

نقش رویکرد رفتاری از بعد روانشناختی در کیفیت حسابرسی بر اساس

تحلیل زمینه بنیان

فاطمه باقیان^۱، رضوان حجازی^۲

^۱ پژوهشگاه علوم و فنون هسته ای، دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی و عضو باشگاه پژوهشگران.

^۲ استاد حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه الزهرا تهران.

نویسنده مسئول:

فاطمه باقیان

چکیده

اگر چه پژوهشهای کمی متعددی در خصوص کیفیت حسابرسی صورت گرفته است اما واقعیت امر، مساله کیفیت پایین حسابرسی هنوز مورد سوال است، برای این منظور پژوهشگر در صدد بیان مجدد مساله کیفیت حسابرسی از طریق شناسایی مولفه ها و مقولات رفتاری مرتبط با موضوع پژوهش شد. نقش رویکرد رفتاری در کیفیت حسابرسی مورد واکاوی قرار گرفت. هدف این تحقیق، نقش رویکرد رفتاری حسابرسان بر مطلوبیت کیفیت حسابرسی بر اساس تحلیل زمینه بنیان است. در این راستا مطالعه عمیقی بر رویکرد رفتاری حسابرسان که ارتباط مستقیمی با موضوع کیفیت حسابرسی دارند، انجام می پذیرد. روش شناسی این تحقیق از حیث نتیجه، جزء تحقیقات توسعه ای، از حیث هدف جزء تحقیقات اکتشافی و از حیث روش اجرای کار کیفی می باشد. جامعه آماری پژوهش شامل ۵ نفر از خبرگان روانشناسی بودند که از طریق روش نمونه گیری نظری (گلوله برفی) انتخاب شدند و بر اساس روش شناسی کیفی از طریق تحلیل تئوری زمینه ای (تحلیل داده بنیان) و با انجام مصاحبه عمیق داده های لازم جمع آوری گردید و کد گذاری باز، انتخابی و محوری توسط پژوهشگر از طریق نرم افزار مکس کیودا ۲۰۱۸ (تجزیه و تحلیل داده های کیفی) انجام گرفت. شناسایی مولفه های اصلی از طریق کد گذاری باز، انتخابی و محوری انجام گرفت و در نهایت مولفه های موثر بر اساس پرسشنامه های ارسالی به خبرگان طراحی شد. نتایج پژوهش ۸ مولفه اصلی موثر بر کیفیت حسابرسی از بعد رویکرد رفتاری (روانشناختی) است که با بکارگیری بهینه و صحیح آن قطعا می توان، در ارتقای کیفی موضوع پژوهش در راستای کسب مزیت رقابتی، دستیابی به تجارت و رقابت بین المللی، شفافیت اطلاعات مالی، اهمیت درک حقیقت وجودی انسان، برخورد محیط، روابط متقابل با جامعه، کنش دولت، موانع سیاسی و اصلی ترین آن منافع عموم می توان در جهت مطلوبیت هدف پژوهش گام اساسی برداشت.

کلید واژه:

کیفیت حسابرسی، رویکرد رفتاری (روانشناختی)، مصاحبه عمیق، تحلیل زمینه بنیان

مقدمه

شاید بتوان با بررسی روند رسوایی های مالی و درگیریهای اقتصادی و ناکامی های سقوط بازار، اهمیت رویکرد رفتاری در مساله کیفیت حسابرسی را ملموس تر و بهتر مطرح کرد. بسیاری از بنگاه های اقتصادی و شرکتهای بزرگ با اینکه از تکنولوژی، دانش روز و فناوری اطلاعات برخوردار بودند لکن با بررسی روند این شکست ها از ۱۹۷۰ و یا قبل تر (رسوایی واترگیت، ورلدکام، محیط زیست و.....) دیده شد که به بن بست (شکست مالی) رسیدند. بنظر پژوهشگر، اصلی ترین موضوع گم شده در این میان، رویکرد رفتاری حسابرسان است که در شناسایی و ریشه یابی مولفه ها و مقولات از حقیقت اصلی (بیان مساله کیفیت حسابرسی) دور شده است که پژوهشگر در تلاش است که بتواند با شناسایی آن به هدف پژوهش (نقش رویکرد رفتاری در مطلوبیت کیفیت حسابرسی) نزدیکتر شود.

طبق گزارش جادبوری (۱۹۹۲) حسابرسی سالانه "سنگ بنای حاکمیت شرکتی می باشد. یک حسابرس با تهیه و ارائه اظهارنامه مالی مسیر سرمایه گذاران را مشخص می کند". اما اثربخشی و کارآیی حسابرسی مستلزم واقع گرایی و توسعه محیط حاکمیت شرکتی است [۱].

مکانیزم صحیح حاکمیت شرکتی نقش مهمی در افزایش کارایی حسابرسی ایفا می کند، زیرا این مسئله تضمین میکند که مدیران و مدیریت شرکت های عضو بورس، حسابرسانی با کیفیت بالا که نظارت مستمر و موثر بر فرایند گزارشگری مالی را انجام می دهند را بکار گیرند [2]

نقش شرکت های بزرگ امروزی در ساختار اقتصادی کشورها بر کسی پوشیده نیست. گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می آورد. مشهورترین مشکل نمایندگی درجایی آشکار می شود که بین منفعت مالکان و مدیران تضاد ایجاد می شود [۳].

رویکرد های رفتاری در تمام زوایای زندگی صنعتی انسان به چشم می خورد امروزه توجه به به رفتار فردی از اهمیت بسزایی برخوردار است. نظر به گسترش پیوسته سازمان های صنعتی، اداری و لزوم بهره گیری صحیح از امکانات محدود برای تأمین نیازهای روزافزون جامعه، هدایت سازمان های تولیدی، صنعتی و دولتی در تحقق هدف های سازمانی و ایفای وظیفه، احتیاج به مدیریت های صنعتی و اداری پیشرفته و متکی به اصول علمی داشته و به کارگرفتن فنون جدید در مدیریت ها ضروری است [۴]. در عین حال محیط امروز سازمانها، مدیران را با چالشهای جدیدی روبه رو می سازد و هرروز پویاتر از قبل می شود. رقابت جهانی و انتظارات جوامع در حال تحول نیازهای مدیریتی جدیدی را مطرح می کند. مفاهیم مشارکت، توانمندسازی، کارگروهی، انعطاف و نظیر اینها، به منزله مسائل روز سازمانها، مدیران را به خود مشغول می دارند [۵].

در کنار این موارد، تقاضاهای جدیدتر برای بهره وری و مزیت رقابتی، ازطریق " کاراترکردن عملیات "، " بهره گیری از فن آوری جدید "، " تعهد والتزام به ارائه محصولات و خدمات کیفی " و " جلب رضایت مشتری وارباب رجوع " مطرح می شوند [۶].

