

تدوین مدل کیفی شایستگی حرفه‌ای حسابداران از دیدگاه شرکای مؤسسه حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران

■ محمدحسن برادران^۱

■ کریم نخعی^۲

■ حبیب‌اله نخعی^۳

■ علیرضا حسن ملکی^۴

چکیده:

شایستگی مدیریت یکی از نکات مهم در کیفیت حسابرسی است. هدف اصلی این پژوهش، تبیین ابعاد شایستگی حرفه‌ای حسابداران و شناسایی پیامدهای حاصل از آن با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد است، که می‌تواند به عنوان یک جریان فعال و مستمر، موجب تقویت رهبری و در نتیجه کیفیت حسابرسی شود. پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کیفی است، لذا مصاحبه ژرف‌نگر و نیمه ساخت یافته با ۱۵ نفر از شرکای مؤسسه‌های حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران که با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند و با روش گلوله برفی انتخاب و طی سال ۱۴۰۱ انجام شد. نمونه‌گیری تا مرحله اشباع نظری در اطلاعات گردآوری شده ادامه یافت. برای به دست آوردن اعتبار و پایایی تحقیق از برخی از روش‌هایی که برای اعتباربخشی به مدل و نتایج تحقیق کیفی استفاده می‌شود، مانند: زاویه‌بندی (اجماع/مثبت‌سازی)، کنترل اعضا (بررسی توسط اعضا) و ارزیابی بر اساس ۱۰ شاخص "مقبولیت" استراوس و کوربین، استفاده شد. سپس ابعاد شایستگی حرفه‌ای حسابداران در قالب شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و شرایط مداخله‌گر، تحلیل و بر اساس راهبردهای موجود و با توجه به الگوی پارادیمی فرآیند شکل‌گیری شایستگی حرفه‌ای حسابداران، پیامدهای حاصل از آن شامل پیامدهایی در بعد کارایی و اثر بخشی و پیامدهایی در بعد رفتاری (پاسخگویی و اعتماد) تدوین و در بخش کمی تحقیق، برای برآزش مدل، پرسشنامه‌ی محقق ساخته، طراحی و بین حسابداران توزیع گردید و با روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم افزار لیزرل به تجزیه و تحلیل آن پرداخته و در نهایت، نتایج مرحله کمی برآزش مدل را تأیید نمود.

کلمات کلیدی: شایستگی حرفه‌ای، رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، پیامدهای شایستگی حرفه‌ای.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران.

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل:

karim_nakhaei_1360@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران.

۱- مقدمه

کیفیت سرمایه انسانی و استفاده از آن در بازار کار نشان می‌دهد که در جهان معاصر سرمایه انسانی یک عامل بسیار مهم برای توسعه است. اگر در سازمان‌ها از وجود انسان‌های خلاق، دانشگر، فرصت‌شناس و تبیین‌گر مسائل بی‌بهره باشیم، بسیاری از فرصت‌ها را از دست خواهیم داد (محمودی و همکاران، ۱۳۹۱). رویکرد شایستگی نقطه عطف مهمی است که روشن می‌سازد برای عملکرد موفقیت‌آمیز چه چیزهایی مورد نیاز است (عابدیان اول، ۱۳۹۰).

اهمیت رویکردهای مبتنی بر شایستگی در زمینه مدیریت هر روز بیشتر می‌شود، زیرا این رویکردها خیلی از مشکلاتی را که در روش‌های سنتی وجود دارد را حل می‌کند (احدزی، ۲۰۰۸). مدل شایستگی به عنوان یک نقطه مرکزی برای برنامه‌ریزی، سازماندهی، یکپارچگی و بهبود همه جنبه‌های سیستم مدیریت منابع انسانی، کاربرد وسیعی در زمینه‌های ارزیابی و انتخاب، ترفیع، آموزش و توسعه افراد، مدیریت عملکرد، استخدام و توسعه و برنامه‌ریزی مسیر شغلی است (بیست، ۲۰۰۹). مدل‌های شایستگی را می‌توان به دلایل توسعه برنامه‌های بهبود فردی، توسعه برنامه‌های آموزشی، پشتیبانی از تصمیم‌ها درباره کارکنان مثل به‌کارگیری، جابه‌جایی و ارتقا، انجام برنامه‌ریزی جانشینی، انجام ارزیابی‌های عملکرد و بهبود شرح‌های شغلی مورد استفاده قرار داد (عبدالله، ۲۰۱۲).

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

هدف از تدوین الگوی شایستگی در هر سازمان ارائه الگویی برای یکپارچه سازی عملکرد سامانه منابع انسانی است، به گونه‌ای که منجر به عملکرد مؤثر و موفقیت سازمانی شود. پاشایی قراگوزایل، ۱۳۹۳). موسسه‌ای را نمی‌توان پیدا کرد که رشدی مستمر و موفقیتی پایدار را تجربه کرده باشد مگر آنکه به‌وسیله مدیر یا تیمی از مدیران و رهبران شایسته و کارآمد اداره و هدایت شده باشد (نیرومند پوراندخت و همکاران، ۱۳۹۱). در سال‌های اخیر تلاش‌های زیادی از سوی پژوهشگران برای مطالعه و شناسایی شایستگی انجام شده است اما از آن جایی که شایستگی‌ها با توجه به زمینه کاربرد آن از سازمانی به سازمان دیگر و در سطوح مختلف مدیریت متفاوت است و با توجه به بررسی‌های انجام شده توسط پژوهشگر تاکنون پژوهشی در زمینه شایستگی شرکای حسابرسی صورت نگرفته است، در این پژوهش به بررسی شایستگی این گروه از مدیران پرداخته شده است. با توجه به نقش بسیار مهم شرکای حسابرسی در افزایش درآمدزایی موسسه حسابرسی، در این پژوهش سعی می‌شود مدل شایستگی‌های شرکای حسابرسی تبیین و ارائه شود. آگاهی یافتن از این شایستگی‌ها می‌تواند زمینه لازم برای بازنگری عمیق در ملاک‌ها و معیارهای گزینش و انتخاب این دسته از مدیران و تدوین برنامه توسعه آنان را با اتکا به یافته‌های علمی فراهم سازد. هدف از تهیه مدل شایستگی این است که با ارزیابی مدیران بر اساس این مدل به نیازهای موسسه و پس از آن به برنامه‌های توسعه‌ای مناسب دست یافت (اخگر، ۱۴۰۰). در تعریف شایستگی، هلمی (۲۰۱۸)، شایستگی را به عنوان مهارت‌ها، دانش، توانایی‌ها و

