

## ارزیابی کارکردهای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان براساس مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۷/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۲۵

اعظم روشن علی<sup>۱</sup>

رضوان حجازی<sup>۲</sup>

محمدحسین رنجبر<sup>۳</sup>

بیژن عابدینی<sup>۴</sup>

حمید رستمی جاز<sup>۵</sup>

### چکیده:

هدف این پژوهش ارزیابی کارکردهای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان براساس مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی می‌باشد. این مطالعه از نظر روش شناسی ترکیبی است، به طوری که در بخش کیفی از نظریه داده‌بنیاد و در بخش کمی از تحلیل دلفی و فرآیند ماتریس فازی شهودی برمبنای ویکور استفاده شد. جامعه‌ی آماری در بخش کیفی ۱۲ نفر از متخصصان حرفه حسابرسی بودند که به لحاظ دانش نظری، از قابلیت‌های لازم برای توسعه مفهوم مورد بررسی در این پژوهش برخوردار بودند که از طریق نمونه‌گیری نظری و براساس تکنیک گلوله برفی انتخاب شدند. جامعه‌ی آماری در بخش کمی نیز ۲۴ نفر از حسابرسان دارای تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی بودند که از طریق نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند. نتایج مطالعه در بخش کیفی از وجود ۳ مقوله، ۸ مولفه و ۳۵ کد مفهومی حکایت دارد که ویژگی‌های کنش در برابر فشار بینی در حرفه حسابرسی را در قالب الگوی پیکارچه ۸ بُعدی بسترسازی نموده است. از طرف دیگر نتایج در بخش کمی نشان داد اولاً اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرسان، مهمترین فرآیند مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی است که می‌تواند به افزایش استقلال در این حوزه کمک نماید. ثانیاً مهمترین مولفه‌ی تأثیرپذیر بلوغ حرفه‌ای حسابرسان از اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک

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، 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

حسابرس به عنوان مضمون مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در این حرفه، اعتمادزائی حسابرسان در انعکاس واقعیت‌های عملکردی صاحبکاران می‌باشد.

**کلید واژه:** بلوغ حرفه‌ای حسابرسان؛ کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی؛ ماتریس فازی شهودی

### مقدمه

حسابرسی از جمله حرفه‌هایی است که به طور چشم‌گیری در حد فاصل کارکردهای ادراکی با الزامات نهادی قرار دارد. در این فرآیند حسابرسانی از ادراک حرفه‌ای برخوردار هستند که در کنار رعایت الزامات اخلاقی و قانونی، به تدریج به بلوغ حرفه‌ای دست یافته باشند (عباسی‌استمال و معرفت، ۱۴۰۱). حسابرسان نیز همانند هر فردی در کار راه حرفه‌ای خود، نیازمند رسیدن به شناختی عمیق از ویژگی‌ها و فلسفه‌های رفتاری و عملکردی در حرفه‌ی خود می‌باشند چراکه به ارتقای سطح بلوغ حرفه‌ای در آنان می‌تواند منتهی گردد (سامی و همکاران، ۱۴۰۱). استعاره‌سازی به عنوان یک روایت داستانی می‌تواند به واسطه‌ی فرآیندهای فرهنگی، اجتماعی و تخصصی در حرفه حسابرسی، زمینه ساز توسعه‌ی ظرفیت‌های بلوغ در حرفه حسابرسی گردد تا بر مبنای آن وظایف حرفه‌ای و تخصصی با ادراک منسجم‌تر حسابرسان همراه باشد (دارکین و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). در واقع حرفه حسابرسی به دلیل مسئولیتی که بر عهده‌ی حسابرس می‌گذارد، شغلی بسیار حساس و پیچیده‌ای است که رسیدن به موفقیت در این عرصه، بدون تحمل مَشِثَقَات‌های روانی و حتی جسمی امکان‌پذیر نخواهد بود (میهرت و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). کسب مهارت در حسابرسی که به عنوان یکی از زمینه‌های رسیدن به بلوغ در حرفه حسابرسی می‌باشد، اشاره به توانایی انجام وظیفه‌های نسبتاً پیچیده، به شیوه‌ای مناسب و اندوخته‌نمودن دانش تخصصی برای استفاده به موقع از آن دارد (رایت<sup>۳</sup>، ۱۹۸۸). اما نمی‌توان بلوغ را صرفه منوط به یک‌بعد و رسیدن به آن از طریق آموزش قلمداد نمود، چراکه به دلیل ماهیت پیچیده‌ی این حرفه، حسابرسان معمولاً در کنار سایر توانمندی‌های تخصصی می‌بایست توانمندی‌های شناختی و شهودی لازم را به واسطه‌ی سال‌ها تجربه، که در این عرصه کسب نموده‌اند، بدست آورند تا در این صورت بتوان، به درک مناسبی از بلوغ در حسابرسی برسند (روتینگاوس و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵؛ راسل<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸). از لحاظ مفهومی، به طور ویژه بلوغ حرفه‌ای در حسابرسان، تحقق موفقیت‌آمیز و مسئولیت‌های محوله همراستا با زنجیره مداومی از مراحل زندگی اجتماعی و مادی آن‌ها در دل حرفه حسابرسی است (ابوالقاسمی و همکاران، ۱۳۹۹)، به عبارت دیگر، حسابرس بنا به ذات و

1. Durkin et al
2. Mihret et al
3. Wright
4. Rottinghaus et al
5. Russell

مسئولیتی که برایش تعریف شده است، چرخه‌ای از تولد تا افول را طی می‌کند و هر قدر از مرحله بلوغ و شکوفایی شغلی‌اش فاصله بگیرد، رو به افول می‌رود و این دقیقاً همانند چرخه‌ی زندگی فردی است (شوکالا و سوشیل<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲)، که بر این مبنا می‌توان بلوغ را در دل مسیر شغلی حرفه‌ی حسابرسی تعریف نمود و هر حسابرسی که در این چرخه موفق تر و به‌طور گام‌به‌گام رسیدن به کسب مهارت‌ها و تجربه را آموخته باشد، مسیر شغلی بهتری را تجربه می‌کند و کمتر حسرت دوران حرفه‌ای خود را می‌خورد (دباز و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). حال سوال اینجاست آیا، چنین فرآیندی در چه شرایطی امکان اثربخشی بیشتری از خود می‌تواند نشان دهد؟

اگرچه پاسخ به این سوال به دلیل گستردگی مفاهیم مرتبط با حوزه حرفه حسابرسی راحت نیست، اما با توجه به اهمیت موضوع استقلال در حرفه حسابرسی، می‌توان به مکانیزم کارکردهای کنش در برابر فشار بیرونی در این حرفه اشاره نمود. در واقع از آنجاییکه کنش در برابر فشار بیرونی در حسابرسی به ویژگی‌های حفظ استقلال اشاره دارد، می‌تواند مبنایی برای توسعه بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان تلقی گردد. در این رابطه استاندارد شماره ۱ هیات تدوین استانداردهای استقلال<sup>۳</sup> در سال (۱۹۹۹) و مصوب‌های مربوط به حفظ استقلال در آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی، بیان می‌کند که حساب‌برسان مستقل می‌بایست تلاش نماید تا تحت تاثیر و نفوذ عاطفی و وابستگی شغلی قرار نگیرد و هویت حرفه‌ای را به هویت حسابرس-صاحبکار (هویتی که حسابرس مستقل از صاحبکار می‌گیرد) مقدم بداند و براساس رویه‌های تخصصی و اصول و استانداردهای حسابرسی، اقدام به اظهار نظر نماید. زیرا براساس استاندارد یادشده، حساب‌برسان مستقل ملزم به ارائه‌ی گزارشی درباره بیان روابط خود با صاحبکاران اعم از مفاد قراردادهای ساعات کار حسابرسی و متقابلاً تعهدات مشخص فی مابین در طول مدت قرارداد هستند (بن‌یوسف و دربارا<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰). از طرف دیگر، الزام رعایت رفتار حرفه‌ای از سال (۲۰۰۰) توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۵</sup> 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 حساب‌برسان مستقل داشته باشند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷).

براین اساس، اهمیت کنش در برابر فشار بیرونی را می‌توان در این حرفه به عنوان مبنای نظری و الگوی اخلاقی مورد نظر قرار داد، چراکه باعث خواهد شد تا حساب‌برسان مستقل با تمرکز بر ویژگی‌های رفتاری و حرفه‌ای خود، ضمن رعایت استقلال و تعهد، از ظرفیت‌های بالاتری در کسب بلوغ حرفه‌ای برخوردار 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 اظهار نظرهای حساب‌برسان تقویت گردد و ثانیاً قدرت تصمیم‌گیری سهامداران

1. Shukla and Sushil
2. Diaz et al
3. Independence Standards Board (ISB)
4. BenYoussef and Drira
5. Securities and Exchange Commission (SEC)

و سرمایه‌گذاران افزایش یابد (باکر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶). لذا پیامد کنش در برابر فشار بیرونی در رفتار حساب‌برسی را می‌توان تغییر و پذیرش چالش‌ها براساس مهارت‌ها دانست که نه تنها باعث افزایش پویایی در عملکردهای حرفه‌ای حساب‌برس از نظر استقلال می‌شود، در عین حال نیز می‌تواند به افزایش بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان منجر شود. در مقابل احتمالاً فقدان محرک کنش در برابر فشار بیرونی در حساب‌برسان مستقل، با افزایش تساهل در برابر صاحبکاران یا واسطه‌ها، ضمن کاهش استقلال حساب‌برسان مستقل می‌تواند نشان دهنده‌ی عدم توسعه‌ی بلوغ حرفه‌ای در حساب‌برسان تلقی گردد (ویلیام و مارنت<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). در واقع، این مفهوم یک مفهوم انتزاعی و غیرقابل مشاهده در حساب‌برسی است، زیرا ضمن معکوس بودن معنای آن از منظر ماهیت مفهومی به ویژه در حرفه حساب‌برسی 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 حساب‌برسی، بر دو بعد استقلال از نظر باطنی و ظاهری تاکید شده است (مئوویزن و کوپیک<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). آلینا و ودونیش<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) استقلال واقعی (باطنی) را «نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حساب‌برسی» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حساب‌برس 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 منافع حساب‌برس مستقل در وضعیت معین ارتباط دارد (بارتلت<sup>۵</sup>، ۱۹۹۳). باتوجه 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 براساس کارکردهای کنش در برابر فشار بیرونی نسبت به ارزیابی بلوغ حرفه‌ای در حساب‌برسان می‌پردازد. حوزه‌ایی که اگرچه از نظر تناسب کارکردهای رفتاری/عملکردی حساب‌برسان مستقل از نظر استقلال و بلوغ حرفه‌ای بسیار مهم است، اما کمتر پژوهشی نسبت به ارزیابی فرآیند بلوغ حرفه‌ای براساس مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حساب‌برسی اقدام به بررسی نموده است. مرور پژوهش‌های گذشته چون آدامز و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۲۱)؛ لیو و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۲۱)؛ روسمانتو<sup>۸</sup> (۲۰۱۷) و ایتریچ و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۱۷) نشان می‌دهد، اگرچه موضوع استقلال حساب‌برس مستقل در برابر نفوذ صاحبکار مسئله‌ی بسیار مهمی است، اما این مکانیزم در اثربخشی بلوغ حرفه‌ای حساب‌برسان مورد توجه قرار نگرفته است و انجام این پژوهش می‌تواند به توسعه‌ی اثربخشی کارکردهای حرفه‌ای حساب‌برسان در برابر

1. Baker
2. Gwilliam & Marnet
3. Meuwissen & Quick
4. Alleyne & Devonish
5. Bartlett
6. Adams et al
7. Liu et al
8. Rusmanto
9. Ettredge et al

صاحبکاران منجر شود.

ثانیاً نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای نظارتی چون سیاستگذاران حرفه حسابرسی کمک نماید تا با نظارت بر آیین نامه‌های صادره، موضوع استقلال و بلوغ حسابرسان را مورد بررسی قرار دهد. به عنوان مثال طبق ماده ۱۰ دستورالعمل موسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار در راستای اجرای تبصره ۳ این ماده، مصوب ۱۳۹۱/۱۰/۲۸، موسسات حسابرسی مکلف به ارزیابی عملکردهای حسابرسان باهدف ارتقای ظرفیت‌های توسعه‌ی فردی و حرفه‌ای می‌باشند که از طریق چک لیست مبتنی بر دو معیار عادی و تخلفاتی، طی ۷ بُعد عملکردهای آنان مورد امتیازبندی قرار می‌گیرد تا از این طریق نسبت به ارتقاء کیفیت در گزارش حسابرسی اقدام صورت گیرد. این ارزیابی‌ها و طبقه‌بندی‌ها اگرچه به لحاظ مکانیزم‌های توسعه حرفه مهم است، اما در پیاده‌سازی چنین قوانینی، عملاً عدم نظارت‌ها باعث شده است تا اثربخشی در این حوزه کاهش یابد. لذا باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، هدف این پژوهش، ارزیابی کارکردهای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان براساس مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی می‌باشد.