کیفیت حسابرسی مسئله ای که همواره مورد بحث است، نشریه شماره ۹۶



مسئله کیفیت حسابرسی، از دید حسابرسان همواره مورد توجه بوده است. اجرای حسابرسی با کیفیت به این معنی است که ریسک حسابرسی کاهش یابد و مؤسسه حسابرسی با احتمال کمتری نظر نامناسبی اظهار کند. به رغم اینکه مؤسسه های حسابرسی به انجام حسابرسیهای باکیفیت علاقه مند هستند، بررسیهای ادواری مقامهای نظارتی بر کارهای اجرایی حسابرسان، حاکی از آن است که

حسابرسیهای انجام شده همیشه باکیفیت نیستند. هدف مقاله حاضر، فراهم ساختن بینشی است که نشان دهد چرا مؤسسه های حسابرسی گاهی کیفیت حسابرسی را مصالحه می کنند؛ و ارائه نمونه هایی از چگونگی وقوع آن و پیامدهای مصالحه کیفیت حسابرسی برای حرفه است [15].

افزایش کیفیت حسابرسی در جهت منافع عمومی: با تمرکز بر تردید حرفه ای، کنترل کیفیت و حسابرسی گروه،

نشریه شماره ۹۶

حسابرسی، محور کار هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، به عنوان نهاد استانداردگذاری جهانی حسابرسی، قرار دارد. حسابرسیهای با کیفیت بالا، بسیای از ذینفعان در زنجیره گزارشگری مالی را منتفع می سازد؛ به ویژه سرمایه گذارانی که صورتهای مالی و گزارش حسابرسی را به عنوان مبنای تصمیمهای سرمایه گذاری خود در نظر می گیرند. هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی به عنوان بخشی از تلاشهای خود جهت افزایش کیفیت حسابرسی، در جستجوی درونداد درباره موضوعهایی است که با تردید حرفه ای، کنترل کیفی و حسابرسی گروه، مرتبط باشد. هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در قالب دعوت به نظرخواهی در ارتباط با «افزایش کیفیت حسابرسی در جهت منافع عمومی، با تمرکز بر تردید حرفه ای، کنترل کیفیت و حسابرسی گروه»، مباحث هیئت درباره موضوعها و مسئله های متنوع مرتبط با سه موضوع یادشده را مطرح می سازد و اقدامهای احتمالی استانداردگذاری را که ممکن است به عهده گرفته شود، مشخص می کند [14].

اهداف حرفه حسابداری

از دیدگاه آیین رفتار حرفه ای، اهداف حرفه حسابداری عبارت از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن، براساس اصول و ضوابط مذکور و به طور کلی تأمین منافع عمومی است. تحقق این اهداف مستلزم تأمین موارد زیر است:

الف - اعتبار - جامعه به اطلاعات و سیستمهای اطلاعاتی قابل اتکا و معتبر نیاز دارد.

ب - حرفه ای بودن - افراد حرفه ای در زمینه حسابداری حرفه ای باید به سادگی توسط صاحبکاران، کارفرمایان و سایر اشخاص ذینفع، قابل تشخیص و شناسایی باشند.

پ - کیفیت خدمات - اطمینان از اینکه کلیه خدمات ارائه شده توسط حسابداران حرفه ای با بالاترین کیفیت ممکن انجام می شود.

ت - اطمینان - استفاده کنندگان از خدمات حسابداران حرفه ای باید مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه ای وجود دارد که ناظر بر ارائه آن خدمات می باشد.

اصول بنیادی

لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه ای، پایبندی به اصول بنیادی زیر است:

الف - درستکاری - حسابدار حرفه ای در انجام خدمات حرفه ای خود باید درستکار باشد.

ب - بیطرفی - حسابدار حرفه ای باید بیطرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بیطرفی او را در ارائه خدمات حرفه ای مخدوش کند.

پ - **صلاحیت و مراقبت حرفه ای** - حسابدار حرفه ای باید خدمات حرفه ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به گونه ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می شود.

ت - **رازداری** - حسابدار حرفه ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه ای خود بدست می آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده و یا افشا کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه ای حق و یا مسئولیت افشای آنرا داشته باشد.

ث - **رفتار حرفه ای** - حسابدار حرفه ای باید به گونه ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی بپرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه دار کند.

ج - **اصول و ضوابط حرفه ای** - حسابدار حرفه ای باید خدمات حرفه ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواستهای صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بیطرفی و درمورد حسابداران حرفه ای مستقل با استقلال وی نیز سازگار باشد.

احکام

پروفسور هافستد و فرهنگ ایرانی



فاصله قدرت (Power distance)

این بعد با این واقعیت سر و کار دارد که افراد در جوامع برابر نیستند. این بعد نشان می دهد که نگرش فرهنگ در برابر این نابرابریها چگونه است. فاصله قدرت این طور تعریف می شود که به چه میزان اعضای فرودست در سازمانها در یک کشور، توزیع نابرابر قدرت را انتظار دارند و می پذیرند.

امتیاز ایران در این بعد ۵۸ است که بدین معنی است که مردم سلسله مراتب را که در آن هر کس جای مشخصی دارد را می پذیرند. سلسله مراتب در یک سازمان منعکس کننده نابرابری ذاتی است. در چنین فرهنگی، تمرکز در مدیریت، عمومیت دارد و فرودستان انتظار دارند که به آنها آنچه را که باید انجام دهند گفته شود و رئیس ایده آل کسی است که مستبد ولی خیرخواه باشد.

فرد گرایی (Individualism)

موضوع اصلی که این بعد به آن اشاره می کند میزان وابستگی است که در بین اعضای جامعه وجود دارد که آیا تصویر شخصی افراد بصورت «من» یا بصورت «ما» بیان و تعریف می گردد. در جوامع فردگرا مردم متوجه خودشان و فامیل مستقیم خود هستند. در جوامع جمع گرا مردم به گروههایی تعلق دارند که در ازای اظهار وفاداری به آنها از افراد حمایت و مراقبت می کند.

ایران (با امتیاز ۴۱) یک جامعه جمع گرا در نظر گرفته می شود. پیداست که افراد با یک تعهد بلندمدت در عضویت گروه هستند، مثل خانواده، یا روابط گسترده تر. در یک جامعه جمع گرا وفاداری از هر چیزی مهم تر است و بر سایر قواعد و قوانین اجتماعی مستولی است. جامعه روابط قوی را ترویج می کند که هر کسی در برابر اعضای گروهش مسئولیت پذیر باشد. در جوامع جمع گرا سرپیچی منجر به خجالت و از دست رفتن وجهه و آبرو می شود. روابط کارمند و کارفرما بصورت اخلاقی در نظر گرفته می شود (همانند رابطه فامیلی). در تصمیم گیری درباره بکارگیری یا ارتقاء (کارمند)، کارکنان در یک گروه را مورد توجه قرار می دهند. مدیریت، مدیریت کردن گروههاست.

مرد خویی / زن خویی (Femininity / Masculinity)

یک امتیاز بالا در این بعد (مرد خویی) نشان می دهد که جامعه با رقابت و موفقیت پیش می رود که موفقیت با «برنده یا بهترین بودن» در هر زمینه ای تعریف می گردد. یک سیستم ارزشی که در مدرسه آغاز می گردد و در رفتار سازمانی و سازمانها ادامه می یابد. یک امتیاز پایین در این بعد (زن خویی) نشان می دهد که ارزشهای مسلط و غالب در جامعه، مراقبت از دیگران و کیفیت زندگی می باشد. یک جامعه زن خو جایی است که در آن «کیفیت زندگی» نشانه موفقیت است و برجسته شدن در بین افراد تحسین برانگیز نمی باشد.

امتیاز ایران در این بعد ۴۳ است که بطور نسبی جامعه ای زن خو است. در جوامع زن خو تمرکز بر روی «کار کردن برای زندگی» است، مدیران به دنبال توافق جمعی هستند، افراد برای مساوات، همبستگی و کیفیت زندگی کاریشان ارزش قائل هستند. تعارضها بوسیله مذاکره و سازش رفع می شوند. مشوقهایی مانند وقت آزاد و انعطاف در کار مورد علاقه است. تمرکز بر رفاه و خوشی است. مقام و مرتبه شخصی نشان داده نمی شود.

پرهیز از ابهام (uncertainty avoidance)

بعد پرهیز از ابهام با شیوه ای که جامعه با آینده نامعلوم برخورد می کند، سر و کار دارد: آیا ما تلاش می کنیم که آینده را کنترل کنیم یا فقط هر چه پیش آید، خوش آید؟ ابهام در مواجهه با این موضوع نگرانی و دلواپسی ایجاد می کند و فرهنگهای مختلف آموخته اند که با این دلواپسی به شیوه های گوناگونی مواجه شوند.

میزانی که اعضای یک فرهنگ در مواجهه با ابهام و موقعیتهای ناشناخته احساس تهدید می کنند و باورها و روشهایی برای پرهیز از آنها خلق کرده اند، در امتیاز پرهیز از ابهام (UAI) منعکس می گردد.

امتیاز ایران در این بعد ۵۹ است که بدین ترتیب ترجیح بالایی برای پرهیز از ابهام دارد. جوامعی که امتیاز بالایی در این بعد دارند، مجموعه سنتها و قوانین محکمی برای باورها و رفتارهای خود دارند و در برابر ایده ها و رفتارهای غیرمعمول ناشکیبا هستند. در این فرهنگها یک نیاز احساسی و عاطفی در قبال قوانین و قواعد وجود دارد (حتی اگر به نظر برسد که قاعده ها کار نمی کنند). مردم یک اجبار درونی دارند

برای این که مشغول باشند و سخت کار کنند. دقت و وقت شناسی یک هنجار است، و در برابر نوآوری و ابداع مقاومت می‌شود. در انگیزش شخصی، امنیت مسأله مهمی تلقی می‌شود.

سوگیری‌های روان شناختی بازدارنده انجام حسابرسی اثر بخش

وحید منتی «دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران- حسابدار رسمی» «دانیل کاهنمن» روانشناس به همراه «آموس تورسکی»، «سوگیری شناختی» را معرفی کردند. این واژه به حالتی دلالت دارد که تمایلات ناخودآگاه افراد به‌صورت سیستماتیک در فرآیند تصمیم‌گیری آنها منجر به اخذ تصمیمات اشتباه می‌شود. کاهنمن در سال ۲۰۰۲ به دلیل «بهره‌گیری از بینش‌های یکپارچه پژوهش‌های روانشناسی در علوم اقتصادی به ویژه مسائل مرتبط با قضاوت‌های انسانی و تصمیم‌گیری در شرایط عدم اطمینان» همراه با «ورنون اسمیت» به‌طور مشترک برنده جایزه نوبل اقتصاد شدند. تحقیقات کاهنمن و تورسکی موجب شد تا تحولی اساسی در حوزه اقتصاد و فاینانس ایجاد شود؛ چراکه همواره در عمل دیده می‌شود رفتار عاملان اقتصادی با آنچه تئوری رفتار عقلانی پیش‌بینی می‌کرد، منطبق نیست. آنها از طریق آزمایش‌های تجربی نشان دادند که اشتباهات، تناقض‌ها و سوگیری‌ها همواره در تصمیم‌گیری‌های انسانی وجود دارد. برپایه پژوهش‌های به‌عمل آمده توسط کاهنمن، تصمیم‌گیری انسان‌ها در معرض خطا قرار دارد و برای مصون ماندن از این سوگیری‌ها باید مراقبت لازم را به‌عمل آورد. این خطاها همواره با انسان است و مختص رشته خاصی نیست.

با شروع قرن ۲۱، بحران‌های مالی و حسابداری فراوانی در آمریکا، اروپا و سایر نقاط دنیا رخ داد که بحران شرکت‌هایی از قبیل «انرون» و «ورد کام» از میان آنها شهره است. جای تعجب ندارد با توجه به آثار بسیار مخرب آنها بر منافع ذی‌نفعان (کارگران، سرمایه‌گذاران و جامعه)، دولتمردان، انگشت اتهام را به سوی حرفه حسابداری نشانه روند. یکی از گزینه‌هایی که برای جلوگیری یا تسکین بروز چنین رسوایی‌هایی انجام گرفت، وضع قانون «سارینز- آکسلی» «موسوم به «قانون حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و اصلاح رویه‌های حسابداری شرکت‌های سهامی عام» در سال ۲۰۰۲ در آمریکا بود.

همواره وضع قوانین به‌عنوان یکی از راه‌های علاج بحران‌ها به ویژه رسوایی‌های مالی مدنظر قرار می‌گیرد. در مجله Harvard Business «Review» مقاله‌ای با عنوان «چرا حسابداران خوب، بد حسابرسی می‌کنند؟» با مطرح کردن ملاحظات روان‌شناختی به پدیده سوگیری در حسابرسی پرداختند. آنها در راستای آسیب‌پذیری حسابرسی شرکت‌ها، مسأله سوگیری ناخودآگاه حساب‌برسان را مطرح کردند. پیام مقاله این بود که وضع قوانین و مقررات تنها راه چاره برای چنین مسائلی نخواهد بود. آنها شرایطی را توصیف کردند که بر روحیات و افکار حساب‌برسان سایه افکنده و کارشان را تحت تاثیر قرار داده است یا به عبارت ساده‌تر یافته‌ها و گزارش‌های حسابرسی را خدشه دار می‌کند. نویسندگان تاکید کردند که برای جلوگیری از بروز چنین خطاهایی، باید از طریق وضع قوانین، مقررات و شیوه‌های اجرایی اثرات بیمارگونه چنین سوگیری‌هایی را تسکین داد یا درمان کرد تا به این طریق قابلیت اعتماد و اتکای صورت‌های مالی شرکت‌ها و گزارش‌های حسابرسی افزایش یابد. آنها این وضعیت‌ها را که به‌صورت ناخودآگاه غالب می‌گردند، «ریشه‌های سوگیری» خواندند و این سوگیری را ناشی از رفتار «خود خدمتی» انسان‌ها دانستند. آن سوگیری‌ها عبارتند از :

نخست: نظریه اصلی پشتوانه چنین سوگیری‌هایی آن است که انسان‌ها ذاتاً منفعت‌طلب هستند و گرایش به موفقیت و دستاورد دارند. حساب‌برسان نیز تابع همین قاعده بوده و داعیه داشتن دانش و کمالات در حوزه خود را دارند. به‌عنوان مثال، انسان‌ها تصور می‌کنند که رانندگی‌شان بهتر از سایرین است یا فرزند آنها زیباتر از دیگران است یا سبد سهام انتخابی آنها بازدهی فراتر از بازده بازار کسب خواهد کرد. همه ما (حساب‌برسان) میل به تفسیر و تعبیر موقعیت‌ها براساس زمینه خود (فیزیکی، روحی، محیطی، خانوادگی و ...) داریم، بنابراین تمایل داریم آنچه مشاهده و تجربه می‌کنیم بر اساس الگوی یادشده و منفعت شخصی‌مان تفسیر کنیم. ناگفته پیداست که چنین عاملی، مشاهدات، تجزیه و تحلیل و قضاوت ما را هدایت می‌کند. سوگیری دوم آن است که انسان‌ها عموماً به شواهد و حقایقی که با پیش زمینه یا نتایج مورد انتظارشان مطابقت نکنند، وزن و اهمیت کمتری اختصاص می‌دهند. یعنی حساب‌برسان رسیدگی‌ها، مشاهدات و اظهارات صاحبکاران را به جای آنکه براساس ارزیابی و مذاقه، مدنظر قرار دهند با پیش زمینه هایشان محک می‌زنند. این سوگیری، تمایلی است که موجب می‌شود

تصمیم گیرنده به طور خوش بینانه براساس اولین و ساده ترین الگویی که به ذهنش می رسد، وقایع را پیش بینی و ارزیابی کند. سومین سوگیری آن است که با توجه به اطلاعات متفاوت افراد نسبت به سوژه ها و نامتقارن بودن سیستم پردازش اطلاعات آنها تصور می کنند که قضاوت هایشان بی طرفانه است؛ در حالی که این پشتوانه های اطلاعاتی قبلا تاثیر خود را بر فرآیند تصمیم گیری آنها گذاشته اند. با توجه به ماهیت حسابرسی، نویسندگان سه زمینه حاصلخیز برای رشد این سوگیری ها در حسابرسی را عنوان می کنند که می تواند اثرات جدی بر گزارش های حسابرسی داشته باشد. آن زمینه ها عبارتند از: «ابهام»، «وابستگی» و «تایید کنندگی».

ابهام به معنای آن است که حسابرسان در مواقعی که پیرامون شواهد دویپهلویی وجود دارد، تمایل دارند تا برداشت های خود را در باب موضوع به کار گیرند. وابستگی یعنی آنکه حسابرسان به دلیل حفظ روابط کاری و منافع مالی، حساب های صاحبکار را تایید کنند. مفهوم تایید کنندگی زمانی به وجود می آید که سوگیری های مدیریت در تهیه صورت های مالی با سوگیری های ناخودآگاه حسابرسان همراستا شوند، بنابراین بر میزان خطاها افزوده شده و تحریف حادث می شود. معنای ساده این سوگیری آن است که حسابرسان به احتمال زیاد، گزارش های متهورانه صاحبکاران را در مقایسه با گزارش هایی که اگر خودشان به طور مستقل تهیه و پیشنهاد می دادند، تایید خواهند کرد. در مقاله یادشده سه جنبه دیگر که می تواند این سوگیری ها را تقویت کند، ذکر شده است:

جنبه نخست: «آشنا بودن» است که باعث می شود حسابرسان درخصوص اشخاص، واحدهای سازمانی یا شرکت هایی که شناخت و آشنایی خوبی از آنها دارند، کمتر دارای تردید حرفه ای باشند. بنابراین این سوگیری باعث می شود تا حسابرسان درخصوص سازمان هایی که سال ها جزئی از شرکت های تحت رسیدگی آنها بوده است، مذاقه کمتری به کار برند.

جنبه دوم «تخفیف دادن و تنزل بخشیدن» است؛ به معنای آنکه انسان ها ذاتا رویدادها و وقایعی را که اثر آنی و نزدیک دارند، نسبت به رویدادهای متاخره بیشتر مدنظر و مورد تاکید قرار می دهند. شاید دلیل اصلی آن باشد که رویدادهای آتی با عدم قطعیت همراه هستند و حتی ممکن است هیچ گاه رخ ندهند. مصداق آن در حسابرسی آن است که حسابرسان ممکن است بیشتر خطر زیان های از دست دادن قرارداد، روابط نامناسب با صاحبکار را که آثار آنی بر منافع مالی آنها دارد، بر خطر دعوای حقوقی آتی یا زیان های ناشی از بین رفتن «شهرت آینده» مدنظر قرار دهند.

جنبه سوم «تشدید، انباشته شدن یا به سطح اهمیت رسیدن» است، یعنی ممکن است حسابرسان در گذشته، به صورت ناخودآگاه، نارسایی ها و تحریف های کم اهمیت را مدنظر قرار نداده باشند اما در آینده تشخیص دهند که مجموع این تحریف های ناچیز از سطح اهمیت تجاوز کرده؛ ولی به دلیل آنکه در گذشته آنها را نادیده گرفته اند، بنابراین سوگیری ناخودآگاه آنها تکامل یافته و به یک تحریف خودآگاه انجامیده است. نویسندگان معتقدند که بسیاری از فاجعه های مالی و بحران های حسابداری از همین اشتباهات و خطاهای جزئی قضائیه شروع شده و به فساد انجامیده اند. براساس اظهارات «حسابدار ارشد» بخش الزامات اجرایی «کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا»، بسیاری از افرادی که هیچ گاه خواستار انجام کار اشتباه نبودند، نهایتا در وضعیتی گرفتار می شوند که اصرار به انجام تقلبی داشته اند که صرفا با انجام بار اول، اسیر انجام مکرر آن شده اند. بخش عمده از راه حل هایی که در مقاله ارائه می شود (که عمدتا در حوزه استقلال حسابرسان است) به نحوی در «آیین نامه های رفتار حرفه ای حسابداری»، «استانداردهای حسابرسی» و «قوانین و مقررات لازم الاجرا برای حسابرسان»، مدنظر قرار گرفته است. با این وجود، توصیه های آنها در زمینه آموزش حسابرسان درخصوص مسائل روان شناختی، تبیین سوگیری های ناخودآگاه برای آنها و آموزش های حرفه ای به منظور فایق آمدن بر این خطاها قابل تامل است. خارج از چارچوب مقاله مزبور، یکی از سوگیری های با اهمیت دیگر که بر حسب ماهیت تیمی بودن حسابرسی پدیدار می شود، سوگیری «در گروه بودن»، «تفکر گروهی» یا «تمایل به هم رنگی با جماعت» است. این سوگیری در معنای ساده یعنی آنکه افراد به جای ارزیابی مستقل و بی طرفانه شواهد، تحت تاثیر تفکر تیم حسابرسی قرار می گیرند. در معنای ساده، تصمیم گیرنده به طور عجیبی تصمیمات خود را تغییر می دهد تا نتایج کارش با باورها و عقاید دیگران مطابقت کند. به رغم مزایای کار تیمی و بهره گیری از دانش و مهارت های تیم، خطرات غالب شدن این تفکر و از بین بردن خلاقیت فردی وجود دارد که انتظار می رود از طرف جامعه حسابداران رهنمودهای خاصی ارائه شود.

لذا این پژوهش از طریق رویکرد اکتشافی و تحلیل داده بنیاد، به دنبال نقش رویکرد رفتاری (روانشناختی) با هدف کیفیت مطلوب حسابرسی می‌باشد تا از این طریق بنگاه‌های اقتصادی در دنیای رقابت و تجارت بتوانند به مزیت‌های رقابتی در سطح کلان و مطلوبیت پاسخ‌خواهی و پاسخ‌گویی اطلاعات مالی، افزایش اعتبار و قابلیت اتکای گزارش‌های مالی، کاهش ریسک‌های مربوط به تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در ابعاد خرد و کلان، کاهش تردید ذینفعان (کل جامعه) نسبت به گزارش‌های مالی مدیران شرکت‌ها، تسهیل فرایند استفاده از اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، تقویت رفتار مسئولانه در مدیران (اعم از دولتی) شرکت‌ها، منع عملکرد غیر اخلاقی و مهمترین مساله رسیدن به کیفیت مطلوب در راستای حفظ منافع عموم دست یابند. لذا هدف این پژوهش نقش رویکرد رفتاری (روانشناختی) در کیفیت حسابرسی در بازار سرمایه براساس تحلیل داده بنیاد می‌باشد [۶، ۷].

در این خصوص برای رسیدن به هدف پژوهش، از تاثیر رویکرد رفتاری (روانشناختی) (که در واقع اصلی‌ترین ویژگی پژوهش است و آن را از موارد مشابه مجزا می‌سازد) بر کیفیت استفاده می‌گردد. و با مصاحبه عمیق از ۵ نفر خبرگان روانشناسی صرفاً، به شناسایی مولفه‌ها و مفاهیم رویکرد رفتاری (تجزیه و تحلیل همزمان از صحنه‌های مصاحبه شونده‌ها و استخراج نتایج آن از طریق پرسشنامه‌های ارسالی به خبرگان، در جهت هدف پژوهش و چهارچوب تئوریک اقدام شد.

مواد و روش‌ها

اگرچه پژوهش‌های زیادی داخلی و خارجی در مورد کیفیت حسابرسی در طی سالیان اخیر انجام شده است، ولیکن عدم تامین مقصود تا به حال (شفافیت) به عنوان یکی از مهمترین مشکلات مفهوم سازی کیفیت حسابرسی مبتنی بر رویکرد رفتاری می‌باشد. لذا هدف این پژوهشی ارائه الگویی برای کیفیت حسابرسی با هدف مبتنی بر رویکرد رفتاری است. براین اساس با توجه به سوال این پژوهش که عبارتست از: رویکرد رفتاری کیفیت حسابرسی مشتمل بر چه مولفه‌ها و عواملی هستند؟

در این پژوهش سعی می‌شود با اتکا به یک مطالعه اکتشافی و تفسیری بر اساس تحلیل داده بنیاد (GT) پاسخ مناسبی به آن ارائه نماید. دلیل اینکه پژوهش‌های منسجمی در حوزه رفتاری کیفیت حسابرسی انجام نشده است و این مفهوم به میزان زیادی از نظر مفهومی ابهام دارد، این پژوهش از طریق تحلیل داده بنیاد به دنبال بسط و توسعه تئوریک آن می‌باشد و بر این مبنا ماهیت روش پژوهش اکتشافی و تفسیری است [۸].

به عبارت دیگر، این روش پژوهشگر را قادر می‌سازد در مواردی که امکان تدوین فرضیه وجود ندارد و یا انسجام نظری در رابطه با موضوع مورد بررسی نیست، به جای استفاده از نظریه‌های از پیش تعریف شده، یک نظریه جدید تدوین کند. نظریه جدید، نه بر مبنای نظر شخصی پژوهشگر، که در واقع براساس داده‌های گردآوری شده از محیط واقعی و در شرایط واقعی تدوین می‌شود. رویکرد پژوهشی مطالعه حاضر، به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقرائی است؛ زیرا پدیده‌ای را بررسی می‌کند که نظریه جامعی درباره آن در حیطه‌های رویکرد رفتاری کیفیت حسابرسی در شرکت‌ها وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست (۹). به بیانی از طریق رویکرد استقرایی تلاش می‌شود، الگوی مناسبی طراحی گردد. بدین منظور با اتکاء به روش نظریه زمینه‌ای و رویکرد نوظهور (Emerging) یا ظاهرشونده، گلیزر [۱۰] سعی گردید از طریق مصاحبه با متخصصان و خبرگان حسابرسی، مباحث مربوط به رویکرد رفتاری کیفیت حسابرسی مشخص و دسته‌بندی شود [۱۱].

این رویکرد به پژوهشگر اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا بر اساس مرحله اول کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه شونده‌ها بپرسد و سپس بر اساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را خلاصه و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت بر اساس کدگذاری انتخابی، مولفه‌های اصلی پژوهش را به منظور نظریه پردازی ارائه دهد. به عبارت دیگر، رویکرد نوظهور در گزند تئوری مستلزم مقوله بندی تطبیقی ثابت است که در آن مقوله‌ها باهم، با رویدادها مقایسه می‌شوند و صرفاً به توصیف مقوله‌ها پرداخته نمی‌شود [۱۲].

در این پژوهش براساس اعتقاد اشتراوس و کوربین [۱۳] برای پابندی به اصول نظریه برخاسته از داده‌ها از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند «برای حداکثر کردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع، یا اتفاقات» استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله براساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یافت شود. بر این مبنا مذاکراتی با حداقل ۷ نفر از متخصصان ارسال گردید و از آن‌ها خواسته شد، تا در صورت تمایل، مقدمات انجام مصاحبه مهیا گردد. از مجموع مذاکرات ارسال شده، ۷ مذاکره پاسخ داده شد، که همین ۷ نفر نهایتاً به عنوان مصاحبه شونده انتخاب شدند. روند انجام مصاحبه تلاش شد تا حد امکان رودررو (مصاحبه عمیق) نیز از طریق صوت ضبط شده بین پژوهشگر با مصاحبه شونده‌ها مراد شود. ذکر این نکته حائز اهمیت است که رعایت اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه‌های آن‌ها در همان ابتدا تاکید می‌شد، تا اطمینان و اعتماد آن‌ها برای انجام مصاحبه‌ها جلب گردد.

در جمع آوری داده‌های مصاحبه، در ابتدا از مصاحبه‌های باز و سپس از مصاحبه‌های نیمه ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. سوالات مصاحبه شامل موقعیت‌های واقعی بودند که شرکت کنندگان بر حسب تجربه و یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند که برخی از این سوالات عبارت بودند از:

۱- رویکرد رفتاری بر کیفیت حسابرسی چه تاثیری دارد؟

۲- رویکرد رفتاری (روانشناختی) بر کیفیت حسابرسی چه تاثیری دارد؟

در آغاز فرآیند تحقیق مصاحبه‌ها عموماً بدون ساختار انجام می‌شد چرا که این موضوع به ایجاد دیدگاه‌های متفاوت در مورد موضوع پژوهش به محقق کمک می‌نمود، اما در مراحل بعدی فرآیند تحقیق، بدلیل معنا پیدا کردن مفاهیم، مصاحبه‌ها به سمت نیمه ساختاریافته هدایت شد، تا چارچوب نظری هدفمندی به منظور تولید محتوای اثربخش‌تر ایجاد شود. این کار می‌تواند به کاهش تاثیرگذاری گرایش یا جهت ناشی از تئوری‌های مبتنی بر ادبیات تحقیق در حین گردآوری داده‌ها، کمک شایانی نماید. یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. پژوهشگران پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکاتشان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله‌ی کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. چرا که استفاده از مقایسه دائمی سبب کنترل پی‌درپی مفاهیم جدید، بسط و توسعه و مقایسه طبقه‌بندی‌ها و تصمیم‌گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه‌بندی‌های موجود می‌شود [۱۴].

در واقع در مرحله‌ی کدگذاری محوری، محقق هر گونه ایده نوظهور، کدها و طبقه‌بندی‌های احتمالی و روابط بین طبقه‌بندی‌های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابهِت ثبت و ضبط می‌کند. در مرحله‌ی کدگذاری انتخابی طبقه‌بندی‌های فرعی و طبقه‌بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته می‌شوند. در نهایت در زمان تدوین مدل و دسته‌بندی مولفه‌های اصلی و فرعی، قبل از نهایی سازی برای مصاحبه‌شوندگان ارسال و از آنها خواسته شد تا پیشنهادات و انتقادات خود را ارائه نمایند، که در این مرحله اعتبار مربوط به تحقیق کیفی بر اساس سه سوسازی یا چندجانبه‌گری مورد بررسی قرار گرفت.

مفهوم اعتبار در پژوهشهای کیفی از جنبه‌های مختلفی به کار رفته است. این مفهوم واحد نبوده، بلکه مفهومی پیچیده و فراگیر و همه جانبه بوده است [۱۵].

در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد، بنابراین، درباره اینکه آیا مصاحبه‌ها قابل تکرار و نتایج قابل تعمیم هستند، جای شک و تردید وجود دارد و پژوهشگران باید از فنونی که در تحقیق‌های کیفی برای نشان دادن قابلیت اعتماد و صحت یافته‌ها به کار گرفته می‌شود، استفاده کنند. در این پژوهش از روش سه‌سوسازی یا چندجانبه‌گری برای سنجش اعتبار تحقیق استفاده شده است. برای محقق شدن چندجانبه‌نگری در پژوهش حاضر رویکردهای مختلف مصاحبه‌شوندگان در ۴ بعد زیر مورد بررسی قرار گرفت و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شده است.

کد گذاری های اصلی

کد گذاری تئوری

کد گذاری باز

کد گذاری محوری

کد گذاری انتخابی

کدهای مفهومی	طبقه بندی مفهومی	طبقه بندی فرعی	طبقه بندی اصلی
۱ - رفتار انسان تحت تاثیر بافت اجتماعی است.			
۲- رفتار انسان تحت تاثیر بافت خانوادگی است.			
۳- رفتار انسان تحت تاثیر بافت مدرسه ای است.			
۴- رفتار انسان تحت تاثیر ویژگی های درونی خود فرد است.			
۵- رفتار انسان تحت تاثیر بافت جامعه است.			
۶- رفتار انسان تحت تاثیر طبقات هر نوع بافت و گسترش هر طیف است.			
۷- رفتار انسان تحت تاثیر نوع حکومت است.			
۸- رفتار انسان تحت تاثیر اجزا و عناصر روانشناسی فردی و خاص هر بافت (خود تعیین گری) است.			
۹- رفتار انسان تحت تاثیر نظریه انسان شناسی است.			
۱۰- رفتار انسان تحت تاثیر نظریه وجود شناسی است.			
۱۱- رفتار انسان تحت تاثیر پیش آیندهای رفتار است.			

۱۲- رفتار انسان ترا نظریه ای (وابسته به اقلیم) است.

۱۳- تیپ گزینش (نمونه متناسب جامعه آماری نیست)، دانشگاه، محل کار در رفتار انسان موثر است.

۱۴- رفتار انسان تحت تاثیر سن، جنس، رشته، شغل، حوادث، موقعیت اجتماعی قرار می گیرد.

۱۵- درمان گرایی متناسب با حرفه صورت می گیرد.

۱۶- نوع حکومت (دموکراتیک و غیر دموکراتیک) در رفتار انسان تاثیر دارد.

۱۷- تیپ شخصیت، ذهنی (پیکنیک) در رفتار انسان تاثیر دارد.

۱۸- ترس و جرات، تردید، سخت گیری، ریسک پذیری یا گریزی در هر رفتاری متفاوت است.

جدول (۲) تعاریف طبقه بندی ها:

۱. اعتباریابی یا بازبینی توسط مصاحبه شوندگان: این روش عبارت است از بررسی صحت یافته های پژوهش توسط مصاحبه شوندگان به منظور تعیین آنکه آیا این پژوهش به شکل صحیح دیدگاه های آنان را درباره موضوع پژوهش تحت پوشش قرار می دهد یا خیر؟ برای تحقق این روش با ۷ نفر از بین ۷ مشارکت کننده پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده ها، در مورد مطابقت دیدگاه های ایشان با مصاحبه کننده سوال و بحث انجام شد که خوشبختانه در همه موارد پژوهشگر درک صحیحی از اظهارات مصاحبه کنندگان داشته است، این امر می تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه شوندگان و مصاحبه کننده درباره ی موضوع تحقیق باشد.
۲. مرور همتا: با استفاده از این راهبرد، پژوهشگر طی انجام پژوهش، به منظور فراهم کردن نقدی درباره شیوه های به کار گرفته شده و بررسی نتایج و صحت آنها، از سایر پژوهشگران کمک می گیرد؛ از آنها می خواهد تا به بررسی یادداشت ها، مقوله بندی انجام شده با استفاده از فهرست مقوله ها و تحلیل های رایانه ای که در حین پژوهش انجام شده است، بپردازند. به دلیل محدودیت های موجود کمک گرفتن از سایر پژوهشگران در این تحقیق امکان پذیر نبود اما برای تحقق این روش، تجزیه و تحلیل داده های مصاحبه پس از دو هفته مجدداً انجام گرفت و در درک مفاهیم مربوط به مصاحبه در دو زمان، اختلاف قابل ملاحظه ای وجود نداشت.
۳. توضیح شیوه یادداشت برداری و انجام پژوهش: در این مرحله پروتکل و فرآیند انجام مصاحبه ها در اختیار ۷ نفر از مصاحبه شوندگان قرار گرفت تا تایید نمایند، آیا نحوه ی تحلیل درست طی شده است یا خیر، که مرور یادداشت ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.
۴. تهیه گزارش مفصل نتایج: در تحلیل تفسیری، با توجه به این اصل که «معناها برخاسته از موقعیت هستند»، هریک از نتایج باید همراه با موقعیت، به طور کامل در نظر گرفته شود و خواننده پژوهش توجهی خاص به موقعیت داشته باشد. بنابراین، لازم است جزئیات موقعیت پژوهش در گزارش توضیح داده شود. بر این مبنا ضبط مصاحبه ها، یادداشت برداری و گزارش دهی مرتب نتایج، منجر به فراهم نمودن داده های معتبر گردید که این موضوع مورد تایید قرار گرفت.

نتایج

از آنجاکه تئوری سازی چندانی در مورد کیفیت حسابرسی با هدف رویکرد رفتاری (روانشناختی) در تحقیقات قبلی صورت نپذیرفته است، و صرفاً محققان با اتکا به مباحث کمی محققان قبلی، اقدام به بررسی کیفیت حسابرسی نموده اند، این پژوهش در سه مرحله کد گذاری، مولفه های اصلی و فرعی پژوهش را در قالب جدول زیر ارائه می دهد. بر این اساس پس از پایان هر مصاحبه کدگذاری ها انجام می گرفت و این روند به منظور شناسایی کدهای جدید دوباره در طی روزهای آتی مرور می شد. جدول (۱) فرآیند سه مرحله ای کدگذاری را نشان می دهد:

جدول (۱) کدهای مفهومی و طبقه بندی شده ناشی از مصاحبه ها

سوالات پرسشنامه	مفاهیم (کلی) پاسخ های مثبت
رویکرد رفتاری	رفتار انسان تحت تاثیر بافت اجتماعی است.
	رفتار انسان تحت تاثیر بافت خانوادگی است.
	رفتار انسان تحت تاثیر بافت مدرسه ای است.
	رفتار انسان تحت تاثیر ویژگی های درونی خود فرد است.
	رفتار انسان تحت تاثیر بافت جامعه است.
	رفتار انسان تحت تاثیر طبقات هر نوع بافت و گسترش هر طیف است.
	رفتار انسان تحت تاثیر نوع حکومت است.
	رفتار انسان تحت تاثیر اجزا و عناصر روانشناسی فردی و خاص هر بافت (خود تعیین گری) است.
	رفتار انسان تحت تاثیر نظریه انسان شناسی است.
	رفتار انسان تحت تاثیر نظریه وجود شناسی است.
	رفتار انسان تحت تاثیر پیش آیندهای رفتار است.
	رفتار انسان ترا نظریه ای (وابسته به اقلیم) است.
	تیپ گزینش (نمونه متناسب جامعه آماری نیست)، دانشگاه، محل کار در رفتار انسان موثر است.
	رفتار انسان تحت تاثیر سن، جنس، رشته، شغل، حوادث، موقعیت اجتماعی قرار می گیرد.
	درمان گرایی متناسب با حرفه صورت می گیرد.
	نوع حکومت (دموکراتیک و غیر دموکراتیک) در رفتار انسان تاثیر دارد.
	تیپ شخصیت، ذهنی (پیکنیک) در رفتار انسان تاثیر دارد.
	ترس و جرات، تردید، سخت گیری، ریسک پذیری یا گریزی در هر رفتاری متفاوت است.

در ادامه یافته‌های پژوهش، به ویژه بحث درباره مفاهیم و طبقه‌بندی در سایه پژوهشهای انجام شده درباره کیفیت حسابرسی، آرایه، و به طور همزمان پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح داده می‌شود.

پس از شناسایی و تشریح مولفه‌های طبقه‌بندی مفهومی، فرعی و اصلی و بر اساس کدهای ایجاد شده ناشی از تحلیل مصاحبه‌ها در سه بخش کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه شوندگان پرسیده شد و سپس بر اساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت گردید و در این بخش بر اساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش به منظور نظریه‌پردازی ارائه می‌گردد. به عبارت دیگر، رویکرد نوحاسته در گردن تئوری مستلزم مقوله‌بندی تطبیقی ثابت است که در آن مقوله‌ها باهم، با رویدادها با رویدادها مقایسه گردیدند. چارچوب کیفیت حسابرسی با هدف شناسایی رویکرد رفتاری به شرح جدول فوق ارائه می‌شود.

بحث و نتیجه گیری

جهان کنونی، دنیای رقابت، ظهور فناوری های برتر و توسعه ی تجارت است. اما هرگونه کسب مزیت رقابتی در سطح بین المللی و کشور بدون توجه به رویکرد رفتاری در حوزه کیفیت حسابرسی، عدم شفافیت گزارشگری و ناکارآمدی موسسات حسابرسی و رسوایی های صورت گرفته را به همراه خواهد داشت. افزون بر این، اغلب مسائل، مشکلات و تنگناهای کیفیت حسابرسی، موضوعاتی مربوط به کنترل و گزارشگری نیست و با توجه به ارتباط رویکرد رفتاری با مباحث ذات انسانی، هرگونه مشکلات کیفیت حسابرسی یک کشور، مشکلی برای کل جهان محسوب می شود. این موضوع سبب افزایش نگرانی ها در قبال مسائل مسئولیت اجتماعی، پاسخ خواهی و پاسخ گویی و هم چنین افزایش آگاهی عموم از مسئولیت های رفتاری شرکت ها و صنایع مختلف شد. در این بین، تجربه ی بین المللی ثابت کرده است که بهبود کیفیت هر چیز جز در سایه توجه به رویکرد های رفتاری عوامل در گیر در مساله امکان پذیر نیست. از این رو، موسسات و نهادهای درگیر در موضوع پژوهش که فعالیت های آن ها دارای آثار گسترده محیطی، فرهنگی، سیاسی، اجتماعی و اقتصادی است، با چالش جدی در زمینه ی انتشار اطلاعات فعالیت های گزارشگری به عموم، مواجه هستند. هدف این پژوهش نقش رویکرد رفتاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی براساس تحلیل داده بنیاد بود. همانطور که تشریح شد، پژوهش بر اساس تحلیل داده بنیاد و از طریق مصاحبه عمیق با ۵ نفر از خبرگان روانشناسی و حسابرسی صورت پذیرفت و تحلیل ها بر اساس سه مرحله کدگذاری باز، انتخابی و محوری مورد تحلیل قرار گرفتند. جدول (۳) خلاصه چارچوب تئوریک را ارائه می دهد:

جدول (۳) خلاصه چارچوب تئوریک

طبقه بندی های اصلی	طبقه بندی مفهومی	تشریح کدهای چارچوب تئوریک
	۱- بهبود رفتار حرفه ای حسابرسان	
	۲- ارتقای همکاری و اطمینان متقابل حسابرسان مستقل با مدیریت و کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی	
۶- پایبندی و رعایت به آئین رفتار حرفه ای	۳- ارتقای سطح استقلال از طریق تقویت کمی و کیفی موسسات (سایز)	تعامل و همکاری با رعایت و پایبندی به حداقل های الزامات حرفه اهمیت به مشخصه های انسان به عنوان اصلی ترین مقوله رفتار
	۴- ارتقای سطح پاسخگویی موسسات (در ارتباط با جامعه حسابداران رسمی و بورس- نهاد نظارتی)	
	۵- ارتقای روابط بین موسسات و تعامل فیما بین	

با توجه به نتایج حاصل شده می توان بیان نمود، هشت مولفه اصلی مدل با هدف بکارگیری رویکرد رفتاری در کیفیت حسابرسی نقش ایفا می کند و می تواند به مزیت رقابتی و بین المللی بنگاه های اقتصادی در راستای استراتژی های تعیین شده و کسب رفاه و منافع عموم کمک نماید. اصلی ترین مساله در رسیدن برای اثر بخشی رعایت حداقل های رویکرد رفتاری می باشد. بر اساس نتایج کسب شده پیشنهاد می شود که موسسات حسابرسی در جهت بهینه سازی صحیح آئین رفتار حرفه ای و مشخصه های رویکرد رفتاری در جهت احترام به نظرات خبرگان گروه تخصصی و حتی روانشناسی و راه اندازی سیستم فناوری اطلاعات و مکانیزه کردن روند آموزش اندازی احترام به نظرات گروه و خبرگان، رعایت حقوق استفاده کنندگان و عموم، پایبندی و رعایت به استاندارد حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای و همچنین جامعه حسابداران رسمی در جهت ساماندهی سیستم مکانیزه فناوری اطلاعات، اجرای استاندارد- شفافیت، یکسان سازی خدمات، سیاست گذاران و دولت، ایجاد کمیته حسابرسی و فرهنگ پاسخ خواهی و پاسخگویی، ریشه یابی فساد در جهت بهبود و کنترل ضعف سیستم در نهایت اهمیت به فرهنگ و ارزشهای انسانی و منافع عموم اقدام اساسی صورت گیرد.

در نهایت پیشنهاد می شود، بنگاه های اقتصادی اگر در فرآیندهای کسب و کار خود به دنبال کسب مزیت و جذب سرمایه های بیشتری در بازار رقابتی و بین المللی هستند، باید بر نقاط قوت و ضعف خود در تفهیم رویکرد رفتاری به عنوان اصلی ترین مساله در کیفیت حسابرسی توجه نمایند. حرفه حسابرسی مانند سایر حرفه ها برای حفظ جایگاه خود، نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی

انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه می باشد. علاوه بر این، امروزه رقابت بین مؤسسه های حسابرسی گسترش یافته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسه های حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هرچه بهتر به بازار را بیشتر دریافته اند. همچنین، از آنجا که هدف حسابرسی حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفها و اشتباهات با اهمیت موجود در صورتهای مالی می باشد، حسابرسان به منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی می باشند. و برای رسیدن به بازار سرمایه شفاف و بازدهی بهینه از حسابرسی ریسک، کنترل، حقوق و مزایا از کلید واژه های ابتدائی پاسخ گویی و پاسخ خواهی مالی، اهمیت درک ذات انسان، برخورد محیط، روابط با جامعه، کنش دولت و موانع سیاسی و منافع عموم مرور رفتاری داشته باشند.

References

- [1] Cadbury, A. (1992). Report of the committee on the financial aspects of corporate governance (Vol. 1). Gee.
- [2] Ferguson, A., & Stokes, D. (2002). Brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-Big 8 and Big 6 mergers. *Contemporary accounting research*, 19(1), 77-110.
- [3] Ho, W. K., Hock, O. Y., & Kueng, K. C. (2017). Corporate Governance Quality and Audit Quality in Malaysia. In *SHS Web of Conferences* (Vol. 34). EDP Sciences.
- [4] Lin, Z. J., & Liu, M. (2009). The determinants of auditor switching from the perspective of corporate governance in China. *Corporate Governance: An International Review*, 17(4), 476-491.
- [5] Leung, S., & Horwitz, B. (2010). Corporate governance and firm value during a financial crisis. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 34(4), 459-481.
- [6] Levitt Jr, A. (1998). The numbers game. *The CPA Journal*, 68(12), 14.
- [7] Liu, J., Wang, Y., & Wu, L. (2011). The effect of guanxi on audit quality in China. *Journal of Business Ethics*, 103(4), 621-638.
- [8] Srinidhi, B., Yang, Z., & ZHANG, K. Y. (2017). Audit Partner Gender Diversity and Audit Quality.
- [9] Sharma, V. D., & Kuang, C. (2014). Voluntary audit committee characteristics, incentives, and aggressive earnings management: evidence from New Zealand. *International Journal of Auditing*, 18(1), 76-89.
- [10] Shnani, S. (2017). Quality of financial reporting-influence of corporate governance regulations. *International Journal of Indian Culture and Business Management*, 14(3), 294-305.
- [11] O'sullivan, N. (2000). The impact of board composition and ownership on audit quality: evidence from large UK companies. *The British Accounting Review*, 32(4), 397-414.
- [12] Lutans et al. (1392). "Organizational Psychological Capital: Evolution in the Competitive Advantage of Human Capital".
- [13] Forouhar, Mohammad; Shiva Maleki Ehsan, Rahim Roozbehani, and Beita Khabazian (1392). "Organizational Behavior and Positive Organizational Research: New Approaches to Management and Leadership". National Conference on Accounting and Management. Shiraz.
- فروهر، محمد؛ شیوا ملکی احسان، رحیم روزبهانی، و بیتا خبازیان (۱۳۹۲). "رفتار سازمانی و پژوهش سازمانی مثبت‌گرا: رویکردهایی نوین به مدیریت و رهبری". در همایش ملی حسابداری و مدیریت. شیراز.
- [14] Vakili Fard, Hamid Reza, Fatemeh Allah Talebnia and Omid Sabaghian (1395). "Effect of Audit Quality on Optional Accrual Items and Provisional Audit Report", *Financial Accounting Research*, Vol. 8, No. 29.
- وکیلی فرد، حمیدرضا؛ فدرت اله طالب نیا و امید صباغیان (۱۳۹۵). "اثربخشی حسابرسی بر اقلام تعهدی اختیاری و ارائه گزارش حسابرسی مشروط"، پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۸، شماره ۲۹.
- [15] Greeley, Mehdi Safari, Rezaei Pitynevi, Yasser, Nowroozi, Mohammad (2012). "Presentation of a Model for Explaining the Effectiveness of the Audit Committee and the Value Content of Accounting Information", *Journal of Accounting and Auditing Management*, Volume 6, Issue 24, Page 1-12
- گرایلی، مهدی صفری، رضائی پیتنه نوئی، یاسر، نوروزی، محمد، (۱۳۹۱). "ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی کمیته حسابرسی و محتوای ارزشی اطلاعات حسابداری"، نشریه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره 6 شماره 24، صفحه 1-12.