دیگر ویژگی‌هایی تعریف می‌کنند که یک شخص برای انجام مؤثر یک شغل نیاز دارد (اخگر، ۱۴۰۰). همچنین شایستگی به مجموعه‌ای از دانش، نگرش، مهارت و سایر خصوصیات شخصی وابسته که در یک بخش اصلی شغل تأثیر می‌گذارد و با عملکرد آن شغل همبستگی دارد، اطلاق می‌شود و می‌تواند در مقایسه با استانداردهای کاملاً پذیرفته شده اندازه‌گیری شود و از طریق بازآموزی و تجربه توسعه و بهبود پیدا کند (جهانیان، ۱۳۸۹). بارترام (۲۰۰۵)، نیز شایستگی‌ها را به عنوان مجموعه رفتارهایی که ابزاری در رسیدن به نتایج یا برون داد هستند، توصیف می‌کند. براساس نظر لی و همکاران (۲۰۰۶)، شایستگی عبارت است از ویژگی‌های شناختی (مانند دانش و مهارت‌ها)، احساسی (مانند نگرش‌ها و ارزش‌ها)، رفتاری و انگیزشی یک فرد که او را قادر به عملکرد موفق در یک شغل یا موقعیت خاص می‌سازد (حسن ملکی، ۱۴۰۰). براساس نظر دراگانیدیز (۲۰۰۶)، شایستگی مجموعه‌ای از مشخصات شامل مهارت‌ها، دانش و ویژگی‌هاست که موجب عملکرد می‌شوند و یا آن را پیش‌بینی می‌کنند (کشتکار، ۱۳۹۷). براساس نظر سانچز (۲۰۱۰)، شایستگی‌ها به‌عنوان یک دسته از دانش، خصوصیات، نگرش‌ها و مهارت‌های مرتبط به هم تعریف می‌شوند که تأثیر زیادی بر شغل افراد می‌گذارد و با عملکرد افراد در کار همبستگی دارد، می‌تواند با استانداردهای قابل قبول ارزیابی شود و از طریق آموزش و توسعه بهبود پیدا کند (اخگر، ۱۴۰۰). همچنین شایستگی‌های مدیران عبارت است از خصوصیات و رفتارهایی که منجر به اثربخشی آنان در محیط شغلی شود (احمدی و معطوفی، ۱۴۰۱).

دوبویس و همکاران (۲۰۰۴)، مدل شایستگی را به عنوان توصیف مکتوبی از شایستگی‌های مورد نیاز برای عملکرد کاملاً موفق و یا نمونه در یک طبقه شغلی، کار تیمی، گروه، بخش و یا سازمان تعریف کردند. مدل شایستگی توانایی انجام فعالیت‌ها در محدوده شغل براساس استانداردهای تعیین شده تعریف شده است. در واقع مدل شایستگی عبارت است از یک الگوی قابل اندازه‌گیری توانایی‌ها و رفتارهای مورد نیاز برای انجام دادن فعالیت‌های کاری به صورت موفقیت‌آمیز (عبدالهی، ۱۳۹۲). ویکرا ماسینگ و زویزا (۲۰۰۹)، عقیده دارند مدل‌های شایستگی به مرتبط کردن رفتار افراد با استراتژی‌ها، اهداف و ارزش‌های سازمانی کمک می‌کند و در سطح سازمانی نیز برای هدایت تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرد. اغلب مدل‌های شایستگی شامل عناصر (مبانی) دانش، توانایی‌ها، مهارت‌ها، ویژگی‌های شخصی، رفتارها و صلاحیت‌هایی است که مرتبط با اهداف سازمانی است و نقش کلیدی در دستیابی به اهداف دارند (باتمانی و ستاری، ۱۳۸۵). ممکن است این سؤال پیش آید که شایستگی‌ها چرا لازم هستند و چه کاربردی دارند؟ در پاسخ به این سؤال باید گفت در واقع شایستگی‌ها می‌تواند به عنوان زبانی مشترک برای کارکردهای مختلف منابع انسانی مطرح باشند. مدل‌های شایستگی رویکردی یکپارچه و هماهنگ را برای طراحی زیرسیستم‌های مدیریت منابع انسانی ارائه می‌دهند، از این رو سرمایه‌گذاری در توسعه مدل شایستگی می‌تواند مزایای فراوانی برای شرکت‌ها داشته باشد (کرمی و صالحی، ۱۳۸۸). مدیریت مبتنی بر شایستگی دارای اثر مثبت بر روی عملکرد سازمان و عملکرد کارکنان دارد (تریپاتی، ۲۰۱۴).

از این رو این مطالعه به دنبال طراحی الگوی شایستگی حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. لذا این پژوهش مدل‌های فعلی شایستگی را تکمیل کرده و در نهایت به تدوین راهبردهایی برای بهبود سطح شایستگی حرفه‌ای حسابرسان و در نهایت شناسایی پیامدهای حاصل از آن می‌پردازد.

در این راستا، هرانز و همکاران (۲۰۲۲)، در پژوهشی به ارزیابی شایستگی کمیته حسابرسی و مدیریت سود پرداخته‌اند، این مطالعه که در نمونه‌ای متشکل از ۱۴۲ شرکت غیرمالی در دوره ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۳ انجام گردید، صلاحیت اعضا را از طریق تعهد و تخصص آن‌ها سنجده‌اند. ایشان دریافتند که مدیریت‌های بیرونی اثری دوگانه دارند به طوری که سطح متوازن تعهد به کمیته حسابرسی مدیریت سود را کاهش می‌دهد، آن‌ها چهار نوع شایستگی شامل حسابرسی، حسابداری، کارشناسی مالی و تخصص نظارتی را مورد بررسی قرار داده‌اند و همچنین دریافتند بین مدیریت سود و تجربه حسابرسی اعضای کمیته حسابرسی رابطه منفی وجود دارد و سایر انواع شایستگی نقش مرتبطی ندارند.

گورشانف و همکاران (۲۰۲۱)، در تحقیقی با عنوان چهار صلاحیت مدیر کمیته حسابرسی: پیامدهای نظارت و کاهش فساد مالی، صلاحیت مدیر کمیته حسابرسی بر کاهش فساد مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج مطالعه آن‌ها حکایت از آن دارد که حضور یک مدیر کمیته حسابرسی با چهار صلاحیت (استقلال، تجربه مدیریت و تخصص مالی و مالکیت سهام) احتمال فساد مالی را کاهش می‌یابد.

لاپژا و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان بررسی اثر شایستگی‌های کارآفرینانه بر رشد شرکت‌ها با توجه به نقش میانجی حمایت‌های سازمانی ادراک شده انجام دادند. این پژوهش که به روش کمی و با استفاده از آزمون فرضیات در بین ۳۴ شرکت و توزیع پرسشنامه در بین ۴۰۸ نفر از پرسنل شرکت‌ها، انجام شد نشان می‌دهد که شایستگی‌های کارآفرینانه، عامل مهمی بر رشد کارآفرینی سازمانی بوده و در این بین، حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند اثر مستقیمی بر رشد کسب و کارها و شرکت‌ها داشته باشد.

معطوفی (۱۴۰۱)، به بررسی شایستگی حسابرسان با نقش میانجی نیم رخ شخصیتی نئو و رفتارهای فرا نقش در سال ۱۴۰۰ پرداختند. نتایج حاصل از نمونه ۷۰ نفری نشان داد که بین شایستگی حسابرسان و رفتارهای فرا نقش و نیم رخ شخصیتی نئو رابطه مثبتی وجود ندارد.

خنifer و همکاران (۱۳۹۹)، به طراحی الگوی شایستگی مدیران آموزشی برای استفاده در مرکز ارزیابی و توسعه، پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد مولفه‌های الگوی شایستگی مدیران آموزش و پرورش جهت استفاده در کانون ارزیابی عبارتند از: شایستگی دانشی، شایستگی حرفه‌ای، شایستگی شخصیتی، شایستگی اجرای اجرایی، شایستگی رهبری و هدایت، شایستگی ارتباطی و شایستگی ادراکی هستند.

