

Typology of Self-Regulation Frameworks for the Development of Functional Measures in the Auditing Profession

Azade Rajabloo¹, Seyyed Hossein Hosseini² and Bahram Hemmati³

1. Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. **Email:** azade.rajabloo70@gmail.com

2. **Corresponding Author**, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.

Email: hosseini.hosseini@kiaui.ac.ir

3. Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. **Email:** hemmati_b@yahoo.com

Article Info

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 9 January 2024

Revised in revised form: 25 June 2024

Accepted: 23 July 2024

Accepted online: 29 January 2025

Keywords:

Self-Regulation,
Functional Measures,
Auditing Profession.

JEL Classification:

M42.

A B S T R A C T

Objective: The increased monitoring in auditing today is defined in the form of self-regulation to develop the legitimacy of the auditing profession through control processes. This study seeks self-regulation frameworks for developing functional measures in auditing.

Method: The nature of this study is exploratory and hybrid in terms of methodology, which seeks to identify propositional themes related to the investigated phenomenon through the interview process in the qualitative part. Then, based on the approach of Colaizzi (1978), this study looks for the typology of self-regulation frameworks for the development of functional measures in the auditing profession as the objective of the quantitative part. In this study, 13 accounting experts were first interviewed to identify the areas of self-regulation. Then, through integrating the identified propositions, an attempt was made to implement the reference matrix of self-regulation frameworks through the participation of 22 auditors in the auditing profession. The analysis process in this section used a Q scoring tool to form a focus group.

Results: The results in the qualitative part of the emergence of 24 propositional themes for classifying typological frameworks were self-regulating, which were confirmed. The results in the quantitative part also indicated the existence of 4 cognitive classes that can develop the process of implementing self-discipline functions. This typology includes 4 categories of institutional functions: individual efficiency, values, and job structure.

Conclusion: The process of the present study shows in terms of increasing knowledge, this study, in the background of its goals, pursues the achievement of a level of differentiated and realistic knowledge in the context of the auditing profession.

Cite this article: Rajabloo, A., Hosseini, S.H., & Hemmati, B. (2025). Typology of self-regulation frameworks for the development of functional measures in the auditing profession. *Journal of Accounting Knowledge*, 16(1), 157-180 [In Persian].

DOI: <https://doi.org/10.22103/jak.2024.22791.4007>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.

© Hosseini et al.

Introduction

The increase in supervision over the auditing profession is defined today in the form of self-regulation mechanisms to expand the legitimacy level of the auditing profession through effective control processes on the professional behavior of auditors. This study seeks to categorize self-regulatory frameworks for developing functional measures in auditing. However, the problem is that despite paying attention to the phenomenon of self-regulation in the audit profession, there are practically no specific mechanisms to implement it as a supervisory function because self-regulation is not necessarily based on institutional supervision that can guide audit behaviors but rather relies on the development of auditors' social behavior functions, which, along with professional and specialized responsibilities, gives meaning to the quality of the audit report. Therefore, the link between the supervision within the individual and the levels of institutional supervision, as an effective mechanism for the sustainable development of self-management in the auditing profession, contributes to the greater integration of individual functions. Due to an inefficient extent, institutional self-management currently in the upstream systems in Iran's audit profession, this phenomenon, which is mostly defined for stakeholder decisions, faces a serious challenge of lack of effectiveness.

Method

This study is based on the nature of the methodology; first, in the qualitative part, statements resulting from the interview stage are identified in the form of conceptual codes so that through semantic integration with similar research, it is possible to generalize it to the context of the study in the quantitative part for the identification of practical actions in the auditing profession. Examined. The second step of this study considers the set of analytical processes from the Wiremax matrix to Q analysis to create the possibility of an interpretive classification of self-regulation functions in the auditing profession. Therefore, the central question of this study is, what dimensions of self-regulation functions can lead to the development of practical functions in the auditing profession so that it is possible to understand the concept?

Based on this goal, it should be acknowledged that the nature of this study is exploratory and hybrid in terms of methodology, which seeks to identify propositional themes related to the investigated phenomenon through the interview process in the qualitative part. Then, this study, based on the approach of Colaizzi (1978), looks for the typology of self-regulation frameworks for the development of functional measures in the auditing profession as the objective of the quantitative part. The analysis process in this section used a Q scoring tool to form a focus group.

Results

The results in the qualitative part of the emergence of 24 propositional themes for the classification of typological frameworks were self-regulating, which were confirmed in terms of systematic content matching with similar research. The results in the quantitative part also indicated the existence of 4 cognitive classes that can develop the process of implementing self-discipline functions. This typology includes 4 categories of institutional functions: individual efficiency, values, and job structure. It is recommended to reduce the level of institutionalism for the self-regulation function in the auditing profession, to pay attention to the development policies of auditors' individual capabilities and to focus on creating auditors' structural motivations so that it does not lead to auditors' job frustrations, and at the same time, the possibility of self-efficacy. Therefore, in this profession, the role of job structures is necessary to explain the characteristics of compliance with professional principles and to prevent the disruption of the job balance of professional attendants in this field. On the other hand, job structures aimed at creating self-

regulation should develop social norms so that people, by understanding professional excellence in their jobs, create a professional balance with their other social roles. A person should be strengthened in line with the development of self-regulation.

Conclusions

Considering one of the objections that the self-regulation institution in the audit profession is a government institution, it is recommended that the level of institutionalism be reduced for the performance of self-regulation in the audit profession and that development policies be paid attention to. Auditors' individual abilities and focusing on creating auditors' structural incentives in a way that does not cause auditors' job frustration and simultaneously provides the possibility of self-efficacy. A person should be strengthened in line with the development of self-regulation. Considering the importance of the present study and based on the nature of the result obtained regarding the development of individual efficiency levels, it is recommended that policymakers and compilers use the developed scales of self-regulation instead of quality control of the community of certified accountants, as well as including it in the code of professional conduct or using it as a measure of audit quality in Iran, develop functional norms based on critical thinking, In this way, reduce the gap of expectations in the auditing profession.

The process of the present study shows in terms of increasing knowledge, this study, in the background of its goals, pursues the achievement of a level of differentiated and realistic knowledge in the context of the auditing profession because no research in the past has provided a framework to develop the functions has not done self-regulating, and conducting this study can develop the fields affecting self-regulating in the audit profession in the future.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and the writing of the original and subsequent drafts.

Acknowledgements

We would like to thank all those who contributed to the design and completion of the questionnaire by providing advice and participation.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

دسته‌بندی چارچوب‌های خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی

آزاده رجب‌لو^۱، سید حسین حسینی^۲ و بهرام همتی^۳

۱. گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. رایانامه: azade.rajabloo70@gmail.com

۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. رایانامه: hossein.hosseini@kiauo.ac.ir

۳. گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. رایانامه: hemmati_b@yahoo.com

چکیده

اطلاعات مقاله

هدف: افزایش نظارت‌ها بر حرفه حسابرسی، امروزه به شکل خود انتظامی تعریف شده تا از طریق فرآیندهای کنترلی، مشروعیت حرفه حسابرسی را گسترش دهد. این مطالعه به دنبال دسته‌بندی چارچوب‌های خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی است.

نوع مقاله: مقاله پژوهشی.

تاریخ‌ها:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۱۹

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۴/۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۵/۲

تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۳/۱۰/۱۰

روش: ماهیت این مطالعه به لحاظ روش‌شناسی اکتشافی و ترکیبی است که طی فرآیند مصاحبه در بخش کیفی، به دنبال شناسایی مضامین گزاره‌ای مرتبط با پدیده مورد بررسی است. سپس با الگو قراردادن رویکرد **کلایزی (۱۹۷۸)**، به دنبال نوع شناسی چارچوب‌های خودانتظامی به عنوان هدف بخش کمی است. در این مطالعه ابتدا با ۱۳ نفر از خبرگان حسابداری مصاحبه شد تا محورهای خود انتظامی مشخص شوند، سپس از طریق یکپارچه‌کردن گزاره‌های شناسایی شده، از طریق مشارکت ۲۲ نفر از حساب‌رسان باتجربه، نسبت به پیاده سازی ماتریس مرجع چارچوب‌های خودانتظامی اقدام شود.

واژه‌های کلیدی:

خود انتظامی،

اقدام‌های کارکردی،

حرفه حسابرسی.

یافته‌ها: نتایج در بخش کیفی از ظهور ۲۴ مضمون گزاره‌ای برای دسته‌بندی چارچوب‌های نوع‌شناسی خود انتظامی بود که مورد تأیید قرار گرفت. نتایج در بخش کمی نیز وجود ۴ طبقه شناختی را نشان می‌دهد می‌تواند فرایند پیاده‌سازی کارکردهای خود انتظامی را توسعه بخشد.

نتیجه‌گیری: این نوع شناسی شامل ۴ مقوله کارکردهای نهادی؛ کارآمدی فردی؛ ارزش‌ها و ساختار شغلی است. مطالعه حاضر به لحاظ دانش افزایی نشان می‌دهد دستیابی به سطحی از شناخت تفکیک شده در بستر حرفه حسابرسی را دنبال می‌نماید.

طبقه‌بندی JEL:

M42.

استناد: رجب‌لو، آزاده؛ حسینی، سیدحسین و همتی، بهرام (۱۴۰۴). دسته‌بندی چارچوب‌های خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۶(۱)، ۱۸۰-۱۵۷. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.22791.4007>



ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.

© حسینی و همکاران.

۱- مقدمه

خود انتظامی^۱ یک شیوه کارآمد اعمال کنترل است که از طریق تفویض طیفی از اختیارات در جریان مقررات گذاری صورت می‌گیرد و قلمرو اصلی آن در هر جایی است که اعمال کنترل از درون برای منافع گروهی خاص و در سطح کلان جامعه، مطلوب تر باشد (فان و همکاران^۲، ۲۰۲۲). یکی از مهم ترین زمینه‌های مؤثر در توسعه حرفه حسابرسی، ضرورت‌های توجه به مسئله خود انتظامی است که در فرآیندهای مسئولانه و متعهدانه شرح شغلی حسابرسان و آیین رفتار حرفه‌ای بر آن تأکید شده است (شهسواری و همکاران^۳، ۲۰۲۳). مسئله خود انتظامی که پس بروز اتفاقات مرتبط با وقایع ورشکستگی شرکت‌های بزرگی همچون انرون^۴ و ورلد کام^۵ بیشتر مدنظر نهادها و مجامع بین المللی مرتبط با تدوین آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی قرار گرفت، به مجموعه‌ای از فرآیندهای رفتاری و نظارتی جهت به کارگیری اقدام‌های عملگرایانه در حرفه حسابرسی اشاره می‌نماید که در پی ایجاد شفافیت‌ها و مشروعیت حرفه حسابرسی است (آجانا و همکاران^۶، ۲۰۲۳). حسابرسان به دلیل ماهیت شغلی‌شان در معرض فشارهای روانی شغلی قرار دارند که می‌تواند بر عملکرد آنها تأثیر داشته باشد. فشار به عنوان یک ساختار محرک عینی با توجه به ویژگی‌های فردی یا ترکیبی از ویژگی‌ها و رویدادهایی که بر فرآیندهای ادراکی و شناختی فرد تأثیر می‌گذارد تعریف می‌شود (ستوده و همکاران، ۱۴۰۲). زیرا حرفه حسابرسی به واسطه لزوم فرآیند دوسویه از خود انتظامی نهادی (جلوگیری از اهمال کاری) و فردی (به کارگیری استقلال و تردید)، کارکردی مبتنی بر ارزیابی عملکردهای مالی صاحب‌کاران تلقی می‌شود و نقش آن در افشاء واقعیت‌ها، در ارتقاء سطح اعتماد نهادی و اجتماعی بسیار مهم و اثرگذار است (چیانگ^۷، ۲۰۱۶).

بنابراین، در تعریف خود انتظامی باید پیش از پرداختن به تردید، بی‌طرفی و استقلال، به این موضوع توجه شود که اساساً چه مکانیزم‌های نهادی توانسته جهت گذاری‌های رفتاری در حرفه حسابرسی را توسعه دهد (رخشی و همکاران، ۱۴۰۰). حوزه‌ای از رفتار که به دلیل ارتباط با ویژگی‌های روانشناختی فردی می‌تواند به پایداری کارکردهای حرفه‌ای در حسابرسی کمک نماید (سارسوای^۸، ۲۰۲۱). در صورتی که حسابرسان پایبند به اخلاق حرفه‌ای باشند، برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی مناسبی بر کار حسابرسی خواهند داشت و امکانات لازم را برای انجام یک کار با کیفیت فراهم خواهند کرد. حسابرسانی که پایبند به اخلاق حرفه‌ای هستند استانداردهای پذیرش کار، استانداردهای اجرای عملیات و استانداردهای کنترل کیفیت را رعایت خواهند نمود (رستمی‌نیا و همکاران، ۱۴۰۱). با توجه به این مفاهیم، باید خود انتظامی را ساز و کار نظارتی تلقی نمود که ظرفیت‌های عملکردهای رقابتی در این حرفه را باز آرای می‌نماید و براساس تقویت ذهنیت حسابرسی خود کنترل تلاش می‌نماید تا با تعالی سازی رفتارهای حسابرسان، اعتماد و اطمینان عمومی را جهت دستیابی به شفافیت بیشتر اطلاعاتی برای ذینفعان مهیا نمایند و هزینه‌های اجتماعی حرفه حسابرسی را کاهش دهند (اسماعیل و تنگ^۹، 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 انسجام لازم برخوردار باشد و در حقیقت فاقد ویژگی‌های یک نهاد خود انتظامی تلقی می‌گردد. زیرا از به دلیل اینکه ورود به این جامعه

¹ Self-regulation² Fan³ Shasavari⁴ Enron⁵ WorldCom⁶ Agana⁷ Chiang⁸ Sarsioy⁹ Ismail & Theng

در اختیار این نهاد نیست و هیئت 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 (آیین‌نامه اجرای هیئت‌های انتظامی، ۱۳۹۱). در واقع تضاد از آنجا ناشی می‌شود، که از یک سو وظیفه انتصاب اعضای این هیئت و همچنین احکام انتظامی، توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی صورت می‌گیرد، اما انتصاب اعضای هیات‌عالی انتظامی توسط وزیر دارایی و وزیر دادگستری انجام می‌شود که می‌تواند این فرآیند را از مرحله شروع یعنی ورود به حرفه تا مرحله اجرا توسط حساب‌برسان 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 حساب‌برسان 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).