### مبانی نظری

در این بخش نسبت به ارائه‌ی مفاهیم مرتبط با دو مبنای این پژوهش یعنی بلوغ حرفه‌ای و کنش در برابر فشار بیرونی در حسابرسی اقدام می‌گردد.

### بلوغ حرفه‌ای حسابرسی

مفهوم اولیه بلوغ در حوزه‌ی فردی توسط هامفری<sup>۱</sup> در سال ۱۹۹۵ در علوم انسانی مطرح گردید و شرکت ای.بی.ام به عنوان پایلوت مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بدست آمده از ارزیابی و توسعه‌ی مفهوم بلوغ منابع انسانی ارتباط میان کیفیت یک محصول و فرآیند تولید را تأیید نمود و با مشاهده‌ی کیفیت جامع ناشی از این مفهوم، چرخه‌ی کیفیت دمیگ<sup>۲</sup> را برای بهبود مستمر فرآیندها از طریق توسعه ظرفیت‌های بلوغ حرفه‌ای ایجاد نمود. بلوغ حرفه‌ای در واقع مجموعه اقداماتی در تکامل فرآیندهای سازمانی تلقی می‌گردد که باعث می‌شود تا توانمندی‌های منابع انسانی در مسیر درستی بکار گرفته شود. میتساکیس<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) در تشریح مفهوم بلوغ حرفه‌ای به سطحی از منشورهای اخلاقی در رتبه‌بندی فرآیندهای شغلی اشاره دارد. برای توسعه‌ی ظرفیت‌های بلوغ حرفه‌ای معمولاً مهمترین فرآیند، ارزیابی‌های مختلف در حوزه‌های مرتبط با مأموریت شغلی می‌تواند تلقی گردد تا مشخص شود، فرد تاجه اندازه از توانمندی‌های لازم برای ایفای نقش اثربخش برخوردار می‌باشد. فورد و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) مدل بلوغ حرفه‌ای مبتنی بر سه بُعد قابلیت‌های فردی؛ مسئولیت‌پذیری و ایجاد توازن کار زندگی را ارائه نمودند.

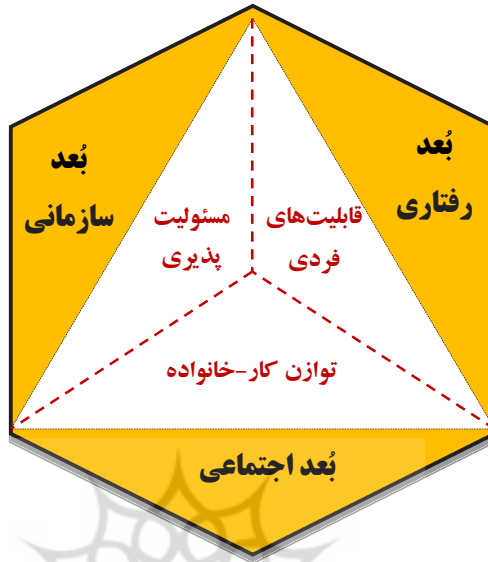
1. Watts Humphrey

2. Shored Deming

3. Mitsakis

4. Ford et al

شکل (۱) مدل بلوغ حرفه‌ای (منبع: فورد و همکاران، ۲۰۱۲)



بر اساس این چارچوب، بلوغ حرفه‌ای مجموعه‌ای از تعاملات فردی؛ سازمانی و اجتماعی است که زمینه‌ی پدیدار شدن قابلیت‌های فردی؛ مسئولیت‌پذیری سازمانی و توازن کار-خانواده را محقق می‌سازد. بُعد قابلیت‌های فردی می‌تواند مسیری جهت نشان‌دادن حرکت از فرآیندهای تک‌منظور به توانایی توسعه‌ی قابل پیش‌بینی و بهینه‌سازی دستیابی به اهداف سازمانی را به همراه داشته باشد، درحالی‌که بُعد مسئولیت‌پذیری، فرآیند پاسخگویی منابع انسانی در راستای اهداف تعیین شده تشریح می‌گردد و باعث می‌شود تا بُعد اجتماعی به واسطه‌ی ایجاد توازن کار-خانواده، فشارهای شغلی را به تدریج در کار راه حرفه‌ای از دوش منابع انسانی بردارد و برای غایتمندی در مسیر شغلی، به فرد انگیزه‌های لازم برای ایفای نقشی فراتر از نقش‌های سازمانی و حرفه‌ای تزریق نماید (پرو، ۲۰۱۳). از طرف دیگر، موسی‌خانی و همکاران (۱۳۸۸) مدل ماتریس نقاط مرجع بلوغ حرفه‌ای را ارائه نمودند.

جدول (۱) نواحی فرآیندی و کانون توجه در ماتریس نقاط مرجع استراتژیک بلوغ حرفه‌ای

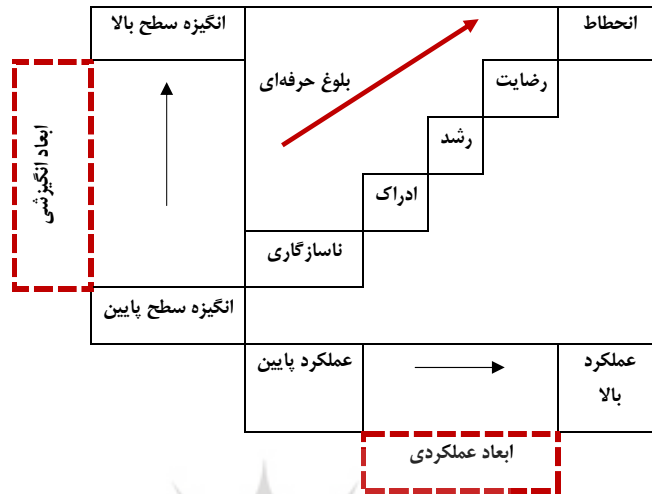
نواحی فرآیندی	کانون توجه	کارکرد	سطح بلوغ	
نوآوری مستمر منابع انسانی در راستای عملکردهای سازمانی	بهبود مستمر و همسویی افراد با گروه‌های کاری	تحول	۱. مرحله‌ی بهینه‌سازی	فعالیت‌های بهبود مستمر
مربی‌گری در راستای توسعه شایستگی‌های محور و یکپارچه‌سازی خود عملکردی	توانمندسازی و یکپارچه‌سازی شایستگی‌های منابع انسانی	قابلیت	۲. مرحله‌ی پیش‌بینی نمودن	فعالیت‌های اندازه‌گیری شده
فرهنگ مشارکتی و توسعه‌ی مسیر شغلی شایسته محور	توسعه‌ی شایستگی‌های منابع انسانی در راستای استراتژی‌های تجاری	شایستگی	۳. مرحله‌ی تعریف مجدد	فعالیت‌های شایستگی محور
کارکردهای مدیریت منابع انسانی همچون جبران خدمات؛ آموزش؛ ارتباطات و کارگزینی	تقبل مسئولیت اداره و توسعه‌ی افراد	کنترل	۴. مرحله‌ی مدیریت شده	فعالیت‌های تکرار شونده
	ناسازگاری در فعالیت‌های منابع انسانی	ناسازگاری	۵. مرحله‌ی آغازین	

این چرخه از مرحله ورود فرد به حرفه تا بهینه‌سازی فرآیندهای شغلی را نشان می‌دهد، در ۵ مرحله از ناسازگاری تا مدیریت تحول زمینه ساز پویایی و انجام کارکردهای حرفه‌ای در منابع انسانی می‌گردد.

از طرف دیگر رابینسون (۲۰۰۶) الگوی بلوغ دانش تخصصی در حسابرسان را ارائه نمود. این الگو که اصطلاحاً بنام گام‌ها «**STEPS**» معروف شده است، مراحل رسیدن به بلوغ تخصصی را به صورت پله‌ای نشان می‌دهد. این مدل مفهوم بلوغ را همانند شکل (۳) در دو بعد مطرح می‌کند (کوگت و زاندر، ۱۹۹۲).



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



براساس این چارچوب، برای هر سطح از بلوغ، مشخصاتی قطعی را متصور است؛ به گونه‌ای که در محور عمودی که مربوط به ویژگی‌های کلیدی حسابرسی مبتنی بر دانش فنی و تخصص است مفاهیمی همچون درک مفهوم ویژگی‌های شغلی و ادراک از آن می‌تواند به ارتقای سطح توانمندی‌های تخصصی و بینشی در عرصه‌های مختلف حسابرسی منجر شود و در محور افقی ابعاد این ویژگی‌ها از عملکرد پایین تا بالا را در نظر دارد. مثلاً منابع می‌تواند از سطح بسیاری اندک تا کافی و یا هدف‌ها از مبهم تا مشخص باشد. براین اساس می‌توان استنباط نمود، بلوغ حرفه‌ای به دلیل اینکه سطح آگاهی‌های فردی را تقویت می‌کند می‌تواند عاملی برای کنش در برابر فشارهای بیرونی تلقی شود.

### مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی

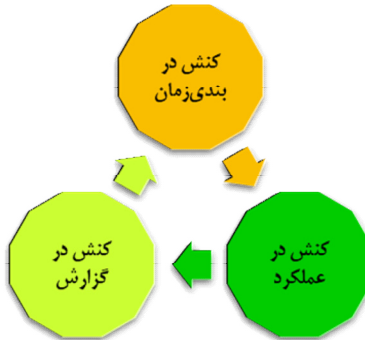
با پیشرفت علم و پیچیده شدن محیط اقتصادی، حرفه حسابرسی همچون سایر حوزه‌های اجتماعی، دچار نوعی دگردیسی شده است. زیرا شکل تعاملات و روابط بین فردی در این حرفه تغییر یافته است و دانش حسابرسی برای بقا و پویایی خود ناگزیر به ایجاد توازن در برابر تغییرات می‌باشد. اگرچه پذیرش تغییر در هر موقعیتی می‌تواند به نوآوری و افزایش خلاقیت در آن حوزه منجر شود، اما حرفه حسابرسی حداقل در حوزه عملکردهای فردی می‌تواند به دلیل حفظ استقلال خود از این قاعده مستثنی باشد. لذا این خاصیت تغییرناپذیری در رفتار و سکون را اصطلاحاً کنش در برابر فشار بیرونی تعریف می‌کنند. ریشه‌ی این اصطلاح، در علم فیزیک به سکون و عدم تمایل به تغییر اشاره دارد که تداوم آن می‌تواند یکنواختی و ثبات در عملکرد را به



همراه داشته باشد. بسط این مفهوم برای اولین بار در توسط اسمیت و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) باهدف بهبود فرآیندهای سازمانی در جهت شناسایی تعهدی‌های محیطی و سرعت تطبیق سازمان با آن بیان گردید که تداوم وجود آن می‌تواند به آسیب‌های سازمانی منجر گردد. در حالیکه این اصطلاح رفتاری در حرفه حسابرسی می‌تواند نقطه قوت کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان تلقی شود. زن و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) در بسط مفهوم کنش در برابر فشار بیرونی برای رفتار انسان‌ها نشان می‌دهد که تمایل درونی افراد به مقاومت در برابر تغییر باعث می‌گردد تا مشکلات تعاملی به کاهش بهره‌وری سازمانی منجر شود. در حالیکه آل‌عبداله و آل‌آنی<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) با استفاده از همین نقطه ضعف کنش در برابر فشار بیرونی در نظریه‌های رفتار سازمانی، آن را عاملی برای بهبود کارکردهای قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تلقی می‌کنند. به همین منظور کاربرد مفهوم کنش در برابر فشار بیرونی 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 کنش در برابر فشار بیرونی 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 کنش در برابر فشار بیرونی، 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<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) در توصیف کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی آن را از دو منظر کنش در برابر فشار بیرونی در استقلال سازمانی و کنش در برابر فشار بیرونی در استقلال عملیاتی تفکیک می‌کند به طوریکه کنش در برابر فشار بیرونی در استقلال سازمانی را به استقلال حرفه حسابرسی و کنش در برابر فشار بیرونی در استقلال عملیاتی را به توانایی ذاتی حسابرسی برای مستقل بودن مرتبط می‌داند. به عبارت دیگر، احمد (۲۰۱۲) با الهام از رویکرد ماتر و شرف<sup>۵</sup> (۱۹۶۱) در مورد کنش در برابر فشار بیرونی، 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. Smith et al
  2. Zhen et al
  3. Al Abdullah & Al Ani
  4. Ahmad
  5. Mautz & Sharaf

شکل (۳) کنش در برابر فشار بیرونی 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 نمایند. مدل‌های رسمی استقلال حسابرسان فرض عقلانیت اقتصادی و به طور کلی چشم‌پوشی از مسائل رفتاری در بخشی از بازارهای فعال می‌باشد. براساس بند «ت» ۱۳ استاندارد حسابرسی ایران شماره ۲۰۰» مصوب سال ۱۳۹۱، استقلال در حسابرسی به عنوان بخشی از رعایت منافع عمومی تعریف می‌شود که طبق الزامات آیین رفتار حرفه‌ای شامل دو بعد استقلال واقعی و ظاهری می‌باشد. از طرف دیگر در بیانیه انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) در خصوص اهمیت مفاهیم استقلال در حرفه حسابرسی، ابعاد زیر را به عنوان مجموعه علل تقویت‌کننده‌ی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تلقی می‌نمایند.

