

الگوی رفتار حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران: جامعیت ویژگی‌های رفتاری اینرسیک

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۵
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱/۱۰

■ اعظم روشن علی^۱

■ رضوان حجازی^۲

■ محمدحسین رنجبر^۳

■ بیژن عابدینی^۴

■ حمید رستمی جاز^۵

چکیده:

افزایش شدید رسوایی‌های مالی باعث افزایش اهمیت استقلال حسابرسان مستقل در حرفه حسابرسی شده است. در این خصوص، ارائه الگوی رفتار حسابرس مستقل در جهت حفظ استقلال و ارتقاء سطح پایبندی به اصول اخلاقی می‌تواند در ایجاد اعتماد به استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی کمک نماید. از این رو، هدف این پژوهش، الگوی رفتار حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران می‌باشد. این پژوهش، به لحاظ روش‌شناسی آمیخته است، زیرا در بخش کیفی از تحلیل گراندد تئوری و در بخش کمی از تحلیل تفسیری ساختاری فازی استفاده گردید. در بخش کیفی، ابتدا چارچوب نظری ارائه و در بخش کمی پژوهش اثرگذارترین مولفه‌ی رفتار اینرسیک حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران مورد بررسی قرار گرفت. جامعه هدف در بخش کیفی ۱۲ نفر از متخصصان دانشگاهی و سازمان حسابرسی بودند که به لحاظ علمی و تجربی، خبره تلقی می‌شدند. فرآیند انتخاب افراد شیوه‌ی نمونه‌گیری نظری براساس شیوه گلوله برفی است. جامعه هدف در بخش کمی ۱۹ نفر از حسابرسان مستقل دارای تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی از طریق نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند. باتوجه به ماهیت تجزیه و تحلیل ماتریس تفسیری فازی که بر تعداد مشارکت‌کنندگان محدود در انجام پژوهش تاکید دارد، این تعداد از مشارکت‌کنندگان مورد تایید بود. نتایج پژوهش در بخش کیفی از وجود

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران
۲. استاد تمام حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: Hejazi33@gmail.com
۳. دانشیار گروه حسابداری و مدیریت مالی، دانشکده علوم انسانی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران
۴. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه هرمزگان، بندرعباس، ایران
۵. استادیار گروه حسابداری و مدیریت مالی، دانشکده علوم انسانی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

۳ مقوله، ۸ مولفه و ۳۹ کد مفهومی حکایت دارد که ابعاد رفتار اینرسیک حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران را در قالب الگوی پکیار چه ۸ بُعدی بسترسازی نموده است. همچنین نتایج در بخش کمی شامل اولویت بندی مولفه‌های رفتار اینرسیک حسابرس مستقل در سه سطح از مدل ماتریسی است که سطح سوم تاثیرگذارترین و در سطح اول کم اثرگذارترین مولفه‌های مرتبط با هریک از مقوله‌های پژوهش هستند. مولفه‌ی تمرکز بر کانون کنترل، تاثیرگذارترین معیار رفتاری در رفتار اینرسی حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران می‌باشد.

کلید واژه: رفتار اینرسیک حسابرس مستقل؛ استقلال حسابرس مستقل، ویژگی‌های فردی حسابرس مستقل، نفوذ صاحبکاران

مقدمه

استقلال به عنوان یک خصیصه‌ی رفتاری و اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل، اساس و مبنای کار حرفه‌ای حسابرسی محسوب می‌شود که امروزه فراتر از ویژگی‌های اجتماعی و فردی، در بسیاری از پژوهش‌ها نسبت به بررسی محرک‌های رفتاری و واکنش شناختی و ادراکی حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار می‌گیرد (توان منصور و همکاران^۱، ۲۰۲۱). اینرسی^۲ به عنوان یکی از دستاوردهای حوزه مالی رفتاری محسوب می‌شود که به تحکیم استقلال در حسابرسی کمک می‌نماید (وان درستین^۳، ۲۰۰۹). در بسط این تئوری در حرفه حسابرسی باید بیان گردد، اگرچه رفتار اینرسیک در حوزه‌ی رفتار سازمانی ممکن است عملکرد منفی تلقی شود اما در رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل مزیت تلقی می‌شود و به تقویت استقلال حسابرسان مستقل در کار راه‌های حرفه‌ای کمک می‌نمایند. زیرا استقلال در حرفه حسابرسی، به محرکی برای استقامت در برابر نفوذ افرادی مثل صاحبکاران نیاز دارد و اینرسی می‌تواند به عنوان یک محرک، سبب تقویت استقلال رفتار حسابرسان مستقل شود (اسپیلمن^۴، ۱۹۹۸). اینرسی در واقع نقطه مقابل انعطاف‌پذیری و به معنای مقاومت در برابر نفوذ یا تغییرات در فرد است (کوئنگ و همکاران^۵، ۲۰۱۲). اینرسی در رفتار حسابرسان مستقل باعث شده است تا همراستا با استاندارد شماره ۱ هیات تدوین استانداردهای استقلال^۶ در سال (۱۹۹۹) و مصوب‌های مربوط به حفظ استقلال در آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی، حسابرس مستقل تلاش نماید تا تحت تاثیر و نفوذ عاطفی و وابستگی شغلی قرار نگیرد و هویت حرفه‌ای را به هویت حسابرس-صاحبکار (هویتی

1. Tuan Mansor et al
 2. Inlrcy
 3. Van der Steen
 4. Speelman
 5. Konig et al
 6. Independence estandards Board (ISB)

که حسابرس مستقل از صاحبکار می‌گیرد) مقدم بدانند و براساس رویه‌های تخصصی و اصول و استانداردهای حسابرسی، اقدام به اظهارنظر نمایند. زیرا براساس استاندارد یادشده توسط هیات تدوین استانداردهای استقلال، حسابرسان مستقل ملزم به ارائه‌ی گزارشی درباره بیان روابط خود با صاحبکاران اعم از مفاد قراردادها؛ ساعات کار حسابرسی و متقابلاً تعهدات مشخص فی مابین در طول مدت قرارداد هستند (بن یوسف و دربارا،^۱ ۲۰۲۰). از طرف دیگر، الزام رعایت رفتار حرفه‌ای از سال (۲۰۰۰) توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۲ به اجرا در آمد و براساس آن کلیه صاحبکاران ملزم به افشای اطلاعات خدمات غیرحسابرسی شدند تا براساس آن، کنترل قابل توجه‌تری نسبت به استقلال حرفه‌ای حسابرسان مستقل داشته باشند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷). برای این اساس، اهمیت اینرسی را می‌توان در این حرفه به عنوان مبنای نظری و الگوی اخلاقی موردنظر قرار داد، چراکه باعث خواهد شد تا حسابرسان مستقل با تمرکز بر ویژگی‌های رفتاری و حرفه‌ای خود، استقلال را در حرفه حسابرسی به عنوان ماهیت شغلی بپذیرند و نسبت به آن تعهد داشته باشند، تا از این طریق فاصله شکاف انتظارات در حرفه حسابرسی کاهش یابد و کاهش هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعات نیز باعث شود تا اولاً قابلیت‌های اطمینانی به اظهارنظرهای حسابرسان تقویت گردد و ثانیاً قدرت تصمیم‌گیری سهامداران و سرمایه‌گذاران افزایش یابد (باکر^۳، ۲۰۰۶). لذا پیامد اینرسی در رفتار حسابرسی را می‌توان تغییر و پذیرش چالش‌ها براساس مهارت‌ها دانست که نه تنها باعث افزایش پویایی در عملکردهای حرفه‌ای حسابرس از نظر استقلال می‌شود، در عین حال نیز می‌تواند به افزایش شهرت و توانمندی حسابرس مستقل در بازار حسابرسی کمک نماید. در مقابل شاید فقدان محرک اینرسی در حسابرسان مستقل می‌تواند به تساهل در برابر صاحبکاران یا واسطه‌ها منجر شود و این موضوع استقلال حسابرسان مستقل را تحت تاثیر قرار می‌دهد (ویلیام و مارنت^۴، ۲۰۱۵). در واقع، این مفهوم یک مفهوم انتزاعی و غیرقابل مشاهده در حسابرسی است، زیرا ضمن معکوس بودن معنای آن از منظر ماهیت مفهومی به ویژه در حرفه حسابرسی در مقابل سایر علوم رفتاری، باعث افزایش سطح استقلال باطنی در برابر سطح استقلال ظاهری می‌شود، این در حالی است که در بیشتر تعریف‌های موجود در حرفه حسابرسی، بر دو بعد استقلال از نظر باطنی و ظاهری تاکید شده است (مئویژن و کوپیک^۵، ۲۰۱۹). آلینا و ودونیش^۶ (۲۰۰۶) استقلال واقعی (باطنی) را «نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد» می‌داند. بنابراین استقلال واقعی (باطنی) با بی‌طرفی و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده‌کنندگان از وجود تضاد

1. BenYoussef and Drira
2. Securities and Exchange Commission (SEC)
3. Baker
4. Gwilliam & Marnet
5. Meuwissen & Quick
6. Alleyne & Devonish

منافع حسابرس مستقل در وضعیت معین ارتباط دارد (بارتلت^۱، ۱۹۹۳). با توجه به توضیح‌های ارائه شده، چرایی انجام این پژوهش را می‌توان از دو منظر زیر مورد بررسی قرار داد. اولاً اینکه این نخستین پژوهشی است که به واکاوی مفهوم رفتار اینرسی حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران می‌پردازد و از طریق تجزیه و تحلیل‌های ترکیبی به دنبال ارائه الگوی یکپارچه‌ی ادراکی در کارکردهای استقلال حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران می‌باشد. حوزه‌ای که اگرچه از نظر تناسب کارکردهای رفتاری و عملکردی حسابرسان مستقل از نظر استقلال، بسیار مهم است، اما کمتر پژوهشی از منظر اینرسی حسابرس مستقل، آن را مورد توجه قرار داده است و انجام این پژوهش و بسط آن در حرفه حسابرسی می‌تواند به افزایش کارکردهای مذاکره حسابرس با صاحبکاران براساس هویت حرفه‌ای و ارتقای کیفیت حسابرسی از نظر تبعیت از تردید حرفه‌ای در بررسی‌های صورت‌های مالی صاحبکاران منجر شود. گریزی به پژوهش‌های گذشته چون آدامز و همکاران^۲ (۲۰۲۱) که به بررسی «بازبینی قدرت نفوذ صاحبکار بر حسابرس»؛ لیو و همکاران^۳ (۲۰۲۱) «واکاوی ارتباط نزدیک صاحبکار با حسابرس»؛ روسمانتو^۴ (۲۰۱۷) «بررسی تأثیر ویژگی‌های نفوذ صاحبکار بر حسابرس مستقل» و ایتریج و همکاران^۵ (۲۰۱۷) «فشار صاحبکار بر حسابرس مستقل» پرداخته‌اند، حکایت از تصدیق این ادعا دارد که اگرچه موضوع استقلال حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکار مسئله‌ی بسیار مهمی است، اما بسط مفهوم اینرسی در رفتار حسابرسی به عنوان محرک استقلال رفتاری و عملکردی حسابرسان مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران مورد توجه قرار نگرفته است و انجام این پژوهش می‌تواند به توسعه‌ی اثربخشی کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان در برابر صاحبکاران منجر شود. ثانیاً نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای نظارتی چون سیاستگذاران حرفه حسابرسی کمک نماید تا با تدوین راهبردها و الزامات مدون‌تر در خصوص ارتقای سطح شناخت ویژگی‌های رفتار حرفه‌ای در برابر نفوذ صاحبکاران، اولاً هویت حرفه‌ای حسابرسی را تقویت نمایند و ثانیاً تعاملات بین حسابرس با صاحبکار را در چارچوب قواعد تدوین شده برای انعقاد قرارداد کار حسابرسی تعریف نمایند. همچنین این پژوهش به حسابرسان مستقل کمک می‌کند تا در مذاکرات حسابرسی خود فارغ از شهرت صاحبکار و سهم بازار حسابرسی، با اتکالی به محرک‌های اینرسی در برابر نفوذ صاحبکاران و واسطه‌ها با استقلال بیشتری رفتار نماید و از طریق حفظ اخلاق حرفه‌ای، مرز مشخصی بین بازیابی در حسابرسی با قضاوت حسابرسی ایجاد نماید. در این پژوهش با توجه به این که مبنای نظری قابل اتکالی در مورد رفتار اینرسیک حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران در حرفه حسابرسی وجود ندارد، پژوهش می‌شود تا ابتدا از طریق گروند تئوری ابعاد الگو را مشخص نماید و سپس براساس تجزیه و تحلیل فازی سلسله

1. Bartlett
2. Adams et al
3. Liu et al
4. Rusmanto
5. Ettredge et al

مراتبی نسبت به تعیین اثربخش‌ترین معیار مرتبط با قابلیت اینرسی حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار اقدام شود. لذا هدف این پژوهش طراحی مدل رفتار اینرسیک حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار می‌باشد.

