



## Conceptualizing Wise Auditor Decision Making based on Grounded Theory Approach

### Hasan Valiyan

\*Corresponding author, Assistant Prof., Department of Management, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. E-mail: hasan.valiyan@yahoo.com

### Mohammadreza Abdoli

Associate Prof., Department of Management, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. E-mail: mra830@yahoo.com

### Alireza Koushki Jahromi

Assistant Prof., Department of Management, Allameh Tabataba'ei University, Tehran, Iran. E-mail: alirezakoushkie@gmail.com

### Abstract

**Objective:** Entrance to the specialized audit profession requires to make decision and have distinct attributes and properties, which the capability of taking wise decisions is one of them. The task of auditors as a specialized profession participants, is to opine about financial statement that in turn to it requires to auditor's neutrality in decision making. If auditors be independent from clients, in the best possible way, they can make free from bias decisions. The goal of the research is to provide a model of auditor decision making based on grounded theory approach.

**Methods:** The research method is a developmental research in terms of goal and an exploratory research based on data collection method. According to the qualitative research method, needed data was collected through grounded theory and interview. Open coding, selective coding and theoretical coding were done too. Finally, research model designed based on the theoretical framework.

**Results:** The results show a structure with a component called wise auditors decision making. This approach introduces wise decision making as an emotional, cognitive, reflective and integrated process which considers internal and external condition about the decisions and focuses on the maximum number of stakeholders. The findings of the research both approve and challenge previous conceptual research about knowledge and provide a practical method for wise decision by auditors.

**Conclusion:** The application of the research plays significant role because of making wider of practical perspective of knowledge in auditors and more understanding of complicated nature of decision in professional auditing context. From auditors' perspective, the development of making wise decisions in real condition requires a multi-faced and integrated approach which can be taught.

**Keywords:** Wise auditor decision-making, Audit quality, Grounded Theory Approach.

**Citation:** Valiyan, H., Abdoli, M., & Koushki Jahromi, A. (2019). Conceptualizing Wise Auditor Decision Making based on Grounded Theory Approach. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(2), 301-326. (in Persian)

-----  
Journal of Accounting and Auditing Review, 2019, Vol. 26, No.2, pp. 301-326

DOI: 22059/acctgrev.2019.265838.1007989

Received: September 18, 2018; Accepted: April 14, 2019

© Faculty of Management, University of Tehran



## مفهوم سازی تصمیم گیری خردمندانه حسابرسان بر اساس تحلیل داده بنیاد

حسن ولیان

\* نویسنده مسئول، استادیار، گروه مدیریت، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. رایانامه: hasan.valiyan@yahoo.com

محمد رضا عبدلی

دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. رایانامه: mra830@yahoo.com

علیرضا کوشکی جهرمی

استادیار، گروه مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: alirezakoushkie@gmail.com

### چکیده

**هدف:** ورود به حرفه تخصصی حسابرسی علاوه بر تصمیم گیری، به مشخصه های متمایزی نیاز دارد که مهم ترین آن توانایی اتخاذ تصمیم های بخردانه حسابرس است. وظیفه حسابرسان به عنوان شاغلان حرفه ای تخصصی، اظهار نظر درباره صورت های مالی است که مستلزم بی طرفی حسابرس در تصمیم گیری است. اگر حسابرسان از صاحبکاران خود مستقل باشند، می توانند به بهترین شکل ممکن و بدون جانبداری تصمیم گیری کنند. هدف این پژوهش ارائه مدل تصمیم گیری خردمندانه حسابرسان بر اساس تحلیل داده بنیاد است.

**روش:** روش تحقیق از لحاظ هدف جزء تحقیقات توسعه ای، از جنبه جمع آوری داده ها جزء تحقیقات اکتشافی و از حیث روش شناسی اجرای کار کیفی است. بر اساس روش شناسی کیفی، پس از جمع آوری داده ها از طریق تحلیل تئوری زمینه ای (تحلیل داده بنیاد) و مصاحبه، مؤلفه ها به صورت باز، انتخابی و محوری کدگذاری شدند و در نهایت مدل پژوهش بر اساس چارچوب تئوریک طراحی شد.

**یافته ها:** طی این پژوهش مؤلفه ای به نام «تصمیم گیری بخردانه حسابرسان» شناسایی شد که در آن تصمیم گیری بخردانه، فرایندی منسجم، انعکاسی، شناختی و عاطفی است که شرایط درونی و بیرونی را در زمینه تصمیم گیری مدنظر قرار می دهد و به ذی نفعان بیشتری توجه می کند. یافته های این تحقیق، تحقیقات مفهومی قبلی در زمینه خرد یا دانایی را هم تأیید کرده و هم به چالش می کشد و روشی عملی برای تصمیم گیری بخردانه حسابرسان ارائه می دهد.

**نتیجه گیری:** این تحقیق، به دلیل وسعت دادن به دیدگاه عملیاتی خرد یا حکمت در حسابرسان و درک بیشتر ماهیت پیچیده تصمیم گیری در فضای حرفه ای حسابرسی، از اهمیت بسزایی برخوردار است. از دیدگاه حسابرسان، بسط و توسعه توانایی تصمیم گیری بخردانه در شرایط واقعی، به رویکرد منسجم و چند بعدی نیاز دارد که باید به افراد آموزش داده شود.

**کلیدواژه ها:** تصمیم گیری بخردانه حسابرس، کیفیت حسابرسی، تحلیل داده بنیاد.

**استناد:** ولیان، حسن؛ عبدلی، محمد رضا؛ کوشکی جهرمی، علیرضا (۱۳۹۸). مفهوم سازی تصمیم گیری خردمندانه حسابرسان بر اساس تحلیل داده بنیاد. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۲)، ۳۰۱-۳۲۶.

بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۸، دوره ۲۶، شماره ۲، صص. ۳۰۱-۳۲۶

DOI: 10.22059/acctgrev.2019.265838.1007989

دریافت: ۱۳۹۷/۰۶/۲۷، پذیرش: ۱۳۹۸/۰۱/۲۵

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

## مقدمه

تصمیم‌گیری در حسابرسی، بر به‌کارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده‌ای مبتنی است که خارج از استانداردهای حسابداری و حسابرسی نبوده و در کنار آن، تصمیم‌گیرنده یعنی حسابرس به آیین رفتار حرفه‌ای متعهد باشد تا از این طریق ضمن رعایت مسئولیت‌های تخصصی خود، مسئولیت‌های اجتماعی را به‌درستی ایفا کند (انصاری و کرمانی کمالی، ۱۳۹۱: ۶۴). اطلاع حسابرسان از مسئولیت‌های اجتماعی محول شده بر آنها، این ادراک را در آنها به‌وجود می‌آورد که در بررسی‌های صورت‌های مالی، تصمیم‌هایی مبتنی بر عدالت و اخلاق اتخاذ کنند. یکی از ابعاد تصمیم‌گیری، تصمیم‌گیری خردمندانه است (سعیدی‌گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶: ۱۸۶). تصمیم‌گیری خردمندانه نوعی از تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر تفکر و ویژگی‌های درونی افراد است که در اصطلاح به آن تصمیم‌های سنجیده‌تر گفته می‌شود (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳: ۳). در همین رابطه، اسمال<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) در فضای توأم با عدم شفافیت‌های امروزی، نیاز به تصمیم‌گیری بخردانه برای درک کامل از ماهیت خرد و دانایی به‌منظور بررسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان را ضروری تلقی کرده است. در واقع خرد مفهومی چندوجهی است که از شناخت، کردار و عواطف انسانی نشئت می‌گیرد و ذهیت و عینیت را در یکدیگر تلفیق می‌کند (والنتینه و گودکین<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹: ۲۷۹). خرد، خود را از طریق محتواسازی منافع، ارزش‌ها و باورهای مختلف و همچنین قضاوت و داوری به‌منظور تحقق اهداف، به نمایش می‌گذارد. از منظر دیگر، خرد یا دانایی علت رفتار انتخاب است، به بیان دیگر، خرد و دانایی از طریق چارچوب‌های ذهنی، توانایی فرد را در زمینه داوری و انتخاب به کار می‌گیرد و به تصمیم‌گیری غنا می‌بخشد (رونی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳). طی سالیان اخیر، محققان به تحقیقات تجربی در زمینه نقش خرد در تصمیم‌گیری در حیطه‌های علوم انسانی همچون رویکردهای درونی و فردی تصمیم‌گیرندگان روی آورده‌اند و چنین استدلال می‌کنند که خرد به اتخاذکنندگان تصمیم در استفاده از قضاوت صحیح هنگام تصمیم‌گیری، کمک می‌کند (رجبعلی‌زاده، حصارزاده و باقرپور، ۱۳۹۶: ۱۷۵). با وجود تأکیدهای اخیر بر نقش حیاتی خرد در تصمیم‌گیری، تحقیقات موجود در زمینه خرد و شهود در فضای حسابرسی به‌دلیل بی‌توجهی به این موضوع مهم در تصمیم‌گیری، اطلاعات کافی برای اتخاذ تصمیم‌های مناسب در حرفه حسابرسی در اختیار تحلیلگران و نظریه‌پردازهای این رشته قرار نمی‌دهد، اما درک نظری مفهوم خرد در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان می‌تواند نقطه اتکایی در حیطه‌های قضاوتی حسابرسان محسوب شود (چیکسنت‌میهای و راوونندی<sup>۴</sup>، ۱۹۹۰: ۲۸). در حالی که توجه و علاقه به تئوری خرد در رشته‌های مختلف در حال رشد است، تلفیق خرد در روش‌های حرفه‌ای همچون حسابرسی، به‌ویژه تصمیم‌گیری و اظهارنظرهای حرفه‌ای آنها درباره صورت‌های مالی همچنان در هاله‌ای از ابهام قرار دارد و با توجه به نبود درک تجربی و صریح از رابطه بین خرد و تصمیم‌گیری حسابرسان، این شکاف دوچندان شده است (ملانظری و اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۳: ۵۰۶). از این رو پژوهش حاضر در پی مفهوم‌سازی تصمیم‌گیری بخردانه در رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان در کنار استانداردهای حسابرسی است. در این پژوهش تلاش می‌شود با اتکا به مصاحبه با متخصصان حیطه‌های حسابرسی، از طریق سه مرحله کدگذاری‌های باز، محوری و انتخابی به‌عنوان اساس کار تحلیل داده‌بنیاد<sup>۵</sup>، مصاحبه‌ها تحلیل شده و در نهایت بر مبنای آن، به طراحی مدل

1. Small

3. Rooney

5. Grounded Theory

2. Valentine &amp; Godkin

4. Csikszentmihalyi &amp; Rathunde

در زمینه تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان اقدام شود. با توجه به توضیحات بیان شده، هدف این پژوهش مفهوم‌سازی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان بر اساس تحلیل داده‌بنیاد است. بر این اساس، در بخش دوم ضمن مرور مبانی نظری، به بیان چرایی اجرای پژوهش و بسط مفهومی آن با استدلال‌های کاربردی و پژوهشی اقدام شده است. در بخش سوم پس از معرفی روش تحقیق، مشارکت‌کنندگان و ابزار گردآوری داده‌ها و نشان دادن اعتبار تحقیق، تلاش می‌شود که مسیر منسجم‌تری از محتوای پژوهش ارائه شود. در بخش چهارم تحلیل، مصاحبه‌های پژوهش در قالب کدگذاری‌های باز، محوری و انتخابی به ارائه مدل پژوهش منجر شده و در بخش پنجم، ضمن بحث و استدلال در خصوص نتایج پژوهش، پیشنهاد‌های لازم ارائه خواهد شد.

## مبانی نظری

### خرد در محتوای حرفه حسابرسی

از دیدگاه کلاسیک، خرد نوعی ویژگی است که در موقعیت حساس به‌درستی قضاوت‌ها (میلی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰: ۶۴۱) درباره خود و دیگران می‌پردازد. خردی که با قضاوت درست و به‌کارگیری دانش در زندگی مرتبط است، به دو روش مفهوم‌سازی می‌شود:

- سوفیا<sup>۲</sup> (خرد ناب یا تئوریک)
- فرونسیس<sup>۳</sup> (احتیاط یا خرد عملی).