1. institute of chartered accountants of England and Wales (ICAEW)

شکل (۴) اهمیت استقلال در حسابرسی در برابر تضاد منافع صاحبکاران



در واقع این ابعاد به عنوان وسیله‌ایی برای رهایی از فشارها و سایر اختلال‌هایی در حرفه حسابرسی محسوب می‌شود که توان حسابرسان را برای تصمیم‌گیری بی‌غرضانه و سوگیرانه می‌کاهد و باعث می‌گردد تا حسابرسان بر اساس فلسفه حرفه‌ای اقدام به اظهارنظرهای تخصصی نمایند. از طرف دیگر بخش ۲۹۰ قانون هیئت بین‌المللی استانداردهای اخلاقی حسابداران (۲۰۰۷) در خصوص استقلال ذهنی و ظاهری به بیان تعریف در قالب شکل (۵) می‌نمایند.

شکل (۵) تفاوت استقلال ظاهری با استقلال ذهنی (منبع: تحریری و پیری سقرلو، ۱۳۹۹)



لذا تمرکز بر محرکی همچون کنش در برابر فشار بیرونی به عنوان استقلال در حرفه حسابرسی می‌تواند ضمن کاهش نفوذ صاحبکاران، به ارتقای سطح کیفیت قضاوت در حسابرسی منجر شود. با مرور ادبیات نظری، در ادامه نسبت به ارائه پیشینه تجربی اقدام می‌شود. چلنوتر و راتزینگر<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان «ویژگی‌های تاریک شخصیت و استقلال حسابرسی: مرور ادبیات سیستماتیک» انجام دادند. در این پژوهش از طریق غربالگری محتوایی ۸۹ پژوهش مرتبط با موضوع پژوهش مورد ارزیابی قرار گرفتند و در قالب یک چارچوب سه بُعد اصلی استقلال در حسابرسی شامل منشور اخلاقی؛ عینیت/صداقت و تردید حرفه‌ای را مبنایی برای استقلال در حسابرسی که متأثر از ویژگی‌های ناپیدای شخصیت افراد است، قلمداد نمودند. نتایج پژوهش با مرور ادبیات تجربی نشان می‌دهد که آسیب‌های استقلال حسابرس می‌تواند ناشی از حمایت پنهانی صاحبکاران (مثلاً استفاده و پذیرش اختیار برای تأمین منافع اجتماعی) از حساب‌برسان در قالب ارائه خدمات مشاوره‌ای باشد. از طرف دیگر مشخص شد، ویژگی‌های شخصیتی سه گانه تاریک شخصیت جزء علی است که سه بُعد شناسایی شده در این پژوهش به عنوان مبنای استقلال را می‌تواند تحت تأثیر قرار دهد. آدامز و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «مرور نفوذ صاحبکار و استقلال حسابرس: شواهدی بر کنارگیری حساب‌برسان» انجام دادند. برخلاف مطالعات قبلی که بررسی می‌کردند که آیا تأثیر صاحبکار بر کیفیت حسابرسی بر تعهدات جاری حساب‌برسان تأثیر می‌گذارد، در این پژوهش اما بررسی گردید که آیا تأثیر صاحبکار (که «خطر استقلال» را ایجاد می‌کند) در سطح حسابرسی بر کنارگیری خودخواسته‌ی حسابرس از انجام کار صاحبکار می‌تواند ریسک تعهد را افزایش دهد؟ به عبارت دیگر اینکه صرفاً حسابرس به فردیت حرفه‌ای خود بنگرد تا اینکه کارکردهای حرفه‌ای و ارزش‌های محوله در حسابرسی را مدنظر قرار دهد، می‌تواند تأثیری بر نفوذ صاحبکار داشته باشد. نتیجه پژوهش نشان می‌دهد، معمولاً صاحبکارانی با اندازه بزرگ و متوسط از نظر سهم بازار، به دلیل قدرت و شهرتی که دارند، در تلاش هستند تا بر حساب‌برسان نفوذ کنند که تحلیل‌ها نشان می‌دهد، بیشتر کنارگیری‌های حسابرسی در این دسته از صاحبکاران صورت می‌گیرد. فادیلان و فیتریانی<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان جایگاه صاحبکاران و نفوذ بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، جایگاه صاحبکار نقشی در میزان نفوذ آنان بر کیفیت حسابرسی در اندونزی ندارد. به عبارت دیگر، حساب‌برسان به دلیل اجرای قوانین اخیر مبنی بر حفظ یکپارچگی واحد در نظارت‌های نهادی بر عملکردهای آنان، معمولاً در برابر نفوذ صاحبکاران مقاومت بیشتری نشان می‌دهد و بسته به جایگاه صاحبکار، تحت نفوذ قرار نمی‌گیرند. کائو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان «آیا اهمیت صنعت مشتری بر استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارد؟» را انجام دادند. این مطالعه داده‌های ادغام شرکت حسابرسی از تحقیقات بازار سهام چین را تجزیه و تحلیل می‌کند و از یک مدل تفاوت در تفاوت استفاده می‌کند تا دریابد که آیا اهمیت صنعت مشتری با استقلال حسابرس مرتبط است یا خیر.

1. Schlueter & Ratzinger-Sakel

2. Fadilah & Fitriyani

3. Cao et al

همچنین این مطالعه از اقلام تعهدی اختیاری و تمایل به صدور نظرات حسابرسی تعدیل شده به عنوان نمایندگانی برای استقلال حسابرسان استفاده نموده است. نتایج نشان می‌دهد که هرچه کاهش اهمیت صنعت مشتری بیشتر باشد، افزایش استقلال حسابرسان بیشتر خواهد بود. علاوه بر این، میزان کاهش اهمیت کلی مشتری نیز به طور مثبت با میزان افزایش استقلال حسابرسان مرتبط است. محمدی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان «شناسایی عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور» انجام دادند. رویکرد این پژوهش آمیخته (ترکیبی) و مقطع زمانی انجام پژوهش پاییز سال ۱۳۹۸ بوده است. نمونه آماری پژوهش متشکل از خبرگان منتخب دیوان محاسبات بوده که تعداد ۱۶ نفر در بخش کیفی به روش اشباع نظری و تعداد ۳۰ نفر در بخش کمی به روش هدفمند انتخاب شده‌اند. به منظور تحلیل داده‌های حاصل از بخش کیفی از روش تحلیل تم و برای تحلیل داده‌های بخش کمی از تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از نرم افزار اسمارت پی‌ال‌اس استفاده شده است. یافته‌های پژوهش در مجموع بیانگر شناسایی چهارتم اصلی تهدیدکننده استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور شامل تهدیدهای فردی، تهدیدهای سازمانی، تهدیدهای فراسازمانی و تهدیدهای محیطی است. ضمن اینکه هریک از این تم‌های اصلی دارای تم‌های فرعی و دسته‌های مفهومی مشخصی نیز می‌باشند. احمدزاده و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های حرفه‌ای (ارزش‌های اخلاقی) در مؤسسات حسابرسی» انجام دادند. نتایج حاصل از پژوهش نشان‌دهنده تأیید نقش تعهد حسابرسان نسبت به منافع عموم بر کاهش پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای و کاهش مشارکت آنها در رفتار غیر حرفه‌ای است. همچنین نتایج پژوهش بیانگر وجود رابطه مثبت بین گرایش حسابرسان نسبت به الزام به استقلال و تعهد آنها درباره منافع عموم است. در ادامه نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که گرایش حسابرسان نسبت به الزام به استقلال بر پذیرش اخلاقی رفتار غیر حرفه‌ای و مشارکت آنها در رفتار غیر حرفه‌ای تأثیر معناداری ندارد. با عنایت به مبانی نظری و فرآیند تحلیل‌ها در این بخش سوال‌های پژوهش ارائه می‌شود:

**سوال اول پژوهش) ابعاد کارکردهای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟**

**سوال دوم پژوهش) ابعاد مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی کدامند؟**

**سوال سوم پژوهش) تأثیرپذیرترین بُعد کارکرد بلوغ حرفه‌ای حسابرسان از مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی کدامند؟**

نکته شایان ذکر این است، ابعاد کارکردهای بلوغ حرفه‌ای از پژوهش دابیئواد (۲۰۰۸) استخراج می‌شود و برای پاسخ به سوال دوم پژوهش از طریق تحلیل گرنند تئوری در بخش کیفی پژوهش استفاده می‌گردد. در نهایت باید بیان نمود، سوال سوم پژوهش از طریق فرآیند ماتریس فازی پاسخ داده می‌شود.

## روش‌شناسی

این پژوهش از نظر نتیجه به دلیل اینکه با اتکاء به شیوه‌های ارزیابی کیفی به دنبال ایجاد

یک چارچوب نظری برای ارزیابی کارکرد بلوغ حرفه‌ای با مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حسابرسی می‌باشد، توسعه‌ای محسوب می‌شود. در واقع به دلیل عدم انسجام تئوریک در باب مفاهیم و تئوری‌های مرتبط به این حوزه، این پژوهش به دنبال بسط تئوری‌ها و مفاهیم تئوریک برای ایجاد انسجام بیشتر جهت مطالعات آینده می‌باشد. از نظر هدف این پژوهش اکتشافی/کاربردی است، زیرا برای تعیین ابعاد کنش در برابر فشار بیرونی از گزند تئوری و برای تعیین ابعاد بلوغ حرفه‌ای از ابعاد استاندارد بهره برده شده است. به لحاظ نوع داده نیز این پژوهش، ترکیبی قلمداد می‌گردد. ذکر این نکته خالی از لطف نمی‌باشد که از نظر استفاده از نوع تحلیل نظری داده‌بنیاد، از تحلیل گلیزر (۱۹۹۲) بهره برده شده است، زیرا وقتی در باب موضوع کنش در برابر فشار بیرونی در حسابرسی، مفهومی همچون استقلال حسابرسان 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 داده‌بنیاد استفاده نمود. در این پژوهش تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا براساس مرحله‌ی اول کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات را از مصاحبه‌شوندگان پرسید که عموماً در مراحل اول به صورت باز است، و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت براساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد، پس از ارائه الگو و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی مورد بررسی قرار گیرند.

### جامعه آماری

نمونه‌گیری در این پژوهش نظری و نحوه‌ی تعیین نمونه گلوله برفی<sup>۱</sup> 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 داده‌بنیاد همچون گلیزر و هالتون<sup>۲</sup> (۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و چارمز<sup>۳</sup> (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. لذا ۱۲ نفر به عنوان خبرگان پژوهش، در بخش کیفی مشارکت داشتند.

جامعه هدف در بخش کمی ۲۴ نفر از حسابرسان دارای تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی بودند که به صورت فرآیند غربالگری دانشی و تجربی براساس سابقه خدمت؛ دانش و تحصیلات انتخاب بررسی شدند. نکته قابل ذکر این است که از آنجاییکه تحلیل‌های فازی شهودی به عنوان تحلیل قالب در این پژوهش، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه و تحلیلی ماتریسی در سطوحی از پیوندهای بین عامل‌های شناسایی شده با زیرعامل‌های مرتبط در این حوزه

1. Snowball
2. Glaser & Holton
3. Charmaz

می‌باشد، لذا مشارکت‌کنندگان می‌بایست از تجربه یا دانش تخصصی متناسبی برخوردار باشد. از طرف دیگر حجم نمونه پایین و محدود از مهمترین کارکردهای اثربخش این تحلیل محسوب می‌شود، زیرا تسفاماریام و صدیق<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) به دلیل تناسب داده‌ها با متغیرهای زبانی، افزایش تعداد مشارکت‌کنندگان را عاملی برای پیچیده‌تر شدن تحلیل به دلیل مقایسه‌های دو به دو یا حتی بیشتر عنوان نمود.

