسیری/ساختاری فراگیر

به‌منظور شروع این تحلیل، باید شاخص‌های تأیید شده از مرحله تحلیل دلفی، از A1 تا A7 کدگذاری شوند. سپس، به‌منظور افزایش سطح تفکیک‌پذیری، شاخص‌ها به‌صورت تصادفی کدگذاری می‌شوند. به‌منظور ارتقای تحلیل ساختاری تفسیری به تحلیل ساختاری تفسیری فراگیر، باید به‌طور کامل هر مقایسه زوجی را با پاسخ به سؤال تفسیری ذکر شده در گام قبلی، تفسیر کرد. برای مقایسه‌های زوجی، i امین شاخص، به‌صورت دوبه‌دو با تمام عناصر، از  $i+1$  تا  $n$  مقایسه می‌شود. برای هر ارتباط، پاسخ بله (Y) یا خیر (N) داده می‌شود. اگر پاسخ مثبت باشد، دلیل آن نیز بیان خواهد شد و چنانچه پاسخ خیر باشد، باید مشارکت‌کنندگان در خصوص جفت متغیرهای مد نظر اظهارنظر کنند.

جدول ۵. مقایسه زوجی بین گزاره‌ها بر اساس فرم ماتریس

شماره	مقایسه زوجی	شرح چگونگی تأثیر
<b>A1 بلوغ فرهنگی</b>		
۱	A1 – A2	بلوغ فرهنگی محرکی برای بلوغ ساختاری
۲	A2 – A1	
۳	A1 – A3	
۴	A3 – A1	بلوغ مهارتی دلیلی برای ایجاد بلوغ فرهنگی
۵	A1 – A4	
۶	A4 – A1	بلوغ ادراکی محرکی برای بلوغ فرهنگی
۷	A1 – A5	بلوغ فرهنگی محرکی برای بلوغ جایگاه شغلی
۸	A5 – A1	
۹	A1 – A6	
۱۰	A6 – A1	بلوغ روان‌شناختی محرکی برای بلوغ فرهنگی
۱۱	A1 – A7	
۱۲	A7 – A1	بلوغ اجتماعی محرکی برای بلوغ فرهنگی
<b>A2 بلوغ ساختاری</b>		
۲۹	A2 – A3	بلوغ ساختاری عاملی برای تقویت بلوغ مهارتی
۳۰	A3 – A2	
۳۱	A2 – A4	
۳۲	A4 – A2	بلوغ ادراکی دلیلی برای تقویت بلوغ فرهنگی
۳۳	A2 – A5	
۳۴	A5 – A2	
۳۵	A2 – A6	
۳۶	A6 – A2	بلوغ روان‌شناختی دلیلی برای تقویت بلوغ ساختاری
۳۷	A2 – A7	
۳۸	A7 – A2	بلوغ اجتماعی محرکی برای بلوغ ساختاری

نکته: با توجه به محدودیت صفحات مقاله، تنها گزیده‌ای از مقایسه‌های زوجی در این بخش قرار گرفته است.

به‌منظور تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM)، مقایسه‌های زوجی گزاره‌های بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان در جدول ۶ ارائه شده است. در این مرحله، روابط ماتریس دستیابی<sup>۱</sup> به‌صورت «-۱» یا «۰» وارد می‌شوند که در جدول ۶ مشاهده می‌شود. در این جدول، به‌جای خانه‌هایی که گزینه «Y» دارند، عدد ۱ و به‌جای خانه‌هایی که گزینه «N» دارند، عدد ۰ قرار داده شده است. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به ماتریس دو ارزشی صفر و یک به دست می‌آید.

جدول ۶. ماتریس دستیابی

شاخص‌ها	A۱	A۲	A۳	A۴	A۵	A۶	A۷
A۱		۱	۰	۰	۱	۰	۰
A۲	۰		۰	۰	۰	۰	۰
A۳	۱			۰	۱	۱	۱
A۴	۱	۱	۱		۱	۱	۰
A۵	۰	۰	۰	۰		۰	۱
A۶	۱	۱	۰	۰	۱		۰
A۷	۰	۱	۱	۱	۰	۰	

در ادامه، برای تشکیل ماتریس دستیابی متعامل، بر اساس تعامل شاخص‌های مقایسه شده، به امتیازدهی اقدام می‌شود.

