



## طراحی تفسیرگرایانه‌ی و ساختارمندانه

## کارکردهای اینرسی حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه

محدثه بیگم جلالی<sup>۱</sup> - محمدرضا عبدلی<sup>۲</sup> - حسن ولیان<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۳۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۰۱

### چکیده

هدف این پژوهش طراحی تفسیرگرایانه‌ی و ساختارمندانه کارکردهای اینرسی حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. این پژوهش از حیث نتیجه، جزء پژوهش‌های توسعه‌ای، از حیث هدف جزء تحقیقات اکتشافی-کاربردی و از حیث روش اجرای کار ترکیبی (کیفی و کمی) می‌باشد. جامعه‌ی آماری پژوهش در بخش کیفی شامل ۱۴ نفر از متخصصان حسابداری بودند که از طریق روش نمونه‌گیری نظری انتخاب شدند، معیار انتخاب مصاحبه‌شوندگان، داشتن تجربه حرفه‌ای حسابرسی چه از منظر تحصیلات دانشگاهی و چه از منظر بررسی صورت‌های مالی و احاطه به پژوهش‌های کیفی و آشنایی با روند مصاحبه‌گری آن بود حال آنکه در بخش کمی تعداد ۲۱ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه، براساس تجربه و دانش فنی برحسب روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب و به منظور پرنمودن پرسشنامه‌های ماتریسی مشارکت داشتند. نحوه جمع‌آوری داده برحسب روش‌شناسی کیفی از طریق تحلیل تئوری زمینه‌ای (تحلیل داده بنیاد) بود که با انجام مصاحبه داده‌های لازم جمع‌آوری گردید و بعد از کدگذاری مدل پژوهش براساس چارچوب تئوریک طراحی شد. سپس به منظور ارزیابی سطح پایایی از تحلیل دلفی با هدف رسیدن به کفایت نظری مولفه‌های اصلی پژوهش استفاده شد تا در نهایت در بخش کمی با مقایسه زوجی و فطری بین مولفه‌های قابلیت اینرسی در چندین مرحله، تاثیرگذارترین مولفه‌ی ارتقای کارکردهای اینرسی حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه مشخص شود. نتایج پژوهش نشان داد، مولفه منبع کنترل درونی و تعهد حرفه‌ای تاثیرگذارترین مولفه‌ی ارتقای کارکردهای اینرسی حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

**کلید واژه‌ها:** قابلیت اینرسی، حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه، تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

<sup>۲</sup> دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران (نویسنده مسئول) [mrab830@yahoo.com](mailto:mrab830@yahoo.com)

<sup>۳</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

## مقدمه

استقلال در حرفه حسابرسی در واقع مفهومی انتزاعی است که به‌طور مستقیم مشاهده شدنی نیست و اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف می‌کنند که به مفاهیمی همچون بی‌طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد (آدام و علی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). در بیشتر عریف‌های موجود در حرفه حسابرسی دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی (باطنی) و دیگری استقلال ظاهری، به طوری‌که آئینا و ودونیش<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) استقلال واقعی (باطنی) را «نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی تلقی می‌کند» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد». بنابراین استقلال واقعی (باطنی) با بی‌طرفی و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده‌کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرسی در یک وضعیت معین ارتباط دارد (بارتلت<sup>۳</sup>، ۱۹۹۳). از سوی دیگر اگر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، حسابرسان را مستقل از صاحبکار ندانند، هرگز به اطلاعاتی که آنها حسابرسی کرده‌اند، اعتماد نمی‌کنند، یعنی اگر حسابرس از صاحبکار مستقل نباشد، نظر او اعتبار صورت‌های مالی را افزایش نمی‌دهد (انصاری و همکاران، ۱۳۹۰). در واقع از آنجایی‌که وظیفه حسابرسان اعتباربخشی به صورت‌های مالی برای حفظ منافع عموم است و سهامداران به منظور کنترل وظایف مدیر در راستای کاهش تضاد نمایندگی نیازمند خدمات حسابرسی می‌باشند و بر این مبنا هرچه سطح استقلال حسابرس بیشتر باشد، این موضوع می‌تواند تضاد نمایندگی میان مدیر و سهامداران را کاهش دهد، حسابرسان می‌بایست استقلال ادراکی و رفتاری خود را همسو با عملکردهای تخصصی خود حفظ نمایند (بختیاری و همکاران، ۱۳۹۸). پدیده‌ای که در این پژوهش همراه با مفهوم استقلال مورد نظر می‌باشد، اینرسی رفتاری حسابرسی است. اینرسی در واقع حالت

معکوسی در برابر انعطاف‌پذیری است و به معنای مقاومت در برابر نفوذ و یا تغییرات در فرد می‌باشد (کوئنگ و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲). اینرسی گرچه در محتوا و مفاهیم رفتار سازمانی، علامت هشدار دهنده از عدم‌بهره وری منابع انسانی به دلیل عدم‌پذیرش تغییر می‌باشد، اما در حرفه حسابرسی می‌تواند به عنوان یک مبنای و الگو مورد توجه قرار گیرد. مبنایی که براساس آن می‌توان رفتار حسابرسان را از منظر حفظ استقلال و عدم‌انعطاف‌پذیری در برابر فشارها و نفوذ دیگران بهتر مورد تحلیل قرار داد. اینرسی در رفتار حسابرسی باعث خواهد شد تا همراه با استانداردهای شماره ۱ هیات تدوین استانداردهای استقلال<sup>۵</sup> (ISB) در سال (۱۹۹۹) و مصوب‌های مربوط به حفظ استقلال در آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی، حسابرس تلاش نماید تا تحت تاثیر و نفوذ عاطفی و وابستگی شغلی قرار نگیرد و هویت حرفه‌ای را به هویت حسابرس-صاحبکار (هویتی که حسابرس از صاحبکار می‌گیرد) مقدم بداند و براساس رویه‌های تخصصی و اصول و استانداردهای حسابرسی اقدام به اظهارنظر نماید. چراکه براساس استاندارد یاد شده توسط هیات تدوین استانداردهای استقلال، حسابرسان ملزم به ارائه‌ی گزارشی نسبت به بیان تمام روابط خود با صاحبکاران در طول یک سال کاری هستند. از طرف دیگر الزام رعایت رفتار حرفه‌ای از سال (۲۰۰۰) توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار<sup>۶</sup> آمریکا به اجرا در آمد که براساس آن کلیه صاحبکاران و حسابرسان ملزم به افشای خدمات غیرحسابرسی می‌باشند تا براساس آن کنترل قابل توجه تری نسبت به استقلال حرفه‌ای حسابرسان داشته باشند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷). براین اساس اهمیت اینرسی را می‌توان در این حرفه به عنوان یک مبنای تئوریک و الگوی اخلاقی موردنظر قرار داد، چراکه باعث خواهد شد تا حسابرسان با تمرکز و قابلیت‌های رفتاری و حرفه‌ای خود، استقلال را در حرفه حسابرسی به عنوان یک ماهیت شغلی بپذیرند و نسبت به آن تعهد داشته

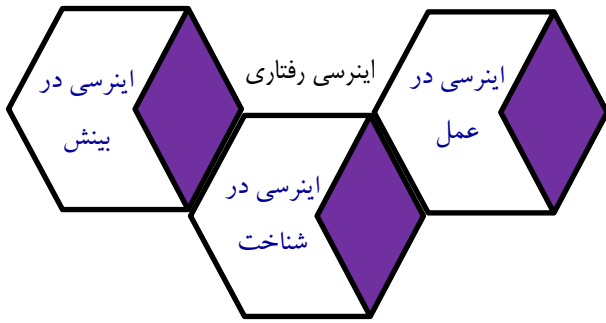
ساختارمندانه و تفسیرگرایانه‌ی کارکردهای اینرسی حسابرسی داخلی شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

### مبانی نظری

مفهوم اینرسی<sup>۹</sup> در حرفه حسابرسی

اینرسی و انعطاف‌پذیری دو واژه متضاد در ادبیات رفتار سازمانی هستند. اما کاربرد آن منطبق با استانداردهای تعریف هر حرفه می‌تواند نقش متضاد این مفهوم را کاربردی نماید (اسریتز و کوپر<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۵). به عنوان مثال انعطاف‌پذیری شاید در رفتار سازمانی بار مثبت دارد و انعطاف‌پذیری بیشتر، کارایی بیشتر را برای مجموع سازمان به همراه داشته باشد، اما این مفهوم در حرفه حسابرسی، می‌تواند بار منفی داشته باشد، چراکه انعطاف‌پذیری می‌تواند استقلال حرفه‌ای و رفتار حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد، به همین منظور کاربرد مفهوم اینرسی براساس استانداردهای تعریف شده در حرفه حسابرسی متفاوت از مفهوم آن در سازمان می‌باشد. در واقع به کارگیری مفهوم اینرسی در رفتار حسابرسی نیز به معنای وجود استقلال نگرش ذهنی در عملکردهای تعاملی و ارتباطی با صاحبکاران می‌باشد. به عبارت دیگر بر مبنای اینرسی می‌بایست نگرش ذهنی مستقلی داشته باشد، تا از نفوذ واسطه‌ها و صاحبکاران جلوگیری نماید، چراکه اگر حسابرس در گردآوری و ارزیابی شواهد سوگیری داشته باشد، صلاحیت او در انجام حسابرسی مورد نقد قرار می‌گیرد. حسابرسی صورت‌های مالی زمانی دارای ارزش محتوایی بیشتری خواهد بود که حسابرس بر مبنای اینرسی، استقلال رفتاری و عملکردی خود را حفظ نماید و مرز مشخصی بین ارتباطات و تعاملات حرفه‌ای و اجتماعی خود با کارکردهای تخصصی و قضاوت‌های حرفه‌ای خود ایجاد نمایند. در یک دسته‌بندی احمد<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۲) در توصیف اینرسی در حرفه حسابرسی آن را از دو منظر اینرسی در استقلال سازمانی و اینرسی در استقلال عملیاتی تفکیک می‌کند