### گردآوری و تجزیه و تحلیل

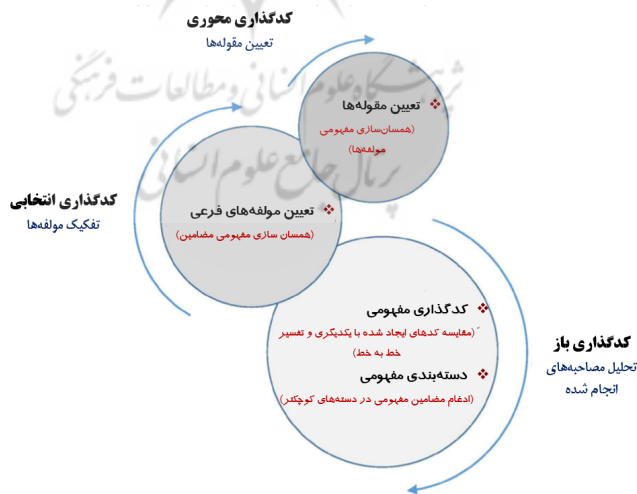
براساس ماهیت روش شناسی پژوهش که از نوع ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی و روش گردند تئوری، ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که مفهوم 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. لذا در این بخش سوالات مصاحبه به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

- ویژگی‌های ادراکی حسابرسان برای جلوگیری از تحت تاثیر قرار گرفتن واسطه‌ها و صاحبکاران کداکند؟
- چه ارزش‌هایی احتمالاً به تقویت کنترل نفوذ صاحبکار بر حسابرسان می‌تواند کمک نماید؟
- چه عللی از کارکردهای فرآیندی در حرفه حسابرسی وجود دارد که مانع از نفوذ صاحبکار بر حسابرس می‌شود؟
- چه محرک‌های اجتماعی در حرفه حسابرسی می‌تواند وجود داشته باشد که مانع از نفوذ صاحبکاران بر حسابرسان شود؟
- تاچه اندازه تحکیم هنجارهای اخلاق‌گرایانه را می‌تواند در کنترل نفوذ صاحبکاران مهم ارزیابی نمود؟
- مسیرشغلی در حرفه حسابرسی در کنترل نفوذ صاحبکار بر استقلال حسابرس می‌تواند مؤثر باشد؟
- چه مکانیزمی در تصمیم‌گیری‌های حسابرس می‌تواند به تدریج به حفظ استقلال حسابرس در برابر واسطه‌ها منجر شود؟



• چه اختلالات ادراکی احتمالاً باعث تقویت نفوذ صاحبکار بر حسابرس می‌شود؟ یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده‌بنیاد، 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 مصاحبه کنندگان 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. سپس در بخش کمی، با توجه به ارائه چارچوب نظری پژوهش، ابعاد الگو ابتدا از طریق تجزیه و تحلیل دلفی تلاش گردید تا نسبت به ارزیابی سطح پایایی ویژگی‌های کسب در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی، 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 (۴) مراحل تجزیه و تحلیل در گردنند تئوری



(منبع: واستیل<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱)

سپس باهدف تعیین تاثیرپذیرترین مولفه‌ی کارکرد بلوغ حرفه‌ای از مکانیزم‌های کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی، از فرآیند مقایسه زوجی برای انجام تحلیل ماتریسی استفاده می‌شود.

### متغیرهای پژوهش مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی حرفه‌ای حسابرسان

همانطور که پیش‌تر توضیح داده شد، به دلیل نبود پرسشنامه استاندارد برای سنجش متغیر کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی، از تحلیل نظریه داده‌بنیاد با استفاده از رویکرد گلیزر (۱۹۹۲) بهره برده شد. طی سه مرحله کدگذاری باز؛ محوری و انتخابی، ۳ مقوله، ۸ مولفه ایجاد شدند که برای سنجش پایایی ۶ مولفه برای تدوین سوال‌های پژوهش از تحلیل دلفی بهره برده شد تا سطح اجماع نظری مورد تایید قرار گیرد.

### بلوغ حرفه‌ای حسابرسی

در این پژوهش برای تعیین ابعاد بلوغ حرفه‌ای حسابرسان از چارچوب شناسایی ابعاد این متغیر در پژوهش دایئوود (۲۰۰۸) استفاده شده است. این پژوهش برای ارزیابی آنچه در مورد بلوغ دانشی شناخته شده است یا عواملی که ممکن است ارزش‌ها را در حرفه حسابرسی ترویج کند، تدوین گردیده است. این پژوهش به ۵ بُعد نگرش متوازن؛ معنابخشی؛ اعتمادزائی؛ ارزش؛ حمایت اجتماعی اشاره نموده است که در ادامه نسبت به ارائه تعاریف آن‌ها اقدام می‌شود.

**نگرش متوازن:** نگرش متوازن بخشی از توسعه‌ی بلوغ حرفه‌ای در حسابرسی است که به ذینفعان کمک می‌کند تا با همسان‌سازی تفکر انتقادی در حسابرسی مانع از ایجاد جزیره‌ای شدن کارکردهای حسابرسی گردد و با ایجاد انسجام و یکپارچگی به تصمیم‌گیری بهتر ذینفعان منجر شود.

**معنابخشی:** معنابخشی به عنوان معیار دوم بلوغ حرفه‌ای در حسابرسی به دنبال ارائه‌ی اطلاعات مورد نیاز و در دسترس تصمیم‌گیرندگان می‌باشد تا با شناسایی عملکردهای گذشته؛ به داده‌های مالی و غیرمالی مبتنی بر فرآیندهای اثرگذار بیرونی و درونی شرکت، معنای یکپارچه‌ایی بدهد تا به ذینفعان در استدلال‌های منطقی در تصمیم‌گیری‌های مالی کمک نماید.

**اعتمادزائی:** اعتمادزائی به عنوان معیار سوم بلوغ حرفه‌ای در حسابرسی بخش مهمی از اثرگذاری مباشرت در حسابرسی را نشان می‌دهد که با افزایش پاسخگویی و مذاقه، فرآیندهای تصمیم‌گیری ذینفعان را عینی‌تر می‌سازند و به موازنه‌ی منافع تجاری کوتاه مدت در برابر ارزش‌های بلندمدت برای ذینفعان، منجر خواهد شد و زمینه‌ی بهبود اعتماد به حسابرسی را توسعه می‌دهد.

**ارزش:** ارزش به عنوان یکی دیگر از معیارهای سنجش بلوغ حرفه‌ای حسابرسی به سطحی از اثرگذاری حسابرسی در شناخت تصمیم‌گیرندگان مالی اشاره دارد که در نتیجه‌ی روابط علت

و معلولی بین درون داده‌ها و خروجی‌های واحد حسابرسی به ایجاد ارزش‌های رقابتی کمک می‌نماید.

**حمایت اجتماعی:** این معیار به عنوان راهبرد برآمده از بسترهای اجتماعی، به حسابرسی کمک می‌کند تا با تقویت حمایت ادراک شده‌ی ذینفعان، به افزایش مسئولیت‌پذیری واحد حسابرسی کمک نماید و به همیت بیشتر حسابرسی در حمایت از منافع برابر و عادلانه در حسابرسی منجر شود.

### یافته‌های پژوهش

در این بخش، ابتدا یافته‌های تجزیه و تحلیل نظری داده‌بنیاد 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 داده‌بنیاد

هیچ لیست از قبل تعیین شده و قطعی درباره ویژگی‌های کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی 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 حسابرسی را شناسایی نمایند و به ایجاد مدل پژوهش کمک نمایند. جدول (۲) فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری را نشان می‌دهد:

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

جدول (۲) ابعاد ویژگی‌های کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابداری براساس مضامین؛ مولفه‌ها و

مقوله‌ها

مقوله‌ها	کد گذاری‌های اصلی	کد گذاری باز	مضامین مفهومی
ویژگی‌های کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابداری	کد گذاری نظری	کد گذاری محوری	شناخت مفاهیم در حرفه حسابداری
	کد گذاری انتخابی	مقوله‌ها	رسیدن به سطحی از تفاوت در استقلال
	طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	تغییر فلسفه‌ی حرفه‌ای در حسابداری
		مقوله‌های اصلی	فرایندهای اثربخشی در ارزش‌افزایی برای ذینفعان
		مقوله‌های اصلی	ارزش‌زایی برای ذینفعان
		مقوله‌های اصلی	تغییر بسترهای فکری در استقلال رفتاری
		مقوله‌های اصلی	تقویت معنویت در باورهای حرفه‌ای به حسابداری
		مقوله‌های اصلی	شناخت اجتماعی منافع ذینفعان
		مقوله‌های اصلی	دلبستگی به حرفه براساس باورهای اجتماعی تقویت شده
		مقوله‌های اصلی	محرك‌های فرایندهای کثرت‌گرایی در منافع جمع
	مقوله‌های اصلی	آشنایی حدود قواعد و قوانین در تخلف	
	مقوله‌های اصلی	حفظ اعتقادات و اصول حرفه‌ای‌گرایی	
	مقوله‌های اصلی	رعایت شیوه‌های اخلاقی در حسابداری	
	مقوله‌های اصلی	حفظ تعادل رفتار حرفه‌ای با رفتار ارتباطی	
	مقوله‌های اصلی	انگیزه بخش بودن مکانیزم‌های فرهنگی در حرفه حسابداری	
	مقوله‌های اصلی	مطلوبیت جایگاه اجتماعی حرفه حسابداری	
	مقوله‌های اصلی	فرایندهای بودن ارزش شغلی	
	مقوله‌های اصلی	تناسب مهارت‌ها با ویژگی‌های فردی در انتخاب شغل	
	مقوله‌های اصلی	شناخت زمینه‌های از حرفه حسابداری در شروع تصدی این حرفه	
	مقوله‌های اصلی	شناخت ویژگی‌های تنش‌زا در قضاوت حرفه‌ای	
	مقوله‌های اصلی	استفاده از تجارب مطلوب سایرین	
	مقوله‌های اصلی	میل رسیدن به موفقیت در ارتقای حرفه‌ای در شغل	
	مقوله‌های اصلی	میل به پیشرفت در حرفه حسابداری	
	مقوله‌های اصلی	میل به کسب تخصص در صنعت در حرفه حسابداری	
	مقوله‌های اصلی	میل کسب شهرت در حرفه حسابداری	
	مقوله‌های اصلی	میل کسب ارزش فردی در حرفه حسابداری	
	مقوله‌های اصلی	باور به توانمندی‌های فردی در قضاوت	
	مقوله‌های اصلی	پذیرفتن قصور در حرفه حسابداری	
	مقوله‌های اصلی	اتکاء به موفقیت در حرفه بدون به داشتن روابط	
	مقوله‌های اصلی	حفظ ارزش‌مداری برای پاسخگویی در برابر عمل انجام‌شده	
	مقوله‌های اصلی	حفظ هویت حرفه‌ای نسبت به هویت صاحبکاران	
	مقوله‌های اصلی	حفظ تمرکز در زمان قضاوت	
	مقوله‌های اصلی	عدم بسط ویژگی‌های صورت‌های مالی به کارهای گذشته	
	مقوله‌های اصلی	عدم دلبستگی به یک خصیصه و ویژگی در زمان تصمیم‌گیری	
	مقوله‌های اصلی	عدم شیفتگی به ویژگی‌های صاحبکاران دارای شهرت یا قدرت	
	مقوله‌های اصلی	حفظ هیجان در خصوص قضاوت	
	مقوله‌های اصلی	نگاه حرفه‌ای به فشارهای وارد در حسابداری	
	مقوله‌های اصلی	عدم عدول از ایین‌نامه‌ها و ضوابط	
	مقوله‌های اصلی	انتخاب کار حسابداری متناسب با توانمندی‌های حرفه‌ای	

در ادامه یافته‌های پژوهش، به ویژه بحث درباره‌ی مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی در سایه

تحقیقات انجام شده درباره ویژگی‌های کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی و استناد به دستورات عمل‌های 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 ویژگی‌های کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