جدول ۷. ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال‌پذیری ارتباط بین گزاره‌ها

شاخص‌ها	A۱	A۲	A۳	A۴	A۵	A۶	A۷	قدرت نفوذ
A۱		۱	۰	۰	۱	۰	۰	۳
A۲	۰		۱	۰	۰	۰	۰	۱
A۳	۱	۱		۰	۱	۱	۰	۵
A۴	۱	۱	۱		۱	۱	۰	۶
A۵	۰	۰	۰	۰		۱	۰	۱
A۶	۱	۱	۰	۰	۱		۰	۴
A۷	۱*	۱	۱	۰	۱*	۱*		۶
	۵	۶	۳	۱	۶	۴	۱	

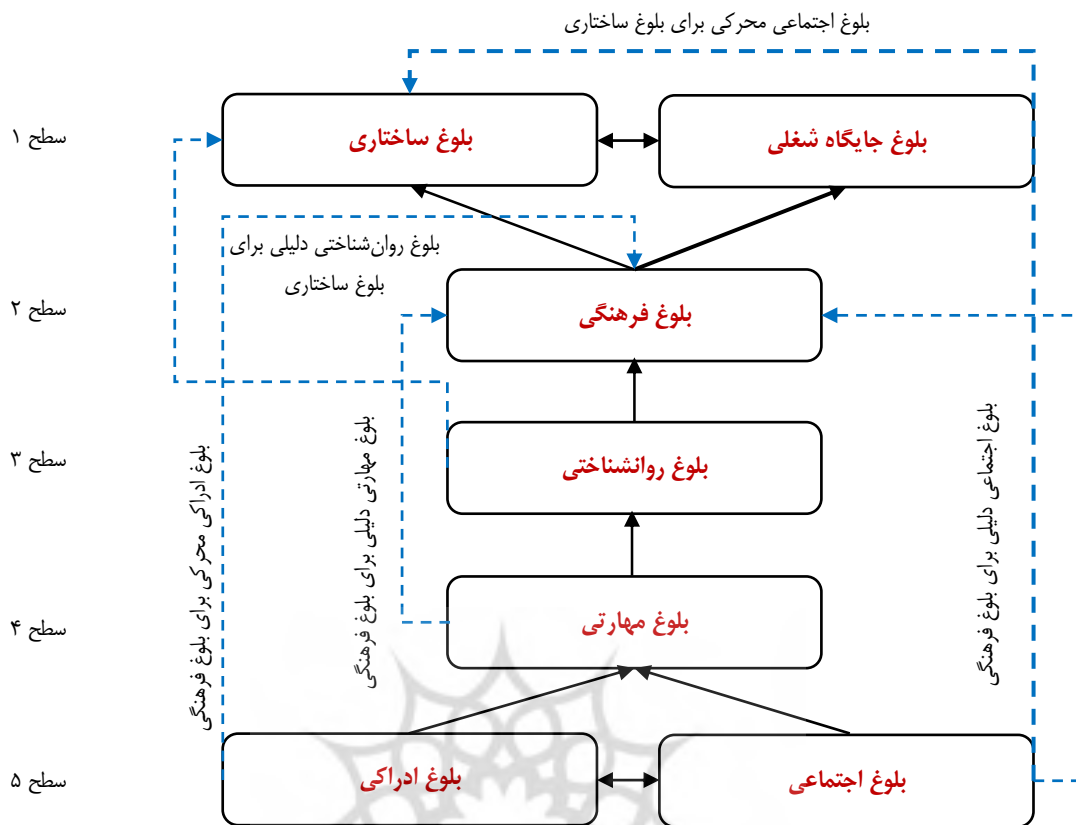
\*ارتباط انتقال‌پذیر بین شاخص‌ها

همان طور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده، بر اساس شاخص مد، به امتیازهای ۰ و ۱ و ۱\* تبدیل شده است. در این بخش، به تعیین روابط بین متغیرها و تشکیل ماتریس مخروطی پرداخته می‌شود. برای تعیین روابط بین متغیرها، ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی کرد. بدین ترتیب، نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها، مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر، دربردارنده متغیرهایی است که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید و مجموعه پیش‌نیاز متغیرهایی را شامل می‌شود که بر طبق آنها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراک‌های مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک، آن عامل (عوامل) در سطح اولویت قرار می‌گیرد. سطح، به لایه‌های طراحی شده مدل نهایی اشاره می‌کند. برای به‌دست‌آوردن سایر سطوح، باید سطوح قبلی از ماتریس جدا شده و فرایند تکرار شود. پس از تعیین سطوح، دوباره ماتریس دریافتی، به‌ترتیب سطوح مرتب می‌شود، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود (آذر و همکاران، ۱۳۹۲). پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، شاخصی که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارد، به‌عنوان اولین سطح و عامل تأثیرگذار در بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان تعیین می‌شود. پس از تعیین این سطح، یعنی تأثیرگذارترین سطح گزاره‌های بلوغ حرفه‌ای، آن شاخص را حذف کرده و به بررسی باقی شاخص‌های یکسان عناصر ورودی و مشترک می‌پردازیم و آن را به‌عنوان سطح بعدی انتخاب می‌کنیم. این عملیات تا جایی تکرار می‌شود که اجزای تشکیل‌دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شود.

جدول ۸. مجموعه شاخص‌های خروجی، ورودی و عناصر مشترک گزاره‌ها

شاخص‌ها	اختصار	شاخص خروجی	شاخص ورودی	عناصر مشترک	سطح
بلوغ فرهنگی	A1	۲،۵	۱،۲،۳،۴،۶،۷،۸،۹	۲	دوم
