

## Contextualizing the Auditors' Bricolage Strategic Thinking Functions In Controlling The Occurrence of Auditing Profession Pressure Spillover Disorders

**Alireza Saadati**<sup>1</sup>

PhD Student, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

**Negar Khosravipour**\*<sup>2</sup>

Assistant Professor, Department of Accounting, Tehran Central Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

**Mohammad Ali Bidari**<sup>3</sup>

Assistant Professor, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

### Abstract

The purpose of research is contextualizing the strategic thinking of auditors' bricolage functions in controlling the occurrence of auditing profession pressure spillover disorders. This study through the processes of the qualitative part, it was first attempted to identify the functional areas of the auditors' bricolage strategic thinking and the disorders caused by the pressures of the auditing profession, based on two grand theory and systematic content screening after implementing the fuzzy Delphi analysis process and verifying the reliability of the identified dimensions, it is possible to expand them to the study platform. The findings of the study in the qualitative part indicate the identification of 36 conceptual themes, 6 core components and 3 categories for the variables of auditors' bricolage strategic thinking functions. Then the results showed by improving the level of efficiency of the auditor's negotiation fields based on the development of bricolage strategic thinking in auditors, it can be expected that the conflict caused by tolerance with the employer due to the pressure of the auditing profession is more controllable than other identified disorders.

**Keywords:** Bricolage Strategic Thinking, Auditing Profession Pressure, Spillover Disorders

<sup>1</sup> 0000-0001-2001-1651

<sup>2</sup> 0000-0001-0271-1194

<sup>3</sup> 0000-0002-1128-0018

## 1. Introduction

The auditing profession, more than any other profession, requires mental control and the use of thinking and skills to comment on the financial performance of business owners. Therefore, it is natural that this profession has higher psychological pressure than other jobs related to financial fields. As a result, under such psychological pressures, auditors suffer from conflicts in their professional auditing work, and there is a possibility of job pressures spilling over to other roles of auditors. In other words, the high job pressure and the mismatch between the personal characteristics of the auditor and the professional characteristics in auditing will gradually cause the person to experience job burnout and the professional balance in the person will be disturbed.

## 2. Literature Review

Since the auditors in the field of auditing, on the one hand, maintain the public interests of the beneficiaries by crediting the financial reports, and on the other hand, in a for-profit unit, they are engaged in activities to earn money and need to provide services to the owners, they face a lot of job pressure. Therefore, under such pressure, there is a concern for the legislators and the general stakeholders that the two roles of the auditors will conflict. An example of this is when an employer with significant economic power pressures an independent auditor to accept its fraudulent and controversial accounting practices.

## 3. Methodology

This study is exploratory/descriptive from the objective point of view, because on the one hand, interviews are used to identify the functional areas of the auditors' bricolage strategic thinking, and on the other hand, the basis for identifying the types of disorders caused by the pressures of the auditing profession is the checklists of the critical evaluation list. This study is considered a development in terms of the result, because the co-functionality of auditors' bricolage strategic thinking and the pressure overflow disorder of the auditing profession, due to the lack of theoretical coherence and integrated content framework in the context of the study, need content and cognitive analysis so that the dimensions of each of It expanded into audit knowledge. In terms of the type of data, this study should be considered mixed, because in the qualitative part, the functional areas of the auditors' bricolage strategic thinking are first identified through the foundational data theory and conducting interviews and then, during several stages of the systematic content screening process, the type of disorders caused by the overflow of the pressures of the auditing profession is determined, so that based on the Delphi analysis of the reliability of the identified dimensions, it is possible to generalize the examined dimensions to the study platform. In the quantitative part of this study, through the gray Vicor matrix, an attempt is made to

compare the criteria in row "i" and column "j", the most effective functional field of auditors from the perspective of bricolage strategic thinking, based on the control of the drivers of the overflow disorder of the pressures of the auditing profession.

#### **4. Result**

In this study, through the processes of the qualitative part based on the answers to the first two questions, it was first tried to identify the functional areas of the auditors' bricolage strategic thinking and the disorders caused by the overflow of the pressures of the auditing profession, based on two grand theory analyzes and systematic content screening. Action should be taken so that after implementing the fuzzy Delphi analysis process and verifying the reliability of the identified dimensions, it is possible to expand them to the study platform. Therefore, the results in the qualitative part and in line with the first and second questions of the research indicate the identification of 36 conceptual themes, 6 core components and 3 categories for the variable of auditors' bricolage strategic thinking functions and the identification of 5 disorders caused by the overflow of the pressures of the auditing profession. In the following, and with the aim of combining these variables in the form of implementing the gray Vicor analysis process, an attempt has been made to determine, with the aim of answering the third question of the research, under what function of strengthening strategic thinking in auditors, it is possible to reduce the conflict caused by the overflow of the pressures of the auditing profession. Therefore, the results in this section also showed that by improving the level of efficiency of the auditor's negotiation fields based on the development of bricolage strategic thinking in the auditors, it can be expected, the conflict caused by tolerance with the employer due to the overflow of the pressures of the auditing profession should have more controllability compared to other identified disorders.

#### **5. Discussion**

In the analysis of the obtained result, it should be stated that one of the functional fields of strategic thinking based on the conceptual mechanism of bricolage is the issue of drawing the path of negotiation with the owners and the way of concluding the audit contract, based on which the auditor can avoid possible pressures by maintaining adherence to professional and ethical values. To prevent the disruption (conflict) of tolerance with the owners. Because of the wide range of pressures that exist in the auditing profession, auditors usually get desperate during negotiations with business owners, and this issue can have negative effects on the quality of the audit report, as well as destructive behavioral aspects on the performance of other professional roles of auditors in the first place and then generalizing it to the family center in the second place.

#### **6. Conclusion**

ام خانوادگی نویسنده اول و دوم (بیش از دو نویسنده نام خانوادگی نویسنده اول و همکاران | ۴

This study explains that strengthening bricolage strategic thinking in auditors can control work-family conflicts, respectively; role ambiguity conflict; To control the family-work conflict and the conflict of attachment to the profession to some extent, because a negotiation based on maintaining consistent behavioral and professional capabilities based on auditors' cognitive and perceptual approaches creates this opportunity to reduce the pressures in the profession from the very beginning and it helps to create the effectiveness of auditors' functions both in audit roles and in other social roles.

**Keywords:** Bricolage Strategic Thinking, Auditing Profession Pressure, Spillover Disorders

پیش از انتشار

## زمینه‌یابی کارکردهای تفکر استراتژیک بریکولاژ حساب‌رسان در کنترل وقوع اختلال‌های سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

مهدی ابراهیم‌خانی<sup>۱</sup>

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

سید حسین شاکر ظاهری\*<sup>۲</sup>

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

مهرداد اله قلی‌زاده آذریها<sup>۳</sup>

### چکیده

هدف این مطالعه، زمینه‌یابی کارکردهای تفکر استراتژیک بریکولاژ حساب‌رسان در کنترل وقوع اختلال‌های سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی می‌باشد. این مطالعه به لحاظ روش شناسی، ترکیبی محسوب می‌شود، چراکه براساس مجموعه‌ای از روش‌های تحلیل کیفی و کمی، به دنبال دستیابی به اهداف پژوهش می‌باشد. لذا از طریق فرآیندهای بخش کیفی، ابتدا تلاش شد تا براساس دو تحلیل گزند تئوری و غربالگری محتوایی سیستماتیک، نسبت به شناسایی زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حساب‌رسان و اختلال‌های ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی، اقدام شود تا پس از پیاده‌سازی فرآیند تحلیل دلفی فازی و تأیید پایایی ابعاد شناسایی شده، امکان بسط آن‌ها به بستر مطالعه ممکن باشد. سپس در بخش کمی مطالعه، از طریق ماتریس ویکور خاکستری تلاش شد تا نسبت به ارزیابی معیارهای شناسایی شده در حرفه حسابرسی اقدام شود. یافته‌های مطالعه در بخش کیفی حکایت از شناسایی ۳۶ مضمون مفهومی، ۶ مولفه‌ی محوری و ۳ مقوله برای متغیر کارکردهای تفکر استراتژیک بریکولاژ حساب‌رسان و شناسایی ۵ اختلال ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی دارد. در ادامه و باهدف ترکیب این متغیرهای در قالب پیاده‌سازی فرآیند تحلیل ویکور خاکستری، نتایج نشان داد، با ارتقاء سطح کارآمدی زمینه‌های مذاکره‌ای حساب‌رسان براساس توسعه تفکر استراتژیک بریکولاژ در حساب‌رسان می‌توان انتظار داشت، تعارض ناشی از تساهل با صاحبکار به دلیل سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی نسبت به سایر اختلال‌های شناسایی شده‌ی دیگر، از قابلیت کنترل پذیری بیشتر برخوردار باشد.

کلیدواژه‌ها: تفکر بریکولاژ؛ فشارهای حرفه حسابرسی، سرریزشدگی شغلی

<sup>1</sup> 0000-0001-2001-1651

<sup>2</sup> 0000-0001-0271-1194

<sup>3</sup> 0000-0002-1128-0018

## مقدمه

حرفه حسابرسی بیش از هر حرفه‌ای دیگری، نیازمند کنترل روانی و استفاده از تفکر و مهارت برای اظهارنظر در خصوص عملکردهای مالی صاحبکاران می‌باشد (Bhattacharjee & Moreno, 2013). لذا طبیعی است که این حرفه نسبت به سایر مشاغل مرتبط با عرصه‌های مالی، از فشار روانی بالاتری برخوردار باشد (Çollaku et al., 2024). نتیجتاً تحت چنین فشارهای روانی، حسابرسان دچار اختلال ناشی از تعارض در کار راه‌ی حرفه‌ای حسابرسی می‌گردند و احتمال بروز سرریز شدگی فشارهای شغلی بر سایر نقش‌های حسابرسان وجود دارد (ولیان و همکاران، ۱۳۹۸). به عبارت دیگر، فشار شغلی بالا و عدم تناسب بین ویژگی‌های فردی حسابرس با ویژگی‌های حرفه‌ای در حسابرسی، باعث می‌گردد تا بتدریج فرد دچار فرسایش شغلی گردد و توازن حرفه‌ای در فرد دچار اختلال شود (Mappangile et al., 2023).

پژوهشگران رفتار حرفه‌ای در حسابرسی مانند Bonner et al (2022) و Frank (2020) همواره بر شناخت کارکردهای درونی در حسابرسان تأکید دارند و معتقد هستند که ارتقاء بهزیستی روانشناختی می‌تواند در تحریک انگیزه‌های شغلی در حسابرسان مؤثر باشد و مانعی برای بروز اختلال‌های شغلی در حرفه حسابرسی تلقی گردد (Hameli et al., 2024). اگرچه قبل از ورود به این عرصه نیز حسابرسان باید به درک منسجم از ماهیت حرفه، همراستا با ویژگی‌ها و مهارت‌های فردی خود دستیابند، اما پیش‌فرض این مطالعه بر ارتقاء کارکردهای تفکر استراتژیک در حسابرسان می‌باشد (Bucaro, 2019). تفکر استراتژیک اشاره به برنامه‌ریزی و سطحی از رویکرد انتقادی در مهارت‌های حسابرسی دارد که می‌تواند ضمن ارتقاء کیفیت گزارش حسابرسی، انگیزه‌های فردی برای وابستگی و اشتیاق شغلی به حرفه را در حسابرسان تشدید نماید (Hoshang et al., 2021). در این مطالعه تفکر بریکولاژ «Bricolage Thinking» به عنوان یکی از نوظهورترین زمینه‌های شیوه تفکر استراتژیک در حوزه رفتار فردی، مدنظر قرار دارد تا ابعاد مختلف آن در قالب یک چارچوب نظری ارائه گردد و به این سوال پاسخ داده شود که تاچه حدی و چگونه می‌تواند از بروز اختلال سرریز شدگی فشارهای حرفه حسابرسی جلوگیری کند.

تفکر بریکولاژ نوعی مهارت مبتنی بر انعطاف‌پذیری ذهنی در رفتار حرفه‌ای تعریف می‌شود که زمینه‌های نوبغ و خلاقیت؛ شناخت (ادراک عملگرایانه) و معرفت‌شناسی فلسفی در یک حرفه را می‌تواند شامل شود (Hou et al., 2022). به عبارت دیگر، تفکر بریکولاژ در افراد بیان‌کننده‌ی نگاه فراترگرایانه از یک حوزه دستورالعمل‌ها یا الزامات تعیین شده برای رسیدن به یک تصمیم می‌باشد، که می‌تواند در عین حفظ ارزش‌های حرفه‌ای، عملکردی خلاقانه در تصمیم‌گیری و قضاوت داشته باشد (Phillimore et al., 2018). بسط این مفهوم به حرفه حسابرسی می‌تواند بسیار حائز اهمیت باشد، زیرا امروزه حسابرسی به دلیل پیچیدگی‌های معاملات و فرصت‌طلبی صاحبان قدرت در ساختار شرکت‌ها، بیش از گذشته و رویکردهای کلاسیک، نیازمند تغییر فلسفی در هسته معرفت‌شناسی خود، برای حرکت به سمت خلاقیت مبتنی بر تفکر انتقادی در قضاوت‌های حرفه‌ای می‌باشد (پورسمیعی و همکاران، ۱۴۰۰). این تغییر پارادایمی در رویکردهای رفتار حرفه‌ای مبنی بر پذیرش تفکر استراتژیک بریکولاژ، احتمالاً به دلیل برخورداری از زمینه‌های شناختی فراگیرتر حسابرسان از موقعیت‌های شغلی و فشارهای موجود در این حرفه، تا حدی بتواند از بروز سرخوردگی در این حرفه جلوگیری نماید.