مبانی نظری اینرسی

اینرسی^۱ و انعطاف‌پذیری دو واژه متضاد در ادبیات رفتار سازمانی هستند. اما کاربرد آن براساس با استانداردهای تعریف شده هر حرفه، می‌تواند نقش متضاد این مفهوم را کاربردی نماید (اسریتز و کوپر^۲، ۲۰۱۵). به عنوان نمونه انعطاف‌پذیری شاید در رفتار سازمانی بار مثبت دارد و انعطاف‌پذیری بیشتر، کارایی بیشتر را برای مجموع سازمان به همراه داشته باشد، اما این مفهوم در حرفه حسابرسی، می‌تواند بار منفی داشته باشد، زیرا انعطاف‌پذیری می‌تواند استقلال حرفه‌ای و رفتار حسابرسان مستقل را تحت تاثیر قرار دهد (احمدزاده و همکاران، ۱۴۰۰)، به همین منظور کاربرد مفهوم اینرسی براساس استانداردهای تعریف‌شده در حرفه حسابرسی متفاوت از مفهوم آن در سازمان می‌باشد. در واقع به کارگیری مفهوم اینرسی در رفتار حسابرس مستقل نیز به معنای وجود استقلال نگرش ذهنی در عملکردهای تعاملی و ارتباطی او با صاحبکاران می‌باشد و بر مبنای اینرسی حسابرس مستقل می‌تواند از ادراک تحریک شده‌ی مستقل‌تری در برابر نفوذ واسطه‌ها و صاحبکاران برخوردار باشد. حسابرسی صورت‌های مالی، زمانی دارای ارزش محتوایی بیشتری خواهد بود که حسابرس بر مبنای اینرسی، استقلال رفتاری و عملکردی خود را حفظ نماید و مرز مشخصی بین ارتباطات و تعاملات حرفه‌ای و اجتماعی خود با کارکردهای تخصصی و قضاوت‌های حرفه‌ای خود ایجاد نمایند. در یک دسته‌بندی احمد^۳ (۲۰۱۲) در توصیف اینرسی در حرفه حسابرسی آن را از دو منظر اینرسی در استقلال سازمانی و اینرسی در استقلال عملیاتی تفکیک می‌کند به طوریکه اینرسی در استقلال سازمانی را به استقلال حرفه حسابرسی و اینرسی در استقلال عملیاتی را به توانایی ذاتی حسابرسی برای مستقل‌بودن مرتبط می‌داند. به عبارت دیگر، احمد (۲۰۱۲) با الهام از رویکرد ماتز و شرف^۴ (۱۹۶۱) در مورد اینرسی، استقلال را در انتهای طیفی از تفکر تا عملکردهای بیرونی توصیف می‌کند که مفهوم آن در حرفه حسابرسی سه بعد را می‌تواند در بر بگیرد.

1. Inertia
2. Strigter & Cooper
3. Ahmad
4. Mautz & Sharaf

شکل (۱) اینرسی در حرفه حسابرسی (منبع: احمد، ۲۰۱۲)



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

شکل (۲) رویکرد گودکین و آلکورن (۲۰۰۸)

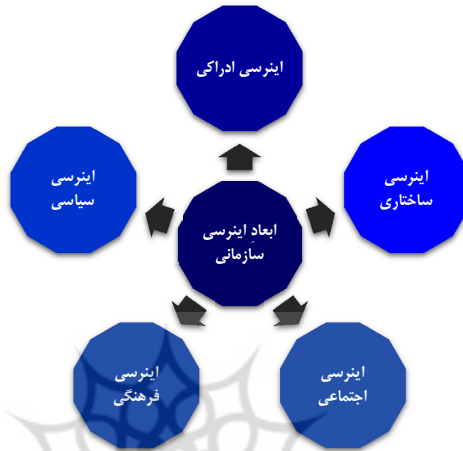


براساس شکل (۲)؛ اینرسی در بینش^۲، کارکردهای ذهنی فرد را در برابر محرک‌های کنش‌گر مدنظر قرار می‌دهد، در حالی که اینرسی در عمل^۳ بر کنترل محرک‌های بیرونی در احاطه بر فرد تأکید دارد و در نهایت، اینرسی در شناخت محرک‌های مبتنی بر اضطراب و استرس را در فرد

1. Godkin & Allcorn
2. Insight inertia
3. Action inertia

مورد بررسی قرار می‌دهد (اسلیک^۱، ۲۰۱۹). در پژوهشی دیگر، پولایتس و کارهانا^۲ (۲۰۱۲) پنج نوع اینرسی در رفتار سازمانی را به ترتیب زیر معرفی می‌کنند:

شکل (۳) ابعاد اینرسی سازمانی (منبع: پولایتس و کارهانا، ۲۰۱۲)



در این چارچوب، اینرسی از نوع ادراک بر سطح شناخت فردی از ویژگی‌های حرفه‌ای متمرکز است، درحالی‌که، اینرسی ساختاری به رسمیت و الزامات کارکردی ساختارها در ایجاد اینرسی اشاره می‌نماید. از منظر اجتماعی اینرسی برحسب ماهیت ارزش‌ها و هنجارهای شکل گرفته از نظر اعتماد و اطمینان؛ پایبندی به قواعد و رعایت حقوق فردی ایجاد می‌شود، در حالی که اینرسی فرهنگی بر اساس ابعاد پذیرش قدرت؛ افراط‌گرایی؛ تبعیض می‌تواند تقویت شود. در نهایت وجود سیاست‌زدگی و رویکردهای حزبی‌گرایانه در هر سازمانی می‌تواند زمینه ساز اینرسی را ایجاد نماید (هوآنگ و همکاران^۳، ۲۰۱۳).

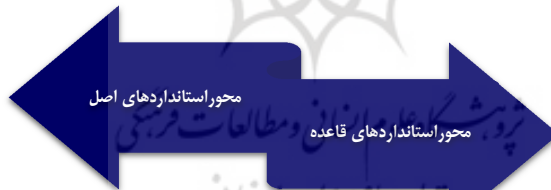
استقلال حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران

تلاش‌های انجام شده برای اطمینان‌بخشی نسبت به ادای مسئولیت‌های حرفه‌ای حسابرسان در قبال جامعه منجر به وضع استانداردهای سخت‌گیرانه در ارتباط با استقلال و نیز طراحی سیستم مبتنی بر جرائم برای آن شده است (وو و ژینو^۴، ۲۰۲۱). استقلال حسابرس مستقل به طور سنتی به عنوان مفهوم اخلاقی مورد توجه قرار گرفته است. این مفهوم، یک بخش با اهمیت را در مباحث اخلاقی حرفه حسابداری در زمان حاضر به خود اختصاص داده و شامل آئین اخلاق

1. Sillic
2. Polites & Karahanna
3. Huang et al
4. Wu & Xiao

و رفتار حرفه‌ای رسمی و فعالیت‌های بشدت نامطلوب از نقطه نظر حسابداران است (بهرامی و همکاران، ۱۴۰۰). برای مثال، دستورالعمل‌های موسسه آرتوراندرسون که پس از ایجاد بحران توسط آن منتشر شده، بر نحوه ایجاد اعتبار و شهرت درباره‌ی قابلیت اعتماد از طریق عدم قبول صورت‌های مالی مخدوش برخی شرکت‌ها توسط مدیران تأکید می‌کند (کریشنامورتی و همکاران^۱، ۲۰۱۰). در کنار الزامات و رویه‌های رفتاری مورد تأکید بر حفظ استقلال، ارزش‌های فردی به عنوان بخشی از کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان مستقل براساس هویت شغلی می‌تواند به حفظ و تداوم استقلال در برابر صاحبکاران کمک کننده باشد. زیرا با تحریک هویت حرفه‌ای در حسابرس، سطح تعهد در فرد به شکل پذیرش و تقویت ارزش‌های اساسی مثل تردید و بی‌طرفی در استقلال حسابرس مستقل خود را نشان می‌دهد و باعث می‌گردد تا نسبت به ارزش‌های شغلی خود از پایبندی بالاتری برخوردار باشد. در مقابل اگر حسابرس فارغ از ارزش‌های متعهدانه، صرفاً اهرمی برای تأمین خواسته‌های صاحبکار باشد، این موضوع ضمن تضییع نمودن کارکردهای مورد تأکید در حسابرسی باعث سرخوردگی‌های فردی در بلندمدت خواهد شد و می‌تواند تبعات روانی و اجتماعی زیادی برای او به همراه داشته باشد (احمدزاده و همکاران، ۱۴۰۰). لذا پایبندی به استقلال مهمترین ویژگی و عامل کلیدی در حرفه حسابرسی است که می‌تواند بر ریسک حسابرسی مؤثر باشد. لی و همکاران^۲ (۲۰۱۷) استانداردهای استقلال در حسابرسی را به دو بخش زیر تفکیک نمود:

شکل (۴) استانداردهای استقلال در حسابرسی



استانداردهای قاعده محور^۳ استقلال به قوانین صریح و سخت گیرانه در ارتباط بین حسابرس با صاحبکاران در حرفه حسابرسی اشاره دارد که با اعمال محدودیت‌هایی مثل دوره تصدی به تدریج ابعاد استاندارد را این حوزه تقویت گردید. در مقابل استانداردهای اصل محور^۴ استقلال بر کارکردهای رویه‌ای در کیفیت بررسی و قضاوت حسابرس براساس تردید حرفه‌ای تأکید دارد و به حسابرسان توصیه می‌کند در برابر شواهد و مدارک ارائه شده توسط صاحبکاران به دیده‌ی

1. Krishnamurthy et al

2. Li et al

3. Rule-Based Standards

4. Principle-Based Standards

تردید و بی‌طرفانه نگاه نمایند. به عنوان مثال، در پی رسوایی‌های مالی سال‌های اخیر، براساس استانداردهای اصل محور، استقلال را از دو منظر واقعی و ظاهری تفکیک نمودند و قوانینی چون قانون ساربانز-اوکسلی^۱ نیز به تقویت این قوانین تاکید کردند (تراندو و کورتناخ، ۲۰۰۹).