اما مسئله‌ای که وجود دارد این است که علیرغم توجه به پدیده خود انتظامی در حرفه حسابرسی، عملاً مکانیزم‌های مشخصی برای پیاده‌سازی آن به عنوان یک کارکرد نظارتی مشخص وجود ندارد. زیرا خود انتظامی الزاماً مبتنی بر جنبه نظارت نهادی نیست که می‌تواند به رفتارهای حسابرسی جهت دهد، بلکه متکی بر توسعه کارکردهای رفتار اجتماعی حساب‌برسان است که در کنار مجموع مسئولیت‌های حرفه‌ای و تخصصی، به کیفیت گزارش حسابرسی معنا می‌بخشد. بنابراین، بنظر می‌رسد پیوند بین نظارت‌های درون فردی با سطح نظارت‌های 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 گستره ناکارآمد، خود انتظامی نهادی حال حاضر در سیستم‌های بالادستی در حرفه حسابرسی ایران، این پدیده که باهدف شفافیت بیشتر برای تصمیم‌گیری‌های ذینفعان بنا شده است، با چالش جدی عدم اثربخشی مواجه است. به عبارت دیگر، 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 حساب‌برسان، این بوده که در عمل وجود نظارت گسترده نهادی، اثربخشی این پدیده را تحت تأثیر قرار داده است. لذا انجام این مطالعه از طریق فرآیند اقدام پژوهی، می‌تواند براساس دسته‌بندی چارچوب‌های خودانتظامی، به توقعات و انتظارات شکل واقعی‌تری جهت اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی، ببخشد، در عین حال نیز 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 کند تا بتواند فرآیندهای روندهای نظارتی جاری را بهینه‌سازی نماید (علوی، ۱۳۹۵).

باتوجه به تشریح ضرورت و چرایی انجام این مطالعه در نظام حسابرسی ایران، می‌بایست بیان نمود، این مطالعه براساس ماهیت روش‌شناسی، ابتدا در بخش کیفی، گزاره‌های ناشی از مرحله مصاحبه در قالب کدهای مفهومی شناسایی می‌شود تا به واسطه یکپارچه سازی معنایی با پژوهش‌های مشابه، امکان تعمیم آن به بستر مطالعه در بخش کمی برای گونه‌شناسایی اقدام‌های عملی در حرفه حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. گام دوم این مطالعه، مجموعه فرآیندهای تحلیلی از ماتریس وایرماکس تا تحلیل کیو را مدنظر قرار می‌دهد تا امکان دسته بندی تفسیری کارکردهای خودانتظامی در حرفه حسابرسی

ایجاد گردد. لذا سؤال اصلی این مطالعه این است که چه ابعادی از کارکردهای خودانتظامی می‌تواند به توسعه کارکردهای عملی در حرفه حسابرسی منتج شود تا امکان شناخت مفهوم حاصل شود؟

۲- مبانی نظری

از گذشته همواره این بحث مطرح بوده است که دولت چگونه می‌تواند با تفویض برخی اختیارات به بعضی نهادها، 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 توسعه اختیارات بخش خصوصی و نظارت خود از سوی دیگر، به این مهم دست یابند (تی^۱، ۲۰۱۹). به تأسی از این جریان، دیگر کشورها نیز تلاش نمودند تا با به کارگیری نظریه «خود انتظامی»، اجازه داده 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). حسابرسان مسئولیت حساسی در اعتبار دهی به اطلاعات مالی شرکت‌ها و ارائه آن‌ها به شکل گزارش‌های مالی که قابل اتکا و قابل استفاده برای گروه‌های ذینفع دارند، بنابراین، انجام رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی، می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش داده و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد (شاهعلی‌زاده و همکاران، ۱۴۰۱).

علت ایجاد نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی در اکثر قریب به اتفاق کشورها، وجود تعارض منافع در جوامع حرفه‌ای بوده و فلسفه اصلی تشکیل چنین نهادی، تفکیک آن از جوامع حرفه‌ای بوده است؛ به طوری که در حال حاضر، هیچ نهاد ناظری در این کشورها در درون جامعه حرفه‌ای با این هدف که افراد ذینفع در آن دخالت نداشته باشند، شکل نگرفته است. اگرچه رسوایی‌های مالی رخ داده در برخی کشورهای پیشرفته یکی از عوامل توجیه کننده ایجاد نهادهای نظارتی بیرونی بر حرفه حسابرسی در کشورهای مزبور به شمار می‌رود، اما تأسیس نهادهای مشابه در بسیاری از کشورهای دیگر که چنین رسوایی‌هایی در آنها رخ نداده، حاکی از آن است که ایجاد نظارت مستقل بر حرفه حسابرسی در بسیاری از کشورهای جهان برای جلوگیری از رخداد چنین رویدادهایی انجام شده است (سلامی و نظری، ۱۴۰۱). 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^۲، ۲۰۲۲). اما این مفهوم به دلیل گستردگی بار معنایی، در بسط یک تعریف منسجم از یکپارچگی لازم برخوردار نیست. به عنوان مثال کوآرا^۳ (۲۰۱۶) خود انتظامی را «اعمال کنترل در سیستمی با تنوع نهادهای نظارتی از اقتصاد تا تجارت را در بر گیرد تعریف می‌کند و نقش دولت را در این خصوص صرفاً سکون داری بیان می‌نماید؛» در حالیکه چانگ و همکاران^۴ (۲۰۱۴) خود انتظامی را کنترل از درون یا نظارت وابسته و تخصیصی بیان می‌کنند. از طرف دیگر ویرا و همکاران^۵ (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 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

¹ Tee

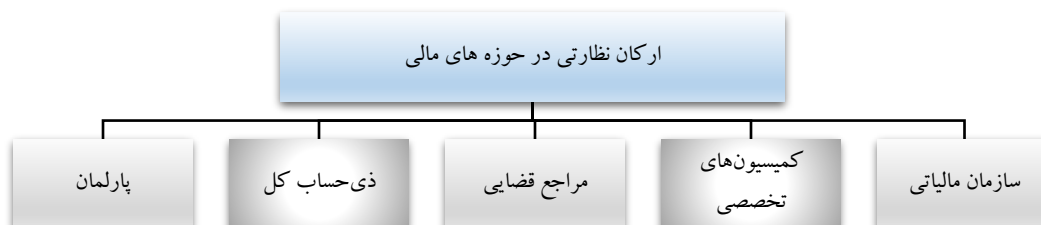
² Fan

³ Kura

⁴ Chang

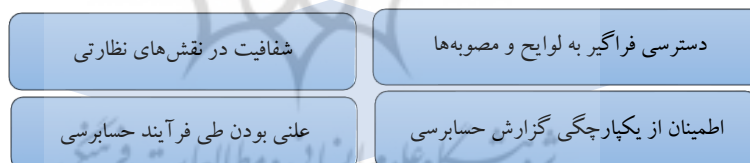
⁵ Vieira

هیچ تعریف مشخصی 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 مرشدی‌زاده (۱۳۹۴) نظارت‌ها در این عرصه را به شکل زیر ارائه دادند.



شکل ۱. ارکان نظارتی بر حوزه‌های مالی

در این بخش مستقیماً روی بسط مفهوم خود انتظامی در حرفه حسابرسی از طریق نهاد مرتبط‌تر در این عرصه، تمرکز می‌شود. مرجع ملی حسابرسی به عنوان یکی از نهادهای نظارتی در حرفه حسابرسی تلقی می‌شود که تقریباً با نام‌های مشابه یا عناوینی تحت عنوان دیوان محاسبات همچون ایران فعالیت می‌نماید و در کنار نهادهای دیگر، وظیفه ت حکمرانی در حرفه حسابرسی را عهده دار است. 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 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

همانطور 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 لوايح، سطح اثربخشی در عرصه‌های نظارتی را توسعه می‌بخشد. 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 توسعه خود انتظامی در حرفه حسابرسی کمک نماید (کنینگ و اُدویر، ۲۰۱۶). بنابراین، هرگونه تلاش برای افزایش شفافیت و پاسخگویی به واسطه 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

¹ Hanlon & Shroff

² Canning & O'Dwyer

اثربخش پاسخگویی و در نهایت مشروعیت منتج شود (لولاین^۱، 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 به موقع اطلاعات مالی خود نداند؛ 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^۲، ۲۰۱۴). لذا خود انتظامی در حرفه حسابرسی طبق آن چیزی که 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 مواجه باشد. لذا با توجه به مباحث نظری مطرح شده و با درک این موضوع که مفهوم مورد بررسی از چارچوب نظری گسترده‌ای برخوردار نیست، در این بخش نسبت به ارائه سوال‌های پژوهش برای تدوین مدل و ارزیابی آن در حرفه حسابرسی اقدام می‌شود.

❖ سؤال اول پژوهش: گزاره‌های محوری کارکرد خود انتظامی جهت اقدام‌های عملگراییانه در حرفه حسابرسی کدامند؟

❖ سؤال دوم پژوهش: نوع شناسی چارچوب‌های خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی کدامند؟

باتوجه به اینکه هیچ مرجع مشخصی در خصوص وجود مضامین گزاره‌ای کارکردهای خود انتظامی به عنوان یک چارچوب نظری وجود ندارد، در این مطالعه برای شناسایی گزاره‌های محوری این مفهوم جهت اقدام‌های عملگراییانه در حرفه حسابرسی با پیروی از الگوی کلایزی^۳ (۱۹۷۸) از فرآیند اقدام پژوهی بهره برده می‌شود تا طی دو فرآیند روش کیفی و کمی از طریق تشکیل گروه کانونی اقدام به پاسخ به سؤال‌های پژوهش گردد.

۳- پیشینه پژوهش

آجانا و همکاران (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «ارزیابی خودتنظیمی حرفه‌ای در مقابل نظارت دولت: کارکردهای مؤثر بر تنظیم حق الزحمه حسابرسی» انجام دادند. این مطالعه با اتکاء به قانون ساربنز-آکسلی^۴ (SOX) در سال ۲۰۰۲، که خود تنظیمی حرفه حسابرسی را با تنظیم استاندارد و نظارت توسط دولت جایگزین نمود، این مسئله را بررسی می‌نماید که چگونه این تغییر، امکان تنظیم حق الزحمه حسابرسی را براساس یک نظام حرفه‌ای و رقابتی ممکن می‌سازد. نتایج مطالعه نشان داد، تغییر در مقررات و حرکت به سمت خود تنظیمی حرفه‌ای در حسابرسی ضمن اینکه افزایش تمرکز بر نوع صاحبکاران را جهت تعیین حق الزحمه حسابرسی توسعه داده است و امکان رقابتی‌تر شدن آن را ممکن ساخته است.

هانلون و شورف^۵ (۲۰۲۲) مطالعه‌ای تحت عنوان «بینش در مورد هیئت‌های نظارت عمومی حسابرسان: چگونگی و چرایی انجام کار آنان» انجام دادند. در واقع هدف این مطالعه توسعه نظارت‌های پایدار بر عملکردهای حسابرسان است که به کیفیت حسابرسی کمک می‌نماید. نتایج نشان داد، حسابرسان اغلب با تغییر رویه‌های حسابرسی و سیستم‌های کنترل کیفیت، نسبت به نظارت‌های ایجاد شده، واکنش مثبت‌تری از خود به نمایش می‌گذارند.

¹ Löhlein

² Gilbertson & Herron

³ Colaizzi

⁴ Sarbanes-Oxley

⁵ Hanlon & Shroff

هارلی و همکاران^۱ (۲۰۲۱) مطالعه‌ای با عنوان «آیا شرکای حسابرسی با خودکنترلی بالاتر، امکان ارتقاء کیفیت حسابرسی را ممکن می‌سازند تا کار راهه حرفه‌ای منسجم‌تری را طی نمایند؟» انجام دادند. نتایج نشان داد، تقویت مکانیزم خودکنترلی در شرکای حسابرسی، ضمن ارتقاء کیفیت حسابرسی (کاهش اقلام تعهدی اختیاری و افزایش احتمال صدور نظر حسابرسی تعدیل شده) سبب می‌شود تا امکان پیش‌بینی پاداش صاحب‌کاران نیز در افشاء موارد کلیدی مورد اظهارنظر قرار گیرد. در این مطالعه مشخص شد که بالاتر بودن سطح خودکنترلی شرکای حسابرسی، نقش تعیین‌کننده‌ای در کیفیت حسابرسی و موفقیت شغلی آنان دارد.

