

Explaining the determining components of self-regulatory in the auditing profession: the algorithm of deriving fuzzy adaptive axes of TODIM

- Azade Rajabloo^۱
- Seyed Hossein Hosseini^۲
- Bahram Hemmati^۳

Abstract

Self-Regulatory is considered as a regulatory procedure in the auditing profession, the method of applying efficient control over the procedures of performing the tasks of auditors with the aim of meeting the expectations of stakeholders. The purpose of this research is presenting a Self-Regulatory Function model and evaluating its axes in the auditing profession by the algorithm of deriving fuzzy adaptive axes of todim. This study is mixed in terms of data collection methodology. Therefore, first, through the analysis of foundation data theory and the use of Glazer's approach, an effort was made to determine the dimensions of Self-Regulatory development in the auditing profession, and then its reliability was investigated with the aim of determining the limit of theoretical consensus through fuzzy delphi analysis. In the quantitative part of the research, todim's algorithm for deriving fuzzy adaptive axes has been used, because the purpose of this part is to explain the identified dimensions to determine the most important axis for the development of self-discipline function in the audit profession. In this research, in the qualitative part, ۱۳ experts in the field of accounting at the university level and in the quantitative part, ۵۰ auditors with more than ۵ years of experience participated as the statistical population. The results of the research in the qualitative part during ۱۳ interviews out of ۳۹ topics; It has ۸ components and ۳ categories in the form of an eight-dimensional model. The results in the quantitative part of the research, based on the TODIM fuzzy inference matrix and the determination of the final weight of each of the research criteria, indicate the selection of auditors' self-efficacy as the most important axis for the development of self-discipline functions in the auditing profession. According to the obtained results, it should be stated that professional self-efficacy in auditors stimulates the development of self-discipline in the auditing profession due to the existence of individual motivations and focusing on skill and specialized capabilities because the auditor consciously uses his experiences to develop professional knowledge in the field of performing his duties for the benefit of the beneficiaries.

Keywords: Self-Regulatory Function; Professional Self-efficacy; Algorithm of Deriving Fuzzy; Glazer's approach; Professional self-efficacy.

^۱ PHD student, Department of Accounting, Alborz Branch, Islamic Azad University, Alborz, Iran, azade.rajabloo۱۰@gmail.com

^۲ Assistant Professor, Department of Accounting, Alborz Branch, Islamic Azad University, Alborz, Iran (Corresponding Author) [hossein.hosseini@kiauo.ac.ir](mailto:hosseini.hosseini@kiauo.ac.ir)

^۳ Assistant Professor, Department of Accounting, Alborz Branch, Islamic Azad University, Alborz, Iran hemmati_b@yahoo.com

تبیین مولفه‌های تعیین‌کننده خود انتظامی در حرفه حسابرسی: الگوریتم استنتاج محورهای تطبیقی فازی تودیم

آزاده رجب‌لو^۱

سید حسین حسینی^۲

پهرام همتی^۳

چکیده

خود انتظامی به عنوان یک رویه نظارتی در حرفه حسابرسی، شیوه‌ی اعمال کنترل کارآمد بر رویه‌های انجام وظایف حساب‌رسان باهدف برآورده ساختن انتظارات ذینفعان تلقی می‌شود. هدف این مطالعه، تبیین مولفه‌های تعیین‌کننده خود انتظامی در حرفه حسابرسی براساس الگوریتم استنتاج محورهای تطبیقی فازی تودیم است. این مطالعه از نظر روش شناسی جمع‌آوری داده‌ها ترکیبی است. بنابراین ابتدا از طریق تحلیل نظریه داده بنیاد و استفاده از رویکرد گلیرز، تلاش گردید تا ابعاد توسعه خود انتظامی در حرفه حسابرسی تعیین گردد و سپس پایایی آن با هدف تعیین حد اجماع نظری از طریق تحلیل دلفی فازی مورد بررسی قرار گیرد. در بخش کمی پژوهش نیز از الگوریتم استنتاج محورهای تطبیقی فازی تودیم بهره برده شده است، زیرا هدف در این بخش تبیین ابعاد شناسایی شده جهت تعیین مهمترین محور توسعه کارکرد خود انتظامی در حرفه حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش در بخش کیفی ۱۳ نفر از خبرگان رشته حسابداری در سطح دانشگاهی و در بخش کمی ۵۰ نفر از حساب‌رسان دارای بیش از ۵ سال سابقه تجربه به عنوان جامعه آماری مشارکت داشتند. نتایج پژوهش در بخش کیفی طی ۱۳ مصاحبه از وجود ۳۹ مضمون؛ ۸ مولفه و ۳ مقوله در قالب یک مدل هشت بعدی حکایت دارد. نتایج در بخش کمی پژوهش براساس ماتریس استنتاج فازی تودیم و تعیین وزن نهایی هریک از معیارهای پژوهش، از انتخاب خودکارآمدی حساب‌رسان به عنوان مهمترین محور توسعه کارکردهای خود انتظامی در حرفه حسابرسی حکایت دارد. طبق نتیجه‌ی کسب شده باید بیان نمود، خودکارآمدی حرفه‌ای در حساب‌رسان به دلیل وجود انگیزه‌های فردی و تمرکز بر قابلیت‌های مهارتی و تخصصی، باعث تحریک توسعه خود انتظامی در حرفه حسابرسی می‌شود.

واژگان کلیدی: توسعه خود انتظامی؛ خودکارآمدی؛ الگوریتم استنتاج فازی؛ رویکرد گلیرز؛ خودکارآمدی حرفه‌ای.

^۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، البرز، ایران

^۲ استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، البرز، ایران (نویسنده مسئول) ایمیل:

hossein.hosseini@kiau.ac.

^۳ استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، البرز، ایران

زنجیره گزارشگری مالی از ابتدای آن تا اطمینان‌بخشی، به‌ویژه در مورد شرکت‌های سهامی عام باید تحت‌نظارت پویا باشد. نظارت بر تمامی اجزای این زنجیره از آنجا ناشی می‌شود که منافع عمومی متأثر از نحوه گزارشگری مالی است و در صورت سوء عملکرد در هر مقطعی از این زنجیره، منافع عموم مردم می‌تواند آسیب ببیند (صالحی‌حقی و همکاران، ۱۴۰۰). اما نظارت الزاماً وجود یک نهاد بالادستی جهت رعایت قوانین نمی‌تواند محسوب شود، بلکه اهرم‌های اجرای فرد (حسابرس) از قانون، ساختار و رویه‌های فرهنگی در یک چارچوب منسجم می‌تواند خود کنترلی لازم را داشته باشند و رویه‌ی سیستمی، امکان اصلاح هرگونه عدم رعایت الزامات، به ویژه در فرآیند ارائه اطلاعات توسط شرکت‌ها تا گزارش حساب‌رسان مستقل را مهیا نماید (ژانگ و بیاو^۱، ۲۰۲۲).

مفهوم خود انتظامی در حرفه حسابرسی، به دلیل افزایش سطح انتظارات اجتماعی امروز، به طور ویژه تری مورد توجه قرار گرفته است و می‌توان بیان نمود ضمن اینکه منافع مهمی را برای ذینفعان به ارمغان می‌آورد، در عین حال باعث خواهد شد تا حسابداران رسمی از طریق یک نهاد نظارتی که بر حرفه شان حاکم است، توسط هم‌پیشه‌گان شان تحت نظارت قرار گیرند (اونولاکا^۲، ۲۰۱۷). از طرف دیگر، ساز و کار نظارتی خود انتظامی، در این حالت حرفه را تقویت می‌کند و به پویایی عملکردهای رقابتی در این حرفه هویت تازه‌ای می‌بخشد. در عین حال، تحت نظارت بودن، اعتماد و اطمینان عمومی را پدید می‌آورد، مزیت نسبی ایجاد می‌کند و هزینه‌ای کمتر از سایر اشکال نظارت خواهد داشت (اسماعیل و تنگ^۳، ۲۰۱۵). اما سؤال اصلی اینجاست که اساساً پدیده خود انتظامی به صورت کارکرد نهادی قابل اتکاءتر است یا توسعه‌ی آن به صورت یک فرآیند درونی و هنجاری می‌تواند به کارکردهای حرفه حسابرسی کمک نماید.

سرآغاز شکل‌گیری پدیده خود انتظامی براساس وقایع سال‌های ۲۰۰۲ به بعد و تجربه جهانی مبنی بر مقابله با تسهیل گزارش حسابرسی بوده است تا حرفه حسابرسی به سمت پویایی بیشتری از نظر تقویت کارکردهای کیفیت گزارش حرکت نماید (اونولاکا، ۲۰۱۵). این موضوع اگرچه در ایران نیز مورد توجه قرار گرفت، اما تلقی جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان یک نهاد خود انتظام عملاً نتوانسته است در بسط یک چارچوب مشخص جهت توسعه خود نظارتی از

^۱ Zhang & Biao

^۲ Onulaka

^۳ Ismail & Theng

انسجام لازم برخوردار باشد و در حقیقت فاقد ویژگی‌های یک نهاد خودانتظام تلقی می‌گردد. زیرا از آنجاییکه ورود به این جامعه در اختیار این نهاد نیست و هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی این وظیفه را برعهده دارد، به ایجاد نوعی تضاد در تدوین سیاست‌ها با رویه‌های اجرای نظارت در این حوزه تبدیل شده است (آیین نامه اجرای هیئت‌های انتظامی، ۱۳۹۱).

در واقع تضاد از آنجا ناشی می‌شود، که از یک سو وظیفه‌ی انتصاب اعضای این هیأت و همچنین احکام انتظامی، توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی صورت می‌گیرد، اما انتصاب اعضای هیأت‌عالی انتظامی توسط وزیر دارایی و وزیر دادگستری انجام می‌شود که می‌تواند این فرآیند را از مرحله شروع یعنی ورود به حرفه تا مرحله‌ی اجرا توسط حسابرسان را دچار دوگانگی نماید (دفتر تحقیقات و سیاست‌های پولی و بازرگانی وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۵). از سوی دیگر، سایر نهادهای نظارتی ذی‌نفع از گزارش‌های حسابرسی، به‌ویژه سازمان بورس و اوراق بهادار و بانک مرکزی، مقررات متنوع نظارت بر حسابرسان را ابلاغ و اجرا کرده‌اند. همچنین استانداردگذاری و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی طبق قانون در سازمان حسابرسی صورت می‌پذیرد که یک سازمان دولتی است (صادقیان، ۱۳۹۵).

طبق این مکانیزم، خود انتظامی بر بستری از کارکردهای وسیع نهادهای دولتی بدون توجه به اثربخشی ویژگی‌های متناسب فرد با حرفه حسابرسی بنا شده است، که نه تنها نتوانسته به تقویت کارکردهای کیفی گزارش حسابرسی کمک نماید، بلکه خود انتظامی به عنوان یک سیکل اثربخش در توسعه نظارت‌های فردی و اخلاقی حسابرسان را با نوعی عدم هماهنگی و استقلال در حرفه حسابرسی مواجه نموده است (نجفی و همکاران، ۱۳۹۹). به عبارت دیگر، حاصل چنین ساختاری در نظارت بر عملکرد حسابرسان، ایجاد نوعی محدودیت قانونی و جلوگیری از پویایی استقلال حسابرسی تلقی می‌شود.

بر این اساس هدف این مطالعه در وهله‌ی اول ارائه مدل خود انتظامی در حرفه حسابرسی ایران و در وهله‌ی دوم ارزیابی و تبیین آن در سطح حسابرسان با تجربه می‌باشد تا مشخص گردد، کدام محور از مدل خود انتظامی می‌تواند به توسعه کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان منجر شود.

۲- مبانی نظری

از گذشته همواره این بحث مطرح بوده است که دولت چگونه می‌تواند با تفویض برخی اختیارات به بعضی نهادها، گروه‌ها یا صاحبان حرف به کارآمدی بیشتر فعالیت‌های آنان کمک نماید؛

در همین راستا از اوایل قرن نوزدهم برخی دولت‌ها در کشورهای توسعه یافته سعی کردند که با تحدید مداخله خود از یکسو و توسعه‌ی اختیارات بخش خصوصی و نظارت خود از سوی دیگر، به این مهم دست یابند (تی^۱، ۲۰۱۹). به تأسی از این جریان و سیر نسبتاً موفق آن، دیگر کشورها نیز تلاش نمودند تا با به کارگیری نظریه «خود انتظامی»^۲ برای نظام مند ساختن امور مربوط به کسانی که در مجموعه ای واحد فعالیت می‌کنند، اجازه داده شد که با توافق یکدیگر به ایجاد مقررات و قواعدی که مبنای رفتار آنهاست اقدام کنند یا اختیار اجرای قواعدی را به آنها دهند که از قبل برای آنها تعریف نموده‌اند (انصاری و همکاران، ۱۳۹۱).