لذا مسئله‌ی این مطالعه شیوه‌های کنترل سرریزشدگی در حرفه حسابرسی از طریق تحریک کارکردهای شناختی در حسابرسان می‌باشد، چراکه سرخوردگی شغلی باعث می‌شود تا تعارض‌هایی همچون کار-خانواده و بالعکس به کاهش کیفیت گزارش حسابرسی منجر شود. چرایی ایجاد تعارض منتج به سرریزشدگی حرفه‌ای، می‌تواند دلایل متفاوتی از جمله فشار کاری؛ تبعیض و یا عدم تناسب ویژگی‌های فردی با ماهیت شرح شغلی در حرفه حسابرسی داشته باشد. بنابراین ضرورت انجام این مطالعه می‌تواند از دو مبنای نظری و کاربردی حائز اهمیت باشد.

اولاً به لحاظ دانش‌افزایی نظری اهمیت این مطالعه، زمانی مشهود می‌شود که با مرور پیشینه‌های تجربی گذشته می‌توان دریافت که علیرغم حیطه‌ی گسترده‌ی پدیده تفکر استراتژیک در کارکردهای حسابرسان و ارزیابی آن بر سرریزشدگی حرفه‌ای، به دلیل ویژگی‌های درونی و بیرونی مؤثر بر متصدیان آن، تحقیقات دانشگاهی مرتبط با ماهیت این مطالعه چندان مورد توجه نبوده است و تنها بخشی از پژوهش‌های چندسال گذشته همچون (Asnawi 2022)؛ (Amiruddin 2019) و (Yustina and Valerina 2019) تلاش نمودند تا تعارض‌های شغلی ناشی از کار-خانواده «Work-Family Conflict» و خانواده-کار «Family-Work Conflict» را به ادبیات دانش حسابرسی اضافه نمایند، بی‌آنکه در فرآیندهای تحلیلی به تأثیرات محرک‌های فردی مؤثر در کنترل چنین تعارض‌های توجه داشته باشند. لذا انجام این مطالعه می‌تواند ضمن واکاوی چالش‌های ذهنی و فکری حسابرسان در توسعه‌ی تفکر استراتژیک بریکولاز مبنی بر اثربخشی کارکردهای حرفه‌ای، تأثیرات آن بر کنترل سرریزشدگی فشارهای ناشی از حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار دهد.

ثانیاً به لحاظ بیان اهمیت کاربردی و چرایی وقوع فاکتورهای مؤثر بر بروز فشارهای شغلی و شکل‌گیری سرریزشدگی در حسابرسی، می‌توان به ماهیت آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها ارجاع شود. به طوریکه طبق ماده (۲) آیین‌نامه‌ی سقف مجاز ارائه‌ی خدمات تخصصی و حرفه‌ای، هریک از شرکا (حسابرسان) در طول یک سال موظف به ۳۳۷۰۰ ساعت تا ۴۸۷۰۰ ساعت سقف مجاز ارائه‌ی خدمات با توجه به سابقه‌ی مدیریت حسابرسی می‌باشند (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۳). مرور این آیین‌نامه‌ها نشان می‌دهد، میزان ساعت کار حسابرسان چیزی در حدود ۷۰۳ ساعت در طول یک هفته می‌باشد که اگر هر موسسه حسابرسی طبق قانون، از حداقل سه حسابرس تشکیل شده باشد، می‌توان به فشار کاری بالا در این حرفه پی برد (واسعی چهارمحالی و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین طبق ماده (۴) روابط مؤسسات حسابرسی با جامعه حسابداران رسمی ایران آمده است که: «عدم رعایت مقررات و ضوابط مصوب شورای عالی و عدم ارائه و یا تأخیر غیرمتعارف در ارائه مدارک و اطلاعات درخواستی در قالب گزارش حسابرسی، به عنوان تخلف از مقررات محسوب می‌شود و طبق قانون تذکر کتبی، تعلیق از انجام حرفه‌ای و در نهایت انهلال مجوز حسابرس را به همراه دارد (ولیان و همکاران، ۱۴۰۱). براین اساس می‌توان دریافت، با توجه وجود قوانین و آیین‌نامه‌های نظارتی بر عملکرد حسابرسان، این حرفه در کنار مزایایی مادی برای حسابرسان، چه فشار شغلی بیش از اندازه را به همراه دارد و این موضوع می‌تواند در بلندمدت به سرریزشدن وظایف حرفه‌ای در سایر نقش‌های حسابرسان در بسترهای اجتماعی منجر گردد. لذا این مطالعه با درک شکاف نظری و کاربردی اهمیت مطالعه، تلاش دارد تا با ترکیبی از شیوه‌های تحلیل کیفی و کمی، اثربخش‌ترین زمینه‌ی کارکردی حسابرسان از منظر تفکر استراتژیک بریکولاز، مبنی بر کنترل محرک‌های بروز اختلال سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی را مشخص نماید.

## مبانی نظری

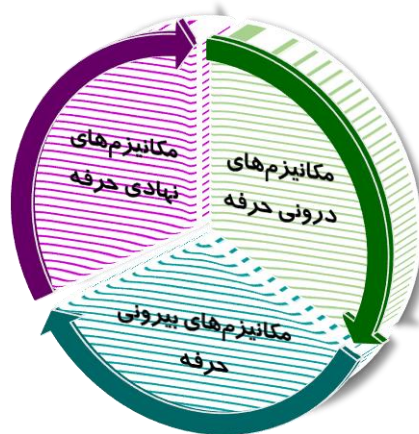
### تفکر استراتژیک بریکولاژ

بریکولاژ برای اولین بار در حوزه دانش بین رشته‌ای مدیریت و کارآفرینی در سال ۱۹۹۵ توسط Monaheng (1995) در زمینه‌های وابسته به دانش علوم انسانی معرفی شد و از ماهیتی مبنی بر تمرکز کردن بر وجود ظرفیت‌های موجود در یک حرفه برخوردار بود. به عبارت دیگر، در این سبک از تفکر، به افراد توصیه می‌شد تا صرفاً موجودیت فعلی یک بخش از مسئولیت‌های محوله را به گونه‌ای ایفا نمایند تا بتوانند به جنبه‌های متفاوتی از عملکردهای گذشته دستیابند (Yang and Leppäaho, 2023). (Levi-Strauss (1996) به عنوان یکی از پیشگامان این عرصه، در تعریف این مفهوم، به سطحی از اکتفاء پذیری به منابع فعلی و ایجاد اشکال جدیدی از توانمندی‌های فردی اشاره دارد که می‌تواند اهداف حرفه‌ای در یک بستر شغلی را متفاوت از گذشته به ذینفعان عرضه نماید. فرض اساسی تفکر استراتژیک بریکولاژ بر پایه‌ی هستی‌شناسی فلسفی، از ماهیت حرفه و شناخت متصدیان آن از ارزش‌های اجتماعی بنا شده است که از طریق تقویت مکانیسم‌های اجتماعی در کارکردهای حرفه‌ای به افراد اجازه می‌دهد تا از طریق تحریک انگیزه‌های شغلی، افراد از زوایای متفاوتی عملکردهای مورد انتظار از منظر نهادی و اجتماعی را ارائه نمایند (Baker and Nelson, 2005).

در این صورت، کارکنان ممکن است از بداهه‌نوازی «Improvisation» و تدبیر «Resourcefulness» یا بازآفرینی «Co-shaping» مشترک برای توسعه ارزش‌های اجتماعی ذینفعان استفاده نمایند (Duymedjian and Ruling, 2010). (Senyard et al (2014) نیز توسعه این شیوه از تفکر را مبنایی برای خلق ایده و به اشتراک گذاری آن برای رسیدن به اهداف مشترک سازمان با کارکنان قلمداد می‌کند. (Baker et al (2003) با تمرکز بر این پدیده، در ابتدا تلاش نمودند تا تأثیرات آن بر نحوه‌ی مواجهه‌شدن کارآفرینان با مسائل و مشکلات را مورد بررسی قرار دهند، که نتایج حکایت از ظهور خلاقیت‌های فردی در نحوه‌ی سازگاری با چالش‌ها و مشکلات مرتبط با آن بود که می‌توانست مانع از اهمال کاری منفعلانه گردد. (Van de Walle (2014) با الگوبردازی از این نتایج، ماهیت این شیوه از تفکر را به سازمان‌ها و مشاغلی که از فشار روانی بالاتری برخوردار بودند، ارجاع داد و نتیجه‌گیری نمود، بکارگیری این شیوه از تفکر می‌تواند ظرفیت‌های فردی در تاب‌آوری شغلی را افزایش دهد و افراد در مواجهه با بحران‌های شغلی، به دلیل شناخت نهادینه شده از ارزش‌های حرفه‌ای و اجتماعی، واکنش معقولانه‌تری داشته باشند. این فرآیند با ارتقاء کارراهی حرفه‌ای به لحاظ تجربی و دانش، می‌تواند به ایجاد اثربخشی بیشتر در عملکردهای فردی منجر شود و مانع از بروز سرخوردگی‌های احتمالی گردد. (Baker and Nelson (2005) با شناخت ناشی از پژوهش‌های قبلی، باهدف انسجام‌سازی مفهومی ماهیت تفکر استراتژیک بریکولاژ، در قالب شکل (۱) سه حوزه برای بسترسازی کارکردهای این پدیده ایجاد نمودند.

شکل (۱) مبانی بسترسازی تفکر استراتژیک بریکولاژ (منبع: Baker and Nelson, 2005)





طبق شکل (۱) مکانیزم‌های درونی حرفه، جنبه‌هایی از دانش و سطح توانمندی‌های فردی از نظر ذهنی و جسمی را شامل می‌شود که می‌تواند به افزایش کارکردهای مهارتی در هر عرصه‌ای از شغل‌ها، به شرط تناسب بین ویژگی‌های فردی با ویژگی‌های شغلی تعریف شده، منجر شود. در مکانیزم‌های بیرونی حرفه، ارزش‌های اجتماعی هر یک از مشتریان (ذینفعان) است که به بازسازی نوع تفکر مسئولانه‌ی افراد در پاسخگویی به انتظارات آنان، کمک می‌کند. در مکانیزم‌های نهادی اما، سیاستگذاری‌ها و حوزه‌های آموزش است که می‌تواند به توسعه این شیوه از تفکر استراتژیک به افراد کمک نماید (Coviello et al., 2017).

### سرریز شدگی فشارهای شغلی در حسابرسی

از آنجاییکه متصدیان حرفه‌ای در عرصه‌ی حسابرسی از یکسو با اعتباربخشی به گزارش‌های مالی، منافع عمومی ذینفعان را حفظ می‌کنند و از سویی دیگر در یک واحد انتفاعی، مشغول به فعالیت برای کسب درآمد نیاز به ارائه خدمات به صاحبکاران دارند، با فشارهای شغلی زیادی مواجه می‌باشند. لذا تحت چنین فشاری این نگرانی برای قانونگذاران و عموم ذینفعان ایجاد می‌شود که، دو نقش یاد شده‌ی حسابرسان دچار تعارض گردد. نمونه این موضوع زمانی است که صاحبکاری که دارای قدرت اقتصادی قابل توجهی، برای پذیرش رویه‌های حسابداری متقلبانانه و بحث برانگیز خود، حسابرسان مستقل را تحت فشار قرار می‌دهد (Bazerman et al., 2006).

تدوین کنندگان استانداردهای و الزامات اخلاقی در این عرصه، همواره بر ارتباط، ماهیت منافع و فعالیت تعاملی بین حسابرسان با صاحبکاران تأکید نموده‌اند اما تغییر انگیزه‌های حرفه‌ای را عاملی تهدید کننده در این حوزه معرفی می‌نمایند. به عنوان مثال همیشه این بحث مطرح می‌باشد که با توجه به انتخاب و پرداخت حق الزحمه حسابرسان توسط صاحبکاران، استقلال آن‌ها در معرض ریسک قرار دارد و مدیریت صاحبکار از این طریق می‌تواند بر حسابرسان اعمال فشار کرده و قضاوت آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد (Jamal and Sunder, 2015).

لذا مکانیزم‌های خود نظارتی به عنوان یک کارکرد درون فردی و انگیزه‌بخش امکان محافظت از حسابرسان را در برابر فاکتورهای تهدید کننده را ممکن می‌سازد و با از بین بردن آثار این ریسک فاکتورها، می‌تواند مانع از سرریز شدگی در حرفه حسابرسی شود. سرریز شدگی در حرفه حسابرسی نوعی تعارض شغلی است که معمولاً بدلیل فشارهای وارد شده بر حسابرسان باعث می‌گردد تا این فشارها بر ایفای نقش‌های اجتماعی و خانوادگی افراد سایه بیندازد. لذا صاحبان نظراتی همچون Payne et al (2020) و Yang et al (2023) با تأکید به تحکیم هنجارها و تقویت ثبات رفتاری افراد در کارراهه

حرفه‌ای، به آیین رفتار حرفه‌ای هیئت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای آیفک (IFAC) ارجاع می‌نمایند تا ریسک فاکتورهای مؤثر بر کارکردهای حساب‌رسان را در پنج بعد طبق شکل (۲) را مورد بررسی قرار دهد (Salterio, 2022).