رستمی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به تدوین الگوی جامع شایستگی مدیران حسابرسی داخلی با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی داخلی در ایران پرداختند. با توجه به رویکرد اکتشافی پژوهش از روش کیفی نظریه پردازی داده بنیاد استفاده

گردید. به این منظور از طریق مصاحبه‌های ساختار نیافته با اساتید دانشگاه و متخصصان فعال در حوزه حساب‌رسانی داخلی، به بررسی ابعاد شایستگی مدیران حساب‌رسانی داخلی پرداخته شد و داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. سپس با توجه به مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرد مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج شده، الگوی شایستگی شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردها و پیامدهای آن‌ها ارائه گردید. بر اساس این الگو، مدیران حساب‌رسانی داخلی به منظور دستیابی به سطح مطلوب اثربخشی، به مجموعه‌ای از شایستگی‌های فردی، فنی، مدیریتی و محیطی نیاز دارند.

۳- سؤالات پژوهش

با توجه به بیان مسأله تحقیق و اینکه هدف اصلی از پژوهش حاضر، تبیین ابعاد شایستگی حرفه‌ای حساب‌برسان و پیامدهای حاصل از آن است، این تحقیق به دنبال یافتن پاسخ علمی برای سؤال‌های ذیل است:

سؤال اصلی:

۱- الگوی شایستگی حرفه‌ای حساب‌برسان چگونه است؟

سؤال‌های فرعی:

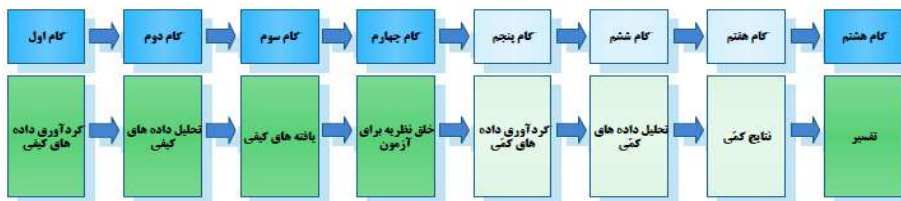
- ۱- ابعاد و مؤلفه‌های شایستگی حرفه‌ای حساب‌برسان کدام است؟
- ۲- عوامل علی، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای شایستگی حساب‌برسان بر اساس نظریه داده بنیاد کدامند؟

۴- روش تحقیق

پژوهش حاضر یک پژوهش کاربردی و جهت‌گیری توسعه‌ای نیز دارد. همچنین در زمره پژوهش‌های میدانی و کتابخانه‌ای به شمار می‌رود. در این پژوهش در مرحله کیفی از رویکرد استقرائی و در مرحله کمی از رویکرد فرضیه‌ای قیاسی استفاده شده است. راهبرد کیفی مورد استفاده در مرحله اول پژوهش نظریه داده بنیاد و راهبردهای کمی مورد استفاده در این پژوهش پیمایش و همبستگی می‌باشد. به منظور گردآوری داده‌های کیفی پژوهش، طبق نمونه گیری باز، ارتباطی و متنوع و نیز نمونه گیری ممیز، تعدادی از مدیران جامعه حسابداران رسمی و شرکای مؤسسه‌های حساب‌رسانی ایران به عنوان مشارکت‌کننده انتخاب شدند و پس از انجام مصاحبه‌های عمیق با ایشان، گردآوری داده‌ها تا حد اشباع نظری ادامه یافت. در نهایت در بخش کیفی تحلیل‌ها با استفاده از کدگذاری باز، کدگذاری محوری و انتخابی انجام و مدل مفهومی ارائه شد. ره آورد این مرحله از پژوهش، مدلی کیفی به همراه گزاره‌هایی بود که در مرحله دوم، قالب فرضیه به خود گرفتند و در معرض آزمون کمی واقع شدند و برازش مدل انجام پذیرفت.

در این مرحله، از میان جامعه آماری هدف پژوهش، تعداد ۲۸۸ نفر به عنوان نمونه تصادفی با پژوهشگر همکاری نمودند. ابزار گردآوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای محقق ساخته با ۳۰ گویه بود که ضرایب مناسب آلفای کرونباخ نمونه مقدماتی ۲۸ نفری بر پایایی، و لحاظ شدن دیدگاه ۵ تن از اساتید حسابداری در آن، بر روایی محتوایش دلالت داشت. سپس برازش مدل ارائه شده، سنجش و تأثیرگذاری عوامل وارد شده در مدل تأیید یا رد گردید. از روش‌های کمی، تحلیل عاملی و مدل‌سازی معادلات ساختاری جهت استخراج نتایج استفاده شده است. در شکل زیر مسیر اجرایی مدل ایجاد گونه‌شناسی طرح اکتشافی نشان داده شده است (کرسول و همکاران، ۲۰۰۷).

شکل (۱): مسیر اجرایی مدل ایجاد گونه‌شناسی طرح اکتشافی (کرسول و همکاران، ۲۰۰۷).



در ادامه جدول ذیل، گویای شکل‌گیری مفاهیم و مقوله‌ها در مراحل مختلف کدگذاری باز و محوری است که در پاسخ به سؤال‌های پژوهش ارائه می‌شوند.

جدول (۱): مفاهیم و مقوله‌ها در مراحل مختلف کدگذاری باز و محوری

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
معیارهای شناخت شایستگی مدیران (شرایط علی)	شایستگی‌های مورد نیاز	وجود شکاف بین شایستگی‌های مورد انتظار و شایستگی‌های فعلی مدیریتی
		وجود دانش، توانمندی، ویژگی‌ها و نگرش‌های برجسته در یک کار
		مهارت‌های ضروری برای حداقل عملکرد در کار (عملکرد شغلی بهتر یا عملکرد موفقیت‌آمیز)
		پاسخگویی به نیازهای کارکنان
	شایستگی‌های برتر	فقدان انعطاف استراتژیک
		عملکرد بالاتر نسبت به رقبا
		اثر بخشی در انجام وظایف و مسئولیت‌ها
		تحقق برنامه‌ها و اهداف
		واکنش در شرایط خاص
		پاسخگویی به تغییرات سازمان و محیط‌های کاری آنها (مزیت رقابتی برای موسسه)