با توجه به اهمیت انتظام بخشی به حرفه حسابرسی، سازمان های حرفه ای در بسیاری از کشورها این مسئولیت را به عهده گرفتند و به اصطلاح حرفه حسابرسی یکی از حرفه های خود انتظام به شمار می رفت. با گذشت زمان با توجه به مشخص شدن نارسایی های خود انتظامی (از جمله رسوایی های بزرگ مالی ابتدای قرن بیست و یکم) و به دنبال آن افزایش انتظارات نسبت به کیفیت حسابرسی و کاهش اعتماد عمومی به حرفه، در بسیاری از کشورها (حداقل ۵۰ کشور) سازمان های دولتی برای نظارت مستقیم یا غیر مستقیم بر حرفه حسابرسی ایجاد شد و به خود انتظامی حرفه پایان داد. علت ایجاد نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی در اکثر قریب به اتفاق کشورها، وجود تعارض منافع در جوامع حرفه ای بوده و فلسفه اصلی تشکیل چنین نهادی، تفکیک آن از جامعه حرفه‌ای بوده است به طوری که در حال حاضر هیچ نهاد ناظری در این کشورها در درون جامعه ی حرفه‌ای شکل نگرفته است، با این هدف که افراد ذینفع در آن دخالت نداشته باشند (رحمت اله اکرمی، ۱۳۹۹). خود انتظامی یک شیوه کارآمد اعمال کنترل است که از طریق تفویض طیفی از اختیارات در جریان مقررات‌گذاری صورت می‌گیرد و قلمرو اصلی آن در هر جایی است که اعمال کنترل از درون برای منافع گروهی خاص و در سطح کلان جامعه، مطلوب‌تر باشد (فان و همکاران^۳، ۲۰۲۲). اما این مفهوم به دلیل گستردگی بار معنایی، در بسط یک تعریف منسجم از یکپارچگی لازم برخوردار نمی‌باشد. به عنوان مثال کوآرا^۴ (۲۰۱۶) خود انتظامی را «اعمال کنترل در سیستمی با تنوع نهادهای نظارتی از اقتصاد تا تجارت را در بر گیرد و نقش دولت را در این خصوص صرفاً سکان داری بیان می‌نماید» تعریف می‌کند؛ در حالیکه چانگ و همکاران^۵ (۲۰۱۴) خود انتظامی را کنترل از درون یا

^۱ Tee

^۲ Self-regulation

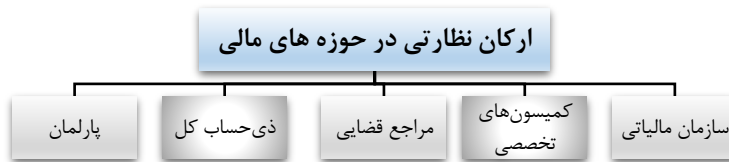
^۳ Fan et al

^۴ Kura

^۵ Chang et al

نظارت وابسته و تخصصی بیان می‌کنند. از طرف دیگر ویرا و همکاران^۱ (۲۰۱۹) خود انتظامی را «هدایت، نظارت یا کنترل یک سازمان یا حرفه بر اصول مقرر و ضوابط وضع شده تلقی می‌کند که وظیفه تدوین قوانین را نهادی و وظیفه اجرای نظارت را تخصصی» تعریف می‌کنند. با تدقیق در این تعاریف می‌توان دریافت اصطلاح خود انتظامی اگرچه در بخش‌های اقتصادی جوامع، نمود پیدا کرده است، اما در خصوص بسط آن در کارکردهای مالی و به ویژه در حرفه حسابرسی، بیشتر به جنبه‌های نهادی پرداخته شده است و هیچ تعریف مشخص و مبرهنی مبنی بر شفافیت تعاریف کارکردهای خود انتظامی در این عرصه وجود ندارد (انصاری و همکاران، ۱۳۹۲). برای این منظور می‌بایست ابتدا مراجع مختلف در حوزه‌های مالی که وظیفه نظارت جهت ارتقاء شفافیت را دارا هستند مورد شناسایی قرار داد. در یک دسته‌بندی مشخص رنجبر و همکاران (۱۳۹۴) نظارت‌ها در این عرصه را به شکل زیر ارائه دادند:

شکل (۱) ارکان نظارتی بر حوزه‌های مالی



برای جلوگیری از طولانی شدن کلام، مستقیماً روی بسط مفهوم خود انتظامی در حرفه حسابرسی از طریق نهاد مرتبط تر در این عرصه، تمرکز می‌شود. مرجع ملی حسابرسی به عنوان یکی از نهادهای نظارتی در حرفه حسابرسی تلقی می‌شود که تقریباً با نام های مشابه یا عناوینی تحت عنوان دیوان محاسبات همچون ایران فعالیت می‌نماید و در کنار نهادهای دیگر، وظیفه تصدی‌گری و حکمرانی در حرفه حسابرسی را عهده دار می‌باشد. این نهاد وظیفه نظارت بر مدیریت مالی واحدهای اجرایی را بر عهده دارد و سیاست گذاری‌های مرتبط با این حرفه را جهت مقابله با فشار را در دستور کار خود قرار می‌دهد. لذا این نهاد به عنوان یک وظیفه ذاتی، می‌بایست از طریق فرآیندهای انتقادی نسبت به نظارت توسعه یافته بر کارکردهای حرفه حسابرسی تمرکز نماید تا سطح اثربخش کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی برای ذینفعان توسعه یابد (رنجبر و

^۱ Vieira et al

مرشدی‌زاده، ۱۳۹۴). هانلون و شورف^۱ (۲۰۲۲) در تکمیل مباحث خود انتظامی بر چهار اصل زیر طبق شکل (۲) تأکید نموده‌اند:

شکل (۲) اصول خود انتظامی در حرفه حسابرسی



همان طور که در این چارچوب مشاهده می‌شود، در ربع سوم و چهارم، اساساً نظارت‌ها در حرفه حسابرسی بخشی از سیاست‌های قانونی و چارچوبی را در بر می‌گیرد که می‌تواند ضمن اینکه شفافیت‌ها در نقش‌های نظارتی را تقویت نماید، در عین حال با کوتاه نمودن مسیر تدوین ابلاغ لوایح، سطح اثربخشی در عرصه‌های نظارتی را توسعه بخشد. اما در ربع اول و دوم این چارچوب، یعنی دو بعد پایین، فرآیندهای اجرا و هنجارسازی‌های رفتاری در عرصه حرفه حسابرسی را شامل می‌شود که به عنوان اهرم اجرایی می‌تواند به تقویت و توسعه‌ی خود انتظامی در حرفه حسابرسی کمک نماید (کنینگ و ادوایر^۲، ۲۰۱۶).

بنابراین هرگونه تلاش برای افزایش شفافیت و پاسخگویی به واسطه‌ی توسعه خود انتظامی، مستلزم عمل به اصول چهارگانه بالاست که حسابرسی می‌تواند از این محل به منافع فراگیرتری دست یابد. در واقع زمانی خود انتظامی می‌تواند در این عرصه موفق عمل نماید که میان فعالیت‌های دولت در مقام اعمال حاکمیت و اعمال تصدی از جمله فعالیت‌های تجاری با کارکردهای رفتاری و هنجاری در حرفه حسابرسی تناسب وجود داشته و نقش هر یک از نهادهای وابسته به این حوزه، به تقویت مکانیزم‌های اثربخش پاسخگویی و در نهایت مشروعیت منتج شود (لولاین^۳، ۲۰۱۶). اما اگر دخالت دولت یا نهادهای وابسته به آن در حسابرسی غیرشفاف یا به صورت تبعیض آمیز اعمال شود؛ یا هنگامی که به دلیل عدم وجود آزادی اطلاعات، دولت خود را موظف به انتشار

^۱ Hanlon & Shroff

^۲ Canning & O'Dwyer

^۳ Löhlein

به موقع اطلاعات مالی خود ندادند؛ یا تهیه و اجرای ضوابط را بدون ارزیابی شرایط بازار و انتظارات برآمده از بسترهای اجتماعی مورد توجه قرار دهد، حسابرسی به عنوان آخرین مرحله از مراحل مدیریت مالی کشور، نقش چندانی در افزایش پاسخگویی نخواهد داشت (گیلبرتسون و هیرون^۱، ۲۰۱۴). لذا خود انتظامی در حرفه حسابرسی طبق آن چیزی که در هسته شناخت مفهومی خود به آن تأکید دارد، توسعه مشروعیت بالاتر در حسابرسی از طریق اثربخشی شفافیت‌های عملکردی در حسابرسی است، اما در عمل تداخل وظایف و فقدان اثربخشی کارکردهای درون فردی با کارکردهای نهادی در خصوص خود انتظامی باعث می‌شود تا کارکرد آن با چالش جدی در حرفه حسابرسی مواجهه باشد. لذا با توجه به مباحث نظری مطرح شده و با درک این موضوع که مفهوم مورد بررسی از چارچوب نظری گسترده‌ای برخوردار نمی‌باشد، در این بخش نسبت به ارائه سوال‌های پژوهش برای تدوین مدل و ارزیابی آن در حرفه حسابرسی اقدام می‌شود.

❖ سوال اول پژوهش) محورهای کارکرد خود انتظامی در حرفه حسابرسی کدامند؟

❖ سوال دوم پژوهش) تأثیرگذارترین محور کارکرد خود انتظامی در حرفه حسابرسی کدام است؟
شایان ذکر است براساس ماهیت پدیده مورد بررسی، در بخش کیفی جهت پاسخ به سوال اول پژوهش، طی سه مرحله کدگذاری نسبت به شناسایی سه بخش مضمون، مولفه و مقوله به عنوان ابعاد خود انتظامی در حرفه حسابرسی اقدام می‌شود و سپس مولفه‌ها یا محورها را از طریق تحلیل فازی جهت رسیدن به پاسخ سوال دوم مطالعه‌ی حاضر مبنی بر تعیین تأثیرگذارترین محور کارکرد خود انتظامی در حرفه حسابرسی مورد توجه قرار می‌دهد.

۳- پیشینه پژوهش

مرور پیشینه‌های تجربی نشان می‌دهد، موضوع خود انتظامی در کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی در ایران مفهومی نوظهور اما مهم و قابل توجه در جهت تناسب قوانین و استانداردها با حوزه بینش و ادراک فردی حساب‌رسان می‌باشد که از چارچوب نظری منسجمی برخوردار نبوده است. خود انتظامی اگرچه در بخش‌های اقتصادی جوامع، نمود پیدا کرده است، اما در خصوص بسط آن در کارکردهای مالی و به ویژه در حرفه حسابرسی، بیشتر به جنبه‌های نهادی پرداخته شده است و هیچ تعریف مشخص و مبرهنی مبنی بر شفافیت تعاریف کارکردهای خود انتظامی در این عرصه وجود ندارد (انصاری و همکاران، ۱۳۹۲). لذا این مطالعه با استفاده از ضعف موجود در این زمینه، تلاش می‌نماید تا با ایجاد یک چارچوب مفهومی نسبت به تقویت ادبیات این حوزه مؤثر عمل نماید.

^۱ Gilbertson & Herron

اگانا و همکاران^۱ (۲۰۲۳) پژوهشی تحت عنوان «خودانتهایی در مقابل نظارت دولت: بررسی هزینه حسابرسی» انجام دادند. در این پژوهش میزان تاثیرگذاری خود انتظامی حرفه حسابرسی در مقابل تنظیم استاندارد و نظارت توسط دولت بر هزینه حسابرسی و جنبه های مختلف حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج به دست آمده حاکی از تغییر در مقررات، به افزایش تمرکز و تعهد به مشتریان کمک می کرد، زیرا الزامات اضافه شده بر ساختار حاکمیت مشتری، به دوره تصدی حسابرس و نوع خدمات ارائه شده تأکید می کرد. موضوع برجسته ای که مشخص شد این است که چگونه نقص در فرآیندهای حسابرسی و در کنترل های داخلی مشتری به هزینه حسابرسی منجر می شود.

فنگ و همکاران^۲ (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «مداخله نظارتی و کیفیت حسابرسی: شواهد جدید از تعلیق مؤسسه حسابرسی» انجام دادند. دوره زمانی پژوهش ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۷ بود که در این بازه شرکت های بورس اوراق بهادار کشور چین را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش نشان داد، افزایش حق الزحمه حسابرسی با بهبود کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری دارد. همچنین مشخص گردید، وجود اقدامات نظارت نهادی در خصوص جلوگیری از تخلف ها می تواند به کاهش هزینه های حسابرسی و بهبود کیفیت گزارش حسابرسی منجر گردد.

هانلون و شروف^۳ (۲۰۲۲) مطالعه ای تحت عنوان «بینش در مورد هیئت های نظارت عمومی حسابرس: چگونگی و چرایی انجام کار آنان» انجام دادند. در واقع هدف این مطالعه توسعه ای سطحی از نظارت های مستدام و پایدار بر عملکردهای حرفه ای حسابرسان می باشد که به کیفیت کار حسابرسی می تواند کمک نماید. نتایج این مطالعه که به صورت پیمایشی انجام گرفت نشان می دهد، حسابرسان اغلب با تغییر رویه های حسابرسی و سیستم های کنترل کیفیت، نسبت به سطح نظارت های ایجاد شده، واکنش مثبت تری از خود به نمایش می گذارند. همچنین مشخص گردید که وجود نظارت های شدید توسط هیئت ها به افزایش کیفیت کارکردهای حسابرسی که فرآیندهایی از مستندسازی شواهد صاحبکاران تا لزوم تمرکز بر تردید حرفه ای در تدوین گزارش حسابرسی را در بر می گیرد، را منجر می شود.