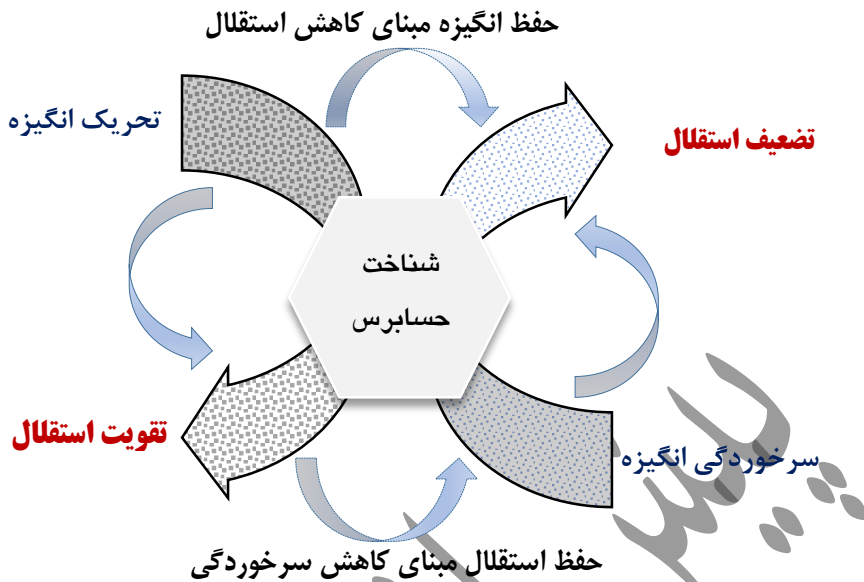
شکل (۲) ریسک فاکتورهای مؤثر بر فشار شغلی در حسابرسی (منبع: Salterio, 2022)

ریسک خود بررسی
ریسک منفعت شخصی
ریسک جانبداری
ریسک قرابت
ریسک ارباب (تهدید)

براساس این چارچوب هر یک از این جنبه‌ها به طور خلاصه تشریح می‌شوند:

- ❖ **ریسک خود بررسی:** این ریسک زمانی به وجود می‌آید که کارهای انجام شده در خدمات اطمینان بخشی به وسیله خود یا سایر کارکنان مؤسسه در زمان ارائه خدمات غیراطمینان بخش تهیه شده باشد.
- ❖ **ریسک منفعت شخصی:** این ریسک براساس اقدامات حساب‌رسان جهت افزایش منافع شخصی خود و سایر خویشاوندان نزدیک ناشی می‌شود که منافع مالی و غیرمالی را شامل می‌شود.
- ❖ **ریسک جانبداری:** این ریسک به معنای نادیده گرفتن واقعیت‌ها توسط حساب‌رسان به طرفداری یا مخالفت از شخص دیگری ایجاد می‌شود.
- ❖ **ریسک قرابت:** این ریسک زمانی محتمل می‌شود که حساب‌رسان به واسطه‌ی آشنایی با صاحبکار و یا وابستگی به او درباره ادعاهای حساب‌رسان تردید حرفه‌ای را به کار نگیرند یا واقعیت‌های موجود را نادیده انگارد.
- ❖ **ریسک ارباب:** در نهایت این ریسک زمانی ظهور می‌یابد که حساب‌رسان به دلیل تهدید یا ترس از شخص یا اشخاصی با نادیده گرفتن واقعیت‌ها، گزارش‌های خلاف واقع را ارائه می‌دهند که نمونه‌ای از آن می‌تواند تهدید صاحبکار به برکناری یا جایگزینی حساب‌رسان و تهدید به اقامه دعوا علیه حساب‌رسان است. این فاکتورهای ناشی از فشار شغلی ضمن اثرگذاری بر عملکردهای حرفه‌ای، فراتر از تخلف یا تحریف‌ها، می‌تواند پیامدهای منفی روحی و روانی زیادی برای حساب‌رسان به همراه داشته باشد و باعث سرخوردگی آنان گردد. لذا در این رابطه (Adams et al (2021) مدلی از مسیر رفت و برگشتی تقویت یا تضعیف استقلال در کارکردهای حرفه‌ای ارائه نمودند که می‌تواند در این رابطه به شناخت حرفه‌ای حساب‌رسان در کنترل تعارض‌های شغلی کمک نماید.

شکل (۳) مسیر رفت و برگشتی تقویت یا تضعیف استقلال در کارکردهای حرفه‌ای (منبع: Adams et al, 2021)



طبق شکل (۳) حفظ استقلال به عنوان مورد وثوق‌ترین کارکرد اخلاقی و رفتاری در حرفه حسابرسی، مسئله‌ی شناخت به عنوان هسته‌ی مرکزی یا اصطلاحاً معرفت‌شناسی برآمده از تحریک انگیزه‌های فردی می‌باشد. در واقع تقویت انگیزه‌های فردی باعث می‌گردد تا استقلال حسابرسی، مانع از اجازه‌ی نفوذ واسطه و صاحبکاران بر عملکردهای حرفه‌ای در حسابرسی گردد و تداوم آن در مسیر کار راه‌ی حرفه‌ای نیز می‌تواند عاملی برای جلوگیری از بروز سرخوردگی‌های شغلی ناشی از فشارهای وارده بر حسابرسان تلقی شود. در واقع ارتقاء احاطه‌ی ادراکی حسابرسی بر انجام وظایف شغلی، با تقویت استقلال می‌تواند مانع از بروز سرخوردگی شغلی گردد و این موضوع در واقع انگیزه‌های بیرونی است که بر انگیزه‌های فردی و درونی نقش مهمی را ایفا می‌نماید (Appelbaum et al., 2018). لذا با توجه به ارائه‌ی مبانی نظری این مطالعه به دنبال پاسخ به سوالات زیر می‌باشد:

❖ **سوال اول پژوهش** کارکردهای تفکر استراتژیک بریکولاژ حسابرسان بر پایه چه

زمینه‌هایی قابل شناسایی می‌باشد؟

❖ **سوال دوم پژوهش** اختلال‌های ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی کدامند؟

❖ **سوال سوم پژوهش** آیا در شرایط وجود کارکردهای تفکر استراتژیک بریکولاژ،

حسابرسان از ظرفیت‌های کافی برای کنترل اختلال‌های ناشی از سرریزشدگی حرفه‌ای

برخوردار هستند؟

برای پاسخ به سوال‌های این مطالعه، ابتدا از طریق گردند تئوری و تحلیل دلفی در روش شناسی بخش کیفی، تلاش می‌شود تا زمینه‌های قابل بسط تفکر استراتژیک بریکولاژ به کارکردهای حساب‌برسان و اختلال‌های ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی شناسایی شود و سپس از طریق تحلیل ویکور خاکستری مشخص شود، تحت اثربخش‌ترین زمینه‌ی کارکردی حساب‌برسان از منظر تفکر استراتژیک بریکولاژ، چه مبنایی از محرک‌های سرریزشدگی حرفه‌ای می‌تواند بیشتر کنترل شود تا به تعارض در حسابرسی منجر نگردد.

### روش شناسی

این مطالعه از منظر هدف، اکتشافی/توصیفی است چراکه از یک سو برای شناسایی زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حساب‌برسان از مصاحبه بهره برده می‌شود و از سوی دیگر مبنای شناسایی نوع اختلال‌های ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی، چک‌لیست‌های سیاهه ارزیابی انتقادی می‌باشد. این مطالعه از نظر نتیجه، توسعه‌ای محسوب می‌شود، زیرا هم کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حساب‌برسان و اختلال سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی به دلیل عدم انسجام نظری و چارچوب محتوایی یکپارچه در بستر مطالعه، نیاز به واکاوی محتوایی و شناختی دارند تا بتوان براساس آن ابعاد هر یک از آن را در دانش حسابرسی بسط داد. به لحاظ نوع داده می‌بایست این مطالعه را می‌بایست ترکیبی تلقی نمود، چراکه در بخش کیفی از طریق نظریه داده بنیاد و انجام مصاحبه ابتدا زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حساب‌برسان شناسایی می‌شود و سپس طی چندین مرحله فرآیند غربالگری محتوایی سیستماتیک، نسبت به تعیین نوع اختلال‌های ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی اقدام می‌گردد، تا براساس تحلیل دلفی پایایی ابعاد شناسایی شده، امکان تعمیم ابعاد مورد بررسی به بستر مطالعه ممکن باشد. در بخش کمی این مطالعه نیز از طریق ماتریس ویکور خاکستری، تلاش می‌شود تا با مقایسه زوجی معیارها در سطر «I» و ستون «J»، اثربخش‌ترین زمینه‌ی کارکردی حساب‌برسان از منظر تفکر استراتژیک بریکولاژ، مبنی بر کنترل محرک‌های بروز اختلال سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی مشخص شد.

### جامعه آماری

براساس ماهیت ترکیبی این مطالعه به صورت ترکیبی، در بخش کیفی خبرگان حسابداری و حسابرسی به عنوان مصاحبه‌شوندگان و مشارکت‌کنندگان برای شناسایی زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حساب‌برسان حضور داشتند. شیوه‌ی انتخاب مصاحبه‌شوندگان و مشارکت‌کنندگان به منظور تأمین مبنای خبرگی، از طریق پژوهش (Henwood & Pigeon (1992 بر مبنای معیارهایی همچون؛ اهمیت تناسب، قدرت افتراق، آگاهی از زمینه پژوهشی و به طور خاص تفسیر تشریحی صورت پذیرفت.

برای رسیدن به این هدف، لازم بود، قبل از رسیدن به تعداد نفرات مصاحبه‌شونده و مشارکت‌کنندگان، از طریق معیار اهمیت تناسب، تعداد بیشتری باتوجه به تجربه‌های پژوهشی در زمینه‌ی شیوه‌ی تفکر حسابرسی و تعارض‌های حرفه‌ای در آن انتخاب می‌شد، که طی این فرآیند از ۲۳ نفر جهت انجام مصاحبه و مشارکت در ارزیابی انتقادی دعوت به عمل آمد. این افراد از نظر محققان از تناسب بهتری به لحاظ شناخت خبرگی، برخوردار بودند. از مجموع ۲۳ نفر، ۱۵ نفر پاسخ مثبت به مشارکت در این مطالعه دادند. در ادامه بر مبنای حساسیت به زمینه‌ی مورد مطالعه، ۱۵ 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؛ 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، ۱۲ نفر به عنوان مشارکت‌کنندگان بخش کیفی که عمدتاً علاوه بر دانشگاهی بودن، عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی نیز بودند، انتخاب شدند که از سطح انگیزه و آگاهی لازم برای مشارکت در رابطه با پدیده‌ی مورد بررسی برخوردار بودند. روش نمونه‌گیری در این بخش، استفاده از مبنای نمونه‌گیری نظری بود تا امکان دستیابی به نقطه اشباع تئوریک حاصل گردد. مطابق با صاحب‌نظران نظریه‌ی داده بنیاد، همچون Fernández (2004) و Charmaz (2011) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. سپس در بخش کمی تعداد ۲۱ نفر به عنوان مشارکت‌کننده از میان شرکای حسابرسی با تجربه، به واسطه‌ی شیوه‌ی نمونه‌گیری هدفمند و در دسترس انتخاب شدند. علت معدود بودن مشارکت‌کنندگان در این بخش نیز، دستورالعمل اجرای ماتریس ویکور خاکستری به لحاظ تعداد فرآیندهای مشارکت و پیچیدگی آن می‌باشد. لذا با اتکاء به پژوهش Zhang et al (2016)؛ Shyng et al (2007) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه ۱۵ تا ۳۰ نفر تعیین شدند که در این مطالعه نیز تعداد نمونه‌ی ۲۱ نفری مورد توجه قرار گرفت.

### شیوه‌ی جمع‌آوری داده‌های مطالعه

بسته به ماهیت ترکیبی بودن مطالعه مبنی بر جمع‌آوری داده‌ها جهت پیاده‌سازی تحلیلی، به تفکیک هر یک از شیوه‌های جمع‌آوری داده‌ها ارائه می‌شود.

#### الف) شیوه جمع‌آوری داده‌ها در بخش کیفی

باتوجه به وجود دو متغیر در این مطالعه، که از انسجام ابزاری دارای کفایت برخوردار نمی‌باشند، از گزند تئوری برای شناسایی ابعاد تفکر استراتژیک بریکولاژ حساب‌رسان و از غربالگری محتوایی سیستماتیک برای شناسایی ابعاد اختلال‌های ناشی از سرریز شدگی فشارهای حرفه حسابرسی بهره برده می‌شود. سپس از فرآیند دلفی فازی، برای سنجش پایایی ابعاد شناسایی شده‌ی هر دو متغیر استفاده می‌شود.

### جمع‌آوری داده‌های تفکر استراتژیک بریکولاژ حسابرسان از طریق گزند تئوری

در این مطالعه در گام اول باهدف استفاده از فرآیند گزند تئوری برای شناسایی زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حسابرسان، از رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده (Glaser (2992) در تحلیل نظریه داده بنیاد استفاده می‌شود. در این فرآیند پس از انجام هر مصاحبه به ترتیب نسبت به کدگذاری باز؛ کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی اقدام لازم صورت می‌گیرد. به دلیل اینکه پیش فرض‌های منسجمی در مورد پدیده وجود ندارد، مصاحبه در ابتدا به صورت باز انجام می‌شود تا با تعیین مضامین مفهومی اولیه، برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک، مصاحبه‌ها به سمت نیمه‌ساختارمند حرکت نماید تا در مرحله کدگذاری باز به کدگذاری محوری، توازن بین کدها ایجاد شود. به طوریکه پس از ظاهرشدن مضامین اولیه از کدگذاری باز، برای تفکیک مولفه‌ها در قالب مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه‌ساختاریافته و ساختاریافته، پیشرفت تا نحوه‌ی دستیابی به نقطه‌ی اشباع نظری مشخص گردد. در طول انجام مصاحبه، سوالات به طور مداوم مورد تعدیل‌های مقتضی براساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه‌شوندگان، قرار می‌گرفت تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. بدین منظور برخی از پُر تکرارترین سوالات مصاحبه به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

۱. چه زمینه‌های محرکی در شناخت حسابرسان وجود دارد که می‌تواند در ایجاد تفکر استراتژیک حسابرسی مؤثر باشد؟
۲. تاچه اندازه نقش تحریک‌قابلیت‌های شهودی حسابرسان را می‌توان عاملی برای شکل‌گیری تفکر استراتژیک تلقی نمود؟
۳. تاچه اندازه تجربه حرفه‌ای می‌تواند به ظهور زمینه‌های استنتاج (برداشت مبتنی بر شواهد) در قضاوت حسابرسان منتج شود؟
۴. تاچه اندازه مهارت‌های مبتنی بر تحلیل وقایع عملکردی در حرفه‌ی حسابرسی می‌تواند به ساخت استدلال‌های استقرائی در حسابرسی کمک نماید؟
۵. چه زمینه‌هایی از محرک‌های استدلالی در حسابرسی وجود دارد که می‌تواند سطح تفکر استراتژیک در حسابرسان را تقویت نماید؟
۶. تاچه اندازه نقش انتظارات از حرفه حسابرسی را می‌توان مبنایی برای تقویت سطح تفکر استراتژیک در حسابرسان تلقی نمود؟
۷. چه جنبه‌هایی از شناخت حسابرس از بازار رقابتی، به توسعه‌ی سطح تفکر استراتژیک در حرفه‌ی حسابرسی کمک می‌کند؟