بلوغ ساختاری	A2	۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۵	اول
بلوغ مهارتی	A3	۱،۲،۳،۵	۱،۳،۴،۶،۷،۸،۹	۱	چهارم
بلوغ ادراکی	A4	۱،۲،۳،۵،۶	۳،۴،۶،۷،۸،۹	۶	پنجم
بلوغ جایگاه شغلی	A5	۸	۳،۴،۷،۸،۹	۸	اول
بلوغ روان‌شناختی	A6	۲،۳،۵	۳،۴،۷،۹	۳	سوم
بلوغ اجتماعی	A7	۴،۶	۴،۹	۴	پنجم

همان طور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود، اولین سطح شامل کد A2 (بلوغ ساختاری) و A5 (بلوغ جایگاه شغلی)، به‌عنوان اولین سطح و کم‌اثرترین شاخص بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان است و در آخرین سطح، گزاره‌های A7 (بلوغ اجتماعی) و A4 (بلوغ ادراکی) به‌عنوان تأثیرگذارترین گزاره بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان قرار گرفته‌اند. سایر سطوح نیز بر این اساس مشخص می‌شوند.



شکل ۴. طراحی مدل اولویت‌بندی شده بلوغ حرفه‌ای حسابرسان

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش تئوری‌پردازی از طریق تحلیل داده‌بنیاد و سطح‌بندی مؤلفه‌های اصلی علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حسابرسان بود. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده در بخش کیفی، ۷ نوع بلوغ حرفه‌ای به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی در قالب سه مقوله ویژگی‌های شناختی، ویژگی‌های چندبعدی و ویژگی‌های فراشغلی شناسایی شدند. این نتایج گویای این واقعیت است که فرد حسابرس به‌منظور رسیدن به سطحی از بلوغ حرفه‌ای در حسابرسی، باید بر اساس تجربه در کارراهه شغلی خود می‌بایست به ویژگی‌های فراشغلی، ویژگی‌های چندبعدی و ویژگی‌های شناختی دست یابد تا براساس آن بتواند با آرامش بیشتر و به دور از هیجان‌ها، فشارها و استرس‌های شغلی، به بررسی و اظهارنظر اقدام کند. بر این اساس، می‌توان گفت که ویژگی‌های شناختی، به ویژگی‌های تأثیرگذار محتوای حرفه حسابرس بر شناخت ادراکی حسابرس اشاره می‌کند که سطح آرامش و رضایتمندی فرد را به‌دلیل داشتن شغل حسابرسی، افزایش می‌دهد. از سوی دیگر، بلوغ چندبعدی، به ابعادی در مسیر کارراهه شغلی حسابرس اشاره می‌کند که هم بر اساس ویژگی‌های درونی و هم ویژگی‌های محیط شغلی، به تکامل بیشتر فرد کمک می‌کند و باعث می‌شود برحسب تجارب مهارتی و رفتاری به‌دست‌آمده، کیفیت عملکردهای فردی حسابرس افزایش یابد. در نهایت، ویژگی‌های فراشغلی در بلوغ حسابرس،