اما با تمام اهمیت استانداردهای حسابرسی در حوزه‌ی استقلال حسابرس مستقل در برابر صاحبکاران، نکته‌ی قابل توجه این است که استقلال مفهوم ذهنی است و امکان تعریف قانونی موقعیت‌هایی عملاً وجود ندارد که در آن‌ها استقلال حسابرس تهدید می‌شود (احمد، ۲۰۱۵). گندرون و همکاران^۴ (۲۰۰۶) با تأیید این موضوع، استقلال حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار را یک فهم اخلاقی براساس تجارب شغلی در حسابرسان تلقی می‌نمایند و با تغییر شرایط و ویژگی‌های اجتماعی، امکان تدوین قوانین صرف الزام آور در خصوص نظارت بر استقلال رفتاری و عملکردی وجود ندارد و باید با تدوین ارزش‌های نظری و کاربردی چون محرک‌های رفتاری مثل اینرسی، نسبت به تقویت استقلال حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران اقدام نمود. در تکمیل این موضوع رضایی راد و کوشکی جهرمی^۵ (۲۰۲۲) تأثیر کامیابی فرامند و اینرسی رفتاری حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. براساس نتایج کسب شده مشخص گردید، کامیابی فرامند بر اینرسی رفتاری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. در واقع نتیجه‌ی این پژوهش نشان می‌دهد، وجود انتظارات مثبت در متن جامعه و محیط حرفه‌ای باعث ایجاد پویایی بیشتر در کارکردهای اثربخش استقلال طلبانه حسابرسان می‌گردد، چراکه انگیزه‌های محرک می‌تواند به افزایش فلسفه حرفه‌ای حسابرسان در مسیر کار راه‌های شان کمک نماید و باعث گردد تا در زمان اتخاذ تصمیم‌ها، فارغ از هرگونه نفوذ و وابستگی‌های احتمالی، اقدام به اظهارنظر و قضاوت‌های حرفه‌ای نمایند. آلکورن و گودکین (۲۰۱۱) در خصوص تلاطم محیط‌کاری و مدیریت اینرسی سازمانی اقدام به پژوهش نمودند. نتایج نشان داد شناخت مفاهیم محیط‌کاری و وجود تنش‌های وجود در این حوزه باعث خواهد شد تا نوعی اینرسی درونی براساس ویژگی‌های روانشناختی و اینرسی رفتاری عملی شکل بگیرد که باعث ایجاد عدم انعطاف‌پذیری سازمانی خواهد شد. ولیان و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «طراحی مدل اینرسی توانمندسازی منابع انسانی اداره راه و شهرسازی استان گلستان» انجام دادند. نتایج پژوهش ابتدا از وجود ۳ مؤلفه اصلی تحت عنوان اینرسی در بینش کارکنان، اینرسی در عمل و اینرسی مبتنی بر ویژگی‌های روان‌شناختی در قالب ۱۱ شاخص اولیه حکایت داشت و در ادامه مشخص گردید، خطای اداری کارکنان، محرک اصلی ایجاد اینرسی در توانمندی منابع انسانی است که لزوم توجه و کنترل آن به‌منظور توسعه و پویاسازی توانمندی منابع انسانی ضروری می‌باشد. محمدی و همکاران (۱۳۹۹) نیز با درک اهمیت موضوع استقلال در حسابرسی، نسبت به شناسایی عوامل تهدیدکننده‌ی استقلال

1. Sarbanes-Oxley
2. Terando & Kurtenbach
3. Ahmad
4. Gendron et al
5. Rezaeirad & Koushki Jahromi

حسابرسان دیوان محاسبات اقدام نمودند. یافته‌های پژوهش از وجود تهدیدهای فردی؛ سازمانی؛ فراسازمانی و محیطی به عنوان مهمترین تعارضات استقلال حسابرسان دیوان محاسبات، حکایت دارد. احمدزاده و همکاران (۱۴۰۰) نیز تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های حرفه‌ای (ارزش‌های اخلاقی) در مؤسسات حسابرسی را بررسی کردند. آن‌ها نتیجه گیری نمودند، تعهد حسابرسان نسبت به منافع عموم، احتمال کاهش استقلال حسابرسان را در پی خواهد داشت. با اتکاء به مبانی نظری ارائه‌شده، همسو با ماهیت روش شناختی پژوهش، سوال‌ها به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

- سوال اول: مولفه‌های رفتار اینرسیک حسابرس در برابر نفوذ صاحبکاران کدامند؟
- سوال دوم: مقوله‌های رفتار اینرسیک حسابرس در برابر نفوذ صاحبکاران کدامند؟
- سوال سوم: تأثیرگذارترین مولفه‌ی رفتار اینرسیک حسابرس در برابر نفوذ صاحبکاران کدامند؟
- سوال اول و دوم پژوهش از طریق تحلیل گردند تئوری و سوال سوم پژوهش از طریق تجزیه و تحلیل ماتریس تفسیری فازی پاسخ داده می‌شود.

روش‌شناسی پژوهش

روش‌شناسی این پژوهش از نظر نتیجه در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد، زیرا باتوجه به عدم انسجام نظری در باب مفاهیم و ابعاد استقلال حسابرس در برابر نفوذ صاحبکاران این پژوهش به دنبال ایجاد الگوی رفتار اینرسیک در حسابرس باشد. از نظر هدف، این پژوهش با اتکای به یک مطالعه‌ی اکتشافی و ماتریس تفسیری فازی انجام شد. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به لحاظ منطقی گردآوری داده‌ها نیز، از نوع استقرائی-قیاسی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن در حیطه‌های نظری حسابداری در سطح کارکردهای بازار سرمایه وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. به عبارت دیگر، از طریق رویکرد استقرایی تلاش می‌شود، الگوی مناسبی طراحی گردد. بدین منظور با اتکای به روش نظریه داده بنیاد استفاده شده است. اما از نظر استفاده از نوع تحلیل نظری داده بنیاد، از تحلیل گلیزر (۱۹۹۲) بهره برده شده است زیرا وقتی مفهومی چون استقلال حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار توسط پژوهش‌های گذشته بررسی شده اما به میزان کافی از انسجام لازم براساس چارچوب‌های نظری برخوردار نیست، می‌بایست از تحلیل گلیزر در تحلیل داده بنیاد استفاده نمود. در این پژوهش تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا براساس مرحله‌ی اول کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات را از مصاحبه‌شوندگان بپرسد که عموماً در مراحل اول به صورت باز است، و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجادشده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت براساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد، پس از ارائه الگو و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی، در تجزیه و تحلیل کمی براساس رویکرد قیاسی، تلاش می‌شود ابعاد الگوی شناسایی شده در جامعه هدف (جامعه هدف بخش کمی) از طریق تجزیه و تحلیل ماتریس تفسیری فازی تبیین گردد تا ضمن ایجاد درک منسجم‌تر از

ماهیت چارچوب نظری تدوین شده، تاثیرگذارترین مولفه‌ی رفتار اینترسیک حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار مشخص شود. این پژوهش در بازه زمانی یکساله ۱۳۹۹-۱۴۰۰ صورت پذیرفته است.

جامعه و نمونه آماری

نمونه‌گیری در این پژوهش نظری و نحوه‌ی تعیین نمونه گلوله برفی^۱ است و معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه‌ی جدید ظهور نکند (محمدپور، ۱۳۸۸). مطابق با صاحب‌نظران نظریه داده بنیاد همچون فرناندز^۲ (۲۰۰۴)؛ گلیزر و هالتون^۳ (۲۰۰۵)؛ و چارمز^۴ (۲۰۱۱) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه‌ی آماری که براساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش به عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در بخش کمی پس از طراحی مدل، از طریق انتخاب جامعه هدف در بین حسابرسان دارای تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۱۹ نفر به عنوان جامعه هدف براساس نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند. اندازه جامعه در تجزیه و تحلیل‌های ماتریس تفسیری فازی به دلیل ماهیت تحلیلی و جلوگیری از انحراف و تجمیع داده‌های پژوهش معمولاً در مطلوب‌ترین حالت بین ۱۵ تا ۲۵ نفر می‌باشد (اسماعیل پور و همکاران، ۱۳۹۶؛ آذر و همکاران، ۱۳۹۲) که با اتکالی به این موضوع تعداد ۱۹ نفر در بخش تجزیه و تحلیل ماتریس تفسیری فازی مشارکت داشتند.

گردآوری و تجزیه و تحلیل

براساس ماهیت روش‌شناسی پژوهش که از نوع ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که مفهوم حاضر در این پژوهش از انسجام مفهومی متناسبی به دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و براساس طی فرآیندهای مصاحبه تلاش گردید تا نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی در حرفه حسابرسی اقدام شود. پس از ظاهر شدن مضامین اولیه، برای تفکیک مولفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه‌ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه‌ی اشباع نظری کمک نماید. در طول انجام مصاحبه، سوالات به طور مداوم مورد اعمال تعدیل‌های مقتضی براساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه‌شوندگان، قرار می‌گیرد تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده

1. Snowball
2. Fernández
3. Glaser & Holton
4. Charmaz

بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود (کلایان مقدم و همکاران، ۱۳۹۹). محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکات‌شان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله‌ی کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. لذا با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون ساختار و نیمه ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا مضامین قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزار شده، بدست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. لذا با تمرکز بر این فرآیند، روند انجام مصاحبه‌ها از مصاحبه اول تا مصاحبه هفتم تقریباً ابعاد چارچوب نظری مشخص شد و از مصاحبه هفتم تا مصاحبه آخر، محققان برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع، مصاحبه‌ها را ادامه دادند. اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان به ترتیب زیر ارائه شده است:

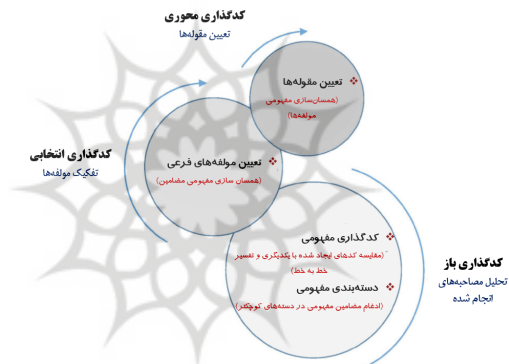
جدول (۱) اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان

مشارکت‌کنندگان	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	حوزه تخصصی	سابقه‌کاری	محل فعالیت
نفر اول	مرد	۵۰ سال	دکتری	حسابداری	۲۳ سال	دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود
نفر دوم	مرد	۴۱ سال	دکتری	حسابداری	۱۳ سال	دانشگاه صنعتی شاهرود
نفر سوم	مرد	۴۴ سال	دکتری	حسابداری	۱۴ سال	سازمان حسابرسی-بخش آموزش
نفر چهارم	زن	۳۹ سال	دکتری	حسابداری	۱۱ سال	دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرگان
نفر پنجم	مرد	۴۳ سال	دکتری	حسابداری	۱۲ سال	سازمان حسابرسی-کمیته تدوین استاندارد
نفر ششم	زن	۳۷ سال	دکتری	حسابداری	۷ سال	دانشگاه الزهرا
نفر هفتم	مرد	۳۹ سال	دکتری	حسابداری	۸ سال	سازمان حسابرسی-بخش آموزش
نفر هشتم	مرد	۵۵ سال	دکتری	حسابداری	۲۷ سال	سازمان حسابرسی-کمیته تدوین استاندارد
نفر نهم	مرد	۴۰ سال	دکتری	حسابداری	۱۴ سال	دانشگاه گلستان
نفر دهم	مرد	۴۹ سال	دکتری	حسابداری	۱۶ سال	دانشگاه آزاد اسلامی

مشارکت‌کنندگان	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	حوزه تخصصی	سابقه‌کاری	محل فعالیت
نفر یازدهم	مرد	۴۰ سال	دکتری	حسابداری	۱۴ سال	دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرگان

سپس در بخش کمی، باتوجه به ارائه چارچوب نظری پژوهش، ابعاد الگو ابتدا از طریق تجزیه و تحلیل دلفی تلاش گردید تا نسبت به ارزیابی سطح پایایی مولفه‌های پژوهش، اقدام‌های لازم براساس سه معیار میانگین؛ ضریب توافق و انحراف معیار صورت گیرد، که نتایج در این بخش از تایید هر ۸ مولفه‌ی اصلی پژوهش حکایت داشت. فرآیند طی شده در گردآوری داده‌های بخش کیفی به این صورت قابل مشاهده می‌باشد:

شکل (۵) مراحل تجزیه و تحلیل در گزیند تئوری



(منبع: واستیل، ۲۰۰۱)

سپس باهدف تعیین تاثیرگذارترین مولفه‌ی رفتار اینترسیک حسابرسان در برابر نفوذ صاحبکار از طریق طراحی پرسشنامه ماتریسی تلاش شد تا فرآیند انجام تجزیه و تحلیل ماتریس تفسیری فزای با مشارکت ۱۹ نفر از حسابرسان مستقل دارای تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی بررسی ارزیابی مولفه‌های شناسایی شده در بخش کیفی پژوهش صورت پذیرد. در این راستا، تلاش گردید تا پرسشنامه با هماهنگی‌های قبلی برای مشارکت‌کنندگان جامعه هدف در بخش کمی ارسال گردد.

اعتبار تحقیق

در پژوهش‌هایی با ماهیت کیفی به ویژه در تحلیل‌های نظریه داده بنیاد، اساساً روایی و پایایی

چندان قابل استناد نیست و می‌بایست از مفهوم اعتبار برای ارزیابی تناسب محتوایی پژوهش با فرآیندهای ناشی از جمع‌آوری داده‌ها استفاده نمود. لذا در این پژوهش قابلیت اطمینان به داده‌ها توسط روش‌های نظام‌مند نظریه پردازی داده بنیاد در گردآوری؛ ثبت؛ تحلیل و تفسیر داده‌ها مورد ملاحظه قرار گرفت. معیار اعتبارپذیری و قابلیت انتقال با انجام کامل پژوهش تا اشیاع داده‌ها، ارائه داده‌ها توسط خبرگان و فرآیند کدگذاری داده‌های ناشی از مصاحبه‌ها را مورد ارزیابی قرار می‌دهد (اسپیزال و همکاران، ۲۰۱۱). در این پژوهش از روش سه سوسازی برای سنجش اعتبار تحقیق استفاده شده است. برای محقق شدن سه سوسازی در پژوهش حاضر رویکردهای مختلف مصاحبه‌شوندگان در ۴ بُعد زیر مورد بررسی قرار گرفت و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شده است.

جدول (۲) ارزیابی اعتبار پژوهش

ویژگی‌های سنجش اعتبار	شرح ویژگی‌های اعتبار تحقیق
ارجاع اعتباری	در این پژوهش با ۶ نفر از مجموع ۱۲ مصاحبه‌شوندگان پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها، در مورد مطابقت دیدگاه‌های آنان با مصاحبه‌شوندگان مجدداً به آنان بازگشت شد تا حد اعتبار یافته‌ها بررسی شود. نتیجه نشان داد، در بیشتر کدهای مفهومی ایجاد شده، محققان این پژوهش توانسته بودند درک صحیحی از اظهارات مصاحبه‌کنندگان داشته است. این امر می‌تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه‌شوندگان و مصاحبه‌کننده درباره‌ی موضوع پژوهش باشد.
جستجو برای شواهد مغایر	جستجوی شواهد مغایر، از طریق نمونه‌گیری هدفمند انجام می‌شود. نمونه‌گیری از افرادی که می‌توانند دیدگاه‌های متضادی را پیشنهاد کنند، می‌تواند منجر به توصیف جامع یک پدیده شود. برای دستیابی به این معیار، چندمتخصص که در زمینه پژوهش کیفی و نظریه داده بنیاد تخصص داشتند بر مراحل مختلف کدگذاری، مفهوم‌سازی، استخراج مقولات و برداشت‌های پژوهشگران نظارت داشته‌اند. از این افراد خواسته شد که برداشت خود را از مصاحبه‌ها و مفاهیم و در مرحله بعدی، مقولات بیان کنند. این برداشت‌ها بانظر پژوهشگران مطابقت داده شد. نزدیکی برداشت این افراد به برداشت پژوهشگران پشتوانه علمی تحقیق را محکم‌تر ساخت.
توضیح شیوه یادداشت‌برداری و انجام پژوهش	در این مرحله پروتکل و فرآیند انجام مصاحبه‌ها در اختیار ۶ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا تایید نمایند، آیا نحوه‌ی تحلیل درست طی شده است یا خیر، که مرور یادداشت‌ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.
تهیه گزارش مفصل نتایج	برای حاصل شدن این معیار در پژوهش حاضر، مصاحبه‌ها ضبط و تایپ گردیده، فهرست مصاحبه‌شوندگان تهیه شده و کلیه فرآیند تحلیل داده‌ها تایپ و در رایانه و فلش مموری ذخیره شده است.

جهت سنجش پایایی در بخش کمی همسو با محتوای تجزیه و تحلیل‌های مورد استفاده در پژوهش، از تجزیه و تحلیل دلفی براساس دو معیار میانگین؛ ضریب توافق و انحراف معیار استفاده

شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده، تجزیه و تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح بکارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب جدول (۳) در بخش دوم تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

یافته‌های پژوهش

در این بخش، ابتدا یافته‌های تجزیه و تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی برای طراحی الگو و سپس تجزیه و تحلیل ماتریس تفسیری وزنی نیز برای پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

یافته‌های تجزیه و تحلیل نظری داده بنیاد

هیچ لیست از قبل تعیین شده و قطعی درباره رفتار اینرسیک حسابرسان در برابر نفوذ صاحبکار در قالب مجموعه‌ای مشخص از ویژگی‌ها با مرزبندی‌های شفاف و متمایزکننده به شکل چارچوب نظری وجود ندارد. لذا در این بخش تلاش می‌شود تا به سوال اول و دوم پژوهش پاسخ داده شود. با این وجود، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که مصاحبه‌شوندگان در این مطالعه توانسته‌اند موارد مهم و قابل توجه در حرفه حسابرسان را شناسایی نمایند و به ایجاد مدل پژوهش کمک نمایند. جدول (۱) فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری را نشان می‌دهد:

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول (۱) ابعاد مدل رفتار اینرسیک حسابرس براساس مضامین؛ مولفه‌ها و مقوله‌ها

کدگذاری نظری	کدگذاری‌های اصلی		
	کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدگذاری باز
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مولفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
			شناخت مفاهیم در حرفه حسابرسی
			رسیدن به سطحی از تفاوت در استقلال
			تغییر فلسفه‌ی حرفه‌ای در حسابرسی
		ارزش‌های فرآینده	فرآیندهای اثربخشی در ارزش افزایی برای ذینفعان
			ارزش‌زایی برای ذینفعان
			تغییر بسترهای فکری در استقلال رفتاری
			تقویت معنویت در باورهای حرفه‌ای به حسابرسی
			شناخت اجتماعی منافع ذینفعان
	هویت اجتماعی	ارزش‌های محوری در بینش حسابرس	دل بستگی به حرفه براساس باورهای اجتماعی تقویت شده
			محرك‌های فرآیندهای کثرت‌گرایی در منافع جمع
			آشنایی حدود قواعد و قوانین در تخلف
			حفظ اعتقادات و اصول حرفه‌ای‌گرایی
			رعایت شیوه‌های اخلاقی در حسابرسی
			حفظ تعادل رفتار حرفه‌ای با رفتار ارتباطی
		تعهد فراگیر	انگیزه بخش بودن مکانیزم‌های فرهنگی در حرفه حسابرسی
			مطلوبیت جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی
			فرآینده بودن ارزش شغلی
			تناسب مهارت‌ها با ویژگی‌های فردی در انتخاب شغل
	مطلوبیت ارزش‌ها در مسیر شغلی حسابرس	کارراهه مطلوب	شناخت زمینه‌های از حرفه حسابرسی در شروع تصدی این حرفه
			شناخت ویژگی‌های تنش‌زا در قضاوت حرفه‌ای
			استفاده از تجارب مطلوب سایرین

رفتار اینرسیک حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار

مجله علمی پژوهشی مطالعات فرهنگی
سال چهارم علوم انسانی

کد گذاری نظری	کد گذاری‌های اصلی		
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مولفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
			میل رسیدن به موفقیت در ارتقای حرفه‌ای در شغل
			میل به پیشرفت در حرفه حسابرسی
	محرك‌های پایدار		میل به کسب تخصص در صنعت در حرفه حسابرسی
			میل کسب شهرت در حرفه حسابرسی
			میل کسب ارزش فردی در حرفه حسابرسی
	مطلوبیت ارزش‌ها در مسیرشغلی حسابرس		باور به توانمندی‌های فردی در قضاوت پذیرفتن قصور در حرفه حسابرسی
		کانون کنترل	اتکاء به موفقیت در حرفه بدون به داشتن روابط
			حفظ ارزش‌مداری برای پاسخگویی در برابر عمل انجام‌شده
			حفظ هویت حرفه‌ای نسبت به هویت صاحبکاران
			حفظ تمرکز در زمان قضاوت
			عدم بسط ویژگی‌های صورت‌های مالی به کارهای گذشته
		عدم سوگیری ادراکی	عدم دلبستن به یک خصیصه و ویژگی در زمان تصمیم‌گیری
	اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس		عدم شیفتگی به ویژگی‌های صاحبکاران دارای شهرت یا قدرت
			حفظ هیجان در خصوص قضاوت
			نگاه حرفه‌ای به فشارهای وارد در حسابرسی
		حفظ آرامش ادراکی	عدم عدول از آیین‌نامه‌ها و ضوابط
			انتخاب کار حسابرسی متناسب با توانمندی‌های حرفه‌ای

در ادامه یافته‌های پژوهش، به ویژه بحث درباره‌ی مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی در سایه تحقیقات انجام شده درباره رفتار اینرسیک حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار و استناد به دستورالعمل‌های اخلاقی و عملکردی، ارائه، و به طور همزمان پیدایش و تدوین مولفه‌های تشکیل دهنده هر

کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح داده می‌شود. همانطور که از جدول (۲) مشاهده شد: سه طبقه‌بندی فرعی ارزش‌های محوری در بینش حسابرسی، مطلوبیت ارزش‌ها در مسیر شغلی حسابرس؛ اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس وجود دارد. جدول (۳)، تعریف هر کدام از طبقه‌بندی‌های فرعی را ارائه می‌کند. متغیرها در مولفه‌های تشکیل دهنده بلوغ حرفه‌ای با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

جدول (۳) تعاریف طبقه‌بندی‌های فرعی

تعریف	طبقه‌بندی‌های فرعی
این بنیاد به سطحی از خصیصه‌های شناختی حسابرس اشاره دارد که براساس آن فرد نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای در حسابرسی به بینش منسجم‌تری دست می‌یابد و این موضوع زمینه ساز انجام عملکردهای مسئولانه و متعهدانه‌تر در حسابرس می‌گردد و باعث خواهد شد تا سطح استقلال تقویت شود و مانع از نفوذ صاحبکار گردد.	ارزش‌های محوری در بینش حسابرسی
این مولفه به مجموعه‌ای از محرک‌های انگیزشی در حسابرس اشاره دارد که از یک سو براساس تجربه‌ی حرفه‌ای، سطح مهارت‌های حسابرسی افزایش می‌یابد و این موضوع باعث خواهد شد تا با تقویت محرک‌های پایدار در فرد، وابستگی به شهرت یا نفوذ صاحبکار در حسابرس کاهش یابد و براساس فلسفه‌ی شغلی، کارکردهای عملکردهای خود به منظور ارتقای استقلال در قضاوت را ارتقاء بخشد.	مطلوبیت ارزش‌ها در مسیر شغلی حسابرس
در این مولفه، ویژگی‌های روانشناختی در حسابرس از نظر کنترل تعارض و استرس‌های وارده در قضاوت و طی مسیر حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این بخش تقویت ادراک اینرسیک به حسابرس کمک می‌کند تا با کنترل ابهام و اجتناب از سوگیری‌های ادراکی، با آرامش روانی و ذهنی بیشتری، عملکردهای صاحبکار را مورد قضاوت قرار دهد و در برابر فشارهای وارده در این حوزه استقلال ظاهری و باطنی خود را حفظ نماید.	اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس

چارچوب نظری

پس از شناسایی و تشریح مولفه‌های طبقه‌بندی مفهومی، فرعی و اصلی و براساس کدهای ایجاد شده ناشی از تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها در سه بخش کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت گردید و در این بخش، براساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش به منظور نظریه‌پردازی ارائه می‌گردد. چارچوب رفتار اینرسیک حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

شکل (۵) چارچوب نظری رفتار اینترسیک حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران



در ادامه به منظور تعیین اجماع نظر خبرگان از نظر سطح پایای جهت متناسب بودن مضامین گزاره‌ای با مولفه‌های پژوهش از تجزیه و تحلیل دلفی براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده می‌شود. لذا برای انجام این بخش با توجه به مقیاس ۷ گزینه‌ای ارزیابی، طبق جدول (۴) نتایج تجزیه و تحلیل دلفی ارائه شده است.

جدول (۴) فرآیند تجزیه و تحلیل دلفی برای تعیین اجماع نظر خبرگان

موضوع‌های اصلی	مضمین مفهومی	دور اول		دور دوم		نتیجه
		ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین	
ارزش‌های فرآینده	شناخت مفاهیم در حرفه حسابرسی	۰/۶۰	۵/۲۰	۰/۶۵	۵/۳۰	تایید
	رسیدن به سطحی از تفاوت در استقلال	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۸۵	۵/۴۰	تایید
	تغییر فلسفه‌ی حرفه‌ای در حسابرسی	۰/۶۰	۵/۲۰	۰/۶۵	۵/۳۰	تایید
	فرآیندهای اثربخشی در ارزش‌افزایی برای ذینفعان	۰/۸۰	۶	۰/۸۵	۶/۱۰	تایید
	ارزش‌زایی برای ذینفعان	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
	تغییر بسترهای فکری در استقلال رفتاری	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۸۵	۶/۱۰	تایید
هویت اجتماعی	تقویت معنویت در باورهای حرفه‌ای به حسابرسی	۰/۵۰	۵	۰/۶۲	۵/۱۰	تایید
	شناخت اجتماعی منافع ذینفعان	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
	دلبستگی به حرفه براساس باورهای اجتماعی تقویت شده	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۵۵	۵/۸۰	تایید
	محرك‌های فرآیندهای کثرت‌گرایی در منافع جمع	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۸۲	۶/۱۰	تایید
	آشنایی حدود قواعد و قوانین در تخلف	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۸۲	۶/۱۰	تایید
تعهد فراگیر	حفظ اعتقادات و اصول حرفه‌ای گرای	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۸۵	۶/۲۰	تایید
	رعایت شیوه‌های اخلاقی در حسابرسی	۰/۵۰	۵	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
	حفظ تعادل رفتار حرفه‌ای با رفتار ارتباطی	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
	انگیزه بخش بودن مکانیزم‌های فرهنگی در حرفه حسابرسی	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۸۲	۶/۱۰	تایید
	مطلوبیت جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۵۵	۵/۱۰	تایید
	فرآینده بودن ارزش شغلی	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
کارراه مطلوب	تناسب مهارت‌ها با ویژگی‌های فردی در انتخاب شغل	۰/۸۰	۶	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
	شناخت زمینه‌ای از حرفه حسابرسی در شروع تصدی این حرفه	۰/۸۰	۶	۰/۸۲	۶/۱۰	تایید
	شناخت ویژگی‌های تنش‌زا در قضاوت حرفه‌ای	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
	استفاده از تجارب مطلوب سایرین	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۸۵	۶/۲۰	تایید

مولفه‌های اصلی	محرک‌های پایدار	میل رسیدن به موفقیت در ارتقای حرفه‌ای در شغل	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
		میل به پیشرفت در حرفه حسابداری	۰/۸۰	۶	۰/۹۰	۶/۳۰	تایید
		میل به کسب تخصص در صنعت در حرفه حسابداری	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۸۵	۶/۲۰	تایید
		میل کسب شهرت در حرفه حسابداری	۰/۵۰	۵	۰/۶۰	۵/۱۰	تایید
		میل کسب ارزش فردی در حرفه حسابداری	۰/۶۰	۵/۲۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
	کانون کنترل	باور به توانمندی‌های فردی در قضاوت	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۷۵	۵/۸۰	تایید
		پذیرفتن قصور در حرفه حسابداری	۰/۶۰	۵/۲۰	۰/۷۵	۵/۴۰	تایید
		اتکاء به موفقیت در حرفه بدون به داشتن روابط	۰/۸۰	۶	۰/۸۵	۶/۱۰	تایید
		حفظ ارزش‌مداری برای پاسخگویی در برابر عمل انجام‌شده	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۸۰	۶	تایید
		حفظ هویت حرفه‌ای نسبت به هویت صاحبکاران	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۸۵	۶/۱۰	تایید
	عدم سوگیری ادراکی	حفظ تمرکز در زمان قضاوت	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۸۰	۶	تایید
		عدم بسط ویژگی‌های صورت‌های مالی به کارهای گذشته	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
		عدم دلبستن به یک خصیصه و ویژگی در زمان تصمیم‌گیری	۰/۶۰	۵/۱۰	۰/۶۵	۵/۲۰	تایید
		عدم شیفتگی به ویژگی‌های صاحبکاران دارای شهرت یا قدرت	۰/۷۳	۵/۴۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
		حفظ هیجان در خصوص قضاوت	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۸۰	۶	تایید
حفظ آرامش ادراکی	نگاه حرفه‌ای به فشارهای وارد در حسابداری	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید	
	عدم عدول از آیین‌نامه‌ها و ضوابط	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۸۵	۶/۱۰	تایید	
	انتخاب کار حسابداری متناسب با توانمندی‌های حرفه‌ای	۰/۸۵	۶/۱۰	۰/۸۵	۶/۱۰	تایید	

همانطور که مشاهده می‌شود تمامی مضامین گزاره‌ای پژوهش در راستای مولفه‌های پژوهش مورد تایید قرار گرفتند. لذا این به معنای آن است که پایایی پژوهش از منظر تجزیه و تحلیل در بسترهای مورد بررسی، تایید شده است.

یافته‌های تفسیری ساختاری فازی

در این بخش، از فرآیند تحلیل تفسیری ساختاری فازی برای پاسخ به سوال سوم پژوهش استفاده می‌شود. در این تجزیه و تحلیل پس از شناسایی مولفه‌های رفتار اینرسیک حسابرسان مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران، در این بخش باید اقدام به تشکیل ماتریس مقایسه‌های زوجی نمود. لذا از طریق کدهای «O»، «X»، «A»؛ «V» نسبت به تشکیل ماتریس خودتعاملی فازی اقدام می‌شود. این عبارات نشان‌دهنده انواع ارتباطات ممکن بین مولفه‌های پژوهش است. همچنین میزان شدت تأثیرگذاری دو مولفه را به کمک عبارات کلامی در ۵ طیف: بدون تأثیر، تأثیر کم، تأثیر متوسط، تأثیر زیاد و تأثیر خیلی زیاد بیان می‌شود (آذر و همکاران، ۱۳۹۲):

V: متغیر i بر متغیر j تأثیر می‌گذارد (کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد)

A: متغیر j بر متغیر i تأثیر می‌گذارد (کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد)

X: متغیر j و i بر هم تأثیر می‌گذارد (کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد)

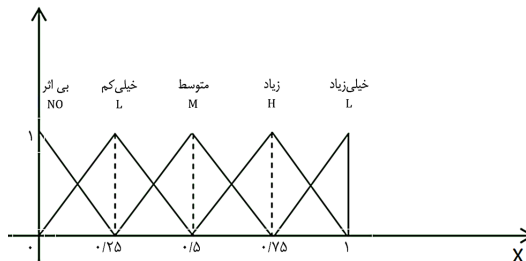
O: عامل i و عامل j بی‌ارتباط هستند.