۸. تاجچه اندازه تفسیر مبتنی بر قابلیت‌های استنباطی در حسابرس، فرصت شکل‌گیری تفکر استراتژیک را در حرفه ایجاد می‌کند؟

۹. چه جنبه‌هایی در فرآیندهای تعاملی بین حسابرسان با صاحبکاران وجود دارد که در شکل‌گیری تفکر استراتژیک در حرفه‌ی حسابرسی می‌تواند نقش داشته باشد؟

۱۰. چه مهارت‌های فردی از حسابرسان، مبنایی در توسعه‌ی ظرفیت‌های شکل‌گیری تفکر استراتژیک در حرفه‌ی حسابرسی قلمداد می‌شود؟

لازم به توضیح است که جمع‌آوری داده‌ها در این فرآیند می‌بایست از درون پدیده‌ی مورد بررسی حادث شود، به طوری‌که الزاماً سوالات مصاحبه‌ی مشخصی برای تمامی مصاحبه‌ها در نظر گرفته نشود. به عبارت دیگر سوالات برحسب نوع آگاهی خبرگان و براساس بیان نظرات آن‌ها در لحظه می‌بایست انتخاب می‌شد تا جملات ارائه شده در مصاحبه، بدون داشتن درک عمیقی از آن توسط مصاحبه‌شوندگان رها نمی‌شد. براین اساس فرآیند طرح سوالات پژوهش به صورت رفت و برگشت<sup>۱</sup> که اصطلاحاً به آن «U» گفته می‌شود (شایبرهافر<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳)، مدنظر قرار می‌گرفت. براین اساس با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون ساختار و نیمه‌ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا مضامین قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزار شده، بدست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. در نهایت بازه زمانی انجام هر مصاحبه به طور میانگین ۵۲ دقیقه بود که بسته به عمق هر مصاحبه، زمان اختصاص داده شده به هر مصاحبه‌شونده بین ۴۵ تا ۷۰ دقیقه بود.

❦ جمع‌آوری داده‌های اختلال‌های ناشی از سرریز شدگی فشارهای حرفه حسابرسی از طریق غربالگری محتوایی سیستماتیک

در گام دوم جمع‌آوری داده‌ها مبنی بر شناسایی نوع اختلال‌های ناشی از سرریز شدگی فشارهای حرفه حسابرسی، از فرآیند غربالگری محتوایی سیستماتیک استفاده می‌شود. در این فرآیند با انتخاب پژوهش‌های مشابه مفهوم مورد بررسی در بازه زمانی تعیین شده، نسبت به انجام ارزیابی انتقادی براساس ده معیار این تحلیل اقدام می‌شود. به عبارت دیگر، در انجام این فرآیند تحلیلی، ابتدا با بررسی پایگاه‌های اطلاعاتی طبق جدول (۱) اقدام به تعیین پژوهش‌های مشابه با محتوا و ماهیت پدیده‌ی مورد بررسی می‌گردد.

جدول (۱) موتورهای جستجو پژوهش‌های مشابه

International databases

پایگاه‌های اطلاعات داخلی

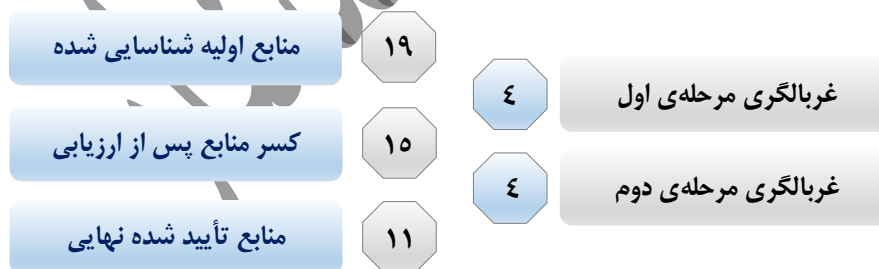
<sup>1</sup> Turn and Turn

<sup>2</sup> Scheibelhofer

❖ Web of John	❖ مگ ایران
❖ ScienceDirect	
❖ Sage Publishing.	❖ نورمگز
❖ Science	
❖ Emerald	❖ پایگاه اطلاعات جهاد دانشگاهی
❖ Francis and Taylor	
❖ ProQuest	❖ پایگاه مقالات مرکز اطلاع رسانی علوم و فناوری
❖ Wiley	❖ پایگاه مجلات داخلی

لذا با ارجاع به موتورهای جستجو تلاش گردید تا در گام اول، پژوهش‌های مرتبط انتخاب شوند تا در ادامه براساس فرآیندهای تحلیل ارزیابی انتقادی، اقدام به شناسایی اختلال‌های ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه‌حسابرسی گردد. دوره‌زمانی جهت واکاوی پژوهش‌های مشابه، ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۴ و ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۲ بوده است. نکته قابل توجه این است تمرکز بر پژوهش چندسال گذشته، باهدف یکپارچگی بیشتر ادبیات نظری مبنی بر شناسایی ابعاد این پدیده صورت گرفته است. در گام بعدی باهدف دستیابی به پژوهش‌های مرتبط با حوزه‌ی پژوهش اقدام به غربالگری سه مرحله‌ای اولیه شامل غربالگری عنوان؛ محتوا و تحلیل توسط محققان این مطالعه گردید. لذا طبق شکل (۴) پژوهش‌های اولیه در این گام از غربالگری محتوایی سیستماتیک، تعیین شدند.

شکل (۴) فرآیند پایش پژوهش‌های اولیه



لذا همانطور که در شکل (۴) مشخص شده است، از مجموع ۱۹ پژوهش انتخاب شده برای ارزیابی اولیه، طی دو مرحله غربالگری از نظر محتوا و تحلیل، در نهایت، ۱۱ پژوهش متناسب با ماهیت پدیده اولیه انتخاب شدند تا براساس روش Attride-Stirling (2001) مفاهیم در قالب سیاهه ارزیابی انتقادی، توسط خبرگان براساس ۱۰ معیار اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق، امتیازبندی شوند. در واقع در این گام با تعیین این پژوهش‌ها، خبرگان با اختصاص امتیاز (۱) تا (۵) به هر پژوهش طبق سیاهه



ارزیابی انتقادی جدول (۲) تلاش نمودند تا مرتبط‌ترین پژوهش‌ها برای تعیین اختلال‌های ناشی از سرریز شدگی فشارهای حرفه حسابرسی انتخاب شوند.

جدول (۲) نمونه سیاهه ارزیابی انتقادی

هدف پژوهش	روش پژوهش	طرح پژوهش	نمونه‌گیری	جمع‌آوری داده‌ها	تعمیم یافته‌ها	اخلاق‌گرایی پژوهشی	تحلیل آماری	قابلیت تکرارپذیری	ارزش پژوهش	مطالعه موردی	
										کاربردی	کیفی
	کیفی	شرکت	تصادفی	غیرتصادفی	بسط نظریات قبلی	مکمل به روش‌های زیاد	تحلیل آماری	چند بعدی گزینی در بررسی	۱۰	سایر	مطالعه اول
	کیفی	شرکت	تصادفی	غیرتصادفی	بسط نظریات قبلی	مکمل به روش‌های زیاد	تحلیل آماری	چند بعدی گزینی در بررسی	۱۰	سایر	مطالعه دوم

سپس در گام بعدی، پژوهش‌هایی که برحسب دستورالعمل تحلیل، امتیاز ۳۰ و بالاتر را کسب نمایند، به عنوان مبنای غربالگری محتوایی سیستماتیک انتخاب می‌شوند تا برحسب بالاترین توزیع فراوانی، مهمترین تعارض‌های ناشی از سرریز شدگی در حرفه حسابرسی مشخص شوند. لازم به توضیح است که محورهایی که در بیش از نصف پژوهش‌های تأیید شده، تکرار شوند، به عنوان ابعاد این پدیده در بخش کمی مورد مطالعه قرار می‌گیرند.

### ❖ جمع‌آوری داده‌های تحلیل دلفی فازی

در گام سوم پیاده‌سازی تحلیلی نیز، با مشخص شدن ابعاد زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حسابرسان و اختلال سرریز شدگی فشارهای حرفه حسابرسی، از فرآیند تحلیل دلفی فازی بهره برده می‌شود تا پایایی ابعاد شناسایی شده در بخش کیفی، تعیین گردد. لازم به ذکر است که براساس نوع تحلیل بخش کمی که ماتریسی است، جهت سنجش پایایی، انجام فرآیند دلفی فازی، از کارکرد مطلوب‌تری برخوردار می‌باشد. این فرآیند به دلیل اتکاء به مقیاس‌های زبانی فازی، از اعتبار مطلوبی برای تعمیم معیارهای شناسایی شده به بستر مطالعه برخوردار می‌باشد. لذا باتوجه به احتمال پراکندگی ادراک نظری ابعاد شناسایی در فرآیند کیفی، تحلیل دلفی فازی برای تعیین پایایی مورد استفاده قرار گرفت (تامرادی و همکاران، ۱۴۰۲). در این تحلیل از مقیاس اعداد فازی مثلثی (TFN) که شامل معیار زبانی هستند، بهره برده شد.

## ب) شیوه جمع‌آوری داده‌ها در بخش کمی

در گام آخر این تحلیل نیز باهدف تمرکز بر پیاده‌سازی تحلیل ویکور خاکستری می‌بایست ابعاد برآمده از پایایی پژوهش، طی فرآیندهای مقایسه‌ی زوجی از طریق ارزیابی سطر «i» و ستون «j» و حد بالا/پایین قوانین و درخت تصمیم راف، نسبت به پاسخ سوال سوم پژوهش جهت تعیین اثربخش‌ترین زمینه‌ی کارکردی حسابرسان از منظر تفکر استراتژیک بریکولاژ، مبنی بر کنترل محرک‌های بروز اختلال سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی اقدام گردد. در واقع تحلیل ویکور خاکستری، فرآیند ماتریسی دو بُعدی است که از طریق رویکرد تصمیم‌گیری چندشاخصه، نسبت به اولویت‌بندی گزینه‌ها براساس معیارهای مرجع و قانون اقدام می‌کند (Selvi et al., 2018). معیارهای مرجع در این مطالعه اختلال‌های سرریزشدگی ناشی از فشارهای حرفه حسابرسی «X» و معیارهای قانون نیز زمینه‌های تحریک تفکر استراتژیک بریکولاژ «Y» می‌باشد که با طی سه مرحله از فرآیندهای ماتریسی شامل تشکیل ماتریس تصمیم؛ نرمال‌سازی ماتریس تصمیم و رتبه‌بندی ضرایب ماتریس تصمیم، تقاطع تأثیرگذاری اثربخش زمینه‌ی تحریک تفکر استراتژیک بریکولاژ را بر کنترل بروز سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی تعیین می‌نماید تا در ایجاد یک شناخت استراتژیک در سیاستگذاری‌های آتی حرفه حسابرسی نقش مهمی را ایفا نمایند.

### روایی و پایایی ابزار پژوهش

باتوجه به اینکه در این مطالعه، ابزارهای استاندارد برای ارزیابی زمینه‌های تحریک تفکر استراتژیک بریکولاژ و محرک‌های بروز اختلال سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی در پژوهش‌های گذشته ایجاد نشده بود، در بخش کیفی با مشارکت خبرگان تلاش گردید تا با شناسایی ابعاد هر متغیر، امکان تعمیم این معیارها به بستر مطالعه صورت گیرد. لذا برای این منظور جهت سنجش روایی ابزارهای بخش کیفی، از روش مثلث‌سازی (Validation Triangulation) استفاده شد. این فرآیند اعتباری سنجش معیارهایی شناسایی شده را براساس ۴ مبنای شامل، مثلث‌سازی منابع داده‌ها (Data Source Triangulation)؛ مثلث‌سازی همکاران محقق (Investigator Triangulation)؛ مثلث‌سازی روش پیاده‌سازی (Method Triangulation) و مثلث‌سازی نظریه (Theory Triangulation) مورد بررسی قرار می‌دهد. تأیید این مبانی اعتباری کمک می‌کند تا کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برای بسط به فاز دوم پژوهش برخوردار باشد و مانع از سوگیری ذاتی در پیاده‌سازی بخش کیفی گردد.

### ❖ مثلث‌سازی منابع داده‌ها: این معیار مثلث‌سازی، به دنبال تعیین سطح متناسبی از ارتباط بین

ابعاد شناسایی شده با حوزه‌های نظری برآمده از پژوهش‌های علمی می‌باشد. لذا از آنجاییکه هر دو روش مورد استفاده در بخش کیفی چنین تناسبی را رعایت می‌کنند، می‌توان اذعان نمود که

رعایت روایی مبتنی بر بازگشت اعتباری مورد تأیید می‌باشد. چراکه اولاً در مرحله کدگذاری انتخابی در روش گرنند تئوری، برای شناسایی زمینه‌های تحریک تفکر استراتژیک بریکولاژ از ارجاع نظری برای نام گذاری مولفه‌ها و مضامین بهره برده شد و ثانیاً در فرآیند غربالگری محتوایی، شناسایی محرک‌های بروز اختلال سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی، با ارجاع به پژوهش‌های مشابه، جهت تعیین پرتکرارترین معیارهای نظری صورت می‌گیرد.