سیولا و ویناری^۲ (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «ارزیابی محدودیت‌های کار نهادی: تلاش حساب‌رسان برای ارتقای تضمین پایداری اعتماد در یک جامعه» انجام دادند. در این پژوهش براساس دو نظریه نظارت و منطق نهادی نسبت به استفاده از فرآیند تحلیل محتوا برای جمع‌آوری محدودیت‌های نهادی بر حرفه حسابرسی برای پایداری اعتماد ذینفعان بازار سرمایه اقدام نمودند. نتایج نشان داد، تمرکز بر منطق نهادی در تدوین استانداردهای حسابرسی می‌تواند به گسترده‌گی نظارت‌های نهادی در این حرفه کمک نماید و به ایجاد انسجام مبتنی بر ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی در رعایت اخلاق‌گرایی در این حرفه منجر شود. **اونولاکا^۳ (۲۰۱۷)** پژوهشی تحت عنوان «سیاست‌های خود انتظامی در حرفه حسابداری و حسابرسی و بررسی تأثیر آن بر شکاف انتظارات» انجام دادند. نتایج بدست آمده حاکی از تأثیر قوی بین خود انتظامی بر پوشش شکاف انتظار حسابرسی است. همچنین مشخص شد، 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.

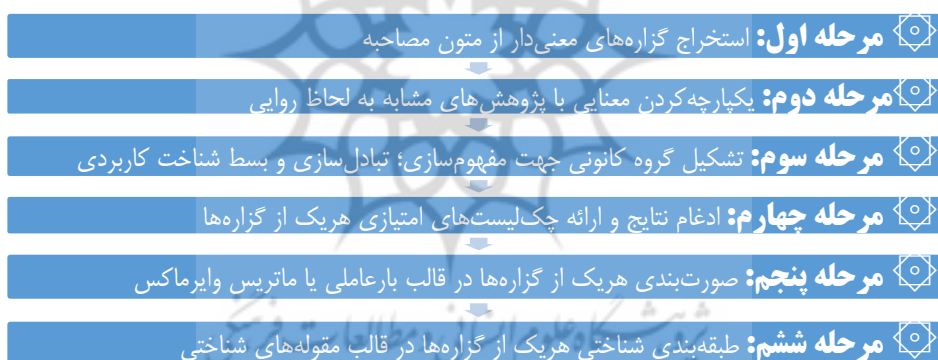
سلامی و همکاران^۴ (۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان «ویژگی‌های نهاد ناظر بر حرفه حسابرسی» انجام دادند. در این پژوهش چاره رفع ایرادهای نظارت در عدم وجود نهاد ناظر دولتی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان داده است در چنین شرایطی باید تلاش کرد از طریق ایجاد نهادهای مدنی و تشکیلات خود انتظام بیشتر ساز و کارهای دموکراسی در کشور نهادینه کرد نه اینکه با اضمحلال نهادهای مدنی اندک فعلی مسیری قهقرایی را طی کرد. **بهبهانی‌نیا و همکاران^۵ (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. نتایج تحقیق نشان داده است که کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها پس از اعمال نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار نسبت به قبل از آن، به صورت قابل توجهی بهبود یافته است.

مرور پیشینه‌های تجربی ارائه شده در این مطالعه 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 است که تا قبل از چارچوب نظری منسجمی برخوردار نبوده است. 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.

¹ Hurley² Silvola & Vinnari³ Onulaka

۴- روش‌شناسی

اقدام پژوهی به عنوان یکی از مبانی روش‌شناسی در علوم اجتماعی، به پردازش و تحلیل جنبه‌های کاربردی پدیده مورد بررسی در بستر مطالعه می‌پردازد. در این فرآیند با پیوند بین جنبه‌های کیفی شناسایی گزاره‌های مرتبط با پدیده مورد بررسی، به دسته‌بندی شناختی مفهوم مورد نظر جهت پیاده‌سازی اقدام می‌گردد. در این شیوه که نوع عملگرایی تحلیلی نیز نامیده می‌شود، به منظور شناسایی گزاره‌ها، صرفاً به انجام مصاحبه و کدگذاری باز اقدام می‌شود تا در این بخش مضامین گزاره‌ای خود انتظامی در حرفه حسابرسی پدیدار شناسی گردد. لذا ماهیت روش‌شناسی مطالعه به لحاظ هدف اکتشافی و به لحاظ جمع‌آوری داده‌ها ترکیبی تلقی می‌شود. در بخش کمی نیز به عنوان فرآیند طبقه‌بندی شناختی، پژوهش با تشکیل گروه کانونی، گزاره‌های شناسایی شده بستر سازی و تفکیک می‌شود تا جایگاه هر یک از مضامین گزاره‌ای در چارچوب شناختی پدیده مورد بررسی مشخص گردد. لذا لازم است تا پرسشنامه‌های امتیازبندی شده‌ای ایجاد شود تا از طریق تجربه و دانش گروه کانونی و فرآیند تحلیل وایرماکس چگونگی قرار گرفتن هر مضمون گزاره‌ای در گونه‌های اقدام عملی کارکردهای خود انتظامی حسابرسی مشخص شود. نکته حائز اهمیت در این فرآیند تحلیلی، تشکیل جلسات گروه کانونی است. بدین منظور طی سه مرحله مفهوم‌سازی، تبادل‌سازی و شناخت‌سازی محتوایی، تلاش می‌شود تا حد امکان اختصاص امتیاز هر یک از مشارکت‌کنندگان به گزاره‌ها برای طبقه‌بندی مفهوم خود انتظامی در بستر حرفه حسابرسی ایجاد شود. به منظور فرآیند پیاده‌سازی مطالعه حاضر، طبق ساختار خلاصه زیر مراحل اجرای تحلیل مطابق با الگوی کلازی (۱۹۷۸) توضیح داده می‌شود.



شکل ۳. مراحل پیاده‌سازی اقدام پژوهی

طی اولین مرحله از فرآیند اقدام پژوهی باهدف شناسایی مضامین گزاره‌ای مرتبط با خود انتظامی در حسابرسی، مصاحبه با خبرگان، صورت می‌گیرد تا امکان تطبیق معنایی مضامین شناسایی شده مهیا گردد. طی فرآیند مرحله دوم اقدام پژوهی می‌بایست نسبت به یکپارچه‌کردن معنایی یا اصطلاحاً صورت‌بندی معانی^۱ هر یک از گزاره‌های شناسایی شده اقدام شود تا محتوای نظری با مصاحبه‌های انجام شده، از تناسب لازم برخوردار باشد. این مرحله تا حد زیادی به بینش خلاق پژوهشگر نیز وابسته است. در مرحله سوم، با تشکیل گروه کانونی اقدام لازم برای توسعه درک محتوایی، تبادل نظر و بسط شناخت کاربردی طی برگزاری چند جلسه با مشارکت کنندگان پژوهش صورت می‌گیرد. طی مرحله سوم نسبت به ادغام نتایج و ارائه چک‌لیست‌های امتیازی هر یک از گزاره‌ها به گروه کانونی انجام می‌شود تا از طریق مقیاس کیو، با به قرار دادن هر یک از گزاره‌ها در یک خانه امتیازی، امکان گونه‌شناسی عملگراییانه خود انتظامی حرفه‌ای در حسابرسی مهیا شود. در مرحله

^۱ Formulating Meaning

پنجم از فرآیند اقدام پژوهی، گزاره‌های تأیید شده از مراحل قبلی، براساس بالاترین توزیع فراوانی گروه کانونی، از طریق تحلیل ماتریس چرخش یافته (وایرماکس)، تفکیک می‌شوند تا در مرحله آخر، این ابعاد به لحاظ تفکیک شناختی در مقوله‌های مرتبط جایگذاری شوند.

۴-۱- مشارکت‌کنندگان و نحوه تعیین

باتوجه به گردآوری داده‌ها به صورت ترکیبی، مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی، خبرگان دانشگاهی و اساتید صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری هستند. 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 مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکنند. در این فرآیند دستیابی به کفایت خبرگی مصاحبه‌شوندگان، یکی از مهمترین بخش‌های جمع‌آوری داده‌های کیفی محسوب می‌شود، چراکه به دلیل گستردگی پدیده مورد بررسی با موضوعات دیگر حرفه حسابرسی، لازم بود تا با طراحی پروتکل‌های مصاحبه، ابتدا زمینه‌سازی مفهومی و شناختی از ماهیت مطالعه ایجاد می‌شد تا در ادامه با انجام مصاحبه مشخص گردد، چه افرادی می‌توانند نقش مثرمتری را داشته باشند. برای این منظور از ماهیت کفایت خبرگی پژوهش **هنوود و پیدگن^۱ (۱۹۹۲)** بهره برده شد که بر معیارهایی همچون؛ اهمیت تناسب^۲، قدرت افتراق^۳، آگاهی از زمینه پژوهشی^۴ و به طور خاص تفسیر تشریحی^۵ تأکید نمود. برای رسیدن به این هدف، لازم بود، قبل از رسیدن به تعداد نفرات مصاحبه‌شونده، از طریق معیار اهمیت تناسب، تعداد بیشتری باتوجه به تجربه‌های آموزش تخصصی در زمینه تئوری‌های حسابداری و مالیه عمومی و انجام پژوهش‌های مشابه انتخاب می‌شد که طی این فرآیند از ۱۹ نفر جهت انجام مصاحبه دعوت به عمل آمد. این افراد از نظر محققان از تناسب بهتری به لحاظ شناخت از خبرگان، برخوردار بودند. از مجموع ۱۹ نفر، ۱۶ نفر پاسخ مثبت دادند. در ادامه بر مبنای حساسیت به زمینه مورد مطالعه^۶، ۱۶ نفر اولیه انتخاب شده، مجدداً غربال شدند و با ارسال بروشوری از اهداف و ماهیت مطالعه، تلاش شد تا واکنش آنان از طریق معیارهای قدرت افتراق^۳؛ آگاهی از زمینه پژوهشی و تفسیر تشریحی در رابطه با موضوع، مورد بررسی قرار گیرد، تا در نهایت باتوجه به جنبه‌هایی از زمان کافی برای مشارکت و دیدگاه‌های شناختی، ۱۳ نفر به عنوان مشارکت‌کنندگان بخش کیفی انتخاب شدند که از سطح انگیزه و آگاهی لازم برای مشارکت در رابطه با پدیده مورد بررسی برخوردار بودند. از طرف دیگر باید بیان شود، تفاوت فرآیند مصاحبه در پدیدارشناسی با سایر شیوه‌های کیفی همچون گردند تئوری، در نقطه اتمام مصاحبه‌ها به عنوان معرف تعداد مصاحبه‌شوندگان است. در واقع در این فرآیند، انتخاب تعداد مشارکت‌کنندگان، طبق **نظر کلایزی (۱۹۷۸)** علیرغم طی کفایت نظری، به بیش پژوهشگر نیز مرتبط است و حد مطلوب برای انتخاب بین ۸ تا ۱۶ نفر مشارکت‌کننده تعیین شده است (**بک^۷، ۲۰۱۹**).

در بخش کمی مطالعه حاضر از ۲۲ نفر از حساب‌رسان دارای بیش از ۵ سال سابقه تجربه در حرفه حسابرسی خواسته شد تا از طریق چک‌لیست‌های تحلیل کیو که یک ابزار امتیازی لایه‌ای است، امتیازهای خود را پس از مفهوم‌سازی، تبادل‌سازی و شناخت‌سازی محتوایی به عنوان مبنای انجام مشارکت در قالب گروه کانونی، بسترسازی نمایند. در این روش پیاده‌سازی، لازم نیست نمونه آماری به شکل تصادفی از جامعه آماری انتخاب شود؛ بلکه افراد، به دلیل داشتن یک نظر خاص درباره

¹ Henwood & Pigeon

² The Importance of Fit Context goals

³ Differentiating Power

⁴ Knowledge of the Research Field

⁵ Descriptive Interpretation

⁶ Sensitivity to the Facts Under Study

⁷ Beck

موضوع پژوهش، به شکلی کاملاً آگاهانه از جانب پژوهشگران این پژوهش انتخاب می‌شوند تا در قالب گروه قانونی، نسبت به طبقه‌بندی شناختی پدیده مورد بررسی مشارکت نمایند. اندازه نمونه نیز در این شیوه تحلیل کوچک است و هدف، تجزیه و تحلیل عمیق دیدگاه‌های تجربی و دانشی است که به طبقه‌بندی مفهوم در بستر پدیده و مطالعه مورد نظر کمک می‌نماید. در واقع، مرحله انتخاب مجموعه مشارکت‌کنندگان در انجام روش امتیازبندی کیو، معادل انتخاب نمونه آماری در پژوهش‌های کمی است که این امر، به صورت هدفمند و غیر احتمالی صورت می‌گیرد (شاه‌حسینی و همکاران، ۱۳۹۴).