لذا باید فرآیندی طراحی می‌شد تا در تعیین سطح تاثیرگذاری به صورت کم؛ متوسط؛ زیاد و خیلی زیاد، امتیازها قابل فهم باشند. براین اساس از عبارت کلامی برای درج اعداد فازی مثلثی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

جدول (۵) عبارات کلامی، کدهای مربوط به آن‌ها، اعداد فازی و نحوه نمایش شدت تأثیرگذاری در مدل

عدد فازی مثلثی	کد	عبارت کلامی	عدد طیف لیکرت
(۰، ۰، ۰/۲۵)	NO	بدون تأثیر	۰
(۰، ۰/۲۵، ۰/۵)	L	تأثیر کم	۱
(۰/۲۵، ۰/۵، ۰/۷۵)	M	تأثیر متوسط	۲
(۰/۵، ۰/۷۵، ۱)	H	تأثیر زیاد	۳
(۰/۷۵، ۱، ۱)	VH	تأثیر خیلی زیاد	۴

شکل (۶) نمایش عبارات کلامی و کدهای مربوط به اعداد فازی



باتوجه به نمادهای مفهومی در روش معادلات ساختاری تفسیری نیمه دیگر ماتریس مقایسات زوجی خبرگان به شرح ذیل تکمیل می‌شود:

جدول (۶) نحوه تکمیل ماتریس به کمک نمادهای مفهومی و اعداد کمی فازی

نماد مفهومی	پاسخ خبرگان	نماد مفهومی (i,j)	نماد فازی (i,j)	نماد مفهومی (j,i)	نماد فازی (j,i)
V	V(VH): متغیر i بر z تأثیر خیلی زیادی دارد.	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
	V(H): متغیر i بر z تأثیر زیادی دارد.	H	(۰/۷۵, ۱, ۰/۵)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
	V(M): متغیر i بر z تأثیر متوسطی دارد.	M	(۰/۵, ۰/۷۵, ۰/۲۵)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
	V(L): متغیر i بر z تأثیر کمی دارد.	L	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
A	A(VH): متغیر z بر i تأثیر خیلی زیادی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)
	A(H): متغیر z بر i تأثیر زیادی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	H	(۰/۷۵, ۱, ۰/۵)
	A(M): متغیر z بر i تأثیر متوسطی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	M	(۰/۵, ۰/۷۵, ۰/۲۵)
	A(L): متغیر z بر i تأثیر کمی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	L	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰)
X	X(VH)	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)
	X(H)	H	(۰/۷۵, ۱, ۰/۵)	H	(۰/۷۵, ۱, ۰/۵)
	X(M)	M	(۰/۵, ۰/۷۵, ۰/۲۵)	M	(۰/۵, ۰/۷۵, ۰/۲۵)
	X(L)	L	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰)	L	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰)
	X(VH,M)*	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)	M	(۰/۵, ۰/۷۵, ۰/۲۵)
O	O(NO)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)

متغیرهایی که رابطه آن‌ها به شکل دوطرفه است، می‌تواند ۲ رابطه به شکل متفاوتی تأثیرگذار باشند. در این صورت نماد اول برای تأثیر عامل بر و نماد دوم مربوط به تأثیر بر است که میزان تأثیرگذاری باتوجه به نظر خبره عیناً در سطر و ستون متناظر نوشته می‌شود. بدین ترتیب

ماتریس مقایسات زوجی به ماتریس $n \times n$ به شکل زیر خواهد بود:

$$[D_{ij}]_{n \times n} = \begin{bmatrix} - & p_1 & p_2 & \dots & p_n \\ p_1 & - & \tilde{d}_{12} & \dots & \tilde{d}_{1n} \\ p_2 & \tilde{d}_{21} & - & \dots & \tilde{d}_{2n} \\ \vdots & \vdots & \vdots & - & \vdots \\ p_n & \tilde{d}_{n1} & \tilde{d}_{n2} & \dots & - \end{bmatrix}$$

باتوجه به اینکه این نوع پرسشنامه‌ها در تحقیقات کمتر مورد استفاده قرار می‌گیرد و به دلیل عدم آشنایی خبرگان با این مدل از پرسشنامه‌ها، این پرسشنامه به صورت حضوری در اختیاران خبرگان قرار گرفته و توضیحات لازم در اختیار آنان قرار گرفت. در ماتریس فوق p_i بیانگر معیار i ام، $\tilde{d}_{ij} = (l_{ij}, m_{ij}, u_{ij})$ نشانگر میزان تأثیر معیار i ام بر معیار j ام و l_{ij} حد پایین، m_{ij} حد وسط، u_{ij} حد بالای عدد فازی مثلثی \tilde{d}_{ij} می‌باشد. در نهایت پاسخ‌دهندگان چرایی وجود این تأثیرگذاری را نیز بیان می‌کنند. لذا براساس این کدها، ماتریس خودتعاملی اولیه در قالب جدول (۷) ارائه شده است. لازم به ذکر است، ۸ مولفه‌ی رفتار اینرسیک حسابرس در برابر نفوذ صاحبکاران از $I1$ تا $I8$ کدگذاری شدند.

جدول (۷) ماتریس خودتعاملی ساختاری

$I1$	$I2$	$I3$	$I4$	$I5$	$I6$	$I7$	$I8$		
1	V(H)	V(H)	NO	V(VH)	V(VH)	V(VH)	NO	I1	ارزش‌های فزاینده
	1	A(VH)	A(VH)	NO	NO	A(VH)	NO	I2	هویت اجتماعی
		1	A(VH)	A(VH)	NO	A(VH)	A(H)	I3	تعهد فراگیر
			1	X(H,H)	A9H)	A(VH)	A(H)	I4	کارراهه مطلوب
				1	A(H)	A(H)	A(VH)	I5	محرک‌های پایدار
					1	A(H)	A(H)	I6	کانون کنترل
						1	NO	I7	عدم سوگیری ادراکی
							1	I8	حفظ آرامش ادراکی

پس از تعیین روابط مفهومی براساس گزاره مد، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می‌شود. به عبارت دیگر، در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد.

جدول (۷) تشکیل ماتریس مقایسات زوجی

<i>I1</i>	<i>I2</i>	<i>I3</i>	<i>I4</i>	<i>I5</i>	<i>I6</i>	<i>I7</i>	<i>I8</i>		
(۰.۵۰.۷۵.۱)	(۰.۵۰.۷۵.۱)	(۰.۵۰.۷۵.۱)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۰۰)	<i>I1</i>	ارزش های فزآینده
(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۰۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	<i>I2</i>	هویت اجتماعی
(۰.۵۰.۷۵.۱)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۰۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	<i>I3</i>	تعهد فراگیر
(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۰۰)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	<i>I4</i>	کارراهه مطلوب
(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۵۰.۷۵.۱)	(۰.۰۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	<i>I5</i>	محرك های پایدار
(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۰۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	<i>I6</i>	کانون کنترل
(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۰۰)	(۰.۵۰.۷۵.۱)	(۰.۵۰.۷۵.۱)	(۰.۵۰.۷۵.۱)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	<i>I7</i>	عدم سوگیری ادراکی
(۰.۰۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۵۰.۷۵.۱)	(۰.۵۰.۷۵.۱)	(۰.۷۵.۱.۱)	(۰.۵۰.۷۵.۱)	(۰.۲۵.۰.۰)	(۰.۲۵.۰.۰)	<i>I8</i>	حفظ آرامش ادراکی

سپس به منظور انجام عملیات در معادلات تفسیری ساختاری نیاز به ادغام نظرات خبرگان است. در این راستا به کمک میانگین هندسی نظرات خبرگان در عنصر مربوطه (زولکیفی و عبدالله^۱، ۲۰۱۵) که براساس رابطه زیر محاسبه می شود، ماتریس تجمیع نظرات محاسبه می شود. این ماتریس در در پیوست ضمیمه شده است:

$$\tilde{g}_{ij} = \sqrt[k]{a_{ij}^1, a_{ij}^2, \dots, a_{ij}^k}$$

در این رابطه، k تعداد خبرگان می باشد.

$$[G_{ij}]_{n \times n} = \begin{bmatrix} - & \tilde{g}_{12} & \dots & \tilde{g}_{1n} \\ \tilde{g}_{21} & - & \dots & \dots \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ \tilde{g}_{n1} & \dots & \dots & - \end{bmatrix}$$

پس از آن باید اقدام به ایجاد ماتریس نرمالایز شده (N) نمود. برای محاسبه ماتریس نرمالایز شده از ماتریس قضاوت و مقدار گاما (γ) که به کمک معادله زیر محاسبه می شود، استفاده می شود:

$$\gamma = \max_{1 \leq i \leq n} \sum_{j=1}^n u_{ij}$$

در این رابطه u_{ij} بیانگر حد بالای اعداد فازی در ماتریس قضاوت است. بدین ترتیب برای نرمالایز کردن کافی است تمام اعداد ماتریس قضاوت بر عدد γ تقسیم شوند. سپس باید اقدام به دیفازی کردن ماتریس نرمال شده (BNP) نمود. برای تبدیل ماتریس فازی به ماتریس دیفازی با اعداد قطعی از رابطه زیر استفاده می شود (آکوز و کلیک^۲، ۲۰۱۵):

1. Zulkifli & Abdullah

2. Akyuz & Celik

$$BNP_{ij} = \frac{u_{ij} - l_{ij} + m_{ij} - l_{ij}}{3} + l_{ij}$$

بدین ترتیب ماتریس دیفازی شده در قالب جدول زیر ارائه می‌شود.

جدول (۸) ماتریس دیفازی شده

I8	I7	I6	I5	I4	I3	I2	I1		
۰.۰۱۹	۰.۰۲۳۷	۰.۰۳۹	۰.۰۱۶۷	۰.۰۴۸۵	۰.۰۱۶	۰.۰۲۷	۰	I1	ارزش‌های فرآینده
۰.۰۱۲	۰.۰۳۹۹	۰.۰۴۴	۰.۰۳	۰.۰۲۱۷	۰.۰۱۸	۰	۰.۰۲۱۷	I2	هویت اجتماعی
۰.۰۱۰۷	۰.۰۱۳۷	۰.۰۳۵۳	۰.۰۲۹	۰.۰۱۳۷	۰	۰.۰۱۸۳	۰.۰۱۵۷	I3	تعهد فراگیر
۰.۰۱۳	۰.۰۱۶	۰.۰۲۳	۰.۰۱۳۷	۰	۰.۰۱۵	۰.۰۱۰۷	۰.۰۱۳	I4	کارراهه مطلوب
۰.۰۳۵۳	۰.۰۴۳۳	۰.۰۴۸۶	۰	۰.۰۱۵۷	۰.۰۴۷	۰.۰۱۴	۰.۰۳۵۷	I5	محرک‌های پایدار
۰.۰۱۷	۰.۰۴۵۳	۰	۰.۰۳۵۷	۰.۰۲۱	۰.۰۵	۰.۰۲۰۷	۰.۰۱۴۷	I6	کانون کنترل
۰.۰۱۳	۰	۰.۰۲۳	۰.۰۴۴	۰	۰.۰۱۵	۰.۰۱۰۷	۰.۰۱۳	I7	عدم سوگیری ادراکی
۰	۰.۰۲۹۷	۰.۰۴۸۶	۰.۱۵۳	۰.۰۱۵۷	۰.۰۴۷	۰.۰۱۴	۰.۰۳۵۷	I8	حفظ آرامش ادراکی

سپس باتوجه به رابطه باکیدیو^۱ (۲۰۱۶) مقدار حد آستانه را در قالب رابطه زیر محاسبه نمود:

$$c = \frac{\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n a_{ij}}{n^2} = 0.036$$

در رابطه فوق، a_{ij} مقادیر اعداد دیفازی شده در ماتریس می‌باشند و n ، تعداد عوامل را نشان می‌دهد. پس از تعیین مقدار حد آستانه که برابر است با ۰/۰۳۶ تمامی اعداد دیفازی شده ماتریس یک‌به‌یک با حد آستانه مقایسه شده است. عناصری که با حد آستانه برابر و یا از حد آستانه بزرگ‌تر هستند را برابر ۱ و مقادیری که از حد آستانه کوچک‌تر هستند را صفر قرار داده شده است. بدین ترتیب ماتریس دسترسی اولیه به شکل زیر خواهد بود:

جدول (۹) ماتریس اولیه

18	17	16	15	14	13	12	11		
۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	I1	ارزش‌های فزاینده
۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۰	I2	هویت اجتماعی
۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	I3	تعهد فراگیر
۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	I4	کارراهه مطلوب
۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	I5	محرک‌های پایدار
۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	I6	کانون کنترل
۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	I7	عدم سوگیری ادراکی
۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	I8	حفظ آرامش ادراکی

پس از آنکه ماتریس دسترسی اولیه به دست آمد، با وارد کردن انتقال پذیری در روابط متغیرها ماتریس دسترسی نهایی به دست می‌آید. این عملیات به کمک برنامه متلب نوشته شده و اجرا شده است.