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
پایستگی حرفه‌ای حسابرسان (پدیده محوری)	ویژگی‌های شخصیتی	مسئولیت‌پذیری، انعطاف‌پذیری، انتقادپذیری، شخصیت کاریزماتیک، تیپ شخصیتی حسابرسان، اعتماد به نفس (خود باوری)، دقت و توجه، استعداد، ریسک‌پذیر بودن، زیرکی، منطقی بودن، انگیزه‌های ذاتی، تفکر تحلیلی، تفکر انتزاعی، تفکر راهبردی، تفکر استراتژیک
	صلاحیت اخلاقی	(رعایت استقلال، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، رعایت موازین اخلاقی در جذب صاحبکار و اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای، وجدان کاری، میزان اعتماد به اخلاقیات).
	باورهای مذهبی	(میزان اعتقادات و میزان اعتماد به اعتقادات).
	عوامل شناختی	ادراک (آگاهی یافتن از اطلاعات و فهم آن، پنداشت‌ها، برداشت‌های حرفه‌ای از محیط).
		باورها و نگرش: (افکار، عقاید، تفکرات، آموخته‌های ذهنی، واکنش‌های فردی)
		سایر عوامل شناختی (توانایی حل مسأله، رفتارهای تحلیلی، هوش شناختی، خلاقیت، سبک‌های تصمیم‌گیری، به‌گزینی، احساسات، داشتن منطق، عوامل روانشناختی، قضاوت، ذهن پرسشگر، داشتن ذهن باز، داشتن تمرکز ذهنی، ذهن فلسفی).
	عدم خطاهای شناختی	عدم اعتماد به نفس بیش از حد (بیش اعتمادی)، عدم سوگیری‌ها: (تمرکز به آخرین اطلاعات، تفکر کلیشه‌ای یا استریوتایپ، مستند سازی بیش از حد، پیش داوری و تصورات قالبی).
	توانمندی شغلی	شناخت کافی نسبت به حرفه و استانداردهای موجود، بکارگیری آموزش‌های گذرانده شده (تغییر الگوی ذهنی)، تصمیم ساز و تصمیم گیر و برنامه ریز در بهبود مستمر، ایجاد و حفظ برتری رقابت آمیز، از راه ترکیب دانش، مهارت، ساختارها، راهبردها و فرایندها، مخاطب شناسی، تحلیلگر محیط بیرونی، ارتباط مستمر با صنایع و درک بازار
	پایبندی به اصول بنیای	درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای
	صلاحیت حرفه‌ای	دانش، تجربه، مهارت‌های بالقوه، ظرفیت‌ها (قابلیت‌ها)
توسعه حرفه‌ای حسابرسان (پدیده فرعی)	عوامل محیطی و سازمانی	توسعه یافتگی و جایگاه حرفه حسابرسی در کشور ساز و کارهای راهبردی شرکتی
	سازمان‌های نظارت	وجود سازکارهای نظارتی بر فعالیتهای حرفه‌ای توسط: جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس اوراق بهادار تهران

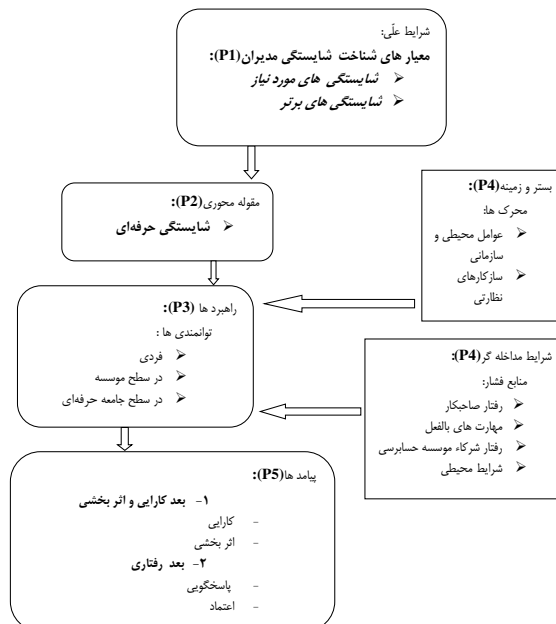
منابع فشار (شرایط مداخله‌گر)	رفتار صاحبکار	فشار ناشی از عدم ارجاع کار در سال بعد، (جنبه‌های قراردادی موضوع، مدت زمان ارتباط کار حسابرس با شرکت مورد رسیدگی) و وجود شرکت‌های وابسته به نهادهای دولتی
	مهارت‌های بالفعل	مهارت‌های شخصی، (تحصیلات، سوابق کاری و تجربه) و مهارت‌های شناختی و ادراکی، مهارت‌های رفتاری و مهارت‌های معنوی
	رفتار شرکاء	گرایش حسابرس به سمت صاحبکار (مشتري مداری، وابستگی حسابرس به حق الزحمه و ادامه فعالیت با شرکت مورد رسیدگی) فشار بودجه زمانی و رتبه و سابقه کاری، شهرت، اندازه مؤسسه حسابرسی و میزان درآمد مؤسسه.
	شرایط محیطی	میزان توسعه‌یافتگی حرفه در جامعه و فشار رقابتی
توانمندی‌ها (راهبردها)	فردی	مطالعه منسجم و آموزش
	در سطح مؤسسه	ایجاد فرصت برای حسابرس برای اثبات ارزش‌های خود). طراحی و اجرای خط مشی‌ها و رویه‌ها و انگیزه‌ها به عنوان نقش مؤسسه در پرورش ذهنیت حسابرس
بعد کارایی و اثر بخشی و بعد رفتاری (پیمادها)	کارایی	کشف تحریف‌های با اهمیت اخذ تصمیم بهینه در رشد و توسعه مؤسسه گزارشگری صحیح و به موقع و قابل اتکا تصمیم‌گیری و قضاوت مناسب
	اثر بخشی	سودمندی، عینیت و شفافیت اطلاعات اطمینان دهی به سرمایه‌گذاران و ذینفعان (اظهار نظر مناسب و افزایش شهرت و اعتبار مؤسسه با ارائه خدمات با کیفیت) و افزایش عملکرد تیمی کارکنان و بالا بردن سطح مهارتی آنها
	پاسخگویی	توانایی پاسخگویی به ذینفعان (شفافیت و پاسخگویی) کاهش شکاف انتظارات تعهد به کیفیت
	اعتماد	اعتماد اجتماعی، انضباط اجتماعی

جدول (۲): یادداشت نظری: ریشه‌یابی شکل‌گیری عناصر الگوی پارادایمی پژوهش

شرایط	محور	توضیحات
کینی	معیارهای مدیریت شایستگی	این عامل تمرکز بر شرایط و موضوع‌هایی دارد که رویکردی یکپارچه و هماهنگ را برای طراحی شایستگی مدیریت ارائه می‌دهد، بیشتر مطالعه‌ها مربوط بر این مطالب تأکید دارند که مدیر می‌تواند مهارت‌های ضروری برای حداقل عملکرد در یک کار در راستای عملکرد شغلی بهتر، پاسخگویی و اثر بخشی در انجام وظایف و مسئولیت‌ها را به همراه داشته باشند. نتایج به دست آمده در این بخش با دیدگاه، عبدالله (۲۰۱۲) و هلمی (۲۰۱۸) و گریگر (۲۰۱۹) همسو است.

محوری	شایستگی حسابرس	ویژگی‌های فردی، صلاحیت اخلاقی، باورهای مذهبی، عوامل شناختی، عدم خطاهای شناختی، پایبندی به اصول، توانمندی‌های حرفه‌ای و صلاحیت حرفه‌ای حسابرس، انعکاس دهنده شایستگی حرفه‌ای حسابرس است که با تجربه پناهی و همکاران (۲۰۱۸) همسو است.
زمینه‌ای	محورها	عوامل محیطی و سازمانی و سازمان‌های نظارت در به وجود آوردن شرایط بستر مناسب برای ظهور شایستگی مدیران است.
مداخله گر	منابع فشار	این شرایط ناشی از محیط درونی و بیرونی سیاست‌های موسسه حسابرسی و ساختارهای موجود آن است. مسئولیت‌پذیری یا فشارهای مرتبط، ممکن است شایستگی را تحت شعاع قرار دهد، و ممکن است مستندسازی بیش از حد برای راضی کردن بازرسان به دغدغه مهم حسابرسان تبدیل شود.
راهنر ها	توانمندی‌ها	راهنم‌های شناسایی شده در این بخش از پژوهش با اشاره به توانمندی‌های حسابرس در سه سطح فردی، موسسه و راهبردی متمرکز و مراحل آن در طی دوره زمانی معین انجام پذیرفته است که با دیدگاه، کاکمند و همکاران (۲۰۲۱)، همسو است.
پیامدها	بعد کارایی و اثر بخشی	پیامدهای کارایی و اثر بخشی با هدف توسعه ابعاد مهارتی شکل گرفت و با دیدگاه، پناهی و همکاران (۲۰۱۸) و بسیاری دیگر از پژوهشگران همسو است.
	بعد رفتاری	پیامدهای رفتاری نیز با هدف تقویت ارتباط بین حسابرس و جامعه و کاهش شکاف انتظارات و تخصص حسابرس به منظور چابکی و پاسخگویی بهتر مؤسسه حسابرسی تعیین شد، که با دیدگاه احمدی (۱۴۰۱)، دلاکروز و همکاران، (۲۰۲۰) و براون و همکاران (۲۰۱۸) همسو است.