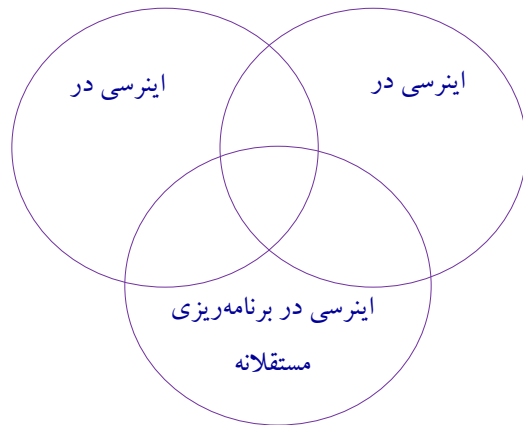
باشند تا از این طریق فاصله شکاف انتظارات در حرفه حسابرسی کاهش یابد و کاهش هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعات نیز باعث شود تا اولاً قابلیت‌های اطمینانی به اظهارنظرهای حسابرسی تقویت گردد و ثانیاً قدرت تصمیم‌گیری سهامداران و سرمایه‌گذاران افزایش یابد (باکر<sup>۷</sup>، ۲۰۰۶). اینرسی در رفتار حسابرسی بیان می‌کند تغییر و پذیرش چالش‌ها براساس مهارت‌ها نه تنها باعث افزایش پویایی در عملکردهای حرفه‌ای حسابرس می‌شود در عین حال نیز می‌تواند به افزایش شهرت و توانمندی حسابرس در بازار حسابرسی کمک نماید. اما تعامل یا تساهل در برابر صاحبکار، می‌تواند به عنوان یک نقطه ضعف در عملکردهای حسابرسی تلقی شود و باعث گردد تا استقلال حسابرس تحت تاثیر قرار گیرد (ویلیام و مارنت<sup>۸</sup>، ۲۰۱۵). در واقع این مفهوم یک مفهوم انتزاعی و غیرقابل مشاهده در حسابرسی است، چراکه ضمن معکوس بودن معنای آن از منظر ماهیت مفهومی به ویژه در حرفه حسابرسی در مقابل سایر علوم رفتاری، باعث افزایش سطح استقلال باطنی در برابر سطح استقلال ظاهری می‌شود. همچنین باید بیان نمود وجود اینرسی در حرفه حسابرسی باعث خواهد شد، تا پشتوانه‌ای قابل اتکاتر از گزارش‌های حسابرسی یا اظهارنظر حسابرس ایجاد شود و این موضوع ریسک بررسی‌های حسابرسی کاهش خواهد داد (سعادت‌نیا، ۱۳۹۶). لذا در این پژوهش باتوجه به اینکه مبنای تئوریک و نظری قابل اتکایی در مورد اینرسی رفتاری در حرفه حسابرسی وجود ندارد، این پژوهش تلاش دارد تا با اتکا به تحلیل نظری داده بنیاد نسبت به ارائه مدلی براساس تحلیل مصاحبه‌ها با نخبگان به واسطه اکتشافی بودن روش پژوهش، در گام اول اقدام نماید و در گام دوم با هدف تبیین موضوع در سطح جامعه هدف، براساس ارزیابی ماتریس قطبی، تحلیل میک‌مک را با هدف شناخت سطح محرک‌های اینرسی در حرفه حسابرسی انجام دهد. لذا هدف این پژوهش طراحی



شکل ۲: رویکرد گودکین و آلکورن (۲۰۰۸)

همانطور که در شکل (۲) مشخص است، این سه بعد عبارتند از: اینرسی در پیش‌بینی<sup>۱۴</sup>، اینرسی در عمل<sup>۱۵</sup> و اینرسی روانشناختی<sup>۱۶</sup>. اینرسی در پیش‌بینی به مدل‌های ذهنی و تئوری‌های کنش مربوط می‌شود، درحالی‌که اینرسی عملی از دو بعد فرض‌های مدیریتی و کنترل پیش فرض مورد بررسی قرار می‌گیرد و اینرسی روانشناختی نیز در بعد استرس و اضطراب و سازوکارهای دفاعی پاسخ به تغییر، بررسی می‌شوند (اسلیک<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۹: ۱۱۱). در مقابل پولایتس و کارهانا<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۲) پنج نوع اینرسی در رفتار سازمانی را معرفی نمود، (۱) اینرسی شناختی؛ این نوع اینرسی بیان می‌کند که تصمیم‌گیرندگان کلیدی، با وجود اینکه می‌دانند ممکن است، جایگزین‌های بهتر، مؤثرتر و کارآمدتری وجود داشته باشد، آگاهانه بر استفاده از سیستم و رویه‌های موجود، اصرار می‌ورزند، (۲) اینرسی رفتاری؛ این نوع اینرسی بیان می‌کند که تصمیم‌گیرندگان سازمان به استفاده از روش‌های موجود ادامه می‌دهند، زیرا به این روش‌ها عادت داشته و در گذشته به آن خو گرفته‌اند، (۳) اینرسی شناختی اجتماعی؛ استفاده از فرایندها و روش‌های موجود را ادامه می‌دهند، به این دلیل که تغییر روش‌ها و رویه‌های موجود با مقاومت فردی مواجه است و تغییر ارزش‌ها و هنجارهای به سادگی امکان‌پذیر نیست، (۴) اینرسی اقتصادی؛ تغییر فرآیندهای موجود به دلیل هزینه‌های بالای آن با مشکل مواجه است. بنابراین، عمل طبق فرآیندهای موجود از نظر تصمیم‌گیرندگان راحت‌تر است و (۵)

به طوریکه اینرسی در استقلال سازمانی را به استقلال حرفه حسابرسی و اینرسی در استقلال عملیاتی را به توانایی ذاتی حسابرسی برای مستقل‌بودن مرتبط می‌داند. به عبارت دیگر، احمد (۲۰۱۲) با الهام از رویکرد ماتز و شرف<sup>۱۲</sup> (۱۹۶۱) در مورد اینرسی، استقلال را در انتهای طیفی از تفکر تا عملکردهای بیرونی توصیف می‌کند که مفهوم آن در حرفه حسابرسی سه بعد را می‌تواند در بر بگیرد.



شکل ۱: اینرسی در حرفه حسابرسی

همانطور که در شکل (۱) مشاهده می‌شود، در بعد اول، حسابرس باید استقلال در برنامه‌ریزی داشته باشد، یعنی برای تصمیم‌گیری در مورد نوع و دامنه‌ی روش‌های حسابرسی بدون دخالت عوامل بیرونی و واسطه‌های آزادی عمل داشته باشد. در بعد دوم، حسابرس باید استقلال در رسیدگی، یعنی دسترسی به همه منابع مجاز اطلاعات در سطوح فعالیت‌ها، روابط فردی و خط مشی‌های مدیریتی که برای رسیدگی لازم است، داشته باشد و در نهایت همانطور که مشاهده می‌شود، در بعد سوم، حسابرس باید به طور مستقلانه اقدام به تدوین گزارش خود نمایند و به دور از کنترل یا تحت نفوذ دیگران بودن، نتیجه‌ی بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران را به ذینفعان ارائه نماید. در یک دسته‌بندی دیگر، گودکین و آلکورن<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۸) اینرسی فردی را شامل سه بعد در قالب شکل زیر ارائه نمود:

و برای ۱۸۵ حسابرس داخلی، مدیران اجرایی و حسابداران در یونان ارسال شد و ۹۰ پرسشنامه برگشت شد که براساس تجزیه و تحلیل رگرسیون تحلیل ها صورت پذیرفت و نتایج نشان داد، بین اجزای حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد و ارائه آموزش مدیریت ریسک، نقش کمیته حسابرسی فعال و استقرار یک سیستم مدیریت ریسک رسمی، تاثیرگذارترین معیارهای حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک می باشد. جیانگ و همکاران<sup>۲۲</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان بررسی ارتباط نقش حسابرس داخلی بر کیفیت خدمات شرکتها انجام دادند. در این پژوهش با مشارکت موسسه پژوهش‌های حسابرسی داخلی<sup>۲۳</sup> (IIARF) داده‌های مربوط به پرسشنامه‌های متغیرهای پژوهش جمع‌آوری گردید و تعداد مشارکت‌کنندگان ۲۸۸ نفر از حسابرسان داخلی در قالب شرکت‌های برونسپاری شده مشارکت داشتند. در این پژوهش نقش حسابرسان داخلی برونسپاری شده به بیرون شرکت مورد بررسی قرار گرفت و نتایج نشان داد، فعالیت‌های تخصصی حسابرسان داخلی در قالب نهادی خارج از چارچوب‌های شرکت می‌تواند به توسعه استراتژی‌های تجاری و ارتقای سطح کیفیت خدمات اطلاعاتی به ذینفعان کمک نماید و باعث گردد تا سطح افشای اطلاعات با اظهارنظرهای حسابرس مستقل نزدیک بهم باشند. چانگ و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان تاثیر نگرش حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی انجام دادند. در این پژوهش ۱۸۲ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های دولتی از طریق پرسشنامه مشارکت داشتند. به منظور جمع‌آوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شد و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از حداقل مربعات جزئی استفاده گردید. در این پژوهش نگرش حسابرسان نسبت به انجام متعهدانه وظایف شغلی مورد سنجش قرار گرفت و اثربخشی کنترل داخلی از طریق کیفیت گزارشگری

اینرسی سیاسی؛ تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها به دلیل اینکه، تغییر رویه‌های موجود با مخالفت یا ممانعت شرکا و ذینفعان استراتژیک مواجه می‌شود، به استفاده از فرایندهای سنتی موجود اصرار می‌کنند (مالاکار و همکاران<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۸: ۴۷).

### پیشینه پژوهش

گائوسونگ و لیپینگ<sup>۲۰</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «اندازه‌گیری تاثیرگذاری حسابرسان داخلی» انجام دادند. این پژوهش که مبتنی بر روش شناسی تحلیل کیفی بود، از تحلیل فراترکیب استفاده نمود تا براساس آن طیفی از تاثیرگذارترین مولفه‌های حسابرسی داخلی را جهت حضور اثربخش در توسعه کیفیت گزارشگری مالی ارائه دهد. لذا این مطالعه با طراحی معماری سیستم شاخص اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی، سه بُعد عملکرد حسابرسی؛ توانایی حسابرسی و اثربخشی را به عنوان ابعاد اندازه‌گیری تاثیرگذاری حسابرسی داخلی در قالب ده شاخص ایجاد نمودند. سپس از تحلیل FAHP برای اولویت بندی، شاخص‌های مولفه‌های پژوهش استفاده شد که نتایج نشان داد، مشکلات موجود اثربخشی حسابرسی داخلی عمدتاً در موانع سیستم مدیریت حسابرسی، ارزیابی زیان و هزینه‌های شرکت است که به دلیل نفوذ مدیریت و فعالیت آنان در ساختارهای شرکت‌ها، عملاً کارکردهای حسابرسان را با چالش جدی مواجه می‌نماید. لویئز و همکاران<sup>۲۱</sup> (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک: عوامل مرتبط با اجرای آن انجام دادند. این پژوهش که یک پژوهش ترکیبی از نظر نوع داده بود، به عنوان اولین قدم در بخش کیفی، اقدام به بررسی ادبیات مربوط به ادبیات مربوطه انجام شد که نتایج از وجود پنج عامل بالقوه مربوط به اجرای حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک حکایت داشت، سپس در بخش کمی باهدف تبیین موضوع در سطح جامعه‌ی هدف، پرسشنامه‌ای تدوین

تهران است و نمونه پژوهش با اعمال شرایط متغیرهای پژوهش به تعداد ۸۷ شرکت طی سال‌های ۱۳۸۵-۱۳۹۴ انتخاب شده است. با توجه به ماهیت متغیر وابسته از روش رگرسیون لاجیت برای آزمون فرضیه‌ها بهره‌گرفته شده است. نتایج پژوهش حاضر، حاکی از وجود عدم ارتباط معنی‌داری بین پاداش مدیران و کیفیت کنترل داخلی است. همچنین ارتباط منفی بین متغیر کارایی مدیران و ضعف در سیستم کنترل داخلی نشان از ارتقای سیستم کنترل داخلی در سایه توانایی مدیران دارد.

