



A Grounded Theory Model of the Wise Decision-making Process in Auditing

Saleh Hadinia 

PhD Candidate, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. E-mail: saleh_hadinia@yahoo.com

Asgar Pakmaram * 

*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. E-mail: pakmaram@bonabiau.ac.ir

Rasoul Abdi 

Assistant Prof., Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. E-mail: abdi@bonabiau.ac.ir

Ali Jafari 

Assistant Prof., Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. E-mail: alijafari@bonabiau.ac.ir

Abstract

Objective: Decision-making refers to a set of mental activities that occur when creating different solutions or choosing between them. One of the dimensions of decision-making is wise decision-making. Wise decision-making is based on people's thinking, and internal characteristics referred to as more deliberate decisions. The purpose of this research is to present a conceptual model of wise decision-making in the field of auditing.

Methods: Research methodology is part of developmental research in terms of result, exploratory-applied analysis in terms of purpose, and qualitative in terms of work implementation method. The statistical community included experts in the field of auditing and partners and managers of the Iranian Certified Public Accountants and the Securities and Exchange Organization, selected as participants in the research using a targeted sampling approach. The data were collected by semi-structured interview method. In order to obtain the reliability and validity of the data, the present study used two methods reviewing the participants and non-participating experts.

Results: The primary category is wisdom-based decision-making, which is based on the two dimensions of intrinsic meditation and external meditation, and according to causal

conditions, background conditions, and intervening conditions, strategies have been developed, and the final model has been presented based on it.

Conclusion: This study can be a good commencement to consider the wisdom or knowledge of auditors and a practical method for auditors to make wise decisions.

Keywords: Wisdom-based decision making, Auditing profession, Database theory.

Citation: Hadinia, Saleh; Pakmaram, Asgar; Abdi, Rasoul & Jafari, Ali (2022). A Grounded Theory Model of the Wise Decision-making Process in Auditing. *Accounting and Auditing Review*, 29(4), 738-757. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2022, Vol. 29, No.4, pp. 738-757

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2023.345016.1008699>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: July 31, 2022

Received in revised form: October 03, 2022

Accepted: December 13, 2022

Published online: January 20, 2023





طراحی الگوی فرایند تصمیم‌گیری خردمندانانه در حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد

صالح هادی نیا

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. رایانامه: saleh_hadinia@yahoo.com

عسگر پاکمرام*

* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. رایانامه: pakmaram@bonabiau.ac.ir

رسول عبدی

استادیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. رایانامه: abdi@bonabiau.ac.ir

علی جعفری

استادیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. رایانامه: alijafari@bonabiau.ac.ir

چکیده

هدف: تصمیم‌گیری مجموعه‌ای است از فعالیت‌های ذهنی که میان راه‌حل‌های مختلف ایجاد می‌شود؛ به همین دلیل از ابعاد تصمیم‌گیری می‌توان به بعد خردمندانانه اشاره کرد. این نوع تصمیم‌گیری، از نوع تفکر و ویژگی درونی یک فرد به‌شمار می‌رود که به آن تصمیم‌های سنجیده‌تر گفته می‌شود. هدف از پژوهش حاضر، ارائه الگوی مفهومی تصمیم‌گیری خردمندانانه در حوزه حسابرسی است.

روش: رویکرد پژوهش کیفی است و با استفاده از نظریه زمینه‌ای اجرا شده است. داده‌های پژوهش از طریق مصاحبه با مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس اوراق بهادار تهران و افراد صاحب‌نظر در زمینه حسابرسی جمع‌آوری و تجزیه‌وتحلیل شده است. نمونه‌گیری نیز به‌روش نظری بوده است.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش، به ارائه الگوی مفهومی، مبتنی بر پارادایم استراوس و کوربین منجر شد که از تحلیل داده‌های متنی و استخراج ۲۵ کد باز و انتزاع آن‌ها به ۴ مقوله اصلی به‌دست آمد.

نتیجه‌گیری: تحلیل‌ها نشان می‌دهد که «خرد در تصمیم‌گیری حسابرسان» مقوله محوری است. در پژوهش حاضر، بر اساس مصاحبه‌های انجام‌شده، روی عواملی همچون ویژگی‌های شخصیتی، مهارت‌های حسابرسان و خدمات حسابرسان در جهت تصمیم‌گیری خردمندانانه حسابرسان تأکید بیشتری شده است و این عوامل می‌تواند بر تصمیم‌های حسابرسان برای اظهارنظر در ارتباط با صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد.

کلیدواژه‌ها: تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد، حرفه حسابرسی، نظریه داده‌بنیاد.

استناد: هادی نیا، صالح؛ پاکمرام، عسگر؛ عبدی، رسول و جعفری، علی (۱۴۰۱). طراحی الگوی فرایند تصمیم‌گیری خردمندانانه در حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۴)، ۷۳۸-۷۵۷.

مقدمه

جست‌وجوی خرد و خردمندی به‌طور تقریبی به‌اندازهٔ حیات بشریت قدمت دارد که این قدمت حاصل تلاش اندیشمندان و فیلسوفان حوزه‌های مختلف علم، همچون علوم انسانی، روان‌شناسی، مدیریت و فلسفه بوده است. با توجه به اهمیت آن در عرصه‌های تصمیم‌گیری، خرد وارد حرفه حسابرسی شده است (پارانوان، رورنگ، تاندریرونگ و تاندانگان^۱، ۲۰۱۸). بر اساس نظر استرنبرگ^۲ (۲۰۰۴) خردمندی نوعی کیفیت انسانی در تصمیم‌گیری‌ها محسوب می‌شود که بسیار کمیاب و نادر است و به‌سختی مفهوم‌سازی و عملیاتی می‌شود؛ زیرا رسیدن به این شناخت به‌عنوان یکی از ابعاد خردمندی در تصمیمات یک فرد، به‌دلیل پیچیدگی‌های درونی کاری بسیار دشوار و زمان‌بر است. از این رو، خرد یکی از مسائلی است که مدیران آن را کمتر درک می‌کنند و در عین حال، بااهمیت‌ترین جنبهٔ عملکرد مدیریتی محسوب می‌شود (نگوین و کوهدا^۳، ۲۰۱۷).

برخی پژوهشگران بر این باورند که خرد در حرفهٔ حسابرسی باعث تصمیمات درست و صحیح شرکا و مدیران می‌شود (انتظاری، پائولین، ناظم و تسکین^۴، ۲۰۱۶؛ رونی، مک‌کنا و لیش^۵، ۲۰۱۰؛ کسلر و بایلی^۶، ۲۰۰۷؛ استرنبرگ و جردن^۷، ۲۰۰۵). در عصر اقتصاد اطلاعات، ایجاد یک سیستم شبکهٔ جامع حسابرسی مبتنی بر شرکت‌های دولتی، سازمان‌های نظارتی برای دستیابی به استانداردهای و اشتراک‌گذاری کامل داده‌های مالی شرکت‌ها و نظم و انضباط کمک می‌کند. در همین راستا سوینی، برناردی و آرنولد^۸ (۲۰۱۴) استدلال کردند که در فضای عدم شفافیت، حسابرسان جهت بررسی صورت‌های مالی و تصمیم‌گیری به درک کامل ماهیت خرد نیاز دارند (عسگری، رهنمای رودپشتی و گودرزی، ۱۳۹۰). بنابراین خرد را می‌توان مفهومی از شناخت عاطفه‌های انسانی دانست که ذهن و عینیت را در همدیگر تلفیق می‌کند (والنتین و گودکین^۹، ۲۰۲۰). پژوهشگران در رابطه با نقش خرد در بخش حسابرسی و علوم انسانی بیان کرده‌اند که خرد به تصمیم‌های حسابرسان در جهت اتخاذ قضاوت‌های درست و به‌هنگام نیز کمک شایانی می‌کند (رجبعلی‌زاده، حصارزاده و باقرپور، ۱۳۹۶؛ ملکی‌پور، عبدلی و ولیان، ۱۴۰۰)؛ از این رو بر نقش خرد در فرایند تصمیمات حسابرسان تأکید شده است. از آنجا که به موضوع تصمیم‌گیری در حسابرسی کمتر توجه شده است، شناخت تصمیم‌های حسابرس در بررسی صورت‌های مالی با اتکا به مفهوم‌سازی خرد، می‌تواند به هم‌راستایی بیشتر مفاهیم ذهنی و واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها کمک کند. بنابراین خرد در حسابرسان می‌تواند بر قضاوت‌های آن‌ها در هنگام تصمیم‌گیری اظهارنظر برای صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد.

پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های بنیادی با روش کیفی قرار می‌گیرد و با هدف شناسایی مؤلفه‌های تصمیم‌گیری خردمندان حسابرسان اجرا شده است که بر تصمیمات و قضاوت حسابرسان تأکید دارد. گفتنی است که پژوهش پیش رو

1. Paranoan, Roreng, Tandirerung & Tandunga
2. Sternberg
3. Nguyen & Kohda
4. Intezari, Pauleen, Nazim & Taskin
5. Rooney, McKenna & Liesch
6. Kessler & Bailey
7. Sternberg & Jordan
8. Sweeney, Bernardi & Arnold
9. Valentine & Godkin

از نوع اکتشافی - توصیفی است و به همین علت، به جای فرضیه، سؤال مطرح شده است. سؤال پژوهش این است که مؤلفه‌های تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان با تأکید بر تصمیمات و قضاوت کدامند؟

برای دستیابی به پاسخ این سؤال، ابتدا مبانی نظری پژوهش مطرح شده است و در ادامه پیشینه‌های نظری و تجربی مرور شده و روش‌شناسی پژوهش بررسی می‌شود. بخش بعدی، یافته‌های پژوهش است که در نتیجه اجرای فرایندهای منطقی روش پژوهش به دست آمده است. اعتباریابی، بحث و نتیجه‌گیری در خصوص یافته‌های پژوهش و محدودیت‌های پژوهش، بخش انتهایی پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهد.

از آنجا که نتایج به دست آمده در این پژوهش، مخاطبان خاص (جامعه علمی حوزه دانش حسابداری و حسابرسی، تصمیم‌سازان و تصمیم‌گیران) و عامی (مجموعه بزرگی از سرمایه‌گذاران گاه غیرمتخصص در بخش‌های مختلف اقتصاد، مانند بازار سرمایه) دارد، انتظار می‌رود که دانش تولید شده از آن، سهمی شایان توجهی در زمینه توانمندسازی گروه‌های نام برده را به خود اختصاص دهد؛ از این رو مزیت اصلی این پژوهش، علاوه بر روش اجرا، تصمیم‌گیری حسابرسان در ارتباط با به کارگیری تصمیم‌های خردمندانه است.

مبانی نظری و بسط مفهومی پژوهش

نظریه خرد و تصمیم‌گیری

در فرهنگ وبستر^۱ (۱۹۶۱) خرد به عنوان توانایی استفادهٔ بهینه و تجربه و فهم با اعمال قضاوت خوب تعریف شده است. بر اساس تعریف وبستر می‌توان تأکید کرد که پیش شرط داشتن خرد، کسب دانش، تجربه و درک است. بیرلی، کسلر و کریستنسن^۲ (۲۰۰۰) بر اساس تعریف ارائه شده، فرایند یادگیری دانش را به عنوان فرایند تشخیص قضاوت و عمل مبتنی بر خرد توصیف کرد. طبق تعریف بیرلی و همکارانش (۲۰۰۰) خرد ساختاری عمل‌محور است که بهترین تصمیم‌گیری و اجرای آن از تصمیم را شامل می‌شود. بر این اساس خرد به عنوان «توانایی عمل کردن به مناسب‌ترین رفتار با در نظر گرفتن دانش و ملاحظات اخلاقی و همچنین، درک معانی مختلف در زمینه‌ها و کاربردهای مختلف» تعریف شده است (رولی^۳، ۲۰۰۶؛ رولی و اسلک^۴، ۲۰۰۹).

روکا^۵ (۲۰۰۸) بر این باور است که استفاده از خرد در یک تیم‌کاری در موقعیت‌های کاری و تصمیم‌گیری‌های منسجم در چارچوب سازمانی تأثیرگذار است. بنابراین در حسابرسی خرد عملی در تصمیم‌گیری‌ها بسیار حائز اهمیت است (فرانسیس^۶، ۱۹۹۴). خرد عملی با رفتار درست در شرایط و زمان معین سروکار دارد و خرد نظری به حقیقت درونی می‌پردازد. این درحالی است که خرد عملی مستلزم یک توانایی برای انجام آن است. تصمیمات حسابرسی به دانش مربوط و تجربه در محدوده‌ای است که از استانداردهای گزارشگری مالی خارج نبوده است (انصاری و کرمانی کمالی، ۱۳۹۱).

1. Webster

2. Bierly, Kessler & Christensen

3. Rowley

4. Rowley & Slack

5. Roca

6. Francis

قضاوت در حسابرسی صورت‌های مالی نقش بااهمیتی دارد، به این گونه که تمام مراحل حسابرسی از برنامه‌ریزی گرفته تا اظهارنظر حسابرس با قضاوت همراه است؛ چراکه فرایند برطرف کردن مسئله با برداشت ذهنی فرد شروع می‌شود. بر همین اساس نیز، حسابرسان از استراتژی‌های خاص برای قضاوت کردن حرفه‌ای خود در رفع مسائل مربوط به تصمیم‌گیری خود استفاده می‌کنند.

بر پایه نظریه کلاسیک، خرد را می‌توان به‌عنوان یک ویژگی دانست که در موقعیت‌های خاص به قضاوت درباره خود و دیگران می‌پردازد. به‌تازگی، هم‌زمان با دیدگاه‌های روان‌شناختی و سازمانی و مدیریتی درباره خرد، پژوهشگران آن را به‌عنوان یک عامل به‌شدت تأثیرگذار در روابط بین خرد و تصمیم‌گیری، تحت یک عامل بین‌رشته‌ای بررسی کرده‌اند. هیز^۱ (۲۰۱۰) بر این استدلال است که خرد نه‌تنها راه جدید تفکر است، بلکه راهی جدید برای بازیگری هم محسوب می‌شود. هیز (۲۰۱۰) با استفاده از اصطلاحات اکولوژیکی، یک مدل اکوسیستم را معرفی می‌کند که در آن سازمان‌ها به‌عنوان سیستم‌های سازگار پیچیده با محیط خود عاقلانه‌تر و مؤثرتر تعامل می‌کنند. در اکولوژیکی خرد، افراد، گروه‌ها و سازمان‌ها قادر به حل مشکلات چالش‌برانگیز و تصمیم‌گیری بیشتر هستند.

رونی و همکاران (۲۰۱۰) بر این باورند که «خرد کیفیتی است که عمل را به‌گونه‌ای شکل می‌دهد که احتمالاً به قضاوت خوب، تصمیم‌گیری خوب و اقدامات خوب منجر می‌شود». از دیدگاه مدیریتی، انتظاری و پائولین^۲ (۲۰۱۴) اظهار داشتند که خرد کیفیت مهمی برای مدیریت مؤثر است؛ زیرا مدیران با استفاده از راهنمای خردمندانه در محیط‌های آشفته و پیش‌بینی‌ناپذیر عاقلانه رفتار می‌کنند. انتظاری و پائولین (۲۰۱۴) مفهوم «تصمیم‌مدیریت عاقلانه» را به‌عنوان تصمیمی تعریف کردند که با استفاده از ابزارهای مناسب در زمان مناسب به اهداف مناسب برسد. پژوهش‌های اخیر به تأثیر روزافزون داده‌ها در تصمیم‌گیری را با ظهور داده‌های بزرگ و تجزیه‌وتحلیل شناسایی می‌کند (پائولین^۳، ۲۰۱۷؛ پائولین و ونگ^۴، ۲۰۱۷؛ انتظاری و همکاران، ۲۰۱۴).

فرایند حسابرسی، قضاوت و تصمیم‌گیری

اصطلاح حسابرسی به‌معنای روند انجام حسابرسی توسط تیم حسابرسی است. انواع مختلفی از حسابرسی مانند حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی انطباق و حسابرسی عملیاتی وجود دارد که مشهورترین آن‌ها جمع‌آوری و ارزیابی شواهد مربوط به صورت‌های مالی برای تعیین و گزارش میزان مطابقت صورت‌های مالی با اصول پذیرفته‌شده حسابداری است (آرنس، الدر، بیسلی و هوگان^۵، ۲۰۱۷). این نوع حسابرسی به‌عنوان حسابرسی مستقل نیز بیان می‌شود که هدف آن بهبود کیفیت اطلاعات تصمیم‌گیرندگان است. این مطالعه بینش‌های روند حسابرسی مستقل صورت‌های مالی را که توسط حسابرسان مستقل انجام می‌شود، بررسی می‌کند. در حسابرسی، حسابرسان مستقل تصمیمات مختلفی را در طول فرایند حسابرسی می‌گیرند. به‌طور نمونه، در برنامه‌ریزی حسابرسی، حسابرسان به تصمیم‌گیری درباره استراتژی‌های حسابرسی و

1. Hays

2. Intezari & Pauleen

3. Pauleen

4. Pauleen & Wang

5. Arens, Elder, Beasley & Hogan

برنامه‌های حسابرسی نیاز دارند. سپس، آن‌ها باید برای انتخاب روش‌های مناسب هر حساب در کارهای میدانی تصمیم‌گیری کنند. سرانجام، آن‌ها تصمیم می‌گیرند که نظر حسابرس خود را در گزارش حسابرسی به نتیجه برسانند. تصمیمات حسابرسی به‌منظور انجام اقدامات مناسب برای اطمینان از کیفیت حسابرسی بالا و کارایی حسابرسی اتخاذ می‌شود. در پژوهش حاضر، از اصطلاح تصمیم‌گیری حسابرسی برای روندی استفاده خواهیم کرد که حسابرسان تصمیمات مناسب خود را برای اقدام مطابق بافضیلت بصیرت خود در نظر می‌گیرند. در حسابرسی، مطالعات کمی وجود دارد که نحوه تعیین تصمیمات را در زمینه‌های عملی، به‌ویژه برای مقابله با شرایط پیچیده، پیش‌بینی نشده و آشفته در حسابرسی، بررسی کند.

قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی

قضاوت و تصمیم‌گیری زیرمجموعه پژوهش‌های حسابداری رفتاری است که آغاز آن از دهه ۱۹۶۰ است و به رفتارهای حسابداران و حسابرسان بازمی‌گردد (اشتون^۱، ۲۰۱۰). در چهار دهه گذشته در حسابرسی، قضاوت و تصمیم‌گیری به‌عنوان یک حوزه پژوهشی مهم بوده است. با توجه به اینکه قضاوت و تصمیم‌گیری مهم‌ترین عامل در اجرای حسابرسی است (انستیتوی حسابداران کانادا^۲، ۱۹۵۵)، این رشته پژوهشی کیفیت قضاوت، روند قضاوت، عوامل قضاوت و بهبود قضاوت را بررسی می‌کند (تروتمن، تان و انگ^۳، ۲۰۱۱). پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، از دهه ۱۹۶۰ سابقه طولانی دارد (تروتمن و همکاران، ۲۰۱۱). پژوهش‌های پیشین، قضاوت و تصمیم‌گیری را به‌عنوان پردازش اطلاعات انسانی (لیبی^۴، ۱۹۸۱) و تصمیم‌گیری رفتاری (اینهارن و هاگارس^۵، ۱۹۸۱) بررسی کرده‌اند. از سویی دیگر، در مطالعات تلاش شده است که چگونگی تأثیر خرد بر قضاوت و تصمیم‌گیری و کمک به تصمیم‌گیری بهتر بررسی شود؛ برای نمونه، سولومون، شیلدز و ویتینگتون^۶ (۱۹۹۹) با مقایسه متخصصان صنعت با افراد غیرمتخصص، بر خرد حسابرسان تمرکز کردند. ورا مونوز، هو و چاو^۷ (۲۰۰۶) به بررسی عوامل مؤثر بر اشتراک خرد حسابرسان به‌منظور افزایش اثربخشی، کارایی و یکپارچگی فرایندهای حسابرسی پرداختند. جو و واندرولده^۸ (۲۰۰۷) اثرهای شناختی حسابرسان را بر انتقال خرد به‌دست‌آمده از اجرای وظایف غیرحسابرسی به وظایف حسابرسی را بررسی کردند. بونر^۹ (۲۰۰۸) تأکید کرد که حسابرسان نه‌تنها به خرد چشمگیر، بلکه به خردهای مختلفی برای دستیابی به قضاوت و تصمیم‌گیری باکیفیت بالا نیاز دارند. نگوین و کوهدا (۲۰۱۷) اهمیت خرد را برجسته کرده و چارچوبی مفهومی و تفسیری از حسابرسی مدیریت خرد را مطرح کردند (هو، چن، هسو و تزنگ^{۱۰}، ۲۰۲۰؛ مونوکو، براون لیبورڈ و واسارهلی^{۱۱}، ۲۰۲۰).

1. Ashton
2. Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)
3. Trotman, Tan & Ang
4. Libby
5. Einhorn & Hogarth
6. Solomon, Shields & Whittington
7. Vera-Munoz, Ho & Chow
8. Joe & Vandervelde
9. Bonner
10. Hu, Chen, Hsu & Tzeng
11. Munoko, Brown-Liburd & Vasarhelyi

پیشینه تجربی پژوهش

طی دو دهه اخیر، پژوهش‌های مختلفی از بُعد نظری به بررسی تصمیمات خردمندان حسابرسان پرداخته‌اند که در بخش یافته‌های پژوهش، به نتایج آن‌ها اشاره شده است. در بررسی پژوهش‌های مربوط به این موضوع، این نکته آشکار می‌شود که در ایران نیز همانند سایر نقاط دنیا، پژوهش‌های اندکی از منظر تئوریک به بحث تصمیم‌گیری خردمندان حسابرسان پرداخته‌اند و بسیاری از پژوهش‌های، از بُعد دانش و قضاوت حسابرس را بررسی کرده‌اند. با این حال، در سال‌های اخیر، چند پژوهش در این زمینه خرد در ایران انجام شده است. در ادامه برای نمونه برخی از این پژوهش‌ها به ترتیب سال انتشار ارائه می‌شود.

نگوین^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی به ارائه چارچوبی مفهومی برای فرایند تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد در حرفه حسابرسی پرداختند. نتایج حاکی از ایجاد یک چارچوب مفهومی برای تفسیر فرایند تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد در حسابرسی است. یک فرایند عاقلانه تصمیم‌گیری حسابرسی به‌عنوان یک تمرین یکپارچه از عوامل تعیین‌کننده متعدد از جمله جذب خرد، توانایی قضاوت و جهت‌گیری اخلاقی تعریف می‌شود. این پژوهش همچنین روابط متقابل بالقوه میان این عوامل تعیین‌کننده در فرایند تصمیم‌گیری حسابرسی را توضیح و بررسی می‌کند. وی بر این باور است که خرد یک توانایی ضمنی ارزشمند برای همه حسابرسان مستقل است. توسعه توانایی‌های تصمیم‌گیری خردمندان حسابرسان باید بخشی جدایی‌ناپذیر از چندین فضیلت از جمله دانش و جنبه‌های قضاوت و اخلاقی در نظر گرفته شود.

انتظاری و پائولین (۲۰۱۸) در مقاله‌ای استدلال کردند که تصمیم‌گیری مدیریتی خردمندان از یک فرایند تکراری و یکپارچه تصمیم‌گیری و یادگیری حاصل می‌شود. براساس یافته‌ها، توسعه دانش عملی و تصمیم‌گیری عاقلانه مستلزم داشتن روشی فراتر از انباشت دانش و دانش ساده از توالی فعالیت‌های شناسایی مشکلات، توسعه، مقایسه و انتخاب گزینه‌های مختلف است. یادگیری تصمیم‌گیری عاقلانه شامل مجموعه‌ای از ویژگی‌ها/ معیارهای تصمیم‌گیری است که به‌طور یکپارچه در طول فرایند تصمیم‌گیری تکامل می‌یابند. یافته‌ها و پیامدهای کلیدی این مطالعه گزارش شده و مفهومی از تصمیم‌گیری مدیریتی خردمندان است.

نگوین و کودا (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی مدل تعیین‌کننده خرد در حرفه حسابرسی پرداختند. آن مطالعه مفهوم خرد را مورد بحث قرار می‌دهد و چارچوبی نظری برای توصیف سه فضیلت مهم دانش در حرفه حسابرسی ارائه می‌دهد. یافته‌ها نشان می‌دهد که تصمیم‌گیری خردمندان در حسابرسی ادغام فضایل سه-E است: معرفتی (دانش عمومی، فنی و فوق تخصصی)، امکان‌پذیر (اعمال قضاوت حرفه‌ای)، و اخلاقی (بدینی اخلاقی و شغلی). به‌منظور انجام یک حسابرسی با کیفیت بالا، مقاله چارچوب ۳-E را ارائه می‌دهد که توضیح می‌دهد چگونه حسابرسان باید خرد، توانایی‌های قضاوتی و اصول اخلاقی خود را برای تصمیم‌گیری حسابرسی حسابرسی به کار گیرند.

ملکی‌پور و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به طراحی مدل مضامین فلسفی درایت خردمندان حسابرس در قضاوت حرفه‌ای پرداختند و در بخش کمی نیز مضمون‌های تأیید شده ابتدا کدگذاری و سپس براساس ایجاد پرسشنامه‌های ماتریسی بین اعضای جامعه هدف در بخش کمی توزیع شدند تا براساس روش تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر،

تأثیرگذارترین ویژگی مربوط به درایت خردمندانه حسابرسان در قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود. براساس نتایج مشخص گردید، مضمون پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان مضمون پایه تفکر حرفه‌ای تأثیرگذارترین ویژگی درایت خردمندانه انتخاب شد.

برزیده، باباجانی و عبداللهی (۱۳۹۷) در پژوهش خود به بررسی طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد پرداختند. داده‌ها به روش مصاحبه با روش هدایت کلیات و به‌صورت نیمه ساخت یافته گردآوری شد. برای به‌دست آوردن اعتبار و روایی داده‌ها از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و همچنین مرور خبرگان غیر شرکت‌کننده در پژوهش استفاده شد. مقوله محوری هویت در قضاوت حسابرسی است که در چهار بعد ویژگی‌های فردی، خرد، 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.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر بر اساس نظریه داده‌بنیاد در زمینه خرد در تصمیم‌گیری حسابرسان انجام پذیرفته است. این نظریه در پی بسط و گسترش تئوریک است و از نظر ماهیت روش پژوهش می‌توان آن را در زمره پژوهش‌های اکتشافی و تفسیری قرار داد. بدین معنی که پژوهشگر می‌تواند در مواقعی که ساخت فرضیه امکان‌پذیری نیست از بسط تئوری‌های مربوط نیز نظریه جدیدی را مطرح کند. متغیر خرد در تصمیم‌های حسابرسان نیز در پژوهش‌های صورت گرفته بسیار اندک است؛ از این رو، این متغیر به‌عنوان متغیر مستقل کمتر مورد توجه قرار گرفته است.

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کیفی بوده و از نظر هدف، کاربردی و از نظر شیوه گردآوری، از رویکرد مبتنی بر داده‌بنیاد استفاده شده است. روش پژوهش فوق را می‌توان به‌عنوان رویکردی پژوهشی معرفی کرد که در آن بر اساس داده‌های واقعی و از طریق روش علمی نظریه‌های جدید تدوین شود. علت استفاده از روش داده‌بنیاد این است که مستقیماً از داده‌هایی استخراج شده که در جریان پژوهش و به‌صورت منظم گردآمده و مورد تحلیل قرار گرفته‌اند.

قلمرو پژوهش، جامعه و نمونه پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ مکانی در حوزه کشور جمهوری اسلامی ایران، استان تهران و به‌طور خاص شرکای مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران قرار دارد، از لحاظ زمانی طی سال ۱۴۰۰ صورت پذیرفته است و از لحاظ موضوعی به بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد در حوزه حسابرسی با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای و اخذ نظرات صاحب‌نظران و فعالان حوزه حسابرسی از طریق ابزار مصاحبه پرداخته و به طبقه‌بندی این عوامل به‌منظور تعیین مدل نهایی با استفاده از نظریه داده‌بنیاد برای اشاعه تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد پرداخته است.

جهت شناسایی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد و تعیین مدل اولیه پیشنهادی و سپس نهایی نمودن مدل، جامعه پژوهشی شامل اساتید حسابرسی و حسابداری و متخصصانی است که در حوزه حسابرسی فعالیت اجرایی،

مشاوره‌ای یا پژوهش‌هایی داشته‌اند. به عبارت دیگر، جامعه پژوهشی پژوهش حاضر کلیه خبرگانی است که به شکل‌های مختلف در حوزه حسابرسی و حسابداری کشور فعال هستند و تجربیات ارزشمندی در این حوزه دارند.

مشارکت‌کنندگان پژوهش

در نمونه‌گیری (انتخاب مشارکت‌کنندگان) پژوهش کیفی که آن را نمونه‌گیری هدفمند یا نمونه‌گیری تئوریک می‌نامند، هدف پژوهشگر انتخاب مواردی می‌باشد که با توجه به بیان مسئله و هدف پژوهش سرشار از اطلاعات باشد و محقق را در شکل دادن مدل نظری خود کمک کند 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. محققان معتقدند که شیوه ایدئال نمونه‌گیری کیفی، آن است که تا رسیدن به موارد زاید (مواردی که پس از آن اطلاعات جدیدی حاصل نمی‌شود) ادامه یابد. به‌منظور غنای پژوهش، تلاش شد تا با افرادی که شخصاً موضوع پژوهش را تجربه کرده‌اند و از دانش و تجربه بالایی در این زمینه برخوردارند، مصاحبه صورت گیرد. به این منظور شرکای مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار^۱ و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران^۲ به‌عنوان خبرگان این پژوهش انتخاب شدند که ویژگی‌های آن‌ها در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در پژوهش

گروه	تعداد	تحصیلات	
		دکتری	کارشناسی ارشد
شرکای مؤسسه‌های حسابرسی	۹	۶	۳
مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران	۴	۱	۳
مدیران سازمان بورس و اوراق بهادار	۳	۲	۱
جمع	۱۶	۹	۷

در این پژوهش اطلاعات به روش مصاحبه عمیق به‌صورت هدایت کلیات و نیمه ساخته‌یافته جمع‌آوری شده است. شایان ذکر است که در سؤالات مصاحبه توسط محقق هیچ اشاره مستقیمی به هویت نگردید و سؤالاتی از این قبیل مطرح شد: به نظر شما مفهوم خرد در حسابرسی چیست و در چه صورت خرد می‌تواند به تصمیمات درست منجر شود؟ ویژگی‌های خرد در حسابرسی چیست؟ مدیریت خرد در حرفه حسابسان در بررسی‌های صورت‌های مالی چه ویژگی‌هایی دارد؟ چه ویژگی‌هایی از حسابسان باعث تأثیر در تصمیمات آن‌ها می‌شود؟ تصمیم‌گیری خردمندان حسابرس در بررسی‌های صورت‌های مالی چه ویژگی‌هایی دارد؟ مشارکت‌کنندگان در پژوهش، ۱۶ نفر از متخصصان مالی و حسابرسی بودند که مشخصات آن‌ها در جدول ۱ ارائه شده است و پس از آن داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع نظری رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. شایان ذکر است با توجه به استقبال مصاحبه‌شوندگان از موضوع پژوهش

۱. منظور حسابداران رسمی شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است.

۲. منظور کلیه شرکا، مدیران و سرپرستان مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است.

و تمایل آن‌ها به همکاری جهت غنی‌تر شدن نتایج پژوهش، میانگین زمان مصاحبه‌ها ۱ ساعت و ۲۰ دقیقه بوده است. گفتنی است که ملاحظات اخلاقی در اجرای پژوهش مدنظر قرار گرفت که نشان‌دهنده میزان احترام پژوهشگر به مشارکت‌کنندگان است. 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 ستیابی به الگوی مفهومی پژوهش در ارزیابی اثرگذاری هویت در قضاوت حسابرسی در ایران برگزار شد.

فرایند تحلیل داده‌ها

مراحل مصاحبه نیز در ابتدا بدون ساختار بوده است، ولی در مراحل بعد نیز بر اساس معناهای موجود در زمینه مفاهیم به صورت نیمه‌ساختاریافته انجام شد تا چارچوبی تئوریک اثربخش نیز ایجاد گردد. در تئوری داده‌بنیاد اشباع نظری نیز بسیار مهم تلقی می‌شود که محقق پس از انجام مصاحبه‌ها، به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی اقدام کرده و بر پایه این استدلال‌ها نیز کدهای به وجود آمده از مصاحبه نیز با همدیگر مقایسه می‌شوند. در مرحله کدگذاری انتخابی، طبقه‌بندی‌های فرعی و طبقه‌بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته شدند. درنهایت، 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 سه سوسازی یا چندجانبه‌نگری^۱ بررسی شده است.

اعتبار پژوهش

مفهوم اعتبار در تحقیقات کیفی در جنبه‌های مختلفی به کاررفته که واحد نیست، بلکه پیچیده، فراگیر و همه‌جانبه است. در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد. برای برطرف کردن شک و تردید تکراری بودن مصاحبه‌ها نیز محقق از فنونی که در پژوهش‌های کیفی وجود دارد نیز جهت صحت و اعتبار داده‌ها^۲ استفاده کرده است.

۱. **فرایند اعتباریابی انجام شده توسط مصاحبه‌شونده:** در بخش فرایند اعتباریابی نیز درستی یافته‌ها توسط مصاحبه‌شونده نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. برای اینکه مطمئن شویم نیز مصاحبه‌های انجام شده صحیح هستند نیز از ۱۲ نفر از ۱۶ مشارکت‌کننده نیز استفاده شده است، بدین صورت که دیدگاه‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرند و اعتبار آن‌ها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

۲. **مرور هم‌تا:** بر پایه مرور هم‌تا نیز پژوهشگر هنگام طرح پژوهش جهت آماده‌سازی نقدی بر شیوه‌های انجام شده نیز از سایر محققان دیگر کمک دریافت می‌کند و از محققان درخواست بررسی یادداشت‌ها و مقوله‌ها را با فهرست تحلیل‌های رایانه‌ای می‌کند.

1. Multilateralism

۲. در پژوهش حاضر از روش‌هایی همچون سه سوسازی یا چندجانبه‌نگری استفاده شده است.

۳. تشریح روش‌های یادداشت‌برداری: انجام مصاحبه‌ها در مرحله سوم نیز برای ۱۲ نفر از مصاحبه‌شونده‌ها انجام گرفت تا صحیح بودن تحلیل را تأیید نمایند.

۴. تهیه کردن گزارشی کامل از نتایج: در این بخش به این مطلب پرداخته می‌شود که هر یک از نتایج با موقعیت‌ها هم‌خوانی دارد. لذا جزئیات توسط پژوهشگر نیز تشریح خواهد شد. بنابراین کلیه نتایج اعم از انجام مصاحبه‌ها، یادداشت‌برداری کردن نتایج، گزارش‌ها نیز به فراهم کردن داده‌های معتبر و صحیح منجر شده است.

۵. اعتباریابی و اظهار نظر کردن حسابداران: در این مرحله نیز نظر ۴ حسابدار و ۳ حسابرس پرداخته شد و نظر خود را در ارتباط با مدل برخاسته از مصاحبه بیان می‌کنند.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها (کدگذاری)

در ره‌یافت نظام‌مند در نظریه‌پردازی داده‌بنیاد بر استفاده از گام‌های تحلیل داده‌ها مشتمل بر کدگذاری باز، محوری و انتخابی و تدوین یک الگوی منطقی با یک توصیف بصری از نظریه تولیدشده تأکید دارد. در این تعریف سه مرحله از کدگذاری وجود دارد (کرسول، ۲۰۰۵). استراوس و کوربین^۱ (۱۹۹۸) با توسعه روال‌های کتاب «کشف نظریه داده‌بنیاد» (۱۹۶۷) سه تکنیک کدگذاری پیشنهاد دادند. در ادامه این سه نوع کدگذاری که در این پژوهش نیز مورداستفاده قرار گرفتند، تشریح می‌شوند.

۱. کدگذاری باز: در این نوع از کدگذاری مفاهیم، شناسایی می‌شوند و ویژگی‌ها نیز کشف خواهد شد. سپس مصاحبه‌ها با روش تحلیل محتوا مورد بررسی، مقوله‌بندی می‌شوند.

در فرایند پژوهش، 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. برای نمونه نحوه کدگذاری نقل قول زیر ارائه می‌گردد:

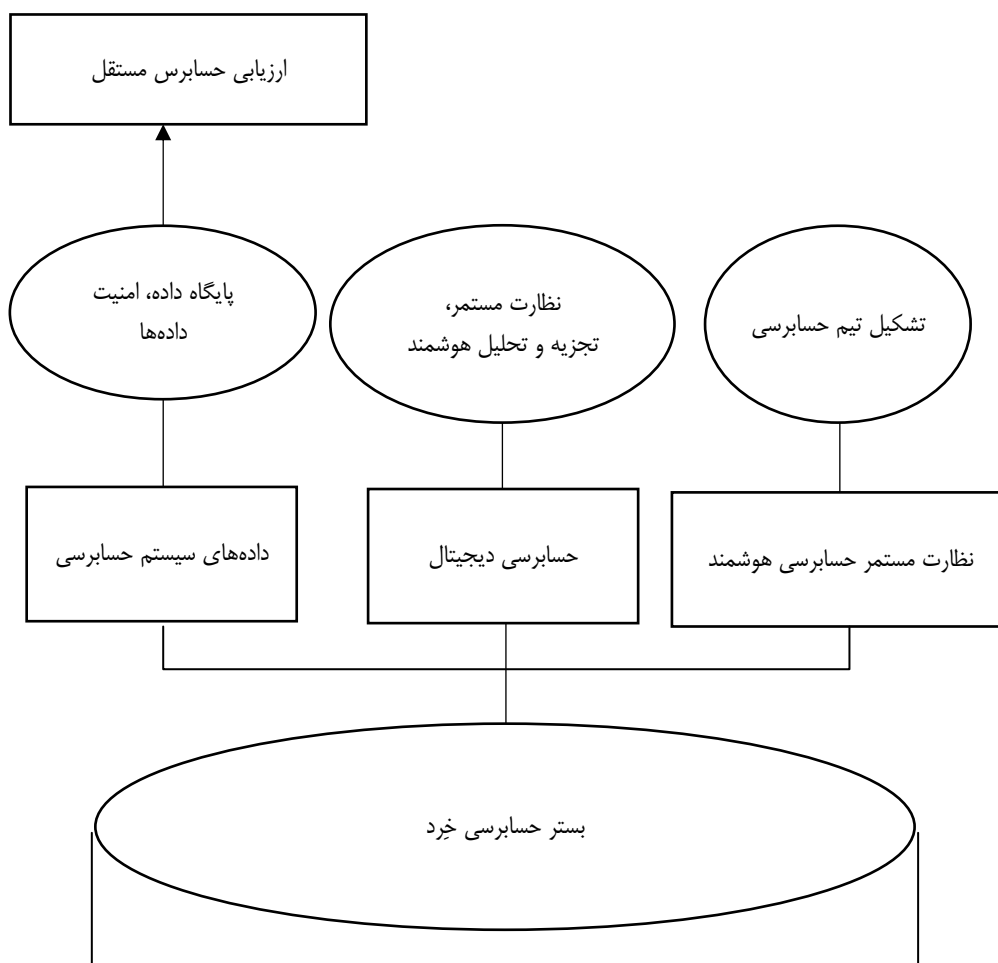
«... تصمیم‌گیری غیر خردمندانه نوعی از تصمیم کوتاه‌مدت است که از نظر اینجانب تصمیم نابخردانه نیز به آینده دور اشاره ندارد. از نظر من، معنویت فرد و اخلاقیات حسابرسان نیز علاوه بر اینکه در تصمیم‌های حسابرسان مهم بوده؛ همچنین برای تصمیم‌های بخردمندانه با ارزش هستند...»

پس از بررسی نقل قول، نشانه‌ها و جملات مربوط شناسایی می‌گردد. در کنار هر خط یا عبارت مرتبط مفهوم به دست آمده ذکر می‌گردد. به‌طور مثال در نقل قول فوق، مفاهیم «تصمیمات بخردانه»، «تصمیمات اخلاقی» و «اصول اخلاقی در حرفه حسابرسی» به‌عنوان نشانه و کلید ارتباطی مفاهیم شناسایی شدند. تمام نقل‌قول‌ها و مصاحبه‌ها مانند متن فوق‌الذکر، پس از شناسایی نشانه‌ها و کدگذاری آن‌ها در شکل مقوله‌های مفهومی دسته‌بندی شدند.

۲. کدگذاری محوری: در این نوع از کدگذاری مقوله‌ها به زیرمقوله‌ها ارتباط داده می‌شود. در این مرحله از کدگذاری نیز یک مقوله کدگذاری باز را انتخاب می‌نماییم و آن را به‌عنوان یک پدیده مرکزی قرار خواهیم داد.

مدل ترسیمی تصمیم‌گیری خردمندانه در حوزه حسابرسی

شکل ۱ بر مبنای تجزیه و تحلیل، مطالعه دقیق و ریزبینانه مصاحبه‌ها تهیه شده است. در مصاحبه‌ها تأکید خبرگان حوزه تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان، بر عوامل مؤثر در تصمیم‌های آن‌ها بوده است و در همین راستا، مصاحبه شونده‌ها تجربیات خود در این حوزه را برای استخراج الگوی ذهنی انتخاب تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان ارائه دادند. در نمودار ذیل به‌صورت ساختار منسجمی ترسیم شده و همچنین اهمیت نقش نظریه داده‌بنیاد در استخراج الگوی ذهنی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان در این فرایند نشان داده شده است. در شکل مفهومی ذیل به جنبه‌های حسابرسی مستقل از نظر حسابرسی نظارت مستمر، حسابرسی دیجیتال و داده‌های یک سیستم حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است که در ادامه با توجه به نظر خبرگان مدل نهایی تصمیم‌گیری خردمندانه در حوزه حسابرسی ترسیم شده است.



شکل ۱. مدل فرایند عوامل تأثیرگذار در تصمیم‌گیری خرد در حوزه حسابرسی

یافته‌های پژوهش

بر پایه استدلال محققان، پژوهشگر نظریه‌پرداز می‌تواند نظریه خود را در سه شیوه نمودار، شکل و روایت داستان مطرح کند که در پژوهش حاضر مدل مطرح شده به دو شکل ارائه شده است. ابتدا عوامل استخراج و در ۴ مقوله دسته‌بندی و سپس از طریق نمودار به ارائه مدل تصمیم‌گیری خردمندانه پرداخته شد.

مقوله مرکزی

با توجه به اینکه خرد در تصمیم‌های حسابرسان موضوع اصلی پژوهش حاضر بوده است لذا در انجام مصاحبه‌ها مسئله اصلی حول این محور قرار گرفته است و مقوله‌های مرتبط با آن عبارت است از خدمات حسابرسان، الزامات مربوط به اخلاقی، عوامل مرتبط با شخصیت و در نهایت مهارت‌های حسابرسی در حوزه حرفه حسابرسی.

عوامل علی

گرچه تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد از اهمیت بالایی برای حسابرسان برخوردار بوده است اما عوامل گوناگونی می‌تواند این اهمیت را افزایش و کاهش دهد. در انجام مصاحبه‌های صورت گرفته، ابتدا به عوامل مؤثر در تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان پرداخته شده و سؤالاتی در این خصوص مطرح گردید. بنابراین دو مقوله اصلی تعمق درونی و بیرونی از مصاحبه‌ها استخراج گردید.

- **تعمق درونی:** بر پایه دیدگاه‌های مصاحبه‌شده‌ها نیز بر این باورند که حسابرس توانمند نیز با توجه به خردورزی و یادگیری از طریق توسعه مهارت‌ها و شایستگی‌های خود نیز بسیار انعطاف‌پذیری کامل دارند. آن‌ها بر پایه توانمند بودن خود نیز دانش و مهارت‌های خود را توسعه می‌دهند. 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 به معنای تعمق بیرونی و همچنین رابطه دوطرفه بین آگاهی و تعمق است.
- **تعمق بیرونی:** مصاحبه‌شوندگان بر این باور هستند که حسابرس نیز به‌طور مداوم ارزش‌های اجتماعی را منعکس می‌کند و همواره به منابع ذی‌نفعان می‌اندیشد و بر پایه این اساس نیز بهترین گزینه را برای تصمیمات خود انتخاب می‌نمایند. در این تعمق بیرونی نیز یک حسابرس باید به باورها و ارزش‌های جامعه بپردازد و به آن‌ها نیز توجه کند.

شرایط زمینه‌ای

مقوله‌های محوری در بسترهای ویژه و خاصی ایجاد می‌شود که باعث کنش‌های متقابل در اجرا پدیده مرکزی رخ می‌دهد. با توجه به مصاحبه‌های صورت گرفته از مصاحبه‌شوندگان نیز مقوله‌های دیدگاه‌های اخلاقی، مهارت‌های حسابرسی و خدمات آن‌ها، ویژگی‌های شخصی انتخاب شدند.

شرایط مداخله‌گر

از جمله دستاوردهای پدید آمده در پژوهش حاضر نیز شناسایی کردن عوامل جامع بر تصمیم‌های خردمندانه حسابرسان

در سال‌های اخیر بوده است که در آینده مؤثر خواهد بود. بنابراین در این پژوهش پس از انجام دادن مصاحبه با متخصصان در این حوزه و انجام دادن کدگذاری‌های باز و محوری، یکسری مجموعه شرایطی از دل داده‌های موجود استخراج شد که شرایط علی و زمینه‌ای را تعدیل می‌کند.

قضاوت حرفه‌ای: در اوایل قرن حاضر، مباحث روان‌شناختی و رفتاری به‌عنوان معیارهای تصمیم‌گیری به خصوص در حوزه‌های حسابرسی مطرح شدند. در واقع، توجه ویژه به موضوع تصمیم‌گیری و اظهارنظر درباره عملکردهای مالی شرکت‌ها در حرفه حسابرسی از منظر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرس، طی سال‌های اخیر رخ داده است. در حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند؛ بدین گونه که تمام مراحل حسابرسی نیز توسط حسابرس با قضاوت همراه است. این مقوله اصلی از شامل پنج مقوله فرعی «الزامات قانونی حسابرس»، «بهبود مستمر حسابرس»، «تنوع تجربه حسابرس»، «رشد و توسعه فناوری»، «شدت فشار سهامداران» می‌باشد.

مشارکت: به اعتقاد گرونبرگ، مشارکت در تصمیم‌گیری دو نوع است: مشارکت در جنبه‌های فوری شغل و مشارکت در جنبه‌های دور و آینده. کسانی که دارای تجربه مشارکت در سازمان خود بوده معمولاً نگرش مطلوب و مثبت‌تری نسبت به کار خود داشته و مایل به تکرار آن تجربه هستند. طبق نظر خبرگان وجود مشارکت در تیم حسابرسی یکی از عوامل سهولت در تقلیل برانگیختگی حسابرسان می‌باشد. بنابراین این مقوله اصلی به دو مقوله فرعی «مشارکت در جنبه‌های فوری» و «مشارکت در جنبه‌های دور و آینده» می‌باشد.

توانایی: خرد، از طریق ارزش، باورهای متفاوت و گوناگون، قضاوت‌ها تحقق می‌یابد. از دیدگاهی دیگر نیز خرد به‌عنوان علت انتخاب رفتار محسوب می‌شود. بنابراین خرد از طریق ذهن، توانایی یک فرد را در ارتباط با انتخاب نیز به کار می‌گیرد. این مقوله اصلی از هفت مقوله فرعی «آگاهی از توانایی‌های فردی»، «آگاهی از اطلاعاتی که فرد می‌داند»، «اطلاع از قوت‌ها»، «اطلاع از ضعف‌ها»، «اطلاع از ارزش‌ها و علایق فردی»، «اطلاع از ویژگی‌های شخصیتی» و «ویژگی‌های رفتاری» می‌باشد.

راهبردها

استراتژی‌های مربوط به راهبردها بیانگر این مطلب هستند که کنشگران اقدام به چه نوع راهبردهایی می‌کنند؟ بنابراین در سه دسته آگاهی از خود و دگرآگاهی و نیز کنترل عواطف تقسیم‌بندی می‌شوند.

- **آگاهی از خود:** از جمله ویژگی که مصاحبه‌شونده‌ها به حسابرسان نسبت دادند نیز توسعه آگاهی حسابرسان است. ویژگی مدنظر از دو گروه آگاهی از خود که شامل آگاهی یک فرد از نگرش‌ها، توانایی و ارزش و علایق فردی است و دیگری نیز آگاهی از دیگران است. این آگاهی باعث می‌شود که حسابرس در فضای مشخص به خوبی رفتار کند. در ارتباط با دیگران دلسوزانه رفتار کرده و قضاوت و تصمیم‌های درست و مناسبی را اتخاذ کند.
- **دگرآگاهی:** یکی دیگر از ویژگی‌های حسابرس نیز آگاهی از محیط اطراف خود است که این ممکن است آگاهی از شرایط، ضعف‌ها و نقاط قوت، ارزش و باور دیگران باشد.
- **کنترل عواطف:** بر اساس مصاحبه‌های صورت گرفته نیز مصاحبه‌شونده‌ها بر اینکه تصمیم‌های بخردانه

حسابرس نیز بر اساس کنترل عواطف خود است نیز تأکید بسیاری کردند. یکی از مسائلی که بر باور مصاحبه‌شونده‌ها نیز با تصمیم‌های حسابرسان نیز در ارتباط است، پردازش دانش مناسب است.

پیامدها

پیامدها ناشی از انجام یا انجام ندادن یک عمل در پاسخ به مسئله ایجاد می‌شود. پیامدهای ایجاد شده در پژوهش حاضر به شرح زیر است. یکی از مصاحبه‌شونده‌ها بر این باور است تصمیم‌گیری‌های نابخردانه نتایجی طولانی مدت را مدنظر قرار نخواهد داد:

«تصمیمات مبتنی بر خرد از جمله تصمیماتی محسوب می‌شود که در کوتاه‌مدت نتایج بخردمندان‌ای حاصل خواهد شد؛ چراکه محیط پیرامون ما همواره در حال تغییر است و اگرچه سازمان‌ها در واکنش به تغییرات بر بهبود خرد متمرکز هستند؛ ولی خرد دیروز متناسب با محیط امروز نخواهد بود».

در تصمیمات خردمندان، خدمات حسابرسان مستقل اهمیت بسیاری دارند. از نظر مصاحبه‌شوندگان، تصمیم‌هایی که بر پایه دانش حسابرسان، روابط و روش‌های نوآورانه اتخاذ می‌شود، تصمیمات خردمندان محسوب می‌شوند. نظر زیر بر اهمیت خدمات حسابرسان صحنه می‌گذارد:

«به عقیده من، دانش تخصصی و حرفه‌ای، خودتنظیمی، روش‌های خاص خلق ارزش، مشارکت در نوآوری و ایجاد دانش با همکاری سازمان برای اخذ تصمیم‌های بخردانه، ضروری نیز می‌باشند [...]». به نظر من، هیچ حسابرس بررسی‌کننده صورت‌های مالی، نمی‌تواند بدون دانش تخصصی و حرفه‌ای و روش‌های خلق ارزش بتواند خدمات ارزشمندی را به صاحبکاران ارائه دهد».

«احساسات و منطق حسابرسان در فرایند تصمیمات، به‌طور مساوی است. کلیه افراد دارای احساسات و عواطفی هستند، اما برخی از افراد در تصمیمات خود از منطق استفاده می‌کنند و از عواطف خود در کار استفاده نمی‌کنند. بر همین اساس لازم است که بین منطق و عواطف حسابرسان یک ثبات هیجانی برقرار باشد و تعادلی بین آن‌ها ایجاد شود».

ویژگی‌های شناختی که مصاحبه‌شوندگان آن را با تصمیمات خردمندان حسابرسان در ارتباط می‌دانند، بر محوریت دانش و تجربه و مهارت و همچنین توانایی آن‌ها بر پیاده‌سازی این مؤلفه‌ها بر تصمیمات خردمندان می‌چرخد. لذا مصاحبه‌شوندگان بر این استدلال هستند، حسابرسانی که در حیطه خاصی از مهارت و تجربه و دانشی مرتبطی ندارند، قادر به تصمیم‌های بخردانه‌ای نخواهند بود. به نقل قول زیر توجه کنید:

«اگر حسابرس در موقعیت شغلی خود نتواند از تجربیات و مهارت‌های خود استفاده نماید، به‌دلیل نداشتن دانش فنی مبتنی بر تجربه خود محکوم به شکست خواهد بود».

همچنین بر اساس نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان بر این باور است که منطق می‌تواند زیربنای تصمیمات بخردمندان حسابرسان مستقل باشد و عواطف و احساسات حسابرسان از طریق شهود نیز می‌تواند اساس تصمیم‌گیری محسوب شود. به‌طورمشابه؛ مصاحبه‌شونده دیگری به شهود در مقابل منطق و استدلال چنین بیان می‌کند:

«از نظر من، تصمیم‌های بخردمندانه تا اندازه بسیاری بر اساس منطق استوار است، هرچند که برخی تصمیمات منطقی ممکن است برخی از جنبه‌های عاطفی را نیز در بر داشته باشد».

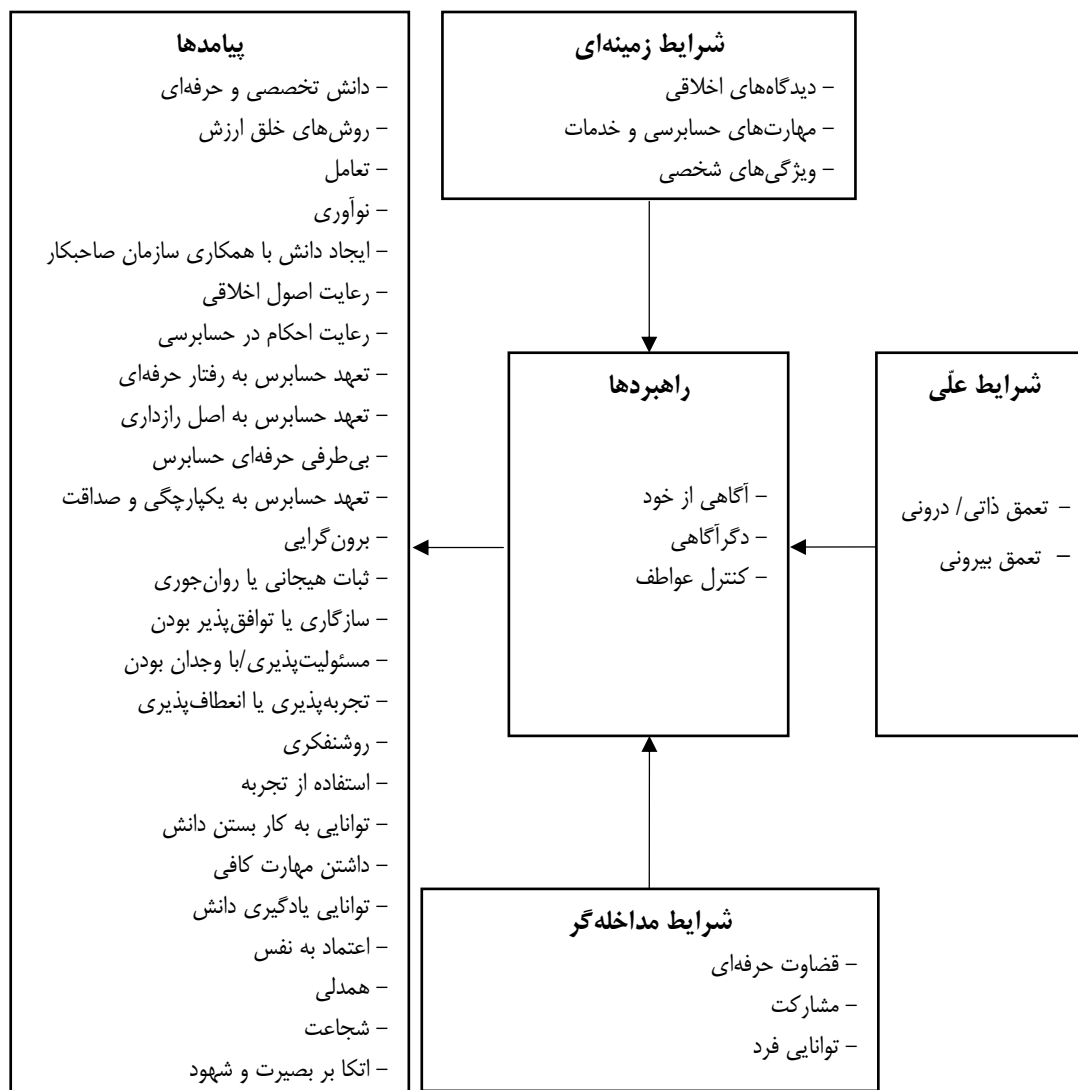
جدول ۲. کدهای باز و مقولات مربوط به پیامدها

ادبیات/مصاحبه	کد مفهومی	کدهای باز	مقوله‌ها	
ادبیات پژوهش	A1	دانش تخصصی و حرفه‌ای روش‌های خلق ارزش تعامل نوآوری ایجاد دانش با همکاری سازمان صاحبکار	خدمات حسابرسی	مهارت‌ها
مصاحبه	A2			
مصاحبه	A3			
مصاحبه	A4			
مصاحبه	A5			
ادبیات پژوهش	A6			
ادبیات پژوهش	B1	رعایت اصول اخلاقی رعایت احکام در حسابرسی تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای تعهد حسابرس به اصل رازداری بی‌طرفی و حرفه‌ای حسابرس تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت	الزامات اخلاقی	
ادبیات پژوهش	B2			
ادبیات پژوهش	B3			
ادبیات پژوهش	B4			
ادبیات پژوهش	B5			
مصاحبه	B6			
مصاحبه	C1	برونگرایی ثبات هیجانی و یا روان جوری مسئولیت‌پذیری / باوجدان بودن تجربه‌پذیری و یا انعطاف‌پذیری	عوامل شخصیتی	
مصاحبه	C2			
مصاحبه	C3			
ادبیات پژوهش	C4			
ادبیات پژوهش	D1	روشنفکری استفاده از تجربه توانایی به کار بستن دانش داشتن مهارت کافی توانایی یادگیری دانش اعتماد به نفس همدلی شجاعت اتکا بر بصیرت و شهود	مهارت‌های حسابرس	
مصاحبه	D2			
مصاحبه	D3			
ادبیات پژوهش	D4			
ادبیات پژوهش	D5			
مصاحبه	D6			
مصاحبه	D7			
مصاحبه	D8			
مصاحبه	D9			

در مدل‌های ارائه شده توسط محققان، همان‌طور که در ادبیات پژوهش نیز مشهود است، بیشتر به دانش حسابرس و اصول حرفه‌ای حسابرسان پرداخته شده است و اکثراً بر دانش و تجربه حسابرسان تمرکز کرده‌اند که بر تصمیم‌های حسابرس تأثیرگذار است. در پژوهش حاضر بر اساس مصاحبه‌های انجام شده عواملی همچون ویژگی‌های شخصیتی، مهارت‌های حسابرسان و خدمات حسابرسان در جهت تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان تأکید بیشتری شده است و این عوامل می‌تواند بر تصمیم‌های حسابرسان برای اظهارنظر در ارتباط با صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد.

مدل نظری «تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد در حوزه حسابرسی» مطابق با ابعاد مدل پارادایمی در شکل ۲ قابل

مشاهده است.



شکل ۲. مدل تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد در حوزه حسابرسی

بحث و نتیجه‌گیری

بر اساس پژوهش‌های پیشین به توسعه تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان توجه زیادی نشده است. لذا پژوهش حاضر ایده‌ها، مفاهیم جدید و از همه مهمتر داده‌های تجربی درباره خرد و تسهیل آن در حیطه‌های تصمیم‌گیری حسابرسان را معرفی کرده است. تفکر منطقی که اساس یک فرد در پیشرفت حرفه‌ای است پس‌زمینه‌ای از وجود درایت خردمندانه برای رسیدن به بلوغ در تصمیم‌گیری است. به عبارت دیگر فرد از طریق درایت خردمندانه نوعی از تفکر را برای چالش‌های مسیر حرفه‌ای خود انتخاب می‌کند که مبتنی بر فرایندهای گام‌به‌گام و عقلایی است. در واقع وجود درایت خردمندانه عاملی مؤثر در استنباط‌های ذهنی حسابرس برای اتخاذ قضاوتی مطلوب‌تر و متناسب‌تر با واقعیت‌ها است. به‌گفته محققان، درایت خردمندانه موضوع منطق در تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسی را مطرح می‌کند و نگرش درایت‌گونه حسابرس را شامل خصوصیات همچون جامعیت، تعمق و نگرش منعطف نسبت به حرفه حسابرسی تعریف می‌کند. بر این اساس، حسابرسی از درایت‌مندی منطقی فردی برخوردار است که همواره تلاش می‌کند سطحی از تفکر را

برگزیند که دارای جامعیت و تعمیم‌پذیری باشد و بر اساس آن مسائل و چالش‌های حرفه حسابرسی را در ارتباط با زمینه‌های چندبعدی برای رسیدن به منفعتی جامع مورد بررسی قرار می‌دهد.

از طرفی یکی از نوآوری‌های این پژوهش را می‌توان مفهوم سازی تصمیم‌گیری بخردانه در رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان در کنار استانداردهای حسابرسی دانست. بنابراین، در ادبیات داخل و خارج از کشور مدل جامعی که بتواند تمام عوامل تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری مبتنی بر خرد را بررسی کند وجود ندارد. در نتیجه برخی از مؤلفه‌ها و عوامل تعیین شده که در شکل ۲ معرفی و مورد تأکید قرار گرفته است در پژوهش‌ها و مدل‌های ارائه شده قبلی وجود ندارد. با توجه به موارد فوق و مدل به‌دست آمده از پژوهش می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسان سطح بالا، برای مثال، شرکای حسابرسی، مدیران، قادر به دسترسی و حفظ اطلاعات خصوصی و محرمانه مشتریان حسابرسی هستند. بنابراین، الزامات اخلاقی برای حسابرسان سطح بالا، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. به‌علاوه، این حسابرسان پیشرو، باید قضاوت حرفه‌ای لازم را اعمال کرده و تصمیمات حیاتی مربوط به کار حسابرسی را اتخاذ کنند. در عمل، آن‌ها معمولاً تحت فشارهای زیادی مانند تلاش برای حفظ مشتریان، دستیابی به مشتریان جدید، دستیابی به شاخص عملکرد و رسیدگی به کارهای سخت می‌باشند. بنابراین، بدون شک، ادراک مسئولیت‌های اخلاقی حسابرسان برتر بدیهی است که بسیار مهم است.

بر اساس نتایج به‌دست آمده می‌توان اظهار داشت که نقش خرد در تصمیم‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان بسیار حائز اهمیت است. چراکه به آن‌ها درک درست و روش تصمیم‌گیری مناسب را برای جمع‌آوری شواهد خود ارائه می‌دهد. همچنین نتایج بیانگر چندوجهی و مفهومی پیچیده از خرد است که بر اساس درک حسابرسان از صورت‌های مالی نیز تا حدی می‌توان اظهارنظرهای حسابرسان را در بررسی صورت‌های مالی نشان داد. با این وجود مؤلفه‌های به‌دست آمده همچون دیدگاه‌های چندبعدی را می‌توان با مؤلفه بررسی همه جانبه و خودآگاهی را با شناخت از خود مورد مقایسه با پژوهش‌های پیشین قرار داد اما سایر معیارهای به‌دست آمده را نمی‌توان با سایر پژوهش‌ها نیز تطبیق داد. نتیجه به‌دست آمده را می‌توان از این جنبه با پژوهش نگوین (۲۰۲۱) مقایسه کرد که پژوهش فوق، عوامل جذب دانش، توانایی قضاوت و جهت‌گیری اخلاقی مورد تأیید خبرگان قرار گرفته است و این در حالی است که دیدگاه‌های اخلاقی، مهارت‌های حسابرسی و خدمات و در نهایت ویژگی‌های شخصی از عوامل زمینه‌ای مدنظر خبرگان در محیط ایران بوده است. همچنین تفاوت پژوهش حاضر با پژوهش‌های داخلی از جمله پژوهش ملکی پور و همکاران (۱۴۰۰) را می‌توان در حوزه تصمیمات خردمندانه حسابرسان دانست که در پژوهش‌های داخلی بیشتر بر تصمیمات خردمندانه مبحث قضاوت حسابرسان پرداخته‌اند

لزوم توجه به سایر معیارهای ناشناخته این حوزه بسیار قابل توجه بوده که تنها می‌توان با مباحثه و تفسیر چرایی قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان بدان دست یافت، که این محدودیت، نیازمند وجود تحقیقات بیشتر در این حوزه است؛ چراکه به‌منظور تعمیم‌سازی نتایج این تحقیق محققین علاقه‌مند به مطالعه درایت خردمندانه می‌بایست با شناخت بیشتر بر سایر ابعاد آن همچون ابعاد بیرونی کمتر تمرکز شده در این پژوهش، اقدام به تحقیقات تازه‌تر در این حوزه نمایند و از طریق تحقیقات کمی قابلیت‌های تعمیم‌پذیری آن را توسعه دهند.

منابع

- انصاری، عبدالمهدی و کرمانی کمالی، نرجس (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم حسابرسان جهت استفاده از ابزار کمکی تصمیم‌گیری در ارزیابی ریسک تقلب مدیریت. *پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶(۴)، ۶۲-۷۹.
- برزیده، فرخ؛ باباجانی، جعفر و عبداللهی، احمد (۱۳۹۷). طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد. *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۱)، ۵-۳۶.
- رجبعلی‌زاده، جواد؛ حصارزاده، رضا و باقرپور، محمدعلی (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دو بعد شکایت و بی طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۲)، ۱۷۳-۱۹۲.
- عسگری، سعید؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و گودرزی، احمد (۱۳۹۰). اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی. *حسابداری مدیریت*، ۴(۸)، ۱۲۳-۱۳۴.
- ملکی پور، هادی؛ عبدلی، محمدرضا و ولیان، حسن (۱۴۰۰). طراحی مدل مضامین فلسفی درایت خردمندانه حسابرس در قضاوت حرفه‌ای. *حسابداری مدیریت*، ۱۴(۴۸)، ۱۲۹-۱۵۴.

References

- Ansari, A., & Kamali Kermani, N. (2012). An examination of the factors that influence Auditors' decision to use 'a decision aid' in assessment of management fraud risk. *Accounting and Auditing Research*, 4(16), 62-79. doi: 10.22034/iaar.2012.104582 (in Persian)
- Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S. & Hogan, C.E. (2017). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* (16th ed.), Pearson, Boston.
- Asgari, S., Rahamay Roudposhti, F. & Goudarzi, A. (2011). Critical ethics as bedrock of Critical Accounting. *Management Accounting*, 4(8), 123- 134. (in Persian)
- Ashton, R. (2010). Quality, timing, and luck: looking back at Ashton (1974). *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(1), 3-13.
- Barzideh, F. B., Babajani, J. B., Ghorbanizadeh, V., & Abdollahi, A. (2018). Explanation and development of an identity pattern in audit judgment. *Financial Accounting Knowledge*, 5(2), 1-34. doi: 10.30479/jfak.2018.1437. (in Persian)
- Bierly, P.E., Kessler, E.H. & Christensen, E.W. (2000). Organizational learning, knowledge and wisdom. *Journal of Organizational Change Management*, 13(6), 595-618.
- Bonner, S.E. (2008). *Judgment and Decision Making in Accounting*. Pearson / Prentice Hall, New Jersey.
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) (1995). *Professional Judgment and the Auditor*, CICA, Toronto.
- Einhorn, H.J. & Hogarth, R.M. (1981). Behavioral decision theory: processes of judgment and choice. *Journal of Accounting Research*, 19 (2), 1-31.

- Francis, J.R. (1994). Auditing, hermeneutics, and subjectivity. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 235-269.
- Hays, J.M. (2010). The ecology of wisdom. *Management and Marketing*, 5(1), 71-92.
- Hu, K.H., Chen, F.H., Hsu, M.F. & Tzeng, G.H. (2020). Identifying key factors for adopting artificial intelligence-enabled auditing techniques by joint utilization of fuzzy-rough set theory and MRDM technique. *Technological and Economic Development of Economy*, 27(2), 1-34, doi: 10.3846/tede.2020.13181.
- Intezari, A. & Pauleen, D. (2014). Management wisdom in perspective: are you virtuous enough to succeed in volatile times? *Journal of Business Ethics*, 120(3), 393-404.
- Intezari, A., Pauleen, D. & Nazim, Taskin, N. (2016). The DIKW Hierarchy and Management Decision- Making. *Proceedings of HICSS '16 Proceedings of the 49th Hawaii International Conference on System Sciences (HICSS)*, pp. 4193-4201.
- Joe, J.R. & Vandervelde, S.D. (2007). Do auditor-provided non-audit services improve audit effectiveness? *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 467-487.
- Kessler, E. H. & Bailey, J. R. (2007). *Handbook of organizational and managerial wisdom*, Sage Publications.
- Libby, R. (1981). *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications*, Prentice- Hall, London.
- Malekipour, H., Abdoli, M., & Valiyan, H. (2021). Designing a Model of Auditor's Intellectual Wisdom in Professional Judgment. *Management Accounting*, 14(48), 129-154. (in Persian)
- Munoko, I., Brown-Libur, H.L. and Vasarhelyi, M. (2020). The ethical implications of using artificial intelligence in auditing. *Journal of Business Ethics*, 167(2), 209-234.
- Nguyen, H.T.L. (2021). A conceptual framework for wisdom-based decision-making process in audit profession. *Library Hi Tech*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/LHT-10-2020-0256>
- Nguyen, L. & Kohda, Y. (2017a). Toward a model of wisdom determinants in the auditing profession. *The Proceedings Hawaii International Conference on System Sciences (HICSS) 50th 2017*, Hawaii, US.
- Nguyen, L. & Kohda, Y. (2017b). Toward a knowledge management framework for auditing processes. *International Journal of Knowledge and Systems Science*, 8(3), 45-67.
- Paranoan, N., Roreng, P.P., Tandirerung, C.J. & Tandungan, E.S. (2018). Disclosing Professionalism Behaviour of Internal Auditor in Preventing Fraud by Using the Local Cultural Wisdom 'Longko' (A Case Study at Toraja Tribe, South Sulawesi, Indonesia), *The 2018 International Conference of Organizational Innovation*, DOI: 10.18502/kss.v3i10.3462.
- Pauleen, D.J. & Wang, W.Y.C. (2017). Does big data mean big knowledge? KM perspectives on big data and analytics. *Journal of Knowledge Management*, 21(1), 1-6.
- Pauleen, D.J. (2017). Dave snowden on KM and big data/analytics: interview with David J. Pauleen. *Journal of Knowledge Management*, 21(1), 12-17.

- Rajab Ali Zadeh, J., Hesarzadeh, R., & Bagher Pour, M. A. (2016). An Investigation of the Relationship between Two Dimensions of Presumptive Doubt and Professional Skepticism With Professional Judgment of an Auditor. *Accounting and Auditing Review*, 23(2), 173-192. doi: 10.22059/acctgrev.2016.58465. (in Persian)
- Roca, E. (2008). Introducing practical wisdom in business schools. *Journal of Business Ethics*, 82(3), 607-620.
- Rooney, D., McKenna, B. & Liesch, P. (2010). *Wisdom and Management in the Knowledge Economy*. New York: Routledge.
- Rowley, J. & Slack, F. (2009). Conceptions of wisdom. *Journal of Information Science*, 35(1), 110-119.
- Rowley, J. (2006). What do we need to know about wisdom? *Management Decision*, 44(9), 1246-1257.
- Solomon, I., Shields, M.D. & Whittington, O.R. (1999). What do industry-specialist auditors know? *Journal of Accounting Research*, 37(1), 191-208.
- Sternberg, R. J. & Jordan, J. (Eds.), (2005). *A handbook of wisdom: Psychological perspectives*. Cambridge University Press.
- Sternberg, R. J. (2004). What is wisdom and how can we develop it? *Annals of American Academy of Political and Social Science*, 591, 164-174.
- Strauss, A.L., & Corbin, J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (2th ed.), Sage.
- Sweeney, C., Bernardi, R. & Arnold, D. (2014). Could the Level of Personal Indebtedness Influence an Auditor's Professional Decision-Making Process? *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting)*, 18(2): 89-108.
- Trotman, K.T., Tan, H.C. & Ang, N. (2011), Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. *Accounting and Finance*, 51(1), 278-360.
- Valentine, S., Godkin, L. (2020). Moral intensity, ethical decision making, and whistle blowing intention. *Journal of Business Research*, 98(4), 277-288.
- Vera-Múnoz, S.C., Ho, J.L. & Chow, C.W. (2006). Enhancing knowledge sharing in public accounting firms. *Accounting Horizons*, 20(2), 133-155.
- Webster (1961). *Webster's New Twentieth Century Dictionary of English Language, Unabridged*, The Publisher's Guild, New York.