در حالی که خرد نظری به حقیقت درونی می‌پردازد، خرد عملی با رفتار سروکار دارد و به رفتار درست در شرایط و زمان معین توجه می‌کند. به بیان دیگر، خرد نظری به این موضوع می‌پردازد که چه چیزی برای انجام دادن صحیح است، اما خرد عملی مستلزم توانایی برای انجام آن است. ریشه مفهوم خرد، توجه بسیاری از محققان رشته‌های مختلف را در تحقیقات علمی معاصر به خود جلب کرده است. ابتدا محققان رشته فلسفه و پس از آن محققان رشته‌های روان‌شناسی، رهبری، مطالعات سازمانی، مدیریت، حسابرسی و سایر حیطه‌ها به دنبال مفهوم‌سازی و محتوا‌سازی واژه خرد بوده‌اند. طی سالیان اخیر، تحقیقات بسیاری در حوزه حسابرسی، موضوع خرد و تصمیم‌گیری بر مبنای خرد را بر اساس توانمندی‌های فردی به بحث گذاشته‌اند که این بحث‌ها بیشتر بر قضاوت حسابرسان در بررسی صورت‌های مالی متمرکز بوده‌اند (بالتیس و اسمیت<sup>۴</sup>، ۱۹۹۰: ۸۹). نکته شایان توجه این است که خرد در تصمیم‌گیری حسابرسان، تلفیق ویژگی‌های شناختی و انعکاسی تعریف می‌شود و آن را ویژگی عمومی در تمام افراد نمی‌دانند و الزاماً بر مهارت و دانش فنی و تخصصی فرد مبتنی نیست. در واقع، طبق نظر برگسما و آردلت<sup>۵</sup> (۲۰۱۲)، خرد مختص افراد عاقل و آگاه است و نباید همانند ویژگی فردی به آن نگریسته شود. از طرف دیگر، پژوهش‌های حسابرسی درباره نقش خرد در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان در صورت‌های مالی، از انتقاد وارد شده بر مکتب برلین که بیان می‌کند «خرد دارای ثبات همیشگی نیست و فرد ممکن است در مواقعی بدون خردورزی تصمیم‌گیری کند» استقبال کرده‌اند. پس می‌توان این طور استنباط کرد که

1. Melé  
3. Phronesis  
5. Bergsma and Ardelt

2. Sophia  
4. Baltes & Smith

افراد همیشه در تمام شرایط عاقلانه رفتار نمی‌کنند (ریچاردسون و پاسوپاتی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵: ۱۴۰ و استرنبرگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۴: ۱۶۶). تئوری تعادل استرنبرگ نشان می‌دهد که خرد در تصمیم‌گیری‌های حساب‌رسان، استفاده مبتنی بر ارزش از هوش و تجربه به‌منظور تحقق رابطه برد - برد از طریق برقراری تعادل بین منابع درون فردی حساب‌رسان، بین فردی و فرافردی در کوتاه‌مدت و بلندمدت و ایجاد تعادل بین پذیرش و شکل‌دهی وضع موجود یا انتخاب محیط جدید است. به بیانی دیگر، تئوری تعادل، خرد را تعادل افراد در شرایط مختلف در نظر می‌گیرد.

### تصمیم‌گیری حساب‌رسان و بسط مفهومی پژوهش

تصمیم‌گیری به مجموعه‌ای از فعالیت‌های ذهنی اشاره دارد که هنگام تصمیم‌گیری درباره خلق یا انتخاب میان راه‌حل‌های مختلف، رخ می‌دهد (چاراگین، کلین و نوشادی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸: ۴). نکته شایان توجه این است که موضوع تصمیم‌گیری در پژوهش‌هایی همچون مدیریت و مطالعات سازمانی سابقه طولانی دارد و تصمیم‌گیری عمدتاً نوعی فرایند سیستماتیک در نظر گرفته می‌شود (لانگلی، مینتنبزبرگ، پیچر، پوسادا و سانتی ماکاری<sup>۴</sup>، ۱۹۹۵: ۲۶۴) که از طریق آن راه‌حل‌های جایگزین پس از توسعه و مقایسه، به‌منظور تحقق اهداف مدنظر انتخاب می‌شوند؛ اما در حیطه‌های علم مالی همچون حساب‌رسی، دانش کمابیش نوظهوری است؛ زیرا پس از توسعه دیدگاه‌های رفتاری مالی در سال ۱۹۹۰، این موضوع به‌طور جدی‌تری در کانون توجه قرار گرفت تا اینکه در اوایل قرن حاضر، مباحث روان‌شناختی و رفتاری به‌عنوان معیارهای تصمیم‌گیری به‌خصوص در حوزه‌های حساب‌رسی مطرح شدند. در واقع، توجه ویژه به موضوع تصمیم‌گیری و اظهار نظر درباره عملکردهای مالی شرکت‌ها در حرفه حساب‌رسی از منظر قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رس، طی سال‌های اخیر رخ داده است (هردینگ و تروتمن<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷: ۱۱۳). در حساب‌رسی صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند؛ به‌طوری که تمام مراحل حساب‌رسی از برنامه‌ریزی، اجرای عملیات تا اظهارنظر با قضاوت همراه است (ملانظری و اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۳: ۵۰۷). در واقع، فرایند حل مسائل با ساختار فردی و برداشت ذهنی از مسائل آغاز می‌شود. بر این اساس، هر حساب‌رس از استراتژی خاصی که نقش شایان توجهی در قضاوت حرفه‌ای او دارد، برای حل مسائل یا تصمیم‌گیری استفاده می‌کند (سیرانی، خواجوی، نوشادی، ۱۳۸۸: ۳۶).

باید گفت که قضاوت حرفه‌ای در حساب‌رسی، به‌کارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده‌ای است که در استانداردهای حساب‌داری و حساب‌رسی و آیین رفتار حرفه‌ای تعیین شده تا بتوان از بین آنها یکی را انتخاب کرد و بر این مبنای تصمیم مناسبی گرفت. رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه‌ای وجود ندارد؛ اما اعمال قضاوت حرفه‌ای درست در انجام وظیفه حساب‌رس، عامل برجسته‌ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حساب‌رسان بسیار اهمیت دارد (حیرانی، وکیلی فرد و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۶: ۲). استانداردهای حساب‌رسی در حیطه ارائه گزارش‌های حساب‌رسان، با تکیه بر آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان تلاش می‌کنند از طریق برانگیختن انگیزه‌های مسئولیتی و حرفه‌ای، رفتار حساب‌رسان را تا حدی کنترل کنند (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳: ۲)؛ اما این کار معمولاً به‌دلیل اینکه بر جنبه‌های درونی و رفتاری افراد کمتر توجه می‌کند و هویت حرفه‌ای آنها را در ابعاد کلان‌تر نادیده می‌گیرد، نمی‌تواند در این زمینه چندان

1. Richardson & Pasupathi  
3. Schraagen, Klein, & Hoffman  
5. Harding & Trotman

2. Sternberg  
4. Langley, Mintzberg, Pitcher, Posada, & Saint-Macary

کارساز باشد (چن، سعید خلیفا، مورگان و تروتمن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸: ۲۲۶). از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی که به توجه نیاز دارد، در نظر گرفتن معیارهای تصمیم‌گیری حسابرسان است که در کتاب استانداردهای به آن اشاره نشده است؛ زیرا تصمیم‌گیری رفتاری است که در تمام فرایندهای حسابرسی وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌هایی همچون حرفه‌ای‌گرایی، به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حسابرسان منجر می‌شود. از دیدگاه تئوری‌های رفتاری در حیطه‌های حسابرسی، حسابرسان فردی است با دانش فنی، در فضا، زمان و مکان خاص و متفاوت از تمام بررسی‌های قبلی خود. در این شرایط حسابرسان باید با نگاهی کلان، هم بر حیطه‌های تخصصی و هم بر حیطه‌های رفتاری متمرکز کرده و تلاش کند که ارتباطات خود را از منظر بازرگانی با صاحبکاران حفظ کند (لینچ، مورثی و اینگلی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹: ۱۲۱۰). بر مبنای تصمیم‌گیری یا قضاوت‌های حرفه‌ای، حسابرسان با به‌کارگیری دانش فنی و تخصصی مبتنی بر تجربه‌های خود می‌توانند اظهارنظرهای واقع‌گرایانه را بر اساس رفتارهای اخلاقی و در جهت افزایش میزان شفافیت‌ها اتخاذ کنند (زسامبوک<sup>۳</sup>، ۱۹۹۷: ۴). در حالی که تئوری‌های سنتی اعتقاد داشتند که بر اساس رویکردهای بخردانه و مدل‌های هنجاری، تصمیم‌های بهینه باید مبتنی بر طی کردن گام‌به‌گام اصول تصمیم‌گیری اتخاذ شوند. رویکردهای رفتاری و شناختی به تأثیرگذاری محیط‌های پیچیده در فرایندهای تصمیم‌گیری اعتقاد دارند؛ به طوری که نیروهای درونی حسابرسان همچون قدرت شهود را مبنای تصمیم‌گیری می‌دانند. در واقع تصمیم‌گیری از فرایند گام‌به‌گام به فرایندهای قضاوتی مبتنی بر ادراک شخصی حسابرسان تغییر جهت می‌دهد و بیشتر بر جنبه‌های عملی در تصمیم‌گیری متمرکز می‌شود.

همواره در تصمیم‌گیری به واژه‌هایی همچون پرگماتیسم برخورد می‌کنیم (ویندهورست<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱: ۴۳). در واقع واژگان «پراگماتیک»<sup>۵</sup>، «عملگرایی»<sup>۶</sup>، «حل مسئله»<sup>۷</sup> و «واکنش به محیط»<sup>۸</sup> مفاهیم مشابهی هستند که می‌توانند در مفهوم‌سازی واژه تصمیم‌گیری خردمندانه در حرفه حسابرسی در کانون توجه قرار گیرند. لام و منساح<sup>۹</sup> (۲۰۰۶) در این باره می‌گویند زمانی که گفته می‌شود حسابرسان تصمیمی را اتخاذ کرده است، سه مفهوم در ذهن ما نقش می‌بندد: ۱. وی یک‌سری از اقدامات را برای انجام دادن آن آغاز کرده است؛ ۲. وی ذهن خود را برای انجام موضوعی خاص فارغ از چارچوب‌های ذهنی گذشته، آماده ساخته است؛ ۳. وی رأی یا نظری را در این زمینه ارائه کرده که هر فردی باید در شرایط خاص، بعد از ارائه راه‌حل‌های جایگزین، انجام دهد.

از آنجا که به موضوع تصمیم‌گیری در حسابرسی کمتر توجه شده است، شناخت تصمیم‌های حسابرسان در بررسی‌های صورت‌های مالی با اتکا به مفهوم‌سازی خرد، می‌تواند به هم‌راستایی بیشتر مفاهیم ذهنی و واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها کمک کند. در بیشتر پژوهش‌های انجام‌شده از واژه قضاوت به‌جای تصمیم‌گیری در حسابرسی استفاده می‌شود که بر مبنای مدارک و شواهد و تخصص حسابرسان استوار است، در حالی که به باور محققان این پژوهش، تصمیم‌گیری حسابرسان واژه‌ای فراتر از قضاوت قلمداد می‌شود؛ زیرا بر شناخت مسئله و بینش حسابرسان هم‌راستا با

1. Chen, Saeed Khalifa, Morgan & Trotman  
 3. Zsambok  
 5. Pragmatic  
 7. Problem-Solving  
 9. Lam & Mensah

2. Lynch, Murthy & Engle  
 4. Windhorst  
 6. Practical  
 8. Responding to an Environment

تخصص و توانمندی‌های رفتاری، حرفه‌ای و درونی وی مبتنی است و می‌تواند به پیامدهای چشمگیرتری برای ارکان بازار سرمایه همچون ذی‌نفعان، سرمایه‌گذاران و تحلیلگران منجر شود. از این رو، نوآوری و تفاوت این پژوهش را می‌توان از حیث تئوریک، شواهد پژوهشی، کاربرد و نقش تأثیرگذار آن در بازار سرمایه بررسی کرد. از لحاظ تئوریک و شواهد پژوهشی، طی بررسی‌های نسبی به‌عمل آمده از پژوهش‌های ۱۰ سال اخیر داخل کشور در خصوص مفهوم تصمیم‌گیری حسابرس در صورت‌های مالی، مشخص شد به این واژه در قالب متغیر مستقلی که تئوری‌سازی شده باشد، کمتر توجه شده و بیشتر پژوهش‌های قبلی (به جدول ۱ نگاه کنید) با استفاده از پرسش‌نامه‌های استاندارد فقط قضاوت حرفه‌ای را بررسی کرده‌اند. بر این اساس، به‌دلیل یکپارچه‌نبودن نظریه‌های مربوط به تصمیم‌گیری حسابرسی، این پژوهش بر آن شد تا از طریق تحلیل داده‌بنیاد، محتوای منسجم و یکپارچه‌ای را در رابطه با موضوع پژوهش ارائه کند. نکته شایان توجه این است که به‌دلیل وجود تئوری‌های مختلف در خصوص تصمیم‌گیری در رشته‌های مدیریت و مالی، همچون دیدگاه‌های سایمون<sup>۱</sup> (۱۹۷۹)، مینتزبرگ، رایسینیانی و تئورت<sup>۲</sup> (۱۹۷۶)، دراگر (۱۹۶۷) و بسیاری از پژوهشگران معاصر این حوزه، این پژوهش از طریق تحلیل داده‌بنیاد و بر اساس روش گلیزر<sup>۳</sup> (۱۹۹۲) اجرا شده است. گلیزر تحلیل داده‌بنیاد را مبنایی برای منسجم‌کردن یک رویکرد معرفی کرده و تفاوت آن با روش اشتراوس و کوربین<sup>۴</sup> (۱۹۹۸) این است که در انتهای کار، مدل پارادایمی ارائه نمی‌شود، بلکه فقط مدلی بر اساس رویکردهای قبلی به‌دست می‌آید. این تحلیل می‌تواند به انسجام مفهومی موضوع پژوهش کمک کند و باعث شود در حرفه حسابرسی رویکردی نه‌چندان کامل برای تصمیم‌گیری بنا شود. مفهومی که می‌توان آن را قبل از قضاوت مفهوم‌سازی کرد و در آینده آن را توسعه داد.

جدول ۱. پژوهش‌های انجام شده مربوط به تصمیم‌گیری در حرفه حسابرس

عنوان پژوهش انجام گرفته	سال پژوهش	محققان
نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان	(۱۳۹۱)	خواجوی و نوشادی
ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها	(۱۳۹۲)	حاجیها، گودزی و فتاحی
بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم حسابرسان جهت استفاده از «بزار کمکی تصمیم‌گیری» در ارزیابی ریسک تقلب مدیریت	(۱۳۹۱)	انصاری و کرمانی کمالی
نقش تفاوت‌های فردی بر تصمیم‌گیری حسابرسی	(۱۳۸۹)	مسیح آبادی و پوریوسف

نکته: در این جدول فقط پژوهش‌هایی که واژه تصمیم‌گیری را بررسی کرده‌اند، درج شده است. این پژوهش‌ها از طریق جست‌وجوی کلید واژه تصمیم‌گیری یا قضاوت حسابرس در پایگاه‌های اطلاعاتی مجلات حسابداری و حسابرسی، Magiran و SID انجام شد.

از لحاظ کاربردی نتایج این پژوهش می‌تواند به ایجاد ارزش بیشتر در بازار سرمایه منجر شود؛ زیرا حسابرس فقط از طریق شواهد و مدارک درباره عملکردهای مالی صاحبکاران قضاوت و تصمیم‌گیری نمی‌کند، بلکه با تعمق در محتوای حرفه حسابرسی، تلاش می‌کند که ارزش بیشتری در بازار سرمایه ایجاد کرده و نقش حسابرس را به‌عنوان قضاوت‌کننده به نقش تصمیم‌گیرنده و مسئول حرفه‌ای در قبال آینده حرفه حسابرسی، تبدیل کند تا از این طریق به رشد و توسعه بازار و شفافیت اطلاعاتی کمک نماید. گفتنی است که پژوهش حاضر بر مفهوم‌سازی موضوع تصمیم‌گیری مبتنی است و این

1. Simon  
3. Glaser

2. Mintzberg, Raisinghani, & Theoret  
4. Strauss & Corbin



محدودیت را می‌پذیرد که تا حدی واقعیت‌های جامعه می‌تواند از مسیر اصلی این پژوهش دور باشد؛ زیرا برای تقویت حسابرسی نظام‌مند، به هم‌راستاسازی ارزش‌ها و نمادهای حرفه‌ای حسابرسی با متن و واقعیت‌های اجتماعی، اقتصادی، سیاسی، فرهنگی و... نیاز است. بر این مبنای، این پژوهش بر اساس روش تحلیل داده‌بنیاد و از طریق مصاحبه‌های انجام شده، به دنبال ابعاد کمتر توسعه‌یافته و بدون ساختار منسجم در خصوص تصمیم‌گیری‌های خردمندانه حسابرسان است تا درک بهتری از فرایندهای رفتاری و شناختی تصمیم‌های حرفه‌ای حسابرسان در بررسی‌های صورت‌های مالی ایجاد کند. سؤالی که در این پژوهش به آن پاسخ داده می‌شود، بدین شرح است: نقش خرد در تصمیم‌گیری حسابرسان چیست؟ این پژوهش تلاش می‌کند با اتکا به مطالعه اکتشافی و تفسیری بر اساس تحلیل داده‌بنیاد، پاسخ مناسبی برای سؤال پژوهش ارائه کند.

### روش‌شناسی پژوهش

همان‌طور که در قسمت مبانی نظری توضیح داده شد، چون پژوهش‌های منسجمی در حوزه خرد در تصمیم‌گیری به‌خصوص در حیطه حسابرسی انجام نشده است و این مفهوم در فرایندهای تصمیم‌گیری حسابرسان ابهام زیادی دارد، این پژوهش از طریق تحلیل داده‌بنیاد به دنبال بسط و توسعه تئوریک آن است و بر این مبنای ماهیت روش پژوهش اکتشافی و تفسیری است. به بیان دیگر، پژوهشگر می‌تواند در مواردی که تدوین فرضیه امکان‌پذیر نیست یا در رابطه با موضوع در دست بررسی انسجام نظری وجود ندارد، به‌جای استفاده از نظریه‌های از پیش تعریف شده، نظریه جدیدی تدوین کند. نظریه جدید، بر مبنای نظر شخصی پژوهشگر نیست، بلکه بر اساس داده‌های گردآوری شده از محیط و موقعیت واقعی تدوین می‌شود. بر اساس واکاوی‌های انجام شده در پایگاه‌های اطلاعاتی، نشریه‌ها و فصلنامه‌ها و کتاب‌های تألیف شده، به موضوع تصمیم‌گیری در حسابرسی کمتر پرداخته شده است، از این رو می‌توان استنباط کرد که این واژه در قالب متغیر مستقل کمتر تئوری‌سازی شده است و بیشتر پژوهش‌های انجام شده بر اساس پرسش‌نامه‌های استاندارد، قضاوت حرفه‌ای را بررسی کرده‌اند. بر این اساس، به دلیل یکپارچه‌نبودن نظریه‌های مربوط به تصمیم‌گیری حسابرسی، این پژوهش بر آن شد تا از طریق تحلیل داده‌بنیاد، محتوای منسجم و یکپارچه‌ای را در رابطه با موضوع پژوهش ارائه کند.

پژوهش حاضر به‌لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقرایی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که در حیطه‌های رفتاری و عملکردی حسابرسی درباره آن نظریه جامعی وجود ندارد. به بیان دیگر، از طریق رویکرد استقرایی تلاش می‌شود، الگوی مناسبی طراحی شود. بدین منظور با اتکا به روش نظریه تحلیل داده‌بنیاد<sup>۱</sup> و رویکرد نوحاسته<sup>۲</sup> یا ظاهرشونده گلیرز<sup>۳</sup> (۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان حرفه، مباحث مربوط به تصمیم‌گیری خردمندانه مشخص و دسته‌بندی شود. این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد که از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا بر اساس کدگذاری باز پرسش‌های باز را برای مصاحبه‌شوندگان مطرح کند، سپس بر اساس کدگذاری محوری، مفاهیم ایجاد شده را کوتاه و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت بر اساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به‌منظور نظریه‌پردازی

ارائه دهد. به بیان دیگر، رویکرد نوحاسته در گرند تئوری، مستلزم مقوله‌بندی تطبیقی ثابت است که در آن مقوله‌ها با هم و رویدادها با هم مقایسه می‌شوند، نه اینکه صرفاً مقوله‌ها توصیف شوند.

### مشارکت‌کنندگان پژوهش

در این پژوهش بر اساس اعتقاد اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸)، برای پایبندی به اصول تحلیل داده‌بنیاد، از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند «برای حداکثرکردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع یا اتفاقات» استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله بر اساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یافت. بنابراین، ابتدا محقق معیارهای زیر را برای انتخاب افراد آگاه در نظر گرفت تا از انحراف و تلف شدن زمان در جریان مصاحبه‌ها جلوگیری شود:

۱. داشتن تجربه حرفه‌ای حسابرسی چه از لحاظ تحصیلات دانشگاهی و چه از لحاظ بررسی صورت‌های مالی
۲. انجام حداقل دو پژوهش کیفی در رابطه با حیطه‌های رفتاری و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در داخل و خارج از کشور

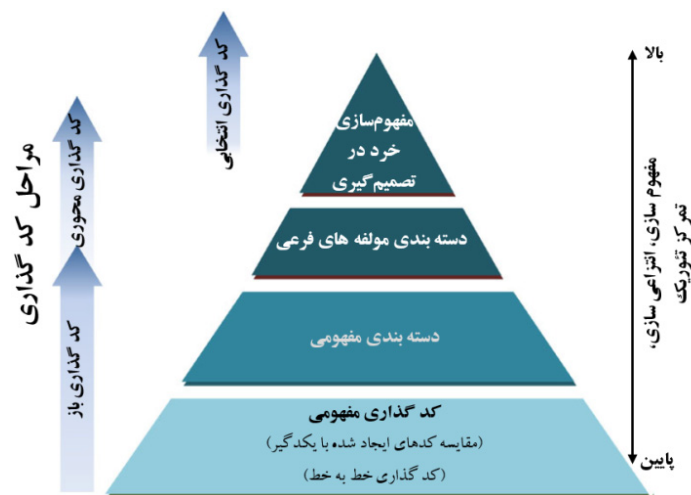
بر اساس دو معیار بیان شده، ابتدا فهرستی از محققان در دسترس حیطه‌های رفتاری و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در داخل و خارج از کشور تهیه شد. سپس از طریق مذاکره تلفنی، رودرو و ایمیل، درباره اهداف پژوهش توضیح داده شد و از آنها برای انجام مصاحبه دعوت به عمل آمد. در این پژوهش ۱۵ نفر به‌عنوان مصاحبه‌شونده انتخاب شدند که چهار نفر از آنها به‌دلیل فرصت مطالعاتی و تحصیل در خارج از کشور بودند، اما با فضای حسابرسی داخل کشور آشنایی کاملی داشتند که مصاحبه با آنان از طریق نرم‌افزارهای ویدیویی شبکه‌های اجتماعی انجام شد. برای سه مشارکت‌کننده نیز، با هماهنگی قبلی سؤال‌های مصاحبه به‌صورت صوتی از طریق ایمیل ارسال و پاسخ‌ها دریافت شد و ۷ مصاحبه نیز رودرو انجام شد. ذکر این نکته حائز اهمیت است که در همان ابتدای مصاحبه بر رعایت اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه‌های آنها تأکید می‌شد تا اطمینان و اعتماد آنها برای انجام مصاحبه‌ها جلب شود.

### گردآوری و تجزیه و تحلیل

برای جمع‌آوری داده‌ها، ابتدا مصاحبه‌های باز و پس از آن مصاحبه‌های نیمه‌ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت انجام شد. سؤال‌های مصاحبه بر اساس موقعیت‌های واقعی که مصاحبه‌شوندگان بر حسب تجربه یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند، مطرح می‌شد و عبارت بودند از:

۱. تصمیم حرفه‌ای حسابرسان در بررسی‌های صورت‌های مالی چه ویژگی‌هایی دارد؟
۲. ابعاد رفتار حرفه‌ای حسابرسان در بررسی‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها چیست؟
۳. کدام ویژگی‌های رفتاری و عاطفی می‌تواند تصمیم‌های حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد؟
۴. تصمیم‌گیری خردمندانانه حسابرس در بررسی‌های صورت‌های مالی چه ویژگی‌هایی دارد؟
۵. درباره پیچیدگی‌های اطلاعاتی و پنهان‌سازی رفتاری و عملکردی شرکت‌ها در افشای اطلاعات چه نظری دارید؟
۶. ابعاد بینشی حسابرسان در بررسی این پیچیدگی‌ها چیست؟

در آغاز، فرایند مصاحبه‌ها بدون ساختار بود؛ زیرا این موضوع به ایجاد دیدگاه‌های متفاوت درباره موضوع پژوهش به محقق کمک می‌کرد، اما در مراحل بعدی و بر اساس معناهای ایجاد شده از مفاهیم، به سمت نیمه‌ساختاریافته هدایت شد تا چارچوب نظری هدفمندی به‌منظور تولید محتوای اثربخش‌تر ایجاد شود. این کار به محقق در کاهش تأثیر گرایش یا جهت‌گیری ناشی از تئوری‌های مبتنی بر ادبیات تحقیق حین گردآوری داده‌ها، کمک شایانی می‌کند. یکی از بخش‌های بسیار مهم تحلیل داده‌بنیاد، زمان اتمام مصاحبه‌ها یا رسیدن به اشباع نظری است که در این تحلیل بسیار حائز اهمیت است. محققان پس از هر مصاحبه، به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی اقدام می‌کردند تا مفاهیم و اشتراک میان آنها مشخص شود و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجاد شده از مرحله کدگذاری انتخابی با هم مقایسه می‌شدند؛ زیرا استفاده از مقایسه دائمی سبب کنترل پی‌درپی مفاهیم جدید، بسط و مقایسه طبقه‌بندی‌ها و تصمیم‌گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه‌بندی‌های موجود می‌شود (واستیل<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱: ۲۴). در واقع در مرحله کدگذاری محوری، محقق هرگونه ایده نوظهور، کدها و طبقه‌بندی‌های احتمالی و روابط بین طبقه‌بندی‌های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابهت ثبت و ضبط کرد. در مرحله کدگذاری انتخابی، طبقه‌بندی‌های فرعی و طبقه‌بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته شدند. در نهایت، هنگام تدوین مدل و دسته‌بندی مؤلفه‌های اصلی و فرعی، این مؤلفه‌ها قبل از نهایی شدن برای مصاحبه‌شوندگان ارسال شد تا آنها نیز پیشنهادها یا انتقادهای خود را مطرح کنند. در این مرحله، اعتبار تحقیق کیفی بر اساس سه‌سوسازی یا چندجانبه‌نگری بررسی شده است.



شکل ۱. فرایند تحلیل نظری داده بنیاد

### اعتبار تحقیق

مفهوم اعتبار در تحقیقات کیفی در جنبه‌های مختلفی به کار رفته که واحد نیست، بلکه پیچیده، فراگیر و همه‌جانبه است (عباس‌زاده، ۱۳۹۱). در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد. بنابراین، درباره اینکه آیا مصاحبه‌ها قابل تکرار و نتایج تعمیم‌پذیرند، جای شک و تردید وجود دارد و پژوهشگران باید از فنونی که در تحقیق‌های کیفی برای نشان

دادن قابلیت اعتماد و صحت یافته‌ها به کار گرفته می‌شود، استفاده کنند. در این پژوهش از روش سه‌سوسازی یا چندجانبه‌نگری برای سنجش اعتبار تحقیق استفاده شده است. برای محقق شدن چندجانبه‌نگری در پژوهش حاضر از هفت گروه متفاوت مصاحبه به عمل آمد و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شد.

**۱. اعتباریابی یا بازبینی توسط مصاحبه‌شوندگان:** در این روش صحت یافته‌های پژوهش توسط مصاحبه‌شوندگان بررسی می‌شود تا مشخص شود دیدگاه هر یک از آنان درباره موضوع پژوهش تحت پوشش قرار گرفته است یا خیر. برای تحقق این روش، پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها، نظر ۱۱ نفر از ۱۵ مشارکت‌کننده را درباره مطابقت دیدگاه‌هایشان با مصاحبه‌کننده جویا شدیم که خوشبختانه از دید همه آنها محقق درک صحیحی از اظهاراتشان داشته است که شاید علت آن، شاغل بودن پژوهشگر در واحد در دست بررسی و قرار داشتن در شرایط مشابه مصاحبه‌شوندگان باشد.

**۲. مرور همتا:** با استفاده از این راهبرد، پژوهشگر طی اجرای پژوهش، به‌منظور فراهم کردن نقدی درباره شیوه‌های به کار گرفته شده و بررسی نتایج و صحت آنها، از سایر محققان کمک می‌گیرد و از آنها می‌خواهد که یادداشت‌ها و مقوله‌بندی‌های انجام شده با استفاده از فهرست مقوله‌ها و تحلیل‌های رایانه‌ای را بررسی کنند. به دلیل محدودیت‌های موجود، در این تحقیق کمک گرفتن از سایر محققان امکان‌پذیر نبود، اما برای تحقق این روش، تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه پس از دو هفته بار دیگر انجام گرفت و در درک مفاهیم مربوط به مصاحبه در دو زمان، اختلاف چشمگیری مشاهده نشد.

**۳. توضیح شیوه یادداشت‌برداری و اجرای پژوهش:** در این مرحله فرایند انجام مصاحبه‌ها در اختیار ۱۱ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا نحوه و درست بودن تحلیل را تأیید کنند که مرور یادداشت‌ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.

**۴. تهیه گزارش مفصل نتایج:** در تحلیل تفسیری، با توجه به این اصل که «معناها برخاسته از موقعیت هستند»، هریک از نتایج باید همراه با موقعیت، به‌طور کامل در نظر گرفته شود و خواننده پژوهش توجه خاصی به موقعیت داشته باشد. بنابراین، لازم است جزئیات موقعیت پژوهش در گزارش توضیح داده شود. بر این مبنا ضبط مصاحبه‌ها، یادداشت‌برداری و گزارش‌دهی مرتب نتایج، به فراهم کردن داده‌های معتبر منجر شد که این موضوع به تأیید رسید.

**۵. اعتباریابی در بستر پدیده/ اظهار نظر شرکای حسابرس:** در این روش از چهار شریک حسابرسی درخواست شد که نظر خود را درباره مدل برآمده از مصاحبه‌ها بیان کند. دو حسابرس مدل طراحی شده را تأیید کردند و یک شریک حسابرس نیز در خصوص تعمق در تصمیم‌گیری حسابرس مردد بود که با تعامل و توضیح محققان نتیجه را تأیید کرد و یک شریک حسابرس نیز مهارت‌های عاطفی را نقطه عطف تصمیم‌گیری بخردانه می‌دانست که به آن توجه زیادی نشده بود.

## یافته‌های تئوریک

درباره ویژگی‌های بارز تصمیم‌گیری خردمندانه، فهرست از قبل تعیین شده و قطعی یا احتمال قطعی برای شناسایی و

محدود ساختن تمام ویژگی‌های مرتبط با خرد و دانایی در مجموعه مشخصی از ویژگی‌ها با مرزبندی‌های شفاف و متمایزکننده بین رفتار خردمندان و غیرخردمندان، وجود ندارد. اما، یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که مصاحبه‌شوندگان در این مطالعه می‌توانند ویژگی‌های خرد و دانایی را شناسایی کنند و ویژگی‌ها و خصایص تصمیم‌گیری خردمندان حسابرسان را از سایر حسابرسان متمایز دهند. بر این اساس پس از پایان هر مصاحبه کدگذاری‌ها انجام می‌گرفت و این روند به‌منظور شناسایی کدهای جدید دوباره در روزهای آتی مرور می‌شد. جدول ۲ فرایند سه‌مرحله‌ای کدگذاری را نشان می‌دهد.

جدول ۲. کدهای مفهومی و طبقه‌بندی شده بر اساس مصاحبه‌ها

کدگذاری‌های اصلی			کدگذاری تئوری
کدگذاری باز	کدگذاری محوری	کدگذاری انتخابی	
کدهای مفهومی	طبقه‌بندی مفهومی	طبقه‌بندی فرعی	طبقه‌بندی اصلی
تجزیه و تحلیل نتایج و پیامدها	پیش‌بینی نتایج	دیدگاه‌های چند بعدی	تصمیم‌گیری بهره‌دارانه
تفکر کوتاه‌مدت و بلندمدت			
نمایش مجدد نظرهای جایگزین (از جمله، بی‌طرفی، قبول ایده‌های دیگران)	کسب دیدگاه‌ها		
هم‌راستایی منافع فردی و گروهی			
رعایت اصول اخلاقی و اخلاقیات	اخلاقیات		
برخوردار از دانش مناسب (داشتن مهارت)	مهارت شناختی	ثبات عاطفی و مهارت شناختی	
توانایی یادگیری دانش و اطلاعات موردنیاز			
توانایی به کار بستن دانش			
استفاده از تجربه			
روشنفکری (تفکر عمیق در مقابل تفکر سطحی)	مهارت عاطفی		
تفکر بیرون از حیطه			
اتکای متعادل بر بصیرت و شهود			
تنظیم عاطفی (احساسات متعادل و مقاومت در برابر تصمیم‌های نابخردانه)			
اعتماد به نفس (احساس اعتماد به نفس، نه اعتماد به نفس بیش از اندازه)	خودآگاهی	ویژگی‌های دانایی	
همدلی			
شجاعت			
آگاهی از توانایی‌های فردی			
آگاهی از ناتوانایی‌های فردی	خودآگاهی	ویژگی‌های دانایی	
آگاهی از اطلاعاتی که فرد می‌داند			
آگاهی از اطلاعاتی که فرد نمی‌داند			
اطلاع از قوت‌ها			
اطلاع از ضعف‌ها			
اطلاع از ارزش‌ها و علایق فردی			
اطلاع از ویژگی‌های شخصیتی و ویژگی‌های رفتاری			

## ادامه جدول ۲

کدگذاری‌های اصلی			کدگذاری تئوری
کدگذاری باز	کدگذاری محوری	کدگذاری انتخابی	
کدهای مفهومی	طبقه‌بندی مفهومی	طبقه‌بندی فرعی	طبقه‌بندی اصلی
آگاهی از توانایی‌های دیگران	دگرآگاهی	ویژگی‌های دانایی	تصمیم‌گیری بخردانه
آگاهی از ناتوانایی‌های دیگران			
اطلاع از دانسته‌های دیگران			
اطلاع از ندانسته‌های دیگران			
اطلاع از قوت‌های دیگران			
اطلاع از ضعف‌های دیگران			
اطلاع از ارزش‌ها و منافع دیگران			
اطلاع از ویژگی‌ها و خصیصه‌های رفتاری			
آگاهی موقعیتی			
یادگیری از اشتباهات فردی	تعمق درونی	تعمق	
ارزیابی سیستم ارزشی فردی			
ارزیابی منافع و اهداف فردی			
ارزیابی دانش فردی			
ارزیابی توانایی‌های فردی			
یادگیری از اشتباهات فردی			
یادگیری از اشتباهات دیگران	تعمق بیرونی		
تفکر درباره ارزش‌ها و باورهای دیگران / جامعه			
تفکر درباره منافع ذی‌نفعان			
ارزیابی دانش دیگران			
ارزیابی توانایی دیگران			

در ادامه، به یافته‌های تحقیق و بحث درباره مفاهیم و طبقه‌بندی‌های فرعی در سایه تحقیقات انجام شده در زمینه خرد و تصمیم‌گیری پرداخته شده و هم‌زمان در خصوص پیدایش و توسعه مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده تصمیم‌گیری خردمندانه توضیح داده می‌شود. همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، چهار طبقه‌بندی فرعی به‌دست آمد که عبارت‌اند از: بررسی دیدگاه‌های چندبعدی؛ مهارت شناختی - عاطفی، آگاهی از خود - دیگران؛ تعمق بیرونی - درونی. در جدول ۳ تعریف هر یک از طبقه‌بندی‌های فرعی ارائه شده است. متغیرها در مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده تصمیم‌گیری خردمندانه با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

## جدول ۳. طبقه‌بندی‌های فرعی و تعریف هر یک

تعریف	طبقه‌بندی‌های فرعی
میزان تلفیق دیدگاه‌های مختلف در تصمیم‌گیری. نتایج تصمیم‌گیری‌ها قبل از پیش‌بینی است، دیدگاه‌های مختلف و اصول اخلاقی، مدنظر قرار می‌گیرند	دیدگاه‌های چند بعدی
آگاهی تصمیم‌گیرنده از خود (آگاهی از خود) همراه با آگاهی وی از محیط پیرامون (آگاهی از دیگران)	آگاهی از خود - دیگران
تلفیق توانایی‌های شناختی تصمیم‌گیرنده با کیفیت‌های عاطفی وی	ثبات هیجان‌های عاطفی و شناختی
تلفیق تعمق درونی و بیرونی: پرسیدن فرضیه‌ها، نگرش‌ها، فرایندهای فکری، عادت‌های رفتاری در رابطه با خود و دیگران	تعمق درونی - بیرونی

## دیدگاه‌های چندبعدی

بنا به گفته مصاحبه‌شوندگان، در تصمیم‌گیری‌های بخردانه، نتایج پیش‌بینی‌پذیرند، دیدگاه‌های مختلف مدنظر قرار می‌گیرند و کدهای اخلاقی لحاظ می‌شوند. در ادامه نظر یکی از افراد مصاحبه‌شونده آورده شده است، وی باور دارد تصمیم‌های نابخردانه نتایج طولانی‌مدت را مدنظر قرار نمی‌دهند:

«به طور بالقوه، یک تصمیم‌گیری غیرخردمندانه، تصمیمی است که دارای یک چشم اندازه کوتاه مدت است. بنابراین از نظر من یک تصمیم نابخردانه، تصمیمی است که به‌آینده خیلی دور نظر ندارد و به موضوعات آتی نمی‌پردازد».