همانطور که مشاهده می‌شود، تقریباً هیچ پژوهشی به طور مستقیم مفهوم اینرسی و قابلیت‌های تاثیرگذار آن بر کارکردهای مستقلانه حسابرسان داخلی را مورد بررسی قرار نداده‌اند و بیشتر تمرکز پژوهش‌ها از منظر مفاهیم مشابه این پژوهش، بروی فرآیندهای روانشناختی و ساختاری در عملکردهای حسابرسان داخلی بوده است که از بسط این مقوله‌ها می‌توان در تحلیل کدگذاری انتخابی این پژوهش به خوبی استفاده نمود. از طرف دیگر فقدان این مفهوم در کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان داخلی می‌تواند به عنوان یک شکاف بین استانداردها با تئوری‌ها قلمداد شود، موضوعی که با مفهوم‌سازی بیشتر آن در دل پژوهش‌های حسابرسی داخلی می‌تواند، به شناخت بهتر این حرفه و تدوین استراتژی‌های رفتاری در حوزه منابع انسانی در حرفه حسابرسی داخلی کمک شایان توجهی نماید.

### روش شناسی پژوهش

براساس دسته‌بندی روش‌شناسی هر پژوهش باتوجه به نتیجه؛ هدف و نوع داده، این پژوهش از حیث نتیجه، جزء پژوهش‌های اکتشافی محسوب می‌شود، زیرا پژوهش‌های منسجمی در حوزه‌ی قابلیت اینرسی در حسابرسان داخلی انجام نشده است و این مفهوم به میزان زیادی می‌تواند به بسط رویکردهای

مالی، کاهش محدودیت‌های مالی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری سنجش شد. نتایج نشان داد، نگرش حسابرسان در قالب انجام وظایف حسابرسی داخلی به عنوان معیاری جهت تسهیل نظارت‌های مدیریت و اثربخشی کنترل‌های داخلی در ابعاد گزارشگری مالی، کاهش محدودیت‌های مالی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری نقش تاثیرگذار، ایفا می‌نمایند. علی‌پور و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان ارائه مدلی برای پیش‌بینی کیفیت کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. برای دستیابی به هدف پژوهش، ۱۴۱ شرکت (۸۴۶ سال-شرکت) از تمامی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ انتخاب شد و با استفاده از رویکرد داده‌های ترکیبی، فرضیه‌های پژوهش آزمون شدند. نتایج تحقیق نشان داد که مدل مبتنی بر ویژگی‌های واحدهای اقتصادی توانایی شناسایی واحدهای اقتصادی دارای ضعف کنترل‌های داخلی را دارد. ویژگی‌های حسابرسان در شناسایی و گزارش واحدهای اقتصادی دارای ضعف کنترل‌های داخلی مؤثر است و نهایتاً بین شاخص‌های اندازه‌گیری اهداف مورد انتظار از پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی و واحدهای اقتصادی دارای ضعف در کنترل‌های داخلی گزارش‌شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. قادری و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی انجام دادند. در این راستا، از دو معیار پاداش مدیران و کارایی مدیران به عنوان شاخص‌های شناسایی توانایی مدیریت استفاده شده است. همچنین برای شناسایی کیفیت کنترل داخلی از شاخص ضعف سیستم کنترل داخلی در گزارش حسابرسی استفاده شده است. پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کاربردی بوده و روش آن از نوع علی و پس‌رویدادی است. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار

استقلال رفتاری و عملکردی حسابرسان داخلی کمک نماید. این پژوهش ابتدا از طریق تحلیل داده بنیاد به دنبال بسط و توسعه‌ی تئوریک مفهوم قابلیت اینرسی در حسابرسان داخلی می‌باشد. بر این مبنا ماهیت روش پژوهش اکتشافی و تفسیری است. به عبارت دیگر، این روش به پژوهشگر این امکان را می‌دهد در مواردی که امکان تدوین فرضیه وجود ندارد و یا انسجام نظری در رابطه با موضوع مورد بررسی نیست، به‌جای استفاده از نظریه‌های از پیش تعریف شده، یک نظریه جدید تدوین کند. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به‌لحاظ منطقی گردآوری داده‌ها از نوع استقرائی-قیاسی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که نظریه جامعی درباره آن در حیطه‌های استقلال رفتاری و عملکردی حسابرسان داخلی وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. به‌عبارت دیگر از طریق رویکرد استقرایی تلاش می‌شود، الگوی مناسبی طراحی گردد. بدین منظور با اتکاء به روش نظریه زمینه‌ای و رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده، گلنزر<sup>۲۵</sup> (۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان امر، مباحث مربوط به نقش قابلیت‌های اینرسی در حسابرسان داخلی مشخص و دسته‌بندی شود. این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا براساس مرحله‌ی اول کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه‌شوندگان بپرسد و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت براساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد. از طرف دیگر براساس رویکرد قیاسی این پژوهش تلاش دارد تا ابعاد مدل شناسایی شده در جامعه هدف تبیین نماید تا درک منسجم‌ترین از ابعاد مدل در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد.

### جامعه‌آماری و روش نمونه‌گیری پژوهش

در این پژوهش در بخش کیفی، براساس اعتقاد اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸)، برای پایبندی به اصول نظریه برخاسته از داده‌ها از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند «برای حداکثرکردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع، یا اتفاقات» استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله براساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یافت شود. بر این مبنا ابتدا محقق براساس فهرست نمودن معیارهایی، سعی در انتخاب افراد آگاه نمود تا از انحراف و تلف شدن زمان در جریان مصاحبه‌ها جلوگیری شود. این معیارهای عبارتند از:

۱) داشتن تجربه حرفه‌ای حسابرسی داخلی چه از منظر تحصیلات دانشگاهی و چه از منظر بررسی

صورت‌های مالی

۲) احاطه به پژوهش‌های کیفی و آشنایی با روند مصاحبه‌گری آن

براساس دو معیار فوق ابتدا لیستی از محققان حیطه‌های رفتاری و تخصصی در حرفه‌ی حسابرسی داخلی که در دسترس بودند، مشخص گردید که این کار از طریق جستجو در سایت‌های معتبر علمی و پژوهشی در داخل و خارج از کشور انجام شد. سپس از طریق ایمیل و توضیحات مرتبط با اهداف پژوهش، ایمیل‌هایی برای حداقل ۲۶ نفر ارسال گردید و از آن‌ها خواسته شد، تا در صورت تمایل، مقدمات انجام مصاحبه محیا گردد. از مجموع ایمیل‌های ارسال شده، ۱۶ ایمیل پاسخ داده شد، که از این میان ۱۴ نفر نهایتاً به عنوان مصاحبه‌شونده انتخاب شدند. روند انجام مصاحبه تلاش شد تا حد امکان رودررو انجام شود. در بخش کمی پس از طراحی مدل از طریق انتخاب جامعه هدف در بین حسابرسان دیوان محاسبات براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۲۳ نفر به عنوان جامعه هدف در بخش کمی براساس نمونه‌گیری در دسترس انتخاب

شدند. اندازه جامعه در تحلیل‌های ماتریسی به دلیل ماهیت تحلیل و جلوگیری از انحراف و تجمع داده‌های پژوهش معمولاً در مطلوب‌ترین حالت بین ۱۵ تا ۲۵ نفر می‌باشد (اسماعیل‌پور و همکاران، ۱۳۹۶؛ آذر و همکاران، ۱۳۹۲) که با اتکا به این موضوع تعداد ۲۱ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه در بخش تحلیل تفسیری ساختاری مشارکت می‌نمایند.

### گردآوری و تجزیه و تحلیل

در بخش تحلیل کیفی در جمع‌آوری داده‌های مصاحبه، در ابتدا از مصاحبه‌های باز و سپس از مصاحبه‌های نیمه‌ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. سوالات مصاحبه‌ها شامل موقعیت‌های واقعی بودند که شرکت‌کنندگان برحسب تجربه و یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند که برخی از این سوالات مصاحبه عبارت بودند از:

- ویژگی‌های ادراکی حسابرسان داخلی برای جلوگیری از تحت تاثیر قرار گرفتن مدیریت و ساختارهای فعال در آن کداکند؟
  - ویژگی‌های ذهنی حسابرسان داخلی برای جلوگیری از تحت تاثیر قرار گرفتن واسطه‌ها و صاحبکاران کداکند؟
  - وجود مهارت‌های اشرافی جهت حفظ استقلال در حسابرسان داخلی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟
  - چه معیارهایی از حرفه‌ای‌گرایی در حسابرسی داخلی وجود دارد که می‌تواند در کنترل نفوذ دیگران بر حسابرس موثر باشند؟
  - چه ویژگی‌های از منظر روانشناختی برای تقویت استقلال منسجم در حرفه حسابرسی برای حسابرسان داخلی لازم است؟
- در آغاز فرآیند تحلیل کیفی، مصاحبه‌ها عموماً بدون ساختار انجام می‌شد چراکه این موضوع به ایجاد دیدگاه‌های متفاوت در مورد موضوع پژوهش به

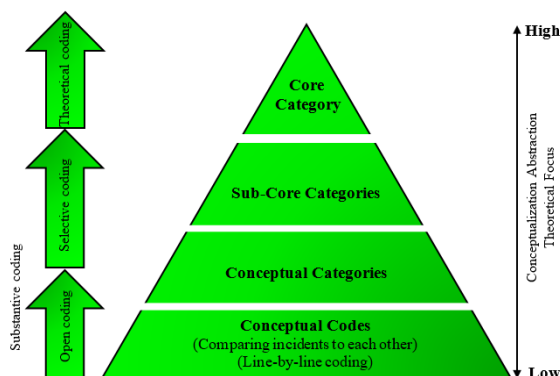
محققان کمک می‌نمود، اما در مراحل بعدی فرآیند تحقیق، بدلیل معنا پیدا کردن مفاهیم، مصاحبه‌ها به سمت نیمه‌ساختاریافته هدایت شد، تا چارچوب نظری هدفمندی به منظور تولید محتوای اثربخش‌تر ایجاد شود. این کار می‌تواند به کاهش تاثیرگذاری گرایش یا جهت ناشی از تئوری‌های مبتنی بر ادبیات پژوهش در حین گردآوری داده‌ها، کمک شایانی 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 تاحدی 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. چرا که استفاده از مقایسه دائمی سبب کنترل پی‌درپی مفاهیم جدید، بسط و توسعه و مقایسه طبقه‌بندی‌ها و تصمیم‌گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه‌بندی‌های موجود می‌شود (واسیل، ۲۶، ۲۰۰۱). در واقع در مرحله‌ی کدگذاری محوری، محقق هرگونه ایده نوظهور، کدها و طبقه‌بندی‌های احتمالی و روابط بین طبقه‌بندی‌های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابهت ثبت و ضبط می‌کند. در مرحله‌ی کدگذاری انتخابی طبقه‌بندی‌های فرعی و طبقه‌بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته می‌شوند. روند انجام مصاحبه‌ها بر این مبنای بود که از مصاحبه اول تا مصاحبه ۸ تقریباً مدل شکل گرفت چراکه بعد از هر مصاحبه محققان شروع به تحلیل مصاحبه‌ها بر مبنای کدگذاری باز و محوری می‌نمودند. از مصاحبه ۹ تا مصاحبه ۱۴ برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع مصاحبه‌ها ادامه یافت و اغلب کدها در مصاحبه‌ها تکرار می‌شدند و بر این مبنای در مصاحبه ۱۴، پایان انجام مصاحبه اعلام گردید.