❖ **مثلث‌سازی همکاران محقق:** هدف این معیار مثلث‌سازی، ارزیابی کدهای ایجاد شده از نظر گروه‌های همتا می‌باشد. در این مطالعه پس از پیاده‌سازی فرآیندهای تحلیلی بخش کیفی، طی مسیر تحلیلی مجدداً توسط چند پژوهشگر مورد بررسی قرار گرفت تا مراحل شناسایی و کدگذاری برای رسیدن به مفاهیم مشخص هر یک از پدیده‌ها مورد ارزیابی قرار گیرد. لذا از این افراد خواسته شد تا برداشت خود را از سیر تحلیل‌های بخش کیفی اذعان نمایند تا براساس نزدیکی دیدگاه‌های تحلیلی، پشتوانه علمی و ابزارهای مورد استفاده، تقویت گردد. لذا اظهارنظرهای مطرح در این معیار، حکایت از تأیید معیارهای شناسایی شده دارد.

❖ **مثلث‌سازی روش پیاده‌سازی:** هدف این معیار مثلث‌سازی، چگونگی رسیدن به حد اجماع نظری در شناسایی ابعاد هر یک از متغیرهای پژوهش بود. برای تفسیر روایی در روش گرنند تئوری جهت تعیین نقطه اشباع، لازم به توضیح است که کدگذاری پس از اتمام هر مصاحبه صورت می‌گرفت تا با دسته‌بندی مضامین مفهومی، مولفه‌ها و مقوله‌ها پدیدار شوند. همچنین در روش غربالگری محتوایی سیستماتیک نیز، ارجاع به پژوهش‌های مشابه، مبنای شناسایی اجماع نظری خبرگان در شناسایی محرک‌های بروز اختلال سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی تلقی گردید. براین اساس فرآیندهای گام به گام طی شده در بخش کیفی می‌تواند از اعتبار پیاده‌سازی تحلیلی برخوردار باشد.

❖ **مثلث‌سازی نظریه:** هدف این معیار مثلث‌سازی، یکپارچه‌سازی معیارهای شناسایی شده در قالب یک چارچوب نظری می‌باشد تا با ایجاد یک مفهوم مشترک مبنایی برای تعمیم معیارهای شناسایی شده به بستر مطالعه تلقی گردد. لذا براساس اینکه در پایان هر فرآیند تحلیلی بخش کیفی، یک چارچوب نظری ارائه شده، اعتبار این بخش از فرآیندهای تحلیلی بخش کیفی مورد تأیید می‌باشد.

سپس به منظور تأیید پایایی معیارهای شناسایی شده مبنی بر امکان تعمیم آن به بستر مطالعه از تحلیل دلفی فازی بهره برده شد، تا همانطور که نتایج این تحلیل در جدول (۶) مشخص نموده است، یکپارچگی

ارزیابی ابعاد هر پدیده براساس اجماع خبرگان، مورد تأیید قرار گیرد و امکان تعمیم آن به بستر مطالعه محقق شود.

## یافته‌های پژوهش

در این مطالعه براساس ماهیت تحلیل‌های مورد استفاده جهت جمع‌آوری داده‌ها، به تفکیک نسبت به ارائه‌ی یافته‌های پژوهش اقدام می‌شود.

### گام اول) یافته‌های شناسایی زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حسابرسان

در این بخش همسو با تشریح فرآیند جمع‌آوری داده‌ها و ماهیت روش‌شناسی، از تحلیل نظریه داده بنیاد بهره برده شده است. بدین منظور طی سه مرحله کدگذاری باز؛ کدگذاری انتخابی و کدگذاری محوری تلاش شد تا ابعاد پدیده‌ی مورد بررسی براساس یک چارچوب نظری، شناسایی شود. لذا براساس مصاحبه‌های انجام شده، جدول (۳) که نشان دهنده‌ی فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری می‌باشد، به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

جدول (۳) زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حسابرسان

کدگذاری تئوری	کدگذاری‌های اصلی	
	کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری
مضمین مفهومی	مقاله‌ها	مولفه‌های اصلی
حفظ ثبات عاطفی در قضاوت حسابرسی		
حفظ ثبات هیجانات در قضاوت حسابرسی		
حفظ ثبات شجاعت در قضاوت حسابرسی		
حفظ ثبات اضطرابی در قضاوت حسابرسی		
حفظ ثبات کنترل درونی در قضاوت حسابرسی		
حفظ ثبات اطمینان به شواهد در قضاوت حسابرسی		
قوه‌ی ریسک‌پذیری در مواجهه با چالش‌های حسابرسی		
قوه‌ی اشرافی در ارزیابی چالش‌های حسابرسی		
قوه‌ی تشخیص سوگیری‌های ادراکی در چالش‌های حسابرسی		
قوه‌ی انتزاعی‌سازی چالش‌های حسابرسی		
قوه‌ی ایده‌سازی خلاق در چالش‌های حسابرسی		
قوه‌ی منتقدنگری به چالش‌های حسابرسی		
توانایی حسابرس در علت‌یابی مسائل حسابرسی		
توانایی پابندی به عمل عقلایی در مسائل حسابرسی		
توانایی اتکاء به پیش‌فرض‌های تجربی در مسائل حسابرسی		
توانایی آزمون خطا در مسائل حسابرسی		
توانایی آزمون‌های اطمینان ریسک در مسائل حسابرسی		
توانایی ارزیابی ریسک‌های محتمل در مسائل حسابرسی		
قابلیت فرضیه‌سازی مسائل حسابرسی		
قابلیت استفاده از داده‌های اشتراکی در مسائل حسابرسی		
قابلیت سرعت عمل در استدلال مسائل حسابرسی		

پدیده تفکر استراتژیک بریکولاژ

قابلیت‌های بهبودی تفکر استراتژیک

قابلیت‌های استدلالی تفکر استراتژیک

زمینه‌های مذاکره‌ای حسابرس

زمینه‌های استنباط حسابرس

قابلیت کار تیمی در حل مسائل حسابداری

قابلیت عملگرایی (پرگماتسمیگرایی) در مسائل حسابداری

قابلیت کل‌نگری به مسائل حسابداری

حفظ هویت حرفه‌ای در مذاکره حسابداری

حفظ فلسفه‌ی وجودی حرفه در مذاکره حسابداری

حفظ کارکردهای برندینگ در مذاکره حسابداری

حفظ پایداری به ارزش‌های اخلاقی در مذاکره حسابداری

حفظ تناسب سهم بازار با اندازه صاحبکار در مذاکره حسابداری

حفظ رعایت مواد قراردادی در مذاکره حسابداری

تفسیر لحن گزارش‌های صاحبکاران

تفسیر ساختار سرمایه صاحبکاران

تفسیر اظهارنظرهای قبلی حسابرسان در مورد عملکرد صاحبکاران

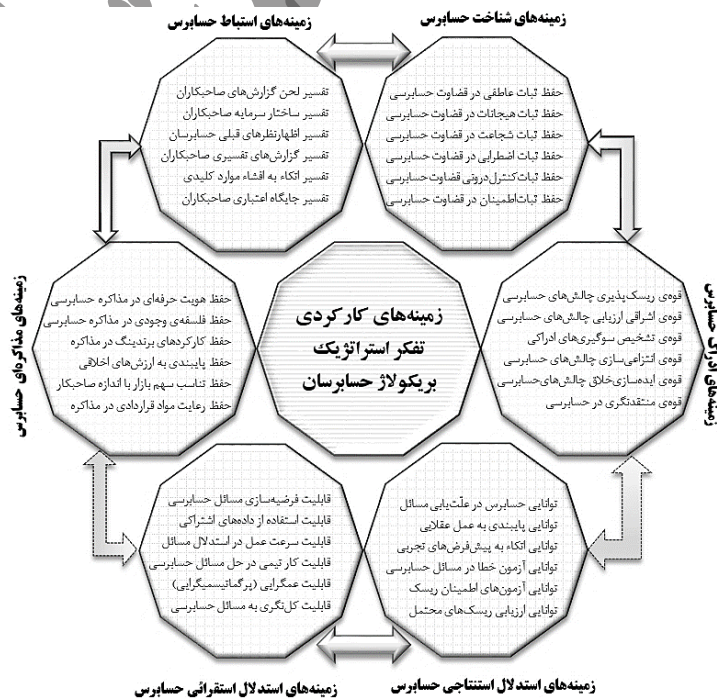
تفسیر گزارش‌های تفسیری صاحبکاران

تفسیر اتکاء به افشاء موارد کلیدی صاحبکاران

تفسیر جایگاه اعتباری صاحبکاران

طی انجام کدگذاری سه مرحله‌ای از طریق مصاحبه با خبرگان، همانطور که مشخص شده است، سه مقوله‌ی اصلی مطابق با تناسب سازی مفهومی با مبانی نظری پراکنده‌ی پدیده‌ی مورد بررسی، ایجاد شد که با توجه به جدول (۳) مبنی بر تعیین مضامین اصلی برآمده از کدگذاری باز؛ مولفه‌های برآمده از کدگذاری محوری و مقوله‌های شناسایی شده از طریق کدگذاری انتخابی، می‌بایست چارچوب نظری زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حسابرسان را در قالب شکل (۵) ارائه نمود.

شکل (۵) چارچوب نظری زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حسابرسان (منبع: یافته‌های پژوهش)



### گام دوم) یافته‌های شناسایی نوع اختلال‌های سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی

در این بخش جهت یافتن، علل بروز اختلال سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی، از چک‌لیست‌های امتیازی غربالگری محتوایی سیستماتیک بهره برده می‌شود. لذا با تعیین بازه زمانی ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۴ و ۱۳۹۹ تا ۱۴۰۲ اقدام به غربالگری اولیه، براساس عنوان؛ محتوا و تحلیل، شد که براساس ارزیابی اولیه طبق از مجموع ۱۹ پژوهش اولیه، ۱۱ پژوهش وارد فرآیند غربالگری محتوایی می‌شوند که در ادامه براساس ۱۰ معیار این ارزیابی، مورد بررسی قرار می‌گیرند. نتایج این فرآیند تحلیل در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول (۴) تحلیل ارزیابی انتقادی

معیارهای ارزیابی انتقادی	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱
پژوهش‌های تاییدشده	Lorenzon et al (2024)	Alves et al (2024)	Mappangile et al (2023)	Dierynck et al (2023)	Asnawi (2022)	Salterio (2022)	Amiruddin (2019)	Yustina and Valerina (2019)	غلامی فقیهه و همکاران (۱۰۴۱)	نظری پور و زمکی زاده (۱۰۴۱)	صالحی دشمنی و ساعدی (۱۰۴۱)
هدف	۳	۳	۴	۱	۲	۳	۴	۳	۳	۳	۳
روش	۴	۴	۲	۲	۲	۲	۳	۴	۴	۴	۳
طرح	۳	۳	۴	۲	۳	۲	۴	۳	۳	۳	۳
نمونه‌گیری	۴	۳	۳	۴	۲	۴	۵	۳	۳	۵	۴
جمع‌آوری	۴	۴	۲	۲	۲	۳	۴	۴	۵	۳	۳
تعمیم	۴	۳	۳	۲	۳	۱	۳	۵	۵	۲	۳
اخلاقی	۴	۳	۴	۲	۳	۲	۳	۴	۴	۳	۵
تحلیل	۴	۵	۳	۳	۳	۳	۴	۵	۳	۳	۵
تئوریک	۴	۳	۵	۳	۳	۲	۴	۳	۳	۳	۳
ارزش	۴	۳	۳	۴	۲	۳	۵	۳	۴	۳	۴
جمع	۳۸	۳۴	۳۵	۲۶	۲۶	۲۵	۳۹	۳۷	۳۷	۳۲	۳۶

براساس امتیازهای اختصاص داده شده به ۱۱ پژوهش، طبق دستورالعمل فرآیند تحلیل غربالگری محتوایی سیستماتیک، پژوهش‌هایی که امتیاز زیر ۳۰ را کسب نموده باشند، حذف می‌شوند و مابقی پژوهش وارد فرآیند ارزیابی توزیع فراوانی انتخاب ابعاد پدیده‌ی مورد بررسی می‌شوند. برای انجام این فرآیند با واکاوی متن ۹ پژوهش تأیید شده، معیارهایی که مرتبط با پدیده مورد بررسی هستند، در ستون جدول (۵) قرار می‌گیرند و براساس بالاترین توزیع فراوانی هر بعد، به عنوان معیار مورد نظر در این مطالعه انتخاب می‌شوند.

جدول (۵) فرآیند تعیین ابعاد مضامین فراگیر

شماره	محققان								مؤلفه‌ها
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	
	Lorentzon et al (2024)	Alves et al (2024)	Mappangile et al (2023)	Amiruddin (2019)	Yustina and Valerina (2019)	غلامی نژاده و همکاران (۱۴۰۱)	نظری پور و زکی زاده (۱۴۰۱)	صالحی دشتی و ساعدی (۱۳۹۹)	جمع
۱	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۳
۲	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۸
۳	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	۳
۴	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۵
۵	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۸
۶	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	۲
۷	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۳
۸	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	۵
۹	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	۲
۱۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۳
۱۱	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	۲
۱۲	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	۵
۱۳	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	-	-	۱

با انتخاب ۸ پژوهش پس از فرآیند ارزیابی انتقادی و ارزیابی پر تکرارترین معیار مرتبط با نوع اختلال‌های ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی، در این بخش مشخص شد، ۵ نوع اختلال وجود دارد که به دلیل فشارهای حرفه حسابرسی می‌تواند به ایجاد تعارض در حرفه حسابرسی منتج گردد که می‌توان این معیارها را در قالب شکل (۶) مشخص نمود.