۵- یافته‌های پژوهش

در این بخش همانطور که بیان شد، ابتدا از طریق مصاحبه با خبرگان حسابرسی، تلاش می‌شود تا در بخش کیفی، مضامین گزاره‌ای خود انتظامی در حرفه حسابرسی، مشخص شوند تا در بخش کمی از طریق تشکیل گروه قانونی، نسبت به تفکیک و دسته‌بندی خوشه‌های این پدیده اقدام لازم صورت گیرد.

۵-۱- یافته‌های بخش کیفی

در این بخش به طور خلاصه طبق الگوی کلازی (۱۹۷۸) که در روش‌شناسی به صورت طرح کلی^۱ مطرح شد، شناسایی گزاره‌های انجام می‌گیرد. همانطور که گفته شد، جهت پیاده‌سازی مصاحبه‌ها باهدف توسعه کارکردهای عملکردیانه خود انتظامی در حرفه حسابرسی، ۱۳ مصاحبه انجام شد و مجموعاً ۲۲۳ گزاره به صورت معنایی صورت‌بندی شد. سپس ۲۲۳ گزاره شناسایی شده براساس مشابهت معنایی و تکرار یکپارچه شدند تا براساس گام‌های اول و دوم مشخص شود، تعداد نهایی ۲۴ گزاره خود انتظامی در حرفه حسابرسی تعیین شد و ثانیاً از طریق انجام غربالگری سیستماتیک مشخص شد که کدام پژوهش بیشترین مشابهت با گزاره‌های شناسایی شده را دارند. لذا ابتدا جدول (۱) تفکیک گزاره‌ها براساس هر مصاحبه را نشان می‌دهد. لازم به ذکر است به هر مصاحبه کد «EP» داده شد تا مشخص گردد، گزاره‌های نهایی در کدام مصاحبه‌ها تکرار شده‌اند.

جدول ۱. مجموع گزاره‌های خودانتظامی شناسایی شده از کدگذاری باز

ردیف	کد مفهومی	تکرار در مصاحبه‌ها
۱	تعادل نمادهای کار و خانواده در حرفه حسابرسی	EP02; EP04; EP07; EP10; EP11; EP13
۲	ارتقاء سطح تعهد فرد در حرفه حسابرسی	EP04; EP06; EP09; EP10; EP12; EP13
۳	پویایی ارزش‌های کثرت‌گرایانه در حرفه حسابرسی	EP02; EP03; EP05; EP09; EP11; EP12
۴	توسعه کارگروه‌های معاشرت و اشتراک دانش در عملکردهای حسابرسان	EP01; EP04; EP06; EP08; EP09; EP11
۵	توسعه اعلامیه‌های رسمی حفاظت حقوقی از حسابرسان	EP01; EP03; EP06; EP09; EP11; EP12
۶	پویایی ارتقاء منصفانه در حرفه حسابرسی	EP01; EP02; EP04; EP05; EP08; EP10; EP12
۷	ارتقاء احترام به تفاوت منافع جهت کاهش شکاف انتظارات	EP05; EP06; EP08; EP10; EP12; EP14
۸	تقویت منبع کنترل درونی در حسابرسان	EP03; EP06; EP07; EP09; EP11; EP12
۹	تقویت قابلیت‌های مهارتی فرد در حرفه حسابرسی	EP01; EP04; EP06; EP08; EP10; EP11; EP12
۱۰	تقویت سطح انتقال تجربه به دانش حرفه‌ای در حسابرسی	EP01; EP03; EP06; EP08; EP12; EP13
۱۱	توسعه یکپارچگی ارکان‌های مستقل بر عملکردهای حسابرسان	EP03; EP06; EP08; EP11; EP12
۱۲	ارتقاء سطح معنابخشی فرد به حرفه حسابرسی	EP03; EP05; EP08; EP09; EP10; EP13
۱۳	تعادل در جانشین‌پروری در حرفه حسابرسی	EP02; EP04; EP06; EP07; EP09; EP11; EP13
۱۴	تعادل در تعالی عملکردهای شغلی و اجتماعی در حرفه حسابرسی	EP01; EP03; EP05; EP08; EP10; EP13

¹ Outline

ردیف	کد مفهومی	تکرار در مصاحبه‌ها
۱۵	پویایی مکانیزم‌های اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی	EP04; EP06; EP09; EP10; EP11
۱۶	توسعه عدالت در ارزیابی عملکردهای حساب‌برسان	EP02; EP03; EP05; EP09; EP11; EP12
۱۷	پویایی حفظ انگیزه‌های شغلی در حرفه حسابرسی	EP02; EP04; EP08; EP10; EP11; EP12
۱۸	توسعه شفافیت در حیطه‌های عملکردی حساب‌برسان	EP01; EP03; EP05; EP08; EP10
۱۹	تقویت احساس ارزشمندی فرد در حرفه حسابرسی	EP01; EP02; EP05; EP07; EP09; EP11
۲۰	تعادل در تعریف نقش‌های فردی در حرفه حسابرسی	EP03; EP05; EP08; EP11; EP12
۲۱	پویایی خلاقیت‌های عملکردی در حرفه حسابرسی	EP03; EP04; EP06; EP08; EP09
۲۲	ارتقاء سطح تقویت استقلال باطنی در حرفه حسابرسی	EP02; EP04; EP06; EP07; EP10; EP11
۲۳	تعادل هنجارهای اجتماعی در حرفه حسابرسی	EP04; EP06; EP08; EP09; EP11; EP12
۲۴	توسعه ارزیابی قانونی عملکردهای حساب‌برسان	EP03; EP05; EP06; EP09; EP10

همانطور که مشاهده می‌شود، سطح پراکندگی گزاره‌های یکپارچه شده پس از حذف تکرارها، متوازن است و تفاوت زیادی بین تعداد فراوانی گزاره‌ها وجود ندارد. لذا براساس این فرآیند می‌بایست طبق جدول (۲) نتیجه گزارش ادغام گزاره‌های ایجاد شده به ترتیب زیر ارائه شود.

جدول ۲. توزیع فراوانی گزاره‌های نهایی شناسایی شده برحسب تکرار در کدگذاری بازار مصاحبه‌ها

ردیف	گزاره‌های یکپارچه شده	تکرار گزاره‌ها در مصاحبه‌ها	توزیع فراوانی تکرار گزاره‌ها
۱	تعادل نمادهای کارخانواده در حرفه حسابرسی	۱۰	۰/۰۴۴
۲	ارتقاء سطح تعهد فرد در حرفه حسابرسی	۹	۰/۰۴۰
۳	پویایی ارزش‌های کثرت‌گرایانه در حرفه حسابرسی	۱۲	۰/۰۵۳
۴	توسعه کارگروه‌های معاشرت و اشتراک دانش در عملکردهای حساب‌برسان	۱۳	۰/۰۵۸
۵	توسعه اعلامیه‌های رسمی حفاظت حقوقی از حساب‌برسان	۸	۰/۰۳۵
۶	پویایی ارتقاء منصفانه در حرفه حسابرسی	۹	۰/۰۴۴
۷	ارتقاء احترام به تفاوت منافع جهت کاهش شکاف انتظارات	۸	۰/۰۳۵
۸	تقویت منبع کنترل درونی در حساب‌برس	۶	۰/۰۲۶
۹	تقویت قابلیت‌های مهارتی فرد در حرفه حسابرسی	۷	۰/۰۳۱
۱۰	تقویت سطح انتقال تجربه به دانش حرفه‌ای در حسابرسی	۹	۰/۰۴۴
۱۱	توسعه یکپارچگی ارکان‌های مستقل بر عملکردهای حساب‌برسان	۱۱	۰/۰۴۹
۱۲	ارتقاء سطح معنابخشی فرد به حرفه حسابرسی	۱۰	۰/۰۴۴
۱۳	تعادل در جانشین‌پروری در حرفه حسابرسی	۱۰	۰/۰۴۴
۱۴	تعادل در تعالی عملکردهای شغلی و اجتماعی در حرفه حسابرسی	۸	۰/۰۳۵
۱۵	پویایی مکانیزم‌های اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی	۱۳	۰/۰۵۸
۱۶	توسعه عدالت در ارزیابی عملکردهای حساب‌برسان	۹	۰/۰۴۴
۱۷	پویایی حفظ انگیزه‌های شغلی در حرفه حسابرسی	۱۰	۰/۰۴۴
۱۸	توسعه شفافیت در حیطه‌های عملکردی حساب‌برسان	۱۱	۰/۰۴۹
۱۹	تقویت احساس ارزشمندی فرد در حرفه حسابرسی	۹	۰/۰۴۴
۲۰	تعادل در تعریف نقش‌های فردی در حرفه حسابرسی	۶	۰/۰۲۶
۲۱	پویایی خلاقیت‌های عملکردی در حرفه حسابرسی	۱۰	۰/۰۴۴
۲۲	ارتقاء سطح تقویت استقلال باطنی در حرفه حسابرسی	۷	۰/۰۳۱
۲۳	تعادل هنجارهای اجتماعی در حرفه حسابرسی	۱۰	۰/۰۴۴

ردیف	گزاره‌های یکپارچه شده	تکرار گزاره‌ها در مصاحبه‌ها	توزیع فراوانی تکرار گزاره‌ها
۲۴	توسعه ارزیابی قانونی عملکردهای حساب‌رسان	۸	۰/۰۳۵
جمع کلیه گزاره‌ها			۲۲۳
			۱۰۰/۰۰

براساس این جدول می‌توان دریافت از مجموع ۲۲۳ کدباز ناشی از ۱۳ مصاحبه انجام شده، مجموعاً ۲۴ گزاره مضمونی مرتبط با خود انتظامی در حرفه حسابرسی ایجاد شده‌اند که برحسب تکرار هر گزاره در مصاحبه‌ها، نسبت به درصد توزیع فراوانی اقدام شد. در ادامه همسو با یکپارچه کردن معنایی با پژوهش‌های مشابه به لحاظ روایی در گام دوم الگوی پیاده‌سازی **کلایزی (۱۹۷۸)**، از طریق غربالگری محتوایی پژوهش‌ها، نسبت به ارجاع هر گزاره در پژوهش‌های انتخاب شده اقدام می‌شود. برای این منظور در بازه زمانی ده سال پژوهش‌هایی با محورهای پدیده مورد بررسی طبق جدول (۳) از طریق ارزیابی انتقادی مورد بررسی قرار گرفتند.

جدول ۳. غربالگری محتوایی پژوهش‌های مرتبط با خود انتظامی حرفه حسابرسی

	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲
پژوهش‌های تأیید شده	آجنان و همکاران (۲۰۲۳)	شهسواری و همکاران (۲۰۲۳)	فان و همکاران (۲۰۲۲)	هارلی و همکاران (۲۰۲۰)	ویرا و همکاران (۲۰۱۹)	جونادیوانا (۲۰۱۸)	ادواردز ^۱ (۲۰۱۸)	اونولاکا (۲۰۱۷)	کینگ و ادوایر (۲۰۱۶)	هیروز و گوتو ^۲ (۲۰۱۶)	بهیمانی‌نیا و همکاران (۲۰۱۰)	ریچتر و مرشدی‌زاده (۲۰۰۴)
هدف	۳	۳	۲	۳	۳	۴	۲	۳	۳	۲	۲	۳
روش	۴	۴	۳	۲	۳	۳	۳	۴	۲	۴	۳	۲
طرح	۵	۵	۴	۲	۴	۳	۲	۵	۴	۳	۳	۱
نمونه‌گیری	۴	۵	۴	۴	۳	۴	۱	۴	۴	۵	۴	۱
جمع‌آوری	۴	۴	۳	۳	۲	۳	۳	۳	۴	۴	۴	۱
تعمیم	۳	۳	۴	۳	۳	۳	۳	۳	۲	۳	۴	۴
اخلاقی	۳	۴	۴	۳	۴	۴	۲	۴	۳	۲	۳	۳
تحلیل	۴	۳	۳	۱	۵	۳	۳	۳	۲	۳	۴	۱
تئوریک	۳	۳	۳	۲	۳	۳	۳	۴	۴	۳	۳	۴
ارزش	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۴	۳	۴	۳	۲
جمع	۳۶	۳۷	۳۳	۲۶	۳۳	۳۳	۲۵	۳۷	۳۴	۳۳	۳۳	۲۲

طی ۱۲ ارزیابی پژوهش مرتبط مشخص شد، دو پژوهش که امتیاز زیر ۳۰ را کسب نمودند از حوزه بررسی خارج شدند. چراکه لذا طبق دستورالعمل امتیازی ۱۰-۵۰ فرآیند ارزیابی انتقادی، حد کفایت تأیید مجموع امتیازهای یک مطالعه برای مقیاس روایی، ۳۰ و بالاتر از آن تعیین شده است و براین اساس مطالعه‌هایی که زیر این امتیاز را کسب نمایند حذف می‌شوند.