جدول (۱۰) ماتریس دسترسی نهایی

18	17	16	15	14	13	12	11		
۰	۱*	۱	۱	۱	۱	۰	۱	I1	ارزش‌های فزاینده
۰	۰	۱*	۰	۱	۱	۱	۰	I2	هویت اجتماعی
۰	۰	۰	۱*	۰	۱	۰	۰	I3	تعهد فراگیر
۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	I4	کارراهه مطلوب
۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	I5	محرک‌های پایدار
۰	۱*	۱	۰	۱	۱	۰	۰	I6	کانون کنترل
۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	I7	عدم سوگیری ادراکی
۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	I8	حفظ آرامش ادراکی

در ماتریس دسترسی نهایی، روابط که در ماتریس دسترسی اولیه در نظرسنجی خبرگان لحاظ نشده بودند، ولی در ماتریس دسترسی نهایی رابطه‌شان تأیید شده و عدد برابر یک دارند

روابط انتقالی هستند و به شکل ستاره‌دار مشخص شده‌اند. همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و * ۱ با توجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول زیر قدرت نفوذ (امتیاز ۱ بدست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ بدست آمده از ستون) را مشخص نماییم:

جدول (۱۱) تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

قدرت وابستگی	قدرت نفوذ		
۱	۶	I1	ارزش‌های فرآینده
۳	۴	I2	هویت اجتماعی
۴	۲	I3	تعهد فراگیر
۴	۲	I4	کارراهه مطلوب
۵	۳	I5	محرك‌های پایدار
۵	۴	I6	کانون کنترل
۱	۲	I7	عدم سوگیری ادراکی
۱	۱	I8	حفظ آرامش ادراکی

در ادامه به منظور تعیین روابط بین گزاره‌ها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید و مجموعه پیش‌نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که بر طبق آنها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، مولفه‌ایی که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارند، به عنوان اولین سطح و کم‌اثرترین مولفه‌ی رفتار اینرسیک حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار تعیین می‌شوند. پس از تعیین این سطح یعنی کم‌اثرترین مولفه‌ی رفتار اینرسیک حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران، آن مولفه را حذف می‌کنیم و اقدام به بررسی مولفه‌های یکسان عناصر ورودی و مشترک می‌نماییم، و آن را به عنوان سطح بعدی انتخاب می‌کنیم. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل‌دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند.

جدول (۱۲) مجموعه گزاره خروجی، ورودی و عناصر مشترک مولفه‌های پژوهش

		عناصر مشترک	ورودی	خروجی		
تعیین سطوح تأثیرگذاری						
سطح‌بندی تأثیرگذاری مولفه‌ها	دوم	۲	۲	۲,۳,۴,۵,۶,۷	11	ارزش‌های فزاینده
	دوم	۲	۲	۲,۳,۴,۶	12	هویت اجتماعی
	اول	۳,۵	۱,۲,۳,۵,۶	۳,۵	13	تعهد فراگیر
	اول	۴,۵	۱,۲,۴,۵,۶	۴,۵	14	کارراهه مطلوب
	اول	۳,۴,۵	۱,۳,۴,۵	۳,۴,۵	15	محرک‌های پایدار
	سوم	۱,۶,۷	۱,۲,۶,۷	۱,۳,۴,۶,۷	16	کانون کنترل
	اول	۶,۷	۱,۶,۷	۶,۷	17	عدم سوگیری ادراکی
	اول	۸	۸	۸	18	حفظ آرامش ادراکی

براساس مقایسه عناصر مشترک و گزاره‌های خروجی مشخص گردید، مولفه‌ی تمرکز بر کانون کنترل تأثیرگذارترین معیار رفتاری در اینرسی حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار می‌باشد. براساس نتایج کسب شده، شکل زیر قابل ارائه می‌باشد.

شکل (۶) مدل تفسیری ساختاری فازی



بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش، طراحی الگوی رفتار اینرسیک حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران با تاکید بر تحلیلی مبتنی بر جامعیت ویژگی‌های فردی بود. در این پژوهش، ابتدا از طریق تجزیه و تحلیل نظریه داده بنیاد تلاش گردید تا توجه به سوال اول و دوم پژوهش مبنی بر شناسایی مولفه‌ها و مقوله‌های رفتار اینرسیک حسابرس در برابر نفوذ صاحبکاران، ابعاد متناسب با این مفهوم براساس تحلیل نظریه داده بنیاد شناسایی شوند. در این بخش، از تحلیل ابزار جمع‌آوری

داده مصاحبه بود که طی سه مرحله کدگذاری تلاش گردید تا الگوی رفتار اینرسیک حسابرس مستقل در برابر نفوذ صاحبکاران مورد ارائه شود. باتوجه به چارچوب نظری پژوهش مشخص گردید، سه بُعد اصلی ارزش‌های محوری در بینش حسابرسی؛ مطلوبیت ارزش‌ها در مسیرشغلی حسابرس و اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس، مجموعه علل فردی هستند که در حفظ استقلال حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار باید مدنظر قرار گیرد. در تجزیه و تحلیل هریک از سه بُعد یافته‌های بخش کیفی باید بیان نمود، حسابرس مستقل از یک سو بر مبنای بُعد ارزش‌های محوری در بینش حسابرسی می‌تواند نسبت به موقعیت‌های حرفه‌ای که در آن فعال است، به طور فزاینده‌تری در جهت ماهیت شناخت حرفه‌ای خود گام بردارد تا سطحی از شناخت فلسفی در او ایجاد گردد تا نسبت به ارزش‌های فزاینده در حسابرسی از عملکرد مثبتی برخوردار باشد. در واقع پویایی ارزش‌های فزاینده در بینش حسابرس می‌تواند به تغییر بسترهای فکری از نظر استقلال رفتاری منجر شود و باعث گردد تا حسابرسان بتوانند هویت اجتماعی خود را بهتر کسب کنند و متعهدانه نسبت به پایبندی به اصول حسابرسی عمل نمایند. در این شرایط ارزش‌های محوری باعث استحکام بینش حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار می‌گردد و با رعایت شیوه‌های اخلاقی تلاش می‌کند تا به جایگاه مطلوب‌تری از نظر اجتماعی دست یابد.

مطلوبیت ارزش‌ها در مسیر شغلی ویژگی دیگری از مجموعه عوامل فردی در بروز رفتار اینرسیک حسابرسان در برابر صاحبکاران تلقی می‌شود. زیرا طبق این مطلوبیت هاست که مسیر شغلی حسابرس جذابیت‌های بیشتری برای او ایجاد می‌کند و این موضوع باعث می‌گردد تا انگیزه بیشتری جهت ایفای مسئولیت‌های تخصصی خود داشته باشد. یک حسابرس نیز بر اساس شکل‌گیری مفاهیم درونی در کنترل رفتار است که می‌تواند استقلال خود نسبت به راه‌های نفوذ صاحبکاران را کنترل کند و به هویت فردی و حرفه‌ای خود برای پاسخگویی بیشتر به ارزش‌های برآمده از متن جامعه پاسخگو باشد.

در نهایت اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس بیان‌کننده‌ی سطحی از کیاست فردی حسابرسان نسبت به شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی است. بخشی که می‌تواند از هرگونه سوگیری‌های احتمالی حسابرس جلوگیری به عمل آورد و باعث شود تا حسابرس بر اساس آرامش درونی خود، در زمان قضاوت‌های حرفه‌ای از کارکرد مطلوب‌تری برخوردار باشد. معمولاً حسابرسان دارای یکپارچگی ادراک، از خرد حرفه‌ای در قضاوت‌های خود استفاده می‌نمایند و کمتر دچار سوگیری و یا هیجان در تصمیم‌گیری‌های خود می‌شوند. باید به این موضوع توجه داشت که حسابرس به لحاظ ادراکی می‌بایست تعصب و پیش‌فرض‌های شکل‌گرفته در چارچوب‌های فکری گذشته را کنار بگذارد تا از این طریق بتواند به نسبت به نفوذ صاحبکاران، استحکام فکری و ذهنی منسجم‌تری از خود نشان دهد. با مرور ادبیات پژوهش می‌توان دریافت پژوهشی مشابه با ماهیت نتایج کسب‌شده وجود ندارد و صرفاً تطبیق بین این پژوهش با پژوهش‌های مشابهی همچون وو و ژینو (۲۰۲۱)؛ لی و همکاران (۲۰۱۷)؛ تراندو و کورتینباخ (۲۰۰۹) و احمدزاده و همکاران (۱۴۰۰) بر حسب ویژگی‌های مفهومی اینرسی و استقلال است که نقطه‌ی اشتراک آنان حفظ ارزش‌های

رفتاری در حسابرسان در مقابل نفوذ صاحبکاران می‌باشد.

از طرف دیگر، همسو با سوال سوم پژوهش مبنی بر تعیین تأثیرگذارترین مولفه‌ی رفتار اینرسیک حسابرس در برابر نفوذ صاحبکاران، نتایج در بخش کمی نشان داد، کانون کنترل در حسابرس راهی برای مقابله با نفوذ صاحبکاران و حفظ استقلال تلقی می‌شود. این به معنای آن است که اگر یک حسابرس توانایی ارجاع اشتباهات در مسیر شغلی خود را به ویژگی‌ها و توانمندی‌های تخصصی داشته باشد، بهتر می‌تواند بر ارزش‌های حرفه‌ای در حسابرسی پایبندی خود را حفظ نماید و تحت تأثیر و نفوذ صاحبکار قرار نگیرد. کانون کنترل بخشی از یک ویژگی فردی است که هر فرد بسته به موفقیت‌ها و شکست‌های شغلی تلاش دارد تا مسئولیت آن را بپذیرد و فارغ از فشارهای وارده، بهبود توانمندی‌های تخصصی و رفتاری خود نسبت به انجام صحیح امور حرفه‌ای در آینده همت دو چندان بکارگیرد. لذا نتیجه کسب شده استدلالی در خصوص ماهیت درون فردی حسابرسان است که تاچه اندازه از ظرفیت‌های لازم برای حفظ ارزش‌های اخلاقی و حرفه‌ای برخوردار هستند تا دچار چالش‌های حرفه‌ای نگردند. براین اساس کانون کنترل می‌تواند بخش مهمی از ویژگی‌های استقلال رفتاری حسابرسان در برابر نفوذ صاحبکاران تلقی گردند. نتیجه کسب شده با پژوهش‌های رضایی‌راد و کوشکی (۲۰۲۲) و ولیان و همکاران (۱۳۹۸) مطابقت دارد، چراکه نقطه اشتراک تمامی پژوهش‌ها از منظر پایبندی رفتاری حسابرس به ویژگی‌های از حوزه تخصصی است که کانون کنترل می‌تواند در آن نقش ایفا نماید. با مرور نتایج کسب شده می‌بایست نسبت به پیشنهاد داد که بسترهای حرفه‌ای در حسابرسی می‌بایست با توجه به ایجاد تناسب بین ویژگی‌های فردی حسابرسان با سطح توانمندی‌های تخصصی آنان در صنایع همسان گردد تا از این طریق کارکردهای حفظ استقلال فردی در برابر نفوذ صاحبکاران بیش از پیش تقویت شود. لذا نهادهای سیاست‌گذار در عرصه‌ی حرفه حسابرسی با افزایش آزمون‌های دوره‌ای نسبت به برطرف نمودن نقاط رفتاری آنان در برابر نفوذ صاحبکاران، تدابیر ویژه‌تری را اتخاذ کنند. به عنوان مثال با الزام حسابرسان به گذراندن دوره‌های تناسب رفتاری و تخصصی از منظر ارتباطی؛ بازاریابی و انعقاد قراردادهای حسابرسی با صاحبکاران، دریافت چنین گواهینامه‌های دوره‌ای توسط حسابرسان را، مبنایی برای مقاومت بیشتر آنان در برابر نفوذ صاحبکاران تلقی نمایند و از احتمال ریسک‌های مرادده‌ای و تساهل حسابرس با صاحبکاران جلوگیری نمایند.