شکل (۶) اختلال‌های ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی (منبع: یافته‌های پژوهش)



### گام سوم) یافته‌های فرآیند دلفی جهت تأیید پایایی

تحلیل دلفی به عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد مدل طراحی شده، اجازه تبیین مولفه‌های مدل را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این مطالعه جهت برآزش پایایی مولفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. برای انجام تحلیل دلفی فازی می‌بایست از مقیاس اعداد فازی مثلثی<sup>۱</sup> (TFN) استفاده شده که نتایج آن در جدول (۶) ارائه شده است. لازم به توضیح است که منظور غربالگری شاخص‌های اثرگذار باید یک آستانه تحمل که در این مطالعه ۰/۷ تعیین شده است، در نظر گرفته شود. نکته قابل توجه این است که تعیین آستانه تحمل می‌تواند بسته به ماهیت تحلیلی و دیدگاه محققان، از پژوهشی به پژوهش دیگر متفاوت باشد. لذا در این مطالعه با پیروی از پژوهش بولو و همکاران (۱۳۹۹) آستانه تحمل ۰/۷ در نظر گرفته شده است. بنابراین تعیین مقدار آستانه تحمل ۰/۷ و بزرگتر از آن، مبنایی تأیید ابعاد شناسایی شده در این مطالعه تلقی می‌شود. به عبارت دیگر مقدار فازی‌زدایی شده بزرگتر از ۰/۷ مورد قبول و امتیاز زیر ۰/۷ مبنای رد محسوب می‌شود.

جدول (۶) پایایی بدست آمده از تحلیل دلفی فازی

نتیجه	مقدار قطعی ناشی از میانگین غیرفازی	میانگین فازی			مولفه‌ها	۱۰
		l	m	u		
تأیید	۰/۷۰	۰/۶۴	۰/۷۳	۰/۸۱	زمینه‌های شناخت حسابرس	۱۰

<sup>۱</sup> Triangular fuzzy number



تأیید	۰/۷۵	۰/۷۰	۰/۷۹	۰/۸۶	زمینه‌های ادراک حسابرس	
تأیید	۰/۷۶	۰/۷۲	۰/۸۰	۰/۸۸	زمینه‌های استدلال استنتاجی حسابرس	
تأیید	۰/۷۹	۰/۷۸	۰/۸۳	۰/۹۱	زمینه‌های استدلال استقرائی حسابرس	
تأیید	۰/۷۴	۰/۶۹	۰/۷۸	۰/۸۵	زمینه‌های مذاکره‌ای حسابرس	
تأیید	۰/۷۰	۰/۶۳	۰/۷۱	۰/۷۹	زمینه‌های استنباط حسابرس	
تأیید	۰/۷۸	۰/۷۷	۰/۸۲	۰/۹۰	تعارض ناشی از فشار کار بر خانواده	تعارضی در حسابرسی
تأیید	۰/۸۰	۰/۷۹	۰/۸۴	۰/۹۲	تعارض ناشی از ابهام در نقش حرفه	
تأیید	۰/۷۵	۰/۷۰	۰/۷۹	۰/۸۶	تعارض ناشی از فشار خانواده در کار	
تأیید	۰/۷۶	۰/۷۲	۰/۸۰	۰/۸۸	تعارض ناشی از تساهل با صاحبکار	
تأیید	۰/۸۱	۰/۸۰	۰/۸۵	۰/۹۳	تعارض ناشی از تعلق خاطر به حرفه	

باتوجه به میانگین مقطعی غیرفازی شده هریک از ابعاد شناسایی شده مبانی پژوهش، که بالاتر از حد آستانه ۰/۷ می‌باشند، مشخص گردید، تمام ابعاد شناسایی شده بخش کیفی، از پایایی لازم برخوردار می‌باشند و می‌تواند در فرآیند ماتریسی ویکور خاکستری مورد تحلیل قرار گیرد.

### گام چهارم) یافته‌های فرآیند ماتریسی ویکور

براساس یافته‌های بدست آمده از گام سوم و تأیید تمامی معیارهای شناسایی شده، امکان بسط آن به بخش کمی مطالعه‌ی حاضر و تهیه چک لیست‌های ماتریسی جهت پاسخ به سوال سوم پژوهش ایجاد شد. لذا ابتدا می‌بایست با اثبات روابط زیر، مبنای تحلیل را ایجاد نمود. لذا باتوجه به اینکه مشخص شد، مبنای تحلیل ویکور خاکستری براساس دو مبنای مرجع «X» و مبنای قانون «Y» می‌باشد، نسبت به اختصاص کد به هریک از معیارها اقدام می‌شود. لذا طبق جدول (۷) می‌بایست ضرایب فرآیند سلسله مراتبی خاکستری را تعیین نمود. ضریب سازگاری می‌بایست جهت تأیید کمتر از ۰/۱ باشد.

جدول (۷) نتایج فرایند تحلیل سلسله مراتبی خاکستری

معیارهای تحلیل راف		اوزان معیار		معیارهای سنجش	اوزان ابعاد		اوزان نهایی ابعاد	
حد بالا (U)	حد پایین (L)	حد بالا (U)	حد پایین (L)		حد بالا (U)	حد پایین (L)	حد بالا (U)	حد پایین (L)
تکرار استراتژیک بزرگ‌انگیز	۰/۳۴۷	۰/۳۹۸	۰/۴۰۱	۰/۴۲۹	۰/۳۹۲	۰/۴۱۲	زمینه‌های شناخت حسابرس	
			۰/۳۲۹	۰/۳۶۳	۰/۳۱۲	۰/۳۵۶	زمینه‌های ادراک حسابرس	
			۰/۴۰۹	۰/۴۴۲	۰/۳۸۱	۰/۴۳۰	زمینه‌های استدلال استنتاجی حسابرس	
			۰/۳۰۴	۰/۳۷۳	۰/۲۷۱	۰/۳۳۲	زمینه‌های استدلال استقرائی حسابرس	
			۰/۳۵۶	۰/۳۷۷	۰/۳۱۹	۰/۳۶۲	زمینه‌های مذاکره‌ای حسابرس	
			۰/۴۴۴	۰/۵۰۱	۰/۴۱۰	۰/۴۹۹	زمینه‌های استنباط حسابرس	
تعارضی در حسابرسی	۰/۲۷۳	۰/۳۲۲	۰/۲۱۸	۰/۲۷۳	۰/۲۰۵	۰/۲۵۲	تعارض ناشی از فشار کار بر خانواده	
			۰/۳۲۷	۰/۳۶۵	۰/۳۰۹	۰/۳۵۴	تعارض ناشی از ابهام در نقش حرفه	
			۰/۲۵۱	۰/۳۰۹	۰/۲۱۷	۰/۲۹۹	تعارض ناشی از فشار خانواده در کار	
			۰/۲۹۲	۰/۳۱۹	۰/۲۷۹	۰/۳۰۷	تعارض ناشی از تساهل با صاحبکار	
			۰/۳۸۱	۰/۴۱۳	۰/۳۵۶	۰/۴۰۰	تعارض ناشی از تعلق خاطر به حرفه	

با تأیید، میزان سازگاری هر یک از معیارهای سنجش در این مطالعه، می‌بایست ضرایب سلسله مراتبی خاکستری به اعداد فاصله‌ای تغییر یابد که از طریق میانگین هندسی این فرآیند انجام می‌شود تا ماتریس تصمیم مسئله ایجاد شود. لذا با ایجاد ماتریس سطری «L» در ستونی «R» نسبت به تشکیل ماتریس تصمیم اقدام می‌شود. نکته‌ی قابل توجه این است که بایستی متغیرهای زبانی برای تبدیل اعداد فاصله‌ای در میانگین هندسی مطابق جدول (۸) مورد استفاده قرار گیرد.

جدول (۸) مقیاس زبانی جهت ایجاد میانگین هندسی

ردیف	متغیرهای زبانی	اعداد خاکستری	ردیف	متغیرهای زبانی	اعداد خاکستری	ردیف	متغیرهای زبانی	اعداد خاکستری
۱	خیلی ضعیف (VP)	(۱، ۲)	۴	کمی ضعیف (MP)	(۴، ۵)	۷	کمی تا نسبتاً خوب (EG)	(۷، ۸)
۲	کمی تا نسبتاً ضعیف (S)	(۲، ۳)	۵	متوسط (P)	(۵، ۶)	۸	خوب (G)	(۸، ۹)
۳	ضعیف (P)	(۳، ۴)	۶	کمی خوب (MG)	(۶، ۷)	۹	خیلی خوب (VG)	(۹، ۱۰)

در ادامه با تشکیل ماتریس گفته شده، متغیرهای زبانی طبق جدول (۹) مبنای تغییر ضرایب سلسله مراتبی خاکستری تلقی می‌شود تا با تناظرسازی سطر و ستون، نسبت به تشکیل ماتریس تصمیم مسئله اقدام می‌شود.

جدول (۹) مجموع نظر خبرگان درباره‌ی هر یک از گزینه‌ها براساس شاخص مُد

سرریز شدگی	تعارض (WFC)	تعارض (RC)	تعارض (FWC)	تعارض (TCC)	تعارض (WEC)
↓	$Y_1$	$Y_2$	$Y_3$	$Y_4$	$Y_5$
زمینه‌های تحریک تفکر استراتژیک بریکولاز	$X_1$	(۷، ۸)	(۷، ۸)	(۸، ۹)	(۳، ۴)
زمینه‌های شناخت حسابرس	$X_2$	(۵، ۶)	(۴، ۵)	(۷، ۸)	(۴، ۵)
زمینه‌های ادراک حسابرس	$X_3$	(۷، ۸)	(۵، ۶)	(۸، ۹)	(۳، ۴)
زمینه‌های استدلال استنتاجی حسابرس	$X_4$	(۴، ۵)	(۴، ۵)	(۵، ۶)	(۲، ۳)
زمینه‌های استدلال استقرانی حسابرس	$X_5$	(۸، ۹)	(۷، ۸)	(۶، ۷)	(۴، ۵)
زمینه‌های مذاکره‌ای حسابرس	$X_6$	(۴، ۵)	(۲، ۳)	(۵، ۶)	(۲، ۳)

در ادامه طبق تشکیل ماتریس تصمیم مبنی بر تبدیل اوزان سلسله مراتب خاکستری به اعداد فاصله‌ای، تلاش می‌شود تا با تعیین حد بالا (L) و حد پایین (U) مقایسه زوجی سطری و ستونی، امکان تعیین ایده آل‌های مثبت و منفی در این فرآیند مشخص شود. جدول (۱۰) مقادیر حد بالا و پایین را از هر مقیاس سطری و ستونی نشان می‌دهد.

جدول (۱۰) ماتریس‌های تعیین حد بالا و پایین در حل مسئله

ابعاد تعارض ناشی از سرریز شدگی فشارهای حرفه حسابرسی									
$Y_5$		$Y_4$		$Y_3$		$Y_2$		$Y_1$	
۷	۸	۷	۸	۷	۸	۷	۸	۷	۸

حد تقرب بالا و پایین										
۲۵/۵۶	۲۱/۷۹	۳۰/۱۹	۱۷/۷۳	۲۶/۴۴	۲۱/۰۲	۲۷/۱۷	۲۰/۴۹	۲۸/۱۳	۱۹/۶۸	$X_1$
۲۴/۰۱	۲۲/۹۶	۲۹/۴۸	۱۸/۱۲	۲۴/۲۰	۲۱/۰۳	۲۵/۱۱	۲۰/۳۰	۲۶/۵۶	۲۱/۶۵	$X_2$
۲۵/۴۳	۲۱/۵۸	۲۹/۶۲	۱۸/۲۳	۲۵/۹۰	۲۲/۳۲	۲۶/۸۵	۲۱/۷۸	۲۸/۱۰	۲۰/۹۹	$X_3$
۲۳/۴۳	۲۳/۷۷	۲۳/۸۹	۲۰/۳۲	۲۳/۸۳	۲۳/۱۷	۲۵/۰۲	۲۲/۷۷	۲۵/۸۹	۲۱/۹۲	$X_4$
۲۶/۸۳	۲۰/۸۸	۳۱/۷۴	۱۶/۲۷	۲۷/۲۴	۲۰/۶۱	۲۹/۰۱	۱۹/۱۲	۲۹/۵۵	۱۸/۰۹	$X_5$
۲۳/۵۶	۲۴/۰۱	۲۵/۳۲	۲۱/۴۶	۲۳/۴۰	۲۳/۸۰	۲۳/۵۹	۲۳/۱۱	۲۵/۵۵	۲۲/۰۹	$X_6$

تحلیل این فرآیند براساس حد پایین «L» و حد بالا «U» نشان دهنده‌ی این موضوع است که هر میزان فاصله‌ی بیشتری در ارزیابی سطری و ستونی در مورد متغیرها انجام شود، می‌تواند به عنوان نقطه تلاقی اثرگذاری بالاتر متغیر مرجع یعنی کارکردهای برآمده از تفکر استراتژیک بریکولوژ حسابرسان بر کنترل تعارض سرریز شدگی حرفه حسابرسی تلقی شود. لذا آنطور که می‌توان از بالاترین سطح حد پایین و بالا مشخص نمود، با ارتقاء سطح کارآمدی زمینه‌های مذاکره‌ای حسابرس براساس توسعه تفکر استراتژیک بریکولوژ در حسابرسان « $X_5$ » می‌توان انتظار داشت، تعارض ناشی از تساهل با صاحبکار به دلیل سرریز شدگی فشارهای حرفه حسابرسی « $X_4$ » قابل کنترل‌تر نسبت به سایر اختلال‌های شناسایی شده‌ی دیگر باشد. لذا در ادامه با تعیین مطلوبیت ایده‌آل مثبت و منفی می‌توان امکان انتخاب استراتژیک در ویکور خاکستری را برای رسیدن به پاسخ سوال آخر پژوهش (در بخش کمی) طبق یافته کسب شده‌ی جدول (۱۱) انجام داد. لذا ابتدا باید مهمترین زمینه‌ی کارکردی تفکر استراتژیک بریکولوژ در حسابرسان انتخاب شود تا تأیید گردد، تلاقی ماتریسی می‌تواند به اقدام استراتژیک کمک نماید.