دربدارنده ویژگی‌های کلان‌تر و خارج از حرفه حسابرسی، مانند فرهنگ و محیط اجتماعی جامعه در حدود عرف و هنجارها نسبت به شغل حسابرسی است که بر افزایش اهمیت آن میان سایر مشاغل جامعه و میزان مسئولیت‌پذیری آنها در جامعه تأکید می‌کند. معمولاً، مشاغلی که مسئولیت‌های اجتماعی بیشتری دارند، تحت تأثیر ویژگی‌های فرهنگی، عرفی و هنجاری جامعه قرار می‌گیرند و این موضوع می‌تواند در رسیدن به بلوغ حسابرسی نقش داشته باشد؛ چراکه اگر برای آن فرهنگ تعریف شده‌ای وجود نداشته باشد، حسابرسان به دلیل نداشتن انسجام اجتماعی، در تعریف آن دچار ابهام می‌شوند. اما بر اساس نتایج بخش تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر، ۷ مؤلفه اصلی تعیین شده، در ۵ سطح از تأثیرگذارترین تا کم‌اثرترین علل بلوغ حرفه‌ای، در قالب مدل کیفی، مرتب شدند. بر اساس نتایج این بخش، مشخص شد که بلوغ ادراکی به‌عنوان مؤلفه ویژگی‌های شناختی و بلوغ اجتماعی به‌عنوان مؤلفه ویژگی‌های فراشغلی، دو عامل مهم و تأثیرگذار بلوغ حرفه‌ای محسوب می‌شوند که در ارتقای سطح بلوغ حرفه‌ای حسابرسان نقش مهمی ایفا می‌کنند. بر اساس بلوغ ادراکی باید گفت که شناخت ادراک و ویژگی‌های درونی حسابرس، هم از منظر ویژگی‌ها و توانمندی‌های رفتاری و هم از منظر تخصصی، می‌تواند به شناخت بهتر انگیزه‌های صاحب‌کاران در راستای تضاد منافع موجود منجر شود. بلوغ ادراکی، در واقع محرک‌های درونی حسابرس محسوب می‌شود که رویکرد و نگاه حسابرس را به واقعیت‌های محیط حرفه‌ای افزایش می‌دهد و به افزایش سطح مسئولیت‌های فردی در برابر ذی‌نفعان کمک می‌کند. از سوی دیگر، بلوغ اجتماعی نوعی بلوغ در شناخت عرف، هنجار و ارزش‌های اجتماعی است که هرچند از ابعاد گسترده و پیچیده و نانوشته‌ای پیروی می‌کند، بر محتوای حرفه حسابرسی و نقش آن در جامعه مبتنی است که اگر رعایت شود، به فرد کمک می‌کند تا مسیرهای درستی از حرفه حسابرسی را طی کند. نکته شایان توجه این است که پیمودن مسیر حرفه‌ای حسابرسی، زمانی خوشایند خواهد بود که بلوغ حرفه‌ای در ذهنیت و ماهیت وجودی و عملکردی حسابرس ایجاد شود و در این میان، اجتماع و معیارهای وابسته به آن بخش مهمی را تشکیل می‌دهند.

بلوغ مهارتی که از مؤلفه‌های ویژگی‌های شناختی است، بر ارتقای سطح بلوغ حرفه‌ای حسابرس تأثیر بسزایی دارد و در سطح چهارم قرار گرفته است. بلوغ مهارتی، همان تجارب و وظیفه‌ای و تخصصی حسابرس در عرصه حرفه‌ای است که باعث می‌شود فرد در گذر زمان و در طول کارراهه حرفه‌ای خود، قدرت حل مسئله و تصمیم‌گیری داشته باشد و از توانمندی‌های خود برای انتقال دانش و تجربه به دیگران استفاده کند. تحت این شرایط، وی کمتر دچار سوگیری و اشتباهات ناشی از اهمال کاری می‌شود. این بلوغ کمک می‌کند که مزیتی از توانمندی‌های حسابرس در حرفه حسابرسی ایجاد شود تا ضمن کاهش تضاد منافع، به افزایش سطح کیفیت صورت‌های مالی صاحب‌کاران جهت تصمیم‌گیری سهام‌داران کمک کند.

در سطح سوم، بلوغ روان‌شناختی به‌عنوان مؤلفه ویژگی‌های شناختی بلوغ حسابرس قرار دارد. بلوغ روان‌شناختی یکی از ابعاد بلوغ درونی یا بلوغ فردی است که فرد را پخته‌تر می‌کند؛ چراکه فرد با کسب تجربه‌های مختلف، بهتر می‌تواند خود را با شرایط حرفه‌ای حسابرسی تطبیق دهد و این موضوع از انتقال فشارکاری به فرد و خانواده‌اش جلوگیری می‌کند. در واقع این عوامل را می‌توان از نظر مفاد قانونی نیز بررسی کرد. برای مثال، به‌موجب مفاد ماده ۲ آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی آمریکا، حسابرسان و حسابداران رسمی، مکلف به پذیرش مسئولیت برای خدمات‌رسانی

به منافع عمومی هستند. افزون بر این، اصل ۳۰۱ بیان می‌دارد که در خدمات حرفه‌ای، حسابرسان باید هر گونه فشار در جهت حفظ منافع عمومی را بپذیرند. آنها در عین صراحت و وظیفه شناسایی، مجاز نیستند اطلاعات محرمانه صاحب‌کاران را بدون اجازه، در مجامعی به غیر از نهادهای ذی‌ربط افشا کنند.

در سطح دوم، بلوغ فرهنگی به‌عنوان مؤلفه ویژگی‌های فراشغلی قرار گرفته است که بیان می‌کند ابعاد فرهنگی و ارزش‌محور مشخص در حرفه حسابرسی، باعث می‌شود تا رفتارهای انحرافی تقبیح و رفتارهای اثربخش در مسیر افزایش شفافیت‌های اطلاعات افشا شده صاحب‌کاران تقویت شود. در واقع، فرهنگ از ملزومات رسیدن به سطح بلوغ حرفه‌ای است که فضای فکری حسابرسان را در مسیر ارتقای سطح کیفیت‌های حسابرسی شکل می‌دهد و رعایت آن در هیچ قانونی تصویب نشده است، اما حسابرس خود را مکلف می‌داند که آن را رعایت کند.

در سطح اول و کم‌اثرترین سطح بلوغ حرفه‌ای حسابرس، دو مؤلفه بلوغ ساختاری و بلوغ جایگاه شغلی، به‌عنوان ویژگی‌های چندبُعدی جای گرفته است. بلوغ ساختاری، به ویژگی‌های تکامل‌یافته فرد در چارچوب قوانین و آیین‌نامه‌ها و استانداردهای الزام‌آور حرفه حسابرسی و ساختارهای رسمی حسابرسی شاغل در آن‌ها اشاره می‌کند و باعث می‌شود فردی که از این بلوغ برخوردار است، در حوزه کاری خود، متخصص شناخته شود؛ چراکه علاوه بر داشتن ویژگی‌های بلوغ فردی، دارای توانمندی‌های تئوریک و تخصصی در حرفه حسابرسی است و این نوعی مزیت رقابتی محسوب می‌شود. از سوی دیگر، بلوغ جایگاه شغلی، به سطح یادگیری فراگرفته شده حسابرس در حرفه حسابرسی اشاره می‌کند و باعث می‌شود او با سایر حسابرسانی که توانمندی‌های ارزشی و دانشی کمتری دارند، تفاوت کند. در واقع، این نوع بلوغ، یک گام از بلوغ ساختاری جلوتر است؛ چراکه حسابرس برای کسب جایگاه شغلی و کسوت حسابرسی، توانایی و توانمندی لازم را دارد و به اصطلاح، از فلسفه حرفه حسابرسی برای توسعه‌ای بهتر و فراتر از منظرهای تخصصی و تئوریک برخوردار است. حسابرسان در این نقطه از بلوغ، دانش و تجربه‌های خود را به کار می‌گیرند و به کارهای خلاقانه‌ای همچون روش‌های بررسی مختلف، تألیف کتاب و... اقدام می‌کنند و آنها را در اختیار دیگران قرار می‌دهند.

## پیشنهادها

پژوهش حاضر باور دارد که ظرفیت اثربخشی حرفه‌ای حسابرسان بسیار است و فقط به دانش تخصصی محدود نمی‌شود. از این رو، توجه به ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی در آموزه‌های حسابرسی و دوره‌های تقویت توانمندی حسابرسان در سازمان‌هایی همچون دیوان محاسبات و سایر سازمان‌های نظارتی، پیشنهاد می‌شود؛ چراکه 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 کند.