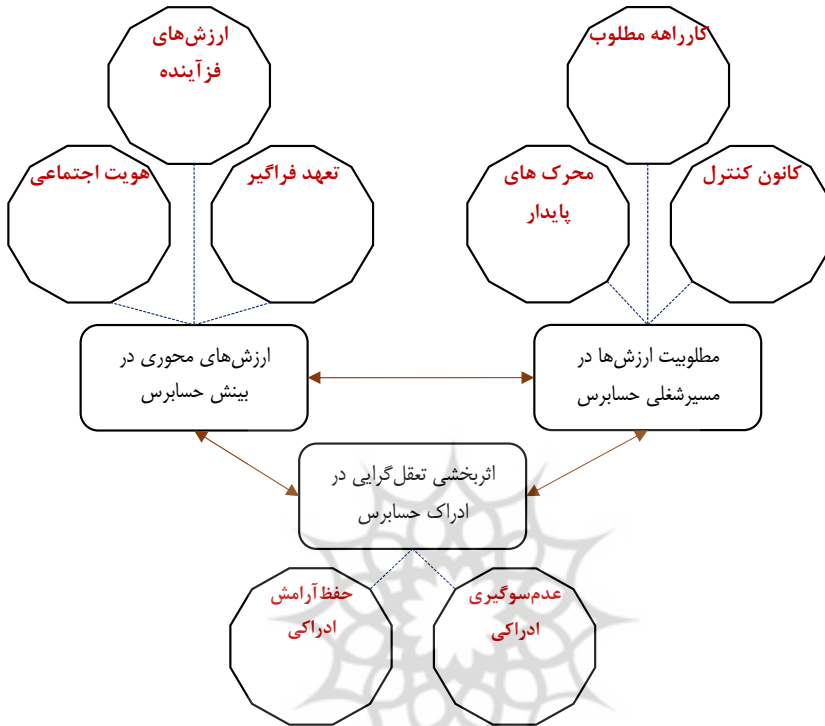
جدول (۳) تعاریف طبقه‌بندی‌های فرعی

تعریف	طبقه‌بندی‌های فرعی
این بنیاد به سطحی از خصیصه‌های شناختی حسابرسان 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 حسابرسی 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 حسابرسی کاهش یابد و براساس فلسفه‌ی شغلی، کارکردهای عملکردهای خود به منظور ارتقای استقلال در قضاوت را ارتقاء بخشد.	مطلوبیت ارزش‌ها در مسیر شغلی حسابرسی
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 کنش در برابر فشار بیرونی 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 ویژگی‌های کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

شکل (۶) چارچوب نظری ویژگی‌های کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی



در ادامه به منظور تعیین اجماع نظر خبرگان از نظر سطح پایای جهت متناسب بودن مضامین گزاره‌ای با ویژگی‌های کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی از تجزیه و تحلیل دلفی براساس دو معیار میانگین و ظریب توافق استفاده می‌شود. لذا برای انجام این بخش باتوجه 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

	دور اول		دور دوم		نتیجه	
	مؤلفه‌های مدل	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق		میانگین
مؤلفه‌های اصلی	ارزش‌های فزاینده	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تایید
	هویت اجتماعی	۰/۸۰	۶	۰/۸۲	۶/۱۰	تایید
	تعهد فراگیر	۰/۸۰	۶	۰/۹۰	۶/۳۰	تایید
	کارراهه مطلوب	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۵۵	۵/۸۰	تایید
	محرک‌های پایدار	۰/۶۰	۵/۲۰	۰/۷۵	۵/۴۰	تایید
	عدم سوگیری ادراکی	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۸۵	۶/۲۰	تایید
	حفظ آرامش ادراکی	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۸۰	۶	تایید
	کانون کنترل	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۸۵	۶/۱۰	تایید

همانطور که مشاهده می‌شود تمامی ابعاد مربوط به مکانیزم‌های کنش در برابر فشار بیرونی حرفه‌ای در راستای مقوله‌های شناسایی شده 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. لذا با تعیین مقوله‌های پژوهش، در ادامه در بخش کمی پژوهش، از تحلیل ماتریسی استفاده می‌شود. در این پژوهش، باتوجه به دو بخشی بودن متغیرهای پژوهش، از فرآیند ویکور فازی شهودی استفاده می‌شود.

روش ویکور در تحلیل فازی شهودی، روشی بسط یافته از AHP می‌باشد که نقطه ضعف AHP را که وقتی تعداد مقایسه‌های زوجی گزینه‌های تصمیم در ارتباط با زیر معیار زیاد باشد و حجم زیاد باعث شود تا انحراف در پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان ایجاد شود و در این صورت نرخ سازگاری افزایش یابد، را پوشش می‌دهد (وانگ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). تحلیل ویکور به عنوان یکی از روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره‌ی پُر کاربرد برای اولویت‌بندی گزینه‌های پُر تکرار تصمیم‌گیری است. برای انجام این تحلیل، ابتدا می‌بایست مراحل تحلیل سلسله مراتب فازی برای تعیین میزان اهمیت معیارهای انتخاب شده در فرآیند ارزیابی گزاره‌ها تبیین شود و سپس با ایجاد مراحل ویکور فازی شهودی، اقدام به تعیین اولویت‌ها نمود. طبق فرآیند انجام این تحلیل ابتدا می‌بایست براساس نظر خبرگان از گویه‌های بیانی ملموس و متداول در پرسشنامه مقایسه‌های زوجی فازی به جای نسبت‌های قطعی رایج در روش‌های معمول سنتی همچون AHP استفاده نمود (دوی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱). لذا این بخش از ۵ گام زیر براساس معادله‌های زیر برآورد می‌شود.

1. Wang et al

2. Devi



### تهیه ماتریس مقایسه‌های زوجی

برای تهیه ماتریس مقایسات زوجی، معیارها یا زیرمعیارها دو به دو نسبت به همدیگر مقایسه می‌شوند. برای این کار می‌توان از مقیاس ۱ تا ۹ استفاده کرد، در حالیکه نمره ۱ نشان‌دهنده اهمیت یکسان دو عنصر نسبت به هم و نمره ۹ نشان‌دهنده بالاترین اهمیت یک عنصر (سطر ماتریس) در مقایسه با دیگری (ستون ماتریس) است. مقیاس مورد استفاده در این پژوهش مقیاس فازی ۵ تایی است که توسط تسفاماریام و صدیق (۲۰۰۶) براساس مقیاس ساعتی پیشنهاد شده است. استفاده از مقیاس ۵ تایی آزادی عمل بیشتری به خبرگان هنگام انجام مقایسات زوجی می‌دهد.

جدول (۵) مقیاس‌های زبانی مربوط به تعیین اولویت‌های سلسله‌مراتبی فازی

ارزش عددی	ارزش زبانی	مقیاس عدد فازی	توضیح
۱	ترجیح یکسان	(۱،۱،۱)	شاخص I نسبت به J اهمیت برابر دارد و یا ارجحیتی نسبت به هم ندارند.
۳	تاحدی ارجح	(۱،۳،۵)	گزینه یا شاخص I نسبت به J کمی مهمتر است.
۵	ارجح	(۳،۵،۷)	گزینه یا شاخص I نسبت به J مهمتر است.
۷	خیلی ارجح	(۵،۷،۹)	گزینه I دارای ارجحیت خیلی بیشتری از J است.
۹	کاملاً ارجح	(۷،۹،۹)	گزینه I از J مطلقاً مهمتر و قابل مقایسه با J نیست.

بعد از تعیین مقایسه سطر «i» و ستون «j» میانگین هندسی هر یک از مقایسه‌ها براساس شاخص مد تعیین می‌شود. نکته حائز اهمیت این است باتوجه به اینکه در تحلیل ویکور فازی شهودی، مولفه‌ها به عنوان مبنا براساس گزاره‌ها به عنوان مرجع انتخاب می‌شوند، لذا در بخش تحلیل ماتریس سلسله‌مراتبی ابتدا می‌بایست، مضامین پژوهش (ابعاد کنش در برابر فشار بیرونی حرفه‌ای) اولویت‌بندی شده مشخص شوند. برای این منظور، جهت تسهیل فرآیند تحلیل سه بعد اصلی کنش در برابر فشار بیرونی حرفه‌ای از A1 تا A3 کد گذاری می‌شود.

جدول (۶) پرسشنامه مقایسه‌ی ماتریسی مربوط به ابعاد کنش در برابر فشار بیرونی

اثر بخشی تعقل‌گرایی ادراکی		مطلوبیت ارزش مسیرشغلی		ارزش‌های محوری			نمادها	
A4		A3		A1				
				۱	۱	۱	A1	ارزش‌های محوری در بینش حسابرس
		۱	۱	۱			A3	مطلوبیت ارزش‌ها در مسیرشغلی حسابرس
۱	۱	۱					A4	اثر بخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس

اکزل و ساعتی<sup>۱</sup> (۱۹۸۳) استفاده از میانگین هندسی را بهترین روش برای ترکیب مقایسات زوجی معرفی کرده‌اند. بنابراین از داده‌های هر سطر میانگین هندسی گرفته می‌شود. وزن‌های بدست آمده نرمال نیستند. منظور از وزن نرمال آن است که جمع اوزان برابر ۱ باشد. بنابراین میانگین هندسی بدست آمده در هر سطر را بر مجموع عناصر ستون میانگین هندسی تقسیم می‌شود. ستون جدید که حاوی وزن نرمال شده هر معیار است را بُردار ویژه یا **Eigenvalue** اصطلاحاً گفته می‌شود. وزن نهائی هر ماتریس همان ستون بُردار ویژه است که نتیجه آن می‌شود (وارگاس<sup>۲</sup>، ۱۹۸۴). لذا جدول زیر وزن هریک از مولفه‌ها را براساس رابطه فوق تعیین نموده است: **تجمیع ماتریس مقایسه‌های زوجی**

در این گام پس از جمع‌آوری نظرات خبرگان در مورد گزاره‌های پژوهش، با استفاده از میانگین هندسی نظرات خبرگان تجمیع می‌شوند. فرض می‌شود  $(l_k, m_k, r_k)$  یک عدد فازی مثلثی مربوط به نظر  $k$  امین خیره باشد که در آن  $(l_k, m_k, r_k)$  به ترتیب بدینانه‌ترین مقدار؛ محتمل‌ترین مقدار و خوشبینانه‌ترین مقدار می‌باشند، آنگاه مقدار تجمیع شده نظرات خبرگان با استفاده از رابطه (۱) به ترتیب زیر محاسبه می‌شود:

$$\tilde{a}_{ij} = (\sqrt[l_1]{l_1} \times l_2 \times \dots \times l_n, \sqrt[m_1]{m_1} \times m_2 \times \dots \times m_n, \sqrt[r_1]{r_1} \times r_2 \times \dots \times r_n) \quad (1)$$

### غیرفازی<sup>۳</sup> کردن نظرات خبرگان

در این مرحله پس از تشکیل ماتریس مقایسات زوجی فازی تجمیع‌شده، اقدام به فازی‌زدایی کردن می‌شود. برای فازی‌زدایی کردن ماتریس مقایسات زوجی فازی تجمیع‌شده به مقادیر قطعی از روش «COA»<sup>۴</sup> استفاده می‌شود (ایسلام و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷). فرض می‌شود

1. Aczel & Saaty  
2. Vargas  
3. Defuzzification  
4. Centre of area  
5. Islam et al

« $\tilde{R}_i = (LR_i, MR_i, UR_i)$ » یک عدد فازی مثلثی است، لذا براساس رویکرد وو و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) مقدار فازی شده به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$BN\tilde{P}_i = \frac{[(UR_i - LR_i) + (MR_i - LR_i)]}{3} + LR_i \quad (2)$$

در این با استفاده از رابطه فوق عناصر ماتریس مقایسات زوجی جمع شده فازی به اعداد قطعی تبدیل می‌شوند. محاسبه اوزان محلی<sup>۲</sup>

پس از جمع‌آوری داده‌ها و تبدیل نظرات هر خبره به اعداد فازی متناظر، ماتریس‌های مقایسات زوجی به دست می‌آید. پس از آن با استفاده از میانگین هندسی نظرات خبرگان جمع می‌شود. فرض می‌شود  $\tilde{A}$  ماتریس مقایسات زوجی جمع شده باشد، آنگاه براساس رویکرد وو و همکاران (۲۰۰۹) وزن محلی فازی برای معیارها یا زیرمعیارها از روابط (۳) تا (۵) به ترتیب زیر محاسبه می‌شود:

$$\tilde{A} = \begin{bmatrix} 1 & \tilde{a}_{12} & \dots & \tilde{a}_{1n} \\ \tilde{a}_{21} & 1 & \dots & \tilde{a}_{2n} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ \tilde{a}_{n1} & \tilde{a}_{n2} & \dots & 1 \end{bmatrix} \quad (3)$$

$$\tilde{r}_i = (\tilde{a}_{i1} \otimes \tilde{a}_{i2} \otimes \dots \otimes \tilde{a}_{in})^{\frac{1}{n}} \quad (4)$$

$$\tilde{w}_i = \tilde{r}_i \otimes (\tilde{r}_1 \oplus \tilde{r}_2 \oplus \dots \oplus \tilde{r}_n)^{-1} \quad (5)$$

در روابطه فوق؛  $\tilde{a}_{ij}$  مقدار مقایسه زوجی جمع شده معیار  $i$  در مقایسه با معیار  $j$  است؛  $\tilde{r}_i$  میانگین هندسی مقدار مقایسه زوجی فازی معیار  $i$  در مقایسه با سایر معیارهاست؛  $\tilde{w}_i$  وزن محلی معیار  $i$  است. در نهایت نیز وزن نهایی هر زیر معیار از ضرب وزن محلی معیار اصلی در وزن محلی آن زیر معیار محاسبه می‌شود. پس از جمع‌آوری نظرات مشارکت‌کنندگان پژوهش در قالب گویه‌های بیانی ارائه شده در جدول (۵)، ماتریس مقایسه‌های زوجی فازی براساس نظرات آنان تشکیل می‌شود. در واقع پس از ایجاد ماتریس مقایسه‌های زوجی در مورد معیارهای اصلی می‌باشد نظرات مشارکت‌کنندگان را ابتدا براساس رابطه زیر جمع نمود تا یک ماتریس مقایسه زوجی فازی جمع شده برای معیارهای اصلی تشکیل شود.

$$\tilde{a}_{ij} = (\sqrt[k]{l_1 \times l_2 \times \dots \times l_k} \sqrt[k]{m_1 \times m_2 \times \dots \times m_k} \sqrt[k]{r_1 \times r_2 \times \dots \times r_k}) \quad (6)$$

1. Wu et al  
2. Local weights

لذا جدول (۷) ماتریس مقایسه زوجی فازی که از تجمیع نظرات مشارکت‌کنندگان پژوهش در مورد گزاره‌های پژوهش را نشان می‌دهد. در این مرحله می‌بایست نسبت به تعیین مقایسه زوجی بین گزاره‌های پژوهش اقدام نمود. با اتکاء به مقیاس‌های زبانی در فازی سلسله مراتبی اقدام به امتیاز به صورت زیر می‌شود.