جدول (۱۱) تعیین ایده‌آل‌های مثبت و منفی

ابعاد	زمینه‌های شناخت حسابرس	زمینه‌های ادراک حسابرس	زمینه‌های استدلال استنتاجی حسابرس	زمینه‌های استدلال استقرائی حسابرس	زمینه‌های مذاکره‌ای حسابرس	زمینه‌های استیباط حسابرس
	$X_1$	$X_2$	$X_3$	$X_4$	$X_5$	$X_6$
ایده‌آل مثبت ( $f_j^*$ )	۳۱/۱۴	۲۹/۶۳	۳۰/۲۸	۲۷/۹۱	۳۲/۰۹	۲۶/۴۲
ایده‌آل منفی ( $f_j^-$ )	۱۷/۰۲	۱۹/۱۶	۱۷/۸۳	۲۱/۱۰	۱۶/۳۳	۲۲/۳۹

براساس حد فاصل ایده‌آل مثبت ( $f_j^*$ ) و ایده‌آل منفی ( $f_j^-$ )، مشخص شد که زمینه‌ی مذاکره‌ای حسابرس « $X_5$ »، مهمترین بعد کارکردی توسعه تفکر استراتژیک بریکولوژ در حسابرسان تلقی می‌شود، چراکه حد فاصله ایده‌آل مثبت و منفی نسبت به سایر گزاره‌های مورد بررسی در حد بالاتر (ایده‌آل مثبت [ $f_j^*$ ]) و در حد پایین‌تر (ایده‌آل منفی [ $f_j^-$ ]) قرار دارد. در نهایت برای تعیین مهمترین مبنای کاهنده‌ی تأثیرات منفی سرریز شدگی حرفه حسابرسی براساس معیار زمینه‌ی مذاکره‌ای حسابرس، می‌بایست طبق یافته

ی جدول (۱۲) نسبت به تعیین  $S_i^L, S_i^U, R_i^L, R_i^U$  اقدام نمود تا براساس آن معیار اصلی ویکور خاکستری، یعنی  $Q$  تعیین شود.

جدول (۱۲) تحلیل گزاره‌های روش ویکور خاکستری

		معیارهای ارزیابی ویکور						کد	ابعاد تعارض ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی
		$Q_i^L$	$Q_i^U$	$R_i^L$	$R_i^U$	$S_i^L$	$S_i^U$		
رتبه‌بندی معیارهای قانون	2 <sup>st</sup>	۰/۴۰۱۹۸۸	۰/۳۳۲۹۰۹	۰/۵۰۹۹۷۲	۰/۳۸۷۳۶۲	۱/۴۵۱۸۷۲	۱/۳۰۴۵۳۷	$Y_1$	تعارض ناشی از فشار کار بر خانواده
	3 <sup>st</sup>	۰/۴۸۲۷۶۱	۰/۴۲۳۱۸۹	۰/۵۳۵۳۹۸	۰/۴۳۲۹۹۷	۱/۸۹۳۷۶۱	۱/۴۸۸۹۲۱	$Y_2$	تعارض ناشی از اتهام در نقش حرفه
	4 <sup>st</sup>	۰/۵۸۹۹۰۹	۰/۵۲۹۱۱۸	۰/۶۲۸۸۷۱	۰/۵۰۳۹۹۱	۲/۰۲۹۸۱	۱/۵۹۳۸۷	$Y_3$	تعارض ناشی از فشار خانواده در کار
	1 <sup>st</sup>	۰/۳۸۷۷۶۲	۰/۳۱۲۸۸۱	۰/۴۸۱۱۷۲	۰/۳۴۳۳۸۲	۱/۴۳۲۱۰۹	۱/۲۸۱۷۷۶	$Y_4$	تعارض ناشی از تساهل با صاحبکار
	5 <sup>st</sup>	۰/۶۰۱۱۹۸	۰/۵۵۴۹۳۸	۰/۶۹۶۲۹۷	۰/۵۴۹۰۹۱	۲/۲۸۷۱۷	۱/۶۹۸۸۷	$Y_5$	تعارض ناشی از تعلق خاطر به حرفه
		$R^-$	$R^*$	$S^-$	$S^*$	گزاره‌ها			
		۱	۰/۶۱۸۸۷۳	۴/۸۲۹۹۲۲	۰/۸۰۳۰۹۱	مقدار گزاره‌ها			

باتوجه به مبنای، پایین‌ترین میزان معیار « $Q_i^L$ » در فرآیند تحلیل ویکور خاکستری، مشخص گردید، با ارتقاء سطح کارآمدی زمینه‌های مذاکره‌ای حسابرس براساس توسعه تفکر استراتژیک بریکولاژ در حسابرسان « $X_5$ » می‌توان انتظار داشت، تعارض ناشی از تساهل با صاحبکار به دلیل سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی « $Y_4$ » نسبت به سایر اختلال‌های شناسایی شده‌ی دیگر از قابلیت کنترل بیشتر برخوردار باشد.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه زمینه‌یابی کارکردهای تفکر استراتژیک بریکولاژ حسابرسان در کنترل وقوع اختلال‌های سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی می‌باشد. در این مطالعه از طریق فرآیندهای بخش کیفی مبنی بر پاسخ به دو سوال اول تدوین شده، ابتدا تلاش شد تا براساس دو تحلیل گرند تئوری و غربالگری محتوایی سیستماتیک، نسبت به شناسایی زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک بریکولاژ حسابرسان و اختلال‌های ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی، اقدام شود تا پس از پیاده‌سازی فرآیند تحلیل دلفی فازی و تأیید پایایی ابعاد شناسایی شده، امکان بسط آن‌ها به بستر مطالعه ممکن باشد. لذا نتایج در بخش کیفی و همراستا با سوال اول و دوم پژوهش حکایت از شناسایی ۳۶ مضمون مفهومی، ۶ مولفه‌ی محوری و ۳ مقوله برای متغیر کارکردهای تفکر استراتژیک بریکولاژ حسابرسان و شناسایی ۵ اختلال ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی دارد. در ادامه و باهدف ترکیب این متغیرهای در قالب پیاده‌سازی فرآیند تحلیل ویکور خاکستری، تلاش شده تا با هدف پاسخ به سوال سوم پژوهش، مشخص گردد، تحت چه کارکردی از تقویت تفکر استراتژیک در حسابرسان، امکان کاهش تعارض ناشی از سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی وجود دارد. لذا نتایج در این بخش نیز نشان داد، با ارتقاء سطح کارآمدی زمینه‌های مذاکره‌ای حسابرس براساس توسعه تفکر استراتژیک بریکولاژ در حسابرسان می‌توان انتظار داشت، تعارض

ناشی از تساهل با صاحبکار به دلیل سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی نسبت به سایر اختلال‌های شناسایی شده‌ی دیگر، از قابلیت کنترل‌پذیری بیشتر برخوردار باشد.

در تحلیل نتیجه کسب شده باید بیان نمود، یکی از زمینه‌های کارکردی تفکر استراتژیک مبتنی بر مکانیزم مفهومی بریکولاژ، مسئله‌ی ترسیم مسیر مذاکره با صاحبکاران و نحوه‌ی انعقاد قرارداد حسابرسی می‌باشد که حسابرس براساس آن می‌تواند با حفظ پایبندی به ارزش‌های حرفه‌ای و اخلاقی، از فشارهای احتمالی ناشی از ایجاد اختلال (تعارض) تساهل با صاحبکاران جلوگیری نماید. زیرا به دلیل طیف وسیعی از فشارهایی که در حرفه حسابرسی وجود دارد، معمولاً حسابرسان در زمان مذاکره با صاحبکاران، دچار استیصال می‌شوند و این مسئله می‌تواند ضمن داشتن کارکردهای منفی بر کیفیت گزارش حسابرسی، جنبه‌های رفتاری مخربی نیز بر ایفای سایر نقش‌های حرفه‌ای حسابرسان در وهله اول و سپس تعمیم آن به کانون خانواده در وهله‌ی دوم داشته باشد. بنابراین بکارگیری تفکر استراتژیکی مبتنی بر شناخت از نظریه بریکولاژ، در حسابرسان از منظر زمینه‌ی مذاکره، این قابلیت را ایجاد می‌کند که براساس رعایت ارزش‌های اجتماعی و نهادی در حسابرسی، حتی تحت وجود سهم پایین‌تر از بازار حسابرسی، حاضر به پذیرش هویت صاحبکار به جای هویت حرفه‌ای نمی‌شود و این مسئله باعث می‌گردد تا حسابرس یا مؤسسه‌ای که در آن فعال است، دست بالاتر را در مذاکره داشته باشد. اگرچه دستیابی به چنین رویکردی مسلماً به سایر زمینه‌های این پدیده مثل، زمینه‌های شناخت حسابرس؛ استدلال استنتاجی حسابرس؛ ادراک حسابرس؛ استدلال استقرائی حسابرس و استنباط حسابرس از شرایط صاحبکاران برای تدوین گزارش حسابرسی بستگی دارد، اما می‌توان انتظارات داشت، تقویت قابلیت مذاکره در حسابرس، یکی از محتمل‌ترین تعارض‌های ناشی از فشار کاری یعنی تعارض ناشی از تساهل با صاحبکار به دلیل سرریزشدگی فشارهای حرفه حسابرسی را تا حد زیادی کنترل نماید. از طرف دیگر نیز سایر زمینه‌های مرتبط با تقویت تفکر استراتژیک بریکولاژ در حسابرسان می‌تواند به ترتیب کنترل تعارض‌های کار-خانواده؛ تعارض ابهام در نقش؛ تعارض خانواده-کار و تعارض تعلق خاطر به حرفه را تا حدی کنترل نماید، چراکه یک مذاکره‌ی مبتنی بر حفظ قابلیت‌های رفتاری و حرفه‌ای منسجم براساس رویکردهای شناختی و ادارکی حسابرسان این فرصت را ایجاد می‌کند تا فشارهای وارد در حرفه را از همان ابتدا کاهش دهد و به ایجاد اثربخشی عملکردهای حسابرسان چه در نقش‌های حسابرسی و چه در سایر نقش‌های اجتماعی کمک شایان توجهی می‌نماید. اگرچه براساس مسیر طی شده‌ی مطالعه‌ی حاضر و فرآیندهای تحلیلی مرتبط به آن پژوهش مشابهی برای مقایسه با نتایج کسب شده در گذشته انجام نشده است، اما می‌تواند در جزئیات و باتوجه به اولویت قابلیت‌های مذاکره‌ای حسابرس و تعارض‌های به وجود آمده از فشار حرفه حسابرسی، نتیجه بدست آمده را تا حدی با پژوهش‌هایی همچون

Pham Pham et al (2022)؛ Yustina and Valerina (2019) و غلامی فتیده و همکاران (۱۴۰۱) دارای تناسب تلقی نمود.

براساس نتیجه کسب شده اولاً به سیاستگذاران عرصه‌های نهادی در حرفه حسابرسی و سازمان‌های مرتبط بالادستی توصیه می‌شود تا سطح مکانیزم‌های اثرگذاری شناخت مبتنی بر تفکرات استراتژیک در بستر حرفه حسابرسی را از طریق هنجارها و ارزش‌های حرفه‌ای به گونه‌ای توسعه دهند تا ضمن ایجاد توازن و تعادل نقش‌های حسابرسان در کارراهه‌ی حرفه‌ای، به کیفیت‌های گزارش حسابرسی کمک نمایند. ثانیاً به حسابرسان توصیه می‌شود تا الگوهای ذهنی گذشته از حرفه حسابرسی را تغییر دهند و همسو با ماهیت فلسفی این حرفه، تلاش نمایند تا به تعالی و اعتبار بالاتری در حسابرسی نسبت به سایر هم‌تایان خود دستیابند. به عنوان مثال می‌توانند در کنار مهارت‌های تخصصی در حسابرسی، با یادگیری مهارت‌های مذاکره و بازاریابی مبتنی بر برندینگ در حسابرسی، نقشه‌ی راه استراتژیکی را ایجاد کنند تا از ارزش‌های حرفه‌ای عدول نمایند و از این طریق فشارهای وارده بر حرفه حسابرسی را کاهش دهند.

## منابع

- بولو، قاسم، برزیده، فرخ، الهیاری ابهری، حمید. (۱۳۹۹). الگویی برای ارزیابی خطر تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی، مجله دانش حسابداری، ۱۱(۴)، ۲۵-۴۵. <https://doi.org/10.22103/jak.2020.15880.3254>
- پورسمیعی، محمد، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن، صفری گرایلی، مهدی. (۱۴۰۰). شناخت رویکردهای تفکر انتقادی حسابرسان و بازنمایی آن در قالب تحلیل‌های پیوندی (تحلیل کیفی/تعاملی «IQA»)، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۶۹): ۱۸۵-۲۱۰. <https://doi.org/10.22054/qjma.2021.51892.2147>
- صالحی‌دشتی، محمدرضا، ساعدی، رحمان. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر عوامل فشار روانی شغلی و اجتماعی بر عملکرد شغلی حسابرسان، حسابداری سلامت، ۱۹(۱): ۴۱-۶۰. <https://doi.org/10.30476/jha.2020.80242.1252>
- غلامی فتیده، اشکان، مهرانی، کاوه، تحریری، آرش. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر فشار زمانی، تعارض کار-خانواده و ابهام نقش بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی با اثر میانجی استرس شغلی: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۶): ۶۵-۹۶. <https://doi.org/10.22054/qjma.2023.71177.2420>
- تامرادی، فاضل، بشیری‌منش، نازنین، کعب‌عمیر، احمد، عارف‌منش، زهره. (۱۴۰۲). ارائه مدل مولفه‌های موثر و پیامدهای مالی مدیریت ریسک شرکت: تحلیل سلسله مراتبی و تئوری راف توسعه‌یافته، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳(۳): ۱۳۳-۱۶۴. <https://doi.org/10.22051/jera.2023.43138.3110>
- نظری‌پور، محمد، زکی‌زاده، بابک. (۱۴۰۱). بررسی تأثیرهای فشار زمانی، تعارض کار-خانواده و ابهام نقش بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با میانجیگری استرس شغلی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۴): ۷۱۴-۷۳۷. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2023.344298.1008693>
- واسعی چهارمحالی، مهدی، ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر فشار روانی شغلی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی اولین حسابرسی برای مشتریان جدید، حسابداری سلامت، ۷(۲): ۸۲-۱۰۳. <https://doi.org/10.30476/jha.2019.67959.1178>