شکل (۲): الگوی پارادایمی فرآیند شکل‌گیری شایستگی حسابرسان



بر اساس روابط بین هر کدام از ابعاد حاصل از مدل مفهومی و بر اساس هر کدام از مجموعه شرایط، نظریه به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

(P1): مطابق الگوی ارائه شده بر اساس ایجاد روابط بین ابعاد شایستگی حرفه‌ای و یکپارچگی آنها، معیارهای شناخت به عنوان اصلی ترین عامل مرتبط با شرایط علی معرفی شد و معرف ایجاد مقوله هسته ای پژوهش است.

(P2): ابعاد شایستگی حرفه‌ای حسابرسان ایرانی در بُعد ویژگی‌های شخصیتی، صلاحیت اخلاقی، باورهای مذهبی، عوامل شناختی و عدم خطاهای شناختی، توانمندی‌های شغلی، پایبندی به اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای و صلاحیت حرفه‌ای تحلیل شد.

(P3): شایستگی حرفه‌ای حسابرسان با تأثیرپذیری از شرایط علی منجر به توانمندی‌های حسابرسان در سطح فردی در سطح موسسه در سطح جامعه حرفه‌ای می‌شود.

(P4): این کنش‌ها (راهبرد ها)، در بستر محرک‌ها و هم‌زمان تحت تأثیر مؤلفه‌های منابع فشار به عنوان عوامل مداخله‌گر تأثیر می‌پذیرد.

(P5): در نهایت با اتخاذ این کنش و واکنش‌های ذکر شده به عنوان راهبرد، پیامدهایی با عنوان، بُعد کارایی و اثربخشی و بُعد رفتاری (پاسخگویی و اعتماد) شناسایی شد.

۵- بخش کمی تحقیق

۵-۱- بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها

در این پژوهش از آزمون کلموگروف اسمیرنوف برای بررسی فرضیه نرمال بودن داده‌های پژوهش استفاده شده است.

جدول (۳): نرمال بودن داده‌ها

متغیرها	آماره K-S	سطح منحنی Sig	سطح احتمال	نتیجه آزمون
معیارهای شناخت شایستگی مدیران	۱,۷۱۳	۰,۰۷۶	۰,۰۵	توزیع نرمال است
توانمندی‌ها	۱,۸۰۴	۰,۰۸۳	۰,۰۵	توزیع نرمال است
پیامدها	۱,۶۲۱	۰,۰۶۹	۰,۰۵	توزیع نرمال است
محرک‌ها	۱,۷۴۴	۰,۰۷۱	۰,۰۵	توزیع نرمال است
منابع فشار	۱,۶۵۹	۰,۰۶۸	۰,۰۵	توزیع نرمال است
شایستگی حرفه‌ای حسابرسان	۱,۷۰۲	۰,۰۷۳	۰,۰۵	توزیع نرمال است

۵-۲- بررسی مدل نظری تحقیق

برای آزمون صحت مدل نظری تحقیق و محاسبه ضرایب تأثیر از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری به وسیله نرم‌افزار لیزرل و از شاخص‌های برازش الگوی پیشنهادی ذیل استفاده شده است.

جدول (۴): شاخص‌های برازش الگوی پیشنهادی پژوهش

شاخص	حد قابل قبول	مقدار گزارش شده
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)	برابر یا کوچک‌تر از ۰/۰۸	۰/۰۷۵
کای اسکوئر بهنجار شده (CMIN/DF)	برابر یا کوچک‌تر از ۳	۲/۸۷
شاخص نیکویی برازش (GFI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۰
شاخص نیکویی برازش اصلاح‌شده (AGFI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۲
شاخص برازش تطبیقی (CFI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۱
شاخص برازش هنجار شده (NFI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۲
شاخص تاکر-لوئیس (TLI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۳
شاخص برازش افزایشی (IFI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۲

جدول (۵): نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری روابط بین اجزاء مدل

مسیر	ضریب مسیر	معناداری	نتیجه آزمون
معیارهای شناخت (P1) - شایستگی حرفه‌ای (P2)	۰,۶۹	۴,۱۱	تایید
شایستگی حرفه‌ای (P2) - توانمندی‌ها (P3)	۰,۶۱	۳,۷۵	تایید
محرک‌های اثربخش (P4) - توانمندی‌ها (P3)	۰,۶۷	۳,۶۹	تایید
منابع فشار (P4) - توانمندی‌ها (P3)	۰,۶۴	۳,۹۴	تایید
توانمندی‌ها (P3) - پیامدها (P5)	۰,۷۲	۴,۳۹	تایید

به این ترتیب با توجه به نتایج جدول بالا می‌توان از تحلیل پرسشنامه‌ها نتیجه گرفت که در خصوص روابط علی بین متغیرهای مدل شایستگی حرفه‌ای، روابط مثبت و معنی‌داری بین معیارهای شناخت با شایستگی حرفه‌ای وجود دارد. همچنین روابط علی مثبت و معنی‌داری بین شایستگی حرفه‌ای، محرک‌های اثربخش و منابع فشار با توانمندی‌ها و همچنین بین توانمندی‌ها با پیامدهای کارایی و اثربخشی و پیامدهای رفتاری وجود دارد.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به اینکه به کارگیری مناسب شایستگی حرفه‌ای فرآیندی شناختی و زمان بر است، طراحی چارچوب شایستگی حرفه‌ای و تغییر ذهنیت حسابرسان ممکن است به تغییرات زیاد هم در تئوری و هم در رویه‌ها نیاز داشته باشد. این پژوهش بیان می‌کند که شایستگی حرفه‌ای انعکاس دهنده ویژگی‌های فردی حسابرسان و توانمندی‌های حرفه‌ای حسابرسان است. البته افزون بر ویژگی‌های فردی، جنبه معرفتی/فلسفی، سازمانی، اقتصادی، ساختاری، و حتی از این بعد که از روابط صاحبکار تأثیر خواهد گرفت، یک ویژگی محیطی است. در این پژوهش نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش طی سه مرحله کدگذاری شدند. در این راستا،

مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش (مصاحبه‌ها) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. با عنایت به چندوجهی بودن شایستگی حرفه‌ای از نگاه مشارکت کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل شایستگی حرفه‌ای در حسابرسی در قالب مدل پارادایمی که دربرگیرنده، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و شرایط میانجی، اقدامات و پیامدها است، ارائه گردید و با پرداختن به مجموعه این شرایط علی، زمینه‌ای و میانجی در فرایند بکارگیری شایستگی حرفه‌ای در حسابرسی در سطوح کار و موسسه حسابرسی نقش مهمی در غنای ادبیات این حوزه ایفا می‌نماید. شرایط می‌توانند از زمان، مکان، فرهنگ، قوانین، مقررات، اعتقادات، اقتصاد، قدرت، عوامل جنسیتی، اجتماع و سازمان‌ها و ... نشأت بگیرند که در مدل پارادایمی ارائه شده به آنها اشاره گردید و عمده مقوله‌های شناسایی شده تحت شرایط علی از مواردی است که در مطالعات قبلی به آنها اشاره نشده است. در میان مهمترین راهبردهای اتخاذ شده، بکارگیری آموزش مستمر، مورد تاکید مشارکت کنندگان می‌باشد. در خصوص پیامدها پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد که بین شاخص‌های شایستگی و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد و شایستگی حرفه‌ای مولفه اثرگذار مهمی بر کیفیت حسابرسی می‌باشد که این موضوع مورد تأکید دی آنجو و هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان دهی (۲۰۱۵)، نیز می‌باشد. همچنین بکارگیری شایستگی حرفه‌ای منجر به کاهش خطر عدم کشف، بهبود قضاوت و نتیجه‌گیری و اظهارنظر مناسب می‌شود که در نهایت به ارتقای شهرت و اعتبار حرفه‌ای و کاهش اقدامات انضباطی علیه حسابرسان منجر خواهد شد. در نهایت مهمترین دستاورد این تحقیق را می‌توان دستیابی به مدل پارادایمی از شایستگی حرفه‌ای در حسابرسی دانست و مولفه‌های مدل پارادایمی استخراج شده از پژوهش حاضر از یکپارچگی و جامعیت نسبی برخوردار است و مدل شایستگی حرفه‌ای در حسابرسی در سطوح و ابعاد مختلف مورد بحث قرار گرفته است که بر اساس نظر خبرگان نیز مورد بررسی قرار و تایید گرفت. در انتها، مقوله‌ها و روابطی که به آن‌ها اشاره شد، ابعاد شکل‌گیری شایستگی حرفه‌ای حسابرسان را روایت می‌کنند. مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و مفاهیم مندرج در مدل طراحی شده در این پژوهش، یافته‌های پیمایش‌های پیشین شامل مؤلفه‌های استخراجی در پژوهش‌های انجام شده توسط کاکمند و همکاران (۲۰۲۱)، دلاکروز و همکاران (۲۰۲۰)، آگاروالا و همکاران (۲۰۱۷)، آرومگا و همکاران (۲۰۱۶)، پناهی و همکاران (۲۰۱۸)، هلمی (۲۰۱۸) و دیگر پژوهشگران همسو است. می‌توان گفت چارچوب مفهومی بدست آمده در پژوهش حاضر یک چارچوب جامع از پدیده شایستگی حرفه‌ای در حسابرسی است که بر اساس اطلاعات در دسترس، تاکنون مشابهی در پژوهش‌های گذشته (چه در خارج از کشور و چه در داخل کشور) نداشته و به این صورت یکپارچه ارائه نشده است. این ماهیت خاص روش‌شناسی پژوهش و بهره‌مندی از استراتژی کیفی نظریه داده بنیاد در راستای توسعه مدل و اعتبارسنجی مدل شایستگی حرفه‌ای در حسابرسی، اقدامی نو در پژوهش‌های این حوزه بوده و در گذشته کمتر مورد توجه قرار گرفته است و مهمترین نقطه افتراق این پژوهش با پژوهش‌های پیشین است.

پیشنهادهای کاربردی

با توجه به نتیجه فوق به نظر می‌رسد مؤسسه‌های حسابرسی باید میزان دانش و مهارت حرفه‌ای ارکان مؤسسه خود را در سطحی نگهدارند که بتوان اطمینان حاصل کرد خدمات آنها به گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود. با توجه به نتایج این پژوهش پیشنهاد می‌گردد آموزش و برگزاری دوره‌های آئین رفتار حرفه‌ای، ارتقای سلامت اداری و ارتقای رضایت شغلی حسابرسان که می‌تواند رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان را بهبود ببخشد در دستور کار جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد. همچنین، از آنجاکه حسابداران رسمی از شایستگی حرفه‌ای در قضاوتشان استفاده می‌کنند و با گسترش و تقویت شایستگی در بین دانشجویان حسابداری که حسابرسان آینده هستند می‌توان اعتماد جامعه و اعتبار را به حرفه حسابداری بازگرداند، پیشنهاد می‌شود دولت و مجامع حرفه‌ای دانشگاهها با گنجانیدن برنامه‌های درسی مربوط و برگزاری همایشها و سخنرانی‌ها و تدوین کتابها به تقویت و گسترش این مهم، اقدامات بسزایی داشته باشند. و با توجه به اینکه شناخت پدیده حرفه‌ای شدن حسابرسان و روشن سازی مسیر آن می‌تواند به عنوان مبنایی برای توسعه حرفه حسابرسی تلقی شود، انتظاری رود که مدل ارائه شده در این پژوهش که بر پایه ادراک و تجربه اکثریت شرکت کنندگان است بتواند به عنوان مبنایی برای شایستگی حرفه‌ای حسابرسان ایرانی مورد استفاده قرار گیرد. این امر می‌تواند موارد زیر را به دنبال داشته باشد: توانایی در کشف تحریفات صورت‌های مالی، توانایی دفاع و پشتیبانی از مستندات و شواهد گردآوری شده، توانایی پاسخگویی به ذینفعان در خصوص نحوه قضاوت حسابرسی، بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرس، افزایش کیفیت گزارش‌های مالی، شفافیت اطلاعات مالی، عینیت اطلاعات و در نهایت پرننگتر کردن نقش اعتبار بخشی حسابرس. با توجه به تأکیدی که اکثر صاحب نظران در پژوهش به وجود برخی ویژگی‌های فردی در حسابرسان داشتند، به حسابرسان پیشنهاد می‌گردد تا نسبت به تقویت عاملیت گرایی وجودی به عنوان هسته و جوهره اصلی شایستگی حرفه‌ای از طریق توسعه توانمندی‌های فردی و حرفه‌ای اقدام نموده تا ضمن اصلاح تصویر موجود از خود نزد سازمان، زمینه ارتقای منزلت خود در سازمان را فراهم آورند.

