

روش‌شناسی تحقیقات حسابرسی

دکتر محمود لنگری

مدرس دانشگاه علامه طباطبائی (ره)

محمد مهدی مؤمن زاده

دانشجوی کارشناسی حسابداری

چکیده

بخش اول این مقاله به روش و روش‌شناسی، طبقه‌بندی انواع تحقیقات، دیدگاه‌های اساسی شناخت و معرفی مکتب پدیدارشناسی اختصاص یافته است تا بتوان از آن به عنوان شالوده و زیربنای ارائه مدلی در روش‌شناسی تحقیقات حسابرسی استفاده کرد. در نگارش بخش نظری مقاله سعی شده است تا مطالب به صورتی خلاصه و مفید ارائه شود.

بخش دوم مقاله به شناخت مسائل و مشکلات حرفه‌ای و علمی حسابرسی، طبقه‌بندی انواع تحقیقات حسابرسی و ارائه مدلی برای هر کدام اختصاص دارد. در این بخش با توجه به معرفی مکتب پدیدارشناسی، که از مکاتب مهم شناخت‌شناسی است، مدل‌هایی برای سطوح مختلف پژوهش‌های حسابرسی معرفی شده است.

از آنجا که دیدگاه استنباطی بر مبنای پدیدارشناسی می‌تواند مبنای مناسبی را برای فرضیه‌پردازی و نظریه‌پردازی در پژوهش‌های نظری حسابرسی فراهم آورد براساس آن مدل، پژوهش‌های نظری در حسابرسی ارائه می‌شود.

کلید واژه‌ها: روش‌شناسی، پدیدارشناسی، حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی.

مقدمه

حسابرسی مربوط به بررسی و تأیید داده های مالی برای قضاوت در مورد صحت صداقت در داده هایی است که با آنها رویدادها و شرایط توصیف می شود. داده های مالی اساساً گزارشهایی از واقعیتهای مبهم است. تأیید آنها به استفاده از روشهای «برهان و استدلال» نیازمند است (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۲۸). افزون بر آن، حسابرسی باید مفاهیم منحصر به فردی را تدوین کند که با ماهیت و کارکرد آن مربوط است. حسابرسی هم به عقاید انتزاعی می پردازد و هم یک رشته کاربردی است و چون قدرت هر رشته و حرفه ای، صرف نظر از داشتن تشکلهای حرفه ای فراگیر و آیین رفتار حرفه ای، در شالوده های فلسفی و نظری آن قرار دارد، شناخت روش حسابرسی و تلاش در جهت ارائه مدلی برای پژوهشهای حسابرسی، می تواند در ایجاد و تقویت پایه های نظری این رشته نقش موثری داشته باشد. بدون داشتن نظریه، مشکل بتوان بر مسائل حل و فصل نشده کنونی و آینده حرفه ای فائق شد و برای آنها راهکارهای مناسبی ارائه کرد. در این مقاله با معرفی دیدگاه های اساسی شناخت، معرفی مکتب پدیدارشناسی و مقایسه آن با دیگر مکاتب مهم شناخت شناسی و با دسته بندی انواع تحقیقات حسابرسی برای هر دسته از پژوهشها روش مربوط به آن ارائه می شود.

روش و روش شناسی

روش، شیوه پیش رفتن به سوی هدف و لازمه دانش است و اعتبار دستاوردهای هر دانشی نیز به روش یا روشهایی وابسته است که در آن مورد استفاده قرار گرفته است. روش با عواملی نظیر موضوع معرفت، هدف معرفت و هستی شناسی و معرفت شناسی ای در ارتباط مستقیم است که معرفت بر اساس آن شکل می گیرد. معرفت

بویژه اگر کاربردی باشد در روش خود از نظریه‌ای که بر آن مبتنی است نیز تأثیر می‌پذیرد. دکارت^۱ روش را راهی می‌داند که به منظور دستیابی به حقیقت در علوم باید آن را پیمود. در یک دسته بندی کلاسیک، واژه روش را به هفت معنا به کار برده‌اند: ۱- روش به معنای معرفت (متد) ۲- روش به معنای استدلال (متد) ۳- روش به معنای فن گردآوری اطلاعات (تکنیک) ۴- روش به معنای تحلیل داده‌ها (روش جستجو) ۵- روش به معنای سطح تحلیل (روش جستجو) ۶- روش به معنای نوع نگاه به موضوع (روش جستجو) ۷- روش به معنای روش‌شناسی (متدولوژی)^۲ (حقیقت، ۱۳۸۲: ۱۵۶).

متدولوژی یا روش‌شناسی وظیفه شاخه‌ای از فلسفه علم است و به شناخت شیوه‌های اندیشه و راه‌های تولید علم و دانش در عرصه معرفت بشری می‌پردازد و منطق، ابزارها و شیوه‌هایی را برای رسیدن به حقیقت معرفی می‌کند. در بحث روش‌شناسی حسابرسی ذکر این نکته مهم و مفید است که هیچ روش شناختی از فلسفه زیرین، که زاینده آن است، بی‌نیاز نیست و اساساً هر روش از قوانین نظری مایه می‌گیرد که توصیف‌هایی علمی و یا فلسفی است (سروش، ۱۳۷۳: ۱۳۳).

به هر حال روش‌شناسی علمی است دستوری؛ زیرا برای فکر، قواعدی مقرر می‌دارد و تعیین می‌کند که انسان چگونه باید حقایق را در علوم جستجو کند. در هر حوزه‌ای وقتی با یک روش، که مدعی علمی بودن است، رو به رو می‌شویم، ابتدا باید قواعد و عناصر پدید آورنده آن را بررسی کنیم و از دور راه به نقد و تحلیل آن بپردازیم:

۱- از لحاظ ماهیت و محتوای علمی و منطقی قوانین و ارزیابی درستی یا نادرستی

آنها

۲- از لحاظ ارزش علمی، کارایی، توانایی و راهگشایی آنها (کاظمی، ۱۳۷۴: ۲۹).