در راستای بیان محدودیت‌های این پژوهش باید بیان گردد، همانند پژوهش‌ها با ماهیت اکتشافی، سطح تعمیم‌پذیری نتایج چنین پژوهش‌هایی به سایر جوامع با ویژگی‌ها و خصایص رفتاری؛ اجتماعی و فرهنگی معمولاً پایین می‌باشد که این موضوع در این پژوهش نیز می‌تواند به عنوان محدودیت تلقی گردد. البته با اتکاء به بسط مفاهیم شناسایی شده به حسابرسان مستقل، تلاش گردید تا از منظر کارکردی، ابعاد استقلال حسابرس در برابر نفوذ صاحبکار مورد واکاوی قرار گیرد. از طرف دیگر مشکلات مربوط به فراگیری کرونا در سال گذشته، باعث گردید تا امکان مصاحبه حضوری با خبرگان زیاد مهیا نشود و بسیاری از مصاحبه‌ها به صورت رفت و برگشتی و یا

به صورت تصویری و تلفنی بود که این موضوع می‌تواند تاحدی در بیان حالت مصاحبه‌شوندگان در رابطه با موضوع اثرگذار بوده باشد. با درک این محدودیت‌ها پیشنهاد می‌شود جهت تعمیم‌پذیری نتایج پژوهش، با تدوین پرسشنامه‌های استاندارد، نسبت به بررسی همبستگی ارتباط بین نفوذ صاحبکار با استقلال حسابرسی، بررسی‌های جامع‌تری صورت گیرد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. احمد محمدپور، (۱۳۸۸). نمونه‌گیری در تحقیقات کیفی: سنخ‌ها و روش‌ها، نشریه علوم تربیتی، ۱۶(۴): ۱۳۱-۱۴۹.
۲. احمدزاده، زاهد، یعقوب‌نژاد، احمد، و کیلی‌فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۰). تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های حرفه‌ای (ارزش‌های اخلاقی) در مؤسسات حسابداری، مجله دانش حسابداری، ۱۲(۲): ۱۳۸-۱۲۳.
۳. آذر، عادل، خسروانی، فرزانه، جلالی، رضا. (۱۳۹۲). تحقیق در عملیات نرم، انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، تهران.
۴. 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.
۵. بهرامی، توج، بحری‌ثالث، جمال، جبارزاده‌کنگرلوئی، سعید، حق‌ویردی‌زاده، محسن. (۱۴۰۰). تأثیر استرس بر استقلال حرفه‌ای حسابرسان، نشریه پژوهش‌های حسابداری، ۱(۲): ۸۷-۱۰۸.
۶. کلالیان‌مقدم، هما، مهارتی، یعقوب، اشرفی، مجید، خوراکیان، علیرضا. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تشخیص فرصت‌ها برای خلق ارزش اجتماعی در ایران: نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با رویکرد ظاهرشونده (گلگیری)، علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد، ۱۷(۱): ۱۴۱-۸۷.
۷. محمدی، منصور، کاشانی‌پور، محمد، رحیمیان، نظام‌الدین، رحمتی، محمدحسین. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور، دانش حسابداری، ۲۰(۸۱): ۲۲-۴۶.
۸. نیکبخت، زهرا، خلیفه‌سلطانی، سیداحمد، حسینی، سیدعلی، مداحی، آزاده، داداهیر، ابوعلی. (۱۳۹۷). تدوین مدل استقلال حسابرس، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۰(۳۸): ۹۰-۱۱۲.

ب- منابع خارجی:

1. Adams, T., Krishnan, J., Krishnan, J. (2021). Client influence and auditor independence revisited: Evidence from auditor resignations, *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(5): 97-131. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106846>
2. Ahmad, M, B. (2012). Auditor independence in Malaysia: the perceptions of loan officers and professional investors (Doctoral dissertation, Cardiff University).
3. Ahmad, M. (2015). The Impact of Ex-auditors' Employment with Audit Clients on Perceptions of Auditor Independence, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 172(27): 479-486 <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.01.387>
4. Akyuz, E., Celik, E., (2015). A Fuzzy DEMATEL method to evaluate critical operational hazards during gas freeing in crude oil tankers, *Journal of Loss Prevention in the Process Industries*, 38(2): 243- 253. <https://doi.org/10.1016/j.jlp.2015.10.006>
5. Alleyne P., Devonish, D. (2006). Perceptions of Auditor Independence in Barbados. *Managerial Auditing*, 21(6): 621-635.
6. Bacudiao, L. (2016). Analyzing barriers for implementing industrial symbiotic networks using DEMATEL. *Sustainable production & Consumption*, 7(2): 57-65.
7. Baker, C, R. (2006). The Contested Concept of Auditor Independence', in Cheryl R.

- Lehman (ed.) *Independent Accounts (Advances in Public Interest Accounting, Volume 12)*. Emerald Group Publishing Limited, 17-26
8. Bartlett, R.W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(6): 215-237.
 9. BenYoussef, N. and Drira, M. (2020). Auditor monitoring and restatement dark period, *International Journal of Accounting & Information Management*, 28(1): 73-95. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-07-2018-0079>
 10. Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4(3): 359-380.
 11. Ettredge, M., Fuerherm, E. E., Guo, F., Li, Ch. (2017). Client pressure and auditor independence: Evidence from the “Great Recession” of 2007–2009, *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(4): 262-289. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2017.05.004>
 12. Fernández, W. D. (2004). The grounded theory method and case study data in IS research: issues and design. In *Information Systems Foundations Workshop: Constructing and Criticizing*, 1(1): 43-59.
 13. Gendron, Y., Suddaby, R., Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2): 169-193.
 14. Glaser, B. G. (1992). *Basics of grounded theory analysis: Emergence vs. forcing*. Mill Valley, CA: Sociology Press.
 15. Glaser, B. G., & Holton, J. (2005). Staying open: The use of theoretical codes in grounded theory. *The Grounded Theory Review*, 5(1): 1-20.
 16. Glaser, B. G., & Holton, J. (2007). Remodeling grounded theory, *Historical Social Research/Historische Sozialforschung. Supplement*, 19(32): 47-68.
 17. Godkin, L. & Allcorn, S. (2008). Overcoming Organizational Inertia: A Tripartite Model for Achieving Strategic Organizational Change. *Journal of Applied Business and Economics*, 8 (1): 82-95
 18. Gwilliam, D., Marnet, O. (2015). Auditor Independence, *Wiley Encyclopedia of Management*, 1(19): <https://doi.org/10.1002/9781118785317.weom010036>
 19. Huang, H. C., Lai, M.-C., Lin, L.-H. Chen, C, T. (2013). overcoming organizational inertia to strengthen business model innovation: An open innovation perspective, *Journal of Organizational Change Management*, 26(6): 977-1002. <https://doi.org/10.1108/JOCM-04-2012-0047>
 20. Konig, A., Schulte, M., Enders, A. (2012). Inertia in response to non-paradigmatic change: The case of meta-organizations, *Research Policy*, 41(8):1325-1343
 21. Krishnamurthy, S., Zhou, J., Zhou, N. (2010). Auditor Reputation, Auditor Independence, and the Stock-Market Impact of Andersen's Indictment on Its Client Firms, *Contemporary Accounting Research*, 23(2): 465-490. <https://doi.org/10.1506/14P1-5QRR-1NAF-3CE1>
 22. Li, Ch., Raman, K, K., Sun, L., Wu, D. (2017). The effect of ambiguity in an auditing standard on auditor independence: Evidence from non audit fees and SOX 404 opinions, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13(1): 37-51. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2017.02.001>
 23. Mautz, R. K., Sharaf, Sh, A. (1961). *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association.
 24. Meuwissen, R., Quick, R. (2019). The effects of non-audit services on auditor independence: An experimental investigation of supervisory board members' perceptions, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 36(3): 154-187. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.05.004>
 25. Polites, G. L. & Karahanna, E. (2012). Shackled to the Status Quo: The Inhibiting Effects of Incumbent System Habit, Switching Costs, and Inertia on New System Acceptance. *MIS Quarterly*, 36(1): 21-42.

26. Rusmanto, T. (2017). The Effects of Clients' Characteristics on Auditor Independence: A Perceptual Study, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(2): 408-414
27. Liu, Q., Zhao, L., Tian, L. and Xie, J. (2021). Close auditor-client relationships: adverse effects and the potential mitigating role of partner rotation, *Managerial Auditing Journal*, 36(6): 889-919. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2020-2770>
28. Sillic, M. (2019). Individual inertia in explaining non-compliant security behavior in the Shadow IT context, *Computers & Security*, 80(5): 108-119
29. Speelman, R, J, L. (1998). Use of the inertia effect to explain and predict auditor miss adjustments arising from the anchoring and adjustment heuristic, The University of Oklahoma. ProQuest Dissertations Publishing.
30. Speziale, HS, Streubert, HJ, & Carpenter, DR. (2011). *Qualitative research in nursing: Advancing the humanistic imperative*. Lippincott Williams & Wilkins.
31. Strauss, A.L., Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, Sage.
32. Strigter, M., Cooper, C. (2015). *Overcoming Inertia*, In: *Solving the Strategy Delusion*. Palgrave Macmillan, London.
33. Terando, W, D., Kurtenbach, J, M. (2009). The impact of tax law uncertainty on the development of the Sarbanes-Oxley auditor independence rules with regard to tax shelters, *Research in Accounting Regulation*, 21(2): 118-124. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2009.06.006>
34. Tuan Mansor, T.M., Mohamad Ariff, A., Hashim, H.A. and Ngah, A.H. (2021). External whistleblowing intentions of auditors: a perspective based on stimulus-organism-response theory, *Corporate Governance*, <https://doi.org/10.1108/CG-03-2021-0116>
35. Van der Steen, M. (2009). Inertia and management accounting change: The role of ambiguity and contradiction between formal rules and routines, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(5): 736-761. <https://doi.org/10.1108/09513570910966351>
36. Wastell, D. G. (2001). Barriers to effective knowledge management: Action research meets grounded theory. *Journal of Systems&Information Technology*, 5(2): 21-35
37. Wu, L., Xiao, J, Z. (2021). The value of auditing, audit independence, and audit pricing: a review of empirical evidence from China, *Accounting and Business Research*, <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1970703>
38. Zulkifli, N., Abdullah, L., (2015). Integration of fuzzy AHP and interval type-2 fuzzy DEMATEL: An application to human resource management, *Expert Systems with Applications*, 42(9): 4397-4409. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2015.01.021>