^۱ agana et al

^۲ Feng et al

^۳ Hanlon & Shroff

اونولاکا^۱ (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان «سیاست‌های خود انتظامی در حرفه حسابداری و حسابرسی و بررسی تأثیر آن بر شکاف انتظارات» انجام دادند. روش شناسی این پژوهش به لحاظ ماهیت ترکیبی است و از طریق مصاحبه با خبرگان به دنبال طراحی مدل و بررسی تأثیر آن بر شکاف انتظارات در نیجریه می‌باشد. نتایج بدست آمده حاکی از تأثیر

قوی بین خود انتظامی بر پوشش شکاف انتظار حسابرسی می‌باشد. همچنین مشخص گردید، پوشش شکاف انتظارات در حرفه حسابرسی الزاماً از طریق ماهیت خود انتظامی فردی ممکن نیست و مجموعه‌ای از ویژگی‌های نهادی؛ اجتماعی و نظارتی را در حرفه حسابرسی در بر می‌گیرد.

بهبهانی‌نیا و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «نظارت نهادهای ناظر بر حسابرسان مستقل، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی» انجام دادند. در این پژوهش میزان اثربخشی نظارت این سازمان بر مؤسسات حسابرسی معتمد از طریق بررسی تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گرفته است. برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، از اقلام تعهدی غیرعادی، و برای سنجش کیفیت گزارشگری مالی، از میزان مربوط بودن اطلاعات مالی شرکت‌ها (ضریب تعیین مدل قیمت، سود و ارزش دفتری)، استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان داده است که کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها پس از اعمال نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۸۶) نسبت به قبل از آن، به صورت قابل توجهی بهبود یافته است.

دریایی (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «تبیین تأثیر کیفیت حسابرسی بر افشای داوطلبانه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها با تأکید بر نقش مالکان نهادی» انجام دادند. مقاله حاضر با استفاده از داده‌های ترکیبی ۱۶۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ (۱۴۴۰ سال - شرکت) و به روش رگرسیون چندمتغیره انجام شده است. نتایج پژوهش بیانگر آن است که بین اندازه حسابرسی و افشای داوطلبانه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. اما، بین حق الزحمه حسابرسی و افشای داوطلبانه مسئولیت‌پذیری اجتماعی رابطه معناداری دیده نشد. از طرف دیگر، مالکان نهادی رابطه بین اندازه حسابرسی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را تعدیل می‌کند. با این حال، مالکان نهادی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و مسئولیت‌پذیری را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. به طور کلی، شواهد پژوهش با نقش مالکان نهادی به عنوان یک ابزار نظارتی کارا در شرکت‌ها همخوانی دارد.

باباجانی (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان «الگوی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی ایران» انجام داد. در این پژوهش برای اولین بار تلاش شده

^۱ Onulaka

است احکام کلیدی و ساختار ساز نظام کنترل و حسابرسی مستقل از قوانین دیوان محاسبات ۴۵ کشور منتخب از پنج قاره جهان استخراج و با احکام کلیدی پیش‌بینی شده در قانون دیوان محاسبات کشور و اصلاحات بعدی آن مقایسه شود. نتایج حاصل از این بررسی تطبیقی در قالب پرسشنامه‌ای حاوی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های یک نظام نظارت و حسابرسی مستقل، با همکاری دیوان محاسبات بین حساب‌رسان کل، حساب‌رسان ارشد و مدیران ارشد دیوان توزیع گردید. نتایج بیانگر این واقعیت است که صاحب‌نظران دیوان محاسبات در مورد الگوی پیشنهادی برای استقرار نظام نظارت و کنترل مستقل قابل پیش‌بینی در قانون جدید دیوان می‌باشد، اجماع نظر توافق دارند.

۳- روش‌شناسی

در این مطالعه براساس آنکه انسجام نظری لازم در خصوص ابعاد خود انتظامی در حرفه حسابرسی وجود ندارد، می‌توان این پژوهش را در دسته مطالعات توسعه‌ای قرار داد. از طرف دیگر به لحاظ ماهیت نتیجه، این مطالعه اکتشافی است، زیرا از طریق تحلیل داده بنیاد به دنبال شناسایی و ارائه‌ی یک مدل چند بعدی در راستای مفهوم خود انتظامی در حرفه حسابرسی می‌باشد. به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها نیز، این مطالعه از نوع ترکیبی است؛ زیرا در دو بخش کیفی و کمی از طریق دو فرآیند مصاحبه و چک لیست‌های تدوین شده براساس مقیاس‌های زبانی/فازی نسبت به جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها اقدام می‌شود. به عبارت دیگر، ابتدا از طریق تحلیل بخش کیفی و با اتکاء به روش نظریه داده بنیاد تلاش می‌شود تا ابعاد مدل خود انتظامی در حرفه حسابرسی در قالب یک مدل چند بُعدی ارائه شود که برای این منظور از رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده گلیرر^۱ (۱۹۹۲) استفاده می‌شود تا با استفاده از مصاحبه با خبرگان، طی سه مرحله کدگذاری، مدل پدیده‌ی مورد بررسی تدوین گردد. در این رویکرد، نظریه از درون داده‌ها ظهور می‌یابد و محققان از ابتدا پیش‌فرضی در مورد ارتباط بین داده‌ها ندارد. همچنین، براساس راهبرد نظریه‌پردازی داده بنیاد ظاهرشونده، تحلیل داده‌ها همزمان با مصاحبه‌ها آغاز می‌شود (کلایان مقدم و همکاران، ۱۳۹۹). پس از ارائه مدل و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی، در تحلیل کمی، مطالعه از طریق تحلیل فازی سلسله‌مراتبی و پیش‌فرض‌ها و مقیاس‌های زبانی/فازی جهت تعیین مطلوب‌ترین محور خود انتظامی در حرفه حسابرسی اقدام می‌کند. به عبارت دیگر در بخش کمی پژوهش نسبت به ارزیابی مولفه‌های پژوهش اقدام می‌کند تا نسبت به تعیین مطلوب‌ترین بعد بخش کیفی در حرفه حسابرسی اقدام نماید.

^۱ Glaser

۵- مشارکت‌کنندگان و فرآیند انتخاب

باتوجه به گردآوری داده‌ها به صورت ترکیبی، مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی، خبرگان دانشگاهی و اساتید صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری می‌باشند. فرآیند انتخاب این مشارکت‌کنندگان، براساس نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی است که مبنای تعیین نقطه اشباع نظری برای اتمام مصاحبه با مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند. مطابق با صاحب‌نظران نظریه داده بنیاد همچون فرناندز^۱ (۲۰۰۴)؛ گلیرز و هالتون^۲ (۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و چارمز^۳ (۲۰۱۱) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که براساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش و یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابداری، به‌عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم افرادی از جامعه آماری که براساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه‌شوندگان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت، تعداد ۱۳ نفر براساس اطلاعات جدول (۱) باتوجه به نقطه اشباع تئوریک به عنوان اتمام مصاحبه‌ها در این پژوهش مشارکت داشتند.

جدول (۱) اطلاعات مصاحبه‌شوندگان (منبع: یافته‌های پژوهش)

کد مشارکت	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه	حوزه تخصصی	محل فعالیت
EP۰۱	مرد	۴۸ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	دانشگاه کردستان
EP۰۲	مرد	۴۵ سال	دکتری	۱۲ سال	حسابداری	دانشگاه سیستان و بلوچستان
EP۰۳	مرد	۵۵ سال	دکتری	۲۸ سال	حسابداری	دانشگاه فردوسی مشهد
EP۰۴	مرد	۶۵ سال	دکتری	۳۲ سال	حسابداری	دانشگاه ممفیس آمریکا
EP۰۵	زن	۴۹ سال	دکتری	۱۲ سال	حسابداری	دانشگاه الزهرا
EP۰۶	زن	۴۳ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	دانشگاه خاتم

^۱ Fernández

^۲ Glaser & Holton

^۳ Charmaz

کد مشارکت	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه	حوزه تخصصی	محل فعالیت
EP۰۷	زن	۴۴ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابداری
EP۰۸	زن	۴۱ سال	دکتری	۱۶ سال	حسابداری	دانشگاه امام رضا (ع)
EP۰۹	مرد	۴۹ سال	دکتری	۱۵ سال	حسابداری	دانشگاه مازندران
EP۰۱۰	مرد	۴۰ سال	دکتری	۱۸ سال	حسابداری	دانشگاه علامه طباطبائی
EP۰۱۱	مرد	۳۹ سال	دکتری	۲۱ سال	حسابداری	پردیس فارابی دانشگاه تهران
EP۰۱۲	مرد	۵۰ سال	دکتری	۱۸ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود
EP۰۱۳	مرد	۴۰ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	دانشگاه شهید بهشتی

در بخش کمی پس از طراحی مدل از طریق انتخاب جامعه هدف در بین حساب‌برسان دارای بیش از ۵ سال سابقه تجربه در حرفه حساب‌برسی براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۵۰ نفر به عنوان جامعه هدف در بخش کمی براساس نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. نکته‌ی قابل توجه این است که براساس ماهیت چنین تحلیل‌هایی که به لحاظ پیچیدگی و ارزیابی لایه‌های سطری «I» و ستونی «J» نیازمند تمرکز؛ دقت کافی و مشارکت تواماً با محقق می‌باشد، معمولاً حد تعیین جامعه بین ۱۵ تا ۲۵ نفر تعیین می‌شود (زیندانی و همکاران^۱، ۲۰۲۱) که در این مطالعه با دو برابر نمودن تعداد مشارکت‌کنندگان، مطالعه به دنبال اعتبار بیشتر در راستای تبیین موضوع در بسترهای مطالعاتی بوده است. باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، جدول (۲) اطلاعات جمعیت شناختی را نشان می‌دهد.

^۱ Zindani et al

جدول (۲) اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

متغیر	بخش کیفی			بخش کمی		
	معیارها	تعداد	درصد	معیارها	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۹	۶۹,۲۳٪	مرد	۴۴	۸۸٪
	زن	۴	۳۰,۷۷٪	زن	۶	۱۲٪
	جمع	۱۳	۱۰۰٪	جمع	۵۰	۱۰۰٪
سن	کمتر از ۴۰ سال	۲	۱۵,۳۸٪	کمتر از ۴۰ سال	۳	۶٪
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۹	۶۹,۲۴٪	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۲۵	۵۰٪
	بیشتر از ۵۰ سال	۲	۱۵,۳۸٪	بیشتر از ۵۰ سال	۲۲	۴۲٪
	جمع	۱۳	۱۰۰٪	جمع	۵۰	۱۰۰٪
سابقه کاری	زیر ۱۰ سال	۲	۱۵,۳۸٪	بین ۵ تا ۱۰ سال	۳۵	۷۰٪
	بیشتر از ۱۰ سال	۱۱	۸۴,۶۲٪	بیشتر از ۱۰ سال	۱۵	۳۰٪
	جمع	۱۳	۱۰۰٪	جمع	۵۰	۱۰۰٪

۶- گردآوری و تجزیه و تحلیل

براساس ماهیت روش شناسی پژوهش که از نوع ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که مفهوم خود انتظامی در حرفه حسابرسی 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 ظاهرشدن مضامین اولیه، برای تفکیک مولفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختاریافته 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 می‌گرفت تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. برخی از سوالات پُر تکرار در فرآیند مصاحبه به ترتیب زیر بود:

۱. چه زمینه‌های به خود انتظامی در حرفه حسابرسی می‌تواند کمک نماید؟
۲. تاچه اندازه ویژگی‌های فردی در تقویت خود انتظامی در حرفه حسابرسی مؤثر است؟
۳. تاچه اندازه ویژگی‌های ساختاری در حرفه حسابرسی به تقویت خود انتظامی در حرفه حسابرسی کمک می‌نماید؟

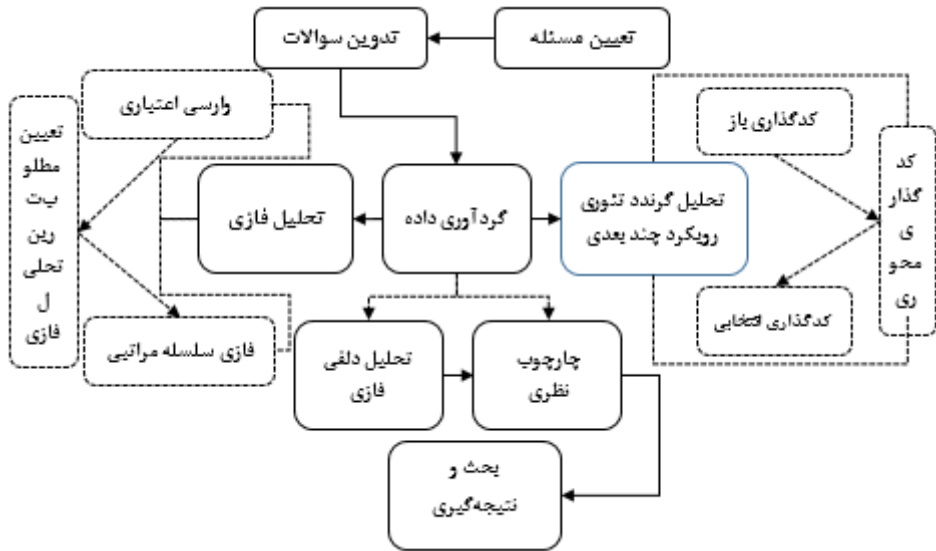
۴. چه جنبه‌هایی از کارکردهای نهادی در تقویت خود انتظامی در حرفه حسابرسی مؤثر است؟
۵. تاچه اندازه جنبه‌های توسعه‌گرایی ساختاری می‌تواند در تقویت خود انتظامی در حرفه حسابرسی مؤثر است؟
۶. چه جنبه‌هایی از مهارت‌هایی حرفه‌ای در حسابرسی می‌تواند به تقویت خود انتظامی در حرفه حسابرسی کمک نماید؟
۷. تاچه اندازه جنبه‌های انضباط‌گرایی می‌تواند به تقویت خود انتظامی در حرفه حسابرسی کمک نماید؟
۸. چه حوزه‌هایی از فرآیندهای نظارت نهادی می‌تواند به به تقویت خود انتظامی در حرفه حسابرسی کمک نماید؟

یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. 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 نیمه‌ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا مضامین قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزار شده، بدست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. لذا با تمرکز بر این فرآیند، روند انجام مصاحبه‌ها از مصاحبه اول تا مصاحبه هشتم تقریباً ابعاد چارچوب نظری مشخص شد و از مصاحبه نهم تا مصاحبه آخر، محققان برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع، مصاحبه‌ها را ادامه دادند.