تحقیق^۱ و انواع آن

تحقیق، مجموعه فعالیتهای منطقی، منظم، منسجم و هدفمند است که در پی دستیابی به یکی یا ترکیبی از خواسته های زیر به صورت فردی یا گروهی صورت می گیرد:

۱- ارضای حس کنجکاوی معرفتی (تحقیق بنیادی) ۲- توصیف وضعیت یا نگرش عده ای از افراد (تحقیق پیمایشی، همبستگی و ...) ۳- جستجوی پاسخ و راه حل برای یک مسئله و مشکل واقعی (تحقیق کاربردی و ...) (خاکی ۱۳۸۲: ۸۸). با توجه به اینکه هر تحقیق با یک مسئله و هدف خاص آغاز می شود، لذا بر پایه ماهیت مسئله های مطرح شده و هدفی که پژوهشگر از تحقیق دنبال می کند، می توان تحقیقات را طبقه بندی کرد. در این نوع طبقه بندی بر کاربرد مستقیم یافته ها و درجه تعمیم پذیری آنها بر شرایط مشابه دیگر تأکید می شود (گی و دیل^۲، ۱۹۹۲: ۸).

۱- پژوهشهای پایه ای^۳ (بنیادی)

تحقیق پایه ای نوعی از تحقیق است که اهداف مشخص تجاری ندارد و در آن سعی می شود که دانش و نظریه ها به طور عام و خالص توسعه و گسترش یابد و کاربرد عملی دستاوردهای تحقیق مورد توجه نیست (جین و تریاندیس، ۱۳۷۶: ۱۰). این تحقیقات، مفاهیم، مدلها و نظریه های مناسبی را ارائه می نماید که می توان به عنوان مبنایی برای مطالعه سایر زمینه ها از آنها استفاده کرد.

1 - Research

2 - Goy & diehl

3 - Basic / fundamental Res

۲- تحقیق کاربردی^۱

هدف از تحقیق کاربردی به دست آوردن درک یا دانش لازم برای تعیین ابزاری است که به وسیله آن نیازی مشخص و شناخته شده برطرف شود. در این نوع تحقیقات، هدف، کشف دانش تازه‌ای است که کاربرد مشخصی را درباره فرآورده یا فرایندی در واقعیت دنبال می‌کند؛ به عبارت دقیقتر، تحقیقات کاربردی تلاشی است که برای چگونگی استفاده از دانش موجود به منظور حل مسائل و مشکلات علمی در دنیای واقعی صورت می‌گیرد. می‌توان گفت تحقیقات پایه‌ای مبنایی برای تحقیقات کاربردی است و تحقیقات کاربردی برای حل مسائل واقعی راه‌حلهایی ارائه می‌کند.

۳- تحقیق و توسعه^۲

فرایند تحقیق و توسعه، شناسایی استعداد، پیدایش اندیشه‌ها، آفرینش، طراحی، تولید، معرفی و انتشار محصول و فرایند یا نظام فناوری تازه است. هدف اصلی فعالیت‌های تحقیق و توسعه نظریه پردازی یا آزمون نظریه نیست، بلکه توسعه محصولات یا فرایندهای جدید است (جین و تریاندیس، ۱۳۷۶: ۱۱).

۴- تحقیقات ارزیابی^۳

این نوع تحقیقات، فرایندی به منظور جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات برای تصمیم‌گیری است که براساس یک یا چند ضابطه و معیار صورت می‌پذیرد. منظور

از ارزیابی این نیست که تعیین کنیم چیزی به خودی خود با ارزش یا بی ارزش است، بلکه منظور انتخاب یک راهکار به منظور اتخاذ تصمیم است (گی و دیل: ۱۰). اینکه تعیین مبلغ جدید اهمیت «بهرتر» است یا نه به ضابطه ها و قضاوت در مورد آنها بستگی دارد.

۵- تحقیقات عملی (کاری)^۱

پژوهش عملی، فرایندی است که به طور منظم، داده های پژوهش را در مورد نظام در حال جریان در ارتباط با بعضی اهداف، موضوعها یا نیاز سیستم جمع آوری کرده، این داده ها را به سیستم بازخورد داده، آن گاه با انتخاب متغیرهای برگزیده شده در سیستم بر اساس داده ها و فرضیه ها عمل کرده، سپس با جمع آوری داده های افزونتر، نتایج عملیات را ارزشیابی می کند (خاکی، ۱۳۸۲: ۹۹). ارزش تحقیق کاری معمولاً به کسانی محدود است که آن را اجرا کرده اند؛ گرچه نتایج آن ممکن است به دیگران هم کمک کند. هدف این نوع تحقیق، کمک به توسعه علم نیست ولی پاسخهای فوری برای مسائلی فراهم می کند که نمی توانند مدت زیادی در انتظار راه حلهای نظری باقی بمانند (خاکی، ۱۳۸۲: ۱۰۰).

پژوهشهای کاربردی، مسئله (مشکل) مدار^۲ و در پی بررسی فرضیه های آزمون پذیر^۳ است. اما تحقیقات عملی فعالیت مدار^۴ است و به بررسی فرضیه های تجربی خاص یا فرضیه های آماری قابل کنترل^۵ می پردازد. در تحقیقات عملی، مسئولیت تحقیق امتداد می یابد و به صرف بررسی مسئله و تجویز راه حل پایان

1 - Action Res
3 - Testable Hypothesis
5 - Controlable Hypothesis

2 - Problem Oriented
4 - Activity Oriented

نمی‌یابد، بلکه باید برای حل مشکلات، مسئولیت نظارت بر چگونگی پیاده شدن راه حلها را نیز بر عهده بگیرد.

۶- تحقیقات آموزشی^۱

از این گونه تحقیقات به منظور توسعه و انتشار دانش جدید از طریق آموزش و تعلیم استفاده می‌شود. این تحقیقات می‌کوشد تا به درک هر چه بهتر پژوهشهای پایه و نیز یافته‌ها و نتایج تحقیقات کاربردی یاری رساند. علاوه بر این ممکن است در پژوهشهای بعدی خود به بررسی و پیدا کردن بهترین روشها و شیوه راهکارها برای نشر و آموزش یافته‌های تحقیقات یاد شده به افراد مورد نظر و تحت تعلیم اهتمام ورزند؛ به عنوان نمونه پیدا نمودن بهترین روشهای آموزش و تعلیم استانداردهای حسابداری و حسابرسی و چگونگی ارائه آنها در دوره‌های آموزشی و متون درسی از این نوع تحقیقات است (عبدالحمیدی و مک کود، ۱۳۸۳: ۶۴).

اکنون با صرف نظر از پژوهشهای تحقیق و توسعه، که در حسابرسی کمتر مورد استفاده قرار می‌گیرد، می‌توان مدلی از انواع تحقیقات حسابرسی ارائه کرد. اما سؤال مهم این است که حسابرسی در پژوهشهای خود از کدام یک از دیدگاه‌های اساسی شناخت و مکاتب شناخت‌شناسی استفاده می‌کند؛ به عبارتی از آنجا که لازم است تحقیق علمی بر اساس قاعده‌های دقیقی صورت پذیرد و با رعایت روایی^۲ و پایایی^۳ اعتبار خود را حفظ کند، مبنای زیربنای مناسب روش حسابرسی در پژوهشهای آن کدام است.

دیدگاه های اساسی شناخت

الف : دیدگاه تجربه گرایی^۱: اثباتگرایی^۲

این دیدگاه حواس انسان را وسیله شناخت می داند و معتقد است شناختی اعتبار دارد که با یکی از حواس قابل درک باشد. این رویکرد کوشش می کند در هر زمینه «آنچه را هست» شرح دهد بدون اینکه هیچ قضاوت ارزشی نسبت به اینکه «چطور باید باشد»، انجام دهد. اثباتگرایی به تجربه و آزمایش و مشاهده اصالت می دهد و روش استقرایی^۳ را برای رسیدن به قوانین کلی علمی می پسندد (اسکندری، ۱۳۸۶: ۳۸). از نظر اثبات گرایان فقط قضایایی معنی دارد که امکان تحقیق پذیری تجربی دارد، (طاهری، ۱۳۷۴: ۱۳) و تأکید آنها بر مسائل خاص و عینی است نه معیارهای ارزشی، روانی و اخلاقی.

ب: دیدگاه عقل گرایی^۴

دیدگاه عقل گرایی بر اساس استدلال قیاسی^۵ استوار است و اعتقاد دارد که حواس انسان هیچ گاه کلیت و ضرورت اصول و مفاهیم را در نمی یابد، لذا منشأ دیگری به نام عقل ضرورت دارد. پژوهشگر در این روش با دستیابی به شناختی کلی در مورد پدیده های جزئی قضاوت می کند (لازی، ۱۳۷۷: ۹) و به مدد ریاضیات و کاربردهای منطقی، اصول بدیهی یا مفروضات تأیید شده به نتیجه می رسد.

ج : دیدگاه استنباطی

این دیدگاه استنباط را به عنوان روش خاص علوم اجتماعی می پذیرد. از اواخر سده نوزدهم میلادی با طبقه بندی و جدا کردن علوم، روش استنباطی در برابر روش

1 - Empiricism

3 - Inductive

5 - Deductive

2 - Positivism

4 - Rationalism

تیینی علوم طبیعی شکل گرفت. بر اساس این دیدگاه، فهمیدن زندگی یا استنباط تنها با اندیشه امکانپذیر نیست؛ بلکه باید از استنباط و تمام نیروهای احساسی برای درک آن استفاده شود؛ زیرا موضوع مورد مطالعه علوم اجتماعی بر عکس موضوع علوم طبیعی ملموس نیست (حافظ نیا، ۱۳۷۷: ۷).

از آنجا که حسابرسی زیر مجموعه علوم اجتماعی است و با توجه به ماهیت آن و مسائلی که با آن روبه‌رو است در نظر گرفتن دیدگاه‌های تجربی و استنباطی کسب شناخت مناسبتر است و اکنون باید دید دیدگاه استنباطی بر پایه کدام مکتب فلسفی، مبنای مناسبی را برای طرح فرضیات پژوهشهای علمی حسابرسی فراهم می‌آورد.

پدیدار شناسی^۱

پدیدار شناسی در عصر ما به جنبشی فلسفی اطلاق می‌شود که هدف اصلی و اساسی آن بررسی، تحقیق و شناخت مستقیم و بی‌واسطه پدیده‌هاست. پدیدارها در برگیرنده رفتار، افکار، خواسته‌ها، اعتقادات، اشیا و غیره است.

در پدیدار شناسی باید به ماهیت پدیده‌ها پی ببریم. بنابراین باید با پدیده‌ها برخوردی خالص و دست‌اول و رها از نظریات و شائبه‌های قبلی داشته باشیم. در پدیدارشناسی ادعا این است که شناخت پدیدارها در گرو شناخت تجربه درونی ذهنهایی است که درگیر آن پدیدارها هستند (الوانی، ۱۳۷۵: ۵). در این مکتب باید الگو یا ساختار را بر پایه وقایع و پدیده‌هایی به دست آوریم که نشاندهنده روابط بین پدیده‌ها و ماهیت آنها باشد و قاعدتاً این امر را باید از طریق تجربه و شهود توأماً انجام دهیم. آن‌گاه از این مدل یا نمونه مطلوب برای شناختن واقعتهای انسانی و اجتماعی بهره‌گیریم. به‌طور کلی پدیدارشناسی، معرفت‌یافتن به ماهیت پدیده‌ها و

قادر است به علوم انسانی مبنایی استوار ارزانی دارد. پدیدارشناسی کار تحویل پدیده شناختی یعنی تبدیل تجربه به ذات را انجام می دهد (فروند، ۱۳۶۲: ۱۲۷).

در مقایسه با مکتب اثبات گرایی و تجربه گرایی محض، پدیدارشناسان معتقدند که اطلاعات و داده ها را نباید به تجربیات حسی و مشاهده پذیر و قابل تحویل به زبان شیء^۱ محدود کرد، بلکه باید آنچه را قابل لمس و تجربه حسی نیست، مثل ارزشها و روابط، که از طریق شهود و دریافتهای درونی به آنها می رسیم نیز مد نظر قرار داد. در مقایسه با مکتب عقل گرایی که بر استدلال منطقی تأکید دارد و شناخت را بدون یاری جستن از تجربیات حسی ممکن می داند، پدیدارشناسی بر شهود و دریافت و تحقیق پذیری مفاهیم اصرار دارد.

از نظر پدیدارشناسان برای درک انسان، نمی توان مانند یک مشاهده گر خارجی به نظاره او نشست و نمودهای فیزیکی رفتار او را مشاهده کرد، بلکه باید برای معنا و مقصود رفتار او اصولی را وضع، و او را از دیدگاه خودش درک کرد. در پدیدارشناسی فقط یک روش به معنای قانونمندی عام نداریم، بلکه با ورود ذهنیت انسانها، درک و فهم فرایندی پیچیده و در عین حال همگانی است که از طریق آن همه ما در زندگی روزمره خود رفتارها و اعمال خویش و دیگران را می فهمیم و تعبیر و تفسیر می کنیم.

دانش مطمئن دانشی است که ما از طریق تجربه، ذهن، فکر و احساس بدان می رسیم، استنباطهای ما با احساسمان از طریق معنا بخشی ذهن شکل می گیرد و به صورت ساختارهای قابل بررسی تنظیم می شود (اسکندری، ۱۳۸۶: ۴۷).

مسائل و مشکلات مطرح در حسابرسی

حسابرسی با مجموعه‌ای از مشکلات اساسی رو به روست. این مشکلات را می‌توان به دو گروه عمده تقسیم کرد. گروه اول مربوط به این موضوع است که «چه» انتظاراتی از حسابرسی وجود دارد. گروه دوم در رابطه با این مطلب است که «چگونه» می‌تواند به این انتظارات جامه عمل بپوشاند (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۹). به عبارتی پژوهشهایی از نوع دوم به «حسابرسی» مربوط می‌شود و پژوهشهایی از نوع اول به «حسابرس»، نتیجه‌گیریها و قضاوت‌های او. اما حسابرس کیست؟ فردی است مجهز به دانش حرفه‌ای و با صلاحیت حرفه‌ای (علم و تجربه). حسابرسان در هر کار حسابرسی، ویژگیهای فردی خود را به کار می‌گیرند و محدودیتهای شناختی آنان نیز به انحراف و چالش در قضاوت حرفه‌ای منجر می‌شود (حساس یگانه، ۱۳۸۵: ۳۴). از آنجا که فعالیت توسط یک شخص انجام می‌گیرد، هر فرد نمادی از حرفه‌ای است که در آن فعالیت می‌کند و این شخص است که بار مسئولیت حرفه را برای ادای رسالتش بر دوش می‌کشد. افراد حرفه‌ای زمانی در وظایفشان نسبت به صاحبکاران و عموم شکست می‌خورند که در تحصیل و حفظ مهارتهای لازم به منظور ایفای نقش خود ناکامی داشته باشند. وجود دانش، تجربه تخصصی و ساز و کار خود نظمی حرفه در پناه استقلال حرفه‌ای و رفتار وجدانی حسابرسان می‌تواند شرایط را برای دستیابی حرفه حسابرسی به اهداف خود فراهم کند (رجبی، ۱۳۸۵: ۵۵). لذا پژوهشهای علمی حسابرسان باید هم در زمینه دانش حسابرسی و هم در زمینه صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان به پاسخگویی مسائل طرح شده بپردازد و روشی را انتخاب کند که با تکیه بر آن بتوان یک سیستم جامع علمی برای حسابرسی گردآوری کرد. با طراحی این سیستم، چارچوبی فراهم خواهد شد که می‌توان از طریق آن، مسائل و مشکلات را به طریقی منطقی و پیوسته حل و فصل کرد. هم

چنین می توان مبنایی مناسب برای یک چارچوب مفهومی فایده مند به دست آورد. باور بر این است که چارچوب مفهومی حسابرسی در صورتی فایده مند است که بتواند فلسفه ای را که در ورای کارکرد حسابرسی وجود دارد به یک کلیت منسجم، که جامع است و سازگاری درونی دارد، پیوند دهد و بتواند برای کمک به فهم یا وضع قواعد و روشهای حاکم بر اجرای حسابرسی از آن استفاده شود. یک چارچوب جامع چشم اندازی از نقش حسابرسی و مبنایی را به دست می دهد که بر اساس آن می توان مشکلات بنیادی رویاروی حرفه حسابرسی را حل و فصل کرد (پرات و وان پورسم، ۱۳۸۵: ۶۶).

تحقیقات حسابرسی

پژوهشهای حسابرسی را می توان به صورت پژوهشهای علمی و حرفه ای دسته بندی کرد که پژوهشهای علمی شامل تحقیقات نظری، کاربردی، آموزشی و پژوهشهای حرفه ای شامل تحقیقات ارزیابی و عملی است. در این طبقه بندی، پژوهشهای کاربردی و آموزشی را در یک طبقه قرار می دهیم.

تحقیقات نظری

تحقیقات نظری، که به مباحث اساسی و بنیادی می پردازد، اصولمدار^۱ است و مکتب فلسفی مناسب برای طرح فرضیات در این حوزه مکتب پدیدارشناسی است. مسائل و مشکلات در این حوزه به دلیل ارتباط با موجود پیچیده ای به نام انسان (حسابرس)، شایستگیها و مهارتهای او، محدودیتهای شناختی، پشتیبانهای

تصمیم‌گیری، بی‌طرفی و سوگیریهای قضاوتی و منافع شخصی او و هم چنین محیط متغیر و پیچیده‌ای که از ارتباط این انسانها و عوامل طبیعی دیگری تشکیل می‌شود، بسیار گونه‌گون، متعدد و دارای موارد، مصادیق و واقعیات گوناگون است. از آنجا که طی سه هزار سال گذشته، حسابرسی به شیوه‌ای بسیار کارآمدیش^۱ و عمل باورانه شرح و گسترش یافته و فقط در سی سال گذشته به بنیادهای نظری^۲ زیربنای این رشته توجه چشمگیری شده، اعتقاد بر این است که رویکردی فلسفی به حسابرسی می‌تواند اعتماد عمومی به کارکرد و اثربخشی حسابرسی را با فراهم آوردن سازمانی نظام مند از دانش حسابرسی و کمیته سازی ناسازگاریهای درونی‌اش افزایش دهد. (پرات و وان پورسم، ۱۳۸۵: ۶۳)؛ لذا دیدگاه استنباطی بر مبنای پدیدارشناسی می‌تواند مبنای مناسبی برای تلاشهای صورت گرفته به منظور حل پیچیدگیهای مفاهیم حسابرسی باشد؛ به عنوان نمونه، قضاوت حرفه‌ای که جوهره و فلسفه وجودی حسابرسی است و در تمام مراحل حسابرسی مطرح و همواره از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، نقطه کانونی فشارها و چالشهایی است که در مسیر حرفه حسابرسی وجود دارد. چالشهای موجود در زمینه قضاوت حرفه‌ای، در سه دسته در ارتباط با وظیفه حسابرسی، حسابرس و تعامل بین حسابرس و دیگر مشارکت کنندگان در فرایند گزارشگری مالی طبقه بندی می‌شود (حساس یگانه، ۱۳۸۵: ۳۹). از این رو با توجه به اهمیت نقش حسابرس، پاره‌ای از تحقیقات به بررسی و رابطه بین اجرای عملیات حسابرسی و برخی از جنبه‌های شخصیتی و یا ویژگیهای شناختی افراد در نمونه‌های بزرگ مورد آزمون می‌پردازد که به ویژگیهای فردی معروف است. این حوزه تحقیقاتی در دهه ۱۹۷۰ رواج یافت ولی پس از آن به دلیل نبودن مبنای نظری قوی برای توجیه نتایج بسیار قوی این قبیل تحقیقات از اقبال آنها کاسته شد (نلسون و

تانگ تان، ۱۸:۱۳۸۵). تا اواسط دهه ۱۹۹۰، شواهد مربوط به مهارت و ویژگیهای فردی حساب‌برسان از طریق مطالعات و آزمونهای آزمایشگاهی به دست می‌آمد و همین امر از اعتبار نتایج آنها می‌کاست؛ به گونه‌ای که عنوان می‌شد، این یافته‌ها نتایج مصنوعی تحقیقات آزمایشگاهی یا برداشتهای نادرستی از مطالعات انجام شده است. تان و لیبی^۱ (۱۹۹۷) با استفاده از واحدهای ارزیابی عملیات واقعی حسابرسی، داده‌های میدانی را با معیارهای روانسنجی در گروه کنترل ترکیب کردند و مثلی از یافته‌ها را با اثبات تأثیرات مهارت در این زمینه ارائه کردند. به هر حال معلومات درباره تأثیرات عواطف و احساسات در فرایند حسابرسی و چگونگی تعامل آن با شناخت و ویژگیهای فردی حساب‌برسان در تأثیر گذاری بر عملیات آنها و هم چنین تعاملات فردی حساب‌برسان و دیگران بسیار اندک است که این موضوعات می‌تواند به عنوان یکی از جنبه‌های تحقیقات بین رشته‌ای مورد توجه قرار گیرد.

آنچه در پیش آمد، نمونه کوچکی از پیچیدگیهای بسیاری است که رویاروی حسابرسی قرار گرفته است. افزایش این مسائل و پیچیدگیها و عدم ارائه راه‌حلهای مناسبی برای آنها می‌تواند درباره اعتبار علم و حرفه حسابرسی نگرانیهایی را به وجود آورد. لذا پژوهشگر حسابرسی باید با اتخاذ روش‌شناسی مناسبی منطق، ابزارها و شیوه‌هایی را برای رسیدن به معرفت معرفی کند و از آنجا که هیچ روش شناختی از فلسفه زیرین که زاینده آن است بی‌نیاز نیست، پدیدارشناسی می‌تواند فلسفه مناسبی برای این روش‌شناسی باشد. بر این اساس، درک پژوهشگر حسابرسی، درکی است که از چگونگی درک حساب‌برسان از وقایع کسب می‌کند. بدین ترتیب درک او فهمی ثانویه است که از طریق آن، محقق می‌کوشد تا فرایند اولیه درک حساب‌برسان را بفهمد. هدف درک ثانویه این است که نمونه یا الگوی مطلوب درک

حسابرس در فعالیتهای او آشکار شود؛ مثلاً در بحث استقلال به عنوان سنگ بنای حرفه حسابرسی، این موضوع به عنوان حالتی از ذهن به مفهوم نگرش حسابرسی به روابط موجود با مدیریت صاحبکار، سهامداران و سایر ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی تصور شده است (موتز و شرف^۱، ۱۹۶۱:۲۰۶).

فلینت^۲ هم معتقد است، استقلال حسابرس، نگرشی ذهنی است و آن را به ویژگیهای فردی یعنی درستکاری و قدرت شخصیت وی پیوند می‌دهد (فلینت، ۱۹۸۸:۶۴). اکنون با ارائه مدل تحقیقات کاربردی و حرفه‌ای می‌توان به مدل‌نهایی پژوهشهای حسابرسی رسید. مدلی که می‌تواند در تقویت پایه‌های نظری و فلسفه حسابرسی نقش مؤثری ایفا کند. در مدل تحقیقات نظری فرضیات اصلی بر مبنای نگرش پدیدارشناسی مطرح می‌شود که در طرح آنها ممکن است از نتایج پژوهشهای کاربردی و حرفه‌ای نیز استفاده شود.

مدل تحقیقات کاربردی

این دسته پژوهشها، که شامل تحقیقات کاربردی و آموزشی می‌شود به تحقیقاتی گفته می‌شود که با بررسی و چگونگی استفاده از دانش موجود به حل مسائل و مشکلات جاری می‌پردازند. علاوه بر این، تحقیقات کاربردی به تحقیقاتی اشاره دارد که به گردآوری و تحلیل داده‌های تجربی به منظور آزمون اعتبار هر نظریه یا دانش پایه برای استفاده در وضعیتی خاص می‌پردازند. (عبدالحمیدی و مک‌کود، ۱۳۸۳:۳۳). به این دلیل پژوهشهای آموزشی را در این دسته جای داده ایم که بنا به تجربه، یکی از مشکلات عمده آموزش و یادگیری حسابرسی به ایجاد فهمی از ارتباط میان اجزای گوناگون برنامه آموزشی حسابرسی بستگی دارد. ارائه این برنامه

آموزشی بر مبنای یک چارچوب مفهومی می تواند چنین فهمی را آسان کند (پرات و وان پورسم، ۱۳۸۵: ۶۴)؛ لذا پژوهشهای آموزشی شیوه های مؤثر و کارآمد آموزش حرفه ای را بررسی می کنند. در مورد تحقیقات کاربردی باید گفت معمولاً (ولی نه همیشه) رویدادهای خاص بر پایه تجربه های عملی (تحقیقات میدانی) مانند نتیجه های تجربه های فردی قرار دارد. از آنجا که محققان تنها به داده های خام توجه می کنند، این بدان معنی نیست که آنها به برخی از اصول و بدیهیات اولیه نیاز ندارند. اینکه آنها آنچه باید مشاهده کرد انتخاب می کنند، بدین معنی است که آنان در مورد آنچه می تواند به اصطلاح «مهم و اثرگذار» باشد، دارای استنباط یا پنداشتی باشند که از پیش درباره آن اندیشیده اند. از این رو روشهای استنتاجی (قیاسی) و استقرایی مکمل یکدیگرند و تقریباً در همه نظریه ها می توان عناصری از شیوه های استدلال استقرایی و استنتاجی را مشاهده کرد (هندریکسان و ون بردا، ۱۳۸۴: ۲۲).

در این دسته از تحقیقات حسابرسی، فرضیات اصلی به صورت قیاسی - فرضیه ای مطرح می شود؛ به عبارتی در ارائه فرضیات، مباحث نظری و مشاهدات عینی و تجربی با هم ترکیب می شود ولی در بقیه فرایند برای یک پژوهش میدانی از روش تجربی استفاده می گردد. این روش مشابه روشی است که پوپر^۲ و کارناب^۳، به منظور ارائه فرضیات و آزمون عملی آنها در حوزه تحقیقات علوم انسانی و اجتماعی ارائه کردند. تفاوت این دو روش این است که در مدل آنها از مرحله شناخت حسی و عقلی عبور نمی کنیم و وارد حوزه دیدگاه استنباطی نمی شویم، اما در مدل این مقاله تئوریهای نظری و همچنین تحلیل یافته های پژوهش در بستری پدیدارشناسانه مطرح می شود و لذا استنباطی است.

ارائه فرضیات اصلی به صورت قیاسی - فرضیه ای ← تبدیل و ترجمه فرضیه های اصلی به فرضیه های عملیاتی ← تبدیل و ترجمه فرضیه های عملیاتی به فرضیه های آماری
 آزمون پذیر ← جمع آوری اطلاعات و آمار در مورد فرضیه های آماری ← تجزیه و تحلیل آماری با استفاده از مدل‌های آماری ← پذیرش یا عدم پذیرش فرضیه ← استخراج راه حل و پیشنهادها براساس نتایج آزمون فرض و از دیدگاه استنباطی

نمودار شماره ۱ - مدل تحقیقات کاربردی و آموزشی در حسابرسی

مدل تحقیقات حرفه ای

هدف این تحقیقات، ارائه راه‌های مناسب به منظور پاسخگویی به مسائل حرفه‌ای جاری است. هدف این نوع تحقیقات تولید علم نیست، گرچه ممکن است در یافته‌های خود به تولید دانش جدید منتهی شود و بتواند به عنوان کمکی برای تحقیقات کاربردی و محض مطرح شود. نوشتار و گفتار تحقیقات حرفه‌ای از پژوهش‌های علمی متمایز است و بیشتر از تحقیقات کاربردی در بخش تحقیقات علمی استفاده می‌کنند.

در حسابرسی تقاضا برای اظهار نظر در مورد منصفانه بودن صورتهای مالی، انگیزه اجرای پژوهش را در اختیار حسابرس قرار می‌دهد. از این رو قبل از هر چیز شناخت ماهیت پدیده‌های مورد تحقیق ضروری است.

استرلینگ^۱ معتقد است صورتهای مالی باید پدیده‌های تجربی را شرح دهد ... هدف اصلی باید حسابداری کردن برای پدیده‌های تجربی باشد؛ بویژه باید پرسیم چگونه پدیده‌های تجربی را حسابرسی کنیم (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۱۳۶)؛ به بیان دیگر حسابداری باید با توصیف واقعیات اقتصادی در شکل پدیده‌های قابل آزمون

سر و کار داشته باشد و حسابرس باید اجرای آزمونهای مورد نیاز را در این رابطه بر عهده گیرد. وجه اشتراک بیشتر وضعیتهای درگیر رسیدگی، موضوع تشکیل دهنده پدیده دنیای واقعی است که نوعاً آن را می توان با مراجعه به شواهد عینی حاصل از همان دنیای واقعی آزمون کرد. این پدیده ها اگر چه همواره مشهود نیست به شکلی از واقعیت وجود دارد و موجب شک، تردید و ابهام می شود؛ لذا حسابرسی با واقعیتهای گوناگونی سر و کار دارد و سعی می کند با مراجعه به شواهدی که ممکن است بخشی از کل واقعیت باشد، آنها را آزمون کند (حساس یگانه، ۱۳۸۴: ۱۳۴)؛ به عبارتی باید در اغلب موارد با چیزی کمتر از بهترین شواهد ممکن و مربوط به یک مسئله معین قانع شود.

تحقیقات حرفه ای حسابرسی در دو دسته تحقیقات عملی و ارزیابی جای می گیرد؛ به عنوان مثال در گواهی قابل اعتماد بودن سود دوره، سود ناشی از رویدادها و معاملات به طور تجربی قابل آزمون است، اما محاسبات سود تحت تأثیر اعمال روشهای اختیاری حسابداری است که این قسمت نیازمند ارزیابی است. پیش از این ذکر شد که منظور از ارزیابی، انتخاب یک راهکار به منظور تصمیم گیری است و در نتیجه مستقیماً با تجربه و دانش حسابرس در ارتباط است. در تحقیق عملی، که همان فرایند حسابرسی است، حسابرس بر مبنای مدل ریسک و با به کارگیری آزمونها و نمونه ها به تحقیق در مورد مطلوب بودن ارائه صورتهای مالی می پردازد.

مشاهدات عینی و تجربی ← ارائه فرضیات اصلی به طریق استقرا ← تبدیل فرضیات اصلی به فرضیه‌های عملیاتی (فرضیه‌های تجربی خاص یا فرضیات آماری قابل کنترل) ← جمع‌آوری اطلاعات، آمار، شواهد و مدارک مؤید و معتبر ← ارزیابی و تجزیه و تحلیل اطلاعات، آمار، شواهد و مدارک ← قضاوت ← تنظیم قضاوت و اظهار نظر

نمودار شماره ۲ - مدل تحقیقات عملی در حرفه حسابرسی .

مشاهدات عینی و تجربی ← شناخت مسئله ← تدوین راه‌حلهای ممکن ← ارزیابی راه‌حلهای ممکن با توجه به دانش، تجربه، نتایج راه‌حلهای ممکن و سازگاری راه‌حلهای اهداف حرفه ← تدوین و تنظیم قضاوت

نمودار شماره ۳ - مدل تحقیقات ارزیابی در حرفه حسابرسی

مدل تحقیقات حسابرسی

حسابرسی یک رشته علمی است. در حسابرسی، مسائل نظری تنها در تئوری مطرح نمی‌شود. این مسائل برای حسابرسان و سازمانهای حسابرسی در مرحله عمل مطرح است. حسابرسی باید مفاهیم منحصر به فردی را تدوین کند که از جای دیگری به دست نمی‌آید؛ چون به ماهیت و کارکرد حسابرسی مربوط است. با این حال در برخورد و رویارویی با گروه حرفه‌ای حسابرسان می‌توان این موضوع را مشاهده کرد که آنان نظریه قابل درکی برای توجیه عملکرد حرفه‌ای خود در اختیار ندارند. از این رو اولین گام در دستیابی به این نظریه، شناخت روش مناسب در تحقیقات است. مدل پیشنهادی این مقاله در تحقیقات نظری حسابرسی به شرح زیر است:

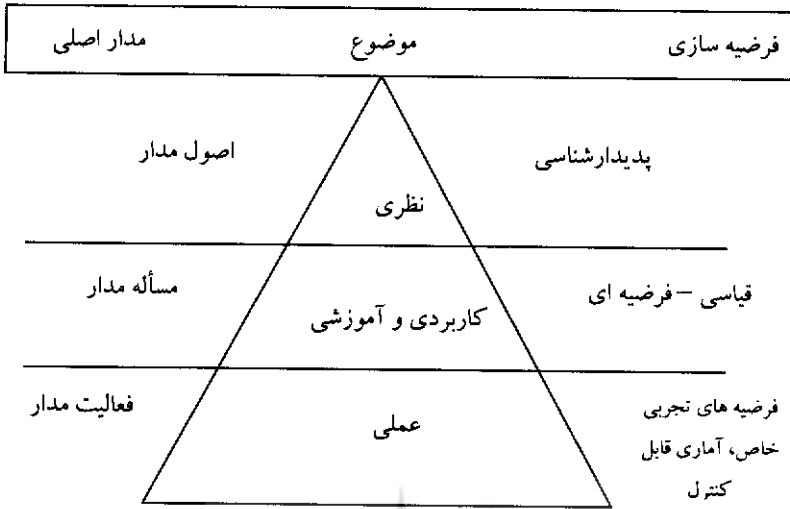
ارائه فرضیات اصلی بر مبنای نگرش پدیدارشناسی ← تبدیل فرضیات اصلی به فرضیات جزئی و کاربردی (قیاسی-فرضیه‌ای) ← مطالعه و بررسی اسناد و مدارک شواهد برای قبول یا رد فرضیه ← استنتاج اصول و قواعد کلی در صورت تأیید فرضیه های کلی ← استنباط قوانین و ارائه پیشنهادها و راه حلها

نمودار شماره ۴- فرایند نظریه پردازی در تحقیقات نظری حسابرسی

این مدل می تواند در حل پیچیدگیهای حاصل از تلفیق واقعیات تجربی و مناسبات ارزشی در حسابرسی گرهگشا باشد.

نتیجه گیری

در این مقاله پس از آشنایی با روش، روش شناسی، انواع تحقیق، هم چنین دیدگاه های شناخت و مکتب پدیدارشناسی به بررسی مسائل حرفه حسابرسی پرداختیم و با دسته بندی انواع تحقیقات حسابرسی، مدل مناسب هر سطح را معرفی کردیم. از آنجا که حسابرسی تنها با پدیده های تجربی سر و کار ندارد و روابط و مناسبات اجتماعی هم در این حرفه دخیل است. برای ارائه فرضیات اصولمدار و مسأله مدار در سطح تحقیقات اساسی و کاربردی می توان از روش پدیدارشناسی استفاده کرد. تحقیقات حرفه ای در فرایند فعالیت حرفه ای صورت می گیرد و با آزمونها و نمونه گیریها به روش استقرایی به قضاوت و اظهار نظر منتهی می شود.



نمودار شماره ۵- انواع تحقیقات حسابرسی

منابع فارسی

- اسکندری، مجتبی (۱۳۸۶). روش‌شناسی تحقیق در اندیشه امام خمینی(ره). مجله علوم انسانی دانشگاه امام حسین (ع)، سال ۱۵، شماره ۶۵.
- الواتی، مهدی (۱۳۷۵). پدیدارشناسی مبنایی برای پژوهش‌های علوم انسانی. مجله تحقیق در علوم انسانی، سال اول، شماره اول.
- پرات، مایکل جی؛ وان پورسم، کارن (۱۳۸۵). به سوی چارچوب مفهومی حسابرسی. ترجمه امیر پوریان‌سب. حسابدار رسمی تحلیلی، سال سوم، شماره‌های ۱۰ و ۱۱.
- جین، آر - کی؛ تریاندیس، اج - سی (۱۳۷۶). مدیریت بر مدیریت ناپذیر. تهران: موسسه آموزشی و تحقیقاتی صنایع دفاع.
- حافظ‌نیا، محمدرضا (۱۳۷۷). مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی. تهران: سمت.
- حساس یگانه، بچی (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی. تهران: شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- (۱۳۸۵). چالش‌های قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. حسابدار رسمی، سال سوم شماره‌های ۱۰ و ۱۱.
- حقیقت، سیدصادق (۱۳۸۲). بحران روش‌شناسی در علوم سیاسی. فصلنامه علوم سیاسی، سال ششم، شماره ۲۲.

- خاکی، غلامرضا (۱۳۸۲). روش تحقیق در مدیریت. تهران: مرکز انتشارات علمی دانشگاه آزاد اسلامی.
- رجبی، روح الله (۱۳۸۵). چالش های تعویض حسابرسی. حسابدار رسمی، سال سوم شماره ۸ و ۹.
- سروش، عبدالکریم (۱۳۷۳). نقدی و درآمدی بر تضاد دیالکتیکی. تهران: موسسه فرهنگی صراط.
- طاهری، محمدرضا (۱۳۷۴). نقدی بر روش شناختی حسابداری. فصلنامه مطالعات حسابداری. سال سوم، شماره های ۱۲ و ۱۳.
- عبدالمحمدی، محمد؛ مک کورد، رالف جی (۱۳۸۳). انواع تحقیقات حسابداری ترجمه غلامرضا زارعی. حسابدار، سال ۱۸، شماره ۱۶۰.
- فروند، ژولین (۱۳۶۲). آراء نظریه ها در علوم انسانی. ترجمه علی محمد کاردان. تهران: مرکز نشر دانشگاهی.
- کاظمی، سیدعلی اصغر (۱۳۷۴). روش و پیش در سیاست. تهران: انتشارات وزارت خارجه.
- لازی، جان (۱۳۷۷). درآمد تاریخی به فلسفه علم. ترجمه علی پایا. تهران: سمت.
- نلسون، مارک؛ تانگ تان، هون (۱۳۸۵). تحقیقات قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی. ترجمه یحیی حساس یگانه و جواد شکرخواه. حسابدار رسمی تحلیلی. سال سوم، شماره های ۱۰ و ۱۱.
- هندریکسان، ال دان اس؛ ون بردا، مایکل اف (۱۳۸۴). تئوری های حسابداری. ترجمه علی پارسائیان. تهران: ترمه.

منابع انگلیسی

- Flint, D (1988). **philosophy and principles of auditing: an indtroduction**. Mcmilla, london
- Goy.L.R and diehl. L. p (1992). **Research Method for businss and Management**, Maxwell Mcmilla International Edition.
- Mautz, R.k and Sharaf, H.A. (1961). **The philosphi of Auditing**. American accounting Association.
- Tan, H.T, and Libby.R (1997). Tacit Managerial versus technical knowledge as determinants on memory for audit evidence and judgment.journal of Accounting Research 33. (Spring) 113-136.

