



## طراحی مدل سبک‌های شناختی حسابرسان و ارزیابی محورهای شناسایی شده در حرفه حسابرسی

سجاد محمدی<sup>۱</sup>، اله کرم صالحی<sup>۲\*</sup>، محمدمبین کوه بر<sup>۳</sup>

**چکیده:** یکی از مهمترین کارکردهای حرفه حسابرسی رفتارهای حسابرسان در خصوص انجام قضاوت‌های حرفه‌ای می‌باشد که برآمده از چارچوب‌های ادراکی آنان می‌باشد و می‌تواند در کاهش سوگیری‌های ادراکی و افزایش شفافیت‌های اطلاعاتی ذینفعان مؤثر باشد. هدف این مطالعه طراحی مدل سبک‌های شناختی حسابرسان و ارزیابی محورهای شناسایی شده در حرفه حسابرسی بود. جامعه هدف در بخش کیفی ۱۲ نفر از متخصصان دانشگاهی بودند که چه به لحاظ علمی و چه به لحاظ تجربی، خبره تلقی می‌شدند. نمونه‌گیری در بخش روش شناسی کیفی، نمونه‌گیری نظری و نحوه تعیین نمونه گلوله برفی بود. اما جامعه هدف در بخش کمی ۲۰ نفر از مدیران مالی شرکت‌های بورسی بودند، که براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی از طریق نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند. نتایج پژوهش در بخش کیفی از وجود ۳ مقوله شامل سبک شناخت شهودی حسابرسان، سبک شناخت استقرائی/اکتشافی حسابرسان، سبک شناخت تفسیری حسابرسان و ۶ مولفه شامل حواس باطنی، انتزاعی، عینی، انتقادی، عملگرایانه، تردیدگرایانه و ۳۵ مضمون مفهومی در قالب یک مدل ۶ بعدی حکایت دارد که طی سه مرحله کدگذاری در تحلیل نظری داده بنیاد طبق رویکرد گلنیزر کسب گردید. همچنین نتایج در بخش کمی نشان داد، درصد تاثیرگذاری حواس عینی نسبت به بقیه محورها بالاتر است و به عنوان مطلوب‌ترین محور سبک‌های شناختی حسابرسان انتخاب شد. نتیجه کسب شده گویایی این واقعیت است که حواس عینی به عنوان سبک شناخت استقرائی، مبتنی بر کارکردهای برآورد منطقی فرآیندها و طرح‌ریزی کار حسابرسی است که به حسابرسان کمک می‌کند در زمان قضاوت حرفه‌ای، از قابلیت اطمینان بالاتر برای اظهارنظر خود استفاده نمایند. این مطالعه

۱. گروه حسابداری، واحد بین المللی خرمشهر-خلیج فارس، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران،

sajjad.boy666@gmail.com

۲. گروه حسابداری، واحد مسجدسلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجدسلیمان، ایران، (نویسنده مسئول)

AK.Salehi@iau.ac.ir

aminkuhbor@yahoo.com

۳. گروه اقتصاد، دانشگاه علوم و فنون دریایی خرمشهر، خرمشهر، ایران

پذیرش: ۱۴۰۲/۳/۱۷

اصلاحات نهایی: ۱۴۰۲/۲/۳۰

دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۱۸

جزء معدود پژوهش‌های حوزه رفتاری در دانش حسابرسی است که تلاش دارد با تمرکز بر ارائه چارچوب شبکه‌های شناختی حسابرسان و تبیین آن در بستر کارکردهای حرفه حسابرسی، ارزیابی مناسبی از ظرفیت‌های روانی حسابرسان در برابر فشارهای شغلی ارائه دهد.

**واژه‌های کلیدی:** شبکه‌های شناختی حسابرسان، حواس عینی، قضاوت حرفه‌ای، تئوری داده بنیاد.

### ۱. مقدمه

با تغییر ماهیت دانش حسابرسی از پارادایم‌های صرفاً عینیت‌گرایانه و کلاسیک به سوی رویکردهای رفتارگرایانه در این دانش، تغییرات زیادی به لحاظ محتوایی در این حوزه صورت گرفته است، که ظهور کارکردهای شناختی حسابرسان به عنوان بخشی از فرآیندهای قضاوت در حرفه حسابرسی، توانسته است به پایداری کیفیت حسابرسی کمک نماید (آنور و آنیس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). یکی از این تغییرات، ظهور شبکه‌های شناختی در حرفه حسابرسی می‌باشد که توانسته زمینه‌ی تغییر ماهیت رفتارهای حرفه‌ای را به وجود بیاورد (کهن‌دل و همکاران، ۱۴۰۱). گریزی به تئوری‌های رفتار عقلانی که مبنایی از عملکردهای قابل پیش‌بینی رفتار فردی در هر عرصه‌ای تلقی می‌شد، نشان می‌دهد که حداقل در حرفه حسابرسی الزاماً نمی‌توان حسابرسان را وادار نمود تا در مسیری از قبل تعیین شده حرکت نمایند که این موضوع نشان دهنده‌ی نقض رویکردهای چنین تئوری‌هایی در حرفه حسابرسی می‌تواند قلمداد گردد (نورالدین و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). لذا وجود چنین تناقضی، مجالی برای بسط تئوری‌های روانشناسی و رفتاری همچون شبکه‌های شناختی به این حرفه، در آغاز دهه ۱۹۸۰ گردید. به عبارت دیگر در گذشته تئوری‌هایی مبتنی بر کارکردهای اقتصادی و صرفاً عقلانی در حرفه حسابرسی مدنظر بود که با به وجود آمدن تغییرات بنیادی در حوزه دانش علوم انسانی، زمینه برای استفاده از تئوری‌های روانشناسی رفتاری را در این عرصه گسترش داد (نعمتی‌کشتلی و همکاران، ۱۳۹۹). مرور نظریه «تئوری عقلانیت محدود<sup>۳</sup>» (سیمون<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳) می‌تواند به خوبی وجود چنین تناقضی را توجیه نماید. این نظریه‌پرداز، بیان نمود، به دلیل محدودیت در دسترسی به اطلاعات و نیز محدودیت‌های منابع شناختی و توانایی محاسباتی محدود، عملاً رفتار افراد در دنیای واقعی «منطقی مورد انتظار<sup>۵</sup>» اما «محدود<sup>۶</sup>» تلقی می‌شود. به عبارت دیگر، الگوی عقلانیت محدود که سیمون معرفی نمود، بر این فرض بنا شده است که ظرفیت شناختی افراد (شامل دانش و توانایی محاسباتی) به ویژه تحت شرایط فشار و استرس زیاد، توانایی دستیابی به پیامدهای مطلوب فرض شده در تئوری اقتصادی را ندارد (گیپرنزر<sup>۷</sup>، ۲۰۰۴).

مطالعات موجود در روانشناسی انسان نشان می‌دهد که خلق و خو بر قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد، زیرا افراد در حالت خلقی مختلف ممکن است راهبردهای مختلفی را برای پردازش اطلاعات انتخاب کنند (حسن زاده دیوا و بولو، ۱۴۰۰). براین اساس حرفه حسابرسی که سطح

بالایی از ابهام و عدم اطمینان را تحت شرایط فشار در خود نهادینه دارد، عملاً نمی‌توان از یک الگوی مشخص و از قبل تعریف شده برای دستیابی به قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بهره برد، زیرا این حرفه با این پیش‌فرض مواجه است که به دلیل ارائه اطلاعات ناقص و شواهد ناکافی صاحبکاران، همواره حسابرسان می‌بایست بنا به مقتضات نسبت به قضاوت در خصوص عملکردهای صاحبکاران اظهارنظر نمایند (واگنر<sup>۸</sup>، ۲۰۲۲). درحالیکه تئوری‌های گذشته همچون تئوری‌های اقتصادی در پارادایم‌های کلاسیک حرفه حسابرسی بر طی فرآیندهای گام به گام حسابرسان به منظور انجام قضاوت حرفه‌ای تأکید داشتند، اما تئوری‌های شناختی با انتقاد از چنین فرآیندی، به احتمال سوگیری در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان، هشدار دادند و از این فرآیند به عنوانی خطای ادراکی «اثر ترتیب اطلاعات» یاد نمودند (عرب‌آبادی و همکاران، ۱۴۰۰). لذا همانطور که مشخص است، ضرورت تمرکز بر پدیده سبک‌های شناختی در حرفه حسابرسی نیازمند تمرکز و توجه ویژه به منظور جلوگیری از بروز سوگیری‌های احتمالی دیگر می‌باشد.

چرایی انجام این مطالعه می‌تواند فراتر از اهمیت نظری آن، به دلیل عدم نظارت‌های ساختاری در ارائه‌ی شواهد و مستندات کافی صاحبکاران باشد. به عبارت دیگر باتوجه به اینکه همواره صاحبکاران با انگیزه‌های منفعت‌طلبانه در تلاش هستند تا شواهد را به ترتیبی ارائه دهند تا کنترل لازم را بر حسابرس داشته باشند، توجه و هوشیاری نسبت به تأثیر مخرب اطلاعات و توانایی واحدهای مورد رسیدگی در هدایت آن ضروری بنظر می‌رسد. لذا این مطالعه با تمرکز بر شناسایی ابعاد سبک‌های شناختی تلاش دارد تا نسبت به جلوگیری از سوگیری‌های حرفه‌ای اقدام نماید، چراکه براساس نظرات محققانی همچون (چان<sup>۹</sup>، ۱۹۹۵)؛ (کوچرا<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۳) و (لاندهولم و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۴) تفاوت‌های روانشناختی به ایجاد تفاوت سبک‌های شناختی افراد منجر می‌شود و این موضوع می‌تواند بر کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مؤثر باشد. باتوجه به مباحث مطرح شده، در این بخش نسبت به ارائه‌ی ضرورت انجام این مطالعه بر مبنای دو رویکرد نظری و کاربردی اقدام می‌شود.

از منظر نظری می‌بایست بیان نمود، اگرچه مطالعات گذشته همچون (فولر و کاپلان<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۴)؛ (یانکوا<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۵) و (رمبینگ و همکاران<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۹) نسبت به بررسی اثرات سبک‌های شناختی در حرفه حسابرسی اقدام نموده‌اند، اما کمتر پژوهشی در گذشته نسبت به یکپارچه‌نمودن ابعاد آن در حرفه حسابرسی اقدام کرده است و بیشتر مطالعه‌های انجام شده براساس پرسشنامه‌های استاندارد و غیربومی با حرفه حسابرسی صورت گرفته‌اند. لذا این مطالعه در توجیه وجود چنین شکاف نظری در حرفه حسابرسی، تلاش دارد تا با اتکاء به نظریه داده بنیاد نسبت به ارائه‌ی یک مدل منسجم در این بخش اقدام نماید تا بتواند ضمن پوشش ضعف پژوهش‌های گذشته نسبت به توسعه‌ی ابعاد قابل ارزیابی این پدیده در حرفه حسابرسی اقدام کند.

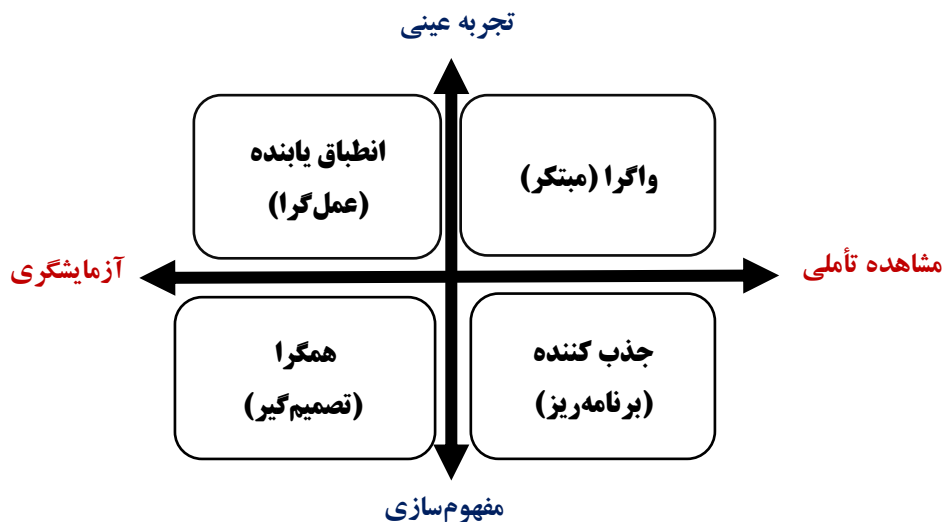
از منظر کاربردی نیز باید بیان نمود، از آنجایی که استانداردهای حسابداری بر اهمیت نظارت کافی و طرح‌ریزی مناسب در فرآیند حسابداری تأکید دارند، لزوم توجه به سبک‌های شناختی در حرفه حسابداری می‌تواند به واکنش سریع‌تر و آگاهانه‌ی حسابرسان نسبت به وجود تناقض در عملکردهای صاحبکاران کمک ویژه‌تری نماید. زیرا علت اهمیت سبک شناختی در حرفه حسابداری، تقویت رویکرد حسابرسان در پردازش و انتقال از تجارب گذشته به دانش حال حاضر فرد در قضاوت حرفه‌ای می‌باشد و این موضوع می‌تواند به بهبود مدل‌های تصمیم‌گیری فردی در پاسخگویی به انتظارات اجتماعی منجر شود. لذا براساس اینکه این بخش از جنبه‌های کیفی رفتار حسابرسان همواره از مصوبه‌های نهادهای ناظر بر توسعه رفتار حسابداری مغفول مانده است، شناسایی ابعاد در قالب یک مدل و ارزیابی آن در بسترهای عملیاتی حرفه حسابداری می‌تواند به تقویت کارکردهای واقع‌گرایانه‌ی رفتارهای حسابداری شکل منسجم‌تری ببخشد و به عنوان یک ارزش، در حرفه حسابداری مورد توجه قرار گیرد.

در ادامه پیشینه نظری و تجربی پژوهش، روش‌شناسی، جامعه و نمونه آماری، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

## ۲. مبانی نظری پژوهش

سبک‌های شناختی به عنوان یک مفهوم برآمده از روانشناسی قلمداد می‌شود که به مجموعه فرآیندهایی از ادراک شواهد و درونی سازی ذهنی اطلاعات اشاره دارد که می‌تواند مبنایی برای اتخاذ تصمیم و نوع تفکر در خصوص پدیده‌ی مورد بررسی قلمداد شود. به عبارت دیگر طبق این مفهوم، افراد با کسب اطلاعات از پیرامون یک موضوع، نسبت به تفسیر آن اقدام می‌نمایند و واکنش متناسب با درک خود از آن موضوع را نشان می‌دهند. معمولاً سبک شناختی هر فرد منحصر به فرد و دارای ثبات رویه‌ای است که به افراد کمک می‌کند در مواجهه با یک موضوع، به شیوه‌ی خود نسبت به آن واکنش نشان دهد. لذا همانطور که (استرنبرگ و گریگورینکو<sup>۱۵</sup>، ۱۹۹۷) مطرح نمودند، سبک‌های شناختی یک رویکرد از روی عادت و روش ترجیحی تلقی می‌شود که می‌تواند به نظم بخشی؛ سازمان دهی؛ تحلیل و پردازش اطلاعات منجر شود. از طرف دیگر (راینر و راپدینگ<sup>۱۶</sup>، ۱۹۹۷) سبک شناختی را به عنوان یک روش درونی و خودکار جهت حل مسئله تلقی می‌نمایند که می‌تواند پاسخ دهی براساس اطلاعات و تفسیرهای ذهنی فرد از واقعیت‌ها را به همراه داشته باشد. (کولز و وندن بروئک<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۷) نیز سبک شناختی را به عنوان روشی که افراد محرک‌ها را دریافت و اینکه چگونه اطلاعات را برای هدایت رفتارشان مورد استفاده قرار می‌دهند، تعریف می‌نمایند. در یکی از مهمترین مدل‌های سبک شناختی<sup>۱۸</sup>، می‌بایست به مدل یادگیری تجربی<sup>۱۹</sup> (ELM) اشاره

نمود که توسط (کولب<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۵) ارائه شد. همانطور که در شکل (۱) مشخص شده است این مدل بر روی یک ماتریس چند بعدی بنا نهاده شده است که از چهار محور تجربه عینی؛ مشاهده تأملی؛ مفهوم‌سازی انتزاعی و آزمایشگری فعال تشکیل شده است.



شکل ۱: ماتریس سبک شناختی (منبع: کولب: ۲۰۰۵)

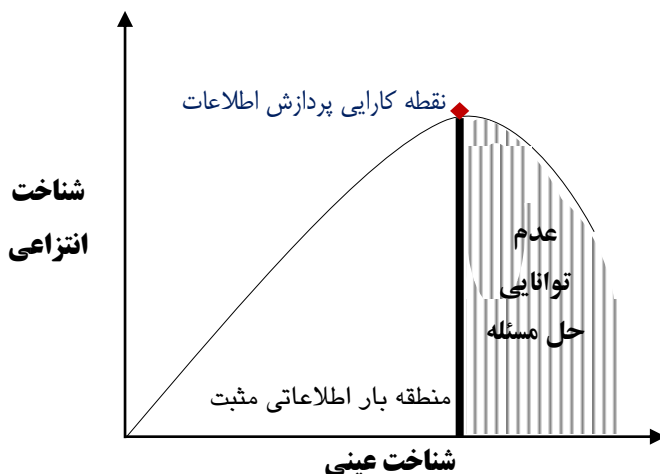
طبق این ماتریس، یک فرد براساس تجربه عینی، عملی را انجام می‌دهد، براساس مشاهده تأملی، به تفکر درباره‌ی موضوع می‌پردازد؛ در مفهوم‌سازی انتزاعی نسبت به موضوع از استدلال انتزاعی و نظریه پردازی بهره می‌برد و براساس آزمایشگری فعال، به شناخت علی از یک موضوع تلاش می‌نماید، دستیابد (کوهن<sup>۲۱</sup>، ۲۰۲۲). لذا از تقاطع ۴ بعد اشاره شده، همانطور که مشخص شده است، ۴ سبک واگرا؛ انطباق یابنده؛ جذب‌کننده و همگرا ایجاد می‌شود که به تفکیک نسبت به تشریح آن اقدام می‌شود. به طور کلی بایستی بیان شود، انطباق یابنده‌ها و واگرها بر سبک عینی متکی هستند، درحالی که همگراها و جذب‌کننده‌ها دارای یک سبک انتزاعی قلمداد می‌شوند. اما به طور جزئی هریک از انواع سبک‌های شناختی به تفکیک زیر مورد بحث قرار می‌گیرد (مانولیز و همکاران<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۳).

✦ اولین بعد ماتریس، سبک شناختی همگرا می‌باشد که از تقاطع ماتریس مفهوم‌سازی و آزمایشگری ایجاد می‌شود و بیان‌کننده‌ی ویژگی‌هایی از افراد می‌باشد که در حل مسئله به دنبال استفاده از تئوری‌های عملگرایانه هستند و معمولاً زمانی این سبک کارایی دارد که از قبل یک راه حل صحیح و واحد برای یک مسئله وجود داشته باشد و در زمانی حل مسئله‌ی جدید با اندک

تغییر در آن، نسبت به راه حل جدید اقدام شود (گیانکولا و همکاران<sup>۲۳</sup>، ۲۰۲۲).  
 ❖ دومین ماتریس، سبک جذب کننده یا برنامه ریز می‌باشد که این بعد، از تقاطع مفهوم سازی به عنوان محور عمودی با مشاهد تأملی به عنوان محور افقی ایجاد می‌شود و بیان کننده‌ی استفاده از استدلال قیاسی و توانایی افراد در خلق مدل‌های نظری حکایت دارد. لذا فرد براساس این سبک تلاش می‌نماید تا با یکپارچه نمودن شواهد، نسبت به ایجاد یک تئوری منسجم اقدام می‌نماید (برون و همکاران<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۹).

❖ سومین ماتریس، انطباق یابنده (عمل‌گرا) می‌باشد که از تقاطع تجربه عینی و آزمایشگری، ایجاد می‌شود و فرد تحت تأثیر این سبک شناختی، در تفسیر مسائل، تلاش می‌نماید تا از قدرت شهودی بهره‌ی بیشتری ببرد و برای کسب اطلاعات، به دیگران وابسته باشد (اکلاند و همکاران<sup>۲۵</sup>، ۲۰۲۱).

❖ چهارمین ربع ماتریس، واگرا (مبتکر) می‌باشد که از تقاطع تجربه عینی و مشاهده تأملی حاصل می‌شود بیان کننده‌ی این موضوع است که افراد براساس این سبک در حل مسائل به دنبال خلق ایده‌ها و راه‌حل‌های جایگزین برای یک مسئله می‌باشند که بیشتر این ایده‌ها باید از نتایج ملموسی برخوردار باشد تا به راه حل تبدیل گردد (یوآن و همکاران<sup>۲۶</sup>، ۲۰۲۱).  
 از طرف دیگر، (شرودر و همکاران<sup>۲۷</sup>، ۱۹۷۶) سبک شناخت عینی و انتزاعی را مطرح نمودند که براساس یک فرآیند «U» شکل، مکانیزم شناخت را اینگونه تشریح نمودند که وجود افزایش محتوای اطلاعاتی، سطح کارایی پردازش اطلاعات را تا نقطه اشباع ارتقاء می‌دهد، و پس از آن دیگر، اطلاعات جهت پردازش، از کارایی لازم برای حل مسئله نمی‌تواند برخوردار باشد.



شکل ۲: مکانیزم نقطه اشباع سبک شناخت عینی و انتزاعی

افراد با سبک شناخت انتزاعی، اطلاعات بیشتری نسبت به نوع عینی مورد استفاده قرار می‌دهند و افراد دارای سبک شناخت انتزاعی نسبت به سبک شناخت عینی ابعاد مختلف اطلاعات را با استفاده از طرح‌های ترکیبی پیچیده پردازش می‌نمایند. در واقع پایه مدل (شرودر و همکاران<sup>۲۷</sup>، ۱۹۷۶) از مدل (هاروی و همکاران<sup>۲۸</sup>، ۱۹۶۱) تشکیل شده بود که سبک شناختی انتزاعی و عینی را دو بعد برای رشد شناخت و یادگیری معرفی نمودند. سبک شناختی در حسابرسی، چارچوب فکری حسابرسان را تعیین میکند و کمک می‌کند تا در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران، فرآیندی دقیق و جزء به جزء طی شود تا در نهایت مبنایی برای قضاوت حرفه‌ای ایجاد شود. به عبارت دیگر، سبک‌های شناختی ادراک حسابرسی را ایجاد می‌کند و به پردازش و انتقال اطلاعات، در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان کمک می‌نماید تا باتوجه به نحوه ادراک و پردازش اطلاعات، نسبت به نیازهای اطلاعاتی ذینفعان اقدام لازم صورت گیرد و شکاف انتظارات در این عرصه کاهش یابد. لذا از آنجایی که استانداردهای حسابرسی، براهمیت نظارت کافی و طرح‌ریزی مناسب‌تر فرایند حسابرسی تأکید دارند، لزوم توجه به سبک‌های شناختی باعث می‌شود تا فرآیند نظارت، کنترل و تنظیم قضاوت‌های حرفه‌ای تابعی از واقعیت‌های ادراک شده‌ای باشد که به تصمیم‌گیری ذینفعان کمک می‌کند تا واقعیت‌های خلق شده به وسیله‌ی چارچوب‌های فکری حسابرسان را بهتر درک نمایند. باتوجه به توضیح مباحث نظری در خصوص سبک‌های شناختی، می‌بایست در ادامه نسبت به تدوین سوال‌های پژوهش به ترتیب زیر اقدام نمود:

۱. مضامین سبک‌های شناختی حسابرسان کدامند؟
۲. مولفه‌های سبک‌های شناختی حسابرسان کدامند؟
۳. مقوله‌های سبک‌های شناختی حسابرسان کدامند؟
۴. تأثیرگذارترین محور سبک‌های شناختی حسابرسان کدامند؟

همانطور که مشاهده می‌شود، سه سوال اول این مطالعه از طریق تحلیل نظریه داده بنیاد به دنبال تعیین ابعاد سبک‌های شناختی حسابرسان می‌باشد و سوال چهارم این مطالعه تلاش دارد تا از طریق تحلیل رتبه‌بندی تفسیری نشان دهد، مطلوب‌ترین محور سبک‌های شناختی حسابرسان در سطح کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی در بازار سرمایه ایران کدام است.

### ۳. پیشینه پژوهش

گیانکولا و همکاران<sup>۲۸</sup>، ۲۰۲۲ مطالعه‌ای تحت عنوان «بررسی ارتباط سبک‌های شناختی و خلایقیت: باتوجه به تقویت خلقایده‌های بصری» انجام دادند. این مطالعه به صورت تحلیل واریانس و

براساس تمرکز بر گروه آزمون و کنترل در تلاش برای آزمون تفاوت بین سبک‌های شناختی با خلاقیت‌های فردی و گروهی در دانشجویان زن بود. نتایج مطالعه نشان داد، استفاده از سبک‌های شناخت انتزاعی به ایجاد تفاوت معنادار در خلاقیت فردی و گروهی منجر می‌شود، به طوریکه وجود این سبک شناختی نسبت به شناخت عینی، می‌تواند خلاقیت فردی را در زنان جهت الگوسازی‌های بصری تقویت نماید. در مقابل تمرکز بر سبک شناخت عینی ضمن ایجاد خلاقیت‌های گروهی در دانشجویان دختر در عین حال احتمالاً سطح کمتری از الگوسازی‌های بصری را بتواند ایجاد نماید. (هنریزی و همکاران<sup>۲۹</sup>، ۲۰۲۱) مطالعه‌ای تحت عنوان «بررسی تأثیر برخی تورهای شناختی و اثر لنگرانداختن و تعدیل بر قضاوت‌های حسابرسان» آنان پس از بررسی تورهای اتکاء و تعدیل، نمایندگی و دسترسی دریافتند در قضاوت‌های حسابرسان، اتکاء و تعدیل، نمایندگی و دسترسی دریافتند در قضاوت‌های حسابرسان، اتکا و تعدیل وجود دارد. همچنین حسابرسان مؤسسات حسابرسان بزرگ دنیا در قضاوت خود تورش کمتری دارند. همچنین حسابرسان با تجربه کاری کمتر، بیشتر مستعد تورش هستند و برخورداری از دانش کافی در مورد اتکاء و رفتارگرایی می‌تواند از بروز آن‌ها جلوگیری کند. (محمدزاده مقدم و همکاران، ۱۴۰۱) مطالعه‌ای تحت عنوان «تأثیر سوگیری شناختی حسابرسان بر هوش معنوی و سبک حسابرسان» انجام دادند. جامعه آماری، این مطالعه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسان و موسسات حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است و تعداد پاسخ‌دهندگان ۳۰۴ نفر بودند. نتایج این مطالعه نشان داد، آگاه‌بودن از وجود اشکال مختلف سوگیری‌های شناختی که بر تصمیم‌گیری حسابرسان اثر می‌گذارد اولین قدم برای چیرگی بر آن‌هاست. (کهن‌دل و همکاران، ۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر سوء‌گیری‌های شناختی واکنش کمتر از حد، اتکاء، در دسترس بودن و محافظه‌کاری بر خطای حسابرسان» انجام دادند. این سوگیری‌ها شامل واکنش کمتر از حد، اتکاء، در دسترس بودن و محافظه‌کاری هستند. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان عضو انجمن حسابرسان ایران است؛ از این رو، پرسشنامه‌های محقق ساخته با روایی و پایایی معتبر بین آنان توزیع شد و داده‌های بدست آمده با استفاده از نرم‌افزار Smat PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان دادند سوگیری‌های شناختی بررسی شده بر اساس میزان اولویت و بیشترین تأثیر به‌ترتیب شامل سوء‌گیری اتکاء (۴۶ درصد)، سوگیری محافظه‌کاری (۴۱ درصد)، سوء‌گیری واکنش کمتر از حد (۱۵ درصد) و سوء‌گیری در دسترس بودن (۵ درصد) قابلیت پیش‌بینی خطاهای حسابرسان را دارند. (پاشائی فشتالی و همکاران، ۱۴۰۰) به مطالعه رابطه تیپ شخصیتی، تجربه و جنسیت با توانایی کشف تقلب حسابرسان با تأکید بر نقش میانجی شک و تردید حرفه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تیپ شخصیتی شهودی- منطقی و حسی- منطقی در مقایسه با سایر تیپ‌های شخصیتی و تجربه می‌توانند به طور



مستقیم و همچنین غیرمستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای)، اثر مثبت بر توانایی کشف تقلب داشته باشند. اما جنسیت، رابطه معنی‌داری با توانایی کشف تقلب ندارد. (نعمتی‌کشتلی و همکاران، ۱۳۹۹) مطالعه‌ای با عنوان «تأثیر سبک‌های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژی گریگورک)» انجام دادند. نمونه آماری پژوهش شامل ۵۳۹ نفر حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی واقع در محدوده جغرافیای شهر تهران در سال ۱۳۹۸ است که با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده در دسترس انتخاب شدند. روش پژوهش حاضر توصیفی-پیمایشی و ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسش‌نامه استاندارد می‌باشد. به منظور تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم افزار لیزرل استفاده شده است. نتایج تجزیه و تحلیل و یافته‌ها بیانگر این است که سبک‌های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب تأثیر معنادار در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارند. بنابراین سبک‌های شناختی انتزاعی-تصادفی، انتزاعی-متوالی، عینی-متوالی و عینی-تصادفی به ترتیب بیشترین تأثیر را بر روی متغیر ارزیابی ریسک تقلب دارند. نتایج این تحقیق می‌تواند موجب بسط و گسترش موضوعات مرتبط با قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی و نهایتاً ارتقاء کیفیت حسابرسی گردد.

مرور پیشینه‌های تجربی در رابطه با موضوع سبک‌های شناختی نشان می‌دهد، هیچ پژوهشی در گذشته مشخصاً نسبت به دسته بندی ابعاد و سبک‌های شناختی در این حرفه اقدام ننموده است و انجام این مطالعه می‌تواند به عنوان پژوهشی تبدیل شود که به شناخت جامع‌تر از این مفهوم کاربردی در حرفه حسابرسی کمک می‌نماید. لذا این مطالعه در تلاش برای تفکیک ابعاد سبک‌های شناختی حسابرسان از طریق مصاحبه، نسبت به ایجاد یک الگوی چارچوبی کمک می‌نماید.

#### ۴. روش پژوهش

این پژوهش از نظر نتیجه، در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای و از نظر هدف، به دلایل پیش رو از نوع اکتشافی است: ۱- پژوهشی با موضوع طراحی مدل سبک‌های شناختی حسابرسان، با روش این پژوهش (نظریه‌پردازی داده بنیاد) در کشور انجام نشده است؛ ۲- نتایج این پژوهش به ارائه یک مدل منتج می‌شود؛ ۳- یافته‌های این پژوهش دانش موجود را در زمینه سبک‌های شناختی حسابرسان توسعه می‌دهد. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها نیز از نوع ترکیبی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع در باره آن در حیطه‌های نظری حرفه حسابرسی وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. این پژوهش از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۴۰۱ انجام شده‌اند. همچنین از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها)،

پژوهش از نوع ترکیبی است؛ زیرا در این روش پژوهش، بخش اول (داده‌ها)، از منابع مختلفی مانند مصاحبه و مطالعات کتابخانه‌ای گردآوری می‌شود که در این پژوهش نیز داده‌ها با مصاحبه جمع‌آوری شده‌اند. لذا ابتدا از طریق تحلیل بخش کیفی و با اتکاء به روش نظریه داده بنیاد تلاش می‌شود تا ابعاد سبک‌های شناختی حساب‌برسان در قالب یک مدل چند بُعدی ارائه شود. بدین منظور با استفاده از رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده (گلیزر<sup>۳۰</sup>، ۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه ساختارنیافته با متخصصان امر، مباحث مربوط به سبک‌های شناختی حساب‌برسان مشخص و دسته‌بندی شود. برای این منظور از روش نمونه‌گیری نظری (گلوله برفی) استفاده گردید و عمل نمونه‌گیری و انجام مصاحبه نیز تا زمانی که مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع رسیده باشند، ادامه یافت. این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا بر اساس مرحله‌ی اول کد گذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه شوندگان بپرسد و سپس بر اساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت بر اساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد. در این رویکرد، نظریه از درون داده‌ها ظهور می‌یابد و محققان از پیش فرضی در مورد ارتباط بین داده‌ها ندارد. همچنین، براساس راهبرد نظریه‌پردازی داده بنیاد ظاهرشونده، تحلیل داده‌ها همزمان با مصاحبه‌ها آغاز می‌شود (کلایان‌مقدم و همکاران، ۱۳۹۹). به عبارت دیگر، این روش به پژوهشگر این امکان را می‌دهد در مواردی که امکان تدوین فرضیه وجود ندارد و یا انسجام نظری در رابطه با موضوع مورد بررسی نیست، به‌جای استفاده از نظریه‌های از پیش تعریف شده، یک نظریه جدید تدوین کند. نظریه جدید، نه بر مبنای نظر شخصی پژوهشگر، که در واقع براساس داده‌های گردآوری شده از محیط واقعی و در شرایط واقعی تدوین می‌شود. پس از ارائه مدل و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی، در بخش کمی از طریق تحلیل رتبه‌بندی تفسیری پژوهش به دنبال اولویت‌بندی محورهای سبک شناختی حساب‌برسان می‌باشد.

### ۵. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در بخش کیفی شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابداری صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای (و برخی حسابدار رسمی) در حوزه حسابداری می‌باشند. نمونه‌گیری نیز به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله‌برفی صورت گرفته است که معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند. مطابق با صاحب‌نظران نظریه داده‌بنیاد همچون (فرناندز<sup>۳۱</sup>، ۲۰۰۴)؛ (گلیزر و هالتون<sup>۳۲</sup>، ۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و (چارمز<sup>۳۳</sup>، ۲۰۱۱) نمونه‌گیری نظری تا

زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که براساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش و یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابداری، به‌عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم افرادی از جامعه آماری که براساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه‌شوندگان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت، تعداد ۱۲ نفر براساس اطلاعات نگاره (۱) با توجه به نقطه اشباع تئوریک به عنوان اتمام مصاحبه‌ها در این پژوهش مشارکت داشتند.

#### نگاره ۱: اطلاعات مصاحبه‌شوندگان (منبع: یافته‌های پژوهش)

مشارکت کنندگان	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه	حوزه تخصصی	محل فعالیت
نفر اول	مرد	۵۰ سال	دکتری	۱۸ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود
نفر دوم	مرد	۴۱ سال	دکتری	۸ سال	حسابداری	دانشگاه شهید بهشتی
نفر سوم	مرد	۵۹ سال	دکتری	۱۸ سال	حسابداری	دانشگاه شهید بهشتی
نفر چهارم	زن	۴۳ سال	دکتری	۱۸ سال	حسابداری	دانشگاه خوارزمی
نفر پنجم	زن	۳۹ سال	دکتری	۹ سال	حسابداری	دانشگاه الزهرا
نفر ششم	مرد	۶۵ سال	دکتری	۲۱ سال	حسابداری	دانشگاه ممفیس آمریکا
نفر هفتم	زن	۳۹ سال	دکتری	۹ سال	حسابداری	دانشگاه الزهرا
نفر هشتم	مرد	۴۱ سال	دکتری	۱۰ سال	حسابداری	دانشگاه رشت
نفر نهم	مرد	۵۵ سال	دکتری	۲۲ سال	حسابداری	دانشگاه سالفورد منچستر انگلستان
نفر دهم	زن	۴۱ سال	دکتری	۱۰ سال	حسابداری	دانشگاه تربیت مدرس
نفر یازدهم	مرد	۳۹ سال	دکتری	۹ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود
نفر دوازدهم	مرد	۵۲ سال	دکتری	۱۶ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی قزوین

در بخش کمی پس از طراحی مدل از طریق انتخاب جامعه هدف در بین حساب‌برسان دارای بیش از ۵ سال سابقه حرفه‌ای حساب‌برسی بر اساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۲۰ نفر به عنوان جامعه هدف در بخش کمی بر اساس نمونه گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. اندازه جامعه در تحلیل‌های ماتریسی و به دلیل ماهیت تحلیلی و جلوگیری از انحراف و تجمیع داده‌های پژوهش معمولاً در مطلوب‌ترین حالت بین ۱۰ تا ۲۵ نفر می‌باشد (اسماعیل پور و

همکاران، ۱۳۹۶) که با اتکا به این موضوع تعداد ۲۰ نفر به عنوان اعضای جامعه هدف در بخش تحلیل رتبه‌بندی تفسیری، مشارکت داشتند. باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، نگاره (۲) اطلاعات جمعیت شناختی را نشان می‌دهد.

نگاره ۲: اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

بخش کمی			بخش کیفی			متغیر
درصد	تعداد	معیارها	درصد	تعداد	معیارها	
٪۸۰	۱۶	مرد	٪۷۵	۹	مرد	جنسیت
٪۲۰	۴	زن	٪۲۵	۳	زن	
۱۰۰٪	۲۰	جمع	۱۰۰٪	۱۲	جمع	
٪۱۰	۲	کمتر از ۴۰ سال	٪۲۵	۳	کمتر از ۴۰ سال	سن
٪۸۰	۱۶	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	٪۴۱.۶۶	۵	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	
٪۱۰	۲	بیشتر از ۵۰ سال	٪۳۳.۳۴	۴	بیشتر از ۵۰ سال	
۱۰۰٪	۲۰	جمع	۱۰۰٪	۱۲	جمع	
٪۷۰	۱۴	کمتر از ۸ سال	٪۳۳.۳۴	۴	زیر ۱۰ سال	سابقه کاری
٪۳۰	۶	بیشتر از ۸ سال	٪۶۶.۶۶	۸	بیشتر از ۱۰ سال	
۱۰۰٪	۲۰	جمع	۱۰۰٪	۱۲	جمع	

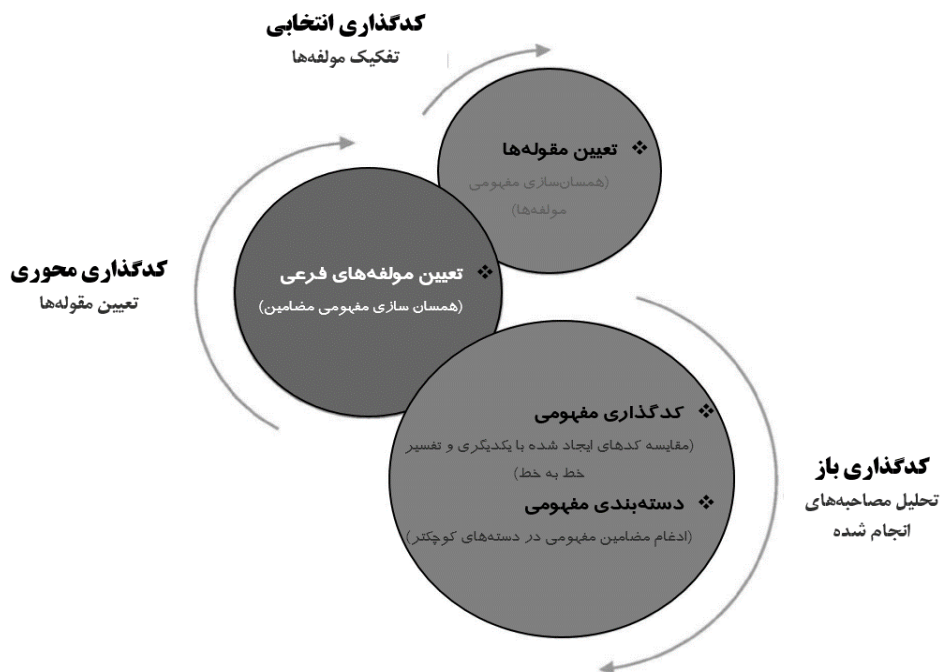
### ۶. گردآوری و تجزیه و تحلیل

براساس ماهیت روش شناسی پژوهش که از نوع ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که سبک‌های شناختی حساب‌برسان از انسجام مفهومی متناسبی به دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و براساس طی فرآیندهای مصاحبه تلاش گردید تا نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی در حسابداری پایداری اقدام شود. پس از ظاهرشدن مضامین اولیه، برای تفکیک مولفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه‌ی اشباع نظری کمک نماید. در طول انجام مصاحبه، سوالات به طور مداوم مورد اعمال تعدیل‌های

مقتضی براساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه‌شوندگان، قرار می‌گرفت تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. برخی از سوالات پُر تکرار در فرآیند مصاحبه به ترتیب زیر بود:

۱. شیوه‌های شناختی حسابرسان از چه ویژگی‌های ذهنی می‌تواند برخوردار باشد؟
  ۲. شیوه‌های شناختی حسابرسان از چه ویژگی‌های تفکری می‌تواند برخوردار باشد؟
  ۳. شیوه‌ی شناختی انتزاعی در حرفه حسابرسی دارای چه ابعادی می‌تواند باشد؟
  ۴. شیوه‌ی شناخت عینی در حرفه حسابرسی دارای چه ابعادی می‌تواند باشد؟
  ۵. چه جنبه‌هایی از واقعیت‌های بیرونی می‌تواند به شکل‌گیری شناخت در حرفه حسابرسی منجر شود؟
  ۶. چه جنبه‌هایی از واقعیت درونی می‌تواند به شکل‌گیری شناخت در حرفه حسابرسی منجر شود؟
  ۷. چه مهارت‌هایی در حرفه حسابرسی می‌تواند به تقویت شناخت در حرفه حسابرسی منجر شود؟
  ۸. جنبه‌های معرفت شناختی در توسعه سبک‌های شناخت در حرفه حسابرسی کدامند؟
- یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و 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. لذا 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. لذا با تمرکز بر این فرآیند، روند انجام مصاحبه‌ها از مصاحبه اول تا مصاحبه ۵ تقریباً ابعاد چارچوب نظری مشخص شد و از مصاحبه ششم تا مصاحبه آخر، محققان برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع، مصاحبه‌ها را ادامه دادند. سپس در بخش کمی، باتوجه به ارائه‌ی چارچوب نظری پژوهش، ابعاد مدل سبک‌های شناختی حسابرسان براساس تحلیل دلفی به منظور سنجش پایایی مولفه‌های پژوهش در راستای مقوله‌های شناسایی شده، مورد بررسی قرار می‌گیرد تا باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق مولفه‌ها مورد سنجش قرار گیرند. در واقع برای انجام تحلیل دلفی، مولفه‌های اصلی بدست آمده از مرحله کدگذاری انتخاب در تحلیل گردند تئوری، در قالب یک چک لیست امتیازی ۷ گزینه‌ای (امتیازی) طراحی می‌شوند و مجدداً بین مشارکت‌کنندگان پژوهش در

بخش کیفی توزیع می‌گردد تا مشخص شود ابعاد شناسایی شده به درستی مفهوم مورد بررسی را پوشش می‌دهند یا خیر. برای این منظور طی دو مرحله تحلیل دلفی از دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده گردید. حد مطلوب میانگین در مقیاس ۷ گزینه‌ای کسب امتیاز ۵ و بالاتر از آن است. همچنین حد مطلوب ضریب توافق کسب امتیاز ۰/۵ و بالاتر از آن می‌باشد (احمدی و همکاران، ۱۳۸۷). در واقع هدف اصلی تحلیل دلفی رسیدن به حد کفایت نظری بر مبنای ضریبتوافق و میانگین می‌باشد تا مولفه‌هایی که بیشترین توافق بر سر آن‌ها صورت پذیرفته است، مورد تایید قرار گیرد. معیارهای نشان‌دهنده اجماع درصد آیت‌ها (رایج‌ترین)؛ ثبات پاسخ‌ها و تفسیر بر مبنای نظر متخصصین است، به طوریکه مولفه‌های تایید شده در راند اول وارد راند دوم می‌شود و با تکرار آن حد اجماع نظر ایجاد می‌گردد. در نهایت مولفه‌های پژوهش براساس تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP) برای رسیدن به اثربخش‌ترین محور سبک‌های شناختی حسابرسان در حرفه حسابرسی مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. با توجه به توضیح‌های ارائه شده، نمودار روش شناسی پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شود:



شکل ۳: فرآیند کدگذاری سه مرحله‌ای گردند تئوری

### ۷. فرآیند اعتباریابی جمع‌آوری داده‌ها

در این بخش باهدف سنجش اعتبار کدگذاری‌های صورت گرفته، از طریق روش مثلث‌سازی<sup>۳۴</sup> در پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود. مثلث‌سازی در واقع با الهام از علم هندسه، سنجش اعتبار در پژوهش‌های کیفی را از طریق حداقل سه منبع مورد سنجش قرار می‌دهد تا مشخص شود، کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار است و مطالعه اصطلاحاً «سوگیری ذاتی<sup>۳۵</sup>» دچار نشده است (جانسون و جان<sup>۳۶</sup>، ۲۰۰۹). لذا در این مطالعه برای محقق شدن این امر، در ۴ بعد نسبت به مرور نظرات خبرگان پس از پایان کدگذاری اقدام به اعتبارسنجی در بخش کیفی شد.

### نگاره ۳: اعتبارسنجی مثلث‌سازی ابعاد شناسایی شده

ابعاد مثلث‌سازی	تشریح
مثلث‌سازی منابع داده‌ها <sup>۳۷</sup>	در این بعد هدف ارزیابی تناسب تئوریک یا همراستایی مفهومی مضامین فراگیر با منابع علمی در پژوهش‌های گذشته می‌باشد. لذا باتوجه به اینکه در این مطالعه براساس ماهیت تحلیل، مضامین فراگیر از دل پژوهش‌های قبلی استخراج می‌شوند، اعتبار داده‌ای کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد. زیرا همراستایی مضامین فراگیر با مفاهیم شناسایی شده در پژوهش‌های گذشته صورت گرفته است.
مثلث‌سازی همکاران محقق <sup>۳۸</sup>	در این بعد هدف ارزیابی فرآیند جمع‌آوری داده‌ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع تفاسیر ذهنی مشارکت‌کننده در کدگذاری و طراحی سوالات در جریان مصاحبه مبنای اعتبارسنجی می‌باشد. در این مطالعه باتوجه به مشارکت چندین محقق در کنارهم، ضمن نزدیک نمودن تفاسیر ناشی از کدها، هرگونه انحراف در مسیر مصاحبه‌ها و کدها مورد بحث قرار می‌گرفت.
مثلث‌سازی روش <sup>۳۹</sup>	در این بعد هدف روش جمع‌آوری داده‌ها در مطالعه کیفی می‌باشد. به عنوان مثال نحوه رسیدن به نقطه اشباع تئوریک از دل مصاحبه‌ها مورد توجه می‌باشد. لذا براساس اینکه در جریان مصاحبه از مصاحبه باز (عمیق) و نیمه باز برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک بهره برده شد، لذا می‌توان بیان نمود روش جمع‌آوری داده‌ها از تک بعدی بودن خارج و براساس مجموع شیوه‌های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه نسبت به اعتبار مطالعه کمک نموده است.
مثلث‌سازی نظریه <sup>۴۰</sup>	در این بعد که دارای مرز خاکستری به لحاظ اجرا با مثلث‌سازی منابع می‌باشد، هدف لینک نمودن مضامین سازمان دهنده و مضامین فراگیر از مرحله کدگذاری محوری و انتخابی می‌باشد. لذا باتوجه به اینکه فرآیند تعیین اسامی تئوریک برای مضامین سازمان دهنده براساس تئوری‌های وابسته در سایر دانش بین رشته ایی همچون مدیریت صورت گرفت، لذا از منظر مثلث‌سازی نظریه نیز کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد.

اما در بخش کمی به منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی باتوجه به دو معیار میانگین؛

ضریب توافق و انحراف معیار استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح بکارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب نگاره (۳) در بخش دوم تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

### ۸. یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی مدل ارائه می‌شود و سپس تحلیل ماتریس رتبه‌بندی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

#### ۸-۱. یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد

این پژوهش با طی نمودن سه گام اصلی در تحلیل نظری داده بنیاد شامل کدگذاری باز؛ کدگذاری انتخابی و کدگذاری محوری تلاش دارد تا به سبک‌های شناختی حسابرسان در ایران را براساس یک چارچوب نظری مورد بررسی قرار دهد. لذا براساس عدم مشخص بودن ابعاد منسجمی در خصوص سبک‌های شناختی حسابرسان، در این بخش تلاش می‌گردد تا حوزه‌های شفاف‌تری از مفهوم پژوهش را ایجاد نماید. لذا براساس مصاحبه‌های انجام شده، نگاره (۴) که نشان دهندهی فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری می‌باشد، به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

#### نگاره ۴: ابعاد مدل سبک‌های شناختی حسابرسان براساس مضامین؛ مولفه‌ها و مقوله‌ها

کد گذاری تئوری	کد گذاری‌های اصلی		کد گذاری باز
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مولفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
سبک‌های شناختی حسابرسان	سبک شناختی شهودی حسابرسان	حواس باطنی	ادراک فلسفی از ماهیت حرفه حسابرسی
			تحریک وجدان‌گرایی در قضاوت حرفه‌ای
			خرد ورزی عرفانی در حرفه حسابرسی
			معنویت فردی در حرفه حسابرسی
			تهذیب و طهارت ادراک فردی در حرفه حسابرسی
			پیگیری مصرانه در کشف حقایق در حرفه حسابرسی
			اتکاء به الهامات و احساس‌های درونی در حرفه حسابرسی
			اتکاء تحلیلی بر مبنای شواهد فکری و اشرافی در حرفه حسابرسی
			اتکاء تحلیلی به تجارب قبلی حسابرس
			اتکاء تحلیلی به دانش تخصصی حسابرس
اتکاء تحلیلی ذهنی از تباطات مالی صاحبکاران			
		حواس	
		انتزاعی	



کد گذاری		کد گذاری اصلی	
کد گذاری تئوری	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مولفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
انکاء بر مرجعیت اشتراک دانش در قضاوت حسابرس			
سبک شناخت استقرائی / اکتشافی حسابرسان			
تمرکز بر آزمون اطمینان جهت قضاوت حرفه‌ای			
تمرکز بر جمع بندی شواهد جهت قضاوت حرفه‌ای			
تمرکز بر جزئی نگری مراحل حسابرسی جهت قضاوت حرفه‌ای			
تمرکز بر توسعه روش‌های علمی و محاسباتی جهت قضاوت حرفه‌ای			
تمرکز بر مصاحبه با مطلعین جهت قضاوت حرفه‌ای			
توسعه مهارت یادگیری در حرفه حسابرسی			
توسعه مهارت ثنویت <sup>۱۱</sup> یا دوسوتوانی (دوگانه‌باوری) در حرفه حسابرسی			
توسعه مهارت ساخت فرضیه در تحلیل و بررسی صورتهای مالی			
توسعه مهارت حسابرسی ذهنی			
توسعه مهارت‌های کیفی در حرفه حسابرسی			
توسعه مهارت کانون کنترل درونی در حسابرسی			
توسعه مهارت بین الاذهانی در حرفه حسابرسی			
توجه به تفسیر لحن گزارش‌های مالی در ارزیابی حسابرس			
سبک شناخت تفسیری حسابرسان			
توجه به اظهارنظرهای حسابرسان قبلی در ارزیابی حسابرس			
توجه به ایجاد ارتباط منطقی بین مستندات ارائه شده با تجارب قبلی حسابرس			
توجه به تفسیر عملکردهای گذشته صاحبکاران در بازار رقابتی در ارزیابی حسابرس			
توجه به تعهدات آتی شرکت در ارزیابی حسابرس			
توجه به تعدد پرونده‌های حقوقی و قضایی صاحبکاران در ارزیابی حسابرس			
حفظ ثبات عاطفی در اظهارنظر حسابرس			
حفظ ثبات هیجانی در اظهارنظر حسابرس			
حفظ کنترل سوگیری در اظهارنظر حسابرس			
حفظ کنترل فشارهای بیرونی در اظهارنظر حسابرس			
حفظ کنترل تعصب‌های ذهنی در اظهارنظر حسابرس			

در پاسخ به سوال اول پژوهش مبنی بر اینکه "مضامین سبک‌های شناختی حسابرسان کدامند؟" براساس نظر خبرگان، ۳۵ مضمون مفهومی از مصاحبه‌های انجام شده در قالب کدگذاری باز استخراج که در نگاره (۴) نشان داده شد. مطابق فرآیند کدگذاری سه مرحله‌ای طبق رویکرد گلبرگ در تحلیل داده بنیاد و طبق مصاحبه‌های صورت‌گرفته، مضامین مفهومی در قالب کدهای محوری مورد بحث و استدلال قرار می‌گیرند و سپس در سایه تحقیقات انجام‌شده نسبت به پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل‌دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح‌های لازم داده

می‌شود. همانطور که در نگاره (۴) مشاهده می‌شود و در پاسخ به سوال دوم پژوهش مبنی بر شناسایی مولفه‌های سبک‌های شناختی حسابرسان، ۳۵ مضمون استخراجی در قالب ۶ مولفه اصلی شامل حواس باطنی، انتزاعی، عینی، انتقادی، عملگرایانه، حواس تردیدگرایانه طبقه‌بندی گردید. سرانجام مولفه‌های شناسایی‌شده بر مبنای کدگذاری انتخابی و در پاسخ به سوال سوم پژوهش متشکل از سه مقوله اصلی شامل سبک شناخت شهودی حسابرسان؛ سبک شناخت استقرائی/اکتشافی حسابرسان و سبک شناخت تفسیری حسابرسان در قالب نگاره (۴) طبقه‌بندی و در نگاره (۵)، تعریف هر کدام از این مقوله‌ها ارائه شده است.

#### نگاره ۵: تعاریف مقوله‌های سبک‌های شناختی حسابرسان

مقوله‌های اصلی	تعریف
سبک شناخت شهودی حسابرسان	از منظر شهودی سبک یادگیری به حسابرسان در بکارگیری قدرت اشراق؛ قابلیت‌های باطنی و وجدان‌گرایانه جهت انجام وظایف حسابرسی کمک می‌نماید. در واقع سبک شناخت شهودی، احتمالاً در فرآیند حرفه حسابرسی، متکی به شناخت فلسفی فرد از ماهیت اثرگذار حرفه حسابرسی بر محیط بیرون و مجموع توانمندی‌هایی درونی را شامل می‌شود که می‌تواند با ترکیب دانش و تجربه تقویت شود و به افزایش کیفیت گزارش حسابرسی کمک نماید.
سبک شناخت استقرائی/اکتشافی حسابرسان	از منظر استقرائی یا اصطلاحاً اکتشافی، سبک یادگیری جنبه‌هایی از حواس عینی و حواس/تفکر انتقادی را در بر می‌گیرد تا با ترکیب ذهن منتقدگرایانه و آزمایشگر، یک حسابرسان بتواند نسبت به انجام درست وظایف حرفه‌ای خود اقدام نماید. در این سبک یک حسابرسان بدون توجه به شهود و حواس‌های درونی محرک، صرفاً بر ظرفیت‌های شناختی قابل لمس و قابل مشاهده برای تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای اتکاء می‌نماید. این سبک شناختی مبتنی بر ذهنیت حسابرسی جستجوگر می‌باشد که از طریق طرح سوالات پی در پی به دنبال رسیدن به واقعیت در قضاوت می‌باشد.
سبک شناخت تفسیری حسابرسان	از منظر تفسیری سبک یادگیری شناختی، جنبه‌هایی از تجربه فردی را به صورت عملی و تردیدگرایی حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. از منظر عملگرایی، شناخت تفسیری به واسطه قابلیت‌های حسابرسان مبنی بر تفسیر گزارش‌ها، تطبیق عملکردها، اظهارنظرهای قبلی و فرآیندهای کیفی صاحبکاران حاصل می‌شود، در حالیکه از منظر تردیدگرایی حرفه‌ای، شناخت به واسطه ویژگی‌های فردی دارای ثبات به وجود می‌آید که در زمان قضاوت حرفه‌ای فارغ از فشارهای احتمالی و عواطف از یکسو و فراتر از چارچوب‌های ذهنی مرجع و متعصبانه از سوی دیگر، اقدام به اظهارنظر و تهیه گزارش حسابرسی می‌نماید.

## ۸-۱-۱. چارچوب تئوریک

براساس مضامین کدگذاری شده جهت رسیدن به مولفه‌ها و سپس مقوله‌های پژوهش و باتوجه به بیان مباحث تطبیق در کدهای شناسایی شده در این بخش می‌بایست نسبت به ارائه‌ی چارچوب تئوریک براساس تحلیل گلیزر (۱۹۹۲) در نظریه داده بنیاد اقدام نمود. همانطور که در روش‌شناسی به آن اشاره شد، رویکرد تحلیلی گلیزر (۱۹۹۲) در تفاوت با رویکرد تحلیلی اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰) در چارچوب ساختارنیافته‌ای است که به واسطه مقوله‌ها و مولفه‌های پژوهش ارائه می‌شود. لذا با اتکاء به این مفهوم چارچوب تئوریک (مدل) پژوهش ارائه می‌شود:



شکل ۵: چارچوب نظری سبک‌های شناختی حسابرسان

باتوجه چارچوب نظری پژوهش همانطور که مشخص است، در واقع این مدل در قالب ۳ مقوله و ۶ مولفه و ۳۵ مضمون مفهومی تفکیک نموده است. در ادامه با هدف برازش پایایی مدل جهت تبیین در جامعه هدف پژوهش از تحلیل دلفی استفاده می‌شود.

## ۸-۲. یافته‌های تحلیل دلفی

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 پژوهش به منظور برازش پایایی مولفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی استفاده شده است. این تحلیل مبتنی بر دو معیار ضریب توافق و میانگین می‌باشد. به منظور انجام این سنجش ابتدا مولفه‌های پژوهش در قالب یک پرسشنامه هفت گزینه‌ای ترتیب داده شد تا بین اعضای پانل توزیع گردد و براساس چند دور رفت و برگشت پرسشنامه، سطح پایایی مولفه‌های پژوهش مورد سنجش قرار گیرد.

## نگاره ۶: تحلیل دلفی مولفه‌های اصلی پژوهش

	دور دوم دلفی		دور اول دلفی		مولفه‌ها		
	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین			
نتیجه تحلیل دلفی	تایید	۰/۸۵	۶/۱۰	۰/۷۵	۵/۵۰	حواس باطنی	سبک شناخت شهودی حسابرسان
	تایید	۰/۷۰	۵/۴۰	۰/۶۰	۵/۲۰	حواس انتزاعی	
	تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۵۵	۵/۱۰	حواس عینی	سبک شناخت استقرائی حسابرسان
	تایید	۰/۸۲	۶/۱۰	۰/۸۰	۶	حواس انتقادی	
	تایید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰	حواس عملگرایانه	سبک شناخت تفسیری حسابرسان
	تایید	۰/۸۰	۶	۰/۷۰	۵/۴۰	حواس تردیدگرایانه	

براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق، مشخص شد، تمامی مولفه اصلی مربوط به ابعاد سبک‌های شناختی حسابرسان، مورد تایید هستند. به عبارت دیگر باتوجه به اینکه میانگین مولفه‌های اصلی ۵ و از ۵ بالاتر بود و از طرف دیگر چون ضریب توافق بدست آمده بیش از ۰/۵ است می‌توان بیان نمود، تمامی مولفه‌های اصلی پژوهش مورد تایید قرار گرفتند. بامشخص شدن تایید مولفه‌های اصلی پژوهش، در ادامه نسبت به اولویت‌بندی هریک از مولفه‌های سبک‌های شناختی حسابرسان در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام می‌شود.

## ۸-۳. تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP)

در ادامه همانطور که پیش‌تر توضیح داده شد، پژوهش وارد فاز تحلیل رتبه‌بندی تفسیری

می‌شود تا اثرگذارترین مولفه یا محور مربوط به سبک‌های شناختی حسابرسان را مشخص نماید. لذا جهت مقایسه زوجی مولفه‌های پژوهش از فرآیند ارزیابی تاثیرگذاری سطر « $i$ » بر ستون « $j$ » و یا برعکس و یا متقابل، استفاده می‌شود. لذا به منظور ایجاد ماتریس‌های تعاملی ابتدا می‌بایست سطح ارتباط مستقیم، متقارن و یا غیرمستقیم را همسو با توضیح‌ها مورد توجه قرار داد. برای تعیین نوع روابط پیشنهادشده است که از نظر خبرگان براساس نمادهای مندرج در نگاره (۷) استفاده می‌شود:

نگاره ۷: روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

اختصارات تعریف شده				
O	X	A	V	
$i \not\leftrightarrow j$	$i \leftrightarrow j$	$i \leftarrow j$	$i \rightarrow j$	تشریح ریاضی
عدم وجود اثر سطر و ستون	اثر متقابل سطر و ستون	اثر مستقیم ستون بر سطر	اثر مستقیم سطر بر ستون	تشریح تفسیری

با عنایت به اختصارات این تحلیل، در ادامه نسبت به تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) اقدام می‌شود.

نگاره ۸: ماتریس خودتعاملی محورهای سبک‌های شناختی حسابرسان

		باطنی	انتزاعی	عینی	انتقادی	عملگرایی	تردیدگرایی	
		C	C1	C2	C3	C4	C5	C6
مولفه‌های مستقر سطر « $i$ »	حواس باطنی	C1	◆	A	O	V	O	V
	حواس انتزاعی	C2		◆	O	V	O	V
	حواس عینی	C3			◆	V	V	V
	حواس انتقادی	C4				◆	X	O
	حواس عملگرایی	C5					◆	A
	حواس تردیدگرایی	C6						◆

مولفه‌های مستقر ستون « $j$ »

در این بخش می‌بایست نسبت به تعیین ماتریس تفسیری براساس مقایسه سطر « $i$ » و ستون « $j$ »

و شاخص مُد به ترتیب زیر اقدام شود.

### نگاره ۹: تحلیل تفسیری ماتریس متقابل مولفه‌های سبک‌های شناختی حسابرسان

C6	C5	C4	C3	C2	C1	
					☸	C1
				☸	حواس انتزاعی محرك تقویت حواس باطنی در حسابرسان	C2
			☸			C3
	حواس انتقادی محرك حواس عملگرایانه در حسابرسان	☸				C4
	☸	حواس عملگرایانه محرك حواس انتقادی در حسابرسان				C5
☸	حواس تردیدگرایانه محرك حواس عملگرایانه در حسابرسان	حواس تردیدگرایانه محرك حواس انتقادی در حسابرسان				C6

مولفه‌های مستقر سطر «f»

### مولفه‌های مستقر ستون «j»

در این بخش می‌بایست براساس فرآیند تبدیل اختصارهای تعریف شده در نگاره (۷)، نحوه‌ی تبدیل نمادهای اختصاری ارائه شده در نگاره (۱۰) توسط خبرگان پژوهش را مدنظر قرار داد.

### نگاره ۱۰: فرآیند تبدیل نمادهای اختصاری به ۰ و ۱

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

در این بخش براساس این مفاهیم، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی جهت تعیین مقایسه سطر «i» و ستون «j» براساس ۰ و ۱ می‌شود.

نگاره ۱۱: ماتریس دستیابی مولفه‌های شبکه‌های شناختی حساب‌برسان

		باطنی	انتزاعی	عینی	انتقادی	عملگرایی	تردیدگرایی	
		C	C1	C2	C3	C4	C5	C6
مولفه‌های مستقر سطر «i»	حواس باطنی	C1	۱	۰	۰	۱	۰	۱
	حواس انتزاعی	C2	۱	۱	۰	۱	۰	۱
	حواس عینی	C3	۰	۰	۱	۱	۱	۱
	حواس انتقادی	C4	۰	۰	۰	۱	۱	۰
	حواس عملگرایی	C5	۰	۰	۰	۱	۱	۰
	حواس تردیدگرایی	C6	۰	۰	۰	۰	۱	۱

مولفه‌های مستقر ستون «j»

در ادامه‌ی تحلیل جهت تعیین ارتباط غیرمستقیم بین محورهای شبکه‌های شناختی حساب‌برسان، مقایسه‌ی زوجی  $\bar{A}$  امین مولفه به صورت دو به دو با تمام عناصر از  $(i + 1)$  ام تا  $n$  ام مورد مقایسه قرار می‌گیرد. برای هر ارتباط پاسخ بله از گزینه «» استفاده شده است که به معنای وجود ارتباط قطبی بین مولفه‌های پژوهش است.

نگاره ۱۲: مقایسه زوجی بین مضامین گزاره‌ای براساس فرم ماتریس

		ماتریس متقابل C1... C6									
		C1 - C2	C2 - C1	C1 - C3	C3 - C1	C1 - C4	C4 - C1	C1 - C5	C5 - C1	C1 - C6	C6 - C1
C1			<input checked="" type="checkbox"/>								
		ماتریس متقابل C2... C6									
		C2 - C3	C3 - C2	C2 - C4	C4 - C2	C2 - C5	C5 - C2	C2 - C6	C6 - C2		
C2		-		-							
		ماتریس متقابل C3... C8									
		C3 - C4	C4 - C3	C3 - C5	C5 - C3	C3 - C6	C6 - C3				
C3											
		ماتریس متقابل C4... C8									

	C4 - C5	C5 - C4	C4 - C6	C6 - C4
C4	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>
	ماتریس متقابل C5-C8			
	C5 - C6	C6 - C5		
C5		<input checked="" type="checkbox"/>		

براساس، ماتریس مقایسه زوجی، در این بخش اقدام به تدوین ماتریس دستیابی نهایی براساس ارتباط غیرمستقیم مولفه‌های پژوهش می‌شود. در واقع در این بخش اگر مولفه‌ی C1 با مولفه‌ی C2 بدون ارتباط تفسیر شده باشد، اما ارتباط بین C2 با C3 به صورت مستقیم تعریف شده است، براساس اجرای دستور بولین پروداکت در نرم‌افزار متلب می‌توان ارتباط C1 با C3 به صورت متقارن و در قالب «\*» تعیین شود. لذا نتایج این بخش در نگاره (۱۳) به ترتیب زیر ارائه شده است.

نگاره ۱۳: ماتریس دستیابی نهایی مولفه‌های سبک‌های شناختی حسابرسان

		باطنی	انتزاعی	عینی	انتقادی	عملگرایی	تردید گرای	
		C	C1	C2	C3	C4	C5	C6
مولفه‌های مستقر سطر «i»	حواس باطنی	C1	۱	۰	۰	۱	۰	۱
	حواس انتزاعی	C2	۱	۱	۰	۱	۰	۱
	حواس عینی	C3	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱
	حواس انتقادی	C4	۰	۰	۰	۱	۱	۰
	حواس عملگرایانه	C5	۰	۰	۱*	۱	۱	۱*
	حواس تردیدگرایانه	C6	۰	۰	۰	۰	۱	۱
مولفه‌های مستقر ستون «j»								
			تأثیر مستقیم		تأثیر انتقالی			

باتوجه به مشخص شدن، سطح تاثیرگذاری مستقیم و انتقالی مولفه‌های سبک‌های شناختی حسابرسان، در گام بعد اقدام به تعیین درصد‌های امتیاز مجموع سطح تاثیرگذاری‌ها می‌شود که



این نتایج در قالب نگاره (۱۴) ارائه شده است.

نگاره ۱۴: درصد امتیازهای سطح تاثیرگذاری مولفه‌های سبک‌های شناختی حسابرسان

		تاثیرگذاری مستقیم	تاثیرگذاری انتقال‌پذیر	تاثیر گذاری تفسیری	تاثیر گذاری کلی	درصد تاثیر گذاری جامع		
سبک‌های شناختی حسابرسان	حواس باطنی	C1	۳	۰	۰	۳	۱۱/۵۳	5 <sup>th</sup>
	حواس انتزاعی	C2	۴	۰	۱	۵	۱۹/۲۳	2 <sup>th</sup>
	حواس عینی	C3	۴	۲	۰	۶	۲۳/۰۷	1 <sup>th</sup>
	حواس انتقادی	C4	۲	۰	۱	۳	۱۱/۵۳	5 <sup>th</sup>
	حواس عملگراییانه	C5	۲	۲	۱	۵	۱۹/۲۳	3 <sup>th</sup>
	حواس تردید	C6	۲	۰	۲	۴	۱۵/۳۸	4 <sup>th</sup>
مجموع		۱۷	۴	۵	۲۶			
درصد		۶۵/۳۸	۱۵/۳۸	۱۹/۲۳				

طبق نتایج بدست آمده از نگاره (۱۴) مشخص گردید، ۶۵/۳۸ درصد ارتباط بین مولفه‌های سبک‌های شناختی حسابرسان، مستقیم و ۱۵/۳۸ درصد دارای تاثیرگذاری انتقالی هستند. از مجموع تاثیرگذاری کلی مبتنی بر مقیاسه زوجی بین مولفه‌های پژوهش مشخص شد، درصد تاثیرگذاری حواس عینی نسبت به بقیه محورها بالاتر است و به عنوان مطلوب‌ترین محور سبک‌های شناختی حسابرسان انتخاب شد.

## ۹. بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش طراحی مدل سبک‌های شناختی حسابرسان و ارزیابی محورهای شناسایی شده در حرفه حسابرسی می‌باشد. طی فرآیند انجام تحلیل این مطالعه باتوجه به اینکه طی پژوهش‌های گذشته چارچوب نظری منسجمی در خصوص ابعاد سبک‌های شناختی حسابرسان وجود نداشت، از تحلیل نظریه داده بنیاد تلاش گردید تا طی سه مرحله کدگذاری باز؛ محوری و انتخابی نسبت به شناسایی ابعاد این پدیده (مضامین، مولفه‌ها و مقوله‌ها) همسو با سه سوال اول پژوهش در حرفه حسابرسی اقدام گردد.

ابتدا به منظور شناسایی مضامین سبک‌های شناختی حسابرسان با انجام ۱۲ مصاحبه با خبرگان، ۳۵ مضمون مفهومی از مصاحبه‌های انجام شده در قالب کدگذاری باز استخراج گردید. سپس ۳۵ مضمون استخراجی در قالب کدهای محوری مورد بحث و استدلال قرار گرفتند و ۶ مولفه اصلی شامل حواس باطنی، انتزاعی، عینی، انتقادی، عملگرایانه، تردیدگرایانه تحت عنوان مولفه‌های سبک‌های شناختی حسابرسان طبقه‌بندی گردید. سرانجام مولفه‌های شناسایی‌شده بر مبنای کدگذاری انتخابی در قالب سه مقوله اصلی شامل سبک شناخت شهودی حسابرسان؛ سبک شناخت استقرائی/اکتشافی حسابرسان و سبک شناخت تفسیری حسابرسان ارائه شد. از منظر سبک شهودی حسابرسان با یکارگیری قدرت اشراق؛ قابلیت‌های باطنی و وجدان‌گرایانه، توانمندی درونی خود را تقویت نموده و با ترکیب دانش و تجربه از طریق حرفه حسابرسی در محیط، شناخت خود را در امر حسابرسی بالا برده و به افزایش کیفیت گزارش حسابرسی کمک می‌نمایند. از منظر سبک استقرائی/اکتشافی، حسابرسان از طریق روش‌های علمی و محاسباتی، مهارت یادگیری در حرفه حسابرسی را افزایش داده و با ترکیب ذهن منتقدگرایانه و طرح سوالات پی در پی، شواهد لازم را جهت قضاوت حرفه‌ای فراهم می‌کنند. از منظر سبک تفسیری، حسابرسان با تفسیر گزارش‌ها، تطبیق عملکردها، اظهارنظرهای قبلی و فرآیندهای کیفی صاحبکاران جنبه‌های عملی حسابرسی را تقویت و با تردیدگرایی حرفه‌ای، فارغ از فشارهای احتمالی و عواطف از یکسو و فراتر از چارچوب‌های ذهنی مرجع و متعصبانه از سوی دیگر، اقدام به اظهارنظر و تهیه گزارش حسابرسی می‌نمایند. بنابراین، بخش کیفی پژوهش منجر به یک مدل شش بعدی با ۳ مقوله، ۶ مولفه و ۳۵ مضمون مفهومی گردید که محورهای ارزیابی سبک‌های شناختی حسابرسان تلقی می‌شود. برای انجام فرآیند ارزیابی ابتدا می‌بایست از طریق تحلیل دلفی مشخص شود چه ابعادی از مجموع ابعاد شناسایی شده دارای پایایی می‌باشند. با استفاده از دو بعد میانگین و ضریب توافق در دو مرحله مشخص گردید، ابعاد شناسایی شده از حد اجماع نظری لازم برخوردار هستند.

پس از طراحی مدل سبک‌های شناختی حسابرسان، در بخش کمی با کمک تحلیل رتبه‌بندی تفسیری، تلاش شد تا مطلوب‌ترین محور سبک شناختی حسابرسان تعیین گردد. نتیجه‌ی این فرآیند که با مقایسه زوجی بین مولفه‌های پژوهش صورت گرفت، نشان داد درصد تاثیرگذاری

حواس عینی نسبت به بقیه محورها بالاتر است و به عنوان مطلوب‌ترین محور سبک‌های شناختی حسابرسان انتخاب شد. حواس عینی به عنوان سبک شناخت استقرائی، مبتنی بر کارکردهای برآورد منطقی فرآیندها و طرح‌ریزی کار حسابرسی است که به حسابرسان کمک می‌کند در زمان قضاوت حرفه‌ای، از قابلیت اطمینان بالاتر برای اظهارنظر خود استفاده نمایند. در واقع حسابرسان برای آزمون و رسیدن به واقعیت‌ها از طریق آزمون و اعتبارسنجی می‌بایست نسبت به تقویت شناخت خود از کارکردهای صاحبکاران اقدام نمایند تا از این طریق بتوانند نسبت به ارتقاء کیفیت گزارش‌های حسابرسی اقدام نمایند. این نوع از حواس در حسابرسان به ایجاد راه‌حلهایی برای کسب واقعیت قابل اتکاء کمک می‌کند و از طریق طی فرآیندهای گام به گام باعث می‌شوند تا حسابرس به واقعیت‌های عملکردی دست یابد و آگاهانه اقدام به اظهارنظر نمایند. معمولاً تجربه بخش مهمی از سبک‌های شناخت فردی است، اما در این حواس، الزاماً تجربه به تنهایی نمی‌تواند گویایی کل واقعیت‌های عملکردی صاحبکاران تلقی شود، لذا برای تکمیل شناخت خود، هر حسابرس این توانایی را خواهد داشت تا با عنایت‌بخشیدن به جزئیات بررسی‌های به عمل آمده از شواهد کار حسابرسی، نسبت به اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای اقدام نماید.

در خصوص تطبیق نتیجه کسب شده با مطالعه‌های قبلی باید بیان گردد، براساس عدم انجام پژوهشی مشابه با ماهیت ارزیابی ماتریسی سبک‌های شناختی حسابرسان در گذشته، الزاماً نمی‌تواند این نتایج را با پژوهش‌های گذشته مورد تطبیق قرار داد. اما به لحاظ محتوایی و مفهومی احتمالاً توان نتیجه‌ی بدست آمد را به لحاظ اهمیت موضوع سبک‌های شناختی حسابرسان با پژوهش‌هایی همچون (گیانکولا و همکاران ۲۳، ۲۰۲۲)؛ (هنریزی و همکاران ۲۰۲۱، ۲۹) و نعمتی‌کشتلی و همکاران (۱۳۹۹) مورد تطبیق قرار داد.

باتوجه به اهمیت موضوع مطالعه‌ی حاضر، به سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان آیین رفتار حرفه‌ای و آموزش‌های حسابرسی توصیه می‌شود تا به موضوع سبک‌های شناختی در این عرصه به طور جدی‌تری توجه نمایند تا حسابرسان با وجود افزایش سطح آگاهی و شناخت ایجاد شده، تحت تأثیر فشارهای بیرونی قرار نگیرند و با نظارت کامل بر فرآیندهای طی شده، نسبت به دقت در قضاوت حرفه‌ای خود از کیفیت بالاتری برخوردار باشد. همچنین به حسابرسان به عنوان اهرم اجرایی کارکردهای مصوب و استانداردهای حسابرسی توصیه می‌شود، تا نسبت به سرعت بخشیدن به فرآیندهای ادراکی ازعینیت‌های بیرونی تا قدرت تصمیم‌گیری‌های ذهنی از طریق توسعه توانمندی‌های شناختی و تخصصی اقدام نمایند تا در مواجهه به چالش‌ها و فشارهای شغلی، ظرفیت‌های اثرگذار خود را از دست ندهند. در نهایت به دانشگاهیان و جامعه علمی پیشنهاد می‌شود تا در سرفصل‌های دروس تخصصی حسابرسی، درسی با عنوان رفتار حسابرسی یا رفتار حرفه‌ای تعریف نمایند که در آن به تئوری‌های روانشناسی رفتاری از قبیل سبک‌های شناختی در

حسابرسی پرداخته شود، توسعه چنین فرآیندهای در چارچوب دروس علمی می‌تواند زمینه برای تقویت و توسعه کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان جهت بکارگیری تردید و ارتقاء کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای مؤثر باشد.

### یادداشت‌ها

1. Assawer & Anis
2. Noordin et al.
3. Bounded Rationality Theory
4. Simon
5. Intendedly
6. Fua Boundedly
7. Gigerenzer
8. Vagner
9. Chan
10. Kutschera
11. Lundholm et al.
12. Fuller & Kaplan
13. Yankova
14. Raming et al.
15. Sternberg and Grigorenko
16. Rayner and Riding
17. Cools & Vanden Broeck
18. Learning Style
19. Experiment Learning Method
20. Kolb
21. Cohen
22. Manolis et al.
23. Giancola et al.
24. Brown et al.
25. Eklund et al.
26. Yuan et al.
27. Schroder et al.
28. Harvey et al.
29. Henrizi et al.
30. Glaser.
31. Fernández
32. Glaser & Holton
33. Charmaz
34. Validation Triangulation
35. Intrinsic Bias
36. Jonsen and Jehn
37. Data Source Triangulation
38. Investigator Triangulation
39. Method Triangulation
40. Theory Triangulation
41. Dualistic

### منابع

#### الف. فارسی

- احمدی، فضل اله، نصیریان، خدیجه. (۱۳۸۷). تکنیک دلفی: ابزاری در تحقیق، مجله ایرانی آموزش در علوم پزشکی، ۸(۱)، ۱۷۵-۱۸۵.
- اسماعیل پور، رضا، آذر، عادل، شاه محمدی، محمد. (۱۳۹۶). ارائه مدل ساختاری تفسیری از شاخص‌های انتخاب تأمین کننده مبتنی بر مسئولیت اجتماعی شرکت. مطالعات مدیریت صنعتی، ۱۵(۴۷)، ۴۵-۷۰.
- پاشائی فشتالی، محمد، آزادی هیر، کیهان، وطن پرست، محمدرضا. (۱۴۰۰). مطالعه رابطه تیپ شخصیتی، تجربه و جنسیت با توانایی کشف تقلب حسابرس (نقش میانجی شک و تردید حرفه‌ای)، مجله پیشرفتهای حسابداری دانشگاه شیراز، ۱۳(۱)، ۶۷-۱۰۰.

حسن زاده دیوا، سید مصطفی، بولو، قاسم. (۱۴۰۰). تاثیر گرایش احساسی سرمایه گذاران بر ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری، مجله پیشرفتهای حسابداری دانشگاه شیراز، ۱۳(۲)، ۹۷-۱۲۲.

عرب‌آبادی، رحیم، بهارمقدم، مهدی، خدامی‌پور، احمد. (۱۴۰۰). سبک شناختی و قضاوت حسابرس: آیا سبک شناختی اثرات تاخیر بر فرآیند تعدیل باور حسابرسان را کاهش می‌دهد؟ دانش حسابرسی، ۲۱(۸۴)، ۵-۲۷.

کلایان‌مقدم، هما، مهارتی، یعقوب، اشرفی، مجید، خوراکیان، علیرضا. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تشخیص فرصت‌ها برای خلق ارزش اجتماعی در ایران: نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با رویکرد ظاهرشونده (گلگیری)، علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد، ۱۷(۱)، ۸۷-۱۴۱.

کهن‌دل، زهرا، دعائی، میثم، زمانیان‌فر، لایلا، کابلی، مناسادات. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر سوءگیری‌های شناختی واکنش کمتر از حد، اتکا، در دسترس بودن و محافظه‌کاری بر خطای حسابرسان، پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی، ۳(۳)، ۱۰۳-۱۳۵.

محمدزاده مقدم، محمدباقر، اسماعیل‌زاده‌مقری، علی، خسروی‌پور، نگار. (۱۴۰۱). تأثیر سوگیری شناختی حسابرسان بر هوش معنوی و سبک حسابرس، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۱)، ۳۴۱-۳۵۵.

نعمتی‌کشتلی، رضا، حمیدیان، محسن، جعفری، سیده‌محبوبه، صراف، مریم. (۱۳۹۹). تأثیر سبک‌های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژی گریگورک)، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵(۹)، ۱-۳۳.

#### ب. انگلیسی

Assawer, E., Anis, J. (2019). Strategic foresight and auditor's cognitive contribution: the study of cognitive mapping, 6(1): 18-37.

<https://doi.org/10.1504/AJFA.2019.10025895>

Brown, Sh, C., Tenbrink, A, P., LaMarre, G. (2019). Performance while distracted: The effect of cognitive styles and working memory, Personality and Individual Differences, 138(1): 380-384

<https://doi.org/10.1016/j.paid.2018.10.025>

Chan, M. M. (1995). The moderating effects of cognitive style and regency effects on the auditor's belief revision process. *Managerial Auditing Journal*, 10(9): 22-28. <https://doi.org/10.1108/02686909510100869>

Charmaz, K. (2011). *Grounded theory methods in social justice research. The Sage handbook of qualitative research*, 4(3): 359-380.

Cohen, J.A. (2022). The purposeful use of Kolb's learning styles in online learning design, *Development and Learning in Organizations*,

- <https://doi.org/10.1108/DLO-06-2022-0111>
- Cools, E., & Van den Broeck, H. (2007) Development and validation of the Cognitive Style Indicator, *The Journal of Psychology: Interdisciplinary and Applied*, 141(4): 359-387
- Eklund, A, R., Aguiar, U, N., Amacher, A. (2021). Design thinking as sensemaking: Developing a pragmatist theory of practice to (re)introduce sensibility, *Journal of Product Innovation Management*, 39(1): 24-43. <https://doi.org/10.1111/jpim.12604>
- 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.
- Fuller, L., Kaplan, S, E. (2004). A Note about the Effect of Auditor Cognitive Style on Task Performance, *Behavioral Research in Accounting*, 16(1):131-143 <https://doi.org/10.2308/bria.2004.16.1.131>
- Giancola, M., Palmiero, M., Piccardi, L., D'Amico, S. (2022). The Relationships between Cognitive Styles and Creativity: The Role of Field Dependence-Independence on Visual Creative Production, *behavioral sciences*, 12(2): 212-229. <https://doi.org/10.3390/bs12070212>
- Gigerenzer, G. (2004). Fast and frugal heuristics: The tools of bounded rationality. *Blackwell handbook of judgment and decision making*, 2(2): 68-80.
- Glaser, B. G. (1992). *Theoretical Sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory*. Mill Valley, Calif.: Sociology Press.
- Glaser, B. G., & Holton, J. (2007). Remodeling grounded theory, *Historical Social Research/Historische Sozialforschung*. Supplement, 19(32): 47-68.
- Harvey, O. J., Hunt, D. E., & Schroder, H. M. (1961). Conceptual systems and personality organization.
- Henrizi, P., Himmelsbach, D., & Hunziker, S. (2021). Anchoring and adjustment effects on audit judgments: experimental evidence from Switzerland. *Journal of Applied Accounting Research*, 22 (4): 598-621
- Jonsen, K. and Jehn, K.A. (2009). Using triangulation to validate themes in qualitative studies, *Qualitative Research in Organizations and Management*, 4(2): 123-150. <https://doi.org/10.1108/17465640910978391>
- Kolb, A, A. (2005). Learning styles and learning spaces: Enhancing experiential learning in higher education. *Acad Manag Learn Edu*, 4(2):193-212
- Kutschera, I. (2003). Cognitive style and decision making: Implications of

- intuitive and analytical information processing for decision quality.
- Lundholm, R.J., Rogo, R. and Zhang, J.L. (2014), restoring the tower of Babel: How foreign firms communicate with U.S. investors. *The Accounting Review*, 89(4): 1453-1485
- Manolis, Ch., Burns, D, J., Assudani, R., Chinta, R. (2013). Assessing experiential learning styles: A methodological reconstruction and validation of the Kolb Learning Style Inventory, *Learning and Individual Differences*, 23(2): 44-52. <https://doi.org/10.1016/j.lindif.2012.10.009>
- Noordin, N, A., Hussainey, K., Hayek, A, F. (2022). The Use of Artificial Intelligence and Audit Quality: An Analysis from the Perspectives of External Auditors in the UAE, *Journal Risk Financial Management*, 15(8): 339-369. <https://doi.org/10.3390/jrfm15080339>
- Raming, Y.C, Utami, I, & Kristianti, I. (2019), Analyzing the recency effects on long series audit information and its mitigation methods with group discussions, *The Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 22(20): 202–212
- Rayner, S., and R. Riding. (1997). Towards a Categorization of Cognitive Styles and learning Styles. *Educational Psychology* 17(1/2): 5-27.
- Schroder HM, Driver M.J, Streufert S. (1976). *Human Information Processing: Individuals and Groups Functioning in Complex Social Situations*. New York: Holt. Rinehart and Winston Inc.
- Simon, H. A. (2013). *Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organizations*, 4<sup>th</sup> edition. New York: The Free Press.
- Sternberg, R. J., and E. L. Grigorenko. (1997). Are Cognitive Style Still in Style? *American Psychologist* 52(7): 700-712.
- Vagner, B. (2022). The effect of personalized audit communication and evidence inconsistency on auditor judgments and decision-making, *Managerial Auditing Journal*, 37(8): 1038-1061. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2020-2857>
- Yankova, K. (2015). *The Influence of Information Order Effects and Trait Professional Skepticism on Auditors' Belief Revisions: A Theoretical and Empirical Analysis*. Springer. Dissertation University of Duisburg-Essen.
- Yuan, H., Lu, K., Yang, C., Hao, N. (2021). Examples facilitate divergent thinking: The effects of timing and quality, *Consciousness and Cognition*, 93(2): 33-51. <https://doi.org/10.1016/j.concog.2021.103169>