سپس در بخش کمی، باتوجه به ارائه‌ی چارچوب نظری پژوهش، ابعاد مدل خود انتظامی در حرفه حسابرسی براساس تحلیل دلفی فازی به منظور سنجش پایایی مولفه‌های پژوهش در راستای مقوله‌های شناسایی شده، مورد بررسی قرار می‌گیرد تا باتوجه به تفاوت میانگین فازی تکرار دوره‌های دلفی، تناسب محتوایی ابعاد با موضوع مورد بررسی مورد سنجش قرار گیرند. در واقع برای انجام تحلیل دلفی، مولفه‌های اصلی بدست آمده از مرحله کدگذاری انتخاب در تحلیل گردند تئوری، در قالب یک چک لیست امتیازی ۵ گزینه‌ای (امتیازی) طراحی می‌شوند و مجدداً بین مشارکت‌کنندگان پژوهش در بخش کیفی توزیع می‌گردد تا مشخص شود ابعاد شناسایی شده به درستی مفهوم مورد بررسی را پوشش می‌دهند یا خیر. در نهایت محورهای شناسایی شده (مولفه‌ها) طبق تحلیل فازی

تودیم مورد بررسی قرار می‌گیرد تا نسبت به انتخاب مطلوب‌ترین محور (مولفه) خود انتظامی در حرفه حسابرسی اقدام می‌گردد. باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، نمودار روش شناسی پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

شکل (۳) فرآیند گام به گام پیاده‌سازی تحلیل‌ها



۷- فرآیند اعتباریابی جمع‌آوری داده‌ها

در این بخش باهدف سنجش اعتبار کدگذاری‌های صورت گرفته، از طریق روش مثلث‌سازی^۱ در پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود. مثلث‌سازی در واقع با الهام از علم هندسه، سنجش اعتبار در پژوهش‌های کیفی را از طریق حداقل سه منبع مورد سنجش قرار می‌دهد تا مشخص شود، کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار است و مطالعه اصطلاحاً «سوگیری ذاتی»^۲ دچار نشده است (جانسون و جان، ۲۰۰۹). لذا در این مطالعه برای محقق شدن این امر، در ۴ بعد نسبت به مرور نظرات خبرگان پس از پایان کدگذاری اقدام به اعتبارسنجی در بخش کیفی شد.

^۱ Validation Triangulation

^۲ Intrinsic Bias

^۳ Jonsen and Jehn

جدول (۳) اعتبارسنجی مثلث‌سازی ابعاد شناسایی شده

ابعاد مثلث‌سازی	تشریح
مثلث‌سازی منابع داده‌ها ^۱	در این بعد هدف ارزیابی تناسب تئوریک یا همراستایی مفهومی مضامین فراگیر با منابع علمی در پژوهش‌های گذشته می‌باشد. لذا باتوجه به اینکه در این مطالعه براساس ماهیت تحلیل، مضامین فراگیر از دل پژوهش‌های قبلی استخراج می‌شوند، اعتبار داده‌ای کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد. زیرا همراستایی مضامین فراگیر با مفاهیم شناسایی شده در پژوهش‌های گذشته صورت گرفته است.
مثلث‌سازی همکاران محقق ^۲	در این بعد هدف ارزیابی فرآیند جمع‌آوری داده‌ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع تفاسیر ذهنی مشارکت‌کننده در کدگذاری و طراحی سوالات در جریان مصاحبه مبنای اعتبارسنجی می‌باشد. در این مطالعه باتوجه به مشارکت چندین محقق در کنارهم، ضمن نزدیک نمودن تفاسیر ناشی از کدها، هرگونه انحراف در مسیر مصاحبه‌ها و کدها مورد بحث قرار می‌گرفت.
مثلث‌سازی روش ^۳	در این بعد هدف روش جمع‌آوری داده‌ها در مطالعه کیفی می‌باشد. به عنوان مثال نحوه‌ی رسیدن به نقطه اشباع تئوریک از دل مصاحبه‌ها مورد توجه می‌باشد. لذا براساس اینکه در جریان مصاحبه از مصاحبه باز (عمیق) و نیمه باز برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک بهره برده شد، لذا می‌توان بیان نمود روش جمع‌آوری داده‌ها از تک بعدی بودن خارج و براساس مجموع شیوه‌های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه نسبت به اعتبار مطالعه کمک نموده است.
مثلث‌سازی نظریه ^۴	در این بعد که دارای رمز خاکستری به لحاظ اجرا با مثلث‌سازی منابع می‌باشد، هدف لینک نمودن مضامین سازمان دهنده و مضامین فراگیر از مرحله کدگذاری محوری و انتخابی می‌باشد. لذا باتوجه به اینکه فرآیند تعیین اسامی تئوریک برای مضامین سازمان دهنده براساس تئوری‌های وابسته در سایر دانش بین رشته‌ای همچون مدیریت صورت گرفت، لذا از منظر مثلث‌سازی نظریه نیز کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد.

۸- یافته‌های پژوهشی

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی مدل ارائه می‌شود و سپس تحلیل ماتریس رتبه‌بندی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

۸-۱- یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد

این پژوهش با طی نمودن سه گام اصلی در تحلیل نظری داده بنیاد شامل کدگذاری باز؛ کدگذاری انتخابی و کدگذاری محوری تلاش دارد تا به مفهوم خود انتظامی در حرفه حسابرسی را براساس یک چارچوب نظری مورد بررسی قرار دهد. لذا براساس عدم مشخص بودن ابعاد منسجم در رابطه

^۱ Data Source Triangulation

^۲ Investigator Triangulation

^۳ Method Triangulation

^۴ Theory Triangulation

با این مفهوم در حرفه حسابرسی، در این بخش تلاش می‌گردد تا حوزه‌های شفاف‌تری از مفهوم پژوهش را ایجاد نماید. لذا براساس مصاحبه‌های انجام شده، جدول (۴) که نشان دهنده‌ی فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری می‌باشد، به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

جدول (۴) ابعاد مدل خود انتظامی در حرفه حسابرسی براساس مضامین؛ مولفه‌ها و مقوله‌ها

کد گذاری	کد گذاری‌های اصلی		
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
تئوری	مقوله‌ها	مولفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
خود انتظامی در حرفه حسابرسی	کارکردهای فردی در توسعه خود انتظامی	ارتقاء خود کارآمدی فردی	تقویت احساس ارزشمندی فرد در حرفه حسابرسی
			تقویت منبع کنترل درونی در حسابرسی
			تقویت قابلیت‌های مهارتی فرد در حرفه حسابرسی
			تقویت سطح انتقال تجربه به دانش حرفه‌ای در حسابرسی
		بلوغ ادراکی فردی	ارتقاء سطح تعهد فرد در حرفه حسابرسی
			ارتقاء سطح معنابخشی فرد به حرفه حسابرسی
			ارتقاء سطح تقویت استقلال باطنی در حرفه حسابرسی
			ارتقاء احترام به تفاوت منافع جهت کاهش شکاف انتظارات
		خودآگاهی فردی	شناخت انتظارات در حرفه حسابرسی
			شناخت تعارض در حرفه حسابرسی
			شناخت حد تعادل در برابر فشار در حرفه حسابرسی
			شناخت کارآمدی در حرفه حسابرسی
			شناخت تجربی از حرفه حسابرسی
			شناخت هیجانات در حرفه حسابرسی
	کارکردهای ساختاری در توسعه خود انتظامی	حمایت ادراک شده	اثربخشی احترام به حقوق فردی حسابرسان در ساختار حسابرسی
			اثربخشی ارتقاء برابر در حرفه حسابرسی براساس تخصص‌ها
			اثربخشی فرصت‌های شغلی برابر در حرفه حسابرسی
			اثربخشی همدلی سازمانی در حرفه حسابرسی
			اثربخشی امنیت شغلی در حرفه حسابرسی
		توسعه‌گرایی ساختاری	پویایی مکانیزم‌های اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی
			پویایی ارزش‌های کثرت‌گرایانه در حرفه حسابرسی
			پویایی حفظ انگیزه‌های شغلی در حرفه حسابرسی
			پویایی خلاقیت‌های عملکردی در حرفه حسابرسی
			پویایی ارتقاء منصفانه در حرفه حسابرسی
کارکردهای نهادی در توسعه خود انتظامی	تعادل متوازن		تعادل در تعریف نقش‌های فردی در حرفه حسابرسی
			تعادل در جانشین‌پروری در حرفه حسابرسی
			تعادل در تعالی عملکردهای شغلی و اجتماعی در حرفه حسابرسی
			تعادل هنجارهای اجتماعی در حرفه حسابرسی

کد گذاری های اصلی		کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری تثوری
مضامین مفهومی				
مؤلفه های اصلی		مقوله ها	طبقه بندی اصلی	
تعادل نمادهای کار-خانواده در حرفه حسابرسی				
توسعه ای ارزیابی قانونی عملکردهای حساب رسان				
توسعه ای شفافیت در حیطه های عملکردی حساب رسان				
توسعه ای یکپارچگی ارکان های مستقل بر عملکردهای حساب رسان				
توسعه ای کارگروه های معاشرت و اشتراک دانش در عملکردهای حساب رسان				
فرآیندهای نهادی				
توسعه ای اعلامیه های رسمی حفاظت حقوقی از حساب رسان				
توسعه ای عدالت در ارزیابی عملکردهای حساب رسان				
تعیین تخلف دور زدن ساعات کار حسابرسی به صورت مشخص				
تعیین تخلف در تصدیق مستندات و اطلاعات قابل ارائه				
انضباط گرای حرفه ای				
تعیین تخلف در اظهار نظر گزارش حسابرسی				
تعیین تخلف در مذاکره حسابرسی				

باتوجه به مشخص شدن فرآیندهای کدگذاری طبق رویکرد گلیرز در تحلیل داده بنیاد، در ادامه نسبت به مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی ایجاد شده طبق مصاحبه‌های صورت‌گرفته، هریک از مولفه‌های اصلی در قالب کدهای مفهومی مورد بحث و استدلال قرار می‌گیرند و سپس در سایه تحقیقات انجام‌شده نسبت به پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل‌دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح‌های لازم داده می‌شود. همانطور که از جدول (۴) مشاهده شد: سه طبقه‌بندی فرعی وجود دارد که عبارتند از:

کارکردهای فردی در توسعه خود انتظامی؛ کارکردهای ساختاری در توسعه خود انتظامی و کارکردهای نهادی در توسعه خود انتظامی که در قالب جدول (۵)، تعریف هر کدام از طبقه‌بندی‌های فرعی ارائه شده است. متغیرها در مولفه‌های تشکیل‌دهنده گزارشگری سرمایه فکری پایدار با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