سه‌سوسازی یا چندجانبه‌گری برای سنجش اعتبار پژوهش استفاده شده است. برای محقق شدن چندجانبه‌نگری در پژوهش حاضر رویکردهای مختلف مصاحبه‌شوندگان در ۴ بعد زیر مورد بررسی قرار گرفت و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شده است.

(۱) اعتباریابی یا بازبینی توسط مصاحبه‌شوندگان: این روش عبارت است از بررسی صحت یافته‌های پژوهش توسط مصاحبه‌شوندگان به منظور تعیین آنکه آیا این پژوهش به شکل صحیح دیدگاه‌های آنان را درباره موضوع پژوهش تحت پوشش قرار می‌دهد یا نه؟ برای پژوهش این روش با ۱۰ نفر از بین ۱۴ مشارکت‌کننده پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها، در مورد مطابقت دیدگاه‌های ایشان با مصاحبه‌شوندگان سوال و بحث انجام شد که خوشبختانه در همه موارد محقق درک صحیحی از اظهارات مصاحبه‌کنندگان داشته است، این امر می‌تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه‌شوندگان و مصاحبه‌کننده درباره‌ی موضوع پژوهش باشد.

(۲) مرور همتا: با استفاده از این راهبرد، پژوهشگری طی انجام پژوهش، به منظور فراهم کردن نقدی درباره شیوه‌های به کار گرفته شده و بررسی نتایج و صحت آنها، از سایر محققان کمک می‌گیرد؛ از آنها می‌خواهد تا به بررسی یادداشت‌ها، مقوله‌بندی انجام شده با استفاده از فهرست مقوله‌ها و تحلیل‌های رایانه‌ای که در حین پژوهش انجام شده است، بپردازند. به دلیل محدودیت‌های موجود کمک گرفتن از سایر محققان در این تحقیق امکان‌پذیر نبود اما برای تحقق این روش، تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه پس از دو هفته مجدداً انجام گرفت و در درک مفاهیم مربوط به مصاحبه در دو زمان، اختلاف قابل ملاحظه‌ای وجود نداشت.



شکل ۳: مراحل تحلیل در گرنده تئوری

سپس در بخش کمی، با توجه به مشخص شدن ابعاد قابلیت اینرسی حسابرسان داخلی، پرسشنامه تحلیل ماتریسی طراحی شد و براساس این پرسشنامه و با مشارکت ۲۳ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه، مقایسه زوجی و قطری بین مولفه‌های قابلیت اینرسی داخلی در چندین مرحله انجام گرفت تا براساس آن، نمودار تحلیلی میک‌مک ارائه گردد. مولفه‌هایی که به انسجام ادراکی بیشتر به منظور تبیین مدل در جامعه هدف کمک می‌نماید. در این راستا تلاش گردید تا پرسشنامه با هماهنگی‌های قبلی برای مشارکت‌کنندگان جامعه هدف در بخش کمی ارسال گردد. منتها به منظور رعایت دستورالعمل‌های پر نمودن پرسشنامه ماترسی تلاش شده تا آنجا که امکان دارد به صورت حضوری نحوه پر نمودن آن تشریح شود.

### اعتبار پژوهش

مفهوم اعتبار در تحقیقات کیفی از منظرهای مختلفی به کار رفته است. این مفهوم واحد نبوده، بلکه مفهومی پیچیده و فراگیر و همه‌جانبه بوده است. در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد، بنابراین، درباره اینکه آیا مصاحبه‌ها قابل تکرار و نتایج قابل تعمیم هستند، جای شک و تردید وجود دارد و پژوهشگران باید از فنونی که در تحقیق‌های کیفی برای نشان دادن قابلیت اعتماد و صحت یافته‌ها به کار گرفته می‌شود، استفاده کنند. در این پژوهش از روش

پژوهش در گزارش توضیح داده شود. بر این مبنا مصاحبه‌ها، یادداشت‌برداری و گزارش‌دهی مرتب نتایج، منجر به فراهم نمودن داده‌های معتبر گردید که این موضوع مورد تایید قرار گرفت. اما در بخش کمی به منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح بکارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب جدول (۴) در بخش دوم تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

۳) توضیح شیوه یادداشت‌برداری و انجام پژوهش: در این مرحله پروتکل و فرآیند انجام مصاحبه‌ها در اختیار ۱۰ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا تایید نمایند، آیا نحوه‌ی تحلیل درست طی شده است یا خیر، که مرور یادداشت‌ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.

۴) تهیه گزارش مفصل نتایج: در تحلیل تفسیری، باتوجه به این اصل که «معناها برخاسته از موقعیت هستند»، هریک از نتایج باید همراه با موقعیت، به‌طور کامل در نظر گرفته شود و خواننده پژوهش توجهی خاص به موقعیت داشته باشد. بنابراین، لازم است جزئیات موقعیت

جدول ۱: کدهای مفهومی و طبقه‌بندی شده ناشی از مصاحبه‌ها

| کد گذاری تئوری                                  | کد گذاری‌های اصلی |                |  |
|---|-------------------|----------------|--|
|   | کد گذاری انتخابی  | کد گذاری محوری | کد گذاری باز                                       |
| طبقه‌بندی اصلی                                  | مقوله‌ها          | مولفه‌های اصلی | درک محتوای حرفه حسابرسی داخلی                      |
|   |                   |                | درک تفاوت‌های ویژگی شغلی                           |
|   |                   |                | درک معیارهای وظیفه‌ای                              |
|   |                   |                | حمایت ادراک شده                                    |
|   |                   |                | قضایات‌های مبتنی بر واقعیت و شواهد                 |
|   |                   |                | درک تضاد منافع                                     |
|   |                   |                | درک استقلال حسابرس داخلی                           |
|   |                   |                | وابستگی و تعلق خاطر به حرفه حسابرسی داخلی          |
|   |                   |                | نهادینه‌شدن ارزش‌های حرفه در حسابرس داخلی          |
|   |                   |                | تمرکز بر واقعیت‌های عملکردی در بررسی‌های حرفه‌ای   |
|   |                   |                | احترام به قوانین و استانداردهای حرفه حسابرسی داخلی |
|   |                   |                | تصمیم‌گیری براساس استانداردهای تخصصی و رفتاری      |
|   |                   |                | پایبندی نسبت به تعهدات حرفه‌ای                     |
|   |                   |                | پایبندی به ارائه گزارش صادقانه بدون وابستگی        |
| پایبندی نسبت به باورها و ادراک‌های حرفه حسابرسی |                   |                |  |
| پایبندی عاطفی نسبت به حرفه حسابرسی              |                   |                |  |
| افزایش تجربه‌های مهارتی                         |                   |                |  |
| کسب تجربه از اشتباهات                           |                   |                |  |
| تعالی حرفه‌ای در حسابرسی                        |                   |                |  |
| شناخت نقاط بحرانی در حرفه حسابرسی               |                   |                |  |
| اینرسی انگیزشی حرفه‌ای                          | مسیرشغلی مطلوب    | هویت حرفه‌ای   | تعهد حرفه‌ای                                       |

تالیف اینرسی در حرفه حسابرسی

| کد گذاری تنوری | کد گذاری های اصلی         |                 |   |
|----------------|---------------------------|-----------------|---|
|                | کد گذاری انتخابی          | کد گذاری محوری  | کد گذاری باز                                    |
| طبقه بندی اصلی | مقوله ها                  | مولفه های اصلی  | کدهای مفهومی                                    |
|                |                           |                 | ایجاد تناسب بین عواطف و ویژگی های رفتار حرفه ای |
|                |                           |                 | وجود انگیزه های ارزش کثرت گرایی در حرفه         |
|                |                           | انگیزه حرفه ای  | وجود انگیزه پیشرفت بیشتر در حرفه                |
|                |                           |                 | ایجاد ارزش های اخلاقی                           |
|                |                           |                 | تمرکز بر انگیزه های معنوی در حرفه               |
|                |                           |                 | آرامش روانی و ذهنی                              |
|                |                           | منع کنترل درونی | خودباوری نسبت به توانمندی های فردی و تخصصی      |
|                |                           |                 | اتکا به هویت فردی نه هویت مدیریت                |
|                | اینرسی روانشناختی حرفه ای |                 | حفظ ثبات هیجانی                                 |
|                |                           | کنترل تعارض     | قدرت کنترل در برابر فشارهای وارده               |
|                |                           |                 | کنترل استرس                                     |
|                |                           |                 | تصمیم گیری در شرایط بحران                       |

### یافته های پژوهش

#### یافته های تحلیل نظری داده بنیاد

هیچ لیست از قبل تعیین شده و قطعی درباره ویژگی ها و مولفه های قابلیت اینرسی حسابرسان، و هیچ احتمال قطعی برای شناسایی و محدود ساختن تمامی ویژگی های مرتبط با رویکردها و تناسب حرفه ای حسابرسان در یک مجموعه مشخص از ویژگی ها با مرزبندی های شفاف و متمایزکننده وجود ندارد. با وجود این، یافته های این پژوهش نشان می دهد که مصاحبه شوندگان در این مطالعه نسبت به مفهوم قابلیت اینرسی بیشتر از منظر کاربردی آشنا بودند و کمتر حیطه های تئوریک این رویکرد را در حرفه حسابرسی به کار می بردند که براساس یافته های این پژوهش می توان به عنوان مبنایی برای توسعه استراتژی های رفتاری در حرفه حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. جدول (۱) فرآیند سه مرحله ای کدگذاری را نشان می دهد.