به متولیان حرفه (جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار) پیشنهاد می‌شود با توجه به ابعاد به‌دست آمده برای شایستگی حرفه‌ای حسابرسان (ویژگی‌های فردی، دانش، مهارت و تجربه) و زیرمقوله‌ها و مفاهیم مربوط به آنها، پیشنهاد می‌شود، در اصلاح قوانین و مقررات استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در حرفه حسابرسی، در نظر گرفتن تمهیداتی جهت ورود نخبگان به حرفه حسابرسی، اصلاح استانداردهای حسابرسی، تقویت ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، کاهش محدودیت‌های موجود در حرفه، تقویت نظام آموزشی دانشگاه‌ها، اصلاح سرفصل‌ها و کتب آموزشی و توجه بیشتر به مسائل مذهبی و اخلاقی در آن، تدوین آئین‌نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش، تأسیس سازمان نظارتی مستقل جهت نظارت اثربخش و بدون جانبداری بر حسابرسان و تدوین مقررات نظارت‌های شرکت‌های

بیمه‌ای جهت تعیین ریسک مؤسسات حسابرسی، به این ابعاد توجه ویژه‌ای شود. شناخت ویژگی‌های شخصیتی و تعیین آزمون‌های شخصیت در زمان تصدی شغل حسابرسی به عنوان یکی از معیارهای می‌باشد، که می‌بایست مد نظر قرار گیرد. در واقع پیشنهاد می‌شود، نهادهای نظارتی همچون دیوان محاسبات و سازمان بورس اوراق بهادار در کنار آزمون‌های کتبی، حتماً به شناخت ویژگی‌های شخصیتی افراد از طریق آزمون‌های استخدامی دست یابند، چرا که اظهار نظر حرفه‌ای حساب‌رسان به عنوان یک مبنا و معیار تصمیم‌گیری و ارتقادهنده‌ی سطح شفافیت‌ها مطرح می‌باشد که در صورت تناسب مناسب بین ویژگی‌های شخصیتی با ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی، می‌توان انتظار جامعه‌ی سالم تر و خالی از فساد و غیره را شاهد باشیم. مواردی همچون اصلاح قوانین مربوط به انتخاب حسابرسان معتمد سازمان بورس، بهبود فرآیند انتخاب و گزینش حسابدار رسمی، به‌طور جدی باید توسط این متولیان مورد توجه قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود، به ویژگی‌های روانشناختی حساب‌رسان در بازه‌های زمانی دوره‌ای، متوالی و پیوسته توجه گردد و از طریق برگزاری کارگاه‌های شناختی و رفتاری تلاش گردد تضادهای شغلی، فشارهای کاری و استرس را به عنوان سه بعد مهم مشاغل توأم با مسئولیت همچون حرفه‌ی حسابرسی، را کاهش دهند. توجه به ابعاد و ویژگی‌های روانشناختی می‌تواند فشار و بار مسئولیت‌ها را از دوش حساب‌رسان بکاهد و قضاوت‌های حرفه‌ای بهتری را ارائه دهند. همچنین باید به سمت تربیت حساب‌رسان تخصصی حرکت نماید تا از این طریق با آشنایی و شناخت محتوا و متن عملکردی شرکت‌های فعال در یک صنعت، اظهار نظرهای حرفه‌ای را در این زمینه ارائه دهند. حسابرسی هم از این قاعده مستثنا نیست. برگزاری هر چه بیشتر و باکیفیت‌تر سمینارها، گردهمایی‌ها و کنگره‌ها از سوی انجمن حساب‌رسان با دعوت از مدیران موسسه‌های حسابرسی و انتقال تجربه می‌تواند نمونه‌ای از اقدامات مؤثر برای فرهنگسازی و توسعه آموزش در این زمینه باشد. همچنین مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند برای شایستگی حرفه‌ای حساب‌رسان خود و ارائه قضاوت‌های با کیفیت که منجر به حسن شهرت مؤسسه حسابرسی می‌شود از نتایج این تحقیق استفاده کنند. پیشنهاد می‌شود یکی از استراتژی‌های آنها در زمان استخدام حساب‌رسان توجه به ابعاد و مؤلفه‌های شایستگی حرفه‌ای باشد. به علاوه، پس از استخدام جهت افزایش کارایی و اثربخشی آنها، ضمن طراحی نظام پاداش و فرهنگ سازمانی اثربخش و برنامه‌ریزی جهت ارتقای دانش و مهارت‌های حساب‌رسان، آن‌ها را در جهت بهبود ابعاد و مؤلفه‌های شایستگی حرفه‌ای خود تشویق نمایند تا بهره‌وری حساب‌رسان و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای افزایش یابد.

۸- پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

در راستای محدودیت این تحقیق باید گفت، هر چند می‌توانست ابعاد بیشتری در حوزه شایستگی حرفه‌ای حساب‌رسان شناسایی شود، اما بنا به دلایل مختلفی همچون محدودیت‌های زمانی و هماهنگی با نخبگان و غیره، تنها به این معیارها اکتفا شد و این تحقیق تلاش کرد،

با همین معیارها، به یک دیدگاه اجمالی نسبت به شناخت عوامل مؤثر بر شایستگی حرفه‌ای حساب‌برس دست یابد و بر این اساس پیشنهاد می‌شود برای تحقیقات آتی با بهره‌گیری از روش‌های مختلفی همچون تحلیل فازی و سناریو سازی به لایه‌های پنهان تر این موضوع مهم در عرصه‌های رقابتی شرکت‌ها دست یافت. همچنین با توجه به مقوله اصلی شناسایی شده در الگوی جامع ارائه شده در این پژوهش، به پژوهشگران بعدی پیشنهاد می‌شود تا با نظرخواهی از خبرگان به شناسایی عوامل مؤثر بر بهبود شایستگی حرفه‌ای حساب‌برسان بپردازند چرا که شناسایی این عوامل می‌تواند نقش مهمی در شکل‌گیری شایستگی حرفه‌ای مدیران داشته باشند. تحلیل مفهوم شایستگی حرفه‌ای از نظر متخصصان و خبرگان حرفه و تأثیر شکل‌گیری شایستگی حرفه‌ای حساب‌برسان بر نقش اعتبار دهی گزارش حساب‌برسان و تعالی و رشد حرفه از دیگر موضوع‌های پیشنهادی برای پژوهشگران بعدی می‌باشد.

۹- محدودیت‌های تحقیق

بدون تردید هر پژوهشی در اجرا عاری از چالش و مشکل نیست. این پژوهش نیز مستثنی نبوده و انجام آن با محدودیت‌هایی مواجه بود. مهم‌ترین محدودیت این پژوهش مربوط به محدودیت‌های ذاتی روش تحقیق کیفی است و اصلی‌ترین محدودیت موجود به شرح ذیل است:

۱. به منظور انجام مصاحبه، به حساب‌برسان با تجربه کاری بالا در زمینه حساب‌رسانی (خبرگان حرفه) نیاز بود که یافتن چنین افرادی و گرفتن وقت از آنها با دشواری و محدودیت مواجه بود.

۱۰- فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. احمدی، شهرزاد و معطوفی، علیرضا. (۱۴۰۱). "بررسی شایستگی حساب‌برسان با نقش میانجی نیم رخ شخصیتی نئو و رفتارهای فرانش"، فصلنامه تحلیل سرمایه، سال دوم، شماره اول، بهار ۱۴۰۱، صص ۲۳۵-۲۵۷.
۲. اخگر، مهدی. (۱۴۰۰). "تأثیر شایستگی و اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان بر کیفیت حساب‌رسانی با تأکید بر عزت نفس"، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی علم و فناوری شمس.
۳. باتمانی، فردین و ستاری، صدرالدین. (۱۳۸۵). "زیرساخت‌های لازم برای استقرار نظام شایسته‌سالاری در سازمان". مجموعه مقالات اولین همایش ملی توسعه شایسته‌سالاری در سازمان‌ها، دانشکده علوم تربیتی و روان‌شناسی دانشگاه تهران، تهران: انتشارات شیوه: ۲۴۳-۲۵۳.
۴. حسن ملکی، علیرضا؛ عبدلی، محمد رضا؛ عبداللّهی احمد و عباسی، ابراهیم. (۱۴۰۰). "تبیین و طراحی الگوی مفهومی عوامل مهم و مؤثر اعمال تردید حرفه‌ای حساب‌برسان: با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد"، سال بیست و یکم، شماره ۸۵، زمستان ۱۴۰۰، صص ۲۷۶-۲۹۶.
۵. خنیفر، حسین؛ ابراهیمی، صلاح الدین؛ سیفی، علی و فیاضی، بی بی مرجان. (۱۳۹۹). "طراحی الگوی شایستگی مدیران آموزشی برای استفاده در مرکز ارزیابی و توسعه". فصلنامه مدیریت مدرسه. دوره ۸، شماره ۲. صص. ۱۱۸-۱۳۹.
۶. رستمی، امین، ودیعی، محمدحسین و باقرپورولاشانی، محمدعلی. (۱۳۹۸). "تدوین الگوی شایستگی مدیران حساب‌رسانی داخلی". حسابداری مالی، ۱۱(۴۱)، ۷۰-۱۰۲. <https://sid.ir/paper/fa/۱۶۸۲۶۴/SID>.
۷. عابدیان اول، اکرم. (۱۳۹۰). "طراحی مدل شایستگی مدیران گروه‌های آموزشی"، دانشگاه فردوسی مشهد،