- ولیان، حسن، رضائی پیتهنوئی، یاسر، صفری گرایلی، مهدی. (۱۴۰۱). تحلیل و شبیه‌سازی استرس شغلی در حرفه حسابرسی: رویکرد مدل‌سازی سیستم‌های پویا، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۲): ۴۱-۵۷. [https://www.jmaak.ir/article\\_19418.html?lang=en](https://www.jmaak.ir/article_19418.html?lang=en)
- ولیان، حسن، صفری گرایلی، مهدی، رضائی پیتهنوئی، یاسر. (۱۳۹۸). واکاوی نقش تئوری‌های تعارض شغلی حسابرسان بر اساس تحلیل فراترکیب و فازی (مطالعه موردی: دیوان محاسبات کشور)، حسابداری دولتی، ۵(۲): ۴۷-۶۸. <https://doi.org/10.30473/gaa.2019.46195.1273>
- Adams, T., Krishnan, J., Krishnan, J. (2021). Client influence and auditor independence revisited: Evidence from auditor resignations, *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(5): 211-243. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106846>
- Alves, I., Limão, M. and Lourenço, S. M. (2024). Work Overload, Work–Life Balance and Auditors' Turnover Intention: The Moderating Role of Motivation, *Australian Accounting Review (AAR)*, <https://doi.org/10.1111/auar.12417>
- Amiruddin, A. (2019). Mediating effect of work stress on the influence of time pressure, work–family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior, *International Journal of Law and Management*, 61(2): 434-454. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-09-2017-0223>
- Appelbaum, D.A., Kogan, A. and Vasarhelyi, M.A. (2018). Analytical procedures in external auditing: A comprehensive literature survey and framework for external audit analytics, *Journal of Accounting Literature*, 40(1): 83-101. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.01.001>
- Asnawi, M. (2022). The quality of audit recommendation: The effect of role conflict, role ambiguity and work stress. *Accounting*, 8(3): 315-322. <https://doi.org/10.5267/j.ac.2021.11.002>
- Baker, T. and Nelson, R.E. (2005). Creating something from nothing: resource construction through entrepreneurial bricolage, *Administrative Science Quarterly*, 50(3): 329-366. <https://doi.org/10.2189/asqu.2005.50.3.329>
- Baker, T., Miner, A.S. and Eesley, D. T. (2003). Improvising firms: bricolage, account giving and improvisational competencies in the founding process, *Research Policy*, 32(2): 255-276. [https://doi.org/10.1016/S0048-7333\(02\)00099-9](https://doi.org/10.1016/S0048-7333(02)00099-9)
- Bazerman, M. H., Moore, D. A., Tetlock, Ph. E., Tanlu, L. (2006). Reports of Solving the Conflicts of Interest in Auditing Are Highly Exaggerated, *The Academy of Management Review*, 31(1): 43-49. <https://doi.org/10.5465/AMR.2006.19379623>
- Bhattacharjee, S., Moreno, K. K. (2013). The Role of Auditors' Emotions and Moods on Audit Judgment: A Research Summary with Suggested Practice Implications. *Current Issues in Auditing*, 7(2): 1–8. <https://doi.org/10.2308/ciia-50565>
- Bonner, S. E., Kadous, K., Majors, T. M. (2022). A Habit Strength-Based Explanation for Auditors' Use of Simple Cognitive Processes for Complex Tasks. *The Accounting Review*, 97(3): 107–129. <https://doi.org/10.2308/TAR-2019-0503>
- Bucaro, A. C. (2019). Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates, *Accounting, Organizations and Society*, 73(4): 35-49. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.06.002>
- Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4(3): 359-380. <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=975630>
- Çollaku, L., Aliu, M. and Ahmeti, S. (2024). The relationship between job burnout and intention to change occupation in the accounting profession: the mediating role of psychological well-being, *Management Research Review*, 46(12): 1694-1710. <https://doi.org/10.1108/MRR-10-2022-0726>
- Coviello, N., Kano, L. and Liesch, P.W. (2017). Adapting the Uppsala model to a modern world: macrocontext and microfoundations, *Journal of International Business Studies*, 48(9): 1151-1164. <https://doi.org/10.1057/s41267-017-0120-x>

- Dierynck, B., Kadous, K. and Peters, Ch, P, H. (2023). Learning in the auditing profession: A framework and future directions, *Accounting, Organizations and Society*, 2(1): 1-13. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2023.101534>
- Duymedjian, R. and Ruling, C.-C. (2010). Towards a foundation of bricolage in organization and management theory, *Organization Studies*, 31(2): 133-151. <https://doi.org/10.1177/0170840609347051>
- Fernández, W. D. (2004). The grounded theory method and case study data in IS research: issues and design. In *Information Systems Foundations Workshop: Constructing and Criticizing*, 1(1): 43-59. <https://api.semanticscholar.org/CorpusID:13996892>
- Frank, M, L. (2020). When do Auditors' Professional Values Constrain the Biasing Effects of Self Interest? An Experimental Investigation. *Behavioral Research in Accounting*, 32(2): 41-55. <https://doi.org/10.2308/bria-19-068>
- Glaser, B. G. (1992). *Theoretical Sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory*. Mill Valley, Calif.: Sociology Press. <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=765402>
- Hameli, K., Çollaku, L. and Ukaj, L. (2024). The impact of job burnout on job satisfaction and intention to change occupation among accountants: the mediating role of psychological well-being, *Industrial and Commercial Training*, 56(1): 24-40. <https://doi.org/10.1108/ICT-06-2023-0040>
- Henwood, K., & Pidgeon, N. (1992). Qualitative Research and Psychological Theorizing. *British Journal of Psychology*, 83(2): 97-111. <http://dx.doi.org/10.1111/j.2044-8295.1992.tb02426.x>
- Hoshang, A, L., Karim, M., Hasan, M., Shatnawi, A. (2021). The role of adopting strategic audit to improve audit quality. *Journal of Critical Reviews*, 7(11): 20-45. <https://doi.org/10.31838/jcr.07.19.376>
- Hou, F., De Qi, M., Su, Y., Tan, X, X., Yang, B, X. (2022). Trickle-Down Effects of Entrepreneurial Bricolage and Business Model Innovation on Employee Creativity: Evidence from Entrepreneurial Internet Firms in China, *Frontiers in Psychology*, 12(8): 122-141. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2021.801202>
- Jamal, K. and Sunder, Sh. (2015). Is mandated independence necessary for audit quality? *Accounting, Organizations and Society*, 36(4/5): 284-292. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.03.001>
- Levi-Strauss, C. (1966), *The Savage Mind*, University of Chicago Press, Chicago, IL.
- Lorentzon, J.I., Fotoh, L.E. and Mugwira, T. (2024). Remote auditing and its impacts on auditors' work and work-life balance: auditors' perceptions and implications, *Accounting Research Journal*, 37(1): 1-18. <https://doi.org/10.1108/ARJ-06-2023-0158>
- Mappangile, I, M., Mediaty, M., Kusumawati, A. (2023). The Effect of Role Conflict and Role Ambiguity on Audit Quality with Independence as A Moderation Variable, *International Journal of Progressive Sciences and Technologies*, 36(2): 76-93. <https://doi.org/10.2991/iconies-18.2019.69>
- Monaheng, T. (1995). Participation and human development: some implementation problems, *Africanus*, 28(1): 1-18. [https://catalogue.leidenuniv.nl/discovery/fulldisplay/alma9939088447302711/31UKB\\_LEU:UBL\\_V1](https://catalogue.leidenuniv.nl/discovery/fulldisplay/alma9939088447302711/31UKB_LEU:UBL_V1)
- Payne, D.M., Corey, C., Raiborn, C. and Zingoni, M. (2020). An applied code of ethics model for decision-making in the accounting profession, *Management Research Review*, 43(9): 1117-1134. <https://doi.org/10.1108/MRR-10-2018-0380>
- Pham, Q, Th., Tran, T, G, T., Pham, T, N, N., Ta, L. (2022). Work pressure, job satisfaction and auditor turnover: Evidence from Vietnam, *Cogent Business & Management*, 9(1): 372-402. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2110644>



- Phillimore, J, Bradby, H, Knecht, M, Padilla, B & Pemberton, S (2018). Bricolage as conceptual tool for understanding access to healthcare in superdiverse populations' *Social Theory and Health*, 2(2): 1-22. <https://doi.org/10.1057/s41285-018-0075-4>
- Salterio, S, E. (2022). Redressing the fundamental conflict of interest in public company audits, *International Journal of Auditing*, 26(1): 48-53. <https://doi.org/10.1111/ijau.12269>
- Scheibelhofer, E. (2023). The Interpretive Interview. An Interview Form Centring on Research Participants' Constructions, *International Journal of Qualitative Methods*, 4(1): 56-79. <https://doi.org/10.1177/16094069231168748>
- Selvi, I, H., Torkul, O. and Cedimoglu, I, H. (2018). An Integrated Grey Relations Analysis and VIKOR Method for Multi Criteria Decision Making under Fuzzy Environment: Supplier Selection Case, *Intelligent Techniques for Data Analysis in Diverse Settings*, 3(2): 1-24. <https://doi.org/10.4018/978-1-5225-5643-5.ch020>
- Senyard, J., Baker, T., Steffens, P. and Davidsson, P. (2014). Bricolage as a path to innovativeness for resource-constrained new firms, *Journal of Product Innovation Management*, 31(2): 211-230. <https://doi.org/10.1111/jpim.12091>
- Shyng J, Y., Tzeng G, H., Wang F, K. (2007). Rough set theory in analyzing the attributes of combination values for insurance market, *Expert System with Applications*, 32(1): 56-64. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2005.11.002>
- Van de Walle, S. (2014). Building resilience in public organizations: The role of waste and bricolage. *Innovation Journal*, 19(2): 101-129. <http://hdl.handle.net/1765/88319>
- Yang, M. and Leppäaho, T. (2023). Network bricolage of international entrepreneurs for new market entry: a cross-national study of small biotech firms, *International Marketing Review*, 40(7): 22-44. <https://doi.org/10.1108/IMR-05-2022-0133>
- Yang, M., Hui, Q., Yang, Q., Fan, M. and Li, X. (2023). A study on the key drivers of national construction project audit risk and evolvement mechanism, *Engineering, Construction and Architectural Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/ECAM-02-2023-0176>
- Yustina, A, I. and Valerina, T. (2019). Does Work-Family Conflict Affect the Auditor's Performance?: Examining the Mediating Roles of Emotional Exhaustion and Job Satisfaction, *International Journal of Business*, 20(1): 65-88. <https://doi.org/10.22146/gamajib.26302>
- Zhang, Q., Xie, Q., Wang, G. (2016). A survey on rough set theory and its applications, *CAAI Transactions on Intelligence Technology*, 1(4): 323-333. <https://doi.org/10.1016/j.trit.2016.11.001>
- Boluo, G., Barzideh, F., & Alahyari Abhari, H. (2020). A Model for Assessment of the Risk of Fraud in an Audit of Financial Statements. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(4): 25-45. [In Persian]. <https://doi.org/10.22103/jak.2020.15880.3254>
- Gholami Fatideh, A., mehrani, K., & Tahriri, A. (2023). The Effect of time pressure, work-family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior with the Mediating effect of work stress: An Analysis of the Iranian Audit Environment. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19(76): 65-96. [In Persian]. <https://doi.org/10.22054/qjma.2023.71177.2420>
- Nazaripour, M., & Zakizadeh, B. (2022). Investigating the Impacts of Time Pressure, Work-family Conflict, and Role Ambiguity on Audit Quality Reduction Behavior Mediated by Work Stress. *Accounting and Auditing Review*, 29(4): 714-737. [In Persian]. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2023.344298.1008693>
- Poorsamiei, M., Abdoli, M., Valiyan, H., & Safari gerayli, M. (2021). Recognize the Approaches of Critical Thinking of Auditors and Its Representation in the form of Link Analysis(IQA). *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(69), 185-210. [In Persian]. <https://doi.org/10.22054/qjma.2021.51892.2147>

- Salehi Dashti, M., & Saedi, R. (2020). Investigating the Effects of Work and Social Stress Factors on Job Performance of Auditors. *Journal of Health Accounting*, 9(1): 41-60. [In Persian]. <https://doi.org/10.30476/jha.2020.80242.1252>
- Tamoradi, F., Bashirimanesh, N., Kaabomeir, A., & Arefmanesh, Z. (2023). Designing a Model of Effective Determinants and Financial Consequences of Enterprise Risk Management: Hierarchical Analysis and Developed Theory of Rough. *Empirical Research in Accounting*, 13(3): 133-164. [In Persian]. <https://doi.org/10.22051/jera.2023.43138.3110>
- Valiyan, H., Rezaei pitenoei (Ph.D), Y., & safari gerayli, M. (2022). Job stress analysis and simulation in the auditing profession: a dynamic systems modeling approach. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(42): 41-57. [In Persian]. [https://www.jmaak.ir/article\\_19418.html?lang=en](https://www.jmaak.ir/article_19418.html?lang=en)
- Valiyan, H., Safari Gerayli, M., & Rezaei Pitenoei, Y. (2019). An investigation into the role of auditors' job conflict theories based on methasynthesis and fuzzy approaches (A case study of Supreme Audit Court). *Governmental Accounting*, 5(2), 47-68. <https://doi.org/10.30473/gaa.2019.46195.1273>
- Vasei Chaharmahali, M., Valiyan, H., Abdoli, M., & Safari Gerayeli, M. (2018). Investigating the Effect of Auditors' Work Stress on Audit Quality by Emphasizing the Moderating Role of Initial Audit Engagement for New Clients. *Journal of Health Accounting*, 7(2): 82-103. [In Persian]. <https://doi.org/10.30476/jha.2019.67959.1178>