#### چارچوب تئوریک

پس از گریزی از مصاحبه های مرتبط با کدهای ایجاد شده در این بخش، اقدام به ارائه مدل مبتنی بر تحلیل نظری داده بنیاد خواهد شد. به عبارت دیگر، پس از شناسایی و تشریح مولفه های طبقه بندی مفهومی، فرعی و اصلی و براساس کدهای ایجاد شده ناشی از تحلیل مصاحبه ها در سه بخش کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه شوندگان پرسیده شد و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت گردید.

#### یافته های تحلیل دلفی

در این بخش به منظور بررسی سطح پایایی مولفه های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی برای تعیین میزان کفایت نظری به عنوان تاییدی برای انجام تحلیل تفسیری ساختاری استفاده می شود. جدول (۲) نتایج تحلیل دلفی را براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق نشان می دهد.

جدول ۲: تحلیل دلفی مولفه‌های اصلی پژوهش

| مقوله‌ها                  | مولفه‌های فرعی   | میانگین | ضریب توافق | تایید/حذف |
|---------------------------|------------------|---------|------------|-----------|
| اینرسی بینش حرفه‌ای       | حمایت ادراک شده  | ۵/۱۰    | ۰/۶۵       | تایید     |
|                           | هویت حرفه‌ای     | ۵       | ۰/۵۵       | تایید     |
|                           | تعهد حرفه‌ای     | ۵/۲۰    | ۰/۸۰       | تایید     |
| اینرسی انگیزشی حرفه‌ای    | مسیرشغلی مطلوب   | ۵/۱۰    | ۰/۶۵       | تایید     |
|                           | انگیزه حرفه‌ای   | ۵/۲۰    | ۰/۸۰       | تایید     |
|                           | منبع کنترل درونی | ۵/۵۰    | ۰/۹۰       | تایید     |
| اینرسی روانشناختی حرفه‌ای | کنترل تعارض      | ۵/۲۰    | ۰/۸۰       | تایید     |

شروع این تحلیل لازم است، گزاره‌های تایید شده از مرحله‌ی تحلیل دلفی کدگذاری شوند. در این بخش لازم است ابتدا گزاره‌ها صورت تصادفی مرتب شود و سپس کدگذاری شوند تا از این طریق سطح اظهارنظرهای ماتریسی به صورت تخصصی صورت پذیرد.

جدول ۳: کدگذاری اختصاری گزاره‌های تایید شده

| اختصار | گزاره            |
|--------|------------------|
| P1     | تعهد حرفه‌ای     |
| P2     | هویت حرفه‌ای     |
| P3     | حمایت ادراک شده  |
| P4     | مسیرشغلی مطلوب   |
| P5     | منبع کنترل درونی |
| P6     | انگیزه حرفه‌ای   |
| P7     | کنترل تعارض      |

همانطور که در جدول (۷) مشاهده می‌شود، مضامین گزاره‌ای تایید شده توسط خبرگان، به شکل علائم اختصاری برای تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری تعیین شده است. در این مرحله ابتدا نظر ۲۱ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه درباره‌ی رابطه بین گزاره‌ها، مورد مقایسه قرار گرفت. بدین منظور از گزاره «مُد» استفاده می‌شود به گونه‌ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین گزاره‌ها، رابطه‌ای که بیشترین فراوانی را از نظر متخصصان

براساس نتیجه کسب شده و باتوجه به اینکه دو معیار میانگین (حدمطلوب در لیکرت ۷ گزینه‌ای ۵) و ضریب توافق (حدمطلوب ۰/۵) کلیه مولفه‌های فرعی براساس چک لیست‌های پر شده توسط مشارکت‌کنندگان مورد تایید قرار گرفت. در واقع باتوجه به اینکه برای انجام تحلیل دلفی مولفه‌های فرعی در قالب پرسشنامه‌ای ۷ گزینه‌ای تدوین شد و علت آن ایجاد فواصل بیشتر در پاسخ استانداردتر اعضای پانل بود، اگر میانگین ۵ و از ۵ بالاتر باشد مورد تایید قرار می‌گرفت و همچنین باتوجه به حد استاندارد ضریب توافق که ۰/۵ تعیین شده است، مولفه‌های فرعی که ضریبی بیش از ۰/۵ کسب کرده باشند مورد تایید قرار می‌گرفتند. باتوجه به نتایج فوق می‌توان بیان نمود، تمامی مولفه‌های فرعی پژوهش از کفایت نظری و توافق برای انجام تحلیل ماتریس تفسیری ساختاری برخوردار هستند.

### تحلیل تفسیری ساختاری

یافته‌های تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه پس از رسیدن به حدکفایت نظری مضامین گزاره‌ای تقویت کنترل داخلی پس از تایید دور دوم دلفی، به منظور انجام تحلیل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه پژوهش، از اعضای پانل خواسته می‌شود تا براساس توضیحات این تحلیل، پرسشنامه‌های ماتریسی را مورد تحلیل قرار دهند. ابتدا به منظور

جدول ۴: روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود

تعاملی ساختاری

| نماد | مفهوم نماد                             |
|------|--|
| V    | i منجر به j می شود. (سطر منجر به ستون) |
| A    | j منجر به i می شود. (ستون منجر به سطر) |
| X    | رابطه دو طرفه i و j وجود دارد.         |
| O    | رابطه معتبری وجود ندارد.               |

داشته باشد، در جدول نهایی منظور خواهد شد. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان و کارشناسان بر اساس تکنیک‌های مختلف مدیریتی، از جمله طوفان مغزی و تکنیک گروه اسمی و غیره استفاده شود. برای تعیین نوع رابطه می توان از نمادهای مندرج در جدول (۴) استفاده کرد.

باتوجه به این موضوع ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی (SSIM) به شکل ذیل محاسبه می شود.

جدول ۵: ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی

| P1 | P2 | P3 | P4 | P5 | P6 | P7 |                     |
|----|----|----|----|----|----|----|---------------------|
|    | V  | V  | V  | V  | X  | O  | P1 تعهد حرفه‌ای     |
|    |    | A  | A  | V  | A  | O  | P2 هویت حرفه‌ای     |
|    |    |    | A  | V  | A  | O  | P3 حمایت ادراک شده  |
|    |    |    |    | V  | A  | O  | P4 مسیرشغلی مطلوب   |
|    |    |    |    |    | A  | V  | P5 منبع کنترل درونی |
|    |    |    |    |    |    | V  | P6 انگیزه حرفه‌ای   |
|    |    |    |    |    |    |    | P7 کنترل تعارض      |

پس از تعیین روابط مفهومی براساس گزاره مد، در این بخش براساس جدول زیر:

جدول ۶: نحوه تبدیل روابط مفهومی به اعداد

| نماد مفهومی | تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی   |
|-------------|---|
| V           | خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد. |
| A           | خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد. |
| X           | خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد. |
| O           | خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد. |

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

جدول ۷: تشکیل ماتریس دستیابی

| P1 | P2 | P3 | P4 | P5 | P6 | P7 |                     |
|----|----|----|----|----|----|----|---------------------|
| 1  | 1  | 1  | 1  | 1  | 1  | 0  | P1 تعهد حرفه‌ای     |
| 0  | 1  | 0  | 0  | 1  | 0  | 0  | P2 هویت حرفه‌ای     |
| 0  | 1  | 1  | 0  | 1  | 0  | 0  | P3 حمایت ادراک شده  |
| 0  | 1  | 1  | 1  | 1  | 0  | 0  | P4 مسیرشغلی مطلوب   |
| 0  | 0  | 0  | 0  | 1  | 0  | 1  | P5 منبع کنترل درونی |
| 1  | 1  | 1  | 1  | 1  | 1  | 1  | P6 انگیزه حرفه‌ای   |
| 0  | 0  | 0  | 0  | 0  | 1  | 1  | P7 کنترل تعارض      |

جدول ۸: مقایسه زوجی بین مضامین گزاره‌ای براساس فرم ماتریس

| شماره                | مقایسه زوجی | Yes/No   | شرح چگونگی تاثیر                          |
|----------------------|-------------|--|---|
| ■ P1 حمایت ادراک شده |             |  |   |
| ۱                    | P1 – P2     | Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>            | تعهد حرفه ای مبنایی برای هویت حرفه‌ای     |
| ۲                    | P2 – P1     | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>            |   |
| ۳                    | P1 – P3     | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>            |   |
| ۴                    | P3 – P1     | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>            |   |
| ۵                    | P1 – P4     | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>            | تعهد حرفه ای مبنایی برای مسیر شغلی مطلوب  |
| ۶                    | P4 – P1     | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>            |   |
| ۷                    | P1 – P5     | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>            |   |
| ۸                    | P5 – P1     | Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/> | تعهد حرفه ای مبنایی برای منبع کنترل درونی |
| ۹                    | P1 – P6     | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>            |   |
| ۱۰                   | P6 – P1     | Yes <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>            | انگیزه حرفه ای مبنایی برای تعهد حرفه ای   |
| ۱۱                   | P1 – P7     | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>            |   |
| ۱۲                   | P7 – P1     | Yes <input type="checkbox"/> NO <input checked="" type="checkbox"/>            |   |

برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در اینصورت منطق تفسیری روابط زوجی به فرم پایه علمی منطقی تفسیری ارائه شده است. در این مرحله روابط به صورت ماتریس دستیابی به صورت «۱» یا «۰» وارد می‌شوند که در جدول (۹) ارائه شده‌اند. طبق جدول (۸) خانه‌هایی که گزینه «Y» دارند، عدد ۱ و خانه‌هایی که گزینه «N» دارند عدد ۰ قرار داده می‌شود. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بدست می‌آید.

همانطور که در جدول شماره ۹ مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و  $1^x$  باتوجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول زیر قدرت نفوذ (امتیاز ۱ بدست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ بدست آمده از ستون) را مشخص نماییم. (جدول ۱۰)

پس از تشکیل این ماتریس به منظور بررسی سایر ابعاد روابط غیرمستقیم بین گزاره‌ها که مزیت تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه (TISM) نسبت به تفسیری/ساختاری (ISM) است، استفاده می‌شود. به عبارت دیگر، به منظور ارتقای تحلیل ساختاری تفسیری به تحلیل ساختاری تفسیری فراگیر می‌بایست به طور کامل هر مقایسه زوجی را با پاسخ به سوال تفسیری ذکر شده در گام قبلی تفسیر نمود. برای مقایسه‌های زوجی  $i$  امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از  $(i + 1)$  ام تا  $n$  ام مقایسه می‌گردد. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر «N» باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت‌کنندگان باید اظهارنظر نمایند.