۸. پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت آموزشی، دانشکده علوم تربیتی، دانشگاه فردوسی مشهد. پاشایی قراگوزایل، حسین. (۱۳۹۳). بررسی وضعیت ابعاد شایستگی مدیران و ارائه مدلی برای توسعه آن در سازمان‌های دولتی استان آذربایجان غربی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بناب.
۹. کرسول، جان. (۱۳۹۱)، پوشش کیفی و طرح پژوهش: انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهشی، پدیدارشناسی، نظریه داده بنیاد، قوم‌نگاری، مطالعه موردی). ترجمه: (حسن دانایی‌فرد، حسین کاظمی). انتشارات صفار. ویرایش دوم (۲۰۰۷).
۱۰. جهانیان، رمضان. (۱۳۸۹). صلاحیت‌های مورد نیاز مدیران آموزشی، فصلنامه تحقیقات مدیریت آموزشی، شماره ۳، صص ۱۴۲-۱۲۱.
۱۱. کرمی، مرتضی و صالحی، مسلم. (۱۳۸۸). "توسعه مدیریت مبتنی بر شایستگی رویکردی نوین در آموزش و توسعه مدیران"، تهران: آبیژ. چاپ اول.
۱۲. کشتکار، آرزو. (۱۳۹۷). "بررسی تاثیر اخلاق، تجربه و شایستگی بر کیفیت حسابرسی: از دیدگاه جامعه حسابرسان حرفه‌ای استان فارس"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، استاد راهنما: امیر حسین جمالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت.
۱۳. عبدالمهی، مژگان. (۱۳۹۲). "طراحی الگوی آموزش و بهسازی مبتنی بر شایستگی برای مدیران آموزش سازمان‌ها"، پایان‌نامه دکتری مدیریت آموزشی. دانشکده مدیریت. دانشگاه آزاد اسلامی. واحد علوم و تحقیقات.
۱۴. محمودی، امیرحسین، عابدی، اکرم و حیدری، یونس. (۱۳۹۱). "بررسی شایستگی‌های حرفه‌ای مدیران گروه‌های آموزشی"، فرایند مدیریت توسعه، ۹۲-۶۹: ۱.
۱۵. یگانگی، سیده عاطفه. (۱۳۸۹). نقش شایستگی مدیران در اثربخشی مدیریت (مطالعه موردی در شرکت مخابرات استان قزوین)، مجله مدیریت توسعه و تحول، شماره ۵، صص ۵۷-۶۸.
۱۶. نیرومند، پوراندخت. (۱۳۹۱). چهارچوب مفهومی شایستگی مدیران عامل شرکت‌های فناوری بنیان: ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها، فصلنامه مشاوره شغلی و سازمانی، ۱۶۱-۱۴۵: ۱۲.

ب- منابع خارجی:

1. Abdullah A. H., Sentosa I. (2012) "Human resource competency models: Changing evolutionary trends", Interdisciplinary Journal of Research in Business, 1(11): 11- 25
2. Ahadzie D. K., Proverbs D. G., Olomolaiye P. (2008) "Towards developing competency-based measures for construction project managers: Should contextual behaviors be distinguished from task behaviors?", International Journal of Project Management, 26: 631-645
3. Agarwalla, S.K., N. Desai, and A. Tripathy. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. Available at: <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.002>
4. Arumrga, Z., Andreas, A. Z., (2016). The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor skepticism as a Moderating Variable. Procedia - Social and Behavioral Sciences 219 (2016): 828 – 832.
- 5.
6. Bartram D. (2005) "The great eight competencies : A criterion- centric approach to validation", Journal of Applied Psychology, 90 (6): 1185-1203.
7. Bissett R.L. (2009) "An assessment of the research chefs association's core competencies for practicing culinologists, dissertation for degree master of science", The College of Health and Human Services of Ohio University.
8. Brown, L., B. George, and C. Mehaffey-Kultgen. (2018). The development of a competency model and its implementation in a power utility cooperative: an action research study. Industrial and Commercial Training 50(3): 123-135.
9. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and

- Economics, 3, 183–199.
10. Dela Cruz, A . L., and Patel,C., Ying,S., Pan,P. (2020). The relevance of professional skepticism to finance professionals' Socially Responsible Investing decisions. Journal of Behavioral and Experimental Finance,26. <https://doi.org/10.1016/j.jbef.2020.100299>.
11. Draganidis Fotis, Mentaz Gregoris (2006) "Competency based management: A review of system and information management approaches and computer security, 14 (1): 51- 84.
12. Dubois D.D., Rothwell W.J., Stern D.J., Kemp L. K. (2004) Competency-based human resource management, Palo Alto, CA: Davies-Black Publishing.
13. Ley T., Albert D., Lindstaedt S. (2006) Connecting competence and performance in competency management: modeling, assessment, validation and use, Idea Group publishing.
14. Helmi, Zarefar, Andreas, Atika Zarefar(2018)," The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional Auditor Scepticism as a Moderating Variable", wrd Global Conference on Business and Social Sciences, Volume 219, 31 May 2016, Pages 828–832
15. Lupeja, Thabita Lameck. (2021). 'Bridging secondary school instruction to real-life settings through entrepreneurial instructional approaches'. International Journal of Education and Social Science Research. 4 (2).94-106.
16. Kakemam, E., Janati, A., Mohaghegh, B., Gholizadeh, M., Liang, Z., (2021). Developing competent public hospital managers: a qualitative study from Iran. International Journal of Workplace Health Management, 14(2), 149-163. Panahi, S. M., Pourkarimi, J., Ramezan, M., (2018). Presentation of the Professional competency Model of Research managers in Research-Based Organizations. Organizational Resources Management Researchs (ORMR), 8(1), 23-46.
17. Kregel, I., N. Ogonek, and B. Matthies. (2019). Competency profiles for lean professionals–an international perspective. International Journal of Productivity and Performance Management 68(2): 423-446.
18. Sanchez J. C. (2010) University training for entrepreneurship competencies: Its impact on intention of creation, Springer science +Business Modia.
19. Tripathi K., Agrawal M. (2014) "Competency Based Management In Organizational Context: A Literature Review", Global Journal of Finance and Management, 6 (4): 349-356.
20. Wickramasinghe V., Zoyza N.D. (2009) " A comparative analysis of managerial competency needs across areas of functional specialization", Journal of Management Development, 28: 344-360.