در تصمیم‌های خردمندانه، اخلاقیات و معنویات اهمیت بسیاری دارند. از نظر مصاحبه‌شوندگان، تصمیم‌هایی که به اخلاقیات و معنویات توجه ندارند و به ارزش‌ها جامعه احترام نمی‌گذارند، تصمیم خردمندانه محسوب نمی‌شوند. نظر زیر بر اهمیت اصول اخلاقی در تصمیم‌های عاقلانه حسابرس صحنه می‌گذارد:

«به عقیده من، معنویت و اخلاقیات نه تنها در تصمیم‌های حسابرسان مهم هستند، بلکه برای اخذ تصمیم‌های بخردانه، ضروری نیز می‌باشند [...]». به نظر من، هیچ حسابرس بررسی‌کننده صورت‌های مالی، نمی‌تواند بدون رعایت اصول اخلاقی در حیطه کاری خود موفق باشد. حسابرسان باید در ارزش‌های جامعه‌ای که در آن کار می‌کنند، احترام بگذارند».

بعد از کدگذاری انتخابی، دیدگاه‌های چندبعدی را می‌توان در سه گروه پیش‌بینی نتایج، دیدگاه‌گزینی و اخلاقیات، قرار داد. در این حالت بررسی چنددیدگاهی، به میزان پیش‌بینی‌پذیری پیامدهای کوتاه‌مدت، بلندمدت و نتایج، ارائه نظرهای متفاوت، همسویی علایق فردی و جمعی و توجه به اصول اخلاقی اشاره دارد. مصاحبه‌کنندگان اظهار کردند که تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان بر اساس توجه به دیدگاه‌های مختلف پیش‌بینی نتایج، دیدگاه‌گزینی و اخلاقیات است؛ به این معنا که درک درست از تصویر بزرگ‌تر، نظرهای جایگزین، احترام به ارزش‌ها و باورهای تصمیم‌گیرنده، شرکت‌ها و جامعه، در تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان بسیار حیاتی است. نتیجه تحقیقات موجود درباره کیفیت بررسی چنددیدگاهی که به‌طور تجربی به‌دست آمده، توضیحات تئوریک‌تری ارائه می‌کنند. بنا به گفته کیتچنر و برنر<sup>۱</sup> (۱۹۹۰)، حسابرسان با تجربه و دارای دانش فنی، در حل مشکلات برای تصمیم‌گیری، دیدگاه‌های چندبعدی را مدنظر قرار می‌دهند، تفسیرهای جایگزین را ارزیابی می‌کنند، معانی مشترک را پیدا می‌کنند و به دیدگاه ترکیبی دست می‌یابند که سبب حل مسئله می‌شود. این یافته با

نتایج تحقیق، انتظاری و پائولین<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) هم‌خوانی دارد و نشان می‌دهد که تصمیم‌گیری بخردانه اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت و دیدگاه‌های مختلف در سطح فردی و گروهی را در یک راستا قرار می‌دهد. در کنار رویکرد تلفیقی چنددیدگاهی، در تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان، افراد مصاحبه‌شونده همچنین باور دارند که آگاهی حسابرسان از خود و اطرافیان از اهمیت بسیاری برخوردار است. این ویژگی، آگاهی از خود و دیگران نام دارد که در ادامه بدان پرداخته خواهد شد.

### آگاهی از خود – دیگران

یکی از ویژگی‌هایی که افراد مصاحبه‌شونده به تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان نسبت دادند؛ توسعه آگاهی حسابرسان است. این ویژگی به دو گروه اصلی دسته‌بندی می‌شود: آگاهی از خود (آگاهی فرد از نگرش، توانایی، مهارت، ویژگی، علائق و ارزش‌های فردی) و آگاهی از دیگران یا آگاهی از محیط اطراف. آگاهی از خود و دیگران سبب می‌شود که حسابرسان در فضای مشخص به‌خوبی رفتار کنند، دلسوزانه با دیگران تعامل کرده و با تلفیق نظرهای مختلف، قضاوت و تصمیم‌های خوب و مناسبی در ذهن پیروارند.

### آگاهی از خود

آگاهی، یکی از ویژگی‌های بنیادین و فردی حسابرسان خردمند محسوب می‌شود. برای هر حسابرس دانا و با خرد، آگاهی از ضعف و قدرت، دانش و ناتوانایی، بسیار حائز اهمیت است. به نقل قول زیر توجه کنید:

«حسابرسان باتدبیر بسیار نسبت به توانایی‌های خود آگاهی دارند. به عقیده من، خودآگاهی به حسابرسان این امکان را می‌دهد تا تأثیر رفتار خود را بر دیگران مشاهده نمایند و می‌توانند به‌طور مثبت از رفتار خود برای تصمیم‌گیری استفاده کنند یا قبل از تصمیم‌گیری، درباره درستی و نادرستی آن بیندیشند. بنابراین خودآگاهی با برقراری ارتباط با تصمیمات خود کمک شایانی می‌نماید.»

خود آگاهی سبب می‌شود حسابرسان خردمند نه تنها تصویری واقعی از خود داشته باشند، بلکه با تلفیق مناسب توانایی‌ها و قوت‌هایشان در تصمیم‌گیری‌ها، روابط بین مدیر و محیط اطراف را بهتر درک کنند.

### دگرآگاهی: آگاهی از محیط اطراف

آگاهی حسابرسان از محیط اطراف ویژگی دیگری است که حسابرسان دانا از آن برخوردارند. آگاهی از شرایط، قوت‌ها، ضعف‌ها، ارزش‌ها و باورهای دیگران، بخشی از آگاهی از محیط اطراف محسوب می‌شود. مصاحبه‌شونده‌ای معتقد بود که خودآگاهی و دگرآگاهی برای تصمیم‌های بخردانه بسیار حائز اهمیت است و سبب می‌شود که حسابرسان تصمیم‌های بخردانه‌ای و رای منافع فردی اتخاذ کنند.

«خودآگاهی و آگاهی از محیط حرفه‌ای حسابرسی برای تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان بسیار حیاتی است. یک تصمیم بخردانه در صورتی که توأم با خودمحوری باشد، نمی‌تواند یک تصمیم توأم با دانایی محسوب شود. در واقع، یک تصمیم بخردانه باید طیف وسیعی را از جمله متعلقات و وابستگی‌های یک فرد را شامل شود.»

حسابرسان توانمند درک خوبی از اطرافیان دارند. دانستن قابلیت‌ها، ضعف‌ها و قوت‌های افراد به آنها در اظهار



نظریات مطلوب‌تر حسابرسی و ارائه توصیه‌های مناسب، کمک شایانی می‌کند. یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان کرد:

«درک محیط پیرامون بسیار حائز اهمیت است، زیرا جاهایی وجود دارد که افراد دیگر می‌توانند به‌خوبی از عهده آنها برآیند و بالعکس. درک محیط پیرامون عبارت است از شناسایی نیاز اطلاعاتی ذی‌نفعان برای کاهش عدم تقارن اطلاعات و فراهم کردن شرایط لازم جهت تصمیم‌گیری آنها».

مؤلفه دیگر آگاهی، به درک حسابرسان دانا اشاره دارد و انواع دیدگاه‌های مربوط به موضوع را که باید درباره آن تصمیم گرفته شود، مدنظر قرار می‌دهد. حسابرسان توانمند سطح بالایی از خودآگاهی و دگرآگاهی (تلفیق آگاهی درونی و آگاهی بیرونی) را به‌عنوان ویژگی اصلی نشان می‌دهند. خودآگاهی به‌معنای درک فرد از ویژگی‌های شخصی، توانایی‌ها (ناتوانی‌ها)، خصیصه‌ها، سطح دانش، تجربه‌ها، ارزش‌ها و باورهاست. آگاهی درونی در مقابل آگاهی بیرونی قرار دارد. آگاهی بیرونی درک فرد از دنیای بیرون است، مانند: محیط اطراف و جامعه از جمله منافع ذی‌نفعان، ارزش‌ها و باورهای غالب و عوامل اقتصادی، سیاسی و زیست‌محیطی. تحقیقات زیادی در حیطه‌های پژوهشی مدیریت و حسابرسی رفتاری، بر اهمیت خودآگاهی در اثربخشی تصمیم‌گیری خردمندانانه صحنه گذاشته‌اند. برای مثال، جورج<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) نشان داد که از طریق خودآگاهی، حسابرسان بر عواطف و احساسات خود، کنترل بیشتری دارند و بر این اساس تصمیم‌های بهتری اتخاذ می‌کنند.

### ثبات هیجان شناختی - عاطفی

مصاحبه‌شوندگان تأکید کردند که تصمیم‌های بخردانه حسابرسان بر اساس منطق و کنترل عواطف است. پردازش دانش مناسب و توانایی استفاده از این دانش، نمونه‌هایی از ویژگی‌های شناختی است که به باور مصاحبه‌شوندگان با تصمیم‌های بخردانه حسابرسان در ارتباط است. تحقیق حاضر این دو طبقه‌بندی مفهومی را به‌عنوان ثبات و مهارت شناختی و مهارت یا ثبات عاطفی طبقه‌بندی می‌کند که با به اشتراک‌گذاری دانش و تجربه و همچنین کنترل عواطف و احساسات در تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان، هم‌راستاست. مهارت شناختی و مهارت عاطفی در زیرگروه مهارت عاطفی - شناختی قرار می‌گیرند. هدف از انجام این کار، نمایش بهتر تعادل بین شناخت / منطق و عواطف درک‌شده بین مصاحبه‌شوندگان هنگام تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان، است؛ به‌طوری که یکی از مصاحبه‌شوندگان باور دارد که:

«احساس و منطق در فرایند تصمیم‌گیری، پنجاه پنجاه است. همه افراد دارای عواطف و احساسات هستند، اما برخی از افراد نحوه استفاده از آن در تصمیم‌گیری‌ها را می‌دانند و برخی دیگر نه. بر همین اساس لازم است ثبات هیجانی که تعادل بین منطق و احساس است، مورد توجه قرار گیرد».

### الف) مهارت (ثبات) شناختی

ویژگی‌های شناختی که مصاحبه‌شوندگان آن را با تصمیم‌های بخردانه حسابرسان در ارتباط می‌دانند، حول دانش و تجربه و توانایی پیاده‌سازی این دو مؤلفه در تصمیم‌گیری می‌چرخد. مصاحبه‌شوندگان باور دارند، حسابرسانی که در حیطه خاصی دانش و مهارت مرتبگی ندارند، قادر نیستند تصمیم‌های بخردانه‌ای اتخاذ کنند. به نقل قول زیر توجه کنید:

«اگر یک حسابرس در یک موقعیت شغلی قرار گیرد که هیچ تجربه‌ای در آن زمینه نداشته است، یا قبلاً در آن صنعت حسابرسی انجام نداده است، به دلیل نبود دانش فنی مبتنی بر تجربه محکوم به شکست می‌باشد».

تفکر خارج از چارچوب، ویژگی شناختی دیگری است که مصاحبه‌شوندگان آن را به‌عنوان ویژگی متمایز تصمیم‌گیری بخردانه، معرفی کردند. هنگام مواجهه با یک مشکل، حسابرسان توانمند قادرند راه‌حل‌های خلاقانه و جدید ارائه دهند. به باور مصاحبه‌شوندگان، این ویژگی سبب می‌شود که حسابرسان فراتر از روش‌های عرفی تفکر گام بردارند:

«حسابرسان توانمند از منظر خردورزی به‌ایده‌ها و دیدگاه‌های جدید در بررسی‌ها رو می‌آورند و به‌دنبال بررسی‌ها با روش‌های متفاوت هستند که قبلاً کسی بدان فکر نکرده است [...] خرد، توانایی فکر کردن خارج از چارچوب‌های مشخص است: خلاقانه بیندیش».

ویژگی‌های شناختی شناسایی‌شده توسط شرکت‌کنندگان، در راستای سایر ویژگی‌های عاطفی است. نمونه‌هایی از این ویژگی‌ها عبارت‌اند از: همدلی، جرئت و مقاومت در برابر تصمیم‌های عجولانه. این ویژگی‌ها، تسلط یا مهارت کنترل عاطفی نام دارند.

### ب) مهارت عاطفی

تصمیمات بخردانه مستلزم دانش و تجربه مرتبط و معتبر و توانایی پیاده‌سازی این دانش و تجربه است، اما عواطف و ویژگی‌های مرتبط با احساسات (مانند همدلی) نیز اهمیت شایان توجهی دارد.

شهود از ویژگی‌های عاطفی محسوب می‌شود که در تصمیم‌گیری‌های حسابرسان به میزان زیادی نمود پیدا می‌کند. برای مثال، یکی از شرکت‌کنندگان باور دارد که منطق می‌تواند زیربنای تصمیم‌های بخردانه حسابرسان باشد و عواطف از طریق شهود نیز می‌تواند اساس تصمیم‌گیری محسوب شود. به‌طور مشابه مصاحبه‌شونده دیگری به شهود، در مقابل منطق و استدلال، اشاره کرد و معتقد بود شهود در تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان دخیل است:

«از نظر من، تصمیم‌های بخردانه تا اندازه زیادی بر اساس منطق است، هرچند، برخی از تصمیم‌های منطقی ممکن است برخی از جنبه‌های عاطفی را نیز در برداشته باشد [...] بنابراین شما احتمالاً با مشاهده یک حسابرس توانمند در خواهید یافت که برخی از تصمیم‌های آنها بر اساس شهود می‌باشد».

یکی دیگر از ویژگی‌های منتسب به حسابرسان توانمند، گرایش آنان به تصمیم‌های مرحله‌به‌مرحله به‌جای تصمیم‌های یکباره است. از نظر مصاحبه‌شوندگان، حسابرسان توانمند آرام‌اند و قبل از تصمیم‌گیری به خود زمان می‌دهند. این مقاومت در برابر تصمیم‌گیری‌های عجولانه، به آنها زمان بیشتری می‌دهد تا عواملی را که احتمالاً نادیده گرفته‌اند، به‌صورت جامع‌تری تجزیه و تحلیل کنند. از دید مصاحبه‌شوندگان، همدلی (حساسیت عاطفی، آگاهی و شناسایی عواطف دیگران و واکنش مناسب و کنترل شده به آن) و جرئت، دو ویژگی دیگر برای تصمیم‌های بخردانه حسابرسان است. تصمیم‌گیری بخردانه، شامل توجه و بررسی تأثیر تصمیم‌ها بر دیگران است. این موضوع را می‌توان در نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان مشاهده کرد:

«به عقیده من، داشتن یک درک عاطفی و احساسی از کسب‌وکار برای اتخاذ تصمیم‌های «عقلایی حسابرس» بسیار حائز اهمیت است؛ زیرا شما باید به نحوه تأثیرگذاری تصمیم‌هایتان بر افرادی که برای شما کار می‌کنند و سایر مردم

تعمق نمایید. حسابرس باید میزانی از هوش عاطفی و ثبات هیجانی را در حرفه خود لحاظ نماید. چراکه داشتن هوش عاطفی در کنار وجود سختی‌های قوانین می‌تواند به شکل‌گیری تصمیم‌گیری بخردانه رنگ تازه‌ای ببخشد». همانند همدلی، حسابرسان توانمند ویژگی دیگری بنام «شجاعت» نیز دارند. مصاحبه‌شوندگان باور دارند که حسابرسان توانمند افراد شجاعی هستند و ایده‌های نامناسب را حتی در صورتی که همه با آن موافق باشند، به چالش می‌کشند.

این یافته از نتایج تحقیقات برین و فیشر<sup>۱</sup> (۱۹۹۰) حمایت می‌کند. یافته‌های آنها نشان داد که درک خرد یک عامل چند بعدی و تلفیقی بوده و برای تعادل شناخت، احساسات و کردار است که به نتایج و تصمیم‌های خردمندانه، منجر می‌شود. مصاحبه‌شوندگان، باور دارند که تلفیق شناخت و ثبات احساس، همچنین دیدگاه چند بعدی و آگاهی خود - دیگران، از طریق دو نوع تفکر (درونی و بیرونی) افزایش می‌یابد. زمانی که این تلفیق به‌طور کامل، هوشمندانه و مبتنی بر توانمندی‌های آگاهانه حسابرسان صورت گیرد، می‌تواند ابزاری قوی برای تقویت ارتباط درونی دنیای داخل و خارج باشد.

## تعمق درونی - بیرونی

### تعمق درونی

به باور مصاحبه‌شوندگان، حسابرس توانمند بر اساس خردورزی و برحسب یادگیری، توسعه مهارت و شایستگی خود، بسیار انعطاف‌پذیر است. وی در تصمیم‌گیری، قاطع و در عمل ثابت قدم است. به‌واسطه آگاه بودن از توانمندی‌هایش، به‌طور دائم دانش، مهارت و قابلیت‌های خود را از طریق یادگیری توسعه می‌دهد درباره تفکرها و رفتارهای خود فعالانه می‌اندیشد و همیشه از اشتباهات تجربه کسب می‌کند. به نقل قول زیر توجه کنید:

«یادگیری از اشتباهات به اتخاذ تصمیم‌های بخردانه کمک شایانی می‌کند. به عقیده من، اندیشیدن به رخداد‌های اتفاق افتاده می‌تواند مفید باشد و به باور من، حسابرسی بدون توانمندی است که هرگز به اشتباهات گذشته خود نمی‌اندیشد و آن اشتباهات را بارها و بارها تکرار می‌کند. اگر یک حسابرس مرتکب اشتباه شود، وی از اشتباه خود مطلع می‌شود، درباره آن تعمق و از اتفاق مجدد آن جلوگیری می‌کند».

بنابراین تصمیم‌گیری خردمندانه، نحوه یادگیری فرد از اشتباهات است؛ به این معنا که تجربه‌ها خودبه‌خود به توسعه خرد منجر نمی‌شود، بلکه درس‌های آموخته شده از تجربه‌ها اهمیت دارد. این مطلب از گفته زیر برداشته شده است:

«به عقیده من، حسابرسان توانمند، افرادی هستند که نه تنها تجربه دارند، بلکه علل و تأثیرات چیزهایی که از تجربه یاد گرفته‌اند را درک می‌کنند».

در کنار یادگیری از اشتباهات، حسابرسان توانمند دائماً باورها و ارزش‌های خود را ارزیابی می‌کنند. آنها از تغییر محیط اطرافشان آگاه‌اند، بنابراین نیاز و ضرورت ارزیابی دائمی ارزش‌ها و باورهایشان را در مقابل تغییرات اطراف خود احساس می‌کنند. این تفسیر به‌معنای تعمق بیرونی و همچنین رابطه دوطرفه بین آگاهی و تعمق است.

### تعمق بیرونی

مصاحبه‌شوندگان باور دارند که حسابرسان توانمند دائماً ارزش‌ها و باورهای اجتماعی غالب را منعکس می‌کنند، علایق و منابع ذی‌نفعان را مدنظر قرار می‌دهند و بر این اساس بهترین گزینه‌ها را برای تصمیم‌گیری انتخاب می‌کنند. نظر زیر بر اهمیت توجه به ارزش‌ها و باورهای غالب جامعه در تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان صحنه می‌گذارد:

«حسابرسان باید به پیرامون خود توجه، و موضوعاتی که برای ذی‌نفعان جهت تصمیم‌گیری با اهمیت هستند را درک نمایند [...]، و با به‌روز نگه‌داشتن اطلاعات و دانش فنی خود، از تغییرات آینده در حرفه خود مطلع باشد و تا حدی قدرت پیش‌بینی داشته باشند. بنابراین حسابرسان باید به‌طور دائم این سؤال را مطرح کنند و به‌طور دائم به‌دنبال اطلاعات باشند، تلاش کنند تا تغییرات در نحوه انجام کارها و دیدگاه‌های شرکت‌ها را درک نمایند».

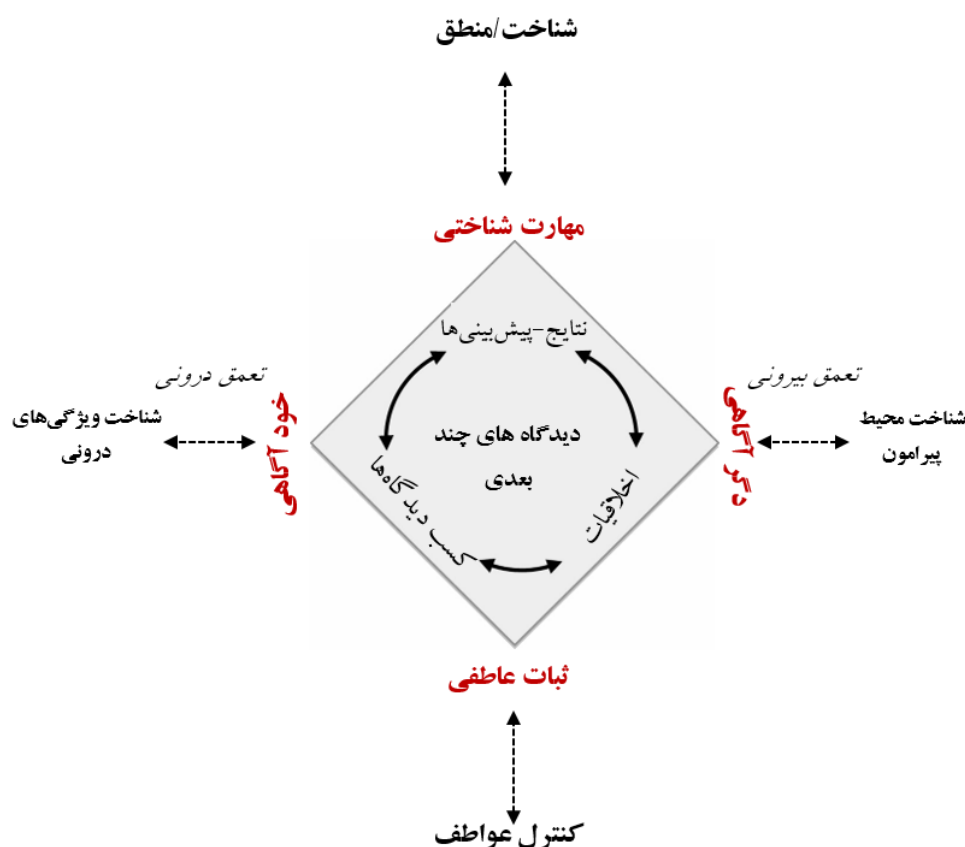
همانند تعمیق درونی، با فرض ماهیت پویا و در حال تکامل ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی، حسابرسان توانمند و دارای خرد، دائماً به محیط پیرامون خود می‌اندیشند. به گفته یکی از مصاحبه‌شوندگان، خرد برگرفته از ارزش‌های جاری جامعه است، بنابراین تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان به تعمق بیرونی دائمی نیاز دارد. تعمق درونی حسابرسان توانمند دربردارنده بررسی قابلیت‌ها، ویژگی‌ها، باورها و ارزش‌هاست، اما تجربه‌ها و اشتباهات قبلی را نیز شامل می‌شود. در تعمق بیرونی، حسابرس دارای خرد باید به موقعیت ذی‌نفعان و باورها و ارزش‌های جامعه که به تصمیمی خاص در برهه زمانی خاص مربوط می‌شود، نیز توجه کند. از طریق تعمق، حسابرس توانمند توانایی‌ها، کمبودها و دانش خود را از طریق مقایسه درک درونی با واقعیت‌های دنیای بیرون، بهتر می‌شناسد.

تعمق درونی و بیرونی درکی بسیار سنتی از فرایند خطی رفتار بعد از تفکر را نشان می‌دهد (کلب و فری<sup>۱</sup>، ۱۹۷۵؛ کلب و کلب<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵)، اما در تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان، دو نوع تعمق در یکدیگر تلفیق می‌شوند. تعمق درونی - بیرونی زمانی است که حسابرس در ارتباط با خود، محیط اطراف و بررسی‌های حسابرسی صورت‌های مالی در راستای ارزش‌ها، باورها، علایق و اهداف، به تصمیم‌گیری اقدام می‌کند. بنابراین هر تصمیم بخردانه فرایند تلفیق آگاهی، تعمق و تسلط عاطفی - شناختی است. در این رابطه، حسابرس تشخیص می‌دهد که به‌جای واکنش نشان دادن صرف، در شکل‌دهی محیط پیرامون خود نقش فعالانه‌ای دارد و به‌طور اساسی روابط با محیط اطراف خود را مدنظر قرار می‌دهد. این درک از استدلال استرنبرگ (۱۹۹۸) حمایت می‌کند. به باور وی، واکنش خردمندانه به محیط اطراف، مستلزم ایجاد تغییر در محیط در جهت تعادل‌بخشی بین منافع مختلف است. این یافته همچنین با یافته‌های یانگ<sup>۳</sup> (۲۰۱۱) همخوانی دارد. به‌طور خلاصه، تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان مستلزم تعمق درونی و بیرونی است. این فرایند استفاده هوشمندانه از تعمق درونی و بیرونی و همچنین تعامل آن با خودآگاهی و دگرآگاهی، ثبات عاطفی - شناختی و ملاحظات چنددیدگاهی است که به حسابرسان اجازه می‌دهد تصمیم‌های خردمندانه‌ای را اتخاذ کنند. این چهار گروه فرعی به‌طور رسمی اجزای تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان را تشکیل می‌دهند.

### تصمیم‌گیری بخردانه حساب‌رسان و تحقیقات موجود

در شکل ۲ اجزای تشکیل‌دهنده تصمیم‌گیری بخردانه حساب‌رسان مشاهده می‌شود. این شکل نشان می‌دهد که چگونه مؤلفه‌های تصمیم‌گیری بخردانه حساب‌رسان (دیدگاه‌های چندبعدی، خودآگاهی و دگرآگاهی، ثبات عاطفی و مهارت شناختی و همچنین تعمق درونی - بیرونی) با یکدیگر مرتبط‌اند. مؤلفه‌های به‌دست آمده از تحلیل نشان می‌دهد که تصمیم‌گیری بخردانه حساب‌رسان، نوعی فرایند منسجم شناختی - عاطفی و تعمقی است که بر اساس تحلیل شرایط درونی و بیرونی مربوط به یک تصمیم، به اتخاذ خردمندانه‌ترین تصمیم برای تأثیرگذاری بر بیشتر ذی‌نفعان اقدام می‌کند. تصمیم‌گیری بخردانه حساب‌رسان، تمام جنبه‌های تصمیم‌گیری را در یکدیگر تلفیق می‌کند. در تحقیقات قبلی خرد، تنوع روش‌ها به‌منظور مفهوم‌سازی خرد و تلاش‌های تجربی به‌خصوص در حوزه رفتاری مالی و رفتارهای حساب‌رسان چندان یکپارچه و منسجم نیست و تا حد زیادی این مفهوم تأثیرگذار در عملکردهای رفتاری و حرفه‌ای حساب‌رسان مغفول مانده است. این پژوهش تلاش کرد که با به‌کارگیری روش تحقیق اکتشافی و بر اساس تحلیل داده‌بنیاد، این رویکرد جدید را در حرفه حسابرسی واکاوی و مفهوم‌سازی کند تا ادراک جمعی بهتری در تحقیقات تجربی آتی در این زمینه ایجاد شود. در واقع، تحقیقات در زمینه تصمیم‌گیری درباره نقش احتمالی خرد در تصمیم‌گیری سکوت کرده‌اند و تنها طبقه‌بندی‌های فرعی به‌صورت ادهوکرایی در رشته‌های مدیریت و رفتار سازمانی را مدنظر قرار داده‌اند. تصمیم‌گیری بخردانه با مفهوم تئوریک چندبعدی خود، بر ویژگی‌های شخصیتی و درونی حساب‌رسان مبتنی بوده و کمتر بررسی شده است، در حالی که پیامدهای این پژوهش می‌تواند به ارتقای سطح قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان و تصمیم‌گیری در صورت‌های مالی شرکت‌ها کمک شایان توجهی کند. به‌علاوه سازه تصمیم‌گیری بخردانه حساب‌رسان و اجزای تشکیل‌دهنده آن (دیدگاه‌های چند بعدی، خودآگاهی و دگرآگاهی، ثبات عاطفی و مهارت‌های شناختی و تعمق درونی - بیرونی) می‌تواند به ارتقای بینش حساب‌رسان کمک کند تا هم براساس واقعیت‌ها و هم بر اساس تجربه، دانش فنی و شهود، در خصوص صورت‌های مالی شرکت‌ها اظهار نظر کنند. در بررسی مجموعه متنوع عوامل درگیر در حسابرسی با پیچیدگی‌های اخیر اجتماعی، زیست‌محیطی، اقتصادی و سیاسی در دنیای حرفه حسابرسی، نباید این موارد را نادیده گرفت، بلکه باید در تحقیقات آتی استفاده از آن را در شرایط محیطی متغیر به‌طور وسیع‌تر بررسی کرد. تحقیق حاضر مفهومی از رابطه بین خرد و تصمیم‌گیری حساب‌رسان ارائه کرد که می‌تواند دیدگاه‌های بخردانه تجویزی - عقلایی و دیدگاه توصیفی - بی‌طرفانه را در فرایند تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حرفه‌ای تلفیق کند. تصمیم‌گیری بخردانه بر آموزش، دانش، شناخت و دیدگاه‌های چندبعدی مبتنی است، اما توجه به این نکته ضروری است که طبق مکتب برلین، این نوع تصمیم‌گیری ممکن است همیشه اتفاق نیفتد؛ زیرا نمی‌تواند در فرد برای تصمیم‌گیری ثبات همیشگی ایجاد کند (مینتزبرگ و وستلی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱: ۹۳). در واقع این نوع تصمیم‌گیری از تئوری‌های فرایند دوگانه استدلال انسانی پیروی می‌کند؛ به این معنا که تصمیم‌گیری حسابرسی و قضاوت‌های حرفه‌ای، بسیار فراتر از تفکر عقلایی و گام‌به‌گام است. تفکر فرایندی است دوگانه بر اساس تفکر شهودی و انعکاسی، اما تفکر شهودی، فرایندی کل‌نگر، خودکار، صریح، اغلب ناخودآگاه یا پیش‌داورانه، نسبتاً سریع، موازی و مرتبط با تم احساس‌ها و ارتباط اندک با هوش تلقی می‌شود. تفکر انعکاسی نیز،

عقلایی‌تر، اختیاری، سخت، تحلیلی، کنترل‌شده، ضمنی، اغلب آگاهانه، نسبتاً آهسته و زمان‌بر، ترتیبی و مرتبط‌تر با هوش، در نظر گرفته می‌شود (ایونز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲: ۱۲۳). بر اساس یافته‌های این تحقیق، تصمیم‌گیری بخردانه حساب‌رسان تنها به کاربست نوع خاصی از دانش (دانش صریح یا ضمنی) محدود نیست، بلکه تلفیقی از دانش صریح (داده، اطلاعات و منطق) و دانش ضمنی (شهود) است. این باور، اطلاعاتی درباره نحوه کاربردپذیری تصمیم‌گیری بخردانه و نحوه شکل‌دهی خرد حساب‌رسان در اختیار ما قرار می‌دهد.



شکل ۲. چارچوب نظری تصمیم‌گیری بخردانه برگرفته از نتایج تحقیق

### نتیجه‌گیری، مضامین و تحقیقات آتی

همان‌طور که بیان شد، در پژوهش‌های قبلی به توسعه سازه تصمیم‌گیری بخردانه حساب‌رسان اهمیت زیادی داده نشده است. تحقیق حاضر ایده‌ها، مفاهیم جدید و از همه مهم‌تر داده‌های تجربی درباره خرد و تسهیل آن در حیطه‌های تصمیم‌گیری حساب‌رسان را معرفی کرده است. این تحقیق نقش خرد را در تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حرفه‌ای بررسی کرد و به سازه جدید و مبتنی بر شواهد تصمیم‌گیری حساب‌رسان دست یافت و درک و روش تصمیم‌گیری حساب‌رسان را

بسط داد. این تحقیق نشان داد که خرد مفهومی پیچیده و چندوجهی است و تداخل بالقوه بین متغیرهای به‌دست آمده از طریق تحلیل داده‌بنیاد و مفاهیم مغفول مانده در تحقیقات موجود را بررسی کرد. امروزه، داده‌های چشمگیری برای درک بهتر این مفاهیم در عمل مشاهده نمی‌شود و نتایج این پژوهش تا حدی می‌تواند اظهارنظرهای حسابرسان و قضاوت‌های حرفه‌ای آنان در بررسی‌های صورت‌های مالی را نشان دهد. همان‌طور که بیان شد، تحقیقات مشابهی در زمینه یافته‌های این پژوهش انجام نشده است، با این حال می‌توان مؤلفه‌هایی به‌دست آمده همچون دیدگاه‌های چندبعدی را با مؤلفه بررسی همه‌جانبه (گراسمن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲) و خودآگاهی را با شناخت از خود (هیس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰) را با تحقیقات دیگر مقایسه کرد؛ اما سایر معیارهای به‌دست آمده را نمی‌توان با سایر پژوهش‌ها تطبیق داد. از لحاظ فرایندهای تصمیم‌گیری، نتایج این پژوهش را می‌توان هم‌راستا با سبک‌های تصمیم‌گیری سایمون (۱۹۸۷)؛ سندلر و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۴) مقایسه کرد. با این حال، تحقیق حاضر در برخی از جنبه‌ها دیدگاه‌های کلی خرد را در گزارش‌های قبلی به چالش می‌کشد و درک منحصربه‌فرد و منسجمی از چندبعدی بودن و پیچیدگی تصمیم‌گیری ارائه می‌دهد. بر اساس یافته‌های این تحقیق، تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان، به‌جای برآیند صرف افزایش درک و توانایی فرد برای به‌کار بستن مجموعه خاص قابلیت‌های تحلیلی، از طریق فرآیند تصمیم‌گیری خاص، برآیندی از فرآیند تفکر پیوسته برای تلفیق خودآگاهی و دگرآگاهی، ثبات عاطفی و مهارت‌های شناختی و دیدگاه‌های چندگانه را نشان می‌دهد. در کل فرآیند تلفیقی به حسابرس کمک می‌کند که بر اساس خردمندی، توانایی، ویژگی، دانش، تجربه، ارزش‌ها و باورهای خود به محیط پیرامونش مانند منافع ذی‌نفعان، باورها و ارزش‌های غالب اجتماعی و تا حدی عوامل اقتصادی، سیاسی و زیست محیطی تصمیم‌گیری کند. بر اساس این آگاهی نوظهور و همچنین تلفیق شناخت و عواطف، تصمیم‌گیری صورت می‌گیرد. خودآگاهی - دگرآگاهی، ثبات عاطفی و مهارت‌های شناختی، دیدگاه‌های چندبعدی و خود تصمیم‌گیری‌ها، از طریق مشارکت فعال تصمیم‌گیرنده، دوطرفه افزایش پیدا می‌کند. این آگاهی می‌تواند در فرآیند یادگیری مستمر تقویت شود. کاربردپذیری این یافته‌ها در تحقیقات و در عمل اهمیت بسزایی دارد. تحقیق حاضر از نظر مفهومی و روش شناختی در حیطه تصمیم‌گیری حسابرسان، درکی از خرد را ارائه کرد که می‌تواند رویکردهای عقلایی - تجویزی و توصیفی - بی‌طرفانه را در فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان، قابل استفاده کند. توسعه قابلیت‌های تصمیم‌گیری باید بخشی از رویکرد یادگیری عملی و تفکری باشد که آگاهی حسابرسان، توانایی تلفیق شناخت و کنترل عواطف و ظرفیت برخورداری از دیدگاه‌های چندبعدی را افزایش دهد. این توسعه نه تنها یادگیری درباره نحوه اتخاذ تصمیم‌های بخردانه است، بلکه پیاده‌سازی آن در دنیای واقعی و مبتنی بر عمل را نیز شامل می‌شود. در عمل، یادگیری اتخاذ تصمیم‌گیری بخردانه مستلزم ارزیابی‌های تعمقی پی در پی درباره موقعیت و شرایط تصمیم‌گیری حسابرسان است.

تحقیق حاضر باور دارد که ظرفیت تصمیم‌های اثربخش حسابرسان از طریق تلفیق خرد در دانش فنی و تخصصی، یادگیری، خودآگاهی و دگرآگاهی، ثبات عاطفی و مهارت‌های شناختی، افزایش می‌یابد و به افزایش ارزش‌های اجتماعی و منفعت بیشتر جهت تصمیم‌گیری سهامداران منجر شود. تحقیق حاضر نگران تصمیم‌گیری‌های صرفاً مبتنی بر داده‌ها و

شواهد مبتنی بر واقعیت‌هاست، اما نمی‌توان به‌طور حتم بیان کرد که وجود تصمیم‌گیری بخردانه در حسابرسان قابلیت نهادینه‌شدن را دارد؛ زیرا این موضوع به یادگیری مستمر و کسب تجربه از محیط‌های حسابرسی متفاوت نیاز دارد و چالش‌برانگیز است. یکی از حیطه‌های تحقیقاتی برای سال‌های آتی می‌تواند این باشد که چگونه ویژگی‌های شناسایی شده به‌طور اثربخش‌تری در سایر محیط‌های بازار سرمایه همچون حیطه‌های رفتاری مدیران و کنترل‌های داخلی نمود می‌یابد. در واقع این تحقیق به‌عنوان یکی از نخستین تحقیقات تجربی در زمینه خرد و تصمیم‌گیری در حرفه حسابرسی است که می‌تواند به دیدگاه‌های کلان‌تر در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان کمک شایان توجهی کند تا آنان فقط بر اساس واقعیت‌های ظاهری به تصمیم‌گیری اقدام نکنند و تا حدی بتوانند با استفاده از قدرت‌های دیگری همچون احساس شهود، کنکاش‌های درونی و بیرونی، ثبات عاطفی و مهارت‌های شناختی، به ایجاد ارزش بیشتر برای ذی‌نفعان کمک کنند. نتایج این تحقیق می‌تواند همچنین به سهامداران کمک کند تا با ادراک عمیق‌تری نسبت به عملکرد شرکت‌ها تصمیم‌گیری کرده و به ایجاد جذابیت‌های بیشتر جهت سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه کمک کنند.

یکی از محدودیت‌های این تحقیق آن است که به‌طور خاص به ویژگی‌های جامعه آماری نمی‌پردازد. مؤلفه تصمیم‌گیری بخردانه از دل مصاحبه‌ها و بر اساس روش تحلیل داده‌بنیاد ارائه شد، اما لزوم توجه به سایر معیارهای ناشناخته این حوزه را می‌طلبد که تنها می‌توان با مباحثه و تفسیر چرایی قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان بدان دست یافت. این محدودیت، به تحقیقات بیشتر در این حوزه نیاز دارد؛ چراکه به‌منظور تصمیم‌سازی نتایج این تحقیق، محققان علاقه‌مند به مطالعه تصمیم‌گیری خردمندانه، می‌بایست با شناخت بیشتر از سایر ابعاد آن، همچون ابعاد بیرونی کمتر تمرکز شده در این پژوهش، به تحقیقات تازه‌تر در این حوزه اقدام کنند و از طریق تحقیقات کمی قابلیت‌های تصمیم‌پذیری آن را توسعه دهند.

## منابع

- اسدی، مرتضی؛ نعمتی، محمد (۱۳۹۳). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. فصلنامه حسابدار رسمی، (۲۷)، ۸-۱.
- انصاری، عبدالمهدی؛ کرمانی‌کمالی، نرجس (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم حسابرسان جهت استفاده از «بازار کمکی تصمیم‌گیری» در ارزیابی ریسک تقلب مدیریت. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، (۴)۱۶، ۶۲-۷۹.
- حاجیه، زهره؛ گودرزی، احمد؛ فتاحی، زهرا (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها. حسابداری مدیریت، (۱۹)۶، ۴۳-۵۹.
- حیرانی، فروغ؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ رهنمای رود پستی، فریدون (۱۳۹۶). حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، (۲۲) ۶، ۱-۱۲.
- خواجوی، شکراله؛ نوشادی، میثم (۱۳۹۱). نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان. پژوهش حسابداری، (۲)۲، ۱۲۴-۱۳۵.
- رجبعلی‌زاده، جواد؛ حصارزاده، رضا؛ باقرپور، محمدعلی (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دو بُعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، (۲)۳۳، ۱۷۳-۱۹۲.



- سعیدی گراغانی، مسلم؛ ناصری، احمد (۱۳۹۶). تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد. *دوفصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۲(۳)، ۱۶۹-۱۸۴.
- سیرانی، محمد؛ خواجهی، شکراله؛ نوشادی، میثم (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶(۲)، ۳۵-۵۰.
- عباس‌زاده، محمد (۱۳۹۱). تأملی بر اعتبار و پایایی در تحقیقات کیفی. *جامعه‌شناسی کاربردی*، ۲۳(۱)، ۱۹-۳۴.
- مسیح آبادی، ابوالقاسم؛ پوریوسف، اعظم (۱۳۸۹). نقش تفاوت‌های فردی بر تصمیم‌گیری حسابرسی. *فصلنامه تحلیلی اطلاع‌رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی*، ۴۳(۴)، ۷۶-۸۷.
- ملانظری، مهناز؛ اسماعیلی‌کیا، غریبه (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱(۴)، ۵۰۵-۵۲۶.

## References

- Abbaszadeh, M. (2012). Validity and reliability in qualitative researches. *Journal of Applied Sociology*, 23(1), 19-34. (in Persian)
- Ansari, A. M., Kermani Kamali, N. (2011). Investigating Factors Affecting the Auditor's Decision to Use the "Decision Support Tool" in Assessing Management Risk, *Accounting, and Audit Research*, 16(4), 62-79. (in Persian)
- Asadi, M., Nemati, M. (2014). Professional judgment in auditing. *Official Accountant Quarterly*, (27), 1-8. (in Persian)
- Baltes, P. B., & Smith, J. (1990). Toward a psychology of wisdom and its ontogenesis. In R. J. Sternberg (Ed.), *Toward a psychology of wisdom and its ontogenesis*. New York: Cambridge University Press, PP. 87-120.
- Bergsma, A., & Ardel, M. (2012). Self-reported wisdom and happiness: An empirical investigation. *Journal of Happiness Studies*, 13(3), 481-499.
- Birren, J. E., & Fisher, L. M. (1990). *The elements of wisdom: Overview and integration*. In R. J. Sternberg (Ed.), *Wisdom: Its nature, origins, and development*. Cambridge: Cambridge University, 317-332.
- Chen, W., Saeed Khalifa, A., Morgan, K. L., Trotman, T. (2018). The effect of brainstorming guidelines on individual auditors' identification of potential frauds. *Australian Journal of Management*, 43(2), 225-240.
- Csikszentmihalyi, M., Rathunde, K. (1990). The psychology of wisdom: An evolutionary interpretation, In R. Sternberg (Ed.), *Wisdom: Its nature, origins, and development*, Cambridge. New York. PP. 25-51.
- Evans, J. S. B. T. (2012). Spot the difference: Distinguishing between two kinds of processing. *Mind & Society*, 11(1), 121-131.

- George, J. M. (2000). Emotions and leadership: The roles of emotional intelligence. *Human Relations*, 53(8), 1027–1055.
- Glaser, B. (1992). *Basics of Grounded Theory Analysis*. Mill Valley, CA: Sociology Press.
- Grossmann, I., Karasawa, M., Izumi, S., Na, J., Varnum, M. E. W., Kitayama, S., et al. (2012). Aging and wisdom: Culture matters. *Psychological Science*, 23(10), 1059–1066.
- Hajiha, Z., Goodarzi, A., Fatahi, Z. (2014). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Auditors' Judgments and Decisions. *Management Accounting*, 6(19), 43-59. (in Persian)
- Harding, N., Trotman, K, T. (2017). The Effect of Partner Communications of Fraud Likelihood and Skeptical Orientation on Auditors' Professional Skepticism. *Journal of Practice & Theory*, 36(2), 111-131.
- Heyrani, F., Vakilifard, H, R., Rahnamay Rood Poshti, F. (2017). Professionalism and the auditor's professional judgment, *Journal of Accounting and Auditing Management*, 22, 1-12. (in Persian)
- Intezari, A., & Pauleen, D. J. (2013). Students of wisdom: An integral Metacompetencies theory of practical wisdom. In W. M. K<sup>u</sup>pers, & D. J. Pauleen (Eds.), *Handbook of practical wisdom: Leadership, organization and integral business practice*. Aldershot: Gower, PP. 155–174.
- Khajavi, S., Noushadi, M. (2012). The role of behavioral patterns and decision making models in judging auditors. *Journal of Accounting Research*, 2(2), 124-135. (in Persian)
- Kitchener, K. S., & Brenner, H. G. (1990). Wisdom and reflective judgment: Knowing in the face of uncertainty. In R. J. Sternberg (Ed.), *Wisdom: Its nature, origins, and development*. New York: Cambridge University Press.
- Kolb, A. Y., & Kolb, D. A. (2005). Learning styles and learning spaces: Enhancing experiential learning in higher education. *Academy of Management Learning & Education*, 4(2), 193–212.
- Kolb, D. A., & Fry, R. (1975). *Toward an applied theory of experiential learning*. In C. Cooper (Ed.), *Theories of group process*. London: Wiley.
- Lam, K.C. K., Mensah, M. (2006). Auditors' decision-making undergoing-concern uncertainties in low litigation-risk environments: Evidence from Hong Kong. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25, 706–739.
- Langley, A., Mintzberg, H., Pitcher, E., Posada, E., & Saint-Macary, J. (1995). Opening up decision-making: The view from the black stool. *Organization Science*, 6(3), 260–279
- Lynch, A. L., Murthy, U. S., Engle, T. J. (2009). Fraud brainstorming using computer-mediated communication: The effects of brainstorming technique and facilitation. *Accounting Review*, 84(4), 1209–1232.
- Masih Abadi, A., Poor Yousef, A. (2010). The Role of Individual Differences in Audit Decision Making. *Audit Quarterly Journal of Information Research*, 43, 76-87. (in Persian)

- Melé, D. (2010). Practical wisdom in managerial decision making. *Journal of Management Development*, 29(7/8), 637-645.
- Mintzberg, H., & Westley, F. (2001). Decision making: It's not what you think. *MIT Sloan Management Review*, 42(3), 89-94.
- Mintzberg, H., Raisinghani, D., & Theoret, A. (1976). The structure of "unstructured" decision processes. *Administrative Science Quarterly*, 21(2), 246-275.
- Molanazari, M., Esmaili Kia, G. (2014). Psychological characteristics contributing to expertise in audit judgment. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 21(4), 505-526. (in Persian)
- Richardson, M. J., & Pasupathi, M. (2005). Young and growing wiser: Wisdom during adolescence and young adulthood. In R. J. Sternberg, & J. Jordan (Eds.), *A handbook of wisdom. Psycho-logical perspectives*. New York: Cambridge University, 139-159.
- Rooney, D. (2013). Being a wise organizational researcher: Ontology, epistemology and axiology. In W. M. Kipers, & D. J. Pauleen (Eds.), *A handbook of practical wisdom: Leadership, organization and integral business practice*. Aldershot: Gower, 79-98.
- Sayeedi Graghani, M., Naseri, A. (2017). The effect of personality type on the auditor's professional judgment when allocating funds to the accounts contain estimates. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, (3), 184-169. (in Persian)
- Sayrani, M., Khajavi, S., Noshadi, M. (2009). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 16(2), 35-50. (in Persian)
- Schraagen, J. M., Klein, G., & Hoffman, R. R. (2008). The macrocognition framework of naturalistic decision making. In J. M. Schraagen, L. G. Militello, T. Ormerod, & R. Lipshitz (Eds.), *Naturalistic decision making and macrocognition*. Aldershot: Ashgate Publishing Limited, PP. 3-25.
- Simon, H. A. (1979). Rational decision making in business organizations. *The American Economic Review*, 69(4), 493-513.
- Small, M. W. (2004). Wisdom and now managerial wisdom: Do they have a place in management development programs? *Journal of Management Development*, 23(8), 751-764.
- Sternberg, R. J. (2013). The WICS model of leadership. In M. G. Rumsey (Ed.), New York, NY: Oxford University Press, PP. 47-62.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Inc.
- Valentine, S., Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 98(4), 277-288.
- Wastell, D. G. (2001). Barriers to effective knowledge management: Action research meets grounded theory. *Journal of Systems & Information Technology*, 5(2), 21-35.

- Windhorst, H. D. (2011). Loving wisdom with Dewey and Simone Weil. *Analytic Teaching and Philosophical Praxis*, 31(1), 41–55.
- Yang, S. (2011b). Wisdom displayed through leadership: Exploring leadership-related wisdom. *The Leadership Quarterly*, 22(4), 616–632.
- Zsombok, C. E. (1997). Naturalistic decision making: Where are we now? In C. E. Zsombok, & G. Klein (Eds.), *Naturalistic decision making*. Mahwah, NJ: Erlbaum, PP. 3–16.