جدول (۵) تعاریف طبقه‌بندی‌های فرعی

تعریف	طبقه‌بندی‌های فرعی
کارکردهای فردی بخشی از توسعه‌ی مکانیزم خود انتظامی در حرفه حسابرسی تلقی می‌شود که جنبه‌های درونی و ادراک فردی را در مسیر ایفای نقش مؤثر در حرفه حسابرسی شامل می‌شود. در این فرآیند حسابرسان می‌توانند به واسطه خودکارآمدی فردی، بلوغ ادراکی و خودآگاهی به سطح بالاتری از شناخت در این حرفه دست یابند و از این طریق حفاظت حرفه‌ای در برابر فشارهای بیرونی واسطه‌ها و یا صاحبکاران افزایش می‌یابد. این مقوله در واقع بیان‌کننده‌ی تناسب فرد با ویژگی‌های روانشناختی است که براساس آن فرد در پی دستیابی به سطحی از خود نظارتی در عملکردهای حرفه‌ای می‌باشد تا بتواند از طریق پاسخگویی سطح مشروعیت فردی در حرفه حسابرسی را ارتقاء ببخشد.	کارکردهای فردی در توسعه خود انتظامی
کارکردهای ساختاری مقوله‌ی دوم توسعه مکانیزم‌های خود انتظامی در حرفه حسابرسی تلقی می‌شود که فرآیندهای درون ساختاری در موسسه‌های حسابرسی از نظر نوع رهبری شریک حسابرسی جهت ایجاد انگیزه و حمایت‌های ادراک شده را در بر می‌گیرد که می‌تواند زمینه‌ی توسعه‌ی گرای ساختاری جهت ایجاد خود انتظامی در حسابرسان را تقویت نماید. زیرا حسابرسان بیش از هر چیزی در حرفه حسابرسی برای پایبندی به اصول اخلاقی و حفظ استقلال حرفه‌ای جهت کنترل فشارهای بیرونی به انگیزه و درک شرایط حرفه‌ای از جانب شرکا احتیاج دارند تا بتوانند کیفیت حسابرسی را ارتقاء بخشند تا ذینفعان بتوانند با اتکاء بیشتری نسبت به گزارش حسابرسان اقدام به تصمیم‌گیری و سرمایه‌گذاری نمایند.	کارکردهای ساختاری در توسعه خود انتظامی
کارکردهای نهادی به عنوان مقوله‌ی سوم، معیار مهم و حائز اهمیتی در توسعه‌ی مکانیزم‌های خود انتظامی در حرفه حسابرسی تلقی می‌شوند. زیرا از یک سو وجود چنین نظارت‌هایی می‌تواند به ایجاد تعادل بین نقش‌های تخصصی در حسابرسان با سایر نقش‌های اجتماعی کمک نماید و مانع از ایجاد تعارض و دوگانگی در آنان شوند تا دچار فرسایش شغلی نگردند. از سویی دیگر وجود نظارت‌های نهادی می‌تواند زمینه تداوم وجود قوانین و استانداردهای حسابرسی را توسعه بخشد و امکان حفاظت حقوقی از عملکردهای حسابرسان را توسعه بخشد. لذا این نظارت‌ها می‌تواند کمک نماید تا با تعیین حدود تخلف رفتاری و عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان، تاحد زیادی مانع از فرصت طلبی‌های آنان شوند و سطح شناخت حسابرسان را از تبعات عدم رعایت اصول حرفه‌ای را افزایش دهد.	کارکردهای نهادی در توسعه خود انتظامی

۹- چارچوب تئوریک

براساس مضامین کدگذاری شده جهت رسیدن به مولفه‌ها و سپس مقوله‌های پژوهش و باتوجه به بیان مباحث تطبیق در کدهای شناسایی شده در این بخش می‌بایست نسبت به ارائه‌ی چارچوب تئوریک اقدام نمود. لذا باتوجه به ماهیت تحلیل گلیزر (۱۹۹۲) در نظریه داده بنیاد اقدام به ارائه چارچوب تئوریک پژوهش می‌باشد. همانطور که در روش‌شناسی به آن اشاره شد، رویکرد تحلیلی گلیزر (۱۹۹۲) در تفاوت با رویکرد تحلیلی اشتراوس و کوربین^۱ (۱۹۹۰) در چارچوب

^۱ Strauss & Corbin

ساختارنیافته‌ای است که به واسطه مقوله‌ها و مولفه‌های پژوهش ارائه می‌شود. لذا با اتکاء به این مفهوم چارچوب تتوریک پژوهش ارائه می‌شود:

شکل (۴) چارچوب نظری خود انتظامی در حرفه حسابرسی



باتوجه چارچوب نظری پژوهش همانطور که مشخص است، در واقع این مدل در قالب ۳ مقوله و ۸ مولفه و ۳۹ مضمون مفهومی تفکیک نموده است. در ادامه باهدف برازش پایایی مدل جهت تبیین در جامعه هدف پژوهش از تحلیل دلفی استفاده می‌شود.

۱۰- یافته‌های تحلیل دلفی

در این مرحله پس از ارائه چارچوب نظری فوق، باتوجه به مبنا بودن مولفه‌ها جهت ارزیابی، نسبت به بررسی حد اجماع نظری ابعاد شناسایی شده از مرحله کیفی اقدام گردید. در واقع با ساخت یک چک لیست ارزیابی ۵ گزینه و توزیع آن در بین خبرگان، مطالعه‌ی حاضر تلاش دارد تا بررسی نماید، آیا مولفه‌های شناسایی شده در راستای مقوله‌های خود انتظامی در حرفه حسابرسی از پایایی لازم برخوردار هستند یا خیر.

جدول (۶) فرآیند تحلیل دلفی فازی بخش اول

ردیف	ارزش زبانی ارزش عددی	خیلی زیاد ۹	زیاد ۷	متوسط ۵	کم ۳	خیلی کم ۱	Max	Mod	Min	میانگین غیرفازی شده
	زیرمعیارها - ارزش فازی	(۹،۷،۱۰)	(۵،۷،۹)	(۳،۵،۷)	(۱،۳،۵)	(۰،۱،۳)				
۱	ارتقاء خود کارآمدی فردی	۴۶	۴	۰	۰	۰	۹/۴۰	۸/۷۰	۶/۱۰	۷/۹۸
۲	بلوغ ادراکی فردی	۴۰	۸	۲	۰	۰	۸/۹۰	۷/۹۵	۵/۶۵	۷/۵۵
۳	خودآگاهی فردی	۴۲	۵	۳	۰	۰	۸/۹۵	۸/۰۰	۵/۷۰	۷/۶۵
۴	حمایت ادراک شده	۴۶	۴	۰	۰	۰	۹/۲۵	۸/۵۵	۵/۹۵	۷/۷۸
۵	توسعه‌گرایی ساختاری	۴۰	۵	۵	۰	۰	۸/۸۵	۷/۷۵	۵/۵۵	۷/۴۰
۶	تعادل متوازن	۴۷	۲	۱	۰	۰	۹/۵۵	۸/۸۰	۶/۳۰	۸/۱۰
۷	فرآیندهای نهادی	۴۵	۵	۰	۰	۰	۹/۲۵	۸/۶۵	۶/۰۰	۷/۷۵
۸	انضباط‌گرایی حرفه‌ای	۴۳	۷	۰	۰	۰	۹/۱۰	۸/۱۵	۵/۸۵	۷/۷۰

پس از راند اول دلفی، در مرحله دوم مجدداً چک لیست امتیازی تأیید شده به همراه با نقطه نظر قبلی هر فرد و میزان اختلاف آن‌ها با دیدگاه سایر خبرگان، به مشارکت‌کنندگان ارجاع شد تا مشخص شود، در این راند حد اجماع نظری تعیین می‌گردد.

جدول (۷) فرآیند تحلیل دلفی فازی بخش دوم

ردیف	زیرمعیارها - ارزش فازی	ارزش زبانی					میانگین غیر فازی	اختلاف میانگین	نتیجه
		خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم			
		۹ (۹.۷, ۱۰)	۷ (۵, ۷)	۵ (۳, ۵)	۳ (۱, ۳)	۱ (۰, ۱)			
۱	ارتقاء خود کارآمدی فردی	۴۸	۲	۰	۰	۰	۹/۶۰	۰/۲۰	پذیرش
۲	بلوغ ادراکی فردی	۴۵	۵	۰	۰	۰	۹/۵۰	۰/۲۵	پذیرش
۳	خودآگاهی فردی	۴۴	۴	۲	۰	۰	۹/۰۵	۰/۱۰	حذف
۴	حمایت ادراک شده	۴۸	۲	۰	۰	۰	۹/۶۰	۰/۳۵	پذیرش
۵	توسعه‌گرایی ساختاری	۴۷	۲	۱	۰	۰	۹/۵۵	۰/۷۰	پذیرش
۶	تعادل متوازن	۴۹	۱	۰	۰	۰	۹/۷۵	۰/۲۰	پذیرش
۷	فرآیندهای نهادی	۴۸	۲	۰	۰	۰	۹/۶۰	۰/۳۵	پذیرش
۸	انضباط‌گرایی حرفه‌ای	۴۵	۵	۰	۰	۰	۹/۵۰	۰/۴۰	تأیید

باتوجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله اول و مقایسه آن با نتایج این مرحله، در صورتی که اختلاف بین دو مرحله کمتر از حد آستانه ۰/۲ باشد در این صورت فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود. همانگونه که جدول (۷) مشاهده می‌شود، تنها محور حذف شده از مجموعه مولفه‌های خود انتظامی در حرفه حسابرسی، مولفه‌ی خودآگاهی فردی از مقوله‌ی کارکردهای فردی توسعه خود انتظامی در حرفه حسابرسی می‌باشد و بقیه محورهای این پدیده، مورد تأیید و پذیرش قرار گرفتند.

۱۱- یافته‌های تحلیل فازی

در ادامه باهدف تعیین مطلوب‌ترین محور خود انتظامی در حرفه حسابرسی، از تحلیل فازی تودیم، استفاده می‌شود. لذا با قراردادن هریک از مولفه‌های تأیید شده در بخش کیفی در قالب سطر «*i*» و ستون «*j*»، مقایسه زوجی صورت می‌گیرد تا بررسی شود که آیا تأثیر مستقیم؛ معکوس و یا متقابلی بین ابعاد ماتریسی وجود دارد یا خیر.

جدول (۸) مقیاس‌های زبانی براساس روابط زوجی

متغیرهای زبانی	مقادیر فازی
تأثیر خیلی بالا	(۸.۹, ۹)
تأثیر بالا	(۶.۷, ۸)
تأثیر پایین	(۴.۵, ۶)
تأثیر خیلی پایین	(۲.۳, ۴)
بدون تأثیر	(۱, ۱)

به عبارت دیگر، در این بخش، برای هریک از گزاره‌های پژوهش، طیف پنج‌تایی «تأثیر خیلی بالا»؛ تا «بدون تأثیر» در پرسشنامه استفاده شده است و برای هرکدام از آن‌ها مجموعه‌های فازی با توابع عضویتی فازی تعریف شد (تسفاماریام و صدیق^۱، ۲۰۰۶). دلیل این انتخاب آن است که این اعداد اغلب در کاربردهای کنترل‌رهای فازی همچون تصمیم‌گیری جهت انتخاب بهترین راه‌حل مورد استفاده قرار می‌گیرند. حال باهدف بسط تعاریف اولیه اعداد فازی، ابتدا اقدام به ارائه مدل‌های ریاضی در این رابطه می‌شود.

□ مرحله اول: طراحی معیارهای زبانی فازی

در این مرحله براساس معیارهای تعیین شده در بخش کیفی، برای تصمیم‌گیری نسبت به اولویت‌بندی مولفه‌های خود انتظامی در حرفه حسابرسی اقدام می‌گردد. به منظور از بین بردن عدم اطمینان باید این معیارها را براساس معیارهای زبانی که در جدول (۸) آمده است، تنظیم نمود. پس از اخذ پرسشنامه‌ها به هر کدام از واژه‌های زبانی مقادیر متناظرش، مطابق جدول (۸)، اختصاص داده می‌شود.

□ مرحله دوم: ارائه چک لیست‌های ماترسی به مشارکت‌کنندگان

در این مرحله از هریک از مشارکت‌کنندگان درخواست می‌گردد که اقدام به مشخص کردن اثر هر بُعد بر ابعاد دیگر را به صورت زوجی مورد مقایسه قرار دهد. در واقع نماد $\tilde{O}_{ij}$ نشان‌دهنده نظر پاسخ دهنده در مورد تأثیر هرکدام از بُدهای شناسایی شده بر ابعاد دیگر است. به عبارت دیگر اثر بُعد ستون « i » بر بُعد سطر « j » مورد بررسی قرار می‌گیرد.

□ مرحله سوم: ماتریس تصمیم‌گیری اولیه

ماتریس تصمیم‌گیری اولیه « $\tilde{O}$ » در واقع از میانگین ساده نظرات همه مشارکت‌کنندگان که چک لیست‌ها را مورد ارزیابی قرار دادند، استخراج می‌شود و طبق رابطه (۱) محاسبه می‌شود که در آن $\tilde{O}_{ij} = (l_{ij} \cdot m_{ij} \cdot u_{ij})$ مجموع ابعاد فازی مثلی هستند.

$$\tilde{O} = \begin{bmatrix} \tilde{O}_{11} & \cdots & \tilde{O}_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ \tilde{O}_{m1} & \cdots & \tilde{O}_{mn} \end{bmatrix} \cdot \tilde{O}_{ij} = \frac{1}{P} \times \sum_{P=1}^P \tilde{\alpha}_{ij}^P \quad \text{رابطه (۱)}$$

□ مرحله چهارم: محاسبه ماتریس نرمال شده ($\tilde{Z}$)

^۱ Tesfamariam & Sadiq

برای نرمال‌سازی ماتریسی ابعاد شناسایی شده، باید مجموع مقادیر آن معیار بر مجموع تمامی مولفه‌ها (عناصر ستون) تقسیم شود. لذا برای تعیین ماتریس نرمال شده از روابط (۲) تا (۴) استفاده می‌شود.

$$\tilde{Z}_h = 1/K \times \tilde{O}_h; \quad h = l, m, u \quad \text{رابطه (۲)}$$

$$K = \max_{1 \leq i \leq n} (\sum_{j=1}^n U_{ij}) \quad \text{رابطه (۳)}$$

$$\tilde{Z} = \begin{bmatrix} \tilde{Z}_{11} & \cdots & \tilde{Z}_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ \tilde{Z}_{m1} & \cdots & \tilde{Z}_{mn} \end{bmatrix} \quad \text{رابطه (۴)}$$