جدول ۴. یکپارچه کردن معنایی با پژوهش‌های مشابه به لحاظ روایی

ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی	ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی
۱	تعادل نمادهای کارخانواده در حرفه حسابرسی	ویرا و همکاران (۲۰۱۹) و هیروز و گوتو (۲۰۱۶)	۱۳	تعادل در جانشین‌پروری در حرفه حسابرسی	شهسواری و همکاران (۲۰۲۳) و ویرا و همکاران (۲۰۱۹)
۲	ارتقاء سطح تعهد فرد در حرفه حسابرسی	شهسواری و همکاران (۲۰۲۳)	۱۴	تعادل در تعالی عملکردهای شغلی و اجتماعی در حرفه حسابرسی	جونادیوانا (۲۰۱۸) و اونولاکا (۲۰۱۷)
۳	پویایی ارزش‌های کثرت‌گرایانه در حرفه حسابرسی	فان و همکاران (۲۰۲۲)	۱۵	پویایی مکانیزم‌های اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی	کینگ و ادوایر (۲۰۱۶)

¹ Edwards² Hirose and Goto

ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی	ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی
۴	توسعه کار گروه‌های معاشرت و اشتراک دانش در عملکردهای حسابرسان	اونولاکا (۲۰۱۷) و هیروز و گوتو (۲۰۱۶)	۱۶	توسعه عدالت در ارزیابی عملکردهای حسابرسان	آجانا و همکاران (۲۰۲۳) و هیروز و گوتو (۲۰۱۶)
۵	توسعه اعلامیه‌های رسمی حفاظت حقوقی از حسابرسان	آجانا و همکاران (۲۰۲۳) و جونادیوانا (۲۰۱۸)	۱۷	پویایی حفظ انگیزه‌های شغلی در حرفه حسابرسی	شهسواری و همکاران (۲۰۲۳)
۶	پویایی ارتقاء منصفانه در حرفه حسابرسی	فان و همکاران (۲۰۲۲) و ویرا و همکاران (۲۰۱۹)	۱۸	توسعه شفافیت در حیطه‌های عملکردی حسابرسان	کینینگ و اُدوایر (۲۰۱۶) و بهبهانی‌نیا و همکاران (۱۴۰۰)
۷	ارتقاء احترام به تفاوت منافع جهت کاهش شکاف انتظارات	اونولاکا (۲۰۱۷) و کینینگ و اُدوایر (۲۰۱۶)	۱۹	تقویت احساس ارزشمندی فرد در حرفه حسابرسی	ویرا و همکاران (۲۰۱۹) و جونادیوانا (۲۰۱۸)
۸	تقویت منبع کنترل درونی در حسابرسان	شهسواری و همکاران (۲۰۲۳)	۲۰	تعادل در تعریف نقش‌های فردی در حرفه حسابرسی	اونولاکا (۲۰۱۷)
۹	تقویت قابلیت‌های مهارتی فرد در حرفه حسابرسی	جونادیوانا (۲۰۱۸) و اونولاکا (۲۰۱۷)	۲۱	پویایی خلاقیت‌های عملکردی در حرفه حسابرسی	هیروز و گوتو (۲۰۱۶)
۱۰	تقویت سطح انتقال تجربه به دانش حرفه‌ای در حسابرسی	ویرا و همکاران (۲۰۱۹) و هیروز و گوتو (۲۰۱۶)	۲۲	ارتقاء سطح تقویت استقلال باطنی در حرفه حسابرسی	فان و همکاران (۲۰۲۲) و اونولاکا (۲۰۱۷)
۱۱	توسعه یکپارچگی ارکان‌های مستقل بر عملکردهای حسابرسان	آجانا و همکاران (۲۰۲۳) و بهبهانی‌نیا و همکاران (۱۴۰۰)	۲۳	تعادل هنجارهای اجتماعی در حرفه حسابرسی	هیروز و گوتو (۲۰۱۶)
۱۲	ارتقاء سطح معنابخشی فرد به حرفه حسابرسی	شهسواری و همکاران (۲۰۲۳) و جونادیوانا (۲۰۱۸)	۲۴	توسعه ارزیابی قانونی عملکردهای حسابرسان	آجانا و همکاران (۲۰۲۳) و بهبهانی‌نیا و همکاران (۱۴۰۰)

لذا با تأیید تعداد تکرار هر گزاره حداقل در یکی از ارجاع‌های تأیید شده از مرحله ارزیابی انتقادی، مطالعه وارد گام سوم جهت تشکیل گروه کانونی باهدف مفهوم‌سازی؛ تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی می‌شود. این مرحله که بخش مهمی از پیاده‌سازی تحلیل در بخش کمی جهت جمع‌آوری داده‌ها تلقی می‌شود، با تشکیل جلسات گروه کانونی و مباحثه در مورد پیشران‌های شناسایی شده، تلاش می‌شود تا سطحی از مفهوم‌سازی شناختی در مورد موضوع مورد بررسی صورت گیرد. لازم بود این مرحله با آگاهی اجرا شود، چراکه ماهیت روش‌شناسی اقدام پژوهی، نیازمند مشارکت حداکثری براساس مفهوم‌سازی، تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی در بستر واقعیت‌های حرفه حسابرسی بود. نکته حائز اهمیت این است که در جلسه سوم، در مورد فرآیند امتیازدهی طبق پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو توضیح لازم داده شد. نمونه چک‌لیست امتیازبندی گزاره‌های کیو در جدول (۵) ارائه شده است.

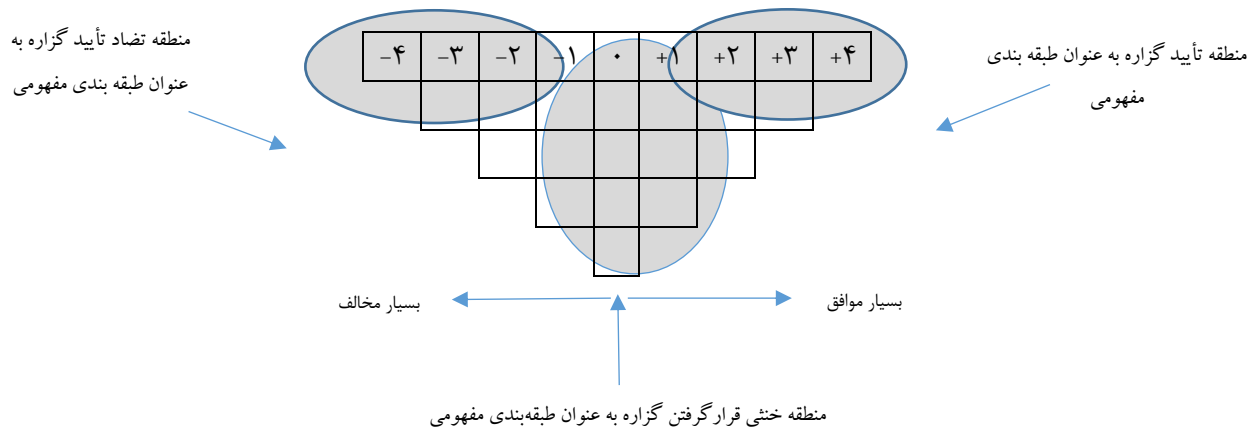
جدول ۵. پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو (Q)

+۴	+۳	+۲	+۱	۰	-۱	-۲	-۳	-۴

بسیار موافق ← → بسیار مخالف

برای این منظور از مشارکت کنندگان در این بخش از تحلیل خواسته شد تا هریک از ۲۴ مضامین گزاره‌ای کارکردهای خود انتظامی حرفه‌ای از مرحله سوم الگوی کلایزی (۱۹۷۸)، را براساس چک‌لیست امتیازی ارزیابی کیو، مورد بررسی قرار دهند. پس از این مرحله لازم است با در نظر گرفتن بالاترین امتیاز توزیع فراوانی و شاخص مُد، در چک‌لیست امتیازی،

هریک از گزاره‌هایی که در سمت مثبت قرار گرفتند را به عنوان گزاره‌های شناسایی شده به عنوان یک گونه مؤثر در خود انتظامی حرفه حسابرسی می‌بایست در نظر گرفت که شکل آن در زیر مشخص شده است.



شکل ۳. نحوه تفکیک چک‌لیست امتیازی از نظر تأثیرگذاری گزاره‌ها در طبقه‌بندی مفهومی

لذا پس از انجام تفکیک هریک از امتیازها، مجموعه گزاره‌های منطقه مثبت؛ منفی و خنثی می‌بایست براساس تحلیل عاملی مورد آزمون قرار گیرد. برای این منظور از روش وایرماکس یا ماتریس چرخش یافته استفاده می‌شود. در واقع این روش به منظور تشخیص ساختار ساده متغیرها برای تحلیل عاملی استفاده می‌شود از قابلیت پایایی بسیار مطلوبی برخوردار است (شهبازی و همکاران، ۱۳۹۵). در روش شناسی کیو مشارکت کنندگانی که میزان موافقت یا مخالفت آن‌ها در اولویت‌بندی گزاره‌های کیو به هم نزدیک‌تر باشد، دارای ذهنیت مشابهی خواهند بود. در نتیجه در این روش با توجه به نزدیکی ذهنیت افراد دسته‌بندی و تحلیل‌های آماری صورت می‌گیرد. به منظور مشخص نمودن الگوهای ذهنی ابتدا لازم است بر اساس دو معیار مقدار ویژه^۱ و پراکندگی^۲، خروجی‌های تحلیل عاملی مشخص گردند.

جدول ۶. بارعاملی هریک از تفاسیر ایجاد شده مربوط به گزاره‌های پژوهش

مقادیر خاص آغازین			مجموع مجذور بارهای استخراجی			مجموع مجذور بارهای چرخش یافته نهایی			الگوی تفسیری
مقدار ویژه	درصد واریانس	درصد واریانس تجمعی	مقدار ویژه	درصد واریانس	درصد واریانس تجمعی	مقدار ویژه	درصد واریانس	درصد واریانس تجمعی	
۲/۸۱۹	۲۷/۱۱۷	۲۷/۱۱۷	۲/۸۱۹	۲۷/۱۱۷	۲۷/۱۱۷	۲/۶۲۷	۲۸/۶۱۶	۲۸/۶۱۶	۱
۲/۵۵۵	۲۴/۷۲۶	۵۱/۸۴۳	۲/۵۵۵	۲۴/۷۲۶	۵۱/۸۴۳	۲/۳۱۹	۲۵/۱۳۶	۵۳/۷۵۲	۲
۲/۰۲۱	۲۱/۱۰۱	۷۲/۹۴۴	۲/۰۲۱	۲۱/۱۰۱	۷۲/۹۴۴	۱/۹۶۴	۲۲/۲۱۴	۷۵/۹۶۶	۳
۱/۴۳۴	۱۵/۱۸۲	۸۸/۱۲۶	۱/۴۳۴	۱۵/۱۸۲	۸۸/۱۲۶	۱/۲۲۲	۱۵/۲۳۹	۹۱/۲۰۵	۴
۰/۹۹۶	۸/۱۱۱	۹۶/۲۳۷							۵
۰/۸۲۷	۲/۳۷۲	۹۸/۶۰۹							۶
۰/۲۶۹	۱/۳۹۱	۱۰۰/۰۰							۷

براساس نتیجه بار عاملی در جدول (۶)، مشخص شد، از مجموع ۷ گونه احتمالی در خصوص اقدام کارکردی خود انتظامی در حرفه حسابرسی براساس ماهیت مضامین شناسایی شده، ۴ دسته یا نوع شناسی در بستر کارکردهای واقع گرایانه حسابرسی وجود دارد که می‌تواند در توسعه مفهوم خود انتظامی حسابرسان مؤثر باشد. فرآیند این تحلیل زمانی طبقه‌بندی قرار گرفتن گزاره‌ها را نشان می‌دهد که مقادیر ویژه یک و از یک بالاتر باشند. لذا همانطور که مشاهده می‌شود، در سطر

^۱ Eigenvalue

^۲ Communality

چهارم، مقدار ویژه برابر است با ۱/۴۳۴ و در سطر بعدی عدد ۰/۹۹۶ کسب شده است. لذا سطح اول تا چهارم مبنای گونه‌شناسی پدیده مورد بررسی تلقی می‌شود. در ادامه لازم است نسبت به تعیین معناداری بارعاملی اقدام شود تا مشخص گردد هر کدام از ۲۲ شرکت کننده در کدام گونه مفهوم مورد نظر قرار می‌گیرند. به منظور مشخص نمودن معناداری بار عاملی هریک از تفسیرهای مشارکت کنندگان لازم است از قدر مطلق $\left| \frac{1/96}{\sqrt{n}} \right|$ استفاده نمود. در واقع $\sqrt{n}$ اشاره به مضامین گزاره‌ای شناسایی شده دارد. بر این اساس محاسبه زیر انجام می‌شود:

$$\text{Sign} = \left| \frac{1/96}{\sqrt{24}} \right| = 0/400$$

با توجه به اینکه سطح معناداری بارعاملی محاسبه شده یا حد نسبی تعیین ابعاد نوع شناسی خود انتظامی، براساس تعداد گزاره‌های کیو ۰/۴۰۰ بدست آمده است، لذا لازم است جهت تعیین قرار گرفتن مشارکت کنندگان در هریک از الگوهای تفسیری، بار عاملی آن‌ها بیشتر از ۰/۴۰۰ باشد.