جدول (۷) ماتریس مقایسه‌های زوجی فازی حاصل از شاخص نظرات مشارکت‌کنندگان

A3			A2			A1			نمادها	
۳/۵۱۵	۳/۱۳۷	۲/۱۱۵	۴/۹۱۲	۴/۰۷۱	۳/۲۷۶	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	A1	ارزش‌های محوری در بینش حسابرس
۴/۸۹۴	۴/۱۱۸	۳/۷۱۶	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۳۱۰	۰/۲۶۴	۰/۱۸۹	A2	مطلوبیت ارزش‌ها در مسیرشغلی حسابرس
۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۶۲۱	۰/۵۸۲	۰/۴۴۴	۰/۳۶۱	۰/۳۰۸	۰/۲۷۵	A3	اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس

سپس دستور (Cumulative AHP Fuzzy Matrix) را در نرم‌افزار متلب ران می‌شود تا براساس آن سطح وزن هریک از مولفه‌ها صورت پذیرد. تبدیل به مقیاس فازی براساس نرخ سازگاری است که در سه خط آخر دستور نشان داده می‌شود که  $CR = 0.08$  است. پس از تجمیع نظر مشارکت‌کنندگان و تشکیل ماتریس مقایسه‌های زوجی فازی تجمیع‌شده، با استفاده از رابطه (۷) وزن محلی مولفه‌های اصلی محاسبه می‌شود.

$$BN\tilde{P}_i = \frac{[(UR_i - LR_i) + (MR_i - LR_i)]}{3} + LR_i \quad (7)$$

این اوزان در جدول (۸) ارائه شده‌اند. نکته‌ی قابل توجه این است که نرخ سازگاری برای ماتریس مقایسه‌های زوجی مربوط به معیارهای اصلی برابر با  $CR = 0.076$  است. در واقع از آنجاییکه نرخ سازگاری که کمتر از 0.1 می‌باشد، لذا ماتریس مقایسه‌های زوجی گزاره‌های پژوهش سازگار می‌باشند.

جدول (۸) وزن محلی فازی گزاره‌های پژوهش

		وزن معیارهای ماتریس مقایسه زوجی	نمادها	
Rank	3 <sup>rd</sup>	(۰/۱۵۷; ۰/۲۱۵; ۰/۲۸۳)	A1	ارزش‌های محوری در بینش حسابرس
	2 <sup>nd</sup>	(۰/۲۲۴; ۰/۲۹۱; ۰/۳۳۰)	A2	مطلوبیت ارزش‌ها در مسیرشغلی حسابرس
	1 <sup>st</sup>	(۰/۲۷۳; ۰/۳۰۹; ۰/۳۸۲)	A3	اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس*
		CR = 0.076 < 0.1		

همانطور که جدول (۸) نشان می‌دهد، براساس وزن محلی فازی گزاره‌های پژوهش، مشخص شد، مهمترین پارامتر مربوط به ابعاد مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی حرفه‌ای در حسابرسی، اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس است که باتوجه به اوزان فازی کسب‌شده، بالاترین نرخ اهمیت را نسبت به سایر ابعاد این معیار را دارد. پس از انجام این مرحله می‌بایست باتوجه به انتخاب مهمترین بعد مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی، نسبت به به انتخاب راهبردی‌ترین معیار کارکرد بلوغ حرفه‌ای حسابرسان اقدام نمود. براین اساس، اگر  $D = [x_{ij}]_{m \times n}$  یک ماتریس تصمیم فازی-شهودی برای مشکل تصمیم‌گیری چندمعیاره باشد که « $A_1, A_2, \dots, A_m$ » گزینه برای تصمیم‌گیرندگان باشد و « $C_1, C_2, \dots, C_m$ » n معیار برای بررسی هستند، بنابراین  $x_{ij}$  رتبه گزینه  $A_i$  باتوجه به معیار  $C_j$  است که به صورت فازی شهودی مثلی بیان خواهد شد. ابتدا در این بخش لازم است تا اقدام به تعریف متغیرهای زبانی برای رتبه‌بندی مولفه‌ها شود.

جدول (۹) تعریف متغیرهای بیانی برای رتبه‌بندی

اصطلاحات بیانی	عدد فازی شهودی مربوطه
خیلی ضعیف	$\langle\langle (0,0,1); 0,10 \rangle, [0,0,1,5]; 0,90 \rangle$
ضعیف	$\langle\langle (0,1,2,5); 0,20 \rangle, [0,5,1,2,5]; 0,75 \rangle$
متوسط رو به پایین	$\langle\langle (0,3,4,5); 0,35 \rangle, [1/5,3,5,5]; 0,60 \rangle$
متوسط	$\langle\langle (2,5,5,6,5); 0,50 \rangle, [3,5,5,7,5]; 0,45 \rangle$
متوسط رو به بالا	$\langle\langle (4,5,7,8); 0,65 \rangle, [5,5,7,9,5]; 0,35 \rangle$
خوب	$\langle\langle (5,5,9,9,5); 0,80 \rangle, [7,5,9,10]; 0,15 \rangle$
خیلی خوب	$\langle\langle (8,5,10,10,5); 0,90 \rangle, [9,5,10,10]; 0,10 \rangle$

باتوجه به شناخت این مقیاس، می‌بایست در محیط تصمیم‌گیری گروهی ابتدا  $k$  نفر وضعیت هر کدام از گزینه‌ها را باتوجه به معیارها براساس استفاده از روش میانگین طبق رابطه (۱۷) مورد ارزیابی قرار دهند.

$$x_{ij} = \frac{1}{K} [x_{ij}^+ + x_{ij}^- + \dots + x_{ij}^k] \quad (۸)$$

سپس جهت رتبه‌بندی عوامل براساس روش تحلیل ویکور فازی شهودی به ترتیب زیر براساس معادله‌های ارائه شده، عمل می‌شود.

بهترین رتبه  $x_i^+$  و بدترین رتبه  $x_i^-$  هر معیار ابتدا می‌بایست محاسبه شود:

$$x_i^+ = \max x_{ij}, x_i^- = \min x_{ij} \quad (۹)$$

$$A^+ = \{x_1^+, x_2^+, \dots, x_n^+\}, A^- = \{x_1^-, x_2^-, \dots, x_n^-\} \quad (۱۰)$$

$A^+$  و  $A^-$  به ترتیب امتیاز ایده‌آل‌های مثبت و منفی هستند که به صورت ذهنی هستند و نمی‌توانند به یک کاندیدا اختصاص داده شوند. پس تا اینجا هنوز تصمیمی نمی‌توان اتخاذ کرد. درام دوم  $S_i$  و  $R_i$  برای  $i = 1, 2, 3, \dots, m$  که به ترتیب نشان‌دهنده‌ی میانگین و بدترین امتیازات گروهی برای گزینه  $A_i$  هستند، طبق روابط زیر محاسبه می‌شوند:

$$S_i = \sum_{j=1}^n w_j \times \left( \frac{x_i^+ - x_{ij}}{x_i^+ - x_i^-} \right) = \langle [S_{1i}, S_{2i}, S_{3i}]; \mu_{S_i} \rangle, (S'_{1i}, S'_{2i}, S'_{3i}); \nu_{S_i} \quad (۱۱)$$

$$R_i = \max \left( w_j \times \left( \frac{x_i^+ - x_{ij}}{x_i^+ - x_i^-} \right) \right) = \langle [R_{1i}, R_{2i}, R_{3i}]; \mu_{R_i} \rangle, (R'_{1i}, R'_{2i}, R'_{3i}); \nu_{R_i} \quad (۱۲)$$

محاسبه شاخص رتبه‌بندی « $i = 1, 2, 3, \dots, m$ »  $Q_i$   $i = 1, 2, 3, \dots, m$  طبق رابطه زیر:

$$Q_i = v \left( \frac{|S_i^+ - S_{ij}|}{|S_i^+ - S_i^-|} \right) + (1 - v) \left( \frac{|R_i^+ - R_{ij}|}{|R_i^+ - R_i^-|} \right) = \langle [Q_{1i}, Q_{2i}, Q_{3i}]; \mu_{Q_i} \rangle, (Q'_{1i}, Q'_{2i}, Q'_{3i}); \nu_{Q_i} \quad (۱۳)$$

$$S^- = \max_i S_i, S^* = \min_i S_i, R^- = \max_i R_i, R^* = \min_i R_i$$

نکته:  $v$  وزن اکثریت استراتژی موافق معیار یا حداکثر مطلوبیت گروهی است.

که در رابطه فوق؛  $\frac{|S_i^+ - S_{ij}|}{|S_i^+ - S_i^-|}$  بیانگر نسبت فاصله از راه‌حل ایده‌آل منفی گزینه  $i$ ام و به عبارت دیگر موافقت اکثریت برای نسبت  $i$ ام است؛  $\frac{|R_i^+ - R_{ij}|}{|R_i^+ - R_i^-|}$  بیانگر نسبت فاصله از راه‌حل ایده‌آل گزینه  $i$ ام و به معنی مخالفت با نسبت گزینه  $i$ ام است. بنابراین مقدار  $v$  بزرگتر از ۰/۵ باشد،  $Q_i$  منجر به اکثریت موافق می‌شود و هنگامی که مقدار آن کمتر از ۰/۵ می‌شود شاخص  $Q_i$  بیانگر نگرش

منفی اکثریت است. به طور کلی وقتی مقدار  $v$  برابر با  $0/5$  باشد، بیانگر نگرش توافقی متخصصان ارزیابی است. جهت تبدیل  $Q_i$  فازی شهودی محاسبه شده به  $Q_i$  قطعی از طریق رابطه زیر

$$Q_i = \frac{(Q_{1i}, Q_{2i}, Q_{3i}) + (Q'_{1i}, Q'_{2i}, Q'_{3i}) \cdot w_{Q_i}}{6} \quad (14)$$

براساس مقدار  $Q_i$  محاسبه شده، اقدام به اولویت‌بندی گزینه‌ها می‌شود. براساس معادله‌های بسط داده‌شده در تحلیل ویکور فازی شهودی، به عنوان مبنای پژوهش در این بخش اقدام به اولویت‌بندی معیارهای پژوهش می‌شود. باتوجه به اینکه جهت تعیین اهمیت هریک از مولفه‌های و مضامین تعیین شده برای انتخاب مبنای تصمیم (کارکردهای بلوغ حرفه‌ای) از مشارکت ۲۴ نفر از اعضای جامعه هدف در بخش کمی استفاده شد، لذا براساس شاخص «مُد» بالاترین توزیع فراوانی جهت اختصاص هریک از عبارات کلامی استفاده شد. در واقع شاخص «مُد» باهدف کاهش پیچیدگی فرآیندهای تعیین اهمیت استفاده گردید تا در قالب جداول میزان اهمیت هریک از معیارها یعنی مولفه‌ها و مضامین آن‌ها برای تعیین اهمیت مبنای تصمیم (کارکردهای بلوغ حرفه‌ای) مشخص باشد. در ادامه در قالب جدول (۱۰) اقدام به تعیین میزان اهمیت مبنای تصمیم (کارکردهای بلوغ حرفه‌ای) نسبت به قوانین تحلیل ماتریسی (مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی) می‌شود. لذا در جدول (۱۰) نیز برای اهمیت مبنای تصمیم (کارکردهای بلوغ حرفه‌ای) نیز از شاخص «مُد» بهره برده شد. نکته قابل توجه این است که ابعاد کارکردهای بلوغ حرفه‌ای در این بخش از E1 تا E5 جهت تسهیل فرآیند تحلیل کدگذاری شدند.

