

طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۲/۱۹

تاریخ پذیرش: ۹۷/۳/۲

فرخ برزیده^۱

جعفر باباجانی^۲

احمد عبداللهی^۳

چکیده:

ورود به یک حرفه تخصصی که نیازمند تصمیم‌گیری است، مستلزم مشخصه‌ها و ویژگی‌های متمایزی است که مهمترین آن توانایی اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای است. وظیفه حسابرسان به عنوان شاغلین یک حرفه تخصصی، اظهار نظر درباره صورتهای مالی است، که این امر مستلزم بیطرفی حسابرسان در قضاوت می‌باشد. اگر حسابرسان از صاحبکاران خود مستقل باشند، به بهترین شکل ممکن می‌توانند قضاوت خود را بدون جانبداری و سوگیری انجام دهند. هویت حرفه‌ای قوی باعث می‌شود تا بیطرفی آنها تقویت شود. هدف این پژوهش طراحی الگوی مفهومی برای هویت در قضاوت حسابرسی در ایران است. این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی بود که با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد انجام شد. جامعه آماری شامل افراد متخصص و صاحب‌نظر در زمینه حسابرسی، شرکاء مؤسسات حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران بود که با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند در مجموع تعداد شانزده نفر به عنوان مشارکت‌کنندگان در پژوهش انتخاب شدند. داده‌ها به روش مصاحبه با روش هدایت کلیات و به صورت نمیه ساخت‌یافته گردآوری شد. برای به دست آوردن اعتبار و روایی داده‌ها از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و همچنین مرور خبرگان غیرشرکت‌کننده در پژوهش استفاده شد. مقوله مخوری هویت در قضاوت حسابرسی است که در چهار بعد ویژگی‌های فردی، دانش، مهارت و تجربه، و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی تحلیل و با توجه به شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و شرایط مداخله‌گر، راهبردهایی تدوین و مدل نهایی بر اساس آن ارائه شده است. این مطالعه می‌تواند شروع مناسبی برای در نظر گرفتن هویت در بین حسابرسان باشد.

کلمات کلیدی: هویت حرفه‌ای، هویت صاحبکار، قضاوت حسابرسی، رویکرد مبتنی بر نظریه داده

بنیاد، پژوهش کیفی

۲- دانشیار حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران نویسنده مسئول (fbarzideh@yahoo.com)

۳- استاد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

۴- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

۱- مقدمه

مقررات حرفه‌ای، قضاوت خوب حسابرسان را قضاوتی تعریف می‌کند که «عاری از هرگونه جانبداری، توجه یا ارتباطی با امور صاحبکار باشد» (موسسه حسابداران رسمی اونتاریو، ۲۰۰۶)، و حسابرسان را ملزم می‌نماید بیطرف بوده، و تردید حرفه‌ای یا ذهن کنجکاو و جستجوگر داشته باشند (بیانیه استاندارد حسابرسی (SAS) شماره ۱؛ استاندارد حسابرسی کانادا (CAS) ۲۰۰). حسابرسان باید هم در واقع (ذهن) و هم در ظاهر مستقل باشند (هیئت استانداردگذاری استقلال (ISB)، ۲۰۰۳؛ CAS ۲۰۰۳)، البته پس از رسوایی‌های مالی شرکت‌های انرون و ورلدکام که توجه جهانی را به خود جلب کرده بودند، اعتقاد به هر یک از این دو استقلال به طور فزاینده‌ای زیر سؤال رفته است. در ایالات متحده آمریکا، قانون سارینز آکسلی سال ۲۰۰۲ (SOX) در پاسخ به کاستی‌های موجود در حرفه حسابرسی به تصویب رسید، کانون عمده توجه قوانین و مقررات قانون سارینز آکسلی معطوف به محدود کردن تأثیرات مالی رابطه حسابرس-صاحبکار در جهت بهبود و ارتقاء استقلال است، موردی که در تحقیقات حسابداری نیز محور توجه بوده است (فرانکل، جانسون، و نلسون، ۲۰۰۲؛ کینی، پالمروز، و اسکولز، ۲۰۰۴؛ لی، ۲۰۰۹). حسابرس توسط صاحبکار بکار گرفته می‌شود اما یک وظیفه حرفه‌ای برای تأمین منافع استفاده‌کنندگان دارد؛ منافع استفاده‌کنندگان و صاحبکار در تضاد هستند. صاحبکار تمایل دارد صورتهای مالی بگونه‌ای تهیه شود که آن شرکت را برای سرمایه‌گذاری جذاب نشان دهد، و عدم تقارن اطلاعاتی بین صاحبکار و سرمایه‌گذاران بتواند تضاد منافع را برای بهره‌برداری منافع شخصی صاحبکار (ارائه منصفانه در مقابل گزارشگری با هدف موفق نشان دادن شرکت) فراهم کند (جانستون و همکاران، ۲۰۰۱). با این حال، نظریه هویت اجتماعی^۴ (SIT) بیان می‌کند که آشنایی حسابرسان با صاحبکار و همچنین شناخت آنها از حرفه، نقشی اثرگذار در استقلال حسابرس ایفا می‌نماید (کینگ، ۲۰۰۲؛ اشمور، دیوکس، مک لاقلین-ولپ، ۲۰۰۴؛ مامبر و آیر، ۲۰۰۷). در نتیجه، استانداردها و رویه‌های حال حاضر حسابداری ممکن است نتوانند به اندازه کافی از قضاوت حسابرس در برابر نبود استقلال واقعی، حفاظت نمایند. ادبیات مربوط به هویت اجتماعی و قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، بیان می‌دارد که قضاوت‌های غیرمشابه ممکن است به دلیل ترجیحات و انگیزه‌های مختلف اعضا، نمونه‌های انتخابی باشد که به دلیل نقش‌های حرفه‌ای متفاوتی که افراد می‌پذیرند، در آنها ایجاد شده است.

با توجه به نیاز پذیرش حرفه از سوی جامعه باید در جهت حفظ اعتماد عمومی نسبت به حرفه حسابرسی تلاش نمود. از طرف دیگر در محیط حسابرسی ایران مدلی برای ارزیابی اثرگذاری هویت حسابرس بر قضاوت وی وجود ندارد تا با تقویت ابعاد و مؤلفه‌های هویت حرفه‌ای حسابرسان بتوان به حرفه حسابرسی کمک نمود تا در برابر خواسته‌های صاحبکار تسلیم نشود و قضاوت حسابرس سوگیرانه نگردد. نتایج و یافته‌های این تحقیق می‌تواند اثرات مفیدی بر انجام فرآیند حسابرسی

بدون سوگیری در اثر قدرت هویت صاحبکار با توجه به برجستگی هویت حرفه‌ای حسابرسان داشته باشد. هدف از تحقیق پیشنهادی حاضر، طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی در محیط ایران می‌باشد؛ به عبارت دیگر تلاش می‌شود که با شناسایی و تعیین اثرات شناخت حسابرسان از هویت صاحبکار حسابرسی (شناخت هنجارها، ارزش‌ها، و ویژگی‌های صاحبکار) و شناخت حسابرسان از هویت حرفه‌ای (شناخت هنجارها، ارزش‌ها و ویژگی‌های حرفه حسابداری) با طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی (با توجه به محیط حقوقی، ساز و کار نظارتی، اندازه مؤسسات حسابرسی، مسائل دینی و اعتقادی، ویژگیهای فرهنگی و ... در ایران) به حسابرسان در انجام فرآیند قضاوت حسابرسی بدون سوگیری و همچنین نهادهای نظارتی و متولیان حرفه کمک می‌کند. تحقیق حاضر به‌طور کلی مطالعات حیطه هویت را نیز توسعه می‌دهد. این تحقیق به پیشینه و ادبیات اثرات هویت اجتماعی در زمینه حسابرسی (بامبر و آیر، ۲۰۰۲؛ کینگ، ۲۰۰۲؛ بامبر و آیر، ۲۰۰۷) کمک می‌کند. ضمن شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های هویت مؤثر بر قضاوت حسابرسی، به برجستگی و قدرت هویت نیز پرداخته می‌شود که جنبه‌های مختلف شناسایی و تعاملی که با هم دارند به چه صورت «استقلال واقعی» حسابرسان را مورد تهدید قرار می‌دهند. طبق بررسی‌های انجام شده تا به حال در حوزه هویت در قضاوت حسابرسی در ایران صورت نگرفته است؛ همچنین در سطح بین‌المللی نیز تحقیقات اندکی انجام شده‌اند (به جز چند تحقیق همچون فورهند و همکاران، ۲۰۰۲، رید، ۲۰۰۴)، و حتی تعداد تحقیقاتی که چنین ساختاری را در بستر هویت‌های چندگانه مورد بررسی قرار داده‌اند از این هم کمتر بوده است (لبوف و همکاران^۵، ۲۰۱۰). بنابراین ضمن پر کردن خلأهای موجود در ادبیات حوزه قضاوت حسابرسی یکی از اهداف اصلی این تحقیق پاسخ به این سؤال اساسی است که مدل اثرگذاری هویت بر قضاوت حسابرسی با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد کدام است؟ قضاوت بطور عام و از نظر لغوی به معنای «داوری کردن بین دو یا چند تن» و «دادرسی کردن» است، و به طور خاص «حکم کردن در مساله‌ای» (معین، ۱۳۷۶)، اظهار نظر معقول با اتخاذ تصمیم عاقلانه» (آکسفورد، ۱۹۹۴) و در آخر «فتوا» (آریان‌پور کاشانی، ۱۳۸۱) است. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول و حکم دادن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و تجربه مرتبط و ارزشمندی دارد و هم ویژگی‌های لازم برای اظهار نظرهای بیطرفانه را دارا است. قضاوت افراد، بسته به ماهیت و گستره رویه‌هایی که برای قضاوت استفاده می‌کنند، با یکدیگر متفاوت است. قضاوت‌ها و تصمیمات در حوزه‌های حسابداری و حسابرسی متأثر از عوامل زیادی مانند متغیرهای انسانی، کاری و محیطی هستند (بونر^۷، ۲۰۰۷: ۵۴). حسابرسی یک فرآیند متوالی از تکرار ارزیابی صورتهای مالی صاحبکار و کسب شواهد جدید برای به روز رسانی این قضاوت‌ها است که شواهد مستدل و منطقی ادعاهای صاحبکار را مورد تأیید یا عدم تأیید قرار می‌دهد (گیبیز، ۱۹۸۴؛ کندی، ۱۹۹۳). قضاوت زیر مجموعه‌ای از فرآیند تصمیم‌گیری

5- LeBoeuf

6- Grounded Theory Approach

7- Bonner

است و بسیاری از قضاوت‌ها نوعاً در جهت دستیابی به یک تصمیم انجام می‌شود. به‌عنوان نمونه، اسارا (۱۹۹۲: ۳۸۲) ارزیابی فرض تداوم فعالیت را یک فرآیند دو مرحله‌ای می‌داند: مرحله قضاوت شامل ارزیابی در قالب فرآیند حسابرسی، یک باور اولیه درباره درمادگی یا ثبات مالی صاحبکار و به روز رسانی این باور با کسب و ارزیابی نمونه کوچکی از شواهد پیچیده است، و مرحله تصمیم که در آن حسابرس درباره نوع اظهارنظر خود تصمیم می‌گیرد. متغیرهای انسانی متعددی شامل خصوصیات فرد تصمیم‌گیرنده از جمله توانایی‌ها و پیشینه فرهنگی وی یا فرآیندهای شناختی دخیل در امر تصمیم‌گیری و قضاوت می‌شوند (دینگ و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۵)، اما این تحقیق به هویت در قضاوت حسابرسی توجه دارد.

موضوع هویت^۸ و مسئله کیستی و چیستی انسان از دغدغه‌های حیاتی، ذهنی و عینی است که به واقع با پیدایش بشر متولد شده است و انسان از همان ابتدا برای فهم و درک این که کیست و چیست، پاسخ‌های متفاوتی داشته است. هویت یک واژه مبهم و لغزنده است که به خصوص در سال‌های اخیر در بسیاری از زمینه‌های مختلف و برای مقاصد گوناگون مورد استفاده واقع شده است... به لحاظ لغوی، هویت از واژه Identitas از ریشه Idem (به معنی تشابه و تداوم) در زبان لاتین مشتق شده (صالحی‌امیری، ۱۳۸۷: ۴۰) و البته در دو معنای ظاهراً متناقض به کار رفته است: ۱- همسانی و یکنواختی؛ ۲- تمایز که دربرگیرنده ثبات یا تداوم در طول زمان است (مرشدی‌زاد و همکاران، ۱۳۸۹: ۷۸). فرهنگ آکسفورد، هویت را چیستی و کیستی فرد تعریف کرده است (گنجی و همکاران، ۱۳۸۹: ۱۲۵). هویت را می‌توان مجموعه‌ای از شاخص‌ها و علائم در حوزه مؤلفه‌های مادی، زیستی، فرهنگی و روانی دانست که موجب شناسایی فرد از فرد، گروه از گروه، یا اهلیتی و فرهنگی از اهلیت و فرهنگ دیگر می‌شود (نصری، ۱۳۸۷: ۱۰؛ مرشدی‌زاد و احمدلو، ۱۳۹۲: ۸۲؛ مجتهدزاده، ۱۳۸۷: ۱۲۴؛ شیخاوندی، ۱۳۷۹: ۶).

افراد معمولاً در زمینه سازمانی هویت‌های چندگانه دارند. تحقیقات گذشته نشان دادند که هویت صاحبکار و هویت حرفه‌ای، هویت‌های مهم ولی مجزایی در محیط حسابرسی هستند که تأثیرات متفاوتی بر قضاوت حسابرس مستقل دارند. به عبارت دیگر، حسابرسان ممکن است با حرفه و یا صاحبکار هویت‌سازی کنند، و هر یک می‌تواند دامنه‌ای از ضعیف تا قوی داشته باشد (بامبر و آیر، ۲۰۰۷؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹).

هویت حرفه‌ای به عنوان درک فرد از حرفه^۹ مبتنی بر نگرش‌ها، عقاید، احساسات، ارزش‌ها، انگیزه‌ها و تجارب تعریف شده است (اسلی و اسمیت^{۱۰}، ۲۰۱۱). هویت حرفه‌ای هنجارها، اهداف و ارزش‌های حسابرسان را با تعهدات حرفه‌ای آنها همسو می‌کند (وارن و آلزولا، ۲۰۰۹). هنجارها یا ارزش‌های حرفه می‌تواند شامل حفظ و پایبندی به وظایف عمومی، اصول حرفه‌ای و اصول اخلاقی، شک و تردید حرفه‌ای، یا بیطرفی باشد (باوئر، ۲۰۱۵). هویت حرفه‌ای به داشتن حس یکی بودن با

8- identity

9- one's professional self-concept

10- Slay and Smith

حرفه در درون یک کارمند حرفه‌ای اشاره دارد (حکمن و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۹). افراد احساس می‌کنند که به حرفه متعهد هستند و الزامات استقلال (فریدسون^{۱۲}، ۲۰۰۱؛ کارینگتون و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۱) و ارزش‌های اخلاقی حرفه (برانت^{۱۴}، ۲۰۰۵) را می‌پذیرند. هویت حرفه‌ای در ذات عمیق می‌باشد، زیرا با تمرین و آموزش گسترده، حسابرس هنجارها و عقاید حرفه را در طول زمان تقویت و درونی‌سازی می‌کند (روسو^{۱۵}، ۱۹۹۸؛ وارن و آلزولا، ۲۰۰۹).

حسابرسان به یک گروه حرفه‌ای تعلق دارند که متعهد به خدمت در راستای منافع عموم بوده و اعمال آنها در سطوح مختلف مورد بررسی دقیق و مو شکافانه قرار می‌گیرد (به عنوان مثال همپیشگان، صاحبکاران، مقررات گزاران، هیئت‌های نظارت) در واقع حسابرسان هم عضو گروه و هم نماینده‌هایی هستند که توسط همپیشگان، نهادهای مختلف و اشخاص ثالث کنترل شده و در مقابل آنها مسئولیت پاسخگویی دارند (جونیس، ۲۰۰۸). بنابراین بعید به نظر می‌رسد حسابرسان به گونه‌ای عمل نمایند که صرفاً نگران منافع شخصی خود باشند. در ادبیات حسابرسی دو چشم انداز نظری وجود دارد که توضیحات مربوط به چگونگی رفتار حسابرسان را پوشش می‌دهند که عبارتند از چشم انداز استدلال عقلایی - اقتصادی و چشم انداز استدلال انگیزشی - روانشناسی. در استدلال اقتصادی فرض بر این است که انگیزه زیربنایی تعیین کننده نحوه رفتار حسابرسان وجود منافع شخصی می‌باشد. نظر به اینکه مدیریت صاحبکار و شرکاء حسابرسی از توانایی به خدمت گرفتن حسابرسان برخوردار بوده و حسابرسان نیز تمایل دارند به رابطه اقتصادی خود با آنها ادامه دهند؛ انگیزه انجام رفتارهای مورد نظر و مطلوب مدیریت صاحبکار در آنها ایجاد می‌گردد. بنابراین اگر حسابرسان و مدیریت صاحبکار درباره تعدیلات حسابرسی مطرح شده اختلاف نظر داشته باشند، نتیجه احتمالی این است که حسابرسان با مدیریت صاحب کار به توافق خواهند رسید (آنتل و نالبوف، ۱۹۹۱). در چشم انداز استدلال انگیزشی فرض می‌شود که نگرانی‌های مربوط به منافع شخصی، مانند ارتقاء حرفه‌ای و یا ادامه کار با صاحبکار حسابرسی سبب ایجاد انگیزه در حسابرسان جهت اتخاذ تصمیماتی می‌گردد که تأمین کننده اهداف مخاطبان آنها است، حسابرسان درگیر استدلال انگیزشی شده و به موجب آن اهداف جهت‌دار، استدلال و توجیهاتشان جانبدارانه می‌شود؛ به عبارت دیگر آنها در توهم بی‌طرفی تصمیم‌گیری می‌کنند (کاندا، ۱۹۹۰). هر دو چشم انداز از این نظر توافق دارند که منفعت شخصی به ویژه منفعت شخصی اقتصادی رفتار حسابرس را هدایت می‌کند. منفعت شخصی بیانگر تعقیب منافع فردی است. ین منافع ممکن است مشهود (مانند حق الزحمه حسابرسی و ارتقاء) یا نامشهود (مانند موقعیت گروهی) باشد. بسیاری از صاحب نظران استدلال کرده‌اند که چشم‌انداز منفعت فردی تنها عامل تعیین کننده نیست و عوامل دیگری غیر از

11- Heckman et al

12- Freidson

13- Carrington et al

14- Brante

15- Rousseau

منافع فردی مشهود و نامشهود که دارای جنبه اجتماعی هستند، از اهمیت زیادی برخوردارند. این بیانگر این است که رفتار حسابرسان را نمی‌توان در چارچوب مباحث اقتصادی و روانشناسی تفسیر کرد. چشم انداز دیگری که می‌توان بر اساس آن جنبه‌هایی از رفتار حسابرسان را مورد بررسی قرار داد (که ابعاد فوق را نیز دربر دارد)، هویت صاحبکار است.

هویت صاحبکار به صورت هویت‌سازی حسابرسان با هنجارها، ارزش‌ها و ویژگی‌های صاحبکار تعریف می‌شود. هویت صاحبکار باعث می‌شود حسابرس در برابر خواسته‌های صاحبکار تسلیم شود و بدون توجه به اصول و ضوابط رفتار حرفه‌ای، کاملاً جانبدارانه در مرحله جمع‌آوری شواهد و قضاوت حسابرسی به نفع صاحبکار عمل کند. این امر می‌تواند به عواملی از قبیل فلسفه و جو اخلاقی مدیریت، عملکرد و شهرت صاحبکار، کارکنان صاحبکار، حدود مسئولیت اجتماعی شرکت، روابط سیاسی، یا ویژگی‌های صنعت و محصول یا خدمت مربوط باشد (باوئر، ۲۰۱۵). کینگ (۲۰۰۲) و بامبر و آیر (۲۰۰۷) هویت صاحبکار را به داشتن رابطه طولانی یا آشنایی با صاحبکار مرتبط نموده‌اند. سایر تحقیقات حسابداری، از جمله هاکنبراک و نلسون^{۱۶} (۱۹۹۶) و بلی^{۱۷} (۲۰۰۵)، خدشه وارد شده به بیطرفی حسابرس را در اثر انگیزه‌های مالی نشان دادند. پژوهش‌های پیشین حسابرسی هویت صاحبکار را به عنوان هویت عمیق توصیف می‌کنند، چون اعتقاد بر آن است که آشنایی با صاحبکار و ارتباط مکرر صاحبکار طی سنوات حسابرسی وجود دارد (کینگ، ۲۰۰۲؛ بامبر و آیر، ۲۰۰۷؛ سودانی و همکاران، ۲۰۰۹).

قدرت هویت بیانگر درجه‌ای از رابطه بین یک هویت با صفات و ارزش‌های بنیادین یک فرد وجود دارد (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲) نظریه هویت اجتماعی بیان می‌کند که قدرت هویت حرفه‌ای حسابرس یا صاحبکار بر قضاوت حسابرس اثر می‌گذارد که این تأثیر اساساً بستگی به میزان برجستگی هر هویت دارد (اشفورث و همکاران، ۲۰۰۸؛ لی‌بوئف و همکاران، ۲۰۱۰). برجستگی هویت بیانگر میزان شاخص بودن یک هویت (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲) یا میزان مشخص و چشمگیر بودن آن در میان هویت‌های دیگر در لحظه‌ای معین است و برجسته‌ترین هویت در رفتار فرد خواهد بود (اشفورث و جانسون، ۲۰۰۱؛ هاسلم و المرز، ۲۰۰۵). به عبارت دیگر برجستگی هویت به این معنا است که یک هویت معین در موقعیتهای گوناگون، به واسطه تعهد بیشتر فرد به آن، فراخوانده می‌شود.

تحقیقات نظریه هویت اجتماعی و هویت‌سازی سازمانی نشان می‌دهند که هویت قوی صاحبکار می‌تواند به سوگیری‌های نامطلوب به سوی صاحبکار به دلیل تلاش حسابرس جهت رسیدن به توافق (هاسلم و الیمرز، ۲۰۰۵)، و یا گسترش عدم تردید حرفه‌ای نسبت به صاحبکار منجر شود (المرز و رینک، ۲۰۰۵). هویت حرفه‌ای قوی می‌تواند تعهد حسابرس به حرفه و پایبندی به ارزشها و هنجارهای حرفه را افزایش دهد (اشفورث و میل، ۱۹۸۹)، و مفاهیم استقلال و بیطرفی بوجود آید و سوگیری نسبت به صاحبکار کاهش یابد. از طرف دیگر، حسابرسان ممکن است به دلیل انگیزه‌های

16- Hackenbrack and Nelson

17- Blay

مالی هم به نفع صاحبکار (به دلایلی همچون خطر از دست دادن صاحبکار، کسب و کار بالقوه در آینده، و غیره) و هم به ضرر صاحبکار (برای مثال خطر دعوی حقوقی و قضایی) عکس العمل نشان می‌دهند. همچنین حسابرسان به تبع تأثیرات اجتماعی و اخلاقی هم به نفع صاحبکار (برای مثال هویت‌سازی صاحبکار و فشار اجتماعی) و هم به ضرر صاحبکار (برای مثال هویت‌سازی حرفه‌ای و توسعه اخلاقی) عکس العمل نشان می‌دهند.

□ ۲- پیشینه تحقیق

مرور ادبیات در بیشتر رویکردهای پژوهشی انجام می‌شود و هدف شناخت بیشتر مسئله مورد نظر و ابعاد مسئله است. در روش کمی ادبیات تحقیق باید در مراحل اولیه مطالعه انجام شود، اما در روش کیفی ادبیات تحقیق ممکن است در طول پیشرفت مطالعه یا بعد از آن انجام شود. در نظریه داده بنیاد باید به این نکته توجه داشت که مرور پیشینه نه گویای مفاهیم عمده و نه ارائه دهنده فرضیه‌هاست. بلکه مرور پیشینه، نشانگر وجود شکاف یا نوعی سوگیری در دانش موجود است و در نتیجه خردمایه‌ای برای مطالعه فراهم می‌آورد (کرسول، ۱۳۹۱: ۲۳۱). به همین جهت توصیه می‌شود پژوهشگر تا حد امکان ایده‌ها و افکار خود را کنار بگذارد (کرسول، ۱۳۹۱: ۹۲). مرور پیشینه این سودمندی را دارد که در هنگام ارائه داده، ارجاعاتی به پیشینه می‌نماید تا حمایت بیرونی برای مدل نظری فراهم آورد (کرسول، ۱۳۹۱: ۲۳۱). پیشینه تخصصی به‌عنوان مأخذی از داده‌های بیشتر خواننده می‌شود تا با داده‌های به دست آمده مقایسه شود. این کار سطح نظری را ارتقا داده و ساخت تعاریف را بهبود می‌دهد. در این قسمت به برخی از پژوهش‌های داخلی و خارجی اشاره می‌شود.

۲-۱- پیشینه تحقیقات داخلی

گرچه طبق مطالعات و بررسی‌های انجام شده، در زمینه موضوع تحقیق، پژوهش داخلی وجود ندارد اما در ادامه به برخی از مطالعات مربوط اشاره می‌شود.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و به کمک روش نظریه زمینه‌ای و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، دینفعان اصلی حسابرسی داخلی مورد پژوهش قرار دادند. در این راستا با ۳۲ نفر از دینفعان اصلی حسابرسی داخلی مصاحبه صورت گرفت. داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز که مختص رویکرد نظریه زمینه‌ای است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرد مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج گردید. به کمک رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرآیند، خروجی‌ها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه‌ای است، مدل کیفیت حسابرسی طراحی و مقوله‌های پدیدار شده در قالب آن ارائه گردید.

حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت را بررسی کردند. ابزار مورد استفاده آنها پرسشنامه‌های استاندارد و فیش برداری بود. جامعه آماری تحقیق حسابرسان و حسابداران حرفه‌ای که از بین آنها

۲۲۵ نفر به عنوان نمونه انتخاب کردند. نتایج آنها نشان داد که اعتماد بیش از حد حسابرسان و نیز شخصیت ماکیاولیسم آن‌ها بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر گذار است. همچنین قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرسان و مدیریت تأثیر گذار است و نیز اعتماد بیش از حد تأثیری معنادار بر آن دارد و قضاوت حرفه‌ای نقش تعدیل کننده در تأثیر گذاری اعتماد بیش از حد و شخصیت ماکیاولیسم بر تعارض بین حسابرسان و مدیریت ایفا می‌کند.

مشایخی و اسکندری (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی رابطه بین مؤلفه‌های هوش هیجانی و قضاوت حسابرسان پرداختند. آن‌ها از ابعاد هوش هیجانی شرینگ (۱۹۹۶) استفاده کردند. ابعاد هوش هیجانی در این مدل شامل پنج بعد خودآگاهی، خود تنظیمی، مهارت اجتماعی، همدلی و خودانگیزی است. پرسشنامه‌ای منطبق با ۳۹ سؤال شامل ۳۴ پرسش مرتبط با هوش هیجانی و ۵ پرسش مرتبط با قضاوت حسابرسان، در بین ۳۸۵ نفر توزیع کردند. نتایج آنها نشان داد حسابرسان با هوش هیجانی بالاتر، قضاوت مناسب‌تری انجام می‌دهند.

وهابزاده گردودباری و بنی‌مهد (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان اثر رابطه‌مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان، ارتباط میان مؤلفه فرهنگی رابطه‌مداری و قضاوت اخلاقی حسابرسان در بین ۱۹۲ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی را بر اساس نظریه پیوندهای اجتماعی بررسی کردند. نتایج آنها بیانگر آن است که رابطه معنی‌دار و مستقیم میان قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان و رابطه‌مداری وجود دارد. هم چنین نتایج بیانگر آن بود که سطح رابطه‌مداری و قضاوت اخلاقی در میان حسابرسان شاغل در بخش‌های خصوصی و دولتی، حسابرسان زن و مرد و رتبه‌های شغلی حسابرسی با هم برابر است.

ملانظری و اسماعیلی‌کیا (۱۳۹۳) در تحقیقی به شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان سازمان حسابرسی در انجام قضاوت‌های حسابرسی پرداختند. آن‌ها اهمیت هر یک از چهارده ویژگی روان‌شناختی از دیدگاه شانتیو را برای ۶۵ حسابرسان، در چهار مرحله برنامه‌ریزی، آزمون معاملات، آزمون جزئیات مانده‌ها و انتشار گزارش حسابرسی، ارزیابی کردند. نتایج نشان داد که مهم‌ترین ویژگی‌ها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی / توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) تحقیقی با هدف ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسی، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور انجام داد. در این رابطه با توجه به رویکرد اکتشافی تحقیق و از آنجا که حرفه حسابرسی در ایران از منظر محیط حقوقی، ساز و کار نظارتی، اندازه مؤسسات و ... دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد، وی در تحقیق خود از روش تحقیق کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه بنیان استفاده کرد. به این منظور با أخذ نظرات خبرگان حرفه حسابرسی و بازار سرمایه، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی پرداخت و در انتها مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی، شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای مربوط به کیفیت حسابرسی و پیامدهای آنها ارائه شد.

۲-۲- پیشینه تحقیقات خارجی

برویرگ و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه‌ای به بررسی هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی حسابرسان و فرآیند تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی پرداختند. مطالعه آنها بر اساس ۳۷۴ پاسخ به پرسشنامه‌هایی که بین ۳۵۸۸ عضو FAR، انجمن حسابداران حرفه‌ای، حسابرسان و مشاوران در کشور سوئد توزیع شده بود، صورت گرفت. آن‌ها ضمن در نظر گرفتن معیارهای مشخصی برای هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی، سه مفهوم بازارگرایی، مشتری‌گرایی و فرآیندگرایی شرکت نیز به عنوان سه جنبه از تجاری‌سازی بررسی کردند. نتایج آنها حاکی از آن است که بین هویت سازمانی و سه جنبه تجاری‌سازی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همچنین بین هویت حرفه‌ای حسابرس و فرآیند تجاری‌سازی رابطه معنی‌داری وجود دارد. این مسئله حکایت از تغییر در نقش هویت حرفه‌ای در رابطه با تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی دارد. رابطه مثبت بین هویت حرفه‌ای و تجاری‌گرایی منجر به ظهور یک پدیده جدید به نام حرفه‌ای‌سازی سازمانی گشته است.

کوچ و ماینز (۲۰۱۷) تحقیقی با عنوان اثرات وابستگی حسابرس با صاحبکار و فشار صاحبکار بر تعدیلات پیشنهادی حسابرس انجام دادند. آن‌ها بررسی کردند که چگونه قضاوت حسابرس درباره رویه‌های حسابداری ممکن است در سطوح مختلف وابستگی به مدیریت صاحبکار و همچنین میزان مختلف فشار مدیریت صاحبکار، متفاوت باشد. نتایج بررسی آنها نشان داد که حسابرسانی با سطح وابستگی بیشتر به صاحبکار و فشار صریح صاحبکار روبرو هستند، تعدیلات کمتری نسبت به حسابداری صاحبکار پیشنهاد می‌کنند. همچنین محدودیت منطقی حداقل برخی از حسابرسان باعث شد که آنها در برابر شدت فشارهای صاحبکار تعدیلات گسترده‌تری نسبت به حسابداری صاحبکار پیشنهاد کنند.

مورین و هازگی (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان ما فراتر از بازرس هستیم: هویت دوگانه حسابرسان در سازمان حسابرسی ملی بریتانیا به بررسی چگونگی شکل‌گیری یک هویت سازمانی دوگانه در حسابرسان عملیاتی پرداختند. به این منظور آنها تعداد ۲۱ حسابرس شاغل در سازمان حسابرسی در ماه سپتامبر ۲۰۱۲ یکبار به‌طور مجزا و بار دیگر در قالب دو گروه مورد مصاحبه قرار دادند. نتایج آنها نشان داد که حسابرسان نه تنها قائل به وجود هیچ‌گونه دو دسته‌گی در مأموریت سازمان حسابرسی ملی نیستند، بلکه معتقدند که این مأموریت کاملاً منطبق بر خواست و انتظارات مخاطبین آنها است و وظیفه آنها فراتر از نظارت و بازرسی صرف است. همچنین هویت اخیر حسابرسان عملیاتی که همانا نقش «نوگرا» باشد، نشان از حس خود کارآمدی در آنها است که مانع شناسایی تناقض موجود در هویت دوگانه خود در آنها گشته و در نتیجه باعث باور آنها به تأثیر بسزایشان در حکومت می‌شود.

باوئر (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان بررسی اثرات برجستگی هویت حرفه‌ای و هویت صاحبکار بر قضاوت حسابرس، هویت را در قضاوت حسابرسی مورد بررسی قرار داد. نتایج مطالعه وی حکایت از این دارد که برجستگی هویت حرفه‌ای رابطه میان قدرت هویت صاحبکار و توافق نهایی حسابرس با صاحبکار را تعدیل می‌کند. همچنین این نتایج مطالعه نشان داد که بین قدرت هویت صاحبکار و تجدید نظرهای بعدی در خصوص توافق حسابرس با صاحبکار رابطه‌ای معنی‌داری وجود ندارد.

حتی زمانیکه هویت حرفه‌ای قوی است باز هم ممکن است برای کاهش آسیب وارده به بیطرفی در اثر هویت صاحبکار قوی، کافی نباشد؛ در این حالت هویت حرفه‌ای هم باید برجستگی بالایی داشته باشد. به علاوه، نتایج نشان داد که می‌توان برجستگی هویت حرفه‌ای را به آسانی افزایش داد و توجه به روش‌های افزایش برجستگی هویت حرفه‌ای می‌تواند سبب بهبود قضاوت حسابرسان گردند.

هردا و لاول (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان چگونه هویت‌سازی با صاحبکار و تعهد صاحبکار بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر می‌گذارد؟ بررسی کردند که چگونه هویت‌سازی حسابرسان با صاحبکار بطور خصوصی و تعهد آنها، بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر می‌گذارد. بر اساس بررسی ۱۰۲ حسابرسان مستقل، آن‌ها پی بردند که هویت‌سازی با صاحبکار متمایز از تعهد به صاحبکار است. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که هویت‌سازی با صاحبکار بیطرفی حسابرسان را خدشه‌دار می‌کند. از دیگر نتایج این تحقیق می‌توان بیان کرد که تعهد صاحبکار بی‌طرفی حسابرسان را افزایش می‌دهد. بنابراین حتی زمانی که هویت حرفه‌ای قوی است باز هم ممکن است برای کاهش آسیب وارده به بیطرفی در اثر هویت صاحبکار قوی، کافی نباشد؛ در این حالت هویت حرفه‌ای هم باید برجستگی بالایی داشته باشد. همچنین می‌توان برجستگی هویت حرفه‌ای را به آسانی افزایش داد و توجه به روش‌های افزایش برجستگی هویت حرفه‌ای می‌تواند سبب بهبود قضاوت حسابرسان گردند.

جانسون (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان تأثیر هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای، اثرات همزمان هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت را بررسی کردند. در پاسخ به انتشار یکی از گزارشات هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی^{۱۸} دیلویت متذکر شد که قضاوت حرفه‌ای افراد منطقی و زیربین ممکن است از لحاظ ماهیت و محتوای رویه‌های ضروری حسابرسی، نتایج بدست آمده و مستندسازی، متفاوت باشد. سایر واکنش‌ها به نتایج هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی این احساس را منعکس می‌کند. نتایج این تحقیق نشان داد قضاوت حرفه‌ای مجزا از هویت حرفه‌ای نیست. نتایج حاکی از آن است که ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر دارد. همچنین آنها دست یافتند میزان هویت‌سازی سازمانی متخصصین و عزت نفس اعضاء بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر دارد.

اسوانبرگ و اوهمن (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان هویت‌سازی حسابرسان با صاحبکاران خود: تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، به بررسی تأثیر هویت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی پرداختند. اگرچه آشنایی با صاحبکار از نظر حسابرسان مطلوب است، اما هویت‌سازی با صاحبکار بی‌طرفی حسابرسان را تهدید می‌کند. مطالعه آنها حوزه‌ای را بررسی کرد که حسابرسان غیر از چهار موسسه بزرگ حسابرسی با صاحبکار هویت‌سازی کردند. تأثیر هویت‌سازی حسابرسان با صاحبکار بر رضایت صاحبکار حسابرسان به جهت پذیرش رویه‌های مورد نظر صاحبکار، و نهایتاً اینکه اثرات مضر هویت‌سازی حسابرسان با صاحبکار می‌تواند به فعالیتهای کاهش کیفیت حسابرسی منجر شود. نتایج این پژوهش نشان داد حسابرسان تمایل دارند که با صاحبکاران خود هویت‌سازی کنند. همچنین حسابرسانی که هویت‌سازی می‌کنند رفتار صاحبکار را ترجیح می‌دهند و به کیفیت حسابرسی توجهی نخواهند کرد.

۳- سؤال تحقیق

هرگاه محقق در صدد حل مسئله‌ای از نوع رابطه میان دو یا چند متغیر است، فرضیه به کار می‌آید؛ اما در مواردی که کاری به رابطه میان متغیرها نداریم، بلکه تنها برای کشف وضعیت یک متغیر جست‌وجو و کاوش می‌کنیم، فرضیه ضروری نیست (موسوی‌نسب، ۱۳۹۰). با توجه به بیان مسئله تحقیق و اینکه هدف اصلی از پژوهش حاضر، طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی است، این تحقیق به دنبال یافتن پاسخ علمی برای سؤال زیر می‌باشد:

مدل ابعاد هویت در قضاوت حسابرسی در ایران کدام است؟

۴- روش تحقیق

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کیفی است که در آن با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد هویت در قضاوت حسابرسی در ایران بررسی و الگوی مفهومی ارائه شده است. رویکرد نظریه داده بنیاد یک نوع روش پژوهش کیفی است که به‌طور استقرایی یک سلسله رویه‌های سیستماتیک را به کار می‌گیرد تا نظریه‌ای درباره پدیده مورد مطالعه ایجاد کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). سه رهیافت مسلط در رویکرد نظریه داده بنیاد قابل تفکیک است: رهیافت نظام‌مند که با اثر استراوس و کوربین (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) شناخته می‌شود؛ رهیافت ظاهرشونده که مربوط به اثر گلنزر (گلنزر، ۱۹۹۲) است؛ و رهیافت ساخت‌گرایانه که توسط چارمز حمایت می‌شود (چارمز، ۱۹۹۰). در این پژوهش از رهیافت نظام‌مند استفاده شده است.

در نمونه‌گیری (انتخاب مشارکت‌کنندگان) پژوهش کیفی که آن را نمونه‌گیری هدفمند^{۱۹} یا نمونه‌گیری تئوریک^{۲۰} (کرسول، ۲۰۰۷) می‌نامند، هدف پژوهشگر انتخاب مواردی می‌باشد که با توجه به بیان مسئله و هدف تحقیق سرشار از اطلاعات باشد و محقق را در شکل دادن مدل نظری خود کمک نماید و این کار تا جایی ادامه می‌یابد که طبقه‌بندی مربوط به داده‌ها و اطلاعات اشباع و نظریه مورد نظر با تمام جزئیات و با دقت تشریح شود (کرسول، ۲۰۰۷). مایکل پاتون^{۲۱} معتقد است که شیوه ایده‌آل نمونه‌گیری کیفی آن است که تا رسیدن به موارد زاید (مواردی که پس از آن اطلاعات جدیدی حاصل نمی‌شود) ادامه یابد. به منظور غنای تحقیق، تلاش شد تا با افرادی که شخصاً موضوع تحقیق را تجربه کرده‌اند و از دانش و تجربه بالایی در این زمینه هستند، مصاحبه صورت گیرد. به این منظور شرکاء مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیران سازمان بورس و اوراق بهادار و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان خبرگان این تحقیق انتخاب شدند که ویژگی‌های آنها در جدول ۱ ارائه شده است. در این پژوهش اطلاعات به روش مصاحبه ژرف‌نگر به صورت هدایت کلیات و نیمه ساخت‌یافته جمع‌آوری شده است. قابل ذکر است که در سؤالات مصاحبه توسط محقق هیچ اشاره مستقیمی به هویت نگردید و سؤالاتی از این قبیل

19- Purposeful Sampling

20- Theoretical Sampling

21- Michael Patton

مطرح شد: به نظر شما قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی چیست و در چه صورت حسابرسان قضاوت باکیفیت انجام می‌دهد؟ ویژگی‌های یک حسابرسان خوب و ایده‌آل چیست؟ چه عواملی باعث می‌شود حسابرسان به حرفه خود پای‌بند باشد؟ چه شرایطی سبب می‌شود که حسابرسان در برابر خواسته‌های صاحبکار تسلیم شود؟ چه عواملی در این شرایط مداخله ایجاد می‌کند؟ چه عواملی زمینه‌ساز این شرایط هستند؟ مشارکت‌کنندگان در تحقیق ۱۶ نفر بودند و پس از آن داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. شایان ذکر است با توجه به استقبال مصاحبه‌شوندگان از موضوع تحقیق و تمایل آنها به همکاری جهت غنی‌تر شدن نتایج تحقیق، میانگین زمان مصاحبه‌ها ۱ ساعت و ۲۰ دقیقه بوده است.

جدول ۱: ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در تحقیق

تحصیلات		تعداد	گروه
کارشناسی‌ارشد	دکترا		
۳	۶	۹	شرکای مؤسسات حسابرسی
۳	۱	۴	مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران
۱	۲	۳	مدیران سازمان بورس و اوراق بهادار
۷	۹	۱۶	جمع کل

قابل ذکر است که ملاحظات اخلاقی در اجرای پژوهش مدنظر قرار گرفت که نشان‌دهنده میزان احترام پژوهشگر به مشارکت‌کنندگان است (جرارد و تیلور، ۲۰۰۴). در همین خصوص، با اطلاع مشارکت‌کنندگان تمام مصاحبه‌ها ضبط و برای استخراج نکات کلیدی بررسی شدند. پس از اعلام موافقت، مصاحبه‌ها با هدف با شناسایی و تعیین ابعاد و مؤلفه‌های هویت صاحبکار و ابعاد و مؤلفه‌های هویت حرفه‌ای جهت دستیابی به الگوی مفهومی پژوهش در ارزیابی اثرگذاری هویت در قضاوت حسابرسان در ایران برگزار شد.

۵- تجزیه و تحلیل داده‌ها (کدگذاری)

در ره‌یافت نظام‌مند در نظریه‌پردازی داده بنیاد بر استفاده از گام‌های تحلیل داده‌ها مشتمل بر کدگذاری باز، محوری و انتخابی، و تدوین یک الگوی منطقی با یک توصیف بصری از نظریه تولید شده تأکید دارد. در این تعریف، سه مرحله از کدگذاری وجود دارد (کرسول، ۲۰۰۵: ۳۹۷). استراوس و کوربین در اثر ۱۹۹۸ با توسعه روال‌های کتاب «کشف نظریه داده بنیاد» (۱۹۶۷)، سه تکنیک کدگذاری پیشنهاد دادند (لی، ۲۰۰۱: ۴۷). در ادامه این سه نوع کدگذاری که در این تحقیق نیز مورد استفاده قرار گرفتند، تشریح می‌شوند.

۵-۱- کدگذاری باز^{۲۲}: کدگذاری باز، فرآیند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم، شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن در داده‌ها کشف می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) (لی، ۲۰۰۱: ۴۹). در

این مرحله، نظریه‌پرداز داده بنیاد، مقوله‌های اولیه اطلاعات در خصوص پدیده در حال مطالعه را، بوسیله تقطیع^{۲۳} اطلاعات شکل می‌دهد. پژوهشگر مقوله‌ها را بر همه داده‌های گردآوری شده، نظیر مصاحبه‌ها، مشاهدات و یادداشت‌ها یا یادداشت‌های خود بنیان می‌گذارد (کرسول، ۲۰۰۵: ۳۹۷). گلنیز و استراوس (۱۹۶۷) توضیحات بیشتری در مورد مفهوم، مقوله، ویژگی و بُعد ارائه می‌دهد. آن‌ها سه مفهوم اول را این گونه از هم متمایز می‌کنند: «یک مفهوم، عنصر کلی [و فراگیر] است و مشتمل بر مقوله‌ها که عناصر مفهومی هستند که به تنهایی او مستقل و قائم به خود وجود دارند، و ویژگی‌های مقوله‌ها، که وجوه مفهومی مقوله‌ها هستند.» در آثار بُعد این مفاهیم بارزتر شده‌اند. پژوهشگران مختلف، نتیجه مرحله کدگذاری باز را به گونه‌ای مختلف سازماندهی کرده و نمایش می‌دهند. برای نمونه همه نظریه‌پردازان داده بنیاد، به ویژگی‌ها و ابعاد نمی‌پردازند؛ و یا گاهی به تناسب موضوع پژوهش، علاوه بر مقوله در یک سطح بالاتر «مقوله کلان» نیز تعریف می‌کنند (کرسول، ۲۰۰۵: ۴۰۰-۳۹۹). در پژوهش حاضر مصاحبه‌های ضبط شده پس از پیاده‌سازی، با استفاده از روش تحلیل محتوا به صورت سطر به سطر و عبارت به عبارت بررسی، مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و سپس بر اساس مشابهت، ارتباط مفهومی و خصوصیات مشترک بین کدهای باز، مفاهیم و مقولات (طبقه‌ای از مفاهیم) مشخص گردیدند. تمام مصاحبه‌ها و نقل قول‌ها مورد بررسی و مقایسه مداوم داده‌ها صورت گرفت. بدین منظور، بعد از خواندن مکرر و دقیق متن تایپ شده مصاحبه‌ها و موارد ذکر شده در آن، واحدهای معنی‌دار معرفی، توضیح و نامگذاری شدند. در فرآیند تحقیق، محقق به ۲۵۶ برچسب مفهومی رسید که این مفاهیم بر اساس تشابه آنها طبقه‌بندی شدند. زمانی که مفاهیم با یکدیگر مقایسه شدند و مشخص شد که به پدیده‌های مشابه مربوط هستند، مقوله‌ها کشف شدند. بنابراین مفاهیم در سطحی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند. مقوله، مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر می‌باشد؛ یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصاص داده می‌شود، انتزاعی‌تر از مفاهیمی است که مجموعاً آن مقوله را تشکیل می‌دهند. مقوله‌ها دارای قدرت مفهومی بالایی هستند چون می‌تواند مفاهیم و مقوله‌های خرد را بر محور خود جمع کنند. در نهایت، ۳۲ مقوله فرعی، ۱۱ مقوله اصلی و ۲ مقوله کلان شناسایی شد.

۵-۲- کدگذاری محوری^{۲۴}: کدگذاری محوری، فرآیند ربط دهی مقوله‌ها به زیرمقوله‌هایشان، و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است. این کدگذاری، به این دلیل «محوری» نامیده می‌شود که کدگذاری حول «محور» یک مقوله تحقق می‌یابد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) (لی، ۲۰۰۱: ۴۹). در این مرحله، مقوله‌ها، ویژگی‌ها و ابعاد حاصل از کدگذاری باز تدوین شده و سر جای خود قرار می‌گیرد تا دانش فزاینده‌ای در مورد روابط ایجاد گردد (لی، ۲۰۰۱: ۸۴). در این مرحله، نظریه‌پرداز داده بنیاد، یک مقوله کدگذاری باز را انتخاب کرده و آن را در مرکز فرآیندی که در حال بررسی آن است (به عنوان پدیده مرکزی) قرار می‌دهد، و سپس دیگر مقوله‌ها را به آن ربط می‌دهد. این مقوله‌های دیگر عبارتند از:

23- Segmentation

24- Axial coding

شرایط علی^{۲۵}: مقوله‌ها یا شرایطی هستند که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر منجر می‌شوند. در پژوهش حاضر هویت صاحبکار به عنوان شرایط علی انتخاب شدند، زیرا بر مقوله محوری تأثیر دارد.

مقوله اصلی یا محوری: مقوله محوری پدیده‌ای است که اساس و محور فرآیند است. مقوله‌ای که به عنوان مقوله اصلی یا محوری انتخاب می‌شود باید به اندازه کافی انتزاعی بوده و بتوان سایر مقولات اصلی را به آن مرتبط کرد. پدیده محوری مورد مطالعه در این پژوهش هویت در قضاوت حسابداری است.

زمینه^{۲۶} یا بستر: شرایط خاصی که در آن فرآیندها و تعاملات برای اداره، کنترل و پاسخ به پدیده صورت می‌گیرد و بر راهبردها تأثیر می‌گذارند. شرایط زمینه‌ای در این پژوهش شامل سه مؤلفه ویژگی‌های فرهنگی جامعه، شرایط موجود در جامعه حرفه‌ای، ساختار اقتصادی کشور است.

شرایط مداخله‌گر^{۲۷}: شرایط کلی که بر چگونگی فرآیندها و راهبردها تأثیر می‌گذارد. شرایطی که باعث تشدید یا تضعیف پدیده‌ها می‌شوند. در پژوهش حاضر و بر اساس تحلیل محتوای مصاحبه‌ها سه مؤلفه به عنوان شرایط مداخله‌گر شناسایی شد.

راهبردها: کنش یا برکنش‌های خاصی که از پدیده محوری منتج می‌شود.

پیامدها^{۲۸}: خروجی‌هایی هستند که در اثر استخدام راهبردها به وجود می‌آیند.

روابط بین مقوله‌های شکل گرفته در داده‌ها نشان می‌دهد که الگوی شکل گرفته با شکل اصلی الگوی پارادایمی (مدل الگویی یا سرمشق) استراوس و کوربین (۱۹۹۰) تطابق دارد، یعنی پدیده محوری متأثر از شرایط علی بوده و خود بر راهبردها تأثیرگذار است. راهبردها نیز به نوبه خود تحت تأثیر شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، پیامدهای مرتبط با پدیده مورد بررسی را شکل می‌دهند. این الگوی پارادایمی در نمایه شماره ۱ نشان داده شده است.

25- Casual Condition

26- Contextual Condition

27- Intervening Condition

28- Consequences

مقوله های حاصل از کدگذاری باز

الگوی کدگذاری محوری



نمایه ۱. کدگذاری محوری الگوی هویت در قضاوت حسابرسی

۵-۳- کدگذاری انتخابی^{۲۹} (مرحله نظریه پردازی): در این مرحله نظریه پرداز داده بنیاد مقوله محوری را [که سایر مقولات بر محور آن می گردند و کلیتی را تشکیل می دهند] به طور روش مند^{۳۰} انتخاب و با ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها به نگارش نظریه اقدام می کند که شرحی انتزاعی برای فرآیندی که در پژوهش مطالعه شده است، ارائه می دهد (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶). مدل ترسیمی^{۳۱} ارائه شده برای هویت در قضاوت حسابرسی به صورت نمایه ۲ است.

29- Selective Coding
30- Systematic
31- Visual Model



نمایه ۲. مدل ترسیمی هویت در قضاوت حسابرسی

۶- اعتبارسنجی نظریه داده بنیاد:

با اینکه برخی از پژوهشگران کیفی بحث درباره اعتبار و روایی داده‌ها و نتایج پژوهش را به‌طور سنتی به پژوهش‌های کمی مربوط می‌دانند (جانسون و کریستنسن، ۲۰۰۸)، اما واقعیت این است که در پژوهش‌های کیفی نیز صحت و اعتبار داده‌ها و یافته‌ها بخش با اهمیت از فرآیند پژوهش است (کرسول، ۲۰۱۲). مواردی همچون حساسیت پژوهشگر، انسجام روش‌شناسی، متناسب بودن نمونه، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، باعث می‌شوند تا حد زیادی دقت علمی تحقیق کیفی تضمین شود. در پژوهش حاضر نیز از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و مرور خبرگان غیرشرکت‌کننده در پژوهش (۴ نفر از اعضای هیئت علمی دانشگاه و یک دانشجوی دکترای حسابداری) استفاده و پس از دریافت نظرهای اصلاحی و مشاوره با استادان راهنما و مشاور ویرایش لازم انجام و مدل نهایی ارائه شد.

۷- بحث و نتیجه‌گیری

داده‌های پژوهشی در خصوص گستره مفهومی، ابعاد و مؤلفه‌های مؤثر بر هویت در قضاوت حسابرسی، راهبردهای مربوط به پدیده و پیامدهای برجستگی هویت حرفه‌ای در قضاوت حسابرسی در این بخش بررسی و تحلیل شده است.

الف. تعریف و گستره مفهومی هویت در قضاوت حسابرسی

قضاوت حسابرسی یکی از موضوعات مهم حوزه تحقیقات حسابرسی است. برخی از کارهای حرفه‌ای مانند قضاوت، پزشکی و حسابرسی متکی به قضاوت فرد حرفه‌ای است. اگر بخواهیم حسابرسی را

از سایر حرفه‌ها متمایز کنیم، می‌توانیم دو ویژگی استقلال و بیطرفی حسابرسی و دیگری قضاوت حسابرسی را برشماریم. این دو موضوع به حسابرسی شخصیت می‌دهد. وظیفه اصلی حسابرسان گواهی دادن نسبت به این موضوع است که صورتهای مالی صاحبکار از تمام جنبه‌های با اهمیت عاری از هرگونه تحریف اساسی باشد. این امر که مستلزم بیطرفی در قضاوت حسابرسی است (جانستون و همکاران، ۲۰۰۱). با مراجعه به سایت جامعه حسابداران رسمی کشور ملاحظه می‌شود که حسابرسان مختلفی به دلیل عدم رعایت اصول و ضوابط رفتار حرفه‌ای به حالت تعلیق درآمده‌اند. امر امر حاکی از آن است که برخی از حسابرسان ما تربیت حرفه‌ای درستی نشده‌اند و در برابر خواسته‌های صاحبکار تسلیم می‌شوند. به نظر می‌رسد باید برای حل مشکلات جدید به دنبال راه‌حالی جدید و موضوعاتی بود که حلقه مفقوده حرفه حسابرسی حال حاضر ما هستند. یکی از این موارد، هویت است. تحقیقات گذشته نشان داد که هویت صاحبکار و هویت حرفه‌ای، هویت‌های مهم ولی مجزایی در محیط حسابرسی هستند (بامبر و آیر، ۲۰۰۷) که تأثیرات متفاوت بر روی قضاوت حسابرسان دارند؛ این امر در مورد حسابداران با تجربه، چون شرکای مؤسسه حسابرسی، نیز وجود دارد (سودابی و همکاران، ۲۰۰۹). اگر حسابرسان از هویت حرفه‌ای قوی برخوردار باشند، بیطرفی آن‌ها تقویت می‌شود. به عبارت دیگر، حسابرسان در صورتیکه از صاحبکاران خود مستقل باشند، به بهترین شکل ممکن می‌توانند قضاوت خود را بدون جانبداری و سوگیری انجام دهند (کینی، ۱۹۹۹).

حسابرسی توسط صاحبکار بکار گرفته می‌شود اما یک وظیفه حرفه‌ای برای تأمین منافع استفاده‌کنندگان دارد؛ بین استفاده‌کنندگان و صاحبکار تضاد منافع وجود دارد. صاحبکار تمایل دارد صورتهای مالی بگونه‌ای تهیه شود که آن شرکت را برای سرمایه‌گذاری جذاب نشان دهد، و عدم تقارن اطلاعاتی بین صاحبکار و سرمایه‌گذاران بتواند تضاد منافع را برای بهره‌برداری منافع شخصی صاحبکار فراهم کند (جانستون و همکاران، ۲۰۰۱). وقتی اهداف حرفه و صاحبکار در تضاد هستند، برای حسابرسان داشتن صاحبکاری با هویت قوی مطلوب نیست (بامبر و آیر، ۲۰۰۷). هویت قوی صاحبکار می‌تواند به تشدید تضاد بین خودانتفاعی صاحبکار و ارائه اعتباربخشی بیطرفانه نسبت به منصفانه بودن صورتهای مالی منجر شود.

صرفنظر از چارچوب‌های استقلال، که استانداردهای حرفه‌ای آن را ملزم می‌کند؛ استانداردهای حسابرسی حسابرسان را ملزم می‌کنند که نگرش تردید حرفه‌ای را صرفنظر از باور آنها در مورد صداقت و درستکاری مدیریت ناشی از تجارب گذشته با مدیریت حفظ نمایند. بیطرفی و استقلال ذهنی در حسابرسان مشکل است. چون تمام افراد، شامل حسابرسان، مشکوک به سوگیری غیرعمدی قضاوتی به دلیل سوگیری‌های خودخدمت‌رسانی هستند. این جانبداری می‌تواند در نتیجه رابطه نزدیک حسابرسی و صاحبکار (بازرمن و همکاران، ۱۹۹۷) یا بطور خاص‌تر، هویت قوی صاحبکار باشد (بامبر و آیر، ۲۰۰۷). برخی معتقدند وابستگی حسابرسی به گروه‌های حسابداری (حرفه، تیم حسابرسی، مؤسسه حسابرسی) می‌تواند حسابرسان را از این جانبداری ناآگاهانه مصون نگاه دارد. سوگیری حسابرسی به علت انگیزه‌های مالی صاحبکار و آشنایی با مدیر صاحبکار (هویت صاحبکار) زمانی که آن‌ها وابستگی قوی به سایر حسابرسان (هویت حرفه‌ای) دارند، کاهش می‌یابد. بنابراین،

بر اساس تحقیقات گذشته حسابداری، تهدیدات استقلال و بیطرفی حسابرسان ناشی از هویت قوی صاحبکار می‌تواند با هویت حرفه‌ای قوی کاهش یابد. با این حال، افراد دارای هویت‌های چندگانه بیشتر تمایل به افزایش قدرت یک هویت نسبت به سایرین دارند که این البته به عوامل محیطی و یا فنی متفاوتی بستگی دارد که می‌تواند یک هویت را بیشتر از بقیه فعال و پررنگ‌تر نماید (هاسلم و الیمرز، ۲۰۰۵). بنابراین حسابرسان ممکن است در معرض خطر استقلال مخدوش شده بخاطر هویت قوی صاحبکار باشند، و هویت حرفه‌ای قوی ممکن است نتواند به شکل کارآمدی این اختلال را در یک پروژه حسابداری مشخص کاهش دهد. حسابرسان از قبل می‌توانند با شناخت ابعاد هویت حرفه‌ای برای تقویت آن و همچنین اطلاع از ابعاد هویت صاحبکار، از تسلیم شدن در برابر صاحبکار جلوگیری نمایند.

ب. ابعاد هویت در قضاوت حسابداری

همان‌طور که در مدل ترسیمی مشاهده می‌شود، حسابرس از چهار جنبه یا بُعد مختلف بررسی شده و هدف مدل تحقق اهداف توسعه‌ای به صورت همزمان در این چهار بخش است. بُعد ویژگی‌های فردی حسابرس بر اثرگذاری در هویت در قضاوت در بخش‌های مختلفی چون ویژگی‌های اخلاقی، باورهای مذهبی، ویژگی‌های شخصیتی، نگرش و بینش تأکید می‌کند که از طریق کدهای مفهومی مستخرج از متن مصاحبه مشارکت‌کنندگان به دست آمده است؛ به عبارت دیگر، در این بخش رفتارهایی از یک حسابرس مورد انتظار است که از یک فرد توسعه‌یافته در یک کشور اسلامی انتظار می‌رود. به نظر یکی از شرکای مؤسسات حسابداری معتقد بود:

«حسابرس خوب حسابداری است که با توجه به اصول و ضوابط حرفه‌ای رسیدگی و گزارشگری کند، و در حین رسیدگی و گزارشدهی به اصول و مبانی اخلاق حرفه‌ای اعتقاد خودش را نگه دارد. حفظ اعتقاد هم البته مهم است. در مسائل دینی و اخلاقی هم همین است. کسی که از نظر دینی مثلاً خیلی معتقد نیست ممکن است در محیطی که خیلی پایبندی به مسائل اخلاقی و مذهبی وجود ندارد، همان اعتقاد اندک خود را از دست بدهد و از محیط تأثیر بگیرد. اما اگر درجه اعتقاد بالا باشد، محیط هر چقدر منفی باشد، اعتقاد خود را از دست نمی‌دهد. حسابداری هم همین‌طور است که باید اعتقاد درونی باشد و اعتماد به اعتقاد خود داشته باشد. اعتقاد به مبانی حرفه‌ای حرف اول را می‌زند. هم باید اعتقادات خود را حفظ کند که این حفظ باعث می‌شود استقلال خود را در زمان اظهارنظر زیرپا نگذارد و در محیط کارهای غیر حرفه‌ای قرار نگیرد.»

بُعد دانش حسابرس بر اثرگذاری در هویت در قضاوت حسابداری در دو بخش دانش عمومی و دانش تخصصی تأکید می‌کند. این بُعد حسابرسان را به عنوان کارشناسانی معرفی می‌کند که باید دانش و اطلاعات عمومی درباره مسائلی همچون اقتصادی و حقوقی داشته باشد و همچنین از دانش تخصصی بالایی در حوزه حسابداری و حسابداری و آخرین تحولات و تغییرات آنها نیز برخوردار است. دانش تخصصی مجموعه‌ای از اطلاعات فنی و تخصصی مربوط به حسابرس است که برای انجام کار خود، به آنها نیاز دارند. این دانش فنی را می‌توان به دانش درباره استانداردهای حسابداری و حسابداری، نرم افزارهای حسابداری و حسابداری، آیین رفتار حرفه‌ای، دانش حقوقی،

دانش قوانین و مقررات، دانش فعالیت اقتصادی واحد حسابرسی شونده تفکیک کرد. یکی از مدیران جامعه حسابداران رسمی بیان نمود:

«به طور کلی دانش یعنی این موارد که از مسائل اقتصادی، حقوقی، استانداردها، آیین رفتار حرفه‌ای آگاهی لازم را داشته باشد. حسابرس باید به استانداردهای حسابداری و حسابرسی مسلط باشد، در غیر این صورت خطا می‌کند. آیین رفتار حرفه‌ای هم کمک می‌کند حسابرس بداند چه کاری درست و چه کاری اشتباه است». یکی از شرکای مؤسسات حسابرسی بیان نمود: «اگر حسابرس نداند، کاری می‌کند که ظاهری یا باطنی خودش را درگیر یک چالش اساسی می‌کند اگر حسابرس از اوضاع اقتصادی کشور بی‌اطلاع باشد، تصمیماتی که به عنوان حسابرس اتخاذ می‌کند، غلط است. یعنی باید بداند مثلاً فولاد امروز قیمتش بالا می‌رود. اگر حسابرس این را نداند، فرق نمی‌گذارد بین چیزی که درست نشان شده با آن چیزی که درست ارائه نشده است. مثلاً وقتی امروز آهن کم شده است، بنابراین ذخیره نیاز دارد و در زمان رسیدگی و اظهارنظر حسابرس باید به این مورد توجه نماید.»

بُعد مهارت و تجربه حسابرس بر اثرگذاری در هویت در قضاوت حسابرسی در زیر مقوله‌هایی چون مهارت فردی، مهارت حرفه‌ای و کیفیت تجربه بررسی شده است. یکی از شرکای مؤسسات حسابرسی معتقد بود:

«زندگی شغلی افراد باید مولد و همراه با توسعه مهارت‌های مختلف باشد تا قادر باشند با سرعت و دقت زیاد وظیفه و مسئولیت خود را به بهترین شکل انجام دهد. بنابراین زیر بنای موفقیت به درک ارزش مهارت‌ها از سوی افراد و سازمان‌ها وابسته است و به کسب و افزایش مهارت‌ها به عنوان سرمایه هر فرد شناخته می‌شود. حسابرسان نیز از این قاعده مستثنی نیستند. آن‌ها باید متقاعد شوند که موفقیت آن‌ها در آینده به ارتقای سطح مهارت‌هایشان وابسته است.»

یکی دیگر از شرکای مؤسسات حسابرسی معتقد بود:

«اگر حسابرسان باور کنند که ارتقاء مهارت‌ها امری ارزشمند است، آن را در اولویت قرار می‌دهند تا بتوانند خدمات اعتباربخشی با کیفیتی به ذینفعان ارائه کنند. سرمایه‌گذاری حسابرس در مهارت‌ها باید کلان و هوشمندانه بوده و همزمان مهارت‌های فردی و حرفه‌ای خود را افزایش دهد تا کارایی و اثربخشی افزایش یابد. حسابرسی جزو مشاغلی است که فرد از سربازی به سرداری می‌رسد، پس کیفیت تجارب وی بسیار مهم است. وقتی یک انسان در طی زندگی به مرور به یک شیوه رفتار می‌کند، اصطلاحاً در گوشت، پوست و استخوان فرد نهادینه می‌شود. با افزایش سن و تجربه فرد، این‌ها جذب خصوصیات فرد می‌شود و به عنوان شخصیت فرد شکل می‌گیرد دیگر سخت از این ارزش‌ها خارج می‌شود. در موضوعات منفی هم همین است؛ مثلاً فردی که معتاد به موارد مخدر است نمی‌تواند ترک کند. موارد مثبت هم همین است. وقتی فردی اعتقاد به مبانی حرفه‌ای و اخلاق و اصول حرفه‌ای پیدا می‌کند، به سختی محیط‌های منفی می‌توانند بر این فرد اثرگذاری کنند که از این مبانی و اصول، برگردد. این فرد پایبند به اصول و ضوابط حرفه‌ای است. چون از ابتدا شخصیت فرد در اجتماع اینگونه ساخته شده است که با اصول و ضابطه و معیارها زندگی کند، و بعد هم در

جوامع حرفه‌ای آموزش‌های لازم را دیده است و با مبانی اخلاق حرفه‌ای آشنا شده است، در محیط حرفه‌ای کار کرده است، مدیران و سرپرستان این تیپی داشته است، بنابراین این شخصیت حرفه‌ای فرد خواهد شد».

یکی از مدیران سازمان بورس بیان نمود:

«مدیران و سرپرستان برای حسابرسان کم سن و سال و کم تجربه از لحاظ رفتاری و اخلاقی الگو هستند. تجربه تخصصی و رفتاری حسابرسان در سالهای اول فعالیت خیلی مهم است چون باعث می‌شود شخصیت حرفه‌ای حسابرسان درست شکل بگیرد. اگر این فرد کاری را به تنهایی نیز قبول کند (حتی کارهایی با مبالغ قرارداد حسابرسی بالا، محیط‌های منفی که بخواهند بر اظهار نظر فرد تأثیر بگذارند) دیگر این فرد استقلال خود را حفظ می‌کند و استقلال خودش را زیر پا نمی‌گذارد». یکی دیگر از مدیران جامعه حسابداران رسمی بیان نمود: «حسابرسی که تجربه لازم و موثری داشته باشد و تربیت حرفه‌ای درستی شده باشد، باعث می‌شود که موارد مختلفی را در کار با آنها برخورد کرده باشد و در قضاوت راجع به آنها توانمندی خود را بالا ببرد».

بُعد ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر اثرگذاری در هویت در قضاوت در بخش‌های مختلفی چون مشخصات کلی، زیرساخت فرهنگی و استراتژی استخدام حسابرسان تأکید می‌کند که از طریق بررسی کدهای مفهومی مستخرج از متن مصاحبه مشارکت‌کنندگان به دست آمده است. در واقع باید بین شاغلین انفرادی و مؤسسات حسابرسی تمایز قائل شد. مؤسسات حسابرسی با یک شخصیت حقوقی محدودیت‌های خاص خود را دارند. با توجه به کنترل‌ها و نظارت‌های قانونی بیشتری که بر مؤسسات اعمال می‌شود، آن‌ها در زیرپا گذاشتن اصول و ضوابط رفتار حرفه‌ای محدودیت‌های بیشتری دارند. از طرف دیگر سطح درآمدی بالاتر آنها نیز به برجسته‌تر شدن هویت حرفه‌ای کمک می‌نماید. ذکر این نکته ضروری است که انتظار می‌رود هویت حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی بزرگتر قوی از مؤسسات حسابرسی کوچک باشد؛ زیرا منابع درآمدی بیشتری دارند. به عنوان نمونه متوسط مبلغ قرارداد یک مؤسسه بزرگ ۲۰۰ میلیون تومان و در یک مؤسسه کوچک ۲۰ میلیون تومان باشد. مؤسسات حسابرسی کوچک برای جبران این اختلاف ممکن است اصول و ضوابط رفتار حرفه‌ای را زیرپا بگذارد و با صاحبکار خود هویت‌سازی نماید. بنابراین کاملاً منطقی است که نظارت‌ها بر مؤسسات بزرگ حسابرسی بیشتر و هویت حرفه‌ای نیز برجسته‌تر است. یکی از مدیران جامعه حسابداران رسمی بیان نمود:

«گروه‌های مختلف حرفه‌ای شامل شاغلین انفرادی و مؤسسات حسابرسی در کشور فعالیت دارند. ماهیت شاغل انفرادی با مؤسسات متفاوت است. فرد حسابرسان که قضاوت می‌کند اما از موسسه‌ای که در آن فعالیت می‌کند، تأثیر می‌پذیرد. این تأثیرپذیری به عوامل زیادی چون میزان درآمد مؤسسه، عمر مؤسسه، شرکاء و مواردی از این قبیل بستگی دارد. شاغلین انفرادی کار را با مسئولیت خود انجام می‌دهند اما در قالب مؤسسه، حسابرسان آزادی زیادی در خصوص تصمیماتی که اتخاذ می‌کند، ندارد. در واقع هر مؤسسه حسابرسی کنترل‌هایی اعمال می‌کند. گزارش‌های شاغلین انفرادی با یک امضاء صادر می‌شود اما در مؤسسه حسابرسی حداقل با دو امضاء انجام می‌شود. در مؤسسات

حداقل دو فرد حرفه‌ای روی یک موضوع قضاوت می‌کنند و نظرشان باید بهم نزدیک باشد. حسابرسی که در قالب مؤسسه فعالیت می‌کند باید شرایط و قوانینی که بر آن موسسه حاکم است را بپذیرد و در نتیجه بر عملکرد این فرد حرفه‌ای تاثیرگذار است».

یکی از شرکای مؤسسات حسابرسی بیان نمود:

«هر موسسه حسابرسی یک فرهنگ نانوشته دارد. نوشته هم دارد و آن آئین رفتار حرفه‌ای است. آن فرهنگ نانوشته باعث می‌شود کم کم هر حسابرس مشتری خاص خود را پیدا کند. فرق یک موسسه ۲۰ ساله با یک موسسه ۱۰ ساله در این است که آن موسسه ۲۰ ساله کارهای خودش را غربال می‌کند و هر کاری را قبول نمی‌کند. حسابرسان باکیفیت و بی‌کیفیت مشتری‌های خاص خود را دارند. برای انجام این کارها نیاز به کارکنان و زیرساخت‌های خاص خود نیز هستند.»

از مواردی که در تحلیل مصاحبه‌ها هم بدان اشاره فراوانی شده است، بحث ویژگی‌های فردی و شخصیتی حسابرسان و همچنین نیازهای مالی و معیشتی آنها بود که با توجه بیشتر به این مسائل می‌توان شاهد قضاوت‌های حرفه‌ای بهتر حسابرسان و اثربخشی بیشتر آنها در جامعه باشیم.

پ. راهبردهای هویت در قضاوت حسابرسی:

در مطالعه حاضر راهبرد اساسی برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای در دو سطح حسابرسی و در سطح مؤسسه حسابرسی پیشنهاد می‌شود. برجستگی درجه‌ای را نشان می‌دهد که با آن یک شیء نسبت به اشیای دیگر در یک وضعیت خاص برجسته می‌شود. برجستگی هویت درجه‌ای را نشان می‌دهد که آن هویت در بین هویت‌های دیگر در یک لحظه فعال شده با برجسته می‌شود (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲). برجستگی هویت به صورت موقعیت محور توصیف شده است؛ هویت‌هایی که انحصاری تر (عضویت محدود)، عینی تر (ویژگی‌های هویت به راحتی واضح هستند) یا تقریبی (تأثیر مستقیم هویت بر فرد) هستند، برجسته تر هستند (آشפורت و جانسون، ۲۰۰۱). علاوه بر آن، نشانه‌های متناوب تر یا پیامدهای روتین و همیشگی با یک هویت نسبت به دیگر هویت‌ها آن را برجسته تر می‌سازد (هوگ و تری، ۲۰۰۰). همچنین برجستگی هویت با نمایش نشانه‌های هویت افزایش می‌یابد (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲)؛ برای مثال متذکر شدن یک گروه می‌تواند به سادگی برجستگی آن افزایش دهد (وان دیک و همکاران، ۲۰۰۵). همچنین قدرت هویت ممکن است برجستگی هویت را تعیین کند (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲). قدرت هویت میزان وابستگی بین یک هویت و ارزش‌ها و ویژگی‌های اساسی افراد را نشان می‌دهد (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲). یک فرد با هویت قوی در مقایسه با فرد دارای هویت ضعیف با احتمال بیشتری در وضعیت برجستگی هویت قرار می‌گیرد و در فرد دارای هویت قوی تبیین برجستگی هویت ساده تر است. این تعریف منطبق با نظر آشפורت (۲۰۰۱) است که برجستگی هویت را بر حسب اهمیت ذهنی (هویتی که به صورت درونی ارزش گذاری شده است) و ارتباط موقعیتی (سایرین هویت را در یک موقعیت فرضی، مربوط در نظر می‌گیرند) تعریف می‌کند. افراد دارای هویت قوی این هویت‌ها را در شرایط یا موقعیت‌های گسترده تری درک می‌کنند و در نتیجه هویت‌های قوی ممکن است در مقایسه با هویت‌های ضعیف تر برجستگی متوسط یا بالاتری داشته باشند. به هر حال، رابطه قوی با یک هویت، وجود برجستگی

هویت را ملزم نمی‌کند (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲: ۱۰۸۸). درحالیکه قدرت و برجستگی هویت در تحقیقات پیشین در هم تنیده شده‌اند، فورهند و همکاران (۲۰۰۲) به وضوح نشان دادند که آنها دارای ساختارهای متفاوتی هستند. برجستگی هویت فعال‌سازی لحظه‌ای یک هویت است و بسیار متغیر می‌باشد؛ قدرت هویت رابطه پایدار بین حس فرد از خویشتن و هویت اوست (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲: ۱۰۸۷). یک هویت قوی (یا ضعیف) می‌تواند برجستگی پایین تا بالا داشته باشد و برجستگی هویت بالا (یا برجستگی پایین) می‌تواند قوی یا ضعیف باشد (فورهند و همکاران، ۲۰۰۲، لی‌بوئف و همکاران، ۲۰۱۰). راهبرد تحقیق حاضر این است که بتوانیم برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای را در حساب‌رسان افزایش دهیم تا در برابر هویت صاحبکار تسلیم نشوند و قضاوت‌های باکیفیتی انجام دهند. بدین منظور، از طریق کدهای مفهومی استخراج شده از متن مصاحبه‌ها مشخص شد که برای این هدف باید موارد زیر در بین حساب‌رسان وجود داشته باشد.

- ✓ افتخار فرد به حساب‌رسان بودن،
- ✓ رضایت شغلی داشتن،
- ✓ احساس تعلق بیشتر به حرفه حسابرسی،
- ✓ یکی دانستن موفقیت شخصی و موفقیت حرفه،
- ✓ پذیرش الزامات استقلال و تعهد واقعی به آن،
- ✓ پای‌بندی واقعی به ارزش‌های اخلاقی حرفه،
- ✓ اتخاذ تصمیم بطور خودکار یا غریزی بر اساس منافع حرفه،
- ✓ عدم توجه به منافع شخصی،
- ✓ رفتار حرفه‌ای،
- کدهای استخراج شده در این خصوص برای مؤسسات حسابرسی باید مد نظر قرار گیرد:
- ✓ پذیرش و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای در همه سطوح و ارکان مؤسسه،
- ✓ تمرکز بر منافع ذینفعان،
- ✓ افزایش شهرت و اعتبار مؤسسه با ارائه خدمات با کیفیت،
- ✓ توجه به ابعاد تجاری‌سازی مؤسسه و جلب اعتماد عمومی (بازار محور، مشتری محور، فرآیند محور)،
- ✓ عدم توجه به اهمیت مالی صاحبکار در سبب درآمد مؤسسه،
- ✓ استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش،
- ✓ رعایت فرهنگ سازمانی مؤسسه،
- ✓ ارائه خدمات با کیفیت به ذینفعان

ت. پیامدهای هویت در قضاوت حسابرسی:

پیامدهای مربوط به برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای در قضاوت حسابرسی را می‌توان به دو بخش تقسیم کرد: پیامدهای مستقیم^{۳۲} و پیامدهای غیرمستقیم^{۳۳} (کلی^{۳۴}، ۱۹۷۵). پیامدهای غیرمستقیم شامل مواردی است که در سطح کلان و ملی با اصلاح قوانین و مقررات در حوزه حسابرسی و شفافیت بیشتر در سطح کشور می‌شود، اما پیامدهای مستقیم به صورت ارتقای سطح کیفی حسابرسی از طریق تغییر رفتارهای قابل مشاهده حسابرسان در عمل که منجر به بهبود کارایی و اثربخشی حسابرسی و همچنین افزایش پاسخگویی حسابرسان نسبت به مسئولیتهایی که برعهده داشتند، می‌شود. تهیه‌کنندگان اطلاعات در دنیایی که تجارت و سرمایه‌گذاری در آن جهانی شده، از سوی استفاده‌کنندگانی که خواستار اطلاعات جدید و به‌موقع و در عین حال قابل اتکا می‌باشند، به شدت تحت فشار هستند. از طرف دیگر، واحد گزارشگر به دلایلی ممکن است اقدام به انتشار اطلاعاتی کند که باعث گمراهی استفاده‌کنندگان شود که بدون شک اثرات جبران‌ناپذیری بر اقتصاد کشور خواهد گذاشت، برای جلوگیری از دستکاری احتمالی اطلاعات توسط تهیه‌کنندگان و اطمینان از نمایش مطلوب وضعیت مؤسسات خود در صورت‌های مالی، بررسی مطلوبیت صورت‌های مالی به‌عهده حسابرسان واگذار می‌شود. بنابراین یکی از پیامدهای برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای، اثرات مثبت بر اقتصاد کشور (علی‌الخصوص در حال حاضر و وضع تحریم‌های جدید با خروج آمریکا از برجام) است که وظیفه متولیان حرفه حسابرسی را سخت‌تر می‌کند. یکی از شرکای مؤسسات حسابرسی بیان نمود:

«حسابرسی در جامعه‌ای توسعه‌یافته می‌باید که پاسخگویی، شفافیت، مسئولیت‌پذیری و انصاف وجود داشته باشد. اگر پاسخ‌خواهی وجود داشته باشد، مدیریت به‌جد دنبال پاسخگویی خواهد بود و حسابرسی موضوعیت پیدا می‌کند، یعنی حسابرسی ابزار پاسخگویی است. در کشورهای جهان سوم پاسخ‌خواه جدی وجود ندارد. فرهنگی که پاسخ‌خواهی در آن باشد اهمیت زیادی دارد. به شفافیت اعتقاد وجود داشته باشد و پنهان‌کار نباشد، مدیر در جامعه که نسبت به تکالیفی که برعهده وی گذاشته‌اند احساس مسئولیت کند. در نهایت انصاف نسبت به افراد جامعه، اقلیت و افرادی که نمی‌توانند حقوق خود را استیفا کنند، رعایت شود. این موارد ارزشهای فرهنگی جامعه است که ارزش‌های حسابداری و حسابرسی هم محسوب می‌شوند.»

یکی از مدیران سازمان بورس معتقد بود:

«ضعف در آموزش و ریشه‌های اقتصادی و وابستگی اقتصاد کشور به نفت، باعث شده است به مباحثی مثل مالیات خیلی توجه نشود. در کشورهایی که به مالیات تکیه بیشتری دارند، هم افرادی که مالیات را پرداخت می‌کنند و هم افرادی که باید با آن مالیات خدماتی را به جامعه ارائه کنند، توجه بیشتری به این بخش می‌کنند. فرهنگ و اعتقادات و کنترل‌هایی که در جامعه وجود دارد

32- Direct Output

33- Indirect Output

34- Kelly

باعث شکل‌گیری این فرآیند می‌شوند. باید نقش حسابرسی را در جامعه نهادینه شود، نه تئوری بلکه عملی و ملموس بطوریکه هر کسی متوجه کار و نتیجه کار حسابرسی در جامعه شود. باید بتوان نقش حسابرسی را به زبان هر کسی ترجمه کرد (هم بزرگ و هم کوچک، هم با سواد و هم بی سواد) که نتیجه کار حسابرسی برای جامعه چه ارزشی در پی خواهد داشت. واقعاً باید تأمل کرد که چقدر حرفه حسابرسی به نقش خود در جامعه پرداخته است و موفق بوده است. بحث بعدی این است که چقدر خوب آموزش دادیم. ما پدیده‌های نادری داریم که با هیچ جایی قابل مقایسه نیست. به عنوان نمونه دانشجوی فوق لیسانس رشته حسابرسی نمی‌داند که حسابرسی چیست و چه نقشی دارد. متأسفانه تصمیمات غلط کشور را به سمت مدرک‌گرایی و سایر زمینه‌هایی سوق داده است که کیفیت و سطح دانش مردم کاهش پیدا کرده است. حتی خود مدرسین هم توانایی لازم را ندارند. مثلاً کسی که حسابرسی درس می‌دهد حتی سابقه کار حسابرسی هم ندارد. این موارد نباید مانع شود تا حرکات خوبی که در حرفه حسابرسی انجام می‌شود را نادیده بگیریم. اینکه مثلاً بانک گزارش حسابرسی می‌خواهد، برای حرفه فرصت به شمار می‌آید. باید از فرصت‌ها بهتر استفاده نمائیم. این عوامل باعث می‌شود که کسب و کار حسابرسی بهتر شکل بگیرد و اگر جوامع و انجمن‌های حرفه‌ای هم به همین ترتیب شکل بگیرند باعث می‌شوند حرفه را به جامعه بهتر بشناسانند و ارزش حسابرسی را در جامعه مشخص کنند تا همگان کاربرد حسابداری و حسابرسی را درک کنند و حسابرسی را جهت درست به کار گیرند. البته مشروط بر آن است که همه افراد رفتار اقتصادی منطقی داشته باشند».

یکی از شرکای مؤسسات حسابرسی بیان نمود:

«با این پیش‌فرض حسابرسی رشد بیشتر و بهتری خواهد داشت و حسابرسان هم به حرفه خود پای‌بندی بیشتری خواهند داشت و صاحبکاران هم به دنبال گزارش‌های واقعی خواهند بود. حسابرسی یکی از ابعاد تصمیمات اقتصادی است. اطلاعات حسابرسی شده باید برای استفاده‌کنندگان منفعت اقتصادی ایجاد کند. این منفعت باعث می‌شود که همه‌گان دنبال کیفیت باشند و هزینه آن را هم بپردازند، فارغ از اینکه یک الزام قانونی وجود دارد. حسابرسانی که اظهار نظر و قضاوت خود را بر اساس خواسته‌های صاحبکار تغییر می‌دهند چند دلیل دارد که مهم‌ترین آن‌ها نگرانی حسابرسان بر وضعیت مالی خود است. اما سطح بالاتری نیز وجود دارد که التزام اثربخش بیرونی برای تحت فشار قرار دادن حسابرسان وجود ندارد. به عبارت دیگر ضمانت اجرایی هنوز در جامعه به درستی شکل نگرفته است که با اصلاح قوانین و مقررات فعلی و با یکی شدن حرف و عمل مجریان، هویت‌سازی با صاحبکار صورت نگیرد. از طرف دیگر جامعه و ارگان‌های نظارتی باید از حسابرسان در برابر قضاوت درستی که با رعایت آئین رفتار حرفه‌ای و بر اساس استانداردهای حسابرسی که انجام می‌دهد، حمایت کنند».

بنابراین می‌توان شاهد بود که توانایی پاسخگویی به ذینفعان در خصوص نحوه قضاوت حسابرسی، توانایی دفاع و پشتیبانی از مستندات و شواهد گردآوری شده با توجه به موارد ذکر شده هویت توسط حسابرسان افزایش یابد. در سطح کلان نیز اثرات مثبتی همچون ارتقای سطح شفافیت، افزایش فرهنگ پاسخگویی مدیران، ارتقای انضباط مالی، مبارزه اثربخش با فساد مالی و پولشویی به دنبال

خواهد داشت.

حسابرس دارای ماهیتی پیچیده و چندبُعدی است. به عبارت دیگر علاوه بر هویت حرفه‌ای حسابرس که دقیقاً به فرد حسابرس و مؤسسه حسابرسی مربوط است، هویت صاحبکار، دولت و متولیان حرفه حسابداری و حسابرسی نیز در محیط قانونی که حسابرس و صاحبکار در آن مشغول به فعالیت هستند، تأثیر می‌گذارد. در نتیجه جهت دستیابی به برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای که منجر به بهبود قضاوت حسابرسان می‌شود، در نمایه ۲ اجزاء و عناصر عوامل اثرگذار بر آنها در قالب مدل ترسیمی «هویت در قضاوت حسابرسی» ارائه شده است.

۸- پیشنهادهای پژوهش

۸-۱- پیشنهادهای کاربردی پژوهش

بر اساس یافته‌های پژوهش پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

۱. الگوی مفهومی پیشنهادی این پژوهش به عنوان مبنایی برای افزایش برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای در قضاوت حسابرسان ایرانی مورد استفاده قرار گیرد. این امر می‌تواند موارد زیر را به دنبال داشته باشد: افزایش کیفیت گزارش‌های مالی، عدم تسلیم در برابر خواسته‌های صاحبکاران، نظارت اثربخش بر حسن اجرای فرآیند حسابرسی، توانایی در کشف تحریفات صورت‌های مالی، ذکر تحریفات صورت‌های مالی بصورت شفاف در گزارش حسابرسی، توانایی پاسخگویی به ذینفعان در خصوص نحوه قضاوت حسابرسی، توانایی دفاع و پشتیبانی از مستندات و شواهد گردآوری شده.

۲. به دولت پیشنهاد می‌شود با توجه به نتایج به‌دست آمده برای هویت در قضاوت حسابرسی پیشنهاد می‌شود در اصلاح محیط قانونی حسابرسان و کاهش محدودیت‌های قانونی و آموزشی حاکم بر حرفه حسابرسی کشور به این ابعاد توجه ویژه‌ای شود. اصلاح قوانین و مقرراتی که توسط دولت می‌تواند با کمترین هزینه به برجستگی هویت حرفه‌ای و انجام خدمات حرفه‌ای با کیفیت بالا در بین حسابرسان منجر گردد. برخی از این موارد عبارتند از: استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در حرفه حسابرسی، در نظر گرفتن تمهیداتی جهت ورود نخبگان به حرفه حسابرسی، اصلاح استانداردهای حسابرسی، تدوین مقررات لازم جهت نظارت اثربخش، تقویت ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، تقویت نظام آموزشی دانشگاه‌ها، اصلاح سرفصل‌ها و کتب آموزشی و توجه بیشتر به مسائل مذهبی و اخلاقی در آن، تدوین آئین‌نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش، تأسیس سازمان نظارتی مستقل جهت نظارت اثربخش و بدون جانبداری بر حسابرسان و تدوین مقررات نظارت‌های شرکت‌های بیمه‌ای جهت تعیین ریسک مؤسسات حسابرسی.

۳. به متولیان حرفه (جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار) پیشنهاد می‌شود با توجه به ابعاد به‌دست آمده برای هویت در قضاوت حسابرسی (ویژگی‌های فردی، دانش، مهارت و تجربه، ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی) و زیرمقوله‌ها و مفاهیم مربوط به آنها، پیشنهاد می‌شود در تربیت و آموزش‌های دانشگاهی حسابرسان، نحوه ورود فرد به حرفه حسابرسی، کنترل‌های کیفیت حسابرسی، اصلاح و تدوین مقررات حاکم بر حرفه حسابرسی کشور و کاهش

محدودیت‌های موجود در حرفه به این ابعاد توجه ویژه‌ای شود. مواردی همچون اصلاح قوانین مربوط به انتخاب حسابرسی معتمد سازمان بورس، بهبود فرآیند انتخاب و گزینش حسابدار رسمی، اصلاح قوانین مربوط به چرخش حسابرسی به‌طور جدی باید توسط این متولیان مورد توجه قرار گیرد. همچنین با ادغام مؤسسات حسابرسی کوچک و تشکیل چند مؤسسه حسابرسی بزرگ (با در نظر گرفتن تجربیات کشورهای دیگر و اجرای کارا و اثربخش آن) به برجستگی و قدرت هویت حرفه‌ای در سطح مؤسسات حسابرسی کمک زیادی خواهد شد.

۴. به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود برای برجستگی هویت حسابرسان خود و ارائه قضاوت‌های با کیفیت که منجر به حسن شهرت مؤسسه حسابرسی می‌شود از نتایج این تحقیق استفاده کنند. پیشنهاد می‌شود یکی از استراتژی‌های آنها در زمان استخدام حسابرسان توجه به ابعاد و مؤلفه‌های هویت باشد. به علاوه، پس از استخدام جهت افزایش کارایی و اثربخشی آنها، ضمن طراحی نظام پاداش و فرهنگ سازمانی اثربخش و برنامه‌ریزی جهت ارتقای دانش و مهارت‌های حسابرسان، آن‌ها را در جهت بهبود ابعاد و مؤلفه‌های هویت حرفه‌ای خود تشویق نمایند تا بهره‌وری حسابرسان و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای افزایش یابد.

۸-۲- پیشنهاد برای انجام پژوهش‌های آتی

نظریه مفهومی که این تحقیق در رابطه با هویت در قضاوت حسابرسی و ابعاد و مؤلفه‌های مربوط بدان دست یافت، می‌تواند جهت بررسی‌های بیشتر در پژوهش‌های آتی نقش داشته باشد. برخی از پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی به شرح زیر می‌باشد:

۱. در این پژوهش به هویت حرفه‌ای و هویت صاحبکار پرداخته شد، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی سایر هویت‌های اثرگذار بر قضاوت حسابرسان مورد واکاوی قرار گیرد.
۲. تجزیه و تحلیل کمی و اندازه‌گیری هویت در قضاوت حسابرسی جهت دستیابی به یک مدل رگرسیونی می‌تواند در مطالعات آتی بررسی و آزمون شود.
۳. از آنجایی که این پژوهش اولین مطالعه درباره هویت در حوزه حسابداری و حسابرسی می‌باشد، لذا به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود در حوزه‌هایی دیگری غیر از قضاوت حسابرسی به بررسی آن بپردازند.

□ ۹- محدودیت‌های پژوهش

بدون تردید هر پژوهشی در اجرا عاری از چالش و مشکلات نیست. این پژوهش نیز مستثنی نبوده و انجام آن با محدودیت‌هایی مواجه بود. مهم‌ترین محدودیت این پژوهش مربوط به محدودیت‌های ذاتی روش تحقیق کیفی است. برخی از این موارد به شرح زیر است:

۱. به منظور انجام مصاحبه به حسابرسان با تجربه کاری بالا در زمینه «حسابرسی» نیاز بود که یافتن چنین افرادی و گرفتن وقت از آنها با دشواری و محدودیت مواجه بود.
۲. برای انجام مصاحبه دسترسی به خبرگان پژوهش و حضور در محل کار آنها به عنوان یکی دیگر از محدودیت‌های پژوهش بود.

۳. نتایج پژوهش بسیار وابسته به مشاهدات پژوهشگر است و با توجه به اینکه داده‌های عددی وجود ندارد، اعتبار نتیجه‌گیری پژوهشگر را نمی‌توان کنترل کرد.

□ منابع

- ۱- آریانپور کاشانی، عباس و آریانپور کاشانی، منوچهر. (۱۳۸۱). فرهنگ انگلیسی به فارسی، انتشارات امیرکبیر، چاپ سی و چهارم.
- ۲- حیرانی، فروغ، و کیلی فرد، حمیدرضا، بنی مهد، بهمن، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). تأثیر ویژگیهای اجتماعی حساب‌برسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت، ویژگیهای منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۷، صص. ۷۱-۹۸.
- ۳- دانایی فرد، حسن، و امامی، سیدمجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه پردازی داده بنیاد. اندیشه مدیریت، سال اول، شماره ۲، صص. ۶۹-۹۷.
- ۴- شیخاوندی، داور. (۱۳۷۹). تکوین و تنقید هویت ایرانی، تهران، مرکز بازشناسی اسلام و ایران.
- ۵- صالحی امیری، رضا. (۱۳۸۷). پژوهشنامه هویت، تهران: پژوهشکده تحقیقات استراتژیک.
- ۶- کرسول، جان. (۱۳۹۱). پوشش کیفی و طرح پژوهش: انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهی، پدیدارشناسی، نظریه داده بنیاد، قوم‌نگاری، مطالعه موردی). ترجمه حسن دانایی فرد، حسین کاظمی. انتشارات صفار. ویرایش دوم. تهران. ۳۲۰ صفحه.
- ۷- گنجی، محمد و نعمت‌اللهی، زهرا و طاهری، زهرا. (۱۳۸۹). رابطه هویت دینی و سرمایه اجتماعی، مجله جامعه‌شناسی کاربردی، شماره ۴۰، صص ۱۲۳-۱۴۴.
- ۸- مجتهدزاده، پیروز. (۱۳۸۷). دموکراسی و هویت ایرانی، تهران: کویر.
- ۹- مرشدی زاد، علی و احمدلو، کاووس. (۱۳۹۲). سازگاری هویت ملی و هویت اسلامی در پرتو سند چشم‌انداز، چکیده مقالات همایش ملی الگوی هویت اسلامی- ایرانی در چشم‌انداز ۱۴۱۵، تهران، انتشارات تمدن ایرانی.
- ۱۰- مرشدی زاد، علی و غفاری، زاهد و قادرزاد، هیرش. (۱۳۸۹). بازنمایی هویت ملی و قومی در نشریات دانشجویی کرد زبان. فصلنامه مطالعات سیاسی، سال دوم، شماره ۸، صص ۷۵-۱۰۱.
- ۱۱- مشایخی، بیتا، و اسکندری، قربان. (۱۳۹۶). بررسی رابطه مؤلفه‌های هوش هیجانی و قضاوت حسابرس. دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۶، صص. ۶۱-۸۰.
- ۱۲- مشایخی، بیتا، کاوه مهرانی، علی رحمانی و آزاده مداحی. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، بورس اوراق بهادار، شماره ۲۳، صص ۱۰۳-۱۳۷.
- ۱۳- معین، محمد. (۱۳۷۶). فرهنگ معین- متوسط، انتشارات امیرکبیر، چاپ یازدهم.
- ۱۴- ملانظری، مهناز، و اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حساب‌برسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۴، صص. ۵۲۶-۵۰۵.
- ۱۵- موسوی‌نسب، سیدمحمدصادق. (۱۳۹۰). فرضیه: کجا لازم است؟ پژوهش، دوره ۳، شماره ۲، صص ۱۴-۵.

- ۱۶- نصری، قدیر. (۱۳۸۷). مبانی هویت ایرانی، تهران: مؤسسه مطالعات ملی.
- ۱۷- نیک‌بخت، محمدرضا و رضایی، ذبیح‌الله و منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی. دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، صص. ۵-۵۷.
- ۱۸- وهابزاده گردردوباری، میلاد و بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۵). اثر رابطه‌مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال پنجم، شماره ۲۰، صص ۱-۱۲.
1. Antle, R., and Nalebuff, B. (1991). Conservatism and auditor-client negotiations. *Journal of Accounting Research*, 29 (Supplement): 31-54.
2. Asare, S.K. (1992). The Auditor's Going-Concern Decision: Interaction of Task Variables and the Sequential Processing of Evidence. *The Accounting Review* 67 (2): 379-393.
3. Ashforth, B.E. and S.A. Johnson. 2001. Which Hat to Wear? The Relative Saliency of Multiple Identities in Organizational Contexts. In *Social Identity Processes in Organizational Contexts*, edited by: M. A. Hogg & D. J. Terry, 31-48. Philadelphia, PA: Psychology Press.
4. Ashforth, B.E. and F. Mael. (1989). Social Identity Theory and the Organization. *The Academy of Management Review* 14 (1): 20-39.
5. Ashforth, B.E., S.H. Harrison, and K.G. Corley. (2008). Identification in Organizations: An Examination of Four Fundamental Questions. *Journal of Management* 34 (3): 325-374.
6. Ashmore, R.D., K. Deaux, and T. McLaughlin-Volpe. (2004). An Organizing Framework for Collective Identity: Articulation and Significance of Multidimensionality. *Psychological Bulletin* 130 (1): 80-114.
7. Bamber, E.M. and V.M. Iyer. (2002). Big 5 Auditors' Professional and Organizational Identification: Consistency or Conflict? *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 21 (2): 21-38.
8. Bamber, E.M. and V.M. Iyer. (2007). Auditors' Identification with Their Clients and its Effect on Auditors' Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 26 (2): 1-24.
9. Bauer, Tim D. (2015), The Effects of Client Identity Strength and Professional Identity Saliency on Auditor Judgments, *The Accounting Review*, January, Vol. 90, Issue 1, pp. 95-114.
10. Bazerman, M.H., K.P. Morgan, and G.F. Loewenstein. (1997). The Impossibility of Auditor Independence. *Sloan Management Review* 38 (4): 89-94.
11. Blay, A.D. (2005). Independence Threats, Litigation Risk, and the Auditor's

Decision Process. *Contemporary Accounting Research* 22 (4): 759-789.

12. Bonner, S., (2007). *Judgment and decision making in accounting*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

13. Brante, T. (2005). Om begreppet och företeelsen profession. *Tidskrift för Praxisnära forskning* (1), 1-13. Division of Sociology, Högskolan i Borås.

14. Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Volume 31, Issue 2.

15. Canadian Auditing Standards (CAS) Section 200. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with Canadian Auditing Standards. Toronto, ON: Canadian Institute of Chartered Accountants Handbook.

16. Carrington, T., Johed, G., and Öhman, P. (2011). The organisational context of professionalism in auditing. Paper presented at Critical Perspectives on Accounting conference, Clearwater, Florida, US.

17. Charmaz, C. (1990), "Discovering Chronic Illness: Using Grounded Theory", *Social Science and Medicine*, 30.

18. Creswell J. (2005). *Educational research: Planning, conducting and evaluating quantitative and qualitative research*. 2nd ed. Oxford: Oxford University Press.

19. Creswell, J.W. (2007). *Qualitative inquiry and research design, choosin among five approaches*. 2end Edition. California: Sage Publication.

20. Creswell, J.W. (2012). *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research*. 4th Edition. Boston: Pearson Publication.

21. Ding, Y., Hellmann, A., De Mello, L. 2017. Factors driving memory fallibility: A conceptual framework for accounting and finance studies. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, Volume 14, June, pp. 14-22.

22. Ellemers, N. and F. Rink. (2005). Identity in Work Groups. In *Social Identification in Groups*, edited by: S.R. Thye and E.J. Lawler, 1-41. 1st Edition. Netherlands: Elsevier Ltd.

23. Forehand, M.R., R. Deshpande, and A. Reed. (2002). Identity Saliency and the Influence of Differential Activation of the Social Self-Schema on Advertising Response. *Journal of Applied Psychology* 87 (6): 1086-1099.

24. Frankel, R., M. Johnson, and K. Nelson. (2002). Auditor independence and

- earning quality. *The Accounting Review* 77 (Supplement): 71–105.
25. Freidson, E. 2001. *Professionalism: The third logic*. Chicago: University of Chicago Press.
26. Gibbins, M. (1984). Propositions about the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting. *Journal of Accounting Research* 22 (1): 103-125.
27. Glaser, Barney G. (1992), *Emergence vs. Forcing: Basics of Grounded Theory Analysis*, Sociology Press.
28. Glaser, Barney G., Strauss, Anselm L. (1967). The discovery of grounded theory: The strategies for qualitative research. pp.281.
29. Gorard, S., & Taylor, C. (2004). *Combining methods in educational and social research*. New York: Open University Press.
30. Hackenbrack, K., and M.W. Nelson. (1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review* 71 (1): 43–59.
31. Haslam, S.A. and N. Ellemers. (2005). Social Identity in Industrial and Organizational Psychology: Concepts, Controversies and Contributions. In *International Review of Industrial and Organizational Psychology*, edited by: G.P. Hodgkinson and J.K. Ford, 39-118. Chichester, UK: John Wiley & Sons, Ltd.
32. Heckman, D. R., Steensma, K. H., Bigley, G. A., and Hereford, J. F. (2009). Effects of organisational and professional identification on the relationship between administrators' social influence and professional employees' adoption of new work behaviour. *Journal of Applied Psychology*, 94(5): 1325-1335.
33. Herda, D. N., Lavelle, J. J. (2015). How client identification and client commitment uniquely influence auditor objectivity, *The Accounting Review*, Vol. 9, No. 2, pp 36-41.
34. Hogg, M.A. and D.J. Terry. (2000). Social Identity and Self-Categorization Processes in Organizational Contexts. *The Academy of Management Review* 25 (1): 121-140.
35. Institute of Chartered Accountants of Ontario (ICAO). (2006). *Standards of the Public Accountants Council for the Province of Ontario. Section 11 Rules of Professional Conduct*. Toronto, ON: ICAO.
36. Johnson, A. 2014. *The influence of professional identity and outcome knowledge on professional judgment*, Doctor of Philosophy dissertation, Florida Atlantic University.

37. Johnson, B., & Christensen, L. (2008). Educational research: Quantitative, qualitative and mixed approaches. 3rd Edition. Los Angeles: Sage Publication.
38. Johnstone, K. M., M. H. Sutton, T. D. Warfield. (2001). Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis. *Accounting Horizons* 15 (1): 1–18.
39. Jonnies, J. (2008). Auditors Identity, Client Accountability Pressure and Auditors' Conciliatory Behavior. York University, Toronto, Ontario
40. Kelly, E. R. (1975). Personnel management in school. (Doctoral dissertation). University of Nebraska, Retrieved from Proquest Dissertation and Thesis.
41. Kennedy, J. 1993. Debiasing Audit Judgment with Accountability: A Framework and Experimental Results. *Journal of Accounting Research* 31 (2): 231-245.
42. King, R.R. (2002). An Experimental Investigation of Self-Serving Biases in an Auditing Trust Game: The Effect of Group Affiliation. *The Accounting Review* 77 (2): 265-284.
43. Kinney, W. R., Z. Palmrose, and S. Scholz. (2004). Auditor independence, non-audit services and restatements: Was the U.S. government right? *Journal of Accounting Research* 42 (3): 561-588.
44. Kinney, W.R. (1999). Auditor Independence: A Burdensome Constraint or Core Value? *Accounting Horizons* 13 (1): 69-75.
45. Koch, C., Salterio, S. (2017). The Effects of Auditor Affinity for Client and Perceived Client Pressure on Auditor Proposed Adjustments, *The Accounting Review*: September 2017, Vol. 92, No. 5, pp. 117-142.
46. Kunda Z. 1990. The case for motivated reasoning. *Psychol. Bull.* 108(3):480–98
47. LeBoeuf, R.A., E. Shafir, and J. Belyavsky Bayuk. (2010). The Conflicting Choices of Alternating Selves. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 111 (1): 48-61.
48. Lee, J. (2001). A grounded theory: Integration and Internalization in ERP adoption and use, Unpublished Doctoral Dissertation, University of Nebraska, In Proquest UMI Database.
49. Li, C. (2009). Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going-Concern Opinions. *Contemporary Accounting Research* 26 (1): 201-230.

50. Morin, D., Hazgui M., (2016), "We are much more than watchdogs: The dual identity of auditors at the UK National Audit Office" *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 12, Iss. 4, pp. 568 – 589.
51. Oxford Word Power Dictionary, 1994, Oxford University Press.
52. Reed, A. (2004). Activating the Self-importance of Consumer Selves: Exploring Identity Salience Effects on Judgements. *Journal of Consumer Research* 31 (September): 286-295.
53. Rousseau, D.M. (1998). Why Workers Still Identify with Organizations. *Journal of Organizational Behavior*, 19 (3): 217-233.
54. Slay HS, Smith DA. (2011), Professional identity construction: using narrative to understand the negotiation of professional and stigmatized cultural identities. *Human Relation*, 64 (1)- 85-107.
55. Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet (1990), *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, Sage.
56. Strauss, Anselm L., & Corbin, Juliet (1998), *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, 2nd Ed., Sage.
57. Suddaby, R. Y. Gendron, and H. Lam. (2009). The Organizational Context of Professionalism in Accounting. *Accounting, Organizations and Society* 34 (3/4): 409-427.
58. Suddaby, R. Y. Gendron, and H. Lam. (2009). The Organizational Context of Professionalism in Accounting. *Accounting, Organizations and Society* 34 (3/4): 409-427.
59. Svanberg, J., Ohman, P., (2014). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality, *The British Accounting Review*, 1-14.
60. Warren, D.E. and M. Alzola. (2009). Ensuring Independent Auditors: Increasing the Saliency of the Professional Identity. *Group Decision and Negotiation* 18 (1): 41-56.