به منظور تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری «SSIM» مقایسه‌های زوجی گزاره‌های قابلیت اینرسی حسابرسان داخلی در جدول (۸) ارائه شده است. برای مقایسه‌های زوجی  $i$  امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از  $(i + 1)$  ام تا  $n$  ام مقایسه گردیدند.

جدول ۹: ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال‌پذیری ارتباط بین مضامین گزاره‌ای

| گزاره های پژوهش     | P1 | P2 | P3 | P4 | P5 | P6 | P7 |
|---------------------|----|----|----|----|----|----|----|
| حمایت ادراک شده     | 1  | 1  | 1  | 1  | 1  | 1  | 0  |
| هویت حرفه‌ای        | 0  | 1  | 0  | 0  | 1  | 0  | 0  |
| تعهد حرفه‌ای        | 0  | 1  | 1  | 0  | 1  | 0  | 0  |
| مسیر شغلی مطلوب     | 0  | 1  | 1  | 1  | 1  | 0  | 0  |
| انگیزه حرفه‌ای      | 0  | 0  | 0  | 0  | 1  | 0  | 1  |
| منبع کنترل درونی    | 1  | 1  | 1  | 1  | 1  | 1  | 1  |
| فقدان خطاهای ادراکی | 0  | 0  | 0  | 0  | 0  | 1  | 1  |

جدول ۱۰: تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

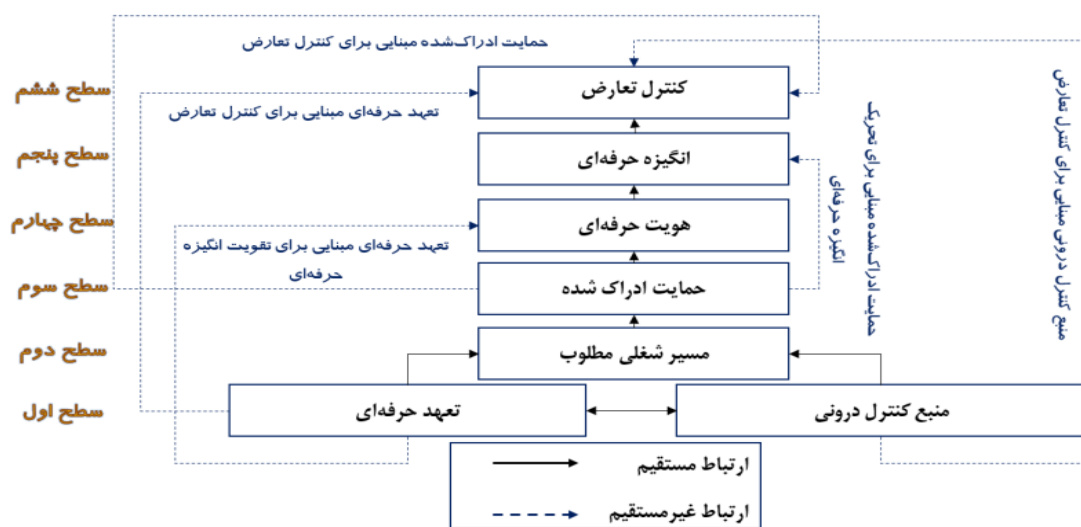
| معیارها      | P1 | P2 | P3 | P4 | P5 | P6 | P7 |
|--------------|----|----|----|----|----|----|----|
| قدرت نفوذ    | 6  | 2  | 3  | 4  | 2  | 7  | 2  |
| قدرت وابستگی | 2  | 5  | 4  | 3  | 6  | 2  | 3  |

یک بعد/مؤلفه خاص عبارتست از خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که از آن تأثیر می‌پذیرند، به عبارت دیگر متغیرهایی که از طریق این متغیر می‌توان به آن‌ها رسید. مجموعه‌ی ورودی نیز برای هر متغیر شامل خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که بر آن تأثیر می‌گذارند می‌باشند و در نهایت عناصر مشترک اشاره به ابعاد اشتراکی مجموعه خروجی و وردی‌های متغیرها در تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه به عنوان متغیر سطح بالا دارد، به عبارت دیگر، این متغیرها در ایجاد هیچ متغیر دیگری مؤثر نمی‌باشند. پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، گزاره‌ی که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارند، به عنوان اولین سطح و کم‌اثرترین مضامین گزاره‌ای اینرسی حساب‌رسان داخلی تعیین می‌شوند. پس از تعیین این سطح یعنی کم‌اثرترین مضامین گزاره‌ای اینرسی حساب‌رسان داخلی، آن گزاره را حذف می‌کنیم و اقدام به بررسی گزاره‌های یکسان عناصر ورودی و مشترک می‌نماییم، و آن را به عنوان سطح بعدی انتخاب می‌کنیم. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل‌دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند.

در ادامه به منظور تعیین روابط بین گزاره‌ها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آن‌ها رسید و مجموعه پیش‌نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که بر طبق آن‌ها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. سطح اشاره به لایه‌های طراحی شده‌ی مدل نهایی دارد. برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود. در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می‌آید. مجموعه خروجی و ورودی برای یک متغیر به صورت زیر تعریف می‌شود. مجموعه خروجی برای

جدول ۱۱: مجموعه گزاره خروجی، ورودی و عناصر مشترک مضامین گزاره‌ای

| گزاره‌ها         | اختصار | گزاره خروجی   | گزاره ورودی | عناصر مشترک | سطح       |
|------------------|--------|---------------|-------------|-------------|-----------|
| تعهد حرفه‌ای     | P1     | 1,2,3,4,5,6   | 1,6         | 1,6         | سطح ششم   |
| هویت حرفه‌ای     | P2     | 2,5           | 1,2,3,4,6   | 2           | سطح سوم   |
| حمایت ادراک شده  | P3     | 2,3,5         | 1,3,4,6     | 3           | سطح چهارم |
| مسیر شغلی مطلوب  | P4     | 2,3,4,5       | 1,4,6       | 4           | سطح پنجم  |
| منبع کنترل درونی | P5     | 5,7           | 1,2,3,4,5,6 | 5           | سطح ششم   |
| انگیزه حرفه‌ای   | P6     | 1,2,3,4,5,6,7 | 1,6,7       | 1,6,7       | سطح دوم   |
| کنترل تعارض      | P7     | 6,7           | 5,6,7       | 6,7         | سطح اول   |



شکل ۵: مدل مضامین گزاره‌ای اینرسی حسابرسان داخلی

اعتباربخشی به صورت‌های مالی برای حفظ منافع عموم است. به عبارت دیگر، سهامداران به منظور کنترل وظایف مدیر در راستای کاهش تضاد نمایندگی نیازمند خدمات حسابرسی می‌باشند. هرچه سطح استقلال حسابرس بیشتر باشد، این موضوع می‌تواند تضاد نمایندگی میان مدیر و سهامداران را کاهش دهد. یکی از استراتژی‌های رفتاری در مورد تحکیم استقلال رفتاری و عملکردی حسابرس، قابلیت اینرسی می‌باشد. قابلیت اینرسی که ریشه در علم فیزیک دارد، نوعی واکنش در برابر کنش‌هایی است که در فکر برهم‌زدن ثبات می‌باشد. در واقع اینرسی در برخی از حرفه‌ها همچون حرفه حسابرسی به خصوص حسابرسان داخلی که نیازمند حفظ استقلال رفتاری و عملکردی است، به عنوان یک بُعد مثبت تلقی می‌شود

همانطور که در جدول (۱۱) مشاهده می‌شود، مضامین گزاره‌ای تقویت اینرسی حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه نشان می‌دهد، تاثیرگذارترین گزاره، گزاره‌های منبع کنترل درونی (P5) و تعهد حرفه‌ای (P1) می‌باشند که عاملی برای تقویت اینرسی حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه هستند. همچنین مشخص گردید، کم‌اثرترین گزاره‌ی تقویت اینرسی حسابرسان در شرکت‌های بازار سرمایه بازار سرمایه، کنترل تعارض به عنوان گزاره‌ی اینرسی روانشناختی حرفه‌ای می‌باشد.

### بحث و نتیجه‌گیری

همانطور که در بخش‌های مختلف، استانداردهای حسابرسی به آن اشاره شده است، وظیفه حسابرسان



در برابر نفوذ و رفتارهای واسطه‌گری با قاطعیت برخورد نماید. وجود حمایت نسبت به این رویکرد حرفه‌ای در ساختارهای شرکت‌ها می‌تواند انگیزه‌های معنوی در آنان را تقویت نماید و باعث گردد تا کارکردهای استقلال واقعی در قالب استراتژی‌های رفتاری اینرسی تقویت گردد. از طرف دیگر حسابرسان بر مبنای ویژگی‌های روانشناختی، زمانی قابلیت اینرسی در رفتار خود را تبدیل به ارزش می‌نمایند که شناخت مناسبی از این حرفه برای حسابرس داخلی ایجاد شده باشد. حسابرسان داخلی به دلیل مسئولیت تخصصی که بر عهده دارند، نیازمند ثبات و کنترل هیجان‌ات خود در برابر خواسته و نفوذ دیگران همچون مدیران یا طیفی از صاحبان قدرت در ساختارهای شرکت، هستند تا بتوانند چه از منظر شناختی و چه از منظر رفتاری، قابلیت‌های منسجم‌تری از استقلال و اینرسی را به نمایش بگذارند. اگرچه انعطاف‌پذیری در این حوزه می‌تواند به ارتقای سطح تعاملات حرفه‌ای بین مدیران با حسابرسان داخلی منجر شود و خطاهای ادراکی را کاهش دهد، اما یک حسابرس بر مبنای ویژگی‌های روانشناختی می‌بایست توانمندی لازم در ایجاد مرز مشخصی از عملکرد حرفه‌ای با تعاملات ساختاری خود داشته باشد و هویت تخصصی و حرفه‌ای خود را بر مبنای ویژگی‌ها و توانمندی‌های خود شکل داده باشد نه اینکه این هویت بر مبنای هویت ساختاری؛ شرکتی یا مدیریتی و تساهل با آن‌ها شکل گرفته باشد. در تحت این شرایط حسابرس قابلیت لازم برای کنترل تعارض و حفظ استقلال رفتاری و عملکردی خود را خواهد داشت. در نهایت در قالب، اینرسی انگیزشی حرفه‌ای حسابرس، زمانی می‌تواند به استقلال در عملکردهای خود دست یابد و اجازه نفوذ دیگران را نداده باشد، که قابلیت تجربه‌پذیری و استفاده از دانشی که در سال‌های کاری خود بدست آورده است، را داشته باشد. حسابرس بر مبنای تناسبی که بین ادراک با مهارت‌ها و استانداردهای حرفه حسابرسی در سوابق