جدول ۷. ماتریس چرخش یافته الگوهای ذهنی

نفرات	ط-اول	ط-دوم	ط-سوم	ط-چهارم	نفرات	ط-اول	ط-دوم	ط-سوم	ط-چهارم
ن-اول	۰/۱۶۵	۰/۴۴۲	۰/۳۱۶	۰/۲۰۵	ن-دوازدهم	۰/۳۹۶	۰/۴۸۳	۰/۱۲۱	۰/۳۱۹
ن-دوم	۰/۴۰۴	۰/۲۰۵	۰/۳۹۸	۰/۱۵۴	ن-سیزدهم	۰/۲۱۹	۰/۳۲۹	۰/۴۱۹	۰/۱۰۱
ن-سوم	۰/۲۲۲	۰/۵۱۱	۰/۳۵۱	۰/۳۲۳	ن-چهاردهم	۰/۳۲۴	۰/۲۷۳	۰/۱۷۷	۰/۴۲۷
ن-چهارم	۰/۳۰۲	۰/۱۴۳	۰/۴۳۸	۰/۲۷۶	ن-پانزدهم	۰/۵۱۲	۰/۱۷۳	۰/۱۳۲	۰/۰۸۲
ن-پنجم	۰/۴۵۲	۰/۱۱۴	۰/۱۲۷	۰/۱۸۴	ن-شانزدهم	۰/۳۳۴	۰/۱۴۴	۰/۲۲۱	۰/۴۸۹
ن-ششم	۰/۲۷۶	۰/۱۸۸	۰/۱۴۳	۰/۵۴۶	ن-هفدهم	۰/۲۱۵	۰/۳۲۶	۰/۶۰۲	۰/۲۴۰
ن-هفتم	۰/۰۹۱	۰/۲۱۹	۰/۵۵۱	۰/۰۴۹	ن-هجدهم	۰/۰۹۵	۰/۵۵۶	۰/۲۷۶	۰/۱۳۹
ن-هشتم	۰/۱۶۳	۰/۰۷۴	۰/۶۲۷	۰/۱۳۹	ن-نوزدهم	۰/۱۷۴	۰/۲۵۷	۰/۲۱۰	۰/۶۵۴
ن-نهم	۰/۴۴۴	۰/۱۷۸	۰/۰۸۴	۰/۰۹۷	ن-بیستم	۰/۲۱۳	۰/۵۰۶	۰/۱۰۴	۰/۱۹۱
ن-دهم	۰/۲۶۱	۰/۶۰۳	۰/۱۲۱	۰/۱۶۹	ن-بیست و یکم	۰/۰۹۸	۰/۱۶۷	۰/۲۰۸	۰/۴۷۴
ن-یازدهم	۰/۶۱۹	۰/۳۳۳	۰/۱۴۳	۰/۲۰۹	ن-بیست و دوم	۰/۱۴۳	۰/۵۲۹	۰/۲۰۴	۰/۰۶۵

طبق رنگ‌بندی‌های ارائه شده جهت تفکیک هریک از مشارکت کنندگان در نوع شناسی خود انتظامی حرفه‌ای در حسابرسی، رویکردهای افراد مشارکت کننده به عنوان ۴ طبقه ایجاد شده از مرحله وایرماکس، طبق جدول (۸) مشخص شده است.

جدول ۸. قرار گرفتن مشارکت کنندگان در نوع شناسی خود انتظامی حرفه‌ای در حسابرسی

نوع طبقه تفکیک شده	شماره مشارکت کنندگان
طبقه اول	نفر دوم؛ پنجم؛ نهم؛ یازدهم؛ پانزدهم
طبقه دوم	نفر اول؛ سوم، دهم؛ دوازدهم و هجدهم؛ بیستم و بیست و دوم
طبقه سوم	نفر چهارم؛ هفتم؛ هشتم؛ سیزدهم؛ هفدهم
طبقه چهارم	نفر ششم؛ چهاردهم؛ شانزدهم؛ نوزدهم و بیست و یکم

۲-۵- تفکیک نوع شناسی کارکردهای خود انتظامی در بستر حرفه حسابرسی

باتوجه به شناسایی چهار گونه از مضامین گزاره‌ای مؤثر در تقویت کارکردهای عملگرایانه خود انتظامی در حسابرسی، می‌بایست نسبت به مشخص نمودن، هریک از گزاره‌ها در طبقه‌های مرتبط با این پدیده اقدام نمود. لازم به توضیح است که هریک از ۲۴ گزاره تأیید شده، برای شناخت بهتر در قالب I_1 تا I_{24} کدگذاری شدند تا نتایج به طور دقیق‌تر تعیین شود.

جدول ۹. کدگذاری مضامین گزاره‌ای شناسایی شده

ردیف	مضامین گزاره‌ای شناسایی شده	کد	ردیف	مضامین گزاره‌ای شناسایی شده	کد
۱	تعادل نمادهای کارخانواده در حرفه حسابرسی	I ₁	۱۳	تعادل در جانشین‌پروری در حرفه حسابرسی	I ₁₃
۲	ارتقاء سطح تعهد فرد در حرفه حسابرسی	I ₂	۱۴	تعادل در تعالی عملکردهای شغلی و اجتماعی در حرفه حسابرسی	I ₁₄
۳	پویایی ارزش‌های کثرت‌گرایانه در حرفه حسابرسی	I ₃	۱۵	پویایی مکانیزم‌های اخلاقی‌گرایی در حرفه حسابرسی	I ₁₅
۴	توسعه کارگروه‌های معاشرت و اشتراک دانش در عملکردهای حسابرسان	I ₄	۱۶	توسعه عدالت در ارزیابی عملکردهای حسابرسان	I ₁₆
۵	توسعه اعلامیه‌های رسمی حفاظت حقوقی از حسابرسان	I ₅	۱۷	پویایی حفظ انگیزه‌های شغلی در حرفه حسابرسی	I ₁₇
۶	پویایی ارتقاء منصفانه در حرفه حسابرسی	I ₆	۱۸	توسعه شفافیت در حیطه‌های عملکردی حسابرسان	I ₁₈
۷	ارتقاء احترام به تفاوت منافع جهت کاهش شکاف انتظارات	I ₇	۱۹	تقویت احساس ارزشمندی فرد در حرفه حسابرسی	I ₁₉
۸	تقویت منبع کنترل درونی در حسابرسان	I ₈	۲۰	تعادل در تعریف نقش‌های فردی در حرفه حسابرسی	I ₂₀
۹	تقویت قابلیت‌های مهارتی فرد در حرفه حسابرسی	I ₉	۲۱	پویایی خلاقیت‌های عملکردی در حرفه حسابرسی	I ₂₁
۱۰	تقویت سطح انتقال تجربه به دانش حرفه‌ای در حسابرسی	I ₁₀	۲۲	ارتقاء سطح تقویت استقلال باطنی در حرفه حسابرسی	I ₂₂
۱۱	توسعه یکپارچگی ارکان‌های مستقل بر عملکردهای حسابرسان	I ₁₁	۲۳	تعادل هنجارهای اجتماعی در حرفه حسابرسی	I ₂₃
۱۲	ارتقاء سطح معنابخشی فرد به حرفه حسابرسی	I ₁₂	۲۴	توسعه ارزیابی قانونی عملکردهای حسابرسان	I ₂₄

۵-۲-۱- چارچوب نوع اول خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی

برای بررسی امتیازهای عاملی چارچوب نوع اول خود انتظامی، براساس تحلیل اطلاعات جداول کیو و جدول مربوط به بار عاملی، نسبت به محاسبه امتیازهای عاملی و نوع شناسی هریک از مضامین پژوهش براساس نحوه چیدن کارت‌ها توسط مشارکت‌کنندگان در این بخش اقدام می‌گردد. لذا همانطور که مشاهده می‌شود، براساس جدول (۱۰) هریک از گزاره‌های عاملی گونه تفسیری اول تعیین شد.

جدول ۱۰. تفکیک مضامین گزاره‌ای چارچوب نوع اول

+۴	+۳	+۲	+۱	۰	-۱	-۲	-۳	-۴
I ₂₄	I ₁₈	I ₄	I ₈	I ₁₂	I ₃	I ₂₀	I ₂₃	I ₁₄
	I ₁₁	I ₅	I ₉	I ₂₂	I ₁₅	I ₆	I ₁	
		I ₁₆	I ₂	I ₇	I ₁₇	I ₁₃		
			I ₁₀	I ₁₉	I ₂₁			

براساس نتیجه کسب شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کننده دوم؛ پنجم؛ نهم؛ یازدهم؛ پانزدهم و بیستم که در چارچوب نوع اول خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی دارای امتیازهای مشترک بودند که طبق جدول (۱۰) ۶ مربع +۴ تا +۲ با رنگ مشخص شده‌اند و در جدول (۱۱) این مضامین در قالب یک مقوله باز تعریف می‌شوند. نکته قابل توجه این است که به منظور یکپارچگی بیشتر مضامین گزاره‌ای قرار گرفته در گونه اول، از پیشوند «توسعه» برای معرفی هریک از آن‌ها استفاده می‌شود.

جدول ۱۱. باب نهایی و مضامین گزاره‌ای نوع اول

باب نهایی شناسایی شده	گزاره‌های نوع اول	کد اختصاص یافته
کارکردهای نهادی خود انتظامی در حرفه حسابرسی	توسعه ارزیابی قانونی عملکردهای حسابرسان	I24
	توسعه شفافیت در حیطه‌های عملکردی حسابرسان	I18
	توسعه یکپارچگی در نظارت ارکان‌های مستقل بر عملکردهای حسابرسان	I11
	توسعه کارگروه‌های معاشرت و اشتراک دانش عملکردهای حسابرسان	I4
	توسعه اعلامیه‌های رسمی حفاظت حقوقی از حسابرسان	I5
	توسعه عدالت در ارزیابی عملکردهای حسابرسان	I16

بنابراین، براساس قرار گرفتن ۶ مضمون گزاره‌ای در نوع اول خود انتظامی در حرفه حسابرسی، تحت مقوله «کارکردهای نهادی» تعریف می‌شود که می‌تواند به توسعه شناخت ماهیت خود انتظامی در حرفه حسابرسی به طور عملگرایانه کمک نماید.

۵-۲-۲- چارچوب نوع دوم خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی

طبق فرآیند توضیح داده شده در گونه اول طبقه‌بندی شده، براساس جدول (۱۲) هریک از مضامین گزاره‌ای مرتبط با چارچوب نوع دوم خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی به ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۲. تفکیک مضامین گزاره‌ای چارچوب نوع دوم

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴
I ₂₀	I ₁₄	I ₂₁	I ₃	I ₁₁	I ₂₂	I ₁₀	I ₈	I ₁₉
	I ₆	I ₂₃	I ₁₅	I ₄	I ₇	I ₂	I ₉	
		I ₁	I ₁₇	I ₅	I ₂₄	I ₁₂		
			I ₁₃	I ₁₆	I ₁₈			

براساس نتیجه کسب شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کننده اول؛ سوم، دهم؛ دوازدهم و هجدهم؛ بیستم و بیست و دوم که در چارچوب نوع دوم خود انتظامی در حرفه حسابرسی دارای امتیازهای مشترک بودند طی جدول (۱۲) در هشت خانه از ۴+ تا ۱+ که با رنگ مشخص شده‌اند قرار گرفته‌اند و طبق جدول (۱۳) در قالب یک مقوله مشخص باز تعریف می‌شوند. نکته قابل توجه این است که به منظور یکپارچگی بیشتر مضامین گزاره‌ای قرار گرفته در گونه اول، از پیشوند «ارتقاء» برای معرفی هریک از آنها استفاده می‌شود.

جدول ۱۳. باب نهایی و مضامین گزاره‌ای نوع دوم

کد اختصاص یافته	گزاره‌های نوع دوم	باب نهایی شناسایی شده
I ₁₉	ارتقاء احساس ارزشمندی فرد در حرفه حسابرسی	کارکردهای خود کارآمدی فردی خود انتظامی در حرفه حسابرسی
I ₈	ارتقاء منبع کنترل درونی در حسابرسی	
I ₉	ارتقاء قابلیت‌های مهارتی فرد در حرفه حسابرسی	
I ₁₀	ارتقاء سطح انتقال تجربه به دانش حرفه‌ای در حسابرسی	
I ₂	ارتقاء سطح تعهد فرد در حرفه حسابرسی	
I ₁₂	ارتقاء سطح معنابخشی فرد به حرفه حسابرسی	
I ₂₂	ارتقاء سطح تقویت استقلال باطنی در حرفه حسابرسی	
I ₇	ارتقاء احترام به تفاوت منافع جهت کاهش شکاف انتظارات	

بنابراین، براساس قرار گرفتن ۸ مضمون گزاره‌ای در نوع دوم خود انتظامی در حرفه حسابرسی، تحت مقوله «کارکردهای خود کارآمدی فردی» تعریف می‌شود که می‌تواند به توسعه شناخت ماهیت خود انتظامی در حرفه حسابرسی به طور عملگرایانه کمک نماید.