□ **مرحله پنجم:** محاسبه ماتریس $(\tilde{V})$

در واقع براساس آنکه از معیارهای زبانی سه مولفه‌ای و مثلی برای این تحلیل استفاده می‌شود، درایه‌های هر عنصر سه درایه‌ای در ماتریس نرمال شده تفکیک می‌شوند تا سه ماتریس $\tilde{Z}_l$; $\tilde{Z}_m$ و $\tilde{Z}_u$ تعیین گردند. سپس برای هر ماتریس حد فازی $(l''_{ij}; m''_{ij}; u''_{ij})$ براساس روابط (۵) تا (۷) محاسبه می‌شود.

$$l''_{ij} = \tilde{Z}_l \times (I - \tilde{Z}_l)^{-1} \quad \text{رابطه (۵)}$$

$$m''_{ij} = \tilde{Z}_m \times (I - \tilde{Z}_m)^{-1} \quad \text{رابطه (۶)}$$

$$u''_{ij} = \tilde{Z}_u \times (I - \tilde{Z}_u)^{-1} \quad \text{رابطه (۷)}$$

پس از این روابط می‌بایست برای محاسبه ماتریس $\tilde{V}$ ، هر کدام از حدهای پایین؛ میانه و بالای مثلی را باهم ترکیب نمود. به عبارت دیگر اعضای ماتریس‌های $(l''_{ij}; m''_{ij}; u''_{ij})$ به ترتیب درایه‌های اول؛ دوم و سوم عناصر ماتریس $\tilde{V}$ را تشکیل می‌دهند که در رابطه (۸) مشخص شده است.

$$\tilde{V} = \begin{bmatrix} \tilde{V}_{11} & \cdots & \tilde{V}_{1n} \\ \vdots & \ddots & \vdots \\ \tilde{V}_{m1} & \cdots & \tilde{V}_{mn} \end{bmatrix} \quad \text{رابطه (۸)}$$

□ **مرحله ششم:** تبدیل اعداد فازی به اعداد غیرفازی

در این مرحله می‌بایست براساس رابطه (۹) اعداد فازی به غیرفازی تبدیل شوند که براساس رابطه (۹) m و u به ترتیب درایه‌های اول؛ دوم و سوم هر عنصر می‌باشند.

$$V = \frac{(l + m + u)}{6} \quad \text{رابطه (۹)}$$

□ **مرحله هفتم:** سنجش $D_i + R_i$ و $D_i - R_i$ برای تعیین بهینه‌سازی مطلوبیت

در این مرحله به ترتیب از جمع هر سطر و ستون ماتریس غیرفازی شده، D و R برای هر عامل، به دست می‌آیند. سپس می‌بایست باتوجه به عناصر $D_i - R_i$ و $D_i + R_i$ شدت اثرگذاری و اثرپذیری در هر درایه را محاسبه نمود که در واقع مبنایی برای تصمیم‌گیری به حساب می‌آیند. در نهایت وزن هر معیار باتوجه به میزان اهمیت هر معیار برای دستیابی به بهینه‌سازی، وارد فرآیند تحلیل تودیم می‌گردد.

۱۲- فرآیند استنتاج فازی تودیم

این فرآیند به عنوان یکی از فرآیندهای فازی تصمیم‌گیری چندمعیاره جدید محسوب می‌شود که با ترکیب اوزان از طریق تکنیک دیمتل تشکیل می‌شوند.

جدول (۹) استنتاج فازی تودیم در تعیین اهمیت معیارهای اولیه

F_n	...	F_r	F_1	
W_m	...	W_r	W_1	W_F
P_{1m}	...	P_{1r}	P_{11}	E_1
P_{rm}	...	P_{rr}	P_{r1}	E_r
$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$	$\vdots$
P_{nm}	...	P_{n2}	P_{n1}	E_n

در این ماتریس m معیار شامل $(F_1, \dots, F_m)$ و n گزینه $(E_1, \dots, E_n)$ در دسترسی می‌باشند، به گونه‌ای که P_{ij} امتیاز اختصاص یافته به گزینه i ام باتوجه به معیار j ام $(F = 1, \dots, m)$ است. همچنین W_F وزن اهمیت معیار F ام است. گام‌های اجرای فرآیند استنتاج فازی تودیم را می‌توان طی سه گام به ترتیب زیر از رابطه (۱۰) تا (۱۲) مشاهده نمود.

❖ گام اول) اگر P_{ij} و P_{ji} به ترتیب مجموع امتیاز اختصاص یافته به گزینه‌های پژوهش باتوجه به مولفه‌های $(j = 1, \dots, m)$ باشد، می‌بایست ابتدا تفاضل نسبی $(P_{ij} - P_{ji})$ معیارهای شناسایی شده را محاسبه نمود. لذا طبق رابطه (۱۰) می‌بایست $\varphi_F = (E_i, E_j)$ محاسبه شود.

$$\varphi_F = (E_i, E_j) = \begin{cases} \sqrt{W_F \times (P_{ij} - P_{ji})}, & (P_{ij} - P_{ji}) > 0 \\ 0, & (P_{ij} - P_{ji}) = 0 \\ -\frac{1}{\theta} \sqrt{\frac{-(P_{ij} - P_{ji})}{W_F}}, & (P_{ij} - P_{ji}) < 0 \end{cases}$$

رابطه (۱۰)

لذا θ را فاکتور کاهش می‌بایست در نظر گرفت.

❖ گام دوم) در این گام می‌بایست اندازه تسلط گزینه E_i بر گزینه $\delta(E_i, E_j)$ را براساس تشریح رابطه (۱۱) محاسبه نمود.

$$\delta(E_i, E_j) = \sum_{F=\setminus}^m \varphi_F = (E_i, E_j), \forall (i, j), i \neq j$$

رابطه (۱۱)

❖ گام سوم) در نهایت می‌بایست اوزان نهایی هریک از معیارهای شناسایی شده را براساس بسط رابطه (۱۲) به ترتیب زیر محاسبه نمود.

$$w_j = \frac{\delta(E_j)}{\sum_{j=\setminus}^n \delta(E_j)}$$

رابطه (۱۲)

لذا براساس معیارهای شناسایی شده در خصوص توسعه خود انتظامی در حرفه حسابرسی، وزن‌دهی برای تعیین مهمترین بعد در کارکردهای حرفه‌ای، صورت می‌پذیرد. باتوجه به توضیح‌های داده شده ابتدا می‌بایست به منظور مقایسه معیارها با یکدیگر از ۵ تعداد عبارت کلامی جدول (۸) نسبت به تشکیل ماتریس فازی اقدام نمود. همانطور که مشاهده می‌شود ماتریس مقایسه زوجی فازی هریک از ابعاد خود انتظامی در حرفه حسابرسی طبق جدول (۱۱) تعیین شدند که در ادامه می‌بایست براساس الگوریتم دیمتل فازی، ابتدا نسبت به تعیین تفاضل نسبی سطر و ستون برای تعیین بهینه‌سازی مطلوبیت هریک از ابعاد شناسایی شده اقدام نمود. در این ماتریس، همانطور که پیش‌تر توضیح داده شد $\tilde{X}_{ij} = (l_{ij}, m_{ij}, u_{ij})$ اعداد فازی مثلثی می‌باشند و $\tilde{X}_{ii} = (i = 1, 2, 3, \dots, n)$ به صورت عدد فازی $(0, 0, 0)$ در نظر گرفته می‌شوند. برای در نظر گرفتن نظر همه خبرگان طبق رابطه (۱) از آن‌ها میانگین حسابی می‌گیریم.

$$\tilde{z} = \frac{\tilde{x}^1 \oplus \tilde{x}^2 \oplus \tilde{x}^3 \oplus \dots \oplus \tilde{x}^p}{p}$$

رابطه (۱۳)

در این فرمول p تعداد خبرگان و $\tilde{x}^1, \tilde{x}^2, \tilde{x}^3, \dots, \tilde{x}^p$ به ترتیب ماتریس مقایسه زوجی هریک از مشارکت‌کنندگان پژوهش است و $\tilde{z}$ عدد فازی مثلثی به صورت $\tilde{z}_{ij} = (l'_{ij}, m'_{ij}, u'_{ij})$ است. جدول (۱۰) میانگین مقایسات زوجی را نشان می‌دهد:

جدول (۱۰) ماتریس مستقیم فازی بین ابعاد

	P1			P2			P3			P4			P5			P6			P7		
	l	m	u	l	m	u	l	m	u	l	m	u	l	m	u	l	m	u	l	m	u
P1	/۰۰	/۰۰	/۰۰	/۰۵	/۸۹	/۹۷	/۵۱	/۷۳	/۸۶	/۶۲	/۸۲	/۹۵	/۳۸	/۵۲	/۷۶	/۵۳	/۷۱	/۰۰	/۴۹	/۷۴	/۰۰
P2	/۵۴	/۷۹	/۸۳	/۰۰	/۰۰	/۰۰	/۴۶	/۵۹	/۷۰	/۷۸	/۹۱	/۰۰	/۵۲	/۶۳	/۸۱	/۶۹	/۸۶	/۰۰	/۶۳	/۸۷	/۹۷
P3	/۴۷	/۶۳	/۷۶	/۳۶	/۵۲	/۶۸	/۰۰	/۰۰	/۰۰	/۷۸	/۹۱	/۹۷	/۵۳	/۶۴	/۸۱	/۷۲	/۸۹	/۰۰	/۶۲	/۸۲	/۹۵
P4	/۸۳	/۹۷	/۰۰	/۷۴	/۸۹	/۹۳	/۴۳	/۵۵	/۶۳	/۰۰	/۰۰	/۰۰	/۳۴	/۴۹	/۶۹	/۶۳	/۸۷	/۰۰	/۶۱	/۸۵	/۰۰
P5	/۶۳	/۸۱	/۹۶	/۴۹	/۵۸	/۷۲	/۲۹	/۴۳	/۶۴	/۳۷	/۵۱	/۶۶	/۰۰	/۰۰	/۰۰	/۸۲	/۰۰	/۰۰	/۵۹	/۷۴	/۹۵
P6	/۷۷	/۰۰	/۰۰	/۶۴	/۸۲	/۰۰	/۶۰	/۸۳	/۰۰	/۷۵	/۹۷	/۰۰	/۵۷	/۷۸	/۹۲	/۰۰	/۰۰	/۰۰	/۶۵	/۷۶	/۸۹
P7	/۷۹	/۹۴	/۰۰	/۵۹	/۷۹	/۹۱	/۵۵	/۷۶	/۰۰	/۴۱	/۶۱	/۷۸	/۵۳	/۶۴	/۷۸	/۳۸	/۵۹	/۸۷	/۰۰	/۰۰	/۰۰

برای نرمالیزه کردن ماتریس به دست آمده از رابطه‌های (۱۳) و (۱۴) استفاده می‌شود

$$\tilde{H}_{ij} = \frac{\tilde{z}_{ij}}{r} = \left(\frac{l'_{ij}}{r}, \frac{m'_{ij}}{r}, \frac{u'_{ij}}{r} \right) = (l''_{ij}, m''_{ij}, u''_{ij}) \quad \text{رابطه (۱۳)}$$

که r از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$r = \max_{1 \leq i \leq n} (\sum_{j=1}^n u_{ij}) \quad \text{رابطه (۱۴)}$$

	P1			P2			P3			P4			P5			P6			P7		
	l	m	u	l	m	u	l	m	u	l	m	u	l	m	u	l	m	u	l	m	u
P1	/۰۰	/۰۰	/۰۰	/۰۵	/۸۹	/۹۷	/۵۱	/۷۳	/۸۶	/۶۲	/۸۲	/۹۵	/۳۸	/۵۲	/۷۶	/۵۳	/۷۱	/۰۰	/۴۹	/۷۴	/۰۰
P2	/۵۴	/۷۹	/۸۳	/۰۰	/۰۰	/۰۰	/۴۶	/۵۹	/۷۰	/۷۸	/۹۱	/۰۰	/۵۲	/۶۳	/۸۱	/۶۹	/۸۶	/۰۰	/۶۳	/۸۷	/۹۷
P3	/۴۷	/۶۳	/۷۶	/۳۶	/۵۲	/۶۸	/۰۰	/۰۰	/۰۰	/۷۸	/۹۱	/۹۷	/۵۳	/۶۴	/۸۱	/۷۲	/۸۹	/۰۰	/۶۲	/۸۲	/۹۵

جدول (۱۱) ماتریس روابط نرمالیزه شده معیارهای پژوهش

در گام بعدی به دست آوردن مجموع سطرها و ستون‌های ماتریس $\tilde{T}$ است. مجموع سطرها و ستون‌ها با توجه به روابط (۱۵) و (۱۶) محاسبه می‌شود.

$$\tilde{D} = (\tilde{D}_i)_{n \times 1} = [\sum_{j=1}^n \tilde{T}_{ij}]_{n \times 1} \quad (15) \text{ رابطه}$$

$$\tilde{R} = (\tilde{R}_i)_{1 \times n} = [\sum_{i=1}^n \tilde{T}_{ij}]_{1 \times n} \quad (16) \text{ابطه}$$

که $\tilde{D}$ و $\tilde{R}$ به ترتیب ماتریس $n \times 1$ و $1 \times n$ هستند. مرحله بعدی میزان اهمیت ابعاد $(\tilde{D}_i + \tilde{R}_i)$ و رابطه بین معیارها $(\tilde{D}_i - \tilde{R}_i)$ مشخص می‌گردد. اگر $\tilde{D}_i - \tilde{R}_i > 0$ باشد معیار مربوطه اثرگذار و اگر $\tilde{D}_i - \tilde{R}_i < 0$ باشد معیار مربوطه اثرپذیر است. جدول (۹) $\tilde{D}_i - \tilde{R}_i$ و $\tilde{D}_i + \tilde{R}_i$ را نشان می‌دهد.