که کارکردهای مستقلانه و ایستادگی در برابر نفوذ مدیران و ساختارهای تحکم‌گرای شرکت‌هایی را که در آن مشغول فعالیت هستند را، همسو با استانداردهای حسابرسی داخلی، به عنوان یک ارزش تبدیل می‌کند، درحالی‌که این مفهوم در رفتار سازمانی، به دلیل مقاومت در برابر تغییر سازمان، یک رفتار کاهنده و مضر محسوب می‌شود. لذا در این پژوهش که هدف آن طراحی ساختارمندانه و تفسیرگرایانه‌ی کارکردهای اینرسی حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه بود، ابتدا از طریق روش شناسی اکتشافی و به واسطه تحلیل نظری داده بنیاد، بر مبنای روش گلیرر<sup>۲۷</sup> (۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان امر، مقوله‌ها و مولفه‌های اصلی نقش قابلیت‌های اینرسی در حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه مشخص و دسته‌بندی نماید. در این بخش ۱۴ مصاحبه انجام گرفت که مبنای پایان دادن به مصاحبه‌های پژوهش، رسیدن به نقطه اشباع تئوریک بود. نتایج نشان داد، جهت تقویت قابلیت‌های اینرسی حسابرسان داخلی، نیاز است سطح بینش؛ ادراک و شناخت و عملکردهای رفتاری و تخصصی این گروه از حسابرسان بر مبنای ویژگی‌های فردی تقویت شود تا حسابرسان داخلی نسبت به محیط حرفه‌ای رویکردی اخلاق‌گرایانه‌تر داشته باشد تا شکاف انتظارات در این عرصه فی مابین شرکت؛ حسابرسان مستقل و ذینفعان کاهش یابد. حسابرس داخلی از یک سو بر مبنای اینرسی در بینش حرفه‌ای قادر خواهد بود تا بر اساس استدلال و قابلیت‌های ادراکی، نسبت به محیط حرفه‌ای خود متعهدانه‌تر عمل نماید و با هویت تقویت شده تری، اقدام به انجام عمل حرفه‌ای حسابرسی نماید. یک حسابرس داخلی بر مبنای هویتی که از محیط حرفه‌ای؛ نظارت‌های نهادی؛ منافع سهامداران و سرمایه‌گذاران و ... ادراک می‌نماید، به سطح اهمیت کارکردهای رفتاری خود در جامعه بیشتر پی می‌برد و بر این مبنای تلاش می‌نماید تا ضمن حفظ استقلال عملکردی خود،

شغلی خود کسب می‌کند، مسیر شغلی مطلوب‌تر و هموارتری برای انجام درست وظایف خود طی می‌کند و این موضوع می‌تواند به افزایش سطح انگیزه‌های حسابرس داخلی کمک نماید. انگیزه حسابرسان برای حفظ قابلیت‌های اینرسی، می‌بایست انگیزه‌هایی از جنس ارزش و معنویات باشند تا در کنار آن به مزایای مادی در حرفه حسابرسی دست یابند. وجود این انگیزه‌ها می‌تواند به با کیفیت‌تر شدن تصمیم‌گیری‌ها و افشای واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها حتی در سخت‌ترین فشارهای وارد بر حسابرسان داخلی، منجر شود و پشتوانه‌ای از کارکردهای کنترل درونی در این عرصه را برای حسابرس ایجاد کند. وجود کنترل‌های درونی براساس قابلیت‌های اینرسی باعث خواهد شد تا حسابرس در برابر نفوذهای بیرونی مقاومت نماید و موفقیت و شکست در این عرصه را صرفاً و صرفاً به قابلیت‌های عملکردی خود نسبت دهد. نتایج این بخش می‌تواند از نظر مفهومی با پژوهش‌هایی همچون دمیون و همکاران (۲۰۱۵)؛ تروی و داگلاس (۲۰۰۱)؛ هلدبرگ و اریکسون (۱۹۹۷) و بتی و همکاران<sup>۲۸</sup> (۱۹۹۸) مطابقت دارد.

اما نتایج تحلیل مولفه‌های اصلی در قالب موثرترین عامل برای تقویت قابلیت‌های اینرسی در حرفه حسابرسی بر مبنای تحلیل تفسیری ساختاری جامع نشان داد، از مجموع ۷ مولفه اصلی این پژوهش، منبع کنترل درونی و تعهد حرفه‌ای به عنوان تاثیرگذارترین عامل برای ارتقای سطح قابلیت‌های اینرسی در حسابرسان داخلی در شرکت‌های بازار سرمایه محسوب می‌شود که پایه‌های عملکردی استقلال حسابرسان داخلی در این شرکت‌ها را تحکیم‌تر می‌نماید. به عبارت دیگر، منبع کنترل درونی که ریشه در ویژگی‌های روانشناختی افراد دارد، اشاره به باورپذیری فرد در مورد تحت کنترل قرار دادن موقعیت‌های رفتاری و عملکردی است به گونه‌ای که فرد با تلاش زیاد و مبتنی بر توانمندی‌های تخصصی

خود اقدام به انجام وظیفه نماید و پیروز و شکست را وابسته به سطح توانمندی‌های خود قلمداد می‌نماید. یک حسابرس داخلی بر مبنای ویژگی‌های تخصصی و تجربی که در طی سوابق حرفه‌ای خود کسب نموده است و با شناخت موقعیت‌های مهم در حرفه حسابرسی اقدام به اتخاذ تصمیم‌ها در زمان اظهارنظر می‌نماید و بی‌جهت شکست یا عدم موفقیت در آن نقطه را به دیگران نسبت نمی‌دهد. این موضوع در حفظ استقلال رفتاری حسابرس در مقابل واسطه‌ها و نفوذ دیگران نیز قابل اتکا است، چراکه یک فرد دارای باور به توانمندی‌های خود و ارجح قرار دادن اولویت‌های رفتار حرفه‌ای، در تلاش خواهد بود تا در برابر نفوذهای دیگران مقاومت نماید و اجازه تاثیرگذاری دیگران بر قضاوت‌های خود را ندهد. کنترل درونی به فرد قابلیت خودباوری می‌دهد و براساس آن می‌تواند مرز مشخصی بین عملکردها با ارتباطات و تعاملات اجتماعی خود ایجاد نماید. از طرف دیگر تعهد حرفه‌ای به عنوان مولفه مقوله اینرسی در بینش؛ مولفه‌ی متاثر از باورهای مبتنی بر منبع کنترل درونی در حسابرس است، که از یک سو با تقویت ویژگی‌های تعهد رفتاری در فرد و تعلق خاطر در او نسبت به حرفه حسابرسی باعث می‌گردد تا حسابرس در انجام وظایف خود با توجه به چارچوب‌های مشخص در حرفه، متعهدانه انجام وظیفه نماید و از سوی دیگر با دارا بودن منبع کنترل درونی و عزت نفسی که در حرفه حسابرسی برای خود ایجاد نموده است در طول دوره حرفه‌ای خود زیر بار فشارهای ناشی از وجود ساختارهای الزام‌آور و مدیران فرصت‌طلب نرود و واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها را به گونه‌ای گزارش دهد، که ضمن دارا بودن توانمندی تخصصی جهت بررسی آن، از نفوذ دیگران جلوگیری نماید. نتیجه بدست آمده در این پژوهش با پژوهش‌های زیر مطابقت دارد.

جدول ۱۲: نتایج حاصل از پژوهش و تطبیق با پژوهش‌های دیگر

| مقوله‌ها                  | مؤلفه‌های اصلی   | هلدبرگ و اریکسون (۱۹۹۷) | دوتان و همکاران (۱۹۹۴) | چانگ و کالاپور (۲۰۰۳) | شافر (۲۰۰۹) | هردا و مارتین (۲۰۱۷) | پروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) | درابز (۲۰۱۰) | دینو و همکاران (۲۰۱۵) |
|---------------------------|------------------|-------------------------|------------------------|-----------------------|-------------|----------------------|-------------------------|--------------|-----------------------|
|                           | حمایت ادراک شده  | x                       | ✓                      | ✓                     | -           | -                    | -                       | -            | -                     |
| اینرسی بینش حرفه‌ای       | هویت حرفه‌ای     | -                       | ✓                      | ✓                     | ✓           | x                    | -                       | -            | -                     |
|                           | تعهد حرفه‌ای     | x                       | ✓                      | ✓                     | ✓           | -                    | -                       | -            | -                     |
| اینرسی انگیزشی حرفه‌ای    | مسیرشغلی مطلوب   | -                       | -                      | -                     | x           | -                    | ✓                       | ✓            | ✓                     |
|                           | انگیزه حرفه‌ای   | -                       | -                      | -                     | ✓           | ✓                    | -                       | -            | ✓                     |
| اینرسی روانشناختی حرفه‌ای | منبع کنترل درونی | ✓                       | x                      | x                     | -           | -                    | -                       | -            | -                     |
|                           | کنترل تعارض      | ✓                       | ✓                      | ✓                     | x           | ✓                    | -                       | -            | -                     |

قابلیت‌های رفتاری فرد تاکید شود. از طرف دیگر منبع کنترل درونی در قابلیت‌های عملکردی نیازمند آموزش و توسعه دوره‌های بازیابی توانمندی و تطبیق با استانداردها است تا ضمن اینکه احساس خوشایندتری نسبت به حرفه داشته باشند، بر مبنای عزت نفس و ویژگی‌های شخصی که دارند، تطبیق لازم را با ویژگی‌های حرفه‌ای در این عرصه بدهند تا سطح قابلیت‌های اینرسی افزایش یابد.

#### منابع و مأخذ

انصاری، عبدالمهدی، طالبی نجف آبادی، عبدالحسین، کمالی کرمانی، نرجس. (۱۳۹۰). تأثیر انجام خدمات حسابداری، مدیریتی و مشاوره‌های همراه با خدمات حسابرسی بر استقلال حسابرسان، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱ (۱): ۶۳-۷۸.

بختیاری، جواد، پورزمانی، زهرا، رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۸). رابطه‌مداری و استقلال حسابرسان: آزمون نظریه پیوندهای اجتماعی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸ (۳۰): ۲۷-۴۰.

توکل‌نیا، اسماعیل، حساس‌یگانه، یحیی، ملکیان کله‌بستی، اسفندیار. (۱۳۹۸). مدلی برای

همانطور که مشاهده می‌شود علامت ✓ نشان دهنده تایید مؤلفه اصلی در پژوهش مزبور است، در حالی که نماد x نشان دهنده نقد به آن براساس رویکردهای مقوله موردنظر است. به عنوان مثال هلدبرگ و اریکسون (۱۹۹۷) حمایت ادراک شده رویکردی مبتنی بر توانمندی‌های شناختی قلمداد نمودند و بینش را توانمندی فرآشناختی در تصمیم‌گیری تلقی کردند، درحالی‌که دوتان و همکاران (۱۹۹۴) بینش را در تصمیم‌گیری بخشی از شناخت فرد بر مبنای تجربیات و محیط عنوان کردند. سایر مؤلفه‌های اصلی نیز با پژوهش‌های موردنظر مورد مقایسه و بررسی قرار گرفتند که باتوجه به توضیح‌های نظری در بخش تحلیل کیفی قابل مطابقت دادن می‌باشد. براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، نهادهای نظارتی و تدوین‌کننده‌ی استانداردهای رفتاری و عملکردی در حرفه حسابرسی داخلی، به منظور تقویت کارکردهای مستقلانه حسابرسان در افشای عملکردهای مالی شرکت‌ها، اینرسی را به عنوان یک بخش روانشناختی و مبتنی بر بینش در رویه‌های ارتقای عملکردهای تخصصی مدنظر قرار دهند و با تغییر استانداردهای قبلی، بر استقلال درونی و مبتنی بر

Electronic copy available at:  
<https://ssrn.com/abstract=3024877>.