۵-۲-۳- چارچوب نوع سوم خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی

طبق فرآیند توضیح داده شده در چارچوب نوع سوم طبقه‌بندی شده، براساس جدول (۱۴) هریک از مضامین گزاره‌ای مرتبط با چارچوب نوع سوم خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه به ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۴. تفکیک مضامین گزاره‌ای چارچوب نوع سوم

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴
I ₂₂	I ₁₂	I ₂₄	I ₁₃	I ₁	I ₁₄	I ₂₁	I ₃	I ₁₅
	I ₇	I ₁₈	I ₁₁	I ₉	I ₁₉	I ₆	I ₁₇	
		I ₄	I ₁₆	I ₁₀	I ₂₃	I ₂₀		
			I ₅	I ₂	I ₈			

براساس نتیجه کسب شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کننده چهارم؛ هفتم؛ هشتم؛ سیزدهم؛ هفدهم که در چارچوب نوع سوم خود انتظامی در حرفه حسابرسی دارای امتیازهای مشترک بودند در جدول (۱۴) در خانه‌های ۴+ تا ۲+ با رنگ مشخص شده‌اند و طبق جدول (۱۵) در قالب یک مقوله تعریف می‌شوند. نکته قابل توجه این است که به منظور یکپارچگی بیشتر مضامین گزاره‌ای قرار گرفته در گونه اول، از پیشوند «پویایی» برای معرفی هریک از آن‌ها استفاده می‌شود.

جدول ۱۵. باب نهایی و مضامین گزاره‌ای نوع سوم

باب نهایی شناسایی شده	گزاره‌های نوع سوم	کد اختصاص یافته
	پویایی مکانیزم‌های اخلاق‌گرایی در حرفه حسابرسی	E8
	پویایی ارزش‌های کثرت‌گرایانه در حرفه حسابرسی	E18
کارکردهای ارزش‌های شغلی خود انتظامی در حرفه حسابرسی	پویایی حفظ انگیزه‌های شغلی در حرفه حسابرسی	E6
	پویایی خلاقیت‌های عملکردی در حرفه حسابرسی	E9
	پویایی ارتقاء منصفانه در حرفه حسابرسی	E12

بنابراین، براساس قرار گرفتن ۵ مضمون گزاره‌ای در نوع دوم خود انتظامی در حرفه حسابرسی، تحت مقوله «کارکردهای ارزش شغلی» تعریف می‌شود که می‌تواند به توسعه شناخت ماهیت خود انتظامی در حرفه حسابرسی به طور عملگرایانه کمک نماید.

۵-۲-۴ چارچوب نوع سوم خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی

طبق فرآیند توضیح داده شده در چارچوب نوع چهارم طبقه‌بندی شده، براساس جدول (۱۶) هریک از مضامین گزاره‌ای مرتبط با چارچوب نوع چهارم خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی به ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۶. تفکیک مضامین گزاره‌ای چارچوب نوع چهارم

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴
I ₇	I ₂₂	I ₄	I ₈	I ₁₃	I ₃	I ₂₃	I ₁₃	I ₂₀
	I ₁₂	I ₁₈	I ₅	I ₁₁	I ₂₁	I ₁	I ₁₄	
		I ₂₄	I ₉	I ₁₉	I ₁₇	I ₁₅		
			I ₁₀	I ₁₆	I ₆			

براساس نتیجه کسب شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کننده ششم؛ چهاردهم؛ شانزدهم؛ نوزدهم و بیست و یکم که در چارچوب نوع چهارم خود انتظامی در حرفه حسابرسی دارای امتیازهای مشترک بودند، در جدول ۱۶ در خانه‌های ۴+ تا ۲+ با رنگ مشخص شده‌اند و طبق جدول (۱۷) در قالب یک مقوله مشخص شدند. نکته قابل توجه این است که به منظور یکپارچگی بیشتر مضامین گزاره‌ای قرار گرفته در گونه اول، از پیشوند «تعادل» برای معرفی هریک از آن‌ها استفاده می‌شود.

جدول ۱۷. باب نهایی و مضامین گزاره‌ای نوع چهارم

باب نهایی شناسایی شده	گزاره‌های نوع چهارم	کد اختصاص یافته
	تعادل در تعریف نقش‌های فردی در حرفه حسابرسی	I20
	تعادل در جانشین‌پروری در حرفه حسابرسی	I13
کارکردهای ساختار شغلی خود انتظامی در حرفه حسابرسی	تعادل در تعالی عملکردهای شغلی و اجتماعی در حرفه حسابرسی	I14
	تعادل هنجارهای حرفه‌ای در حرفه حسابرسی	I23
	تعادل نمادهای کار-خانواده در حرفه حسابرسی	I1

بنابراین، براساس قرار گرفتن ۵ مضمون گزاره‌ای در نوع چهارم خود انتظامی در حرفه حسابرسی، تحت مقوله «کارکردهای ساختار شغلی» تعریف می‌شود که می‌تواند به توسعه شناخت ماهیت خود انتظامی در حرفه حسابرسی به طور عملگرایانه کمک نماید.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه دسته‌بندی چارچوب‌های خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی است. همانطور که طی فرآیند انجام پژوهش مشخص شد، ابتدا از طریق مصاحبه و فرآیند کدگذاری باز، شناسایی مضامین گزاره‌ای خود انتظامی در حرفه حسابرسی صورت پذیرفت. سپس با هدف دستیابی به روایی، تطبیق بین پژوهش‌های مشابه صورت گرفت تا امکان ورود گزاره‌های شناسایی شده در الگوی تحلیل کیو برای طبقه‌بندی شناختی این پدیده در بستر واقعیت‌های حرفه‌ای در حسابرسی مهیا شود. در ادامه با تشکیل گروه کانونی جهت تعیین طبقه‌های شناختی مفهوم مورد بررسی، طی چهار جلسه و با ایجاد یک چک‌لیست ارزیابی کیو از +۴ تا -۴ طی ۲۲ خانه متناسب با گزاره‌های شناسایی شده اقدام لازم صورت گرفت و با درک مسئله از آنان خواسته شد تا نسبت به قراردادن هر گزاره در یکی از ۲۴ خانه چک‌لیست ارزیابی کیو اقدام نمایند. سپس از طریق ماتریس وایرماکس نسبت به تعیین نوع شناسی چارچوب‌های کارکردهای خود انتظامی در قالب فرآیندهای واقع‌گرایانه اقدام شد و نتایج از وجود ۴ طبقه شناختی حکایت داشت که می‌تواند فرآیند پیاده‌سازی نظارت در رابطه با پدیده مورد بررسی را توسعه بخشد. لذا طبق یافته‌های ارزیابی، می‌توان ماتریس خود انتظامی در حرفه حسابرسی را به ترتیب زیر ارائه نمود.



شکل ۴. نوع شناسی چارچوب‌های خودانتظامی جهت توسعه اقدام‌های کارکردی در حرفه حسابرسی

ماتریس نهایی نوع‌شناسی اقدام‌های کارکردی چارچوب‌های خودانتظامی همانطور که مطرح شد در ۴ گونه تفکیک شد که در ادامه نسبت به تحلیل آن اقدام می‌شود. اولین طبقه‌بندی شناختی گونه در ربع بالا سمت راست تعیین شده است که تحت مقوله‌ای با نام «کارکردهای نهادی خود انتظامی در حرفه حسابرسی» شناسایی می‌شود. اقدام‌های کارکردی در این مقوله به مجموعه‌ای از فرآیندهای نظارتی توسط نهادهای بالادستی در حرفه حسابرسی اشاره می‌شود که هدف آن دستیابی به یکپارچگی توسعه فرآیندهای حسابرسی است که می‌تواند سطح مکانیزم‌های قانونی مؤثر بر رفتار حساب‌رسان را توسعه بخشد و این مسئله به واسطه آگاهی حرفه‌ای می‌تواند به شناخت حساب‌رسان از جرائم حقوقی و جلوگیری از بروز رفتارهای انحرافی در مسیر حسابرسی منجر شود. این فرآیند همچنین با اعلام بیانیه‌های رسمی در قالب آیین رفتار حرفه‌ای و سایر دستورالعمل‌های رسمی، می‌تواند در یک فرآیند به اشتراک گذاری نظارتی، سطح حمایت خود از حقوق حساب‌رسان را در کارکردهای حرفه‌ای بهبود بخشد و به ایجاد عدالت در ارزیابی حساب‌رسان کمک نماید. رعایت چنین کارکردهایی می‌تواند زمینه ساز بروز تعالی حرفه‌ای حساب‌رسان در قالب کارآمدی فردی گردد که در ربع بالا-سمت چپ به آن اشاره شده است. در این مقوله، خود انتظامی محورهایی از تحریک انگیزه‌های فردی را در می‌گیرد که می‌تواند از طریق منبع کنترل درونی، ارزشمندی بیشتری در حساب‌رسان ایجاد نماید. همچنین بروز چنین انگیزه‌هایی باعث می‌شود تا قابلیت مهارت‌های فردی حساب‌رسان به شکل منسجم‌تری بتواند با به اشتراک گذاری تجارب حرفه‌ای، هویت حرفه‌ای شغلی را مجدداً معنا بخشی نماید. محورهای خود کارآمدی فردی، استقلال باطنی را تقویت می‌نمایند و این مسئله باعث می‌گردد تا شکاف انتظارات در حسابرسی کاهش یابد و حساب‌رسان متعهدانه‌تر به دنبال ارتقاء کیفیت حسابرسی باشند. در ربع پایین سمت راست، مقوله کارکردهای ارزش شغلی به عنوان مکانیزم درون حرفه‌ای خود انتظامی تعیین شده است که به مجموعه‌ای از هنجارهای رفتاری و اخلاق‌گرایی اشاره دارد که می‌تواند ضمن تحریک خلاقیت‌های حساب‌رسان در انجام کار حسابرسی شود، به توسعه ارزش‌های کثرت‌گرایانه در این حرفه کمک نماید. آخرین مقوله نوع شناسی شده که در ربع پایین-سمت چپ واقع شده است، تحت مقوله‌ای با عنوان کارکردهای ساختار شغلی خود انتظامی در حرفه حسابرسی، باز تعریف شده است که توازن و کنترل تعارضات در حسابرسی را مدنظر قرار می‌دهد. زیرا مسئله خود انتظامی، جلوگیری از هر گونه تداخل و عارضه‌ای است که می‌تواند با برهم زدن تمرکز حساب‌رسان، باعث کاهش کیفیت گزارش حسابرسی شوند. لذا در این حرفه، نقش ساختارهای شغلی جهت تشریح ویژگی‌های رعایت اصول حرفه‌ای و جلوگیری از برهم خوردن تعادل شغلی متصدیان حرفه‌ای در این عرصه بسیار لازم و ضروری است. از طرف دیگر ساختارهای شغلی باهدف ایجاد خود انتظامی می‌بایست هنجارهای اجتماعی را به گونه‌ای توسعه دهند تا افراد با درک تعالی حرفه‌ای در شغل خود، توازن حرفه‌ای را با سایر نقش‌های اجتماعی خود ایجاد کنند.

همانطور که فرآیند طی شده مطالعه حاضر نشان داد، این مطالعه در پس زمینه اهداف خود دستیابی به سطحی از شناخت تفکیک شده و واقع‌گرایانه در بستر حرفه حسابرسی را دنبال می‌نماید، چراکه هیچ پژوهشی در گذشته نسبت به ارائه چارچوبی باهدف توسعه کارکردهای خود انتظامی انجام نداده است. لذا با تفکیک نوع شناسی ویژگی‌های مرتبط با اقدام پژوهی کارکردهای خود انتظامی، این مطالعه به دنبال پوشش نقاط ضعف پژوهش‌های گذشته و نوع آینده‌نگری در رابطه با رفع کمبودهای حرفه‌ای در حسابرسی است. از این منظر باید بیان نمود، به دلیل عدم مشابهت با ماهیت این مطالعه در گذشته امکان تطبیق نتایج به لحاظ مصداقی وجود ندارد. اما به لحاظ مشابهت مفهومی مبنی بر شناسایی مضامین گزاره‌ای می‌توان نتایج این

تقدير و تشکر

منابع

آیین نامه اجرایی هیئت های انتظامی (۱۳۹۱). موضوع ماده (۴۱) اساسنامه اصلاحی. جامعه حسابداران رسمی ایران. <https://qavanin.ir/Law/TreeTex-t/?IDS=1872267268087133443>

باباجانی، جعفر (۱۳۹۹). الگویی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی ایران. *دانش حسابرسی*، ۲۰(۷۹)، ۳۰-۵. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2532-fa.html>

بهبهانی‌نیا، پریسا سادات؛ ولی‌زاده لاریجانی، اعظم و ولی‌زاده لاریجانی، عطیه (۱۴۰۰). نظارت نهادهای ناظر بر حساب‌رسان مستقل، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. *بورس اوراق بهادار*، ۱۴(۵۳)، ۴۱-۶۲. https://journal.seo.ir/article_11210.html

دفتر تحقیقات و سیاست‌های پولی و بازرگانی وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۹۵). بررسی ساختار مقررات‌گذاری و نظارت بر بازارهای مالی و ارائه پیشنهاد برای ایران. اسفندماه. <https://econo.mefa.ir/fa-IR/econo.mefa/11382>

رخشی، مریم؛ آذین‌فر، کاوه و نبوی‌چاشمی، سیدعلی (۱۴۰۰). فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها-کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۵۰)، ۱۷۳-۲۰۶. <https://sanad.iau.ir/journal/faar/Article/683616?jid=683616>