جدول (۱۲) اهمیت و تأثیرگذاری ابعاد

		P	$\bar{D}$	$\bar{R}$	$\bar{D} + \bar{R}$	$\bar{D} - \bar{R}$	نتیجه
ابعاد پژوهش	ارتقاء خود کارآمدی فردی	P1	۶/۳۷۲	۵/۸۸۳	۱۲/۲۵۵	۰/۴۸۹	معلول
	بلوغ ادراکی فردی	P2	۴/۹۳۸	۵/۳۴۲	۱۰/۲۸	-۰/۴۰۴	علت
	حمایت ادراک شده	P3	۵/۱۱۶	۴/۷۰۵	۹/۸۲۱	۰/۴۱۱	معلول
	توسعه‌گرایی ساختاری	P4	۵/۰۹۸	۵/۳۱۶	۱۰/۴۱۴	-۰/۲۱۸	علت
	تعادل متوازن	P5	۴/۸۷۳	۵/۶۵۳	۱۰/۵۲۶	-۰/۷۸	علت
	فرآیندهای نهادی	P6	۶/۰۰۹	۶/۰۰۱	۱۲/۰۱	۰/۰۰۸	معلول
	انضباط‌گرایی حرفه‌ای	P7	۶/۱۰۳	۵/۵۶۴	۱۱/۶۶۷	۰/۵۳۹	معلول

طبق این جدول $\tilde{D} + \tilde{R}$ برابر با حاصل جمع تأثیرهایی که یک عامل از عوامل دیگر می‌پذیرد با تأثیرهایی است که آن عامل بر عوامل دیگر میگذارد، در واقع $\tilde{D} + \tilde{R}$ حاصل جمع تأثیرپذیری و تأثیرگذاری هر عامل از عوامل دیگر است. $\tilde{D} - \tilde{R}$ برابر است با اختلاف تأثیرهایی که یک عامل بر عوامل دیگر می‌گذارد با تأثیرهایی است که آن عامل از عوامل دیگر می‌پذیرد، در واقع $\tilde{D} - \tilde{R}$ خالص اثرگذاری یک عامل بر عوامل دیگر است. اگر خالص اثرگذاری یک عامل مثبت باشد، آن عامل اثرگذار است و اگر منفی باشد، یعنی آن عامل اثرپذیر است. هر چه یک عامل

$\bar{D} + \bar{R}$ بیشتری داشته باشد، مهتر قلمداد می‌گردد. براساس نتیجه کسب شده، ارتقاء خود کارآمدی فردی مهمترین بُعد از میان مجموعه محرک‌های خود انتظامی در حرفه حسابرسی تلقی می‌شود که می‌تواند به ایجاد کارکردهای مثبت در عملکردهای خود انتظامی حسابرسی منتج شود. سپس نسبت به تشکیل استنتاج فازی تودیم در تعیین اهمیت معیارهای اولیه در قالب جدول (۱۳) از نظر مشارکت‌کنندگان استفاده شد.

جدول (۱۳) استنتاج فازی تودیم براساس معیارهای پژوهش

		P	P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7
ابعاد پژوهش	ارتقاء خود کارآمدی فردی	P1	۱/۰۰	۴/۴۵۳	۴/۱۵۶	۵/۰۹۷	۴/۱۲۴	۵/۰۰۵	۴/۸۹۳
	بلوغ ادراکی فردی	P2	۰/۳۳۲	۱/۰۰	۴/۷۷۶	۳/۰۴۷	۴/۲۲۴	۵/۱۲۴	۴/۴۳۵
	حمایت ادراک شده	P3	۰/۲۵۸	۰/۲۷۱	۱/۰۰	۲/۸۱۸	۳/۵۶۴	۴/۶۷۵	۳/۹۲۱
	توسعه‌گرایی ساختاری	P4	۰/۴۴۱	۰/۱۷۶	۰/۳۹۸	۱/۰۰	۳/۹۳۲	۵/۰۶۵	۵/۴۳۲
	تعادل متوازن	P5	۰/۳۱۶	۰/۴۳۲	۰/۲۱۸	۰/۳۳۴	۱/۰۰	۴/۸۸۶	۴/۶۱۲
	فرآیندهای نهادی	P6	۰/۵۴۸	۰/۳۳۲	۰/۶۱۳	۰/۲۸۹	۰/۳۰۹	۱/۰۰	۵/۱۱۳
	انضباط‌گرایی حرفه‌ای	P7	۰/۴۹۲	۰/۳۹۸	۰/۵۲۴	۰/۳۳۳	۰/۲۴۸	۰/۴۹۱	۱/۰۰

سپس نسبت به تشکیل ماتریس تصمیم برای ترکیب اوزان هریک از معیارها براساس نتیجه بدست آمده از الگوریتم دیمیتل اقدام می‌شود. در ماتریس فوق مقدار W_{rc} می‌بایست از تقسیم وزن اولیه هر معیار که توسط دیمیتل تعیین شد، به صورت ماتریس تصمیم اولیه طبق رابطه (۱۷) مشخص گردد.

$$W_{rc} = \frac{W_i}{\text{Max } W_i} \quad \text{رابطه (۱۷)}$$

جدول (۱۴) ماتریس تصمیم اولیه تودیم

			P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	
			W _{rc}	۰/۸۷۴	۰/۶۰۵	۰/۵۳۲	۰/۴۹۸	۰/۵۴۶	۰/۸۶۱	۰/۷۷۹
ابعاد پژوهش	ارتقاء خود کارآمدی فردی	P1	۱/۰۰	۰/۰۳۲	۰/۰۲۱	۰/۰۳۰	۰/۰۳۱	۰/۰۴۵	۰/۰۳۸	
	بلوغ ادراکی فردی	P2	۰/۰۱۸	۱/۰۰	۰/۲۳	۰/۰۲۵	۰/۳۲	۰/۰۴۰	۰/۰۳۸	
	حمایت ادراک شده	P3	۰/۰۱۹	۰/۰۱۷	۱/۰۰	۰/۰۲۳	۰/۰۳۴	۰/۰۴۵	۰/۰۳۱	
	توسعه‌گرایی ساختاری	P4	۰/۰۲۷	۰/۰۲۰	۰/۰۱۸	۱/۰۰	۰/۰۲۹	۰/۰۳۸	۰/۰۳۲	
	تعادل متوازن	P5	۰/۰۲۹	۰/۰۲۸	۰/۰۳۱	۰/۰۲۴	۱/۰۰	۰/۰۴۳	۰/۰۳۱	
	فرآیندهای نهادی	P6	۰/۰۳۱	۰/۰۴۱	۰/۰۳۹	۰/۰۳۴	۰/۰۳۶	۱/۰۰	۰/۰۲۴	
	انضباط‌گرایی حرفه‌ای	P7	۰/۰۲۹	۰/۰۳۳	۰/۰۲۹	۰/۰۳۰	۰/۰۲۹	۰/۰۱۹	۱/۰۰	

باتوجه به تشکیل ماتریس تصمیم اولیه ایجاد شده، می‌بایست نسبت به تشکیل ماتریس اولویت‌بندی معیارهای براساس جدول (۱۵) اقدام نمود.

جدول (۱۵) ماتریس نهایی اولویت‌بندی معیارها

		P1	P2	P3	P4	P5	P6	P7	وزن نهایی	Ran k	
ابعاد پژوهش	ارتقاء خود کارآمدی فردی	P1	/+++ +	./۲۹۳	./۴۶۳	./۲۶۴	./۳۷۶	./۵۸۴	./۵۷۱	/۴۰۴ .	۱۰۰
	بلوغ ادراکی فردی	P2	./۲۱۲	/+++ +	./۱۱۸	./۲۱۹	./۲۲۲	./۲۶۵	./۲۴۹	/۲۳۸ .	۵۰۰
	حمایت ادراک شده	P3	./۳۸۳	./۳۲۲	/+++ +	./۰۸۹	./۲۱۴	./۲۷۴	./۲۳۰	/۲۱۵ .	۶۰۰
	توسعه‌گرایی ساختاری	P4	./۲۲۲	./۱۹۹	./۱۰۱	/+++ +	./۲۱۹	./۳۰۲	./۲۸۴	/۲۵۶ .	۴۰۰
	تعادل متوازن	P5	./۳۵۶	./۲۱۸	./۲۰۹	./۲۲۶	/+++ +	./۷۵ +	./۱۹۴	/۱۶۶ .	۷۰۰
	فرآیندهای نهادی	P6	./۵۲۹	./۲۵۴	./۱۸۹	./۲۸۵	/۰۵۶ +	/+++ +	./۴۳۷	/۳۹۲ .	۲۰۰
	انضباط‌گرا بی حرفه‌ای	P7	./۵۶۳	./۲۲۱	./۲۰۴	./۲۵۶	./۱۶۷	./۳۷۵	/+++ +	/۳۰۴ .	۳۰۰

براساس ماتریس استنتاج فازی تودیم و تعیین وزن نهایی هریک از معیارهای پژوهش مشخص گردید، همسو با تحلیل دیمتل، معیار ارتقاء خود کارآمدی فردی (P1) مهمترین محور خود انتظامی در حرفه حسابرسی تلقی می‌شود که می‌تواند به تقویت کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی کمک می‌نماید.

۱۳- بحث و نتیجه گیری

هدف این پژوهش تبیین مولفه‌های تعیین کننده خود انتظامی در حرفه حسابرسی بر اساس الگوریتم استنتاج محورهای تطبیقی فازی تودیم می باشد. در این پژوهش همانطور که فرآیند تحلیلی پژوهش نشان داد، به دلیل فقدان چارچوب نظری در خصوص زمینه‌های توسعه کارکرد خود انتظامی در حرفه حسابرسی، ابتدا از تحلیل نظریه داده بنیاد استفاده شد. لذا طی ۱۳ مصاحبه انجام شده، مجموعاً سه مقوله، ۸ مولفه و ۳۹ مضمون مفهومی شناسایی شد. سپس باهدف ورود محورهای

کارکرد خود انتظامی در تحلیل فازی تودیم، از تحلیل دلفی فازی استفاده شد تا مشخص گردد، تاچه اندازه ابعاد شناسایی شده از پایی با معیار خود انتظامی برخوردار می‌باشد. طی دو بخش تحلیل دلفی و براساس تفاوت میانگین فازی، از مجموع ۸ مولفه مورد بررسی، هفت مولفه مورد تأیید قرار گرفت و یک مولفه حذف گردید. سپس باهدف پاسخ به سوال دوم مطالعه حاضر، از تحلیل فازی تودیم بهره برده شد. نتیجه ناشی از انجام این تحلیل نشان داد، معیار ارتقاء خود کارآمدی فردی (P1) مهمترین مولفه خود انتظامی در حرفه حسابرسی تلقی می‌شود که می‌تواند به تقویت کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی کمک نماید. در تحلیل نتیجه کسب شده باید بیان نمود، خودکارآمدی فردی حسابرسان که بیان کننده‌ی احساس خود ارزشمندی به عنوان یک محرک رفتاری مثبت در کارکردهای حسابرسی می‌تواند تلقی شود، باعث می‌گردد تا فرد در انجام وظایف خود حساسیت بیشتری در خصوص رعایت الزامات و هنجارهای حرفه‌ای نشان دهد تا بتواند با بهره‌گیری از قابلیت‌های تخصصی و مهارتی که مورد نیاز این حرفه است، سطح کیفیت کارکردهای حسابرسی را افزایش دهد. از طرف دیگر خودکارآمدی حسابرس نشان دهنده‌ی سطح منبع کنترل درونی در فرد می‌باشد که تلاش می‌نماید تا با مسئولیت‌پذیری بالاتر نسبت به انجام متعهدانه‌ی وظایف محوله اقدام کند و مصرانه با شناخت ایرادات خود تلاش نماید تا آن را برطرف نماید.

خودکارآمدی فردی در انتقال تجربه‌های اکتسابی حسابرسان به دانش فنی مورد نیاز در این حرفه نیز مؤثر است و کمک می‌نماید تا فرد با بازنگری در رویه‌های اشتباه قبلی، سطح خود انتظامی لازم برای این حرفه را غنا بخشد و کمک نماید تا در برابر فشارها و یا چالش‌های حرفه‌ای از اثربخشی بالاتری در کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی برخوردار باشد. در واقع خودکارآمدی نشان دهنده انتظار هر فرد از عملکرد خود در ایفای وظایف خاص است که براساس نظر بندورا^۱ (۱۹۸۶)، خودکارآمدی سطحی از قضاوت فرد از توانایی خود در سازماندهی و اجرای کارها و فعالیت‌های لازم برای دستیابی به اهداف و عملکردهای تعیین شده، تعریف می‌شود. طبق این تعریف می‌توان دریافت خودکارآمدی تابعی از توسعه خود انتظامی در کارکردهای حرفه حسابرسی می‌تواند تلقی شود که زمینه‌ی ارتقاء کیفیت کار حسابرسی را توسعه می‌بخشد. از طرف دیگر باید بیان نمود، افرادی که از سطح بالاتری از خودکارآمدی برخوردارند، اصرار بیشتری بر تلاش خود برای دستیابی به اهداف تعیین شده دارند، حتی زمانی که با وضعیت دشوار و چالش انگیز مواجه باشند. به همین ترتیب افرادی که خودکارآمدی کمتری دارند، در مواجهه با مشکلات ممکن است از تلاش خود برای نیل به اهداف تعیین شده، دست بکشند. بنابراین، انتظار می‌رود حسابرسان خودکارآمد که همواره حتی

^۱ Bandura

در شرایط سخت و دشوار به دنبال نیل به اهداف حرفه حسابرسی هستند، نسبت به سایر حساب‌رسان تعهد بیشتری به حرفه حسابرسی داشته باشند و این موضوع باعث گردد تا سطح خود انتظامی در حرفه حسابرسی افزایش یابد. اگرچه مشابه انجام این مطالعه در گذشته انجام نشده است، اما می‌توان نتیجه این مطالعه را با پژوهش‌هایی همچون کینینگ و ادوایر^۱ (۲۰۱۶)؛ هانلون و شروف^۲ (۲۰۲۲) و اونولاکا^۳ (۲۰۱۷) تطبیق داد. زیرا در بخش‌هایی از این مطالعات بر نقش انگیزه‌های متعهدانه‌ی فردی حساب‌رسان تأکید گردیده است.

بنظر می‌رسد پیوند بین نظارت درونی با نظارت سطح نهادی، به عنوان یک مکانیزم اثرگذار بر توسعه پایدار خود انتظامی در حرفه حسابرسی ضروری است تا بتواند به یکپارچگی بیشتر کارکردهای فردی کمک نماید. زیرا به دلیل گستره‌ی ناکارآمد خود انتظامی نهادی حال حاضر، در سیستم‌های بالادستی حرفه حسابرسی ایران، این پدیده با چالش جدی عدم اثربخشی مواجه است. هم‌چنین، با نگاهی اجمالی به مجموعه مقررات و قوانین حاکم بر فعالیت جامعه حسابداران رسمی ایران، می‌توان دریافت که با این بستر قانونی نمی‌توان از خود انتظامی اثربخش، سخن به میان آورد. و حاصل چنین ساختاری در نظارت بر عملکرد حساب‌رسان، این است که در عمل وجود نظارت گسترده نهادی، اثربخشی این پدیده را تحت تأثیر قرار داده است.

بنابراین یکی از دستاوردهای انجام این مطالعه این است که ضمن اینکه می‌تواند به توقعات و انتظارات شکل واقعی‌تر در حرفه حسابرسی ببخشد، در عین حال به کاهش فاصله انتظاری و پاسخ مناسب به ذی‌نفعان خدمات حسابرسی برای نظم بخشیدن به ساختار نظارتی کمک می‌نماید و استانداردگذاری را نیز از نهاد اجرایی جدا کرده و به نهاد نظارتی منتقل می‌کند تا بتواند فرآیندهای روندهای نظارتی جاری را بهینه‌سازی نماید. این مطالعه معتقد است اگرچه گستردگی مفهوم خود انتظامی در حرفه حسابرسی، باعث می‌شود تا الزاماً براساس ارائه یک مدل نتوان قادر به حل مشکلات عدم کیفیت در حسابرسی بود، اما بدلیل فقدان چارچوب نظری منسجم در مورد خود انتظامی در حرفه حسابرسی، انجام این مطالعه به ادراک شناخت ذینفعان این مطالعه تاحدی می‌تواند کمک نماید.

باتوجه به اهمیت مطالعه حاضر و براساس ماهیت نتیجه کسب شده مبنی بر توسعه سطح کارآمدی فردی، به سیاستگذاران و تدوین کنندگان مقررات توصیه می‌شود تا براساس ضرورت توسعه خود انتظامی در حرفه حسابرسی، با تعیین معیارهای ارزیابی دوره‌ای حساب‌رسان، هنجارهای

^۱ Canning & O'Dwyer

^۲ Hanlon & Shroff

^۳ Onulaka

عملکردی را براساس تفکر انتقادی توسعه بخشند و از این طریق به کاهش شکاف انتظارات در حرفه حسابرسی اقدام نمایند. از طرف دیگر باتوجه به یکی از ایراداتی که در مبانی نظری مبنی بر دولتی بودن نهاد خود انتظام در حرفه حسابرسی اشاره شد، توصیه می‌گردد تا سطح نهادگرایی صرف کارکرد خود انتظامی در حرفه حسابرسی کاهش یابد و سیاست‌های توسعه سطح توانمندی‌های فردی حسابرسان و تمرکز بر ایجاد انگیزه‌های ساختاری حسابرسان مورد توجه قرار گیرد تا ضمن اینکه سرخوردگی‌های شغلی حسابرسان را به همراه نداشته باشد، در عین حال امکان بروز خودکارآمدی فردی در راستای توسعه خود انتظامی تقویت شود.

منابع

۱. انصاری، علی، عیسائی تفرشی، محمد، حسینی، سیدمیلاد. (۱۳۹۱). تحلیل حقوقی-اقتصادی نهادهای خود انتظام و نقش مراجع غیردولتی ناظر بر این نهادها در بازار سرمایه ایران و آمریکا، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۵(۲۰): ۱۱۷-۱۳۶.
۲. انصاری، علی، عیسائی تفرشی، محمد، حسینی، سیدمیلاد. (۱۳۹۲). تحلیل ساختار حقوقی نهادهای خودانتظام در بازار سرمایه ایران با مطالعه تطبیقی در نظام حقوقی آمریکا، تحقیقات مالی، ۱۵(۲): ۱۶۰-۱۴۹.
۳. اکرمی، سید رحمت اله. (۱۳۹۹). از خود انتظامی تا نهاد ناظر، مجله حسابداری رسمی، شماره ۵۲، ۷-۹.
۴. آیین نامه اجرایی هیئت های انتظامی (۱۳۹۱). موضوع ماده (۴۱) اساسنامه اصلاحی. جامعه حسابداران رسمی ایران.
۵. باباجانی، جعفر. (۱۳۹۹). الگویی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی ایران، دانش حسابرسی، ۲۰(۷۹): ۵-۳۰.
۶. بهبهانی نیاء، پریسا سادات، ولی زاده لاریجانی، اعظم، ولی زاده لاریجانی، عطیه. (۱۴۰۰). نظارت نهادهای ناظر بر حسابرسان مستقل، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۴(۵۳): ۶۲-۴۱.
۷. دفتر تحقیقات و سیاست های پولی و بازرگانی وزارت امور اقتصادی و دارایی. (۱۳۹۵). بررسی ساختار مقررات گذاری و نظارت بر بازارهای مالی و ارائه پیشنهادات برای ایران، اسفندماه.
۸. دریایی، عباسعلی. (۱۴۰۰). تبیین تاثیر کیفیت حسابرسی بر افشای داوطلبانه مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها با تاکید بر نقش مالکان نهادی، پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰(۳): ۱۶۹-۱۳۳.
۹. رنجبر، احمد، مرشدی زاده، علی. (۱۳۹۴). حسابرسی و نظارت مالی در بخش عمومی و نقش پارلمان ها، نشریه مجلس، ۲۰(۳): ۱۸-۱.
۱۰. صادقیان، رحمت اله. (۱۳۹۵). سیاست ها و چشم اندازهای «حسابدار رسمی»، مجله حسابداری رسمی، ۱(۳): ۴-۱.
۱۱. صالحی حقی، ناهید، عیدی، رسول، زینالی، مهدی. (۱۴۰۰). اولویت بندی عوامل مؤثر بر زنجیره تأمین گزارشگری مالی، مجله دانش حسابداری، ۱۲(۴): ۱۱۵-۱۳۶.
۱۲. نجفی، روح اله، معدنچی زاج، مهدی، فلاح شمس، میرفیض، سعیدی، علی. (۱۳۹۹). مطالعه تطبیقی ساختار و الگوی نظارت بر نهادهای مالی در بازار سرمایه ایران و کشورهای منتخب، دانش سرمایه گذاری، ۹(۳۶): ۴۵۱-۴۸۸.

۱۳. Agana, J.-A., Alon, A. and Zamore, S. (۲۰۲۳). Self-regulation versus government oversight: audit fees research, Journal of Accounting Literature, ۴۵ No. ۲, pp. ۳۴۰-۳۶۳. <https://doi.org/10.1108/JAL-12-2021-0017>
۱۴. Anantharaman, D. (۲۰۱۲). Comparing self-regulation and statutory regulation: evidence from the accounting profession. Acc Organ Soc ۳۷(۲): ۵۵-۷۷
۱۵. Bandura, A. (۱۹۸۶). Social foundations of thought and action. Englewood Cliffs, NJ: Prentice- Hall.
۱۶. Canning, M., O'Dwyer, B. (۲۰۱۶). Institutional work and regulatory change in the accounting profession, Accounting, Organizations and Society, ۵۴(۲): ۱-۲۱. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.08.001>
۱۷. Chang, S.-S., Chang, C.-C., Chien, Y.-L. and Chang, J.-H. (۲۰۱۴). Having champagne without celebration? The impact of self-regulatory focus on moderate incongruity effect, European Journal of Marketing, ۴۸(۱۱/۱۲): ۱۹۳۹-۱۹۶۱. <https://doi.org/10.1108/EJM-07-2012-0388>

۱۸. Fan, L., Zhou, X., Ren, J., Ma, J., Yang, Y. and Shao, W. (۲۰۲۲). A self-regulatory perspective on the link between customer mistreatment and employees' displaced workplace deviance: the buffering role of mindfulness, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, ۳۴(۷): ۲۷۰۴-۲۷۲۵.
<https://doi.org/10.1108/IJCHM-07-2021-0870>
۱۹. Gilbertson, D., Herron, T. (۲۰۱۴). Including audit regulation in the accounting curriculum, *Research in Accounting Regulation*, ۲۶(۱): ۱۱۳-۱۱۸.
<https://doi.org/10.1016/j.racreg.2014.02.013>
۲۰. Hanlon, M., Shroff, N. (۲۰۲۲). Insights into auditor public oversight boards: Whether, how, and why they "work", *Journal of Accounting and Economics*, ۷۴(۱): ۲۷-۴۱. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2022.101497>
۲۱. Ismail, H., & Theng, U. C. (۲۰۱۵). Auditing the Auditors: Has the Establishment of the Audit Oversight Board Affected Audit Quality?. *International Journal of Economics and Financial Issues*, ۵(۱): ۳۶۰-۳۶۵. Retrieved from <https://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/view/1507>
۲۲. Kura, K.M. (۲۰۱۶). Re-examining the relationship between perceived workgroup norms, self-regulatory efficacy and deviant workplace behaviour, *African Journal of Economic and Management Studies*, ۷(۳): ۳۷۹-۳۹۶.
<https://doi.org/10.1108/AJEMS-08-2014-0050>
۲۳. Löhlein, L. (۲۰۱۶). From peer review to PCAOB inspections: Regulating for audit quality in the U.S., *Journal of Accounting Literature*, ۳۶(۴): ۲۸-۴۷.
<https://doi.org/10.1016/j.acclit.2016.05.002>
۲۴. Onulaka, P. (۲۰۱۷). Self-Regulatory Policy of Accounting and Auditing Profession and Its Effect on Audit Expectation Gap in Nigeria, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, ۵(۲): ۳۷-۵۱.
<https://doi.org/10.5296/ijaf.v5i2.8220>
۲۵. Onulaka, P. (۲۰۱۵). Self-Regulatory Policy of Accounting and Auditing Profession and Its Effect on Audit Expectation Gap in Nigeria, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, ۵(۲): ۸۳-۱۱۰.
<https://doi.org/10.5296/ijaf.v5i2.8220>
۲۶. Tee, C.M. (۲۰۱۹). Institutional investors' investment preference and monitoring: evidence from Malaysia, *Managerial Finance*, ۴۵(۹): ۱۳۲۷-۱۳۴۶.
<https://doi.org/10.1108/MF-07-2018-0314>
۲۷. Tesfamariam, S., Sadiq, R. (۲۰۰۶). Risk-based environmental decision-making using fuzzy analytic hierarchy process (F-AHP). *Stochastic Environmental Research and Risk Assessment*, ۲۱(۱): ۳۵- ۵۰.
۲۸. Vieira, V.A., Faia, V.d.S., Boles, J., Marioti, B.R. and Pereira, R.C. (۲۰۱۹). The role of self-regulatory mode on acquisition-retention ambidexterity, *Journal of Business & Industrial Marketing*, ۳۴(۸): ۱۸۱۳-۱۸۲۶.
<https://doi.org/10.1108/JBIM-03-2018-0114>
۲۹. Wu, B., Yang, J., Fu, G., Zhang, M. (۲۰۲۲). The Strategy Selection in Financial Fraud and Audit Supervision: A Study Based on a Three-Party Evolutionary Game Model, *Systems*, ۱۰(۵): ۱۷۳-۱۹۸. <https://doi.org/10.3390/systems10050173>
۳۰. Zhang, L., Biao, L. (۲۰۲۲). Mutual supervision or conspiracy? The incentive effect of multiple large shareholders on audit quality requirements, *International Review of Financial Analysis*, ۸۳(۲): ۳۸-۶۶. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2022.102274>