جدول (۱۰) تعیین میزان اهمیت مبنای تصمیم (کارکردهای بلوغ حرفه‌ای) نسبت به مضامین

مضامین / ابعاد مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی حرفه‌ای			نمادها	ابعاد کارکردهای بلوغ حرفه‌ای	
A3	A2	A1	E1		
متوسط	خوب	نسبتاً خوب	E1	E2	نگرش متوازن
متوسط	متوسط	نسبتاً بد	E2	E3	معنابخشی
خیلی خوب	خوب	خوب	E3	E4	اعتمادزائی
خوب	نسبتاً خوب	متوسط	E4	E5	ارزش‌گرایی
متوسط	نسبتاً خوب	متوسط	E5		حمایت اجتماعی

سپس نسبت‌های کلامی اختصاص داده شده جهت تعیین میزان اهمیت مبنای تصمیم (کارکردهای بلوغ حرفه‌ای) نسبت به مضامین یعنی مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی، می‌بایست به اعداد فازی شهودی مثلثی تبدیل شود و سپس تجمیع نظرات



تصمیم گیرندگان صورت پذیرد.

جدول (۱۱) ماتریس تصمیم فازی شهودی و وزن هر یک از مضامین براساس مبنای تصمیم

ابعاد کارکردی بلوغ حرفه‌ای						مجموعه		
E5	E4	E3	E2	E1				
$\langle [2.2/2/165], 0.25 \rangle$ $\langle [3.3/3.1/275], 0.20 \rangle$	$\langle [3.4/4/165], 0.25 \rangle$ $\langle [4.3/4/115], 0.20 \rangle$	$\langle [4.7/4.7/310], 0.40 \rangle$ $\langle [5.55/4.35/642], 0.25 \rangle$	$\langle [4.25/5.15/315], 0.40 \rangle$ $\langle [6.5/5/765], 0.20 \rangle$	$\langle [6.15/4.65/335], 0.20 \rangle$ $\langle [7.15/5.5/405], 0.20 \rangle$	A1	کنش		
$\langle [3/3.5/225], 0.20 \rangle$ $\langle [4.15/3.9/410], 0.20 \rangle$	$\langle [2/2.5/155], 0.25 \rangle$ $\langle [3/3.3/380], 0.20 \rangle$	$\langle [2.5/3.2/185], 0.25 \rangle$ $\langle [3.55/3.3/290], 0.20 \rangle$	$\langle [3.7/4.1/270], 0.30 \rangle$ $\langle [4.4/4/425], 0.20 \rangle$	$\langle [4/5.2/305], 0.35 \rangle$ $\langle [5.55/5/645], 0.25 \rangle$			A2	مجموعه
$\langle [3.2/4/245], 0.25 \rangle$ $\langle [4.4/4.1/420], 0.20 \rangle$	$\langle [4.5/5.5/810], 0.25 \rangle$ $\langle [7/5.75/785], 0.25 \rangle$	$\langle [4.40/5.15/325], 0.40 \rangle$ $\langle [5/5.25/745], 0.20 \rangle$	$\langle [4.15/4.7/300], 0.35 \rangle$ $\langle [5.55/4.8/565], 0.25 \rangle$	$\langle [4.25/3/225], 0.35 \rangle$ $\langle [6.5/5.8/275], 0.20 \rangle$			A3	کنش

بر این اساس باتوجه به اینکه در رتبه‌بندی ابعاد مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی نیز مشخص گردید، اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس مبنای تأثیرگذارتری در کارکردهای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند قلمداد شود، نسبت به تعیین مهمترین معیار بلوغ حرفه‌ای در ادامه اقدام می‌شود. پس از تهیه ماتریس تصمیم تجمیع‌شده فازی، ابتدا توسط روابط (۱۵) تا (۱۹) نرمالایز می‌شوند و سپس توسط رابطه (۷)، این ماتریس به یک ماتریس تصمیم فازی (قطعی) تبدیل خواهد شد.

$$R = [\tilde{r}_{ij}]_{m \times n} \quad (15)$$

$$\tilde{r}_{ij} = \left[ \frac{a_{ij}}{c_{j \max}^i}, \frac{b_{ij}}{c_{j \max}^i}, \frac{c_{ij}}{c_{j \max}^i} \right], j \in B \quad (16)$$

$$\tilde{r}_{ij} = \left[ \frac{a_j^{\min}}{c_{ij}}, \frac{a_j^{\min}}{b_{ij}}, \frac{a_j^{\min}}{a_{ij}} \right], j \in C \quad (17)$$

$$C_j^{\max} = \max_i C_{ij} \text{ if } j \in B \quad (18)$$

$$a_j^{\min} = \min_i a_{ij} \text{ if } j \in C \quad (19)$$

که در روابطه فوق؛  $m$  تعداد گزینه‌های ماتریسی؛  $n$  تعداد زیرمعیارهای هدف؛  $B$  مجموع معیارهای دارای مطلوبیت؛  $C$  مجموعه معیارهای دارای عدم مطلوبیت (هزینه)؛ همچنین در این روابط  $r_{ij}^o$  و  $r_{ij}^m$  بدترین ارزش محاسباتی؛ محتمل‌ترین ارزش محاسباتی و بهترین ارزش محاسباتی از ماتریس تصمیم فازی نرمال‌شده را نشان می‌دهند.

1. Benefit criteria

2. Cost criteria

جدول (۱۲) ماتریس دفا‌زی شده مضامین برای تعیین اثربخش‌ترین بُعد کارکردهای بلوغ حرفه‌ای

مضامین/ ابعاد مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی حرفه‌ای			نماد	ابعاد کارکردهای بلوغ حسابرسان
A3	A2	A1		
۰/۲۶۳	۰/۲۱۸	۰/۱۱۰	E1	نگرش متوازن
۰/۴۲۴	۰/۳۶۲	۰/۲۰۲	E2	معنابخشی
۰/۷۴۷	۰/۶۱۸	۰/۴۳۶	E3	اعتمادزانی
۰/۵۸۲	۰/۴۴۵	۰/۲۱۷	E4	ارزش‌گرایی
۰/۳۴۳	۰/۳۱۲	۰/۱۸۶	E5	حمایت اجتماعی

پس از تشکیل این ماتریس می‌بایست نسبت به انتخاب راه‌حل‌های ایده‌آل مثبت و منفی از بین مضامین مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی برای انتخاب مطلوب‌ترین راه‌حل کارکردهای بلوغ حرفه‌ای اقدام نمود. لذا براساس روابط (۲۰) و (۲۱) نسبت به انجام تحلیل در این بخش اقدام می‌شود:

$$S_i = \sum_{j=1}^n w_j (\hat{f}_{ij}^* - \hat{f}_{ij}) / (\hat{f}_{ij}^* - \hat{f}_{ij}^-) \quad (20)$$

$$R_i = \text{Max}_j [w_j (\hat{f}_{ij}^* - \hat{f}_{ij}) / (\hat{f}_{ij}^* - \hat{f}_{ij}^-)] \quad (21)$$

در روابط فوق؛  $S_i$  بیانگر نسبت فاصله گزینه  $i$  ام از راه‌حل ایده‌آل مثبت (بهترین ترکیب)؛  $R_i$  بیانگر نسبت فاصله گزینه  $i$  ام از راه‌حل ایده‌آل منفی (بدترین ترکیب)؛  $w_j$  وزن زیرمعیار  $j$  ام؛ براساس این روابط برترین رتبه براساس ارزش  $S_i$  و بدترین رتبه براساس ارزش  $R_i$  به دست می‌آید.

جدول (۱۳) راه‌حل‌های ایده‌آل مثبت و منفی در روش ویکور فازی شهودی

مضامین/ ابعاد مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی حرفه‌ای			نمادها	راه‌حل ایده‌آل مثبت
A3	A2	A1		
۰/۶۲۳	۰/۵۳۹	۰/۴۰۷	S1	راه‌حل ایده‌آل مثبت
۰/۲۱۳	۰/۲۴۱	۰/۳۲۰	R1	راه‌حل ایده‌آل منفی

همانطور که مشاهده می‌شود، بالاترین سطح ایده‌آل مثبت مربوط به مربوط به بعد اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرسان به عنوان مضمون مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی (A3) می‌باشد که باعث افزایش کارکردهای بلوغ حرفه‌ای می‌گردد. در واقع همانطور که در جدول (۱۴) مشاهده می‌شود، بالاترین سطح ایده‌آل مثبت ( $S_i = 0.623$ ) می‌باشد که

مربوط به عد اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس از مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی می‌باشد. در ادامه می‌بایست مقادیر  $S_i$ ،  $R_i$  و  $Q_i$  براساس روابط (۱۳) و (۱۴) محاسبه شوند. در واقع جدول (۱۴) براساس شاخص  $Q_i$  اولویت‌بندی معیارهای کارکردهای بلوغ حرفه‌ای به عنوان گزینه تصمیم‌تعیین شده است. همانطور که در معادله (۱۴) توضیح داد شد، مقدار مطلوب شاخص  $Q_i$  یعنی  $v$  برابر با  $v = 0.5$  استناد شده است. براساس شاخص  $Q_i$  و باتوجه به دستورالعمل تحلیل ویکور فازی، گزینه‌ی تصمیمی که پایین‌ترین مقدار را داشته باشد، به عنوان اثربخش‌ترین مبنای کارکردهای بلوغ حرفه‌ای انتخاب می‌شوند. این نتایج در جدول زیر ارائه شده‌اند.

جدول (۱۴) تعیین مطلوب‌ترین گزینه ارزیابی کارکردهای بلوغ حرفه‌ای براساس اجرای روش ویکور فازی

		معیارهای ارزیابی			نماد		ابعاد کارکردهای بلوغ حسابرسان
		Q1	R1	S1			
Rank	۵th	۰/۲۰۹	۰/۳۰۲	۰/۴۱۵	E1	نگرش متوازن	
	۴th	۰/۱۷۴	۰/۲۲۸	۰/۳۸۴	E2	معنابخشی	
	۱st	۰/۰۳۷	۰/۰۵۳	۰/۱۸۲	E3	اعتمادزائی*	
	۲nd	۰/۰۸۹	۰/۱۳۲	۰/۲۱۵	E4	ارزش‌گرایی	
	۳rd	۰/۱۳۰	۰/۲۱۶	۰/۲۸۳	E5	حمایت اجتماعی	

همانطور که مشخص شده است، بُعد اعتماد اجتماعی براساس ارزش شاخص  $Q_i$  برابر با  $۰/۰۳۷$  تعیین شد که براساس این نتیجه مشخص می‌گردد، مهم‌ترین مولفه تأثیرپذیر بلوغ حرفه‌ای حسابرسان از اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس به عنوان مضمون مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی، اعتمادزائی حسابرسان در انعکاس واقعیت‌های عملکردی صاحبکاران می‌باشد.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش ارزیابی کارکردهای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان براساس مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش همانطور که بر مبنای روش‌شناسی و ماهیت تحلیل پژوهش تشریح گردید، ابتدا برای تعیین ابعاد کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی از تحلیل‌گرند تئوری بهره برده شد. طی این فرآیند مشخص گردید، ۳ مقوله؛ ۸ مولفه و ۳۹ مضمون براساس سه مرحله کدگذاری ایجاد شد. در ادامه نیز برای تعیین ابعاد بلوغ حرفه‌ای حسابرسان از پژوهش دایبثواد (۲۰۰۸) بهره برده شد که ۵ بُعد برای سنجش این متغیر را پیشنهاد داده بود. سپس براساس تحلیل ماتریسی فازی شهودی و معیار ویکور، دو هدف

می‌بایست پیگیری می‌شد. اولاً مشخص شود، اثرگذارترین مقوله‌ی کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی کدام است و ثانیاً مشخص گردد، براساس مقوله‌ی انتخاب شده‌ی کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی، کدام بعد از کارکردهای بلوغ حرفه‌ای حسابرسان از اثربخشی بالاتری برخوردار می‌باشد. لذا براساس هدف اول، نتیجه‌ی آزمون ماتریسی نشان داد، اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس، مهمترین فرآیند مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در حرفه حسابرسی است که می‌تواند به افزایش استقلال در این حوزه کمک نماید. در واقع این مکانیزم در حرفه حسابرسی براساس دو فرآیند کنترل سوگیری‌ها و احاطه بر شرایط آرامش ادراکی در حسابرسی ممکن خواهد بود. به عبارت دیگر استقلال حرفه‌ای زمانی محقق خواهد شد که حسابرسان بتوانند از نفوذ ذینفعان و واسطه‌ها به گونه‌ای جلوگیری کنند که دچار خطای ادراکی در قضاوت نشوند و با پایبندی به آیین اخلاق حرفه‌ای و ارتقاء سطح توانمندی‌های خود در حوزه تخصصی، بتوانند بهترین فرآیند در عملکردهای خود را بکار گیرند تا از این طریق سطح استقلال عملکردی آنان افزایش یابد. همچنین کنترل تعارض در نقش می‌تواند محرک درونی حرفه‌ای تلقی شود که کنش در برابر فشار بیرونی حسابرسان را در مسیر افزایش مقاومت در برابر نفوذ دیگران، تقویت نماید و باعث شود تا در مواقع بحران و کنترل شرایط، ضمن حفظ آرامش ذهنی از ظرفیت‌های مهارتی خود برای حفظ کیفیت در قضاوت‌های حرفه‌ای استفاده کند.