رستمی‌نیا، رضا؛ حجازی، رضوان؛ برادران حسن‌زاده، رسول و طالب‌نیا، قدرت‌الله (۱۴۰۱). الگوی رفتار ناکارآمد حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۴)، ۹۱-۱۱۵. DOI: 10.22103/jak.2022.18344.3595

رنجبر، احمد و مرشدی‌زاده، علی (۱۳۹۴). حسابرسی و نظارت مالی در بخش عمومی و نقش پارلمان‌ها. *نشریه مجلس*، ۲۰(۳)، ۱-۱۸. <https://www.sid.ir/FileServer/PF/majles/7554.pdf>

ستوده، مسعود؛ پورحیدری، امید و خدای‌پور، احمد (۱۴۰۲). بررسی تأثیر فشار شغلی حسابرسی بر قضاوت و هنجارهای ذهنی حساب‌رسان با در نظر گرفتن نقش میانجی‌گری هوش هیجانی و هوش اخلاقی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴(۱)، ۵۰-۲۵. DOI: 10.22103/jak.2022.19414.3701

سلامی، غلامرضا و نظری، رضا (۱۴۰۱). سیاست‌ها و چشم‌اندازهای «حسابدار رسمی». *مجله حسابدار رسمی*، ۲۴، ۲۱-۲۰. <https://www.iacpa.ir/news/ID/9253>

شاه‌حسینی، محمدعلی؛ نارنجی‌ثانی، فاطمه و فلاح‌کریمی، صفورا (۱۳۹۴). شناسایی و دسته‌بندی موانع و چالش‌های پیاده‌سازی برنامه راهبردی منابع انسانی در شرکت برق منطقه‌ای خراسان به روش کیو. *مدیریت دولتی*، ۱۷(۱)، ۸۹-۱۰۹. https://jjipa.ut.ac.ir/article_52514.html

شاهعلی‌زاده، رامین؛ حیدرپور، فرزانه؛ نیکومرام، هاشم و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۴۰۱). نقش میانجی‌گری هوش هیجانی در رابطه با رهبری اخلاقی با قصد هشدار دهی خطاکاری در مؤسسات حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۱)، ۳۱-۵۸. DOI: 10.22103/jak.2021.17962.3538

شهبازی، رحیم؛ فهم‌نیا، فاطمه و حکیم‌زاده، رضوان (۱۳۹۵). تحلیل عاملی اکتشافی پرسشنامه تدوین مدل شایستگی آموزش علم اطلاعات و دانش‌شناسی مبتنی بر فناوری اطلاعات براساس تحلیل سرفصل‌ها و نیازهای بازار کار. *پژوهش و مدیریت دانش اطلاعات*، ۲(۴)، ۴۸۳-۵۱۱. https://jjpm.irandoc.ac.ir/article_699349.html

صادقیان، رحمت‌اله (۱۳۹۵). سیاست‌ها و چشم‌اندازهای «حسابدار رسمی». *مجله حسابدار رسمی*، ۱(۳)، ۱-۴. <http://www.iacpa.ir/portals/0/pdf/amoresh/nashrie/960428/35.pdf>

علوی، سید محمد (۱۳۹۵). ضرورت خود انتظامی در حرفه حسابرسی. *اخبار حسابداری ایران*، 1395/12/18. <http://iranaccnews.com/1395/12/18>

References

- Agana, J.A., Alon, A., & Zamore, S. (2023). Self-regulation versus government oversight: Audit fees research. *Journal of Accounting Literature*, 45(2), 340-363. <https://doi.org/10.1108/JAL-12-2021-0017>.
- Alavi, S.M. (2015). The necessity of self-discipline in the auditing profession. *Iran Accounting News*, <http://iranaccnews.com/1395/12/18> [In Persian].
- Ansari, A., Isayi Tafreshi M., & Hosseini, S.M. (2011). Legal-economic analysis of self-regulating institutions and the role of non-governmental authorities overseeing these institutions in the capital market of Iran and America. *Journal of Securities Exchange*, 5(20), 117-136. https://journal.seo.ir/article_10986.html?lang=en [In Persian].
- Ansari, A., Isayi Tafreshi, M., & Hossaini, S. M. (2013). Analysis of legal framework of self-regulatory organizations in Iran's capital market with comparative study in the US legal system. *Financial Research Journal*, 15(2), 149-160 https://jfr.ut.ac.ir/article_51074.html?lang=en [In Persian].
- Babajani, J. (2020). A model for legal bases of independent audit and oversight in public sector of Iran. *Audit Knowledge*, 20(79), 5-30. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2532-fa.html> [In Persian].

- Beck, C.T. (2019). Introduction to phenomenology: Focus on methodology. Sage publications. <https://www.amazon.com/Introduction-Phenomenology-Cheryl-Tatano-Beck/dp/154431955X>.
- Behbahaninia, P.S., Valizadeh Larijani, A., & Valizadeh Larijani, A. (2021). Supervisory institutions, oversight on external auditors, audit quality and financial reporting quality. *Financial Research Journal*, 14(53), 41-62 https://journal.seo.ir/article_11210.html?lang=en [In Persian].
- Canning, M., & O'Dwyer, B. (2016). Institutional work and regulatory change in the accounting profession. *Accounting, Organizations and Society*, 54(2), 1-21. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.08.001>.
- Chang, S.S., Chang, C.C., Chien, Y.L., & Chang, J.H. (2014). Having champagne without celebration? The impact of self-regulatory focus on moderate incongruity effect. *European Journal of Marketing*, 48(11/12), 1939-1961. <https://doi.org/10.1108/EJM-07-2012-0388>.
- Chiang, C. (2016). Conceptualising the linkage between professional scepticism and auditor independence. *Pacific Accounting Review*, 28(2), 180-200. <https://doi.org/10.1108/PAAR-08-2015-0034>.
- Colaizzi, P.F. (1978) Psychological research as a phenomenologist views it. In: Valle, R.S. and King, M., Eds., *Existential-Phenomenological Alternatives for Psychology*, Oxford University Press, New York, 48-71. <https://www.scirp.org/reference/ReferencesPapers?ReferenceID=573953>.
- Edwards, B.P. (2018). The dark side of self-regulation. Williams. Boyd school of law, Scholarly Works, 1117 <https://scholars.law.unlv.edu/facpub/1117>.
- Executive Regulations of Police Boards (2011). Subject of article (41) of the amended statute. Society of official accountants of Iran. <https://qavanin.ir/Law/TreeText/?IDS=1872267268087133443> [In Persian].
- Fan, L., Zhou, X., Ren, J., Ma, J., Yang, Y., & Shao, W. (2022). 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*, 34(7), 2704-2725. <https://doi.org/10.1108/IJCHM-07-2021-0875>.
- Gennad'evna, K.N. (2018). Perspectives for self-regulation of audit activity in Russia. *Auditor Journal*, 4(2), 28-45. DOI: [10.12737/article_5a8d60b388db05.91791739](https://doi.org/10.12737/article_5a8d60b388db05.91791739).
- Gilbertson, D., & Herron, T. (2014). Including audit regulation in the accounting curriculum. *Research in Accounting Regulation*, 26(1), 113-118. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2014.02.013>.
- Hanlon, M., & Shroff, N. (2022). Insights into auditor public oversight boards: Whether, how, and why they “work”. *Journal of Accounting and Economics*, 74(1), 27-41. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2022.101497>.
- Henwood, K.L., & Pigeon, N.R. (1992). Qualitative research and psychological theorizing. *British Journal of Psychology*, 83(1), 97-112. <https://doi.org/10.1111/j.2044-8295.1992.tb02426.x>.
- Hirose, Y., & Goto, A. (2016). Effects of self-regulation on audit quality: Public goods experiments. In *Proceedings of the 28th Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues*, November 6-9, 2016, Maui, HI, USA, 533-553. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2712057>.
- Hurley, P.J., Karjalainen, J., Sofia, A.S. & Zerni, M. (2021). Do audit partners with greater self-control perform higher-quality audits and achieve greater career success? *Leibniz Information Centre for Economics*, 2(1), 15-67. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3324121>.
- Ismail, H., & Theng, U.C. (2015). Auditing the auditors: has the establishment of the audit oversight board affected audit quality? *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(1), 360-365. <https://www.econjournals.com/index.php/ijefi/article/view/1506>.
- Kura, K.M. (2016). Re-examining the relationship between perceived workgroup norms, self-regulatory efficacy and deviant workplace behavior. *African Journal of Economic and Management Studies*, 7(3), 379-396. <https://doi.org/10.1108/AJEMS-08-2014-0055>.
- Löhlein, L. (2016). From peer review to PCAOB inspections: Regulating for audit quality in the U.S. *Journal of Accounting Literature*, 36(4), 28-47. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2016.05.002>.
- Office of Research and Monetary and Commercial Policies of the Ministry of Economic Affairs and Finance (2015). Examining the structure of regulation and supervision of financial markets and providing suggestions for Iran, March <https://econo.mefa.ir/fa-IR/econo.mefa/11382> [In Persian].
- Onulaka, P. (2017). Self-regulatory policy of accounting and auditing profession and its effect on audit expectation gap in Nigeria. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 5(2), 37-51. <https://doi.org/10.5296/ijaf.v5i2.8220>.

- Rakhshi, M., Azinfar, K., & Naboi Chashmi, S.A. (1400). Pressures and moral dilemmas in the audit price-quality conflict. *Financial Accounting and Audit Research*, 13(50), 173-206. <https://sanad.iau.ir/journal/faar/Article/-683616?jid=683616> [In Persian].
- Ranjbar, A., & Morshidizadeh, A. (2014). Financial audit and supervision in the public sector and the role of parliaments. *Journal of Majlis*, 20(3), 1-18. <https://www.sid.ir/FileServer/PF/majles/7554.pdf> [In Persian].
- Rostaminia, R., Hejazi, R., Baradaran Hassanzadeh, R., & Talebnia, G. (2022). A model of dysfunctional audit behavior. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(4), 91-115. DOI: [10.22103/jak.2022.18344.3595](https://doi.org/10.22103/jak.2022.18344.3595) [In Persian].
- Sadeghian, R. (2015). "Certified Accountant" policies and perspectives. *Certified Public Accountant Journal*, 1(3), 1-4. <http://www.iacpa.ir/portals/0/pdf/amozesh/nashrie/960428/35.pdf> [In Persian].
- Salami, Gh. & Nazari, R. (2022). "Certified Accountant" policies and perspectives. *Chartered Accountant Journal*, 24, 20-21. <https://www.iacpa.ir/news/ID/9253> [In Persian].
- Sarsioy, O. (2021). The transition from self-regulation to public oversight in the independent audit: an investigation of developments by accounting sub-culture. In: Çalıyurt, K.T. (eds) *Ethics and Sustainability in Accounting and Finance, Volume III. Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application*. Springer, Singapore https://doi.org/10.1007/978-981-33-6636-7_3.
- Shahalizadeh, R., Heidarpour, F., Nikoomaram, H., & Rahnamay Roodposhti, F. (2022). The role of mediator emotional intelligence in relation to ethical leadership with whistle blowing intention about misconduct in auditing firms. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 31-58. DOI: [10.22103/jak.2021.17962.3538](https://doi.org/10.22103/jak.2021.17962.3538) [In Persian].
- Shahbazi, R., Fahimnia, F., & Hakimzadeh, R. (2016). Confirmatory factor analysis of it-based competency questionnaire in information science & knowledge studies, based on job market analysis. *Iranian Journal of Information Processing and Management*, 31(2), 483-511. https://jipm.irandoc.ac.ir/article_699349.html?lang=en [In Persian].
- Shahhoseini, M.A., Narenji Sani, F., & Fallah Karimi, S. (2015). Recognizing and categorizing challenges for implementing human resources strategy in Khorasan regional electric company. *Journal of Public Administration*, 7(1), 89-109. https://jipa.ut.ac.ir/article_52514.html?lang=en [In Persian].
- Shahsavari, M., Salehi, M., & Bagherpour Valashani, M. (2023). Comprehensive framework for expectation gap using meta-synthesis approach. *Interdisciplinary Journal of Management Studies*, <https://doi.org/10.22059/ijms.2023.349938.675459>.
- Silvola, H., & Vinnari, E. (2021). The limits of institutional work: a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(1), 1-30. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2019-3890>.
- Sotoudeh, M., Pourheidari, O., & Khodamipour, A. (2023). The effect of audit job pressure on auditors' judgment and mental norms by considering the mediating role of emotional intelligence and moral intelligence. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(1), 25-50. DOI: [10.22103/jak.2022.19414.3701](https://doi.org/10.22103/jak.2022.19414.3701) [In Persian].
- Tee, C.M. (2019). Institutional investors' investment preference and monitoring: Evidence from Malaysia. *Managerial Finance*, 45(9), 1327-1346. <https://doi.org/10.1108/MF-07-2018-0314>.
- Vieira, V.A., Faia, V.D.S., Boles, J., Marioti, B.R., & Pereira, R.C. (2019). The role of self-regulatory mode on acquisition-retention ambidexterity. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 34(8), 1813-1826. <https://doi.org/10.1108/JBIM-03-2018-0114>.