همچنین پیشنهاد می‌شود که آیین‌نامه‌ها و استانداردهای حسابرسی با حضور حسابرسان تدوین شود؛ زیرا این افراد در دوره حرفه‌ای خود، شناخت تجربی بیشتری کسب می‌کنند. در جلسه‌های اصلاح یا تدوین، از حسابرسان نیز دعوت به عمل آید تا استانداردهای همسوتری با قوانین و واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها، چه از منظر گزارشگری مالی و چه از منظر عملکردهای مالیاتی تدوین شود. این کار، انگیزه‌های حسابرس را هم از نظر ساختاری و هم از نظر جایگاه شغلی و بلوغ حرفه‌ای تقویت می‌کند.



در نهایت، پیشنهاد می‌شود که به ویژگی‌های روان‌شناختی و به‌کارگیری علوم جدید روان‌شناسی در عرصه حسابرسی توجه شود؛ زیرا میان درونیات حسابرسان با قوانین و مقررات حرفه‌ای حسابرسی، مرز خاکستری وجود دارد و توجه و برنامه‌ریزی آموزشی و ساختاری، می‌تواند به تقویت ویژگی‌های تطبیقی شناخت حسابرس با استانداردهای حسابرسی کمک کند؛ چراکه در موارد بسیاری، وجود قوانین مبهم، حسابرسان را دچار تردید و تنش می‌کند و این موضوع باعث می‌شود که فشار روانی نه تنها به حسابرس ظاهر شود، بلکه به خانواده‌های آنها در قالب تعارض شغل و خانواده منتقل شود. طی سال‌های اخیر، در کشورهای پیشرفته استفاده از علم روان‌شناسی مالی رواج یافته است؛ اما در کشور ما کماکان این علم، فقط بر ویژگی‌های کمی رفتار حسابرسان متمرکز است و به بازنگری جدی نیاز دارد.

طراحی مدل سازه‌های رفتاری و شناختی در بلوغ حسابرسی، موضوعی است که بررسی آن به پژوهشگران بعدی توصیه می‌شود.

### محدودیت‌های پژوهش

پژوهش‌هایی که با رویکرد تحلیل داده‌بنیاد اجرا می‌شوند، تلاش می‌کنند تا تئوری‌ها را در قالب مدلی در راستای موضوع پژوهش یکپارچه کرده و نظریه‌سازی کنند. از این رو، این دست از پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی همچون گستردگی فهم نظری و پیچیدگی معنایی در رابطه با موضوع پژوهش مواجه می‌شوند. این پژوهش نیز از این محدودیت مستثنا نبود و در مواقعی، محتوای مصاحبه به سمت موضوعی غیر از بلوغ حرفه‌ای حرکت می‌کرد که ضمن افزایش مدت زمان مصاحبه، در روند مصاحبه نیز تعلق ایجاد می‌کرد. محدودیت دیگر، محدودیت ذاتی پژوهش‌های کیفی بر مبنای محتوای روان‌شناختی افراد در تشریح بلوغ حرفه‌ای بود که محققان تلاش کردند با عمق بخشیدن به مصاحبه‌ها، سطح گستردگی مفاهیم مرتبط با این مفهوم را در حرفه حسابرسی بررسی کنند.

### منابع

آذر، عادل؛ خسروانی، فرزانه؛ جلالی، رضا (۱۳۹۲). تحقیق در عملیات نرم رویکردهای ساختاردهی (چاپ اول). تهران: سازمان مدیریت صنعتی.

اسماعیل‌پور، رضا؛ آذر، عادل؛ شاه‌محمدی، محمد (۱۳۹۶). ارائه مدل ساختاری تفسیری از شاخص‌های انتخاب تأمین‌کننده مبتنی بر مسئولیت اجتماعی شرکت. *مطالعات مدیریت صنعتی*، ۱۵(۴۷)، ۴۵-۷۰.

گودرزی، سعید، حاجیه‌ها، زهره. (۱۳۹۵). رابطه ویژگی‌های شخصیتی با شکل‌گیری قضاوت اخلاقی، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۲(۴): ۱-۶.

حاجیه‌ها، زهره (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین شاخص‌های بلوغ حرفه‌ای حسابرسان و درک آنها از ریسک‌های واحد مورد رسیدگی. *مجله حسابداری مدیریت*، ۴(۱۰)، ۱۷-۳۳.

رهنورد، فرج‌اله؛ خلیل‌پور تیملی، سمیه (۱۳۹۴). سنجش بلوغ سازمانی بر اساس مدل اِرل. *فصلنامه مدیریت توسعه*، ۲۸(۱)، ۱-۱۰۱.

- سلطانی، ایرج؛ بهرامی نژاد جونقانی، ریحانه (۱۳۸۹). تأثیر بلوغ سازمانی بر سرآمدی سازمان در شرکت فولاد مبارکه. فصلنامه مطالعات مدیریت بهبود و تحول، (۶۲)، ۱۶۳-۱۹۳.
- شمس‌زارع، میلاد؛ طهماسبی، رضا؛ یزدانی، حمیدرضا (۱۳۹۷). ارزیابی بلوغ فرایندهای مدیریت منابع انسانی بر اساس مدل فیلیپس. پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی، ۱۰(۱)، ۱-۲۴.
- قشقای، فاطمه؛ مشایخ، شهناز (۱۳۹۷). تدوین مدل بلوغ واحد حسابداری در شرکت‌های ایرانی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۲)، ۱۷۵-۱۹۶.
- ملانظری، مهناز؛ اسماعیلی کیا، غریبه (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۴)، ۵۰۵-۵۲۶.

## References

- Abdul Halim, H., Jafar, H., Janudin, Sh, E. (2018). Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia. *International Business Research*, 11(11), 119-127.
- Azar, A., Khosravani, F., Jalali, R. (2013). *Research in the soft operation of structuring approaches (first edition)*. Tehran: Industrial Management Organization. (in Persian)
- 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., & Thayer, J. (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.
- Churchill, M.E., Ball, E.A., & Arditti, J. (1973). Tissue Culture of Orchids I. Methods for Leaf Tips. *New Phytologist*, 72(1), 161-166.
- Diaz, M., Ch., Loraas, T.M., Apostolou, B. (2017). How do mentoring rewards influence experienced auditors? *The British Accounting Review*, 1-14. <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.
- Ghashgayee, F., Mashayekh, Sh. (2018). Development of an accounting unit maturity model in Iranian companies. *Empirical Accounting Research*, 8(2), 175-196. (in Persian)

- 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.
- Goodarzy, S., Hajiha, Z. (2018). The Relationship between Personality Characteristics and the Formation of Ethical Judgments, *Ethics in science and Technology*, 12(4), 167-173. (in Persian)
- Gren, L., Knauss, A., Stettina, Ch, J. (2019). Non-technical individual skills are weakly connected to the maturity of agile practices. *Information and Software Technology*, 99(3), 11-20. <https://doi.org/10.1016/j.infsof.2018.02.006>
- Hjiha, Z. (2011). The Investigation on Relationship between Auditors' Professional Maturity and Their Perception of Auditee Risks. *Management Accounting*, 4, 17-23. (in Persian)
- Kogut, B., Zander, U. (1992). Knowledge of the Firm, Combinative Capabilities, and the Replication of Technology. *Organization Science*, 3(3), 383-397.
- Liu, L.M. (2009). *Revision and Development Characteristics of Occupational Maturity Questionnaire for Undergraduates*. Master's Thesis, Southwestern University, Chongqing.
- 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)
- 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.
- Power, D., Terziovski, M. (2006). Quality audit roles and skills: Perceptions of non-financial auditors and their clients. *Journal of Operations Management*, 25(1), 126-147. <https://doi.org/10.1016/j.jom.2006.02.005>
- 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*, 12(6), 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., & Porfeli, E. J. (2012). Career Adapt-Abilities Scale: Construction reliability, and measurement equivalence across 13 countries. *Journal of Vocational Behavior*, 80, 661–673.

- 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)
- Smayellpoor, R., Azar, A., Shahmohamadi, M. (2017). Provide an interpretive structural model of supplier selection criteria based on corporate social responsibility. *Industrial Management Studies*, 15(47), 45-70. (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)
- Strauss, A.L., Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, Sage.
- Verburg, P., Eickhout, B., van Meij, H. (2008). A multi-scale, multi-model approach for analyzing the future dynamics of European land use. *Ann Regional Science*, 42, 57-77.
- 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.