براساس هدف دوم تحلیل ماتریس فازی شهودی مشخص گردید، مهمترین مولفه‌ی تأثیرپذیر بلوغ حرفه‌ای حسابرسان از اثربخشی تعقل‌گرایی در ادراک حسابرس به عنوان مضمون مکانیزم کنش در برابر فشار بیرونی در این حرفه، اعتمادزائی حسابرسان در انعکاس واقعیت‌های عملکردی صاحبکاران می‌باشد. در واقع اعتمادزائی به عنوان مکانیزم بلوغ حرفه‌ای است که از کنش در برابر فشار بیرونی تأثیر می‌پذیرد و باعث می‌شود تا کار راهه حرفه‌ای حسابرس از مطلوبیت بالاتری برخوردار باشد. تقویت این کارکرد بالغانه در حسابرسان منجر به توسعه احساس مسئولیت فراگیر آنان در برابر ذینفعان می‌گردد که فراتر از وظایف تخصصی، بر پایه فلسفه‌ی وجودی حرفه حسابرسی در فرد نهادینه شده است. به عبارت دیگر کارکرد اعتماد در حسابرسان می‌تواند به طور مصادقی‌تر گزارش‌های حسابرسی را برای ذینفعان به عینیت تبدیل کند و شکاف انتظارات در این حوزه را کاهش دهد. لذا افزایش تجربی و تدریجی کنش در برابر فشار بیرونی در این حرفه، می‌تواند به شکل‌گیری خردمندی در حسابرس منجر شود و پایداری مسیر شغلی حسابرسان را به گونه‌ای هموارسازی نماید تا اعتماد به عنوان پیش‌شرط عملکردهای حسابرسان در بین ذینفعان تقویت یابد و سبب گردد تا اطمینان به سرمایه‌گذاری‌ها و ارتقاء فرهنگ اخلاقی در ارائه و افشاء اطلاعات در بین شرکت‌ها و در مواجهه با سهامداران، جاری گردد. نتیجه کسب شده با پژوهش‌های آدامز و همکاران (۲۰۲۱)؛ فادیلاخ و فیتیرانی (۲۰۲۱) و احمدزاده و همکاران (۱۴۰۰) که با زبانی مشترک به نقش استقلال در حرفه حسابرسی برای توسعه اعتماد اجتماعی اشاره نمودند، می‌تواند مطابقت داشته باشد.

برمورور نتایج کسب شده می‌بایست نسبت به ارائه‌ی این پیشنهاد که بسترهای حرفه‌ای در

حسابرسی می‌بایست باتوجه به تقویت مکانیزم‌های توسعه کنش در برابر فشار بیرونی عمل نمایند، اقدام نمود تا از این طریق با پایداری استقلال در این عرصه، به تدریج بلوغ حساببرسان تقویت گردد. لازمه‌ی توسعه‌ی چنین بسترهایی آموزش و افزایش سطح توانمندی‌های تخصصی و شناختی حساببرسان می‌باشد تا از این طریق کارکردهای حفظ استقلال فردی در برابر نفوذ صاحبکاران بیش از پیش تقویت شود. از طرف دیگر به نهادهای سیاستگذار در عرصه‌ی حرفه حسابرسی توصیه می‌شود با افزایش آزمون‌های دوره‌ای نسبت به برطرف نمودن نقاط رفتاری آنان در برابر نفوذ صاحبکاران، تدابیر ویژه‌تری را بکار گرفته شود. به عنوان مثال با الزام حساببرسان به گذراندن دوره‌های تناسب رفتاری و تخصصی از منظر ارتباطی؛ بازاریابی و انعقاد قراردادهای حسابرسی با صاحبکاران، دریافت چنین گواهینامه‌های دوره‌ای توسط حساببرسان را، مبنایی برای مقاومت بیشتر آنان در برابر نفوذ صاحبکاران تلقی نمایند و از احتمال ریسک‌های مرادده‌ای و تساهل حسابرس با صاحبکاران جلوگیری کنند.

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 حساببرسان مستقل، تلاش گردید تا از منظر کارکردی، ابعاد استقلال حسابرس در تقویت بلوغ حرفه‌ای مورد واکاوی قرار گیرد تا از این طریق این محدودیت کاهش یابد. از طرف دیگر مشکلات مربوط به فراگیری کرونا در طی چند 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 برقرار شود 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. ابوالقاسمی، محمود، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۹). بسط جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه علل زمینه‌ای ایجادکننده بلوغ حرفه‌ای حساببرسان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۳): ۳۳۴-۳۵۹
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 حسابرسی، مجله دانش حسابداری، ۱۲(۲): ۱۲۳-۱۳۸
۳. تحریری، آرش، پیری‌سقرلو، مهدی. (۱۳۹۹). استقلال حسابرس: تحلیلی مقایسه‌ای از نگرش حساببرسان و مدیران مالی ایرانی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰(۲): ۱۳۹-۱۶۲
۴. سامی، سیامک، خسروی‌پور، نگار، لشگری، زهرا. (۱۴۰۱). تأثیر کاربرد استعاره دیالکتیکی بر فرایند بلوغ مذاکره حساببرسان، مجله دانش حسابداری، ۱۳(۱): ۱۲۱-۱۳۹.

۵. عباسی‌استمال، محمدرضا، معرفت، محمد. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر بلوغ حرفه‌ای و رضایت شغلی حسابرسان بر تعهد سازمانی، مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابداری، ۳(۱۰): ۱-۱۴.
۶. کلالبیان‌مقدم، 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 (گلیزری)، 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. موسی‌خانی، مرتضی. (۱۳۸۸). جواد. «P - CMMP - CMM» در سازمان‌های کوچک و متوسط، پژوهش‌های مدیریت، ۲۰(۸۰): ۷۵-۸۹.
۹. نیکبخت، زهرا، خلیفه‌سلطانی، سیداحمد، حسینی، سیدعلی، مداحی، آزاده، و دادهیر، ابوعلی. (۱۳۹۷). تدوین مدل استقلال حسابرسان، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۰(۳۸): ۹۰-۱۱۲.

### ب- منابع خارجی:

1. Aczel, J., Saaty, T.L. (1983). Procedure for synthesizing ratio judgements. *Journal of Mathematical Psychology*, 27: 93-102.
2. 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>
3. Ahmad, M. B. (2012). Auditor independence in Malaysia: the perceptions of loan officers and professional investors (Doctoral dissertation, Cardiff University).
4. Al Abdullah, R.J., Al Ani, M.K. (2021). The impacts of interaction of audit litigation and ownership structure on audit quality, *Future Business Journal*, 7(2): 19-37. <https://doi.org/10.1186/s43093-021-00067-8>
5. Alleyne P., Devonish, D. (2006). Perceptions of Auditor Independence in Barbados. *Managerial Auditing*, 21(6): 621-635.
6. 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
7. 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.
8. 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>
9. Cao, Q., Hu, N. and Hao, L. (2020). Does client industry importance affect auditor independence?, *Managerial Auditing Journal*, 35(4): 575-595. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2019-2179>
10. Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4(3): 359-380.
11. Devi, K. (2011). Extension of VIKOR method in intuitionistic fuzzy environment for robot selection. *Expert Systems with Applications*, 38(11): 14163-14168
12. Diaz, M, Ch., Loraas, T, M., Apostolou, B. (2017). How do mentoring rewards influence experienced auditors?, *The British Accounting Review*, <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.009>
13. Durkin, M, P., Rose, J, M., Thibodeau, J, C. (2019). Can Simple Metaphors Be Used as Decision Aids to Promote Professional Skepticism? *Journal of Information Systems*, <https://doi.org/10.2308/isys-52380>



14. Dybwad, T, E. (2008). The Structural Validity of Daidalos: A measure of career maturity, *Scandinavian Journal of Educational Research*, 52(2): 135-152.
15. 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.jaccepubpol.2017.05.004>
16. Fadilah, R, A., Fitriany, F. (2021). The influence of client importance on the audit quality: A study to understand external auditor’s role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals), *The 1st Journal of Environmental Science and Sustainable Development Symposium*, <https://doi.org/10.1088/1755-1315/716/1/012117>
17. Ford, M, W., Evans, J, R., Masterson, S, S. (2012). The Road to Maturity: Process Management and Integration of Strategic Human Resources Processes, *Quality Management Journal*, 19(2): 30-46. <https://doi.org/10.1080/10686967.2012.11918345>
18. Glaser, B. G. (1992). *Basics of grounded theory analysis: Emergence vs. forcing*. Mill Valley, CA: Sociology Press.
19. Glaser, B. G., & Holton, J. (2005). Staying open: The use of theoretical codes in grounded theory. *The Grounded Theory Review*, 5(1): 1-20.
20. Gwilliam, D., Marnet, O. (2015). Auditor Independence, *Wiley Encyclopedia of Management*, 1(19): <https://doi.org/10.1002/9781118785317.weom010036>
21. Humphrey, W. (1995). Introducing the personal software process, *Annals of Software Engineering*, 1(1): 311–325. <https://doi.org/10.1007/BF02249055>
22. Islam, M. S., M. P. Nepal, M. Skitmore and M. Attarzadeh (2017). Current research trends and application areas of fuzzy and hybrid methods to the risk assessment of construction projects. *Advanced Engineering Informatics*, 33, 112-131.
23. Kogut, B., Zander, U. (1992). ‘Knowledge of the Firm, Combinative Capabilities, and the Replication of Technology. *Organization Science*, Vol. 3, No. 3, pp. 383-397
24. 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>
25. Mautz, R. K., Sharaf, Sh, A. (1961). *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association.
26. 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>
27. Mitsakis, F. (2019). Modify the Redefined: Strategic Human Resource Development Maturity at a Crossroads,
28. Perú, L. (2013). Sustainable human resource management in peruvian companies. *BALAS conference*, 1(3): 1-18.
29. Robinson, H, S., Anumba, C, J., Carrillo, P, M., Al-Ghassani, A, M. (2006). ‘STEPS: a knowledge management maturity roadmap for corporate sustainability’. *Business Process Management Journal*, Vol. 12 No. 6, pp. 793-808
30. Rottinghaus, P, J., Day, S, X., & Borgen, F, H. (2005). The Career Futures Inventory: A measure of career-related adaptability and optimism. *Journal of Career Assessment*, 13, 3–24.
31. 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
32. Russell, J. E. A. (2008). Promoting subjective well-being at work. *Journal of Career Assessment*, 16, 117–131.
33. Schlueter, J, K, M., Ratzinger-Sakel, N, V, S. (2022). Dark Triad Personality Traits and Auditor Independence – A Systematic Literature Review. <http://dx.doi.org/10.2139/>



ssrn.4014690

34. Shukla, S.K. and Sushil, A. (2022). Benchmarking the practices of flexibility with maturity models and frameworks of organizational capabilities, *Benchmarking: An International Journal*, 29(2): 664-682. <https://doi.org/10.1108/BIJ-08-2020-0459>
35. Tesfamariam, S., Sadiq, R. (2006). Risk-based environmental decision-making using fuzzy analytic hierarchy process (F-AHP), *Stochastic Environmental Research and Risk Assessment*, 21(2): 35-50.
36. Vargas, L.G. (1984). Reciprocal matrix with random coefficients. *Mathematical Modelling*, 3: 69-81
37. Wang, H., Qian, G., & Feng, X. (2011). An intuitionistic fuzzy AHP based on synthesis of eigenvectors and its application". *Information technology journal*, 10(3): 1850-1866.
38. Wastell, D. G. (2001). Barriers to effective knowledge management: Action research meets grounded theory. *Journal of Systems & Information Technology*, 5(2): 21-35
39. Wright, W. F. (1988). Audit judgment experience and consensus, in Ferris, K. R. (ed.), *A Critical Analysis*, and Columbus, OH: Century VII Publishing Company, 305-328.
40. Wu, D. D., Zhang, Y., Wu, D. and Olson, D. L. (2010). Fuzzy Multi-objective Programming for Supplier Selection and Risk Modeling: A Possibility Approach. *European Journal of Operations Research*, 200(3): 774-787.
41. Zhen, J., Cao, C., Qui, H., Xie, Z. (2021). Impact of organizational inertia on organizational agility: the role of IT ambidexterity, *Information Technology and Management*, 22(1): 53-65. <https://doi.org/10.1007/s10799-021-00324-w>



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی