

## ارزیابی سیستماتیک پیامدها و محرک‌های سبک‌های شناختی حساب‌رسان مستقل

سجاد محمدی

گروه حسابداری، واحد بین‌المللی خرمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران،  
sajjad.boy666@gmail.com

اله کرم صالحی

گروه حسابداری، واحد مسجدسلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجدسلیمان، ایران، (نویسنده مسئول)،  
AK.Salehi@iau.ac.ir

محمدامین کوه‌بر

گروه اقتصاد، دانشگاه علوم و فنون دریایی خرمشهر، خرمشهر، ایران،  
aminkuhbor@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۲۳

### چکیده

ارزیابی تغییر زوایایی فکری و رویکرد حساب‌رسان در طول مسیر حرفه‌ای، موضوعی نوظهور در حوزه رفتارشناسی حساب‌رسان محسوب می‌شود، که لزوم تمرکز بر تغییر آیین رفتار حرفه‌ای را در این عرصه بیش از گذشته حائز اهمیت نموده است. لذا این مطالعه تلاش دارد تا از طریق فرآیند بازنمایی سیستماتیک نسبت به تعیین قرار گرفتن مولفه‌های سبک‌های شناختی در پیامدها و محرک‌های سیستمی اقدام نماید. این مطالعه به لحاظ جمع‌آوری داده‌ها کمی است و براساس نتیجه در دسته پژوهش‌های توصیفی قرار می‌گیرد. در این مطالعه با ارجاع به پژوهش قبلی محققان (محمدی و همکاران، ۱۴۰۱) چارچوب نظری سبک‌های شناختی حساب‌رسان از طریق بازنمایی سیستماتیک مورد کنکاش قرار می‌گیرد. مشارکت کنندگان در فرآیند تحلیل دلفی و بازنمایی سیستماتیک ۲۳ نفر از حساب‌رسان دارای بیش از ۵ سال سابقه حرفه‌ای حساب‌رسانی می‌باشند که براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی از طریق نمونه‌گیری همگن و در دسترس مشارکت نمودند. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد، حواس انتقادی و حواس عمل‌گرایانه در کارکردهای شناختی حساب‌رسان به عنوان محرک‌های رفتاری در قضاوت حرفه‌ای تلقی می‌شوند که زمینه‌ساز بروز حواس باطنی و انتزاعی به عنوان پیامدهای اولیه و حواس عینی و تردیدگرایانه به عنوان پیامدهای ثانویه می‌گردند. به عبارت دیگر مهمترین محور سبک شناختی حساب‌رسان حواس انتقادی است که براساس دو کارکرد عینی‌گرایانه و تردیدگرایانه می‌تواند نسبت به ارتقاء قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مؤثر باشد.

**واژه‌های کلیدی:** سبک‌های شناختی، محرک‌ها و پیامدها، ارزیابی سیستماتیک.

## ۱- مقدمه

عرصه‌های دانش رفتاری با گسترده‌تر نمودن حوزه‌های ادراک و نگرش در عملکردهای فردی امروزه به قطبی در علوم انسانی بدل شده است که می‌تواند به توسعه کارکردهای علمی در علوم اجتماعی تا مدیریت و حسابداری کمک نماید (هوزن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). دانش نوظهور رفتار در حرفه حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نمی‌باشد و توجه به جنبه‌های شناختی و ادراک متصدیان این حرفه، به تقویت و توسعه پایدار کارکردهای عملکردی حسابرسان می‌تواند کمک نماید (جوهری و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). سبک‌های شناختی دسته‌بندی‌های رفتار فردی در تصمیم‌گیری و قضاوت از یک موقعیت یا پدیده است که امکان قابل پیش‌بینی نمودن رفتار افراد را به طور نسبی ممکن می‌سازد (الریهیل و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳). کارکرد این حوزه از علوم رفتاری در حرفه حسابداری، امکان تغییر رفتارهای حرفه‌ای را در حسابرسان ممکن می‌سازد، زیرا تا قبل تئوری غالب در حوزه رفتار حسابداری، تئوری عقلایی بوده است که مبنایی از عملکردهای قابل پیش‌بینی رفتار حسابداری در هر عرصه‌ای تلقی می‌شود (لطفی و همکاران، ۱۴۰۱). اما به دلیل ماهیت این حرفه، ضعف تئوری عقلانی از این موضوع نشأت می‌گیرد که نمی‌توان الزاماً مسیر مشخصی از بروز رفتارهای مورد انتظار در حرفه حسابداری تعیین نمود و این موضوع نشان دهنده نقض رویکردهای چنین تئوری‌هایی در حرفه حسابداری می‌تواند قلمداد گردد (نورالدین و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲). به عبارت دیگر، وجود چنین تناقضی، مجالی برای بسط تئوری‌های روانشناسی و رفتاری همچون سبک‌های شناختی به این حرفه، در آغاز دهه ۱۹۸۰ گردید.

نکته حائز اهمیت این است که در گذشته تئوری‌هایی مبتنی بر کارکردهای اقتصادی و صرفاً عقلانی در حرفه حسابداری مدنظر بود که با به وجود آمدن تغییرات بنیادی در حوزه دانش علوم انسانی، زمینه برای استفاده از تئوری‌های روانشناسی رفتاری را در این عرصه گسترش داد (نعمتی‌کشتلی و همکاران، ۱۳۹۹). مرور نظریه «تئوری عقلانیت محدود»<sup>۵</sup> سیمون<sup>۶</sup> (۲۰۱۳) می‌تواند به خوبی وجود چنین تناقضی را توجیه نماید. این نظریه‌پرداز، بیان نمود، به دلیل محدودیت در دسترسی به اطلاعات و نیز محدودیت‌های منابع شناختی و توانایی محاسباتی محدود، عملاً رفتار افراد در دنیای واقعی

«منطقی مورد انتظار»<sup>۷</sup> اما «محدود»<sup>۸</sup> تلقی می‌شود. به عبارت دیگر، الگوی عقلانیت محدود که سیمون معرفی نمود، بر این فرض بنا شده است که ظرفیت شناختی افراد (شامل دانش و توانایی محاسباتی) به ویژه تحت شرایط فشار و استرس زیاد، توانایی دستیابی به پیامدهای مطلوب فرض شده در تئوری اقتصادی را ندارد (گیپرنزر<sup>۹</sup>، ۲۰۰۴).

براین اساس حرفه حسابداری که سطح بالایی از ابهام و عدم اطمینان را تحت شرایط فشار در خود نهادینه دارد، عملاً نمی‌توان از یک الگوی مشخص و از قبل تعریف شده برای دستیابی به قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بهره‌برد، زیرا این حرفه با این پیش‌فرض مواجه است که به دلیل ارائه اطلاعات ناقص و شواهد ناکافی صاحبکاران، همواره حسابرسان می‌بایست بنا به مقتضات نسبت به قضاوت در خصوص عملکردهای صاحبکاران اظهار نظر نمایند (واگنر<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۲). درحالیکه تئوری‌های گذشته همچون تئوری‌های اقتصادی در پارادایم‌های کلاسیک حرفه حسابداری بر طی فرآیندهای گام به گام حسابرسان به منظور انجام قضاوت حرفه‌ای تأکید داشتند، اما تئوری‌های شناختی با انتقاد از چنین فرآیندی، به احتمال سوگیری در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان، هشدار دادند و از این فرآیند به عنوان خطای ادراکی «اثر ترتیب اطلاعات» یاد نمودند (عرب‌آبادی و همکاران، ۱۴۰۰). لذا همانطور که مشخص است، ضرورت تمرکز بر پدیده سبک‌های شناختی در حرفه حسابداری نیازمند تمرکز و توجه ویژه به منظور جلوگیری از بروز سوگیری‌های احتمالی دیگر می‌باشد.

چرایی انجام این مطالعه می‌تواند فراتر از اهمیت نظری آن، به دلیل عدم نظارت‌های ساختاری در ارائه‌ی شواهد و مستندات کافی صاحبکاران باشد. به عبارت دیگر باتوجه به اینکه همواره صاحبکاران با انگیزه‌های منفعت‌طلبانه در تلاش هستند تا شواهد را به ترتیبی ارائه دهند تا کنترل لازم را بر حسابرس داشته باشند، توجه و هوشیاری نسبت به تأثیر مخرب اطلاعات و توانایی واحدهای مورد رسیدگی در هدایت آن ضروری بنظر می‌رسد. لذا این مطالعه با تمرکز بر شناسایی ابعاد سبک‌های شناختی تلاش دارد تا نسبت به جلوگیری از سوگیری‌های حرفه‌ای اقدام نماید، چراکه براساس نظرات محققانی همچون چان<sup>۱۱</sup> (۱۹۹۵)؛ کوتچرا<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۳) و لاند هولم و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۴) تفاوت‌های روانشناختی به ایجاد تفاوت سبک‌های شناختی افراد منجر

8 Boundedly

9 Gigerenzer

10 Vagner

11 Chan

12 Kutschera

13 Lundholm et al

1 Hosen et al

2 Johari et al

3 Elrehail et al

4 Noordin et al

5 Bounded Rationality Theory

6 Simon

7 Intendedly

این نتیجه رسیدند که با وجود دستاوردهای چشم‌گیر در یافتن درمان‌ها مؤثر، اما تمرکز بر علل بیماری به ویژه دلایل روانی می‌تواند به کاهش بیماری‌های مهلک در جامعه منجر شود و تلاش نمودند تا در دور جدیدی از پژوهش‌های خود به دلایل بهره‌وری بیشتر در زندگی افراد بپردازند و زمینه‌های قابلیت‌های فردی را مورد ارزیابی قرار دهند که این پژوهش باعث گردید تا از طریق روانشناسی مثبت‌گرا<sup>۶</sup> رویکرد ارزیابی سبک‌های شناختی به تدریج ایجاد شود. بنابراین یکی از موضوع‌هایی که در دهه اخیر توجه بسیاری را به خود جلب نموده است، بسط سبک‌های شناختی از طریق روانشناسی مثبت‌گرا در متصدیان حرف و مشاغل بوده است. به عبارت دیگر، سبک‌های شناختی به عنوان یک مفهوم برآمده از روانشناسی مثبت‌گرا قلمداد می‌شود که به مجموعه فرآیندهایی از ادراک شواهد و درونی سازی ذهنی اطلاعات اشاره دارد که می‌تواند مبنایی برای اتخاذ تصمیم و نوع تفکر در خصوص پدیده‌ی مورد بررسی قلمداد شود (سوئندی و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۰). به عبارت دیگر طبق این مفهوم، افراد با کسب اطلاعات از پیرامون یک موضوع، نسبت به تفسیر آن اقدام می‌نمایند و واکنش متناسب با درک خود از آن موضوع را نشان می‌دهند. معمولاً سبک شناختی هر فرد منحصر به فرد و دارای ثبات رویه‌ای است که به افراد کمک می‌کند در مواجهه با یک موضوع، به شیوه‌ی خود نسبت به آن واکنش نشان دهد. در یکی از مطالعه‌های اخیر مبنی بر ارزیابی پیامدهای سبک‌های شناختی، فولر و شائور<sup>۸</sup> (۲۰۲۰) نسبت به تأثیرات مثبت تقویت شناخت انواع سبک‌های حساب‌رسانی در شکل (۱) اقدام نمودند.

در رویکرد لذت‌گرایانه حرفه‌ای هدف، ارزیابی سطح رضایتمندی حساب‌رسان از انجام وظایف حرفه‌ای خود براساس تناسب شناختی با الزامات نهادی و حرفه‌ای می‌باشد که می‌تواند به کاهش تعارض شغلی و سرریزشدگی اجتماعی کمک نماید. در مقابل رویکرد فضیلت‌گرایانه حرفه‌ای سطحی از شناخت حرفه‌ای را بر مبنای شکوفاکردن استعدادهای بالقوه و عملکرد بهینه توصیف می‌کنند که به ایجاد تعالی حرفه‌ای در حساب‌رسان کمک می‌نماید (چن و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۲۲). در واقع این رویکرد بر خلاف رویکرد لذت‌گرایانه که بر هیجان‌ات و رضایت از زندگی تمرکز دارد، به سطحی از اخلاق‌گرایی و معرفت‌شناسی وابسته است که می‌تواند به تقویت ادراک شغلی کمک نماید. اما رویکرد اقتضائی‌گرایی قضاوت به عنوان کارکردی از تناسب سبک‌های

می‌شود و این موضوع می‌تواند بر کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان مؤثر باشد. باتوجه به مباحث مطرح شده، در این بخش نسبت به ارائه‌ی ضرورت انجام این مطالعه بر مبنای دو رویکرد نظری و کاربردی اقدام می‌شود.

از منظر نظری می‌بایست بیان نمود، این مطالعه در زمره پژوهش‌های نخستین و پیش قدم در باب ارزیابی سبک‌های شناختی حساب‌رسان محسوب می‌شود که با هدف ارتقاء کیفیت کارکردهای حساب‌رسانی می‌تواند به توسعه‌ی ادبیات نظری کمک نماید. موضوعی که اگرچه در مطالعات گذشته همچون فولر و کاپلان<sup>۱</sup> (۲۰۰۴)؛ یانکوا<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) و رمبینگ و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) نسبت به اهمیت آن تأکید شده است، اما به دلیل فقدان یکپارچگی نظری در قالب یک پژوهش علمی منسجم، باعث سردرگمی شناسایی ابعاد قابل تبیین در حرفه حساب‌رسانی شده است. بنابراین این مطالعه تلاش دارد تا از طریق مجموع ماتریس‌های مقایسه‌ی زوجی در سطر «*zi*» و ستون «*zj*» ادبیات جدیدی را در عرصه دانش رفتار حساب‌رسانی توسعه بخشد.

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

## مبانی نظری

گروهی از روانشناسان با هدایت سیلگمن و همکاران<sup>۴</sup> (۱۹۹۹) در بررسی یافته‌های پژوهشی خود در روانشناسی بیمارگرا<sup>۵</sup> به

6 Positive Psychology School

7 Suwandi et al

8 Fuller and Shawver

9 Chen et al

1 Fuller & Kaplan

2 Yankova

3 Raming et al

4 Seligman

5 Disease Psychology School

سبک شناختی در حسابرسی، چارچوب فکری حسابرسان را تعیین می کند و کمک می کند تا در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران، فرآیندی دقیق و جزء به جزء طی شود تا در نهایت مبنایی برای قضاوت حرفه‌ای ایجاد شود. به عبارت دیگر، سبک‌های شناختی ادراک حسابرسی را ایجاد می کند و به پردازش و انتقال اطلاعات، در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان کمک می نماید تا باتوجه به نحوه ادراک و پردازش اطلاعات، نسبت به نیازهای اطلاعاتی ذینفعان اقدام لازم صورت گیرد و شکاف انتظارات در این عرصه کاهش یابد. لذا از آنجاییکه استانداردهای حسابرسی، براهمیت نظارت کافی و طرح‌ریزی مناسب در فرایند حسابرسی تأکید دارند، لزوم توجه به سبک‌های شناختی باعث می شود تا فرآیند نظارت، کنترل و تنظیم قضاوت‌های حرفه‌ای تابعی از واقعیت‌های ادراک شده‌ای باشد که به تصمیم‌گیری ذینفعان کمک می کند تا واقعیت‌های خلق شده به وسیله ی چارچوب‌های فکری حسابرسان را بهتر درک نمایند.

شناختی محسوب می شود که در مقاطع مختلف و بنا به وجود اقتضات فردی، عملکرد حرفه‌ای حسابرسان را بسته به موقعیت توسعه می بخشد و امکان کنترل هیجان‌ها از یک سو و فشار و فرسایش شغلی را از سوی دیگر مهیا می سازد (رابرتسون و کوپر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰).

از طرف دیگر استرنبرگ و گریگورینکو<sup>۲</sup> (۱۹۹۷) مطرح نمودند، سبک‌های شناختی یک رویکرد از روی عادت و روش ترجیحی تلقی می شود که می تواند به نظم بخشی؛ سازمان دهی؛ تحلیل و پردازش اطلاعات منجر شود. از طرف دیگر راینر و رایدینگ<sup>۳</sup> (۱۹۹۷) سبک شناختی را به عنوان یک روش درونی و خودکار جهت حل مسئله تلقی می نماید که می تواند پاسخ دهی براساس اطلاعات و تفسیرهای ذهنی فرد از واقعیت‌ها را به همراه داشته باشد. کولز و وندن بروئک<sup>۴</sup> (۲۰۰۷) نیز سبک شناختی را به عنوان روشی که افراد محرک‌ها را دریافت و اینکه چگونه اطلاعات را برای هدایت رفتارشان مورد استفاده قرار می دهند، تعریف می نمایند.



شکل (۱) تأثیرات ارزیابی پیامدهای سبک‌های شناختی

استانداردهای حسابداری استفاده نمود. نتایج نشان داد، حسابرسان به درخواست تنظیم‌کننده‌ها برای اطلاع‌رسانی درباره تأثیرات COVID-19 پاسخ مثبت دادند و این نتیجه نشان می‌دهد، سبک شناختی حسابرسان تحت تأثیر موقعیت‌های بحرانی می‌تواند تغییر کند. از طرف دیگر مشخص گردید، میزان و طول افشاء موارد کلیدی در سال ۲۰۲۰ نسبت به سال ۲۰۱۹ افزایش یافته است، به طوری که ۸۲ درصد از شرکت‌ها و ۶۱ درصد از افشاء موارد کلیدی تأثیر COVID-19 را گزارش کرده‌اند. بخش املاک و مستغلات و فناوری اطلاعات بیشتر از سایر بخش‌ها در مورد تأثیر آن افشا شده است. در تجزیه و

### پیشینه پژوهش

رینسبیری و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «تغییر واکنش ادراکی حسابرسان مستقل در طول پاندمی کوید ۱۹: افشاء موارد کلیدی» انجام دادند. در این مطالعه نمونه‌ای از ۵۰ شرکت بازار سرمایه کشور نیوزلند برای مقایسه افشاء موارد کلیدی دو دوره شامل سال ۲۰۱۹ و قبل از شروع کوید ۱۹ و بعد از سال ۲۰۲۰ در طول همه گیری کرونا انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. این مطالعه از محتوا برای ارزیابی افشاء موارد کلیدی و تجزیه و تحلیل توصیفی برای بررسی تفاوت‌های بین سال‌های ۲۰۱۹ و ۲۰۲۰ از نظر نوع حسابرسان، بخش صنعت و

4 Cools & Vanden Broeck  
5 Rainsbury et al

1 Robertson and Cooper  
2 Sternberg and Grigorenko  
3 Rayner and Riding

و محافظه‌کاری هستند. جامعه آماری پژوهش شامل حساب‌رسان عضو انجمن حساب‌رسانی ایران است؛ از این رو، پرسشنامه‌های محقق ساخته با روایی و پایایی معتبر بین آنان توزیع شد و داده‌های بدست آمده با استفاده از نرم‌افزار Smat PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان دادند سوگیری‌های شناختی بررسی شده بر اساس میزان اولویت و بیشترین تأثیر به ترتیب شامل سوءگیری اتکاء (۴۶ درصد)، سوءگیری محافظه‌کاری (۴۱ درصد)، سوءگیری واکنش کمتر از حد (۱۵ درصد) و سوءگیری در دسترس بودن (۵ درصد) قابلیت پیش‌بینی خطاهای حساب‌رسان را دارند. نعمتی‌کشتلی و همکاران (۱۳۹۹) مطالعه‌ای با عنوان «تأثیر سبک‌های شناختی حساب‌رسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژی‌گرگورک)» انجام دادند. نمونه آماری پژوهش شامل ۵۳۹ نفر حساب‌رسان شاغل در موسسات حساب‌رسانی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حساب‌رسانی واقع در محدوده جغرافیای شهر تهران در سال ۱۳۹۸ است که با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده در دسترس انتخاب شدند. روش پژوهش حاضر توصیفی-پیمایشی و ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسش‌نامه استاندارد می‌باشد. به منظور تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم افزار لیزرل استفاده شده است. نتایج تجزیه و تحلیل و یافته‌ها بیانگر این است که سبک‌های شناختی حساب‌رسان بر ارزیابی ریسک تقلب تأثیر معنادار در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارند. بنابراین سبک‌های شناختی انتزاعی-تصادفی، انتزاعی-متوالی، عینی-متوالی و عینی-تصادفی به ترتیب بیشترین تأثیر را بر روی متغیر ارزیابی ریسک تقلب دارند. نتایج این تحقیق می‌تواند موجب بسط و گسترش موضوعات مرتبط با قضاوت و تصمیم‌گیری در حساب‌رسانی و نهایتاً ارتقاء کیفیت حساب‌رسانی گردد.

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

باتوجه به توضیح مباحث نظری در خصوص سبک‌های شناختی، لازم به توضیح است که در این مطالعه با ارجاع به پژوهش قبلی محققان (محمدی و همکاران، ۱۴۰۱) چارچوب

تحلیل افشاء موارد کلیدی، استانداردهای حساب‌داری برای موجودی‌ها؛ ماشین‌آلات و تجهیزات، کاهش ارزش دارایی‌ها؛ دارایی‌های سرمایه‌گذاری، درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان و اجاره‌ها به شدت تحت تأثیر COVID-19 قرار گرفتند. گیانکولا و همکاران (۲۰۲۲) مطالعه‌ای تحت عنوان «بررسی ارتباط سبک‌های شناختی و خلاقیت: باتوجه به تقویت خلق ایده‌های بصری» انجام دادند. این مطالعه به صورت تحلیل واریانس و براساس تمرکز بر گروه آزمون و کنترل در تلاش برای آزمون تفاوت بین سبک‌های شناختی با خلاقیت‌های فردی و گروهی در دانشجویان زن بود. نتایج مطالعه نشان داد، استفاده از سبک‌های شناخت انتزاعی به ایجاد تفاوت معنادار در خلاقیت فردی و گروهی منجر می‌شود، به طوریکه وجود این سبک شناختی نسبت به شناخت عینی، می‌تواند خلاقیت فردی را در زنان جهت الگوسازی‌های بصری تقویت نماید. در مقابل تمرکز بر سبک شناخت عینی ضمن ایجاد خلاقیت‌های گروهی در دانشجویان دختر در عین حال احتمالاً سطح کمتری از الگوسازی‌های بصری را بتواند ایجاد نماید. هنریزی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) مطالعه‌ای تحت عنوان «بررسی تأثیر برخی توره‌های شناختی و اثر لنگرانداختن و تعدیل بر قضاوت‌های حساب‌رسانی پرداختند. آنان پس از بررسی توره‌های اتکاء و تعدیل، نمایندگی و دسترسی دریافتند در قضاوت‌های حساب‌رسان، اتکاء و تعدیل، نمایندگی و دسترسی دریافتند در قضاوت‌های حساب‌رسان، اتکا و تعدیل وجود دارد. همچنین حساب‌رسان مؤسسات حساب‌رسانی بزرگ دنیا در قضاوت خود تورش کمتری دارند. همچنین حساب‌رسان با تجربه کاری کمتر، بیشتر مستعد تورش هستند و برخورداری از دانش کافی در مورد اتکاء و رفتارگرایی می‌تواند از بروز آن‌ها جلوگیری کند. محمدزاده مقدم و همکاران (۱۴۰۱) مطالعه‌ای تحت عنوان «تأثیر سوگیری شناختی حساب‌رسان بر هوش معنوی و سبک حساب‌رسان» انجام دادند. جامعه آماری، این مطالعه حساب‌رسان شاغل در سازمان حساب‌رسانی و موسسات حساب‌رسانی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است و تعداد پاسخ‌دهندگان ۳۰۴ نفر بودند. نتایج این مطالعه نشان داد، آگاه‌بودن از وجود اشکال مختلف سوگیری‌های شناختی که بر تصمیم‌گیری حساب‌رسان اثر می‌گذارد اولین قدم برای چیرگی بر آنهاست. کهن‌دل و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر سوءگیری‌های شناختی واکنش کمتر از حد، اتکا، در دسترس بودن و محافظه‌کاری بر خطای حساب‌رسان» انجام دادند. این سوگیری‌ها شامل واکنش کمتر از حد، اتکاء، در دسترس بودن

اتکاء به مدل ارائه شده ی شش بعدی در پژوهش قبلی محمدی و همکاران (۱۴۰۱) توصیفی قلمداد می‌شود، چراکه از طریق فرآیند بازنمایی سیستمی، به دنبال ترسیم یک چارچوب مبتنی بر پیامدها و محرک‌های سبک‌های شناختی حسابرسان مستقل می‌باشد. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به‌لحاظ منطق گردآوری داده‌ها نیز، از نوع ترکیبی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن در حیطه‌های نظری حرفه حسابرسی وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. لذا این مطالعه با اتکاء به مدل ارائه شده در پژوهش قبلی محققان مبنی بر ارائه ی یک مدل ۶ بعدی و مصاحبه با ۱۲ نفر از خبرگان حسابداری که مجموعاً ۳ مقوله و ۶ مولفه و ۳۵ مضمون شناسایی نمود، از طریق سنجش پایایی ابعاد شناسایی شده از طریق تحلیل دلفی، نسبت به انجام تحلیل بازنمایی سیستمی، اقدام می‌کند تا چارچوب بازنمایی سیستمی براساس پیامدها و محرک‌های شناسایی شده ی مدل ارائه شود. لذا براساس توضیح موارد فوق، می‌بایست در ادامه نسبت به ارائه فرآیند پیاده سازی تحلیلی اقدام نمود.

نظری سبک‌های شناختی حسابرسان از طریق بازنمایی سیستماتیک مورد کنکاش قرار می‌گیرد.

(۱) محرک‌های سیستماتیک مولفه‌های مدل سبک‌های

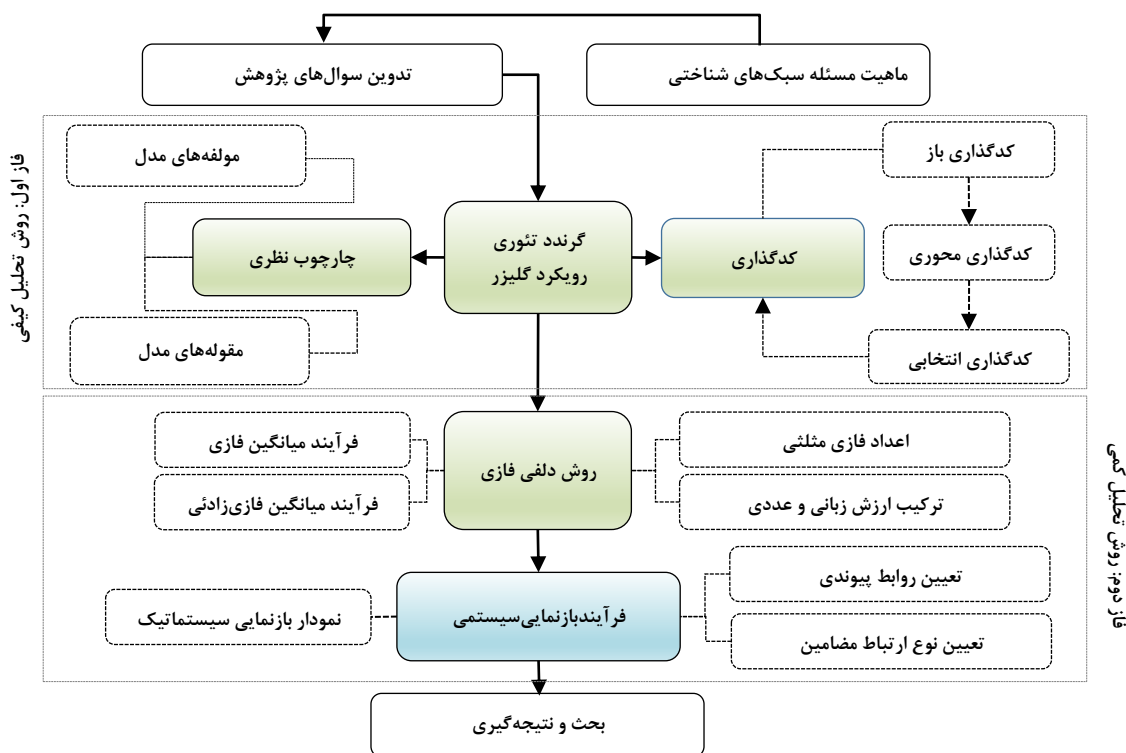
شناختی حسابرسان کدامند؟

(۲) پیامدهای سیستماتیک مولفه‌های مدل سبک‌های

شناختی حسابرسان کدامند؟

### روش شناسی

جهت طراحی مدل، همواره فرآیندی از نظر شیوه اجرا می‌بایست مدنظر قرار گیرد، که پدیده مورد بررسی از نظر محتوایی از چارچوب یکپارچه و هماهنگی حداقل در سطح جامعه هدف مدنظر پژوهش برخوردار نباشد. لذا از آنجاییکه سبک‌های شناختی حسابرسان با توجه به مباحث مطرح شده در میانی نظری و مقدمه، از انسجام نظری لازم در حرفه حسابرسی برخوردار نمی‌باشد، لذا این پژوهش را از نظر نتیجه، در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد. از نظر هدف، این پژوهش با



شکل (۲) چارچوب روش شناسی

## جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این مطالعه باتوجه به تمرکز این پژوهش بر روی بازنمایی سیستماتیک، حساب‌رسان دارای بیش از ۵ سال سابقه حرفه‌ای حسابرسی براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی بودند که بر این اساس تعداد ۲۳ نفر به عنوان جامعه هدف در بخش کمی براساس نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. به عبارت دیگر باتوجه به اینکه این تحلیل، مبتنی بر تجزیه و تحلیلی سیستمی در سطوحی از پیوندهای درونی مشخص از مشارکت‌کنندگان می‌باشد، می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی مشارکت‌کنندگان، انجام می‌گرفت. لذا از نظر حجم نمونه همانطور که پژوهش‌های پلنت و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۷)؛ نرت‌کات و مک‌کوی<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) حد مطلوب جامعه‌ی آماری در این مطالعه را ۱۵ تا ۲۵ نفر عنوان نمودند، ۲۳ نفر به عنوان نمونه در این مطالعه، مورد تأیید است.

جدول (۱) اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش

متغیر	معیارها	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۹	۸۲.۶۰٪
	زن	۴	۱۷.۴۰٪
	جمع	۲۳	۱۰۰٪
سن	کمتر از ۴۰ سال	۴	۱۷.۳۹٪
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۱۶	۶۹.۵۶٪
	بیشتر از ۵۰ سال	۳	۱۳.۰۵٪
	جمع	۲۳	۱۰۰٪
سابقه کاری	کمتر از ۸ سال	۱۷	۷۳.۹۱٪
	بیشتر از ۸ سال	۶	۲۶.۰۹٪
	جمع	۲۳	۱۰۰٪

(منبع: یافته‌های پژوهش)

## گردآوری و تجزیه و تحلیل

در این مطالعه باتوجه به ارائه‌ی چارچوب نظری در پژوهش گذشته محمدی و همکاران (۱۴۰۱) که در مجله پیشرفت‌های حسابداری به انتشار رسیده است، ابعاد مدل سبک‌های شناختی حساب‌رسان براساس تحلیل دلفی فازی به منظور سنجش پایایی مولفه‌های پژوهش در راستای مقوله‌های شناسایی شده، مورد بررسی قرار می‌گیرد. در واقع برای انجام تحلیل دلفی، مولفه‌های اصلی بدست آمده از مرحله کدگذاری انتخاب در تحلیل گردند تئوری، در قالب یک چک لیست امتیازی ۷ گزینه‌ای (امتیازی) طراحی می‌شوند و مجدداً بین مشارکت‌کنندگان پژوهش در

بخش کیفی توزیع می‌گردد تا مشخص شود ابعاد شناسایی شده به درستی مفهوم مورد بررسی را پوشش می‌دهند یا خیر. برای این منظور طی دو مرحله تحلیل دلفی فازی از طریق تفاوت میانگین دور اول و دوم، نسبت به تعیین توافق و حد اجماع استفاده می‌شود (احمدی و همکاران، ۱۳۸۷). در واقع هدف اصلی تحلیل دلفی رسیدن به حد کفایت نظری می‌باشد تا مولفه‌هایی که بیشترین توافق بر سر آن‌ها صورت پذیرفته است، مورد تأیید قرار گیرد. معیارهای نشان‌دهنده اجماع درصد آیت‌ها (رایج‌ترین)؛ ثبات پاسخ‌ها و تفسیر بر مبنای نظر متخصصین است، به طوریکه مولفه‌های تأیید شده در راند اول وارد راند دوم می‌شود و با تکرار آن حد اجماع نظر ایجاد می‌گردد. سپس در بخش کمی پس از مشخص شدن ابعاد سبک‌های شناختی حساب‌رسان مستقل از چک لیست‌های ماتریسی برای انجام تحلیل بازنمایی سیستمی استفاده شد. این چک‌لیست به صورت مقایسه زوجی سطر «i» با ستون «j» تدوین می‌شود و از طریق طی نمودن فرآیندهای تحلیلی موردنظر، اقدام به جمع‌آوری داده‌ها-ی پژوهش شد. سپس مباحثه با محوریت تعیین محرک‌ها و پیامدهای مربوط به ابعاد مؤثر شناسایی شده<sup>۳</sup> (پیوندهای درونی<sup>۴</sup>) ادامه می‌یابد تا براساس خروجی و ورودی‌های مربوط به تحلیل ماتریسی، مشخص گردد، هر یک از ابعاد شناسایی شده، محرک هستند یا در دسته پیامدهای بازنمایی سیستمی قرار می‌گیرند. در واقع در این مرحله ابعاد ایجاد شده در بخش کیفی، براساس روابط پیوندهای درونی (ART) و بازنمایی سیستم (SID) در قالب نمودارهای خطی، جزء محرک‌های سیستمی و پیامدهای سیستمی، قرار می‌گیرند. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌دهیم. برای این منظور بر اساس تحلیل جهت فلش‌ها عمل می‌نماییم. در نمودار فوق فلش‌های سمت ورودی‌های سیستم و فلش‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مؤلفه را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به سزایی خواهد

۴ در روند «IQA» اجزاء معنای یک‌پندار، پیوندهای درونی نامیده می‌شوند.

1 Plant et al  
2 Northcutt & McCoy  
3 Affinities

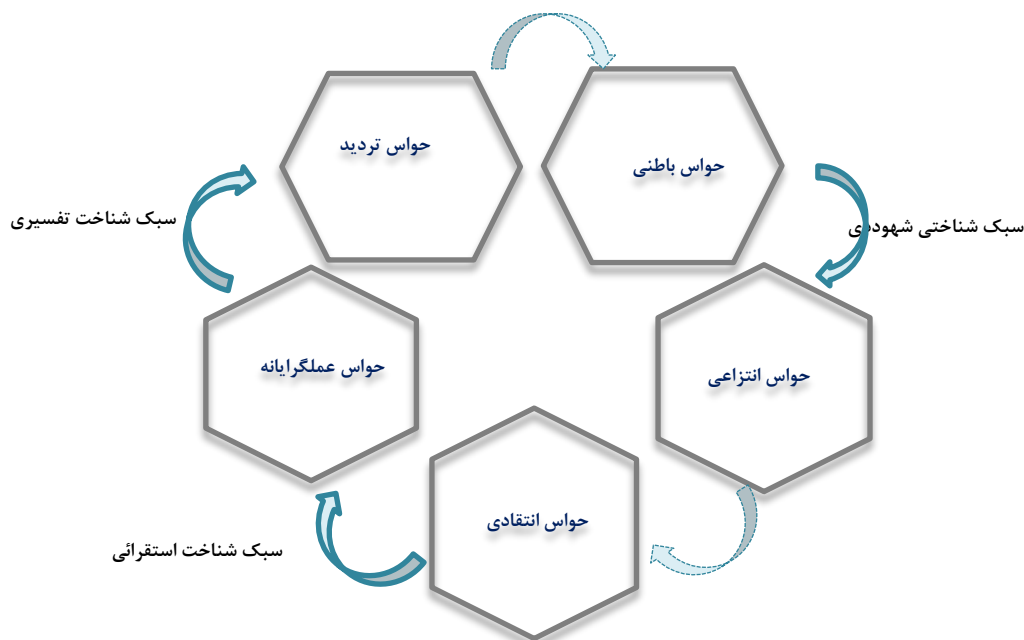
نسبت به سنجش پایایی و تبیین این ابعاد در بستر جامعه ی حرفه‌ای حسابرسی اقدام می‌شود. تحلیل دلفی به عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد مدل طراحی شده، اجازه تبیین مولفه‌های مدل را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این مطالعه جهت برآزش پایایی مولفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. این تحلیل براساس حد فاصل دو میانگین فازی، نسبت به ارزیابی ابعاد مدل اقدام می‌نماید. این تحلیل پنج مقیاس زبان فازی را پوشش می‌دهد و از خبرگان خواسته شده تا به هریک از مولفه‌ها براساس مقوله‌ی آن امتیاز داده شود.

داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند.

### یافته‌های پژوهش

باتوجه ارجاع به پژوهش محمدی و همکاران (۱۴۰۱)، چارچوب نظری ارائه شده به عنوان مبنای تحلیل دلفی فازی و بازنمایی سیستمی قرار می‌گیرد که محورهای آن در قالب شکل (۳) ارائه شده است.

در ادامه با تمرکز بر روی محورهای شناسایی شده تحت عنوان مولفه‌های سبک‌های شناختی حساب‌برسان، از طریق تحلیل دلفی



شکل (۳) سبک‌های شناختی حساب‌برسان

جدول (۲) تحلیل دلفی مولفه‌های اصلی پژوهش

نتیجه	اختلاف میانگین	میانگین غیرفازی	Min	Max	ارزش زبانی					معیارها	سبک‌های شناختی حساب‌برسان
					خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد		
تأیید	۰/۰۹	۸/۳۵	۸/۰۲	۹/۴۹	۱ (۰،۱،۳)	۳ (۱،۳،۵)	۵ (۳،۵،۷)	۷ (۵،۷،۹)	۹ (۹،۷،۱۰)	حواس باطنی	سبک شناخت شهودی
تأیید	۰/۱۱	۸/۲۰	۸/۱۰	۹/۵۰	۰	۰	۰	۳	۲۰	حواس انتزاعی	حساب‌برسان
تأیید	۰/۱۳	۷/۹۵	۷/۸۹	۹/۰۵	۰	۰	۱	۲	۱۸	حواس عینی	سبک شناخت استقرائی
تأیید	۰/۱۲	۸/۱۲	۸/۰۵	۹/۳۰	۰	۰	۲	۱	۲۰	حواس انتقادی	حساب‌برسان
تأیید	۰/۱۴	۸/۳۵	۸/۰۲	۹/۴۹	۰	۰	۰	۴	۱۹	حواس عملگرایانه	سبک شناخت تفسیری
تأیید	۰/۱۳	۸/۲۵	۸/۱۵	۹/۵۵	۰	۰	۰	۱	۲۲	حواس تردیدگرایانه	حساب‌برسان



براساس چک لیست طراحی شده، از هریک از مشارکت‌کنندگان خواسته شد تا براساس فرآیند تحلیلی ارتباط مولفه‌ی سطر «i» با مولفه‌ی ستون «j» را براساس سه ماهیت اعداد ترتیبی «۱»، «۲»، «۳» امتیاز بندی نمایند. عدد «۱» به معنای اثر مستقیم سطر «i» بر ستون «j» می‌باشد؛ عدد «۲» به معنای اثر معکوس یا اثر ستون «j» بر سطر «i» می‌باشد و عدد «۳» به معنای عدم وجود تأثیر در سطر «i» و ستون «j» با یکدیگر می‌باشد. پس از تعیین بالاترین توزیع فراوانی مربوط به ارتباط هریک از مولفه‌ها، اعداد به صورت فلش مشخص می‌شوند. به طوریکه اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۱» بود، از علامت فلش «←» استفاده می‌شود؛ اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۲» بود، از علامت فلش «→» استفاده می‌شود و اگر بالاترین توزیع فراوانی در مورد مولفه‌ای عدد «۳» بود از علامت «⊙» استفاده می‌شود. لذا با عنایت به توضیح‌های ارائه شده، در این مرحله می‌بایست به شناسایی پیوندهای درونی اقدام نمود و نیز جدول (۵) تأثیرگذاری‌های سیستمی را ترسیم کرد. کدگذاری مفاهیم پیوندهای درونی نیز در همین مرحله انجام شد. در این بخش براساس توضیح‌های داده شده و با استناد به ابعاد شناسایی شده، اقدام به انجام تحلیل روابط پیوندهای درونی جهت مشخص نمودن محرک‌ترین و پیامدترین مضامین سازمان دهنده می‌شود.

با توجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله اول و مقایسه آن با نتایج این مرحله، در صورتی که اختلاف بین دو مرحله کمتر از حد آستانه ۰/۲ باشد در این صورت فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود. همانگونه که جدول (۲) مشاهده می‌شود، مشخص گردید، تمامی مولفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی مورد تأیید می‌باشد و اجماع نظری حاصل شده است. باتوجه به این نتیجه در ادامه می‌بایست جهت تعیین محرک‌ها و پیامدهای ابعاد شناسایی و مورد تأیید قرار گرفته از تحلیل بازنامایی سیستماتیک بهره برده شود. به عبارت دیگر، پس از مشخص کردن ابعاد سبک‌های شناختی حساب‌رسان مستقل می‌بایست نسبت به مشخص نمودن پیوند درونی بین محورها جهت پاسخ به سوالات مطالعه مبنی بر تعیین پیامدها و محرک‌های پدیده مورد بررسی در حرفه حسابرسی، از این تحلیل استفاده نمود. در واقع روابط پیوندهای درونی براساس تعیین جهت تأثیرگذاری ابعاد بر یکدیگر براساس چک‌لیست ماتریسی انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط درونی سیستمی محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از پیکان رو به بالا یا رو به چپ استفاده می‌نماید. از دو علامت پیکان به سمت رو به بالا و رو به چپ به‌عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌کنند. بر این اساس دو جهت یادشده پیکان دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف آن در جدول (۳) ارائه شده است. لذا باتوجه به پرسشنامه ارائه شده در جدول (۴) می‌بایست نسبت به سنجش روابط پیوندهای درونی معیارهای شناسایی شده اقدام نمود.

جدول (۳) تعریف جهت پیکان‌های در تحلیل روابط درونی پیوندها

تشریح جهت	جهت پیکان
جهت پیکان در سمت رو به بالا نشان دهنده خروجی‌های سیستم می‌باشد و بیان‌کننده سطر عامل و دلالت‌کننده بر ستون می‌باشد.	↑
جهت پیکان در سمت چپ نشان‌دهنده ورودی‌های سیستم می‌باشد و بیان می‌کند معیار ستون عامل و دلالت‌کننده بر سطر می‌باشد.	←

جدول (۴) چک‌لیست ماتریسی روابط هریک از ابعاد پژوهش

نماد	C1	C2	C3	C4	C5	C6
C1						
C2						
C3						
C4						
C5						
C6						

جدول (۵) روابط پیوندی مضامین سازمان دهنده سبک‌های شناختی حساب‌برسان مستقل

سطح اول/تحلیل پیوند حواس باطنی					
شاخص سطر	سطر بر ستون	ستون بر سطر	بدون ارتباط		فراوانی
			⊖	→	
حواس باطنی	-	→	-	-	۱۸
حواس باطنی	-	→	-	-	۱۶
حواس باطنی	←	-	-	-	۱۷
حواس باطنی	←	-	-	-	۲۰
حواس باطنی	←	-	-	-	۱۹
سطح دوم/تحلیل پیوند حواس انتزاعی					
حواس انتزاعی	-	-	⊖	-	۱۸
حواس انتزاعی	←	-	-	-	۱۷
حواس انتزاعی	-	→	-	-	۱۵
حواس انتزاعی	-	-	⊖	-	۱۸
سطح سوم/تحلیل پیوند حواس عینی					
حواس عینی	-	→	-	-	۱۷
حواس عینی	-	→	-	-	۲۰
حواس عینی	←	-	-	-	۲۰
سطح چهارم/تحلیل پیوند حواس انتقادی					
حواس انتقادی	←	-	-	-	۱۹
حواس انتقادی	←	-	-	-	۱۷
سطح پنجم/تحلیل پیوند حواس عملگرایانه					
حواس عملگرایانه	←	-	-	-	۱۶

باتوجه به ارتباط درونی بین مولفه‌های سبک‌های شناختی حساب‌برسان مستقل، اقدام به ایجاد روابط پیوندی درونی براساس و محرک‌ها مشخص گردد. اختصاص کدهایی از  $M1$  تا  $M6$  می‌شود تا براساس آن پیامدها

جدول (۶) خروجی و ورودی مولفه‌های سبک‌های شناختی حساب‌برسان مستقل

مبین	دلتا	ورودی	خروجی	C6	C5	C4	C3	C2	C1	
پیامد	-۱	۳	۲	←	←	←	↑	↑	۰	C1 حواس باطنی
پیامد	-۱	۲	۱	-	←	↑	-	۰	←	C2 حواس انتزاعی
پیامد	-۲	۳	۱	↑	←	←	۰	-	←	C3 حواس عینی
محرک	۳	۱	۴	↑	↑	۰	↑	←	↑	C4 حواس انتقادی
محرک	۳	۱	۴	↑	۰	←	↑	↑	↑	C5 حواس عملگرایانه
پیامد	-۲	۳	۱	۰	←	←	←	-	↑	C6 حواس تردیدگرایانه

می‌شود. در جدول (۶) پیکان‌های سمت ورودی‌های سیستم و پیکان‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد

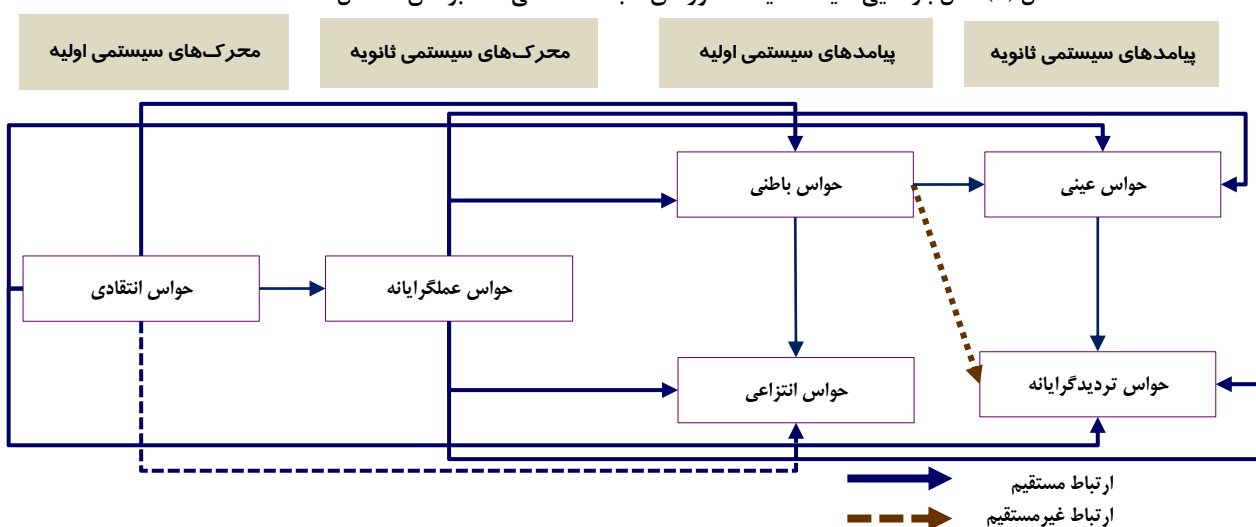
در آخرین مرحله تجزیه و تحلیل مضامین سازمان دهنده سبک‌های شناختی حساب‌برسان مستقل نتایج اثرگذاری‌های سیستمی در نمودار ترسیم می‌شود. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌گیرند. برای این منظور براساس تحلیل جهت پیکان‌ها عمل

به عنوان محرک‌های رفتاری در قضاوت حرفه‌ای تلقی می‌شوند که زمینه‌ساز بروز حواس باطنی و انتزاعی به عنوان پیامدهای اولیه و حواس عینی و تردیدگرایانه به عنوان پیامدهای ثانویه می‌گردند. به عبارت دیگر مهمترین محور سبک شناختی حسابرسان حواس انتقادی است که براساس دو کارکرد عینی گرایانه و تردیدگرایانه می‌تواند نسبت به ارتقاء قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مؤثر باشد. همچنین مشخص شد، تمامی محرک‌های اولیه و ثانویه، بر پیامدهای سیستمی اولیه اثرگذار است که نشان می‌دهد، ابعاد شناسایی شده به لحاظ سیستمی از قدرت وابستگی و نفوذ متوازی در سبک‌های شناختی حسابرسان مستقل برخوردار می‌باشند.

خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مضامین را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند.

براساس الگوی بازنمایی سیستماتیک مشخص گردید، حواس انتقادی و حواس عملگرایانه در کارکردهای شناختی حسابرسان

شکل (۴) مدل بازنمایی سیستماتیک محورهای سبک شناختی حسابرسان مستقل



عملکردهای صاحبکاران تقویت نمایند، تا به یک سطح متوازی از کانون کنترل برای قضاوت حرفه‌ای دستیابند. تقویت چنین مکانیزمی از سبک شناختی، به توسعه حواس عملگرایانه یا پراگماتیسم در حسابرسان مستقل کمک می‌کند تا در کنار مهارت‌های تجربی، با تفکیک شیوه‌های افشاء اطلاعات صاحبکاران، از طریق ارجاع به پرونده‌های حقوقی و قضایی صاحبکاران و یا سطح تعهدات آتی آنان، ارتباط منطقی بین گزارش حسابرسی با عملکردهای مالی آنان ایجاد نمایند. تحریک این دو حواس در سبک شناخت حسابرسان مستقل، می‌تواند دو پیامد بسیار مهم تحت عنوان حواس عینی و حواس تردیدگرایانه را به همراه داشته باشد. حواس عینی اشاره به کارکردهای اطمینان‌بخش جهت اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای همچون آزمون اطمینان و بکارگیری شیوه‌های علمی و محاسباتی دارد و کمک می‌کند تا حسابرسان به طور استقرائی امکان مستند نمودن شواهد و مدارک را برای توجیه قضاوت خود به نهادهای مربوطه

### بحث و نتیجه گیری

هدف این مطالعه ارائه مدل و ارزیابی سیستماتیک پیامدها و محرک‌های سبک‌های شناختی حسابرسان مستقل می‌باشد. در این مطالعه به منظور تعیین و ارزیابی محرک‌ها و پیامدهای سبک‌های شناختی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، طی چند مرحله ماتریس پیوندی، مشخص گردید، حواس انتقادی و حواس عملگرایانه در کارکردهای شناختی حسابرسان به عنوان محرک‌های رفتاری در قضاوت حرفه‌ای تلقی می‌شوند که زمینه‌ساز بروز حواس باطنی و انتزاعی به عنوان پیامدهای اولیه و حواس عینی و تردیدگرایانه به عنوان پیامدهای ثانویه می‌گردند. در تحلیل نتیجه کسب شده می‌بایست اذعان نمود که، حسابرسان به منظور شناخت دقیق کارکردها و شیوه‌ی قضاوت حرفه‌ای، براساس محرک اولیه حواس انتقادی، به توسعه‌ی مهارت‌های یادگیری در کارراهه حرفه‌ای خود نیاز دارند تا حسابرسی ذهنی را به منظور شناخت جنبه‌های گسترده‌ی

شناختی اثرات تاخیر بر فرآیند تعدیل باور حسابرسان را کاهش می‌دهد؟، دانش حسابداری، ۲۱(۸۴): ۲۷-۵

\* کلایان مقدم، هما، مهارتی، یعقوب، اشرفی، مجید، خوراکیان، علیرضا. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تشخیص فرصت‌ها برای خلق ارزش اجتماعی در ایران: نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با رویکرد ظاهرشونده (گلیزری)، علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد، ۱۱(۱): ۱۴۱-۸۷.

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

\* لطفی، سلمان، حاجیها، زهره، وکیلی‌فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۱). سوگیری تأییدی حسابرس و کیفیت حسابرسی: با تأکید بر نقش تعدیلی ویژگی‌های صاحبکار و حسابرس، مجله ایرانی مطالعات مدیریت، ۱۶(۱): ۱۸۳-۲۰۴.

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

\* محمدی، سجاد، صالحی، اله کرم، کوه بر، محمدامین. (۱۴۰۱). طراحی مدل سبک‌های شناختی حسابرسان و ارزیابی محورهای شناسایی شده در حرفه حسابرسی، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۴(۲): ۲۸۵-۳۱۵.

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

- \* Chan, M. M. (1995). The moderating effects of cognitive style and regency effects on the auditor's belief revision process. *Managerial Auditing Journal*, 10(9): 22-28. <https://doi.org/10.1108/02686909510100869>
- \* Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4(3): 359-380.
- \* Chen, C., Zhang, J., Tian, H. and Bu, X. (2022). The impact of entrepreneurial passion on entrepreneurial success and psychological well-being: a person-centered investigation, *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, <https://doi.org/10.1108/IJEBR-12-2021-0977>
- \* Cools, E., & Van den Broeck, H. (2007) Development and validation of the Cognitive Style Indicator, *The Journal of Psychology: Interdisciplinary and Applied*, 141(4): 359-387

و ذینفعان را داشته باشند. از طرف دیگر حواس تردیدگرایانه نشان دهنده ی این موضوع است که یک حسابرس تا چه اندازه می‌تواند ظرفیت‌های ثبات عاطفی و هیجانی را در قضاوت‌های خود تقویت کند و مانع از نفوذ بیرونی و یا فشارهای واسطه‌ها به حسابرسان در توسعه قضاوت‌های حرفه‌ای گردند. آیین رفتار حرفه‌ای لزوم توجه به تردید در قضاوت حرفه‌ای را یکی از مهمترین کارکردهای تفسیری حسابرسان مستقل تلقی می‌کند که زمینه ی تقویت چنین فرآیندی در تفاسیر حسابرسان برای اتخاذ با کیفیت ترین قضاوت حرفه‌ای، تقویت سبک شناختی حسابرسان می‌باشد. لذا از طریق دو حواس انتقادی و عملگرایانه، رسیدن به دو معیار شناختی عینی و تردیدگرایانه می‌تواند بهترین ترکیب در اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان تلقی گردد. در خصوص تطبیق نتیجه کسب شده با مطالعه‌های قبلی باید بیان گردد، براساس عدم انجام پژوهشی مشابه با ماهیت ارزیابی ماتریسی سبک‌های شناختی حسابرسان در گذشته، الزاماً نمی‌تواند این نتایج را با پژوهش‌های گذشته مورد تطبیق قرار داد. اما به لحاظ محتوایی و مفهومی احتمالاً توان نتیجه ی بدست آمد را به لحاظ اهمیت موضوع سبک‌های شناختی حسابرسان با پژوهش‌هایی همچون گیانکولا و همکاران (۲۰۲۲)؛ هنریزی و همکاران (۲۰۲۱) و نعمتی‌کشتلی و همکاران (۱۳۹۹) مورد تطبیق قرار داد.

باتوجه به اهمیت موضوع مطالعه ی حاضر، به سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان آیین رفتار حرفه‌ای و آموزش‌های حسابرسی توصیه می‌شود تا به موضوع سبک‌های شناختی در این عرصه به طور جدی‌تری توجه نمایند تا حسابرسان با وجود افزایش سطح آگاهی و شناخت ایجاد شده، تحت تأثیر فشارهای بیرونی قرار نگیرند و با نظارت کامل بر فرآیندهای طی شده، نسبت به دقت در قضاوت حرفه‌ای خود از کیفیت بالاتری برخوردار باشد. همچنین به حسابرسان به عنوان اهرم اجرایی کارکردهای مصوب و استانداردهای حسابرسی توصیه می‌شود، تا نسبت به سرعت بخشیدن به فرآیندهای ادراکی از عینیت‌های بیرونی تا قدرت تصمیم‌گیری‌های ذهنی از طریق توسعه توانمندی‌های شناختی و تخصصی اقدام نمایند تا در مواجهه به چالش‌ها و فشارهای شغلی، ظرفیت‌های اثرگذار خود را از دست ندهند.

#### فهرست منابع

- \* احمدی، فضل‌اله، نصیریان، خدیجه. (۱۳۸۷). تکنیک دلفی: ابزاری در تحقیق، مجله ایرانی آموزش در علوم پزشکی، ۸(۱): ۱۷۵-۱۸۵.
- \* عرب‌آبادی، رحیم، بهارمقدم، مهدی، خدای‌پور، احمد. (۱۴۰۰). سبک شناختی و قضاوت حسابرس: آیا سبک

- \* Northcutt, N., McCoy, D. (2004). *Interactive Qualitative Analysis: A Systems Method for Qualitative Research*, US: Sage.
- \* Plant, K., Barac, K., De Jager, H. (2017). Developing early career professional auditors at work, *Meditari Accountancy Research*, 25(3): 368-390. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0119>
- \* Rainsbury, E., Bandara, S. and Perera, A. (2023). Auditors' response to regulators during COVID-19: disclosures of key audit matters, *Asian Review of Accounting*, 31(1): 42-56. <https://doi.org/10.1108/ARA-04-2022-0106>
- \* Rambing, Y.C, Utami, I, & Kristianti, I. (2019), Analyzing the recency effects on long series audit information and its mitigation methods with group discussions, *The Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 22(20): 202-212
- \* Rayner, S., and R. Riding. (1997). Towards a Categorization of Cognitive Styles and learning Styles. *Educational Psychology* 17(1/2): 5-27.
- \* Robertson, I.T. and Cooper, C.L. (2010). Full engagement: the integration of employee engagement and psychological well-being, *Leadership & Organization Development Journal*, 31(4): 324-336. <https://doi.org/10.1108/01437731011043348>
- \* Seligman, M. E. P., Schulman, P., DeRubeis, R. J., Hollon, S. D. (1999). The prevention of depression and anxiety. *Prevention and Treatment*, 2(8): 1-32.
- \* Simon, H. A. (2013). *Administrative Behavior: A Study of Decision-Making Processes in Administrative Organizations*, 4<sup>th</sup> edition. New York: The Free Press.
- \* Sternberg, R. J., and E. L. Grigorenko. (1997). Are Cognitive Style Still in Style? *American Psychologist* 52(7): 700-712.
- \* Suwandi, M., Bulutoding, L., Mappanyukki, A. (2020). Influence of Spiritual Intelligence and Role Stress on performance auditors with Psychological Well-Being as a Moderate (Study at the inspectorate of South Sulawesi Province), *International Journal of Advanced Engineering, Management and Science*, 6(6): 222-230.
- \* Vagner, B. (2022). The effect of personalized audit communication and evidence inconsistency on auditor judgments and decision-making, *Managerial Auditing Journal*, 37(8): 1038-1061. <https://doi.org/10.1108/MAJ-09-2020-2857>
- \* Yankova, K. (2015). *The Influence of Information Order Effects and Trait Professional Skepticism on Auditors' Belief Revisions: A Theoretical and Empirical Analysis*. Springer. Dissertation University of Duisburg-Essen.
- \* Elrehail, H., Aljahmani, R., Taamneh, A.M., Alsaad, A.K., Al-Okaily, M. and Emeagwali, O.L. (2023). The role of employees' cognitive capabilities, knowledge creation and decision-making style in predicting the firm's performance, *EuroMed Journal of Business*, <https://doi.org/10.1108/EMJB-03-2022-0057>
- \* Fernández, W. D. (2004). The grounded theory method and case study data in IS research: issues and design. In *Information Systems Foundations Workshop: Constructing and Criticizing*, 1(1): 43-59.
- \* Fuller, L., Kaplan, S, E. (2004). A Note about the Effect of Auditor Cognitive Style on Task Performance, *Behavioral Research in Accounting*, 16(1):131-143 <https://doi.org/10.2308/bria.2004.16.1.131>
- \* Fuller, L.R. and Shawver, T.J. (2020). Will Cognitive Style Impact Whistleblowing Intentions?, Baker, C.R. (Ed.) *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Vol. 23)*, Emerald Publishing Limited, Bingley, 47-62. <https://doi.org/10.1108/S1574-076520200000023003>
- \* Gigerenzer, G. (2004). Fast and frugal heuristics: The tools of bounded rationality. *Blackwell handbook of judgment and decision making*, 2(2): 68-80.
- \* Glaser, B. G. (1992). *Theoretical Sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory*. Mill Valley, Calif.: Sociology Press.
- \* Glaser, B. G., & Holton, J. (2007). Remodeling grounded theory, *Historical Social Research/Historische Sozialforschung. Supplement*, 19(32): 47-68.
- \* Henrizi, P., Himmelsbach, D., & Hunziker, S. (2021). Anchoring and adjustment effects on audit judgments: experimental evidence from Switzerland. *Journal of Applied Accounting Research*, 22 (4): 598-621
- \* Hosen, M., Ogbeibu, S., Lim, W.M., Ferraris, A., Munim, Z.H. and Chong, Y.-L. (2022). Knowledge sharing behavior among academics: Insights from theory of planned behavior, perceived trust and organizational climate, *Journal of Knowledