

## شناسایی مؤلفه‌های نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۹/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۵

سعید اسمعیل پور<sup>۱</sup>

علی رئیس پور رجعی<sup>۲</sup>

سنجر سلاجقه<sup>۳</sup>

### چکیده:

نظارت درست بر حساب‌برسان از جمله راهکارهای جلب اعتماد سرمایه‌گذاران به بازار سرمایه است. هدف از تحقیق حاضر شناسایی مؤلفه‌های نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران است. به این منظور در این تحقیق موضوع نظارت بر حساب‌برسان به‌عنوان یکی از مهم‌ترین چالش‌های حرفه‌ی حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد. روش مورد استفاده در تحقیق حاضر روش پدیدارشناسی با صورت‌بندی موستاکاس است. جامعه آماری تحقیق حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران با درگیری ذهنی بالا در مورد موضوع نظارت بر حسابرسی هستند، روش نمونه‌گیری تحقیق هدفمند با رویکرد قضاوتی است و حجم نمونه پانزده نفر است که براساس دستیابی به اشباع نظری تعیین شده است. نتایج تحقیق نشان داد که نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران یازده درون‌مایه‌ی فرعی است که قالب سه درون‌مایه‌ی اصلی رفتاری-محتوایی شامل چهار درون‌مایه فرعی اخلاق حرفه‌ای، تصمیم‌گیری مشارکتی و خودکنترلی، محیطی-زمینه‌ای شامل چهار درون‌مایه فرعی خلاقیت، رقابت، خلاقیت نوآوری و بی‌ثباتی اقتصادی و ساختاری-فرآیندی شامل سه درون‌مایه فرعی توسعه فناوری اطلاعات، تصمیم‌گیری سیاسی و خلاقیت ارزیابی صورت‌بندی می‌شوند. نظارت بر جنبه‌های متفاوت شغل حسابرسی تأثیرگذار است. در این تحقیق اهمیت درک این موضوع از دیدگاه حساب‌برسان نشان داده شده است.

**واژگان کلیدی:** نظارت، مؤلفه‌های نظارت، حساب‌برس، بازار سرمایه، پدیدارشناسی.

۱. دانشجوی دکتری مدیریت دولتی گرایش مدیریت تطبیقی؛ دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی،

کرمان، ایران

۲. استادیار گروه اقتصاد؛ دانشکده ادبیات و علوم انسانی؛ دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران. نویسنده مسئول. پست

الکترونیک: mailboxali@gmail.com

۳. استادیار گروه مدیریت، دانشکده ادبیات و علوم انسانی؛ دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران

## ۱- مقدمه

بازار سرمایه به‌عنوان مهم‌ترین راهکار تأمین مالی در کشورهای مختلف شناخته می‌شود. تأمین مالی نیز نیازمند ایجاد اعتماد در بین سرمایه‌گذاران نسبت به نظارت صحیح بر روی آورده‌های مالی سرمایه‌گذاران است (سوتومو<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). در عمل آنچه از تجربه‌ی پیشرفت اقتصادی کشورهای توسعه‌یافته به نمایش در می‌آید همان پویایی بازار است. این نمایش مانع از درک صحیح سیاست‌های موفق کشورهای توسعه‌یافته در تأمین مالی است (علی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). برای درک صحیح این سیاست‌ها باید زیرساخت‌های مادی و معنوی پویایی بازار سرمایه از جمله موضوع نظارت بر آورده‌های مالی درک شود (محمود و محدرشید<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰). بررسی تجربه‌ی کشورهای توسعه‌یافته نشان می‌دهد که اعتماد مبتنی بر نظارت صحیح بر آورده‌های مالی مقدمه‌ی پویایی بازار سرمایه و پویایی بازار سرمایه مقدمه‌ی پیشرفت اقتصادی است (سینگ و کومار<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰).

نظارت صحیح بر کیفیت استفاده از آورده‌های مالی در بازار سرمایه برعهده‌ی حسابرسان رسمی است (آرجون، بتنگر و رملاکان<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰). حسابرسان رسمی علاوه بر نظارت صحیح بر کیفیت استفاده از آورده‌های مالی، وظیفه‌ی نظارت بر کیفیت پیروی از قوانین و مقررات نظام مالی کشور را نیز برعهده دارند (آسمرانی و ویجایا<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰). مجموعه‌ی این وظایف سبب می‌شوند که حرفه‌ی حسابرسی نقشی کلیدی هم در کوتاه‌مدت از جنبه‌ی ایجاد نظم و ثبات در نظام مالی کشور و هم در بلندمدت از جنبه‌ی ایجاد اعتماد در سرمایه‌گذاران نسبت به پیروی نظام مالی کشور از قوانین و مقررات ایفا کنند (انگین و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۰). در ادبیات مدیریت اصل ثابتی در تبیین رابطه‌ی بین وظیفه و نظارت وجود دارد. وظایف بیش‌تر و مهم‌تر نظارت‌های بیش‌تر و دقیق‌تر را طلب می‌کنند (نیلسون و اناندر<sup>۸</sup>، ۲۰۲۰). از این‌رو باید به موضوع نظارت مطلوب بر حسابرسان به‌صورت ویژه پرداخته شود.

نظارت مطلوب بر حسابرسی موضوعی است که باید با دیدگاهی نسبی<sup>۹</sup> به آن نگرسته شود. هر گروه از ذی‌نفعان نظارت بر حسابرسی به زعم خود حالت ایده‌آل و مطلوب نظارت بر حسابرسی را طرح می‌کنند (علی و همکاران، ۲۰۲۰) و این در حالی است که برای دستیابی به بهترین حالت نظارت بر حسابرسی باید نظرات تمام گروه‌های ذی‌نفع در فرآیندهای حسابرسی اعمال شود (سینگ و کومار، ۲۰۲۰). در این راه لازم است تا مؤلفه‌های نظارت مطلوب حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف شناسایی و بررسی شود (سوتومو، ۲۰۲۰). موضوع نظارت مطلوب بر

1. Sutomo
2. Ali et al
3. Mehmood & Mohd-Rashid
4. Singh & Kumar
5. Arjoon, Bhatnagar & Ramlakhan
6. Asmarani & Wijada
7. Nguyen et al
8. Nilsson & Enander
9. Relationistic view

حسابرسی تاکنون از دیدگاه گروه‌های متفاوت ذی‌نفعان بررسی و طرح موضوع شده‌است ولی در این بررسی‌ها دیدگاه خود حساب‌برسان نادیده گرفته شده‌است (آرجون، بتنگر و رملاخان، ۲۰۲۰). در تحقیق حاضر به دنبال پاسخ‌گویی به این سؤال هستیم که از دیدگاه حساب‌برسان، نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران شامل چه مؤلفه‌هایی است؟

## ۲- ملاحظات نظری

در تحقیقات کمی نیاز به چهارچوب نظری<sup>۱</sup> وجود دارد، اما در تحقیقات کیفی الزامی به طرح چهارچوب نظری نیست (رودریگز-دوزانس و جیکوب<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). از این رو در تحقیق حاضر باید مروری بر ادبیات نظارت مطلوب بر حساب‌برسان انجام شود (کوپر و نیو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰). از سوی دیگر در تحقیقات کیفی از نظریه‌ها و مدل‌های موجود برای حساسیت نظری<sup>۴</sup> در فرآیند استقرار استفاده می‌کنند (برد، چیو و کوپر<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰). در حساسیت نظری باید بر مفهوم‌هایی که در فرآیند تحقیق ظاهر می‌شوند تمرکز نمود (گلو، برکمن و بنتکا<sup>۶</sup>، ۲۰۰۸). در حقیقت این مفهوم‌ها هدایت‌گر تحقیق هستند. مفهوم‌هایی که در توصیف و تفسیر وضعیت نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران ظاهر شدند در چهارچوب مدل سه‌شاخگی می‌گنجد، از این رو در این بخش به این مدل نیز باید پرداخت. حسابرسی عملکرد حساسی است که پایداری قوانین در نظام اقتصادی را تضمین می‌کند، حتی ادعای اینکه عملکرد حسابرسی در کوتاه‌مدت ضامن سلامت نظام اقتصادی و در درازمدت ضامن بقای نظام اقتصادی است نمی‌تواند پر بی‌راه باشد (بانگت و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۰). اگر نظام اقتصادی را شامل چهار زیربخش بازار پول، بازار سرمایه، بازار کالا و بازار کار در نظر بگیریم، مهم‌ترین عملکرد حسابرسی در بازار سرمایه ظهور می‌یابد. بر این اساس عملکرد حسابرسی ضامن تخصیص درست منابع مالی در دسترس در کوتاه‌مدت، بقای ارتباط سالم بین پس‌انداز و سرمایه‌گذاری در درازمدت است (ویبایانینگ و سرباکتی<sup>۸</sup>، ۲۰۲۰). مهم‌ترین عملکرد حسابرسی در بازار سرمایه شفافیت فرآیندهای استفاده از سرمایه است. در این زمینه چن، ینگ و ینگ (۲۰۲۰) فهرستی از چهار عملکرد عمده حسابرسی در بازار سرمایه شامل کاهش ریسک سرمایه‌گذاری، ایجاد اعتماد به تخصیص منابع مالی، تضمین پیروی از قوانین و مقررات و تضمین منافع گروه‌های ذی‌نفع را تهیه کردند که در این فهرست از دیدگاه آن‌ها، کاهش ریسک سرمایه‌گذاری مهم‌ترین است. مدل سه‌شاخگی ارتباط بین عوامل مربوط به سازمان را در سه دسته‌ی عوامل رفتاری-

1. Theoretical Framework
2. Rodríguez-Dorans & Jacobs
3. Cooper & Niu
4. Theoretical Sensitivity
5. Bird, Chow & Cooper
6. Gelo, Braakmann & Benetka
7. Bunget et al
8. Wibawaningsih & Surbakti

محتوایی، محیطی-زمینه‌ای و ساختاری-فرآیندی تشریح می‌کند (قنبری و همکاران، ۱۳۹۷). ادعا می‌شود که تمام عوامل درون‌سازمانی و برون‌سازمانی که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم بر سازمان مؤثر است را می‌توان در چهارچوب این مدل بررسی و تحلیل کرد (قربانی، منصور و کهن‌سال، ۱۳۹۷). در مدل سه‌شاخگی هیچ‌گونه جدایی بین عوامل وجود ندارد، بلکه عوامل براساس کیفیت و خواستگاه خود دسته‌بندی می‌شوند. در این مدل عوامل رفتاری-محتوایی در حقیقت جنبه‌های انسانی است که براساس روابط خود، سازمان را تشکیل می‌دهند. عوامل محیطی-زمینه‌ای بطن فعالیت سازمان را تشکیل می‌دهند. این عوامل در وهله‌ی اول خارج از سازمان هستند، در وهله‌ی دوم بر سازمان تأثیرگذار هستند و در وهله‌ی سوم سازمان چندان بر آن‌ها تأثیرگذار نیست. عوامل ساختاری-فرآیندی شامل نظام فیزیکی و غیرفیزیکی است که به روابط انسانی در سازمان قوام بخشیده و رفتارهای درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را قابل پیش‌بینی می‌کند (حکاک و همکاران، ۱۳۹۷). تاکنون از این مدل برای تبیین سازمان‌هایی با ماهیت‌های متفاوت، جنبه‌های متفاوت سازمان و زمینه‌های موضوعی متفاوت استفاده شده‌است. در تحقیقی تأثیر ارزیابی سازمان‌های خودروساز براساس مدل سه‌شاخگی بر نوآوری اجتماعی بررسی شد. نتایج پژوهش نشان داد که بهره‌گیری سازمان‌های خودروساز از مدل سه‌شاخگی موجب ارتقای نوآوری اجتماعی می‌شود (مبینی و کشتکار، ۱۳۹۴). در تحقیقی دیگر مدل سه‌شاخگی برای تبیین مقیاس آسیب‌شناسی سازمانی در صنایع غذایی استفاده شد. نتایج تحقیق نشان داد که در بین عوامل رفتاری انگیزش، در بین عوامل زمینه‌ای عوامل اجتماعی و در بین عوامل ساختاری بحث‌گزینش بالاترین امکان آسیب‌زایی برای صنایع غذایی کشور را دارند (نوری و همکاران، ۱۳۹۷). در تحقیقی دیگر الگوی مناسب حکمرانی در سازمان‌های چندسطحی با استفاده از مدل سه‌شاخگی تدوین شد. نتایج تحقیق نشان داد که عوامل مربوط به حکمرانی مناسب در سازمان‌های چندسطحی عواملی چون تدوین خط‌مشی، شفافیت قوانین، ساختار مدیریت نامتمرکز، ظرفیت‌سازی و حذف مقررات اضافی هستند (حکاک، ۱۳۹۷). در تحقیقی دیگر عوامل مؤثر بر نابرابری سطوح درآمد روستاییان با استفاده از مدل سه‌شاخگی بررسی شد. نتایج این تحقیق نشان داد که عوامل ساختاری-محیطی مهم‌ترین شاخه مؤثر بر شکاف درآمدی کشاورزان است و در بین عوامل این شاخه، نوع مالکیت زمین و سطح زیرکشت مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر شکاف درآمدی کشاورزان است (منصوری، قربانی و کهن‌سال، ۱۳۹۷).

### ۳- روش تحقیق

هدف تحقیق یعنی تلاش برای شناسایی مؤلفه‌های نظارت مطلوب بر حسابرسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران ماهیتی از جنس شناسایی کیفیت در باب یک موضوع دارد، بنابراین تحقیق حاضر دارای صبغه‌ی کیفی است. خروجی تحقیق تنها پاسخی به یک پرسش علمی است و در عمل به‌طور مستقیم دارای کاربرد نیست، بنابراین تحقیق حاضر از نظر هدف بنیادی است. در تحقیق دستیابی به هدف شناسایی کیفیت در گرو جمع‌آوری داده‌های توصیفی

در مورد موضوع است، بنابراین تحقیق حاضر دارای طرحی توصیفی است. طراحی طرح توصیفی تحقیق برای توصیف جامع تنها یک موضوع مشخص است، بنابراین طرح توصیفی تحقیق از نوع بررسی موردی است. برای شناسایی مؤلفه‌های نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران داده‌های ثانویه مورد نیاز با مطالعات کتابخانه‌ای و داده‌های اولیه مورد نیاز از طریق مصاحبه‌ها جمع‌آوری می‌شود. رویکرد تحقیق حاضر به بررسی موضوع پدیدارشناسی است.

لغت پدیدارشناسی به معنای آنچه دیده می‌شود و توصیف پدیده‌ها بدون قضاوت ارزشی شخص ناظر است (ترنتیووا<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). پدیدارشناسی در جایگاه یک روش تحقیق کیفی با تکیه بر مفروضات پارادایم تفسیری، تجربه‌ی زیسته در مورد یک موضوع را می‌کاود (فورس، لمار و برنستاین<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). در روش پدیدارشناسی با بهره‌گیری از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته یک موضوع مشخص توصیف می‌شود (ساندلر و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). از جنبه‌ی توصیفی و عملی روش پدیدارشناسی در تناسب کامل با هدف تحقیق شناسایی مؤلفه‌های نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران است. در روش پدیدارشناسی با بهره‌گیری از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته ابتدا اطلاعات کافی برای ایجاد درک عمیقی از موضوعی مشخص در ظرف زمینه‌ای و ساختاری مشخص فراهم می‌شود (تسکرچی و بوز<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹) و سپس در بستر تعلیق بدون هیچ‌گونه پیش‌فرض در سطح آگاهی فردی محتوای اطلاعات جمع‌آوری شده بررسی محتوایی می‌شود (دالبرگ و دالبرگ<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹). در این حالت فرار از پیش‌فرض‌های تحمیل‌شده منجر به شهود بی‌واسطه می‌شود (مورلی<sup>۶</sup>، ۲۰۱۹).

جامعه آماری تحقیق حاضر آن دسته حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران هستند که دارای درگیری ذهنی بالایی در مورد مؤلفه‌های نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران هستند. برای انتخاب افراد با درگیری ذهنی بالا در مورد موضوع تحقیق از پرسش‌نامه درگیری ذهنی زایکوفسکی<sup>۷</sup> (۱۹۹۴) استفاده شد. پرسشنامه زیر در هشت طیف هفت‌گزینه‌ای (از امتیاز یک برای کاملاً) تعریف شده است. براساس پرسش‌نامه حداکثر امتیاز ممکن برای درگیری ذهنی پنجاه و شش امتیاز است که حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران با درگیری ذهنی بالای چهل و هشت به‌عنوان جامعه آماری تحقیق حاضر در نظر گرفته می‌شوند. در جدول زیر پرسش‌نامه درگیری مطابقت‌یافته با موضوع مورد تحقیق را مشاهده می‌کنید.

1. Terentyeva
2. Forbes, Lamar & Bornstein
3. Sundler et al
4. Teskereci & Boz
5. Dahlberg & Dahlberg
6. Morley
7. Zaikowski



روش نمونه‌گیری تحقیق غیر تصادفی از نوع نمونه‌گیری هدفمند با رویکرد قضاوتی است. دلیل انتخاب نمونه‌گیری هدفمند با رویکرد قضاوتی انتخاب افرادی با درگیری ذهنی بالا و تجربیات مرتبط با موضوع تحقیق است که از یک سو بهترین شرایط برای ارائه‌ی اطلاعات را دارند و از سوی دیگر تمایل به ارائه‌ی اطلاعات مورد نیاز برای طرح تحقیق دارند (مورس و کلارک<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). حجم نمونه تحقیق باز و تعیین آن وابسته به اشباع نظری به معنای کفایت نظری در درک کامل موضوع و اضافه‌نشدن مفهومی جدید در باب موضوع تحقیق است (لوسپانی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). در عمل نظری در مصاحبه‌ی هفتم اتفاق افتاد که بنابر احتیاط حجم نمونه تا تعداد پانزده مصاحبه گسترده شد. پانزده مصاحبه تعداد قابل قبولی مصاحبه برای تحقیق‌های پدیدارشناسانه است (هانگ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰). در جدول زیر مشخصات جمعیت‌شناسی اعضای نمونه را مشاهده می‌کنید.

جدول ۲. داده‌های جمعیت‌شناختی تحقیق

سن	فراوانی	جنسیت	فراوانی	سطح تحصیل	فراوانی	سابقه کاری مرتبط	فراوانی
< ۲۵	۲	زن	۴	کارشناسی	۴	< ۲	۱
۲۶-۳۵	۱	مرد	۱۱	کارشناسی ارشد	۴	۲-۵	۳
۳۶-۴۵	۵			دکتری	۷	۵-۱۰	۲
۴۶-۵۵	۶					۱۰-۱۵	۳
> ۵۵	۱					< ۱۵	۶

پیش از انجام مصاحبه به مصاحبه‌شوندگان اطمینان داده شد که اطلاعات مصاحبه‌ی آنها با رعایت تعهد عدم افشای هویت فردی و شغلی تنها برای استفاده در یک تحقیق علمی استفاده می‌شود. در طی فرآیند مصاحبه برای رجوع دوباره به اطلاعات از تمام مصاحبه‌ها رونوشت تهیه شد. برای سهولت بیشتر مصاحبه‌شوندگان و ایجاد فضای مناسب برای مشارکت آنان در فرآیند تحقیق به مصاحبه‌شوندگان اجازه داده شد تا زمان و مکان مصاحبه را به دلخواه خود انتخاب کنند، بنابراین مصاحبه‌ها در مکان‌های متفاوت و در بازه‌ی زمانی نیمه‌ی اول مهرماه سال هزار و سیصد و نود و نه صورت گرفت. از نظر مدت زمان انجام مصاحبه‌ها، طولانی‌ترین مصاحبه حدود هشتاد دقیقه و کوتاه‌ترین مصاحبه حدود پنجاه دقیقه به درازا انجامید.

در تحقیق حاضر رویکرد موستاکاس<sup>۴</sup> (۱۹۹۴) به روش پدیدارشناسی مورد استفاده است. دلیل انتخاب این رویکرد در وهله اول جافتادگی این روش تحقیق‌های مختلف در حوزه‌ی علوم اجتماعی و در وهله‌ی دوم شفافیت فرآیندی آن با صورت‌بندی گام‌به‌گام است (وتنبل<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰).

1. Morse & Clark
2. Luciani et al
3. Hung et al
4. Moustakas
5. Watanabe

با رعایت مفروضات روش پدیدارشناسی سه سؤال به شرح "در مورد نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران چه تجربه‌ای دارید؟"، "چه زمینه‌ای بر تجربه‌ی شما از نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران تأثیر دارد؟" و "معنای نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران از دیدگاه شما چیست؟" پرسیده شد (لی و لیو، ۲۰۲۰). توصیف‌های محتوایی و ساختاری موردنیاز برای تحقیق با بسط بحث پیرامون پاسخ به این سه سؤال باز جمع‌آوری شد (ویلبر-کارلایل<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). در ادامه بررسی رونوشت مصاحبه‌ها در بستر تعلیق صورت گرفت. در این حالت تمام پیش‌فرض‌ها در باب موضوع مورد بررسی تعلیق شد تا بررسی رونوشت‌ها در فضایی با خودداری از حکم درباره وجود عالمی خارج از آگاهی صورت پذیرد (وتنبل، ۲۰۲۰). در حالت تعلیق برجسته‌ساختن گزاره‌های زمینه‌ای و ساختاری مرتبط با چگونگی نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران در مصاحبه‌شوندگان انجام شد و در ادامه دسته‌هایی از مفاهیم و معانی برپایه‌ی اشتراکات از درون این گزاره‌ها در قالب مؤلفه‌های نمایای نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران استخراج شد (آگواس<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). در استخراج این مؤلفه‌ها سعی شد تا حد امکان از هم‌پوشانی آنها با یکدیگر اجتناب شود (عباسی، غلامزاده جفره و مورگان<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰).

پس از شناسایی مؤلفه‌های نمایای تجربه‌ی نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران، گزاره‌ها معرف و مبین مؤلفه‌ها به تفکیک تشخیص و تمییز داده می‌شوند (لی و لیو، ۲۰۲۰). با استفاده از مؤلفه‌ها و گزاره‌ها معرف مؤلفه‌ها ابتدا توصیفی از تجربیات مصاحبه‌شوندگان در قالب توصیفات محتوایی و در ادامه توصیفی از زمینه‌های تأثیرگذار بر نحوه و چگونگی شکل‌گیری تجربه‌های مصاحبه‌شوندگان در قالب توصیفات ساختاری آشکار شد. به دنبال این مراحل پژوهشگران تجربه‌ی خود و زمینه‌های تأثیرگذار بر ایجاد تجربه‌ی خود در مورد موضوع مورد بررسی را رونویسی و بررسی دوباره کردند (وتنبل، ۲۰۲۰). در انتها ادغام توصیفات محتوایی و ساختاری منجر به ظهور توصیفی از نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران شد.

#### ۴- یافته‌ها

نتایج تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته بر روی مصاحبه‌ها نشان می‌دهد نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران دارای یازده مؤلفه فرعی است. این مؤلفه‌ها نمایانده‌ی مفهوم نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران هستند. تلاش برای دسته‌بندی این مؤلفه‌های فرعی برپایه‌ی اشتراکات مفهوم و

1. Li & Liu
2. Wilbur-Carlyle
3. Aguas
4. Abbasi, Gholamzadeh Jofreh & Morgan



بررسی ادبیات موجود در حوزه‌ی مدیریت (اوون<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰) نیز به ظهور سه مؤلفه‌ی اصلی رفتاری محتوایی با چهار مؤلفه‌ی فرعی، محیطی-زمینه‌ای با چهار مؤلفه‌ی فرعی و ساختاری-فرآیندی با سه مؤلفه‌ی فرعی انجامید. در جدول زیر مؤلفه‌های اصلی و فرعی نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران را مشاهده می‌کنید.

جدول ۳. مؤلفه‌های اصلی و فرعی نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران

جوهره تجربه ارتقای شغلی			مؤلفه
ساختاری-فرآیندی	محیطی-زمینه‌ای	رفتاری-محتوایی	اصلی
توسعه فناوری اطلاعات تصمیم‌گیری سیاسی خلأ ارزیابی	خلأ قانونی خلأ رقابت خلأ نوآوری بی‌ثباتی اقتصادی	اخلاق حرفه‌ای تصمیم‌گیری مشارکتی نظارت جامع خودکنترلی	فرعی

عوامل رفتاری-محتوایی شکل‌دهنده محتوای درون سازمان هستند. سازمان متشکل از رفتار نظام‌مند افراد در درون یک مجموعه انسانی است و عوامل رفتاری و محتوایی شامل الگوهای ارتباطات رسمی و غیررسمی است که در درون سازمان اتفاق می‌افتد (ورکنویژ، نونان و لروکس<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). عوامل رفتاری-محتوایی متشکل از چهار مؤلفه‌ی فرعی اخلاق حرفه‌ای به معنای مجموعه اعمال شخصی که عرف پذیرفته‌شده برای شاغلان یک حرفه است (تامپسون<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰)، تصمیم‌گیری مشارکتی به معنای پذیرش نظرخواهی و مشارکت تمام ذی‌نفعان در فرآیندهای تصمیم‌گیری (کولثارد<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰)، نظارت جامع به معنای الگوی شکل‌گرفته برای کنترل رسمی و غیررسمی تمام افراد مرتبط با یک فعالیت خاص (بولینگ و وستنرا<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰) و خودکنترلی به معنای پذیرش فرهنگ نظارت بر خود و درونی‌سازی معیارهای نظارت و ارزیابی است (وسگرا، اسکپلیتی و ها<sup>۶</sup>، ۲۰۲۰). برطبق تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها، مؤلفه‌ی اصلی عوامل رفتاری-محتوایی در نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران به صورت جامع و شامل توسط چهار مؤلفه‌ی فرعی اخلاق حرفه‌ای، تصمیم‌گیری مشارکتی، نظارت جامع و خودکنترلی توصیف و تشریح می‌شود.

چرخه‌ی زندگی حرفه‌ای روندی رو به تکامل است، به این معنا انسان‌ها در مواجهه با پیش‌آمدهای شغلی گذشته درس می‌گیرند. چرخه‌ی اخلاق حرفه‌ای نیز تکاملی است و افراد حرفه‌ای همواره در جست‌وجوی تجربیات جدید برای افزودن بر آگاهی‌های خود برای غلبه بر پیش‌آمدهای جدید

1. Owen
2. Woronkovicz, Noonan & LeRoux
3. Thompson
4. Coulthard
5. Bowling & Westenna
6. Vosgerau, Scopelliti & Huh

هستند. نیاز افراد حرفه‌ای به پیروزی بودن و تمایز از دیگر افراد شاغل در دیگر حرفه‌ها نیز از همین موضوع نشأت می‌گیرد (ادونها، ۲۰۲۰). نتیجه‌ی بررسی نظارت مطلوب بر حسابرسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران نشان می‌دهد که حسابرسان، اخلاق حرفه‌ای را به‌مثابه‌ی یک برتری و وجه تمایز برای خود قلمداد می‌کنند و این موضوع سبب می‌شود ارزیابی، ذهنیت و احساس برندگی و صداقت داشته‌باشند. در این مورد یکی از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشت:

"قطعاً اخلاق حرفه‌ای یعنی من آدم توانایی هستم و بهتر از دیگران کارم روانجام میدم. نظارت مطلوب حسابرسان یعنی انتخاب حسابرسانی که اخلاق حرفه‌ای دارد و گرنه چه کسی میتواند ادعای نظارت دقیق بر حسابرسان حرفه‌ای را داشته‌باشد. به‌نظر من رسیدن به این جایگاه یک مسابقه‌ی سخت بود که من توانستم و متمایز شدم و خیلی‌ها نتوانستند و حذف شدند. این به‌معنای شایستگی من و سایر افراد در جایگاه مشابه است."

تصمیم‌گیری مشارکتی مفهومی بسیار پیچیده و دربرگیرنده‌ی مفهومی‌های گوناگون است. تصمیم‌گیری مشارکتی به‌معنای ارزیابی افراد از کیفیت مشارکت در تصمیم‌گیری‌ها مهم و غیرمهم است و از این نظر با مفهوم دموکراسی منطبق است، چراکه مفهوم دموکراسی تلاش برای مشارکت حداکثری تمام افراد را دربر می‌گیرد (سودرbaum، ۲۰۲۰). نتیجه بررسی نظارت مطلوب بر حسابرسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران مشخص می‌کند که تصمیم‌گیری مشارکتی موجب مطلوبیت بیشتر نظارت بر حسابرسان می‌شود. در این زمینه یکی از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشت:

"برای نظارت مؤثر تصمیم‌گیری مشارکتی الزامی است. حسابرسان باید بر جنبه‌های متفاوت سازمان مسلط باشه. این موضوع باعث می‌شود تا حسابرسانی تا حدودی بین‌رشته باشند. به‌طور مسلم نظارت مطلوب بر حسابرسان هم باید با مشارکت و تصمیم‌گیری مشارکتی همراه باشد تا تخصص‌ها متفاوت در آن مشارکت داشته‌باشند"

انسان‌ها همواره در جست‌وجوی نظامی ایده‌آل برای ایجاد آینده‌ای بهتر برای خود و دیگران هستند و امید به آینده بهتر باعث افزایش کارایی و اثربخشی کل نظام است. نظارت جامع با تعیین معیارهای منصفانه و دربرگیری نظارت غیرشخصی به افراد در مورد شفافیت نظام ارزیابی اطمینان می‌دهد. با اینکه شغل تنها عامل سازنده‌ی آینده بهتر نیست، اما از جهت نقش مؤثر در تصویر فرد در روابط اجتماعی و فراهم‌آوردن منابع مالی بر تصویر افراد از آینده اثرگذار است و تمام این موارد وابستگی تام به ارزیابی فرد از نظام ارزیابی در شغل دارد (الدر و یببا، ۲۰۲۰). نتایج بررسی مصاحبه‌ها نشان می‌دهد نظارت جامع سبب می‌شود افراد تصویری از آینده بهتر

1. O'Donohue
2. Söderbaum
3. Elder & Yebba

شغلی به‌دست آورند. نظارت جامع در شغل حسابرسی تصویر فرد از آینده خود و اطرافیان خود از نظر جایگاه اجتماعی و اقتصادی را بهبود می‌بخشد. در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان گفت: "اینکه نظارت جامعی بر روی حسابرسی شرکت‌های بورسی وجود داشته‌باشد مهم‌ترین عامل در اعتماد به شفافیت ارزیابی شغلی حسابرس است. این موضوع اعتماد حسابرس به کلیت نظام و پیروی از اخلاق حرفه‌ای را در حسابرس تقویت می‌کند."

خودکنترلی مفهومی است که درونی شدن و پذیرفتن معیارهای مشخصی را در فرد نشان می‌دهد. این مفهوم به‌خصوص در مورد شغل‌های تخصصی دارای اهمیت است. ماهیت شغل‌های تخصصی به‌گونه‌ای است که در بسیاری از مواقع امکان اعمال نظارت مؤثر بر آن وجود ندارد و نظام برای سلامت خود نیازمند خودکنترلی متصدیان این‌گونه شغل‌ها است (لمر-هاروی و هاروی، ۲۰۲۰). تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها نشان می‌دهد خودکنترلی نقطه‌ی شروعی برای نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران است. در این رابطه مصاحبه‌شوندگان اظهارات زیر را داشتند:

"نظارت مؤثر بر حسابرس در این سطح تا حد زیادی وابسته به خودکنترلی حسابرس است. بنظرم خودکنترلی حسابرس و نظامی که در آن حساب‌برسان متعهد پیشرفت کنند نقطه‌ی شروع نظارت بر حسابرس است."

عوامل محیطی-زمینه‌ای شکل‌دهنده زمینه‌ی فعالیت سازمان هستند. هر سازمان در زمینه‌ای خاص فعالیت می‌کند که دو دسته‌ی عوامل عام و خاص محیطی بر روی آن تأثیر دارند. ویژگی عوامل محیطی-زمینه‌ای در این موضوع است که این عوامل بر بروی سازمان و افراد تأثیرگذار است ولی سازمان و افراد توانایی تأثیرگذاری بر روی این عوامل را ندارند (ما، ژانگ و یین، ۲۰۲۰). عوامل محیطی-زمینه‌ای متشکل از چهار مؤلفه‌ی فرعی خلأ قانونی به‌معنای روشن نبودن تکلیف قانونی در مورد یک موضوع یا رفتار خاص (اینگرام، ۲۰۲۰)، خلأ رقابت به‌معنای عدم وجود زمینه‌ای برای ورود افراد و سازمان‌های جدید برای افزایش رقابت و حالت هماهنگی رسمی یا غیررسمی بین رقبای موجود (چن، مارجنو و یانگ، ۲۰۲۰)، خلأ نوآوری به‌معنای عدم ظهور اتفاقات و راهکارهای جدید که شرایط رقابت را تغییر دهد (کود و همکاران، ۲۰۲۰) و بی‌ثباتی اقتصادی به‌معنای عدم وجود اطمینان در مورد متغیرهای اقتصادی است (کویبیون، گرن‌دینچنکو و رپل، ۲۰۲۰). برطبق تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها، مؤلفه‌ی اصلی عوامل محیطی-زمینه‌ای در

1. Lemaire-Harvey & Harvey
2. Ma, Zhang & Yin
3. Ingram
4. Chen, Mardjono & Yang
5. Coad et al
6. Coibion, Gorodnichenko & Ropele

نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران به صورت جامع و شامل توسط چهار مؤلفه‌ی فرعی خلأ قانونی، خلأ رقابت، خلأ نوآوری و بی‌ثباتی اقتصادی توصیف و تشریح می‌شود.

خلأ قانونی به معنای عدم اظهار نظر صریح یا غیر صریح قانون در مورد موضوعی خاص است. خلأ قانونی در غالب موارد بر اثر پدیداری موضوعات جدید در جامعه‌ی مدنی رخ می‌دهد. در این گونه موارد نظارم حقوقی می‌تواند عرف شکل گرفته در خلأ قانون را به رسمیت شناخته و از طریق راهکارهای حقوقی عرف را به قانون تبدیل نماید (گاس<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). مصاحبه‌ها نشان می‌دهد برای نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران خلأ قانونی همانند تهدیدی بزرگ و برای حساب‌برسان به عنوان عدم اطمینان شغلی مطرح است. خلأ قانونی بخش پررنگی از تجربه نظارت بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران است، به گونه‌ای که افراد را پیوسته به تفکر و می‌دارد تا دلیل آن را دریابند. در این مورد یکی از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشتند:

*"خلأ قانونی واقعا دردسر بزرگی برای حساب‌برسان است. همیشه ذهن من مشغول به این موضوع است که قانون تا کجا می‌تواند از روال زندگی عقب بیفتد و این موضوع بر زندگی مشاغل حرفه مانند حسابرسی تا کجای می‌تواند تأثیرگذار باشد. برای من به شخصه بخش بزرگی از عدم اطمینان شغلی رو همین خلأ قانونی تشکیل می‌دهد."*

خلأ رقابت در غالب موارد با نوعی تبانی مستقیم یا غیرمستقیم رقبا برای حفظ وضع موجود، جلوگیری از تغییر و جلوگیری از ورود رقیب تازه به وجود می‌آید (بن<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). بررسی مصاحبه‌های نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران نشان می‌دهد که خلأ رقابت سبب می‌شود تا ورود بازیگران جدید و تصمیم‌گیران جدید در محیط نامطمئن حسابرسی ناممکن باشد. بررسی همچنین نشان می‌دهد حساب‌برسان برای حفظ جایگاه خود نیاز دارند تا با بازیگران ثابت به نوعی هماهنگی دست پیدا کنند در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشت:

*"واقعیت بازار سرمایه‌ی ایران و حسابرسی در این بازار انسان‌های تکراری و ساخت و پاخت‌های همین آدم‌ها با یکدیگر است. نظارت در این شرایط به این معنا است که شما با این آدم‌ها هماهنگ باشید و در عین حال ضوابط قانونی را رعایت کنید"*

خلأ نوآوری به معنای محیط ثابت نحوه‌ی پیش‌برد امور است. خلأ نوآوری اشاره به طیفی از ثبات نرم مانند ثبات در رویه‌ها تا ثبات سخت مانند ثبات در فن‌آوری دارد (چیو، برون-لیبارد و واسارلی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). بررسی مصاحبه‌های نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در

1. Goss

2. Benn

3. Chiu, Brown-Liburd & Vasarhelyi

بازار سرمایه ایران مشخص می‌کند حسابرسان خلأ نوآوری را به‌عنوان عاملی اطمینان‌بخش برای شغل خود درک می‌کنند. بررسی همچنین نشان می‌دهد خلأ نوآوری از یک سو موجب شفافیت ارزیابی و نظارت حسابرس می‌شود و از سوی دیگر موجب سهولت در فرآیندهای حسابرسی را فراهم می‌کند. در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشت:

*"فعالیت در بازار سرمایه ایران، بازاری که سال‌ها از فرآیندها و پیچیدگی‌های مالی دنیا عقب است برای حسابرسان حاشیه‌ی امنی در سهولت انجام کار و عدم مواجهه با شرایط دشوار تصمیم‌گیری و ارزیابی فراهم می‌کند. در این شرایط به‌تبع ارزیابی و نظارت کار حسابرس هم ساده‌تر است."*

بی‌ثباتی اقتصادی به‌معنای تغییر مداوم در متغیرهای اقتصادی و عدم اطمینان برای برنامه‌ریزی اقتصادی است. در این شرایط عوامل تأثیرگذار و قیمت‌ها به‌طور مداوم در حال تغییر هستند (هلینگورث، نیل و رید، ۲۰۲۰). این شرایط ممکن است ناشی از تغییر عوامل تأثیرگذار باشد یا نتیجه‌ی تغییر روابط بین عوامل تأثیرگذار باشد. بررسی مصاحبه‌های نظارت مطلوب بر حسابرسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران نشان می‌دهد بی‌ثباتی اقتصادی منجر به عدم اطمینان حسابرس و اختلال در ارزیابی عملکرد حسابرس می‌شود، به‌گونه‌ای که ارزیابی از دیدگاه حسابرسان بی‌معنی می‌شود. حسابرسان بی‌ثباتی اقتصادی را عاملی منفی ارزیابی می‌کنند. در این مورد مصاحبه‌شونده‌ای اظهار داشت:

*"وقتی از نظارت صحبت می‌شود شما باید معیار مشخصی از دیدگاه اقتصادی داشته‌باشید. بی‌ثباتی اقتصادی در عمل شغل حسابرس را بی‌معنا می‌کند. وقتی معیاری برای مقایسه امروز و فردا نیست، در ارزیابی شما می‌خواهید چه چیز با چه چیز مقایسه شود. بی‌ثباتی اقتصادی حسابرسی را بی‌معنی و ارزیابی را غیرقابل موضوعیت کرده‌است"*

عوامل فرآیندی-ساختاری در برگیرنده عناصر فیزیکی و غیرفیزیکی سازمان هستند. هر سازمان دارای قاعده‌ای خاص برای به‌نظم درآوردن عناصر فیزیکی و غیرفیزیکی تحت تسلط خود است. این عناصر و قاعده‌ی منظم آن‌ها در برگیرنده‌ی تمام منابع مادی همچون سرمایه و غیرمادی همچون اطلاعات است. ویژگی عوامل فرآیندی-ساختاری در این موضوع است که این عوامل به‌طور قاعده‌مند مدیریت می‌شوند (سدرستروم و وبر، ۲۰۲۰). عوامل فرآیندی-ساختاری متشکل از سه مؤلفه‌ی فرعی توسعه فناوری اطلاعات به‌معنای گسترش کاربرد فناوری‌هایی برای بهبود مدیریت اطلاعات (آسی و ویلیامز، ۲۰۲۰)، تصمیم‌گیری سیاسی به‌معنای ارجعیت منافع شخصی و گروهی بر تصمیم کارا و اثربخش برای کلیه‌ی ذی‌نفعان سازمان (فیتزجرالد، ۲۰۲۰)

1. Hollingsworth, Neal & Reid

2. Soderstrom & Weber

3. Asi & Williams

4. Fitzgerald

و خلأ ارزیابی به معنای عدم وجود نظام مشخصی برای ارزیابی و پیگیری عملکرد درست یا غلط است (مورس، ون در گروتن و استربوش<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰).

توسعه فناوری اطلاعات فرآیندی غیرقابل توقف است. توسعه فناوری اطلاعات فرآیند نظارت بر روی مشاغل را به‌طور کلی دچار تحول کرده است. هزینه‌ی پایین و ارائه‌ی راهکارهای ساده برای نظارت باعث اقبال شدید به فناوری اطلاعات برای نظارت بر مشاغل شده است. هر چند که این موضوع با مهارت نیروی انسان تعدیل می‌شود (کوغان، ماهی و واسارلی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹). بررسی مصاحبه‌های نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران نشان می‌دهد که توسعه فناوری اطلاعات بیشتر موجب نظارت شکلی بر حساب‌برسی شده است و از فناوری اطلاعات برای نظارت عمیق بر حساب‌برسی استفاده نمی‌شود. در این مورد یکی از مصاحبه‌شوندگان اظهارات زیر را ایراد کرد:

“توسعه فناوری اطلاعات به کلی شکل نظارت بر حساب‌برسی را تغییر داده است. این تغییر بیشتر بر ظاهر نظارت بوده و موجب بیشتر شدن فرآیندهای و در دسترس‌بودن بوروکراتیک شده است. در حالی که مدیریت درست می‌تواند این ظرفیت را برای نظارت عمیق و موضوعی به کار ببرد.”

تصمیم‌گیری سیاسی حاصل اقدام سیاسی است. تصمیم‌گیری سیاسی هنگامی رخ می‌دهد که ذی‌نفعی برای دستیابی به حداکثر منفعت خود به ائتلاف با گروهی از ذی‌نفعان بر علیه دیگر ذی‌نفعان تن می‌دهد. در این حالت تصمیم‌هایی در جهت تأمین منافع گروه حتی در تضاد منفعت سازمان گرفته می‌شود (داچاتلت و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰). بررسی مصاحبه‌های نظارت مطلوب بر حساب‌برسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران نشان می‌دهد که تصمیم سیاسی حساب‌برس را در موقعیت دشواری قرار می‌دهد. اعلام موضوعات مرتبط با تصمیم سیاسی در بسیاری از موارد با ارزیابی خود افرادی همراه است که در تصمیم سیاسی نقش داشته‌اند. در این مورد یکی از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشت:

“تصمیمات سیاسی و مواجهه با آنها برای حساب‌برس موقعیت حساسی به وجود می‌آورد. نظارت بر این موارد برای حساب‌برس دو سر باخت است. نظارتی که موجب کشف نادیده‌گرفتن این موارد باشد ضربه‌ی شغلی است. نظارتی که که بر کشف این موارد باشد باز هم ضربه شغلی است، چراکه افرادی متفاوت از این تصمیمات نفع می‌برند و اعمال نفوذ می‌کنند.”

خلأ ارزیابی نوعی ضعف نظام‌مند است. خلأ ارزیابی وضعیتی است که در ساختار یک نظام فرآیندهای مناسب برای پیگیری و ارزیابی عملکرد فردی و گروهی وجود ندارد (کالابرو و

1. Moors, Van Der Genugten & Strijbosch

2. Kogan, Mayhew & Vasarhelyi

3. Duchatelet et al

همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). بررسی مصاحبه‌های نظارت مطلوب بر حسابرسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران نشان می‌دهد که خلأ ارزیابی به مسئولیت حسابرس و انگیزه‌ی حسابرس خدشه وارد می‌کند، به‌گونه‌ای در وهله‌ی اول ممکن است موجب صوری شدن فرآیندها و عملکرد حسابرسی گردد و در وهله‌ی دوم حسابرس را در موقعیت نادیده‌گرفتن برخی اصول حرفه‌ای قرار دهد. در این مورد یک از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشتند:

"نظارت صحیح بر حسابرسی باید با نظارت درست بر مجموعه تحت حسابرسی همراه باشد. باید نتیجه‌ی حسابرسی در مجموعه ملموس باشد بعد به موضوع ارزیابی حسابرس پرداخته شود. خلأ ارزیابی سازمان‌ها سبب شده تا فرآیندهای حسابرسی و عملکرد حسابرسی تا حد شوآف تقلیل پیدا کند و در این شرایط حسابرس در اعمال صحیح عملکرد خود پایمردی به خرج نمی‌دهد."

#### ۵- نتیجه‌گیری

در این تحقیق مؤلفه‌های نظارت مطلوب بر حسابرسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران از دیدگاه حسابرسان با درگیری ذهنی بالا بررسی شد. نتایج این تحقیق درک عمیقی از ادراک حسابرسان به ابعاد مختلف موضوع نظارت بر حسابرس به دست می‌دهد. این درک هم از جنبه‌ی نهادی و هم از جنبه‌ی شخصی راهکارهایی برای اصلاح و بهبود موضوع نظارت بر حسابرس به دست می‌دهد. نتایج تحقیق نشان‌دهنده‌ی این موضوع است که در مورد نظارت بر حرفه‌ی حسابرس می‌توان از نظرات حسابرسان جهت اصلاح و بهبود رویه‌ها استفاده کرد. درون‌مایه‌های فرعی شناسایی‌شده در تجزیه و تحلیل در سه بعد مدل سه‌شاخگی تبیین شد، بنابراین نتایج تحقیق نشان‌دهنده‌ی استفاده از مدل سه‌شاخگی برای تبیین موضوعات مربوط به نظارت بر حسابرس دارد.

نتایج این تحقیق می‌تواند در عمل برای اصلاح ساختار و فرآیندهای نظارت بر حسابرسی به کار گرفته شود. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که در این حوزه از توسعه‌ی فناوری اطلاعات برای سهولت نظارت بر حسابرسی استفاده نمی‌شود و توسعه‌ی فناوری اطلاعات به توسعه فرآیندهای بوروکراتیک انجامیده است. نتایج همچنین نشان داد که تصمیم‌گیری‌ها سیاسی و خلأ ارزیابی در سازمان‌های پذیرفته‌شده در بازار سرمایه ایران امری نهادینه شده است. این امر سبب می‌شود تا حسابرسان از دو جهت متضاد دچار فشار شوند. جهت اول فشار برای پیروی از اصول حرفه‌ای گزارش در حسابرسی و جهت دوم فشار انعطاف در برابر افراد قدرتمند دارای منافع خاص است. این فشارها موجب اختلال در رعایت اصول حرفه حسابرسی است.

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که نظارت مطلوب بر امر حسابرسی از زمینه و محیط فعالیت سازمان و حسابرس جدا نیست. در این حوزه یکی از مشکلات بزرگ حسابرسان موضوع خلأ قانونی است که جا را برای تفسیرهای فراقانونی باز می‌گذارد. در این شرایط حسابرس از یک

سو تکلیف قانونی خود را نمی‌داند و از سوی دیگر باید در برابر قانون پاسخگو باشد. خلأ رقابت و پایداری بازیگران صحنه سبب می‌شود حساب‌برس در تنگنای پیروی از اصول حرفه‌ای و تأمین منافع بازیگران برای باقی‌ماندن مواجه شود. از سوی دیگر خلأ نوآوری موضوعی است که به روتین شدن فرآیندهای حساب‌رسی کمک می‌کند. بی‌ثباتی اقتصادی نیز امری که تعیین معیارهای نظارت بر حساب‌رسی را مختل می‌کند.

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که نظارت مطلوب بر امر حساب‌رسی از رفتارهای فردی و جمعی درون سازمان جدا نیست. در این حوزه اخلاق حرفه‌ای حساب‌برس نقش اساسی ایفا می‌کند. از دیدگاه حساب‌برسان، حرفه‌ی حساب‌رسی به راحتی نظارت‌پذیر نیست و سلامت حساب‌رسی در وهله‌ی اول در گرو سلامت حساب‌برس و پیروی حساب‌برس از اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسی است. در وهله‌ی دوم نظارت بر حرفه‌ی حساب‌برس در گرو مشارکت افرادی با تخصص‌های متفاوت است که این مشارکت نیازمند تصمیم‌گیری مشارکتی برای نظارت است. در وهله‌ی سوم موضوع نظارت بر حساب‌برس امری مقطعی یا جزئی نیست، بلکه باید به‌عنوان نظارتی جامع و طیف‌هایی از نظارت فردی تا جمعی و نظارت رسمی تا غیررسمی در نظر گرفته شود. در نهایت نظارت بر حرفه‌ی حساب‌برس در گرو نقش خودکنترلی در پیشرفت حرفه‌ی حساب‌رسی است.

تحقیق حاضر دارای محدودیت‌های چندی است. محدودیت اول مربوط به تعمیم‌پذیری نتایج تحقیق است که به روش تحقیق مربوط است و محدودیت دوم مربوط به جهت‌گیری جامعه آماری تحقیق در مورد موضوع تحقیق باز می‌گردد. روش تحقیق پدیدارشناسی در زمینه‌ی تبیین تعمیم‌پذیری نتایج با مشکل مواجه است و همچون روش کمی راهی برای تبیین تعمیم‌پذیری آن وجود ندارد. با این حال تجربه نشان می‌دهد که نتایج این تحقیق برای افراد در شرایط مشابه قابل درک است و استفاده‌ی درست از این روش موجب ظهور نتایجی با قابلیت همدلی افراد مشابه می‌شود (آگواس، ۲۰۲۰). انتخاب افراد در گبری ذهنی بالا سبب می‌شود که اعضای جامعه آماری داری جهت‌گیری‌های پیشینی در مورد موضوع تحقیق باشند. با این حال الزام به استخراج داده‌های کافی و فکرشده باعث استفاده از پرسشنامه در گبری ذهنی است.

کاربست مدل سه‌شاخگی نشان از توانایی این مدل برای تبیین موضوعات مربوط به دانش حساب‌رسی دارد. از این‌رو در تحقیق‌های آتی می‌توان از این مدل برای تبیین سایر موضوعات مربوط به رشته‌ی حساب‌رسی استفاده کرد. در این تحقیق مؤلفه‌های نظارت مطلوب بر حساب‌رسی از دیدگاه حساب‌برسان شناسایی شد. در تحقیق‌های آتی می‌توان مؤلفه‌های نظارت مطلوب بر حساب‌رسی را از دیدگاه سایر ذی‌نفعان شناسایی کرد. موفقیت در استفاده از روش پدیدارشناسی برای تبیین موضوع نشان می‌دهد که در تحقیق‌های آتی می‌توان با استفاده از روش مردم‌نگاری در مورد کیفیت شکل‌گیری فرهنگ خاص در مورد نظارت بر حساب‌رسی مطالعه کرد. با استفاده از نتایج تحقیق حاضر می‌توان تأثیر نظارت مطلوب حساب‌رسی بر متغیرهای حوزه‌ی موضوعی حساب‌رسی را بررسی کرد. در تحقیق حاضر موضوعاتی همچون نگاه حساب‌برسان به توسعه فناوری اطلاعات به‌عنوان عاملی تأثیرگذار بر توسعه‌ی فرآیندهای بوروکراتیک مطرح شد که این نوع درک



از کاربست اشتباه فناوری اطلاعات در سازمان‌های ایرانی می‌تواند موضوعی برای تحقیق‌های آتی باشد.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. حکاک، محمد، وحدتی، حجت‌الله، نظریور، هوشنگ، و اکبری، زهرا. (۱۳۹۷). طراحی الگوی سه‌شاخگی حکمرانی خود در سازمان‌های چندسطحی. مطالعات مدیریت راهبری. ۱۰ (۴۰). ۱۷۵-۲۰۱.
۲. قنبری، هادی، شتاب‌بوشهری، ناهید، پروانه، شفیع‌نیا، و مهرعلی‌زاده، پدالله. (۱۳۹۷). آسیب‌شناسی تربیت‌بدنی و ورزش مدارس با استفاده از مدل سه‌شاخگی. پژوهش در ورزش تربیتی. ۳ (۱۵). ۱۳۹-۱۶۰.
۳. مبینی‌دهکردی، علی، و کشتکارهرانکی، مهران. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر مدل سه‌شاخگی بر نوآوری اجتماعی (مطالعه موردی یک شرکت وابسته به صنایع خودروسازی). مدیریت نوآوری. ۳ (۴). ۷۵-۵۷.
۴. منصوری، هومن، قربانی، محمد، و کهن‌سال، محمدرضا. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر نابرابری سطوح درآمدی روستاییان در چهارچوب مدل سه‌شاخگی (مورد مطالعه: شهرستان اسلام‌شهر). پژوهش‌های روستایی. ۹ (۳۶). ۵۸۰-۵۹۳.
۵. نوری، علی، شفیع‌آبادی، عبدالله، دلاور، علی، و فرح‌بخش، کیومرث. (۱۳۹۷). ساخت مقیاس آسیب‌شناسی سازمانی بر اساس مدل سه‌شاخگی و بررسی آسیب‌های سازمانی در شرکت‌های صنایع غذایی. پژوهش‌های مشاوره. ۱۷ (۶۵). ۱۲۵-۱۴۹.

### ب- منابع خارجی:

6. Abbasi, A., Gholamzadeh Jofreh, M., & Morgan, M. M. (2020). Grounds for Infidelity among Iranian Women: A Phenomenological Study. *The American Journal of Family Therapy*, 1-15.
7. Aguas, P. P. (2020). Key Stakeholders' Lived Experiences While Implementing an Aligned Curriculum: A Phenomenological Study. *The Qualitative Report*, 25(10), 3459-3485.
8. Ali, R., Sial, M. S., Brugni, T. V., Hwang, J., Khuong, N. V., & Khanh, T. H. T. (2020). Does CSR Moderate the Relationship between Corporate Governance and Chinese Firm's Financial Performance? Evidence from the Shanghai Stock Exchange (SSE) Firms. *Sustainability*, 12(1), 149-167.
9. Arjoon, V., Bhatnagar, C. S., & Ramlakhan, P. (2020). Herding in the Singapore stock Exchange. *Journal of Economics and Business*, 109, 105889.
10. Asi, Y. M., & Williams, C. (2020). Equality through innovation: Promoting women in the workplace in low and middle-income countries with health information technology. *Journal of Social Issues*, 76(3), 721-743.
11. ASMARANI, S. C., & WIJAYA, C. (2020). Effects of Fintech on Stock Return: Evidence from Retail Banks Listed in Indonesia Stock Exchange. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(7), 95-104.
12. Bird, M. D., Chow, G. M., & Cooper, B. T. (2020). Student-athletes' mental health help-seeking experiences: A mixed methodological approach. *Journal of College Student Psychotherapy*, 34(1), 59-77.
13. Bowling, B., & Westera, S. (2020). 'A really hostile environment': AdiphORIZATION, global policing and the crimmigration control system. *Theoretical Criminology*, 24(2), 163-183.
14. Bunget, O. C., Mateş, D., Dumitrescu, A. C., Bogdan, O., & Burcă, V. (2020). The Link between Board Structure, Audit, and Performance for Corporate Sustainability. *Sustainability*, 12(20), 8408.
15. Calabrò, A., Vecchiarini, M., Gast, J., Campopiano, G., De Massis, A., & Kraus, S. (2019). Innovation in family firms: A systematic literature review and guidance for future research.

- International Journal of Management Reviews, 21(3), 317-355.
16. Chen, Y. S., Mardjono, E. S., & Yang, Y. F. (2020). Competition and Sustainability: Evidence from Professional Service Organization. *Sustainability*, 12(18), 72-95.
  17. Chen, Y. S., Yang, C. C., & Yang, Y. F. (2020). Higher Academic Qualifications, Professional Training and Operating Performance of Audit Firms. *Sustainability*, 12(3), 1254.
  18. Chiu, T., Brown-Liburd, H., & Vasarhelyi, M. A. (2019). Performing Tests of Internal Controls Using Process Mining: What Could Go Wrong?. *The CPA Journal*, 89(6), 54-57.
  19. Coad, A., Nightingale, P., Stilgoe, J., & Vezzani, A. (2020). The dark side of innovation. *Industry and Innovation*, 1-11.
  20. Coibion, O., Gorodnichenko, Y., & Ropele, T. (2020). Inflation expectations and firm decisions: New causal evidence. *The Quarterly Journal of Economics*, 135(1), 165-219.
  21. Cooper, G., & Niu, R. (2010). Assessing international learning: A mixed methodological approach to assessing curricular and extracurricular international experiences. *The Journal of General Education*, 59(3), 159-171.
  22. Coulthard, P. (2020). Dentistry and coronavirus (COVID-19)-moral decision-making. *British Dental Journal*, 228(7), 503-520.
  23. Dahlberg, H., & Dahlberg, K. (2019). The question of meaning—A momentous issue for qualitative research. *International Journal of Qualitative Studies on Health and Well-being*, 14(1), 45-91.
  24. Duchatelet, D., Donche, V., Bursens, P., Gijbels, D., & Spooren, P. (2020). Unravelling the Interplay of Sources of Self-efficacy in Negotiating in Role-play Simulations of Political Decision-making: A Longitudinal In-depth Case Study. *Contemporary Educational Psychology*, 101874.
  25. Elder, R. J., & Yebba, A. A. (2020). The Introduction of State Regulation and Auditor Retendering in School Districts: Local Audit Market Structure, Audit Pricing, and Internal Controls Reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(2), 81-115.
  26. Fitzgerald, J. (2020). Civic Thinking and Public Policy Analysis: A Comparative Approach to Political Decision-Making. *Journal of International Social Studies*, 10(2), 12-36.
  27. Forbes, L. K., Lamar, M. R., & Bornstein, R. S. (2020). Working Mothers' Experiences in an Intensive Mothering Culture: A Phenomenological Qualitative Study. *Journal of Feminist Family Therapy*, 1-25.
  28. Gelo, O., Braakmann, D., & Benetka, G. (2008). Quantitative and qualitative research: Beyond the debate. *Integrative psychological and behavioral science*, 42(3), 266-290.
  29. Goss, C. (2020). Common knowledge in the common law: challenges in domestic violence cases. *Current Issues in Criminal Justice*, 1-18.
  30. Hollingsworth, C. W., Neal, T. L., & Reid, C. D. (2020). The Effect of Office Changes within Audit Firms on Clients' Audit Quality and Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(1), 71-99.
  31. Hung, L. C., Huang, C. Y., Lo, F. S., & Cheng, S. F. (2020). The Self-Management Experiences of Adolescents with Type 1 Diabetes: A Descriptive Phenomenology Study. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 17(14), 5132.
  32. Ingram, M. J. (2020). Communities and courts: law and disorder in early-seventeenth-century Wiltshire. In *Crime in England* (pp. 110-134). Routledge.
  33. Kogan, A., Mayhew, B. W., & Vasarhelyi, M. A. (2019). Audit data analytics research—An application of design science methodology. *Accounting Horizons*, 33(3), 69-73.
  34. Lemaire-Harvey, B. M., & Harvey, D. A. (2020). RPA Internal Controls Support Audit Readiness. *The Journal of Government Financial Management*, 69(2), 60-62.
  35. Li, D., & Liu, Y. (2020). International Counseling Doctoral Students' Teaching Preparation: A Phenomenological Study. *Counselor Education and Supervision*, 59(3), 200-215.
  36. Luciani, M., Campbell, K., Tschirhart, H., Ausili, D., & Jack, S. M. (2019). How to design a qualitative health research study. Part 1: Design and purposeful sampling considerations.

- Professioni infermieristiche, 72(2).
37. Mehmood, W., & Mohd-Rashid, R. (2020). Impact of pricing mechanism on IPO oversubscription: evidence from Pakistan stock exchange. *Pacific Accounting Review*.
  38. Ma, Y., Zhang, Q., & Yin, H. (2020). Environmental management and labor productivity: The moderating role of quality management. *Journal of environmental management*, 255, 109795.
  39. Morley, J. (2019). Phenomenology in nursing studies: New perspectives—Commentary. *International journal of nursing studies*, 93, 163-167.
  40. Moors, J. J. A., Van Der Genugten, B. B., & Strijbosch, L. W. G. (2000). Repeated audit controls. *Statistica Neerlandica*, 54(1), 3-13.
  41. Morse, J. M., & Clark, L. (2019). The nuances of grounded theory sampling and the pivotal role of theoretical sampling. *The SAGE handbook of current developments in grounded theory*, 145-166.
  42. Moustakas, C. (1994). *Phenomenological research methods*. Sage.
  43. NGUYEN, P. H., TSAI, J. F., KUMAR G, V. A., & HU, Y. C. (2020). Stock Investment of Agriculture Companies in the Vietnam Stock Exchange Market: An AHP Integrated with GRA-TOPSIS-MOORA Approaches. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(7), 113-121.
  44. Nilsson, S., & Enander, A. (2020). “Damned if you do, damned if you don’t”: Media frames of responsibility and accountability in handling a wildfire. *Journal of Contingencies and Crisis Management*, 28(1), 69-82.
  45. O’Donohue, W. (2020). Criticisms of the Ethical principles for psychologists and code of conduct. *Ethics & Behavior*, 30(4), 275-293.
  46. Owen, G. (2020). Reflections on phenomenological method in depression. *Philosophy, Psychiatry, & Psychology*, 27(3), 219-222.
  47. Rodríguez-Dorans, E., & Jacobs, P. (2020). Making narrative portraits: a methodological approach to analysing qualitative data. *International Journal of Social Research Methodology*, 1-13.
  48. Singh, K., & Kumar, V. (2020). Dynamic linkage between fifty-fifty and sectorial indices of national stock exchange. *American Journal of Economics and Business Management*, 3(2), 17-27.
  49. Söderbaum, P. (2020). Positional Analysis: A Multidimensional and Democracy-Oriented Approach to Decision-Making and Sustainability. *Sustainability*, 12(14), 55-75.
  50. Soderstrom, S. B., & Weber, K. (2020). Organizational structure from interaction: Evidence from corporate sustainability efforts. *Administrative Science Quarterly*, 65(1), 226-271.
  51. Sundler, A. J., Lindberg, E., Nilsson, C., & Palmér, L. (2019). Qualitative thematic analysis based on descriptive phenomenology. *Nursing open*, 6(3), 733-739.
  52. Sutomo, S. (2020). The determinants of capital structure in coal mining industry on the Indonesia Stock Exchange. *Investment Management & Financial Innovations*, 17(1), 165-189.
  53. Terentyeva, T. (2020). Apodictic Evidence in Phenomenology: A Correlative Approach. *Human Studies*, 1-25.
  54. Teskereci, G., & Boz, i. (2019). “I try to act like a nurse”: A phenomenological qualitative study. *Nurse education in practice*, 37, 39-44.
  55. Thompson, D. F. (2020). The Professional Ethics of Witnessing Professionals. *Dædalus*, 149(4), 67-78.
  56. Vosgerau, J., Scopelliti, I., & Huh, Y. E. (2020). Exerting self-control ≠ sacrificing pleasure. *Journal of Consumer Psychology*, 30(1), 181-200.
  57. Watanabe, T. (2020). How to Develop Phenomenology as Psychology: from Description to Elucidation, Exemplified Based on a Study of Dream Analysis. *Integrative Psychological and Behavioral Science*, 1-17.

58. Wibawaningsih, E. J., & Surbakti, L. P. (2020). AUDIT COMMITTEE, FINANCIAL CONDITION, AND FIRM PERFORMANCE: EMPIRICAL EVIDENCE FROM INDONESIA. *Journal of Accounting and Finance Management*, 1(2), 253-261.
59. Wilbur-Carlyle, R. L. (2020). Experiences of Special Education Teachers Responsible for Training Novice Paraeducators in the Inclusive Setting: A Phenomenological Study.
60. Woronkowitz, J., Noonan, D., & LeRoux, K. (2020). Entrepreneurship among nonprofit arts organizations: Substituting between wage and flexible labor. *Public Administration Review*, 80(3), 473-481.
61. Zaichkowsky, J. L. (1994). The personal involvement inventory: Reduction, revision, and application to advertising. *Journal of advertising*, 23(4), 59-70.