Ahmad, M. B. (2012). Auditor independence in Malaysia: the perceptions of loan officers and professional investors (Doctoral dissertation, Cardiff University).

Alkautsar, M. (2014). Locus of Control, Commitment Profesional and Dysfunctional Audit Behavior. *International Journal of Humanities and Management Sciences*, 2 (1): 35-38.

Alleyne P., Devonish, D. (2006). Perceptions of Auditor Independence in Barbados. *Managerial Auditing*, 21 (6): 621-635.

Baker, C. R. (2006). The Contested Concept of Auditor Independence', in Cheryl R. Lehman (ed.) *Independent Accounts* (Advances in Public Interest Accounting, Volume 12). Emerald Group Publishing Limited, pp. 17-26

Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26 (2), 1-24

Bartlett, R.W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1 (6): 215-237.

Beattie, V., Brandt, R., Fearnley, S. (1998) Audit Independence and the Expectations Gap: Some Evidence of Changing User Perceptions. *Journal of Financial Regulation and Compliance*. Vol. 6, No.2, pp.159-170.

Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 Issue: 2, pp.374-399, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>.

Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R, K., Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15 (1): 1-19.  
<https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>

Chung, H., & Kallapur, S. (2003). Client importance, non-audit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 78 (4); 931-956.

Domino, M. A., Wingreen, S. C., & Blanton, J. E. (2015). Social cognitive theory: The antecedents and effects of ethical climate fit on organizational attitudes of corporate accounting professionals: a reflection of client narcissism and fraud attitude risk. *Journal of Business Ethics*, 131 (2): 453-467.

Draz, A. (2010). The meaning of career success a closer Inspection of Historical cultural, and

برآورد بیم از دست‌دادن صاحبکار حسابرسان، دانش حسابرسی، ۱۹ (۷۷): ۱۱۱-۱۴۰

دوستار، محمود، مرادی، محمود. (۱۳۹۸). بررسی

تأثیر یادگیری بر نوآوری با نقش تعدیل‌گری اینرسی سازمانی، ابتکار و خلاقیت در علوم انسانی، ۹ (۲)، ۱۶۵-۱۹۸.

سعادت‌نیا، اصغر. (۱۳۹۶). استقلال حسابرس، مجله حسابرسی، ۳۷ (۱): ۳۳-۳۵.

سلیمانی، سمیه، شورورزی، محمدرضا، نوری‌توپکانلو، زهرا. (۱۳۹۷). تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان، دانش حسابداری مالی، ۵ (۳): ۶۹-۸۰.

علی‌پور، سعید، پاک‌مرام، عسگر، عبدی، رسول، بحری‌ثالث، جمال. (۱۳۹۹). ارائه مدلی برای پیش‌بینی کیفیت کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۳ (۴۹): ۷۳-۱۰۱

قادری، کاوه، قادری، صلاح‌الدین، قادرزاده، سیدکریم. (۱۳۹۸). نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹ (۱): ۷۱-۹۲

مشععی، سیدمحمد، هاشمی، سیدعباس، فروغی، داریوش. (۱۳۹۷). تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه‌ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵ (۳): ۴۱۵-۴۳۲.

نیکبخت، زهرا، خلیفه‌سلطانی، سیداحمد، حسینی، سیدعلی، مداحی، آزاده، ودادهیر، ابوعلی. (۱۳۹۷). تدوین مدل استقلال حسابرس، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۰ (۳۸): ۹۰-۱۱۲.

Adam, S. H., Ali. m. (2014). Evaluating the reflections of advisory services on the external auditors' independence in the environment of Sudan business. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1 (4): 263-286.

Adams, T., J. Krishnan, and J. Krishnan. (2017). Client influence and auditor independence revisited: evidence from auditor resignations.

- based internal audit: factors related to its implementation, *Corporate Governance*, <https://doi.org/10.1108/CG-08-2020-0316>
- Malakar, Y., Greog, Ch., Van de Fliert, E. (2018). Structure, agency and capabilities: Conceptualising inertia in solid fuel-based cooking practices, *Energy Research & Social Science*, 40 (3): 45-53
- Mautz, R. K., Sharaf. Sh, A. (1961). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association.
- Merkurieva, I. (2018). Late Career Job Loss and the Decision to Retire, *International Economic Review*, 60 (1): 259-282.
- Morris, D. (1993). Analysis of Auditors' Perceptions and Over-reliance on Negative Information, *Managerial Auditing Journal*, 8 (6): 211-235. <https://doi.org/10.1108/02686909310042767>
- Polites, G. L. & Karahanna, E. (2012). Shackled to the Status Quo: The Inhibiting Effects of Incumbent System Habit, Switching Costs, and Inertia on New System Acceptance. *MIS Quarterly*, 36 (1): 21-42.
- Porter, B.A. and Gowthorpe, C. (2004), Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and 1999, Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Salawu, M. K. (2017). Factors influencing auditor independence among listed companies in Nigeria: generalized method of moments (GMM) approach. *International Journal of Economics and Finance* 9 (8): 191-208.
- Sampet, J., Sarapaivanich, N., Patterson, P. (2019). The role of client participation and psychological comfort in driving perceptions of audit quality, *Asian Review of Accounting*, 27 (2): 177-195. <https://doi.org/10.1108/ARA-09-2017-0144>
- Shafer, W. E. (2009). Ethical climate, organizational-professional conflict and organizational commitment: A study of Chinese auditors. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 22 (7): 1087-1110.
- Sillic, M. (2019). individual inertia in explaining non-compliant security behavior in the Shadow IT context, *Computers & Security*, 80 (5): 108-119
- Strigter, M., Cooper, C. (2015). *Overcoming Inertia*, In: *Solving the Strategy Delusion*. Palgrave Macmillan, London.
- Sun, W., Seufert, J, H., Smit, M, W. (2017). Epitomising the Audit Expectation Gap Framework Synthesis and Standardisation, *Journal of Corporate Citizenship*, Vol. 14, 1-37.
- Suyono, E., Farooque, O. (2019). Auditors' professionalism and factors affecting it: Ideological contexts. *career development International*, 16 (4): 364-384.
- Dutton, J. E., Dukerich, J. M., & Harquail, C. V. (1994). Organizational image and member identification. *Administrative Science Quarterly*, 39 (2); 239-263.
- Gaosong, Q., Leping, Y. (2021). Measurement of Internal Audit Effectiveness: Construction of Index System and Empirical Analysis, *Microprocessors and Microsystems*, <https://doi.org/10.1016/j.micpro.2021.104046>
- Ghebremichael, A. (2019). Determinants of behavioral intentions in the audit market, *International Journal of Quality and Service Sciences*, 11 (1): 87-103. <https://doi.org/10.1108/IJQSS-10-2017-0091>
- Godkin, L. & Allcorn, S. (2008). Overcoming Organizational Inertia: A Tripartite Model for Achieving Strategic Organizational Change. *Journal of Applied Business and Economics*, 8 (1): 82-95
- Gwilliam, D., Marnet, O. (2015). Auditor Independence, *Wiley Encyclopedia of Management*, 1 (19): <https://doi.org/10.1002/9781118785317.weom010036>
- Heckman, D. R., Steensma, K. H., Bigley, G. A., Hereford, J. F. (2009). Effects of Organizational and professional identification on the relationship between administrators' social influence and professional employees' adoption of new work behavior, *Journal of Applied Psychology*, 94 (5): 1325-1335
- Hedberg, B, L, T., Ericson, A. (1997). Insight inertia and action inertia in organizational reorientation, *Organizational Crisis to Industrial Politics*, Liber, Malmo, 2 (2): 54-6
- Herda, N. & Martin, A. (2017). The Effects of Auditor Experience and Professional Commitment on Acceptance of Underreporting Time: A Moderated Mediation Analysis. *Current Issues in Auditing*, 10 (2): 14-27
- Jiang, L., Messier, W, F., Wood, D, A. (2020). The Association between Internal Audit Operations-Related Services and Firm Operating Performance. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 39 (1): 101-124. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52565>
- Konig, A., Schulte, M., Enders, A. (2012). Inertia in response to non-paradigmatic change: The case of meta-organizations, *Research Policy*, 41 (8):1325-1343
- Lin, C., K.K. Raman, L. Sun, and D. Wu. (2017). The effect of ambiguity in an auditing standard on auditor independence: Evidence from nonaudit fees and SOX 404 opinions. *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 13 (1): 37-51.
- Lois, P., Drogalas, G., Nerantzidis, M., Georgiou, I. and Gkampeta, E. (2021). Risk-

insights from Indonesia, *Journal of Asia Business Studies*, 13 (4): 543-558.  
<https://doi.org/10.1108/JABS-03-2018-0073>  
Troy, A. H. & Douglas F. P. (2001). Does Congruence between Audit Structure and Auditors' Locus of Control Affect Job Performance? *The Accounting Review*, 76 (2): 263-274.

#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Adam & Ali
- <sup>2</sup> Alleyne & Devonish
- <sup>3</sup> Bartlett
- <sup>4</sup> Konig et al
- <sup>5</sup> Independence standards Board
- <sup>6</sup> Securities and Exchange Commission
- <sup>7</sup> Baker
- <sup>8</sup> Gwilliam & Marnet
- <sup>9</sup> Inertia
- <sup>10</sup> Strigter & Cooper
- <sup>11</sup> Ahmad
- <sup>12</sup> Mautz & Sharaf
- <sup>13</sup> Godkin & Allcorn
- <sup>14</sup> Insight inertia
- <sup>15</sup> Action inertia
- <sup>16</sup> Psychology inertia
- <sup>17</sup> Sillic
- <sup>18</sup> Polites & Karahanna
- <sup>19</sup> Malakar et al
- <sup>20</sup> Gaosong & Leping
- <sup>21</sup> Lois et al
- <sup>22</sup> Jiang et al
- <sup>23</sup> Internal Auditors Research Foundation
- <sup>24</sup> Chang et al
- <sup>25</sup> Glaser
- <sup>26</sup> Wastell
- <sup>27</sup> Glaser
- <sup>28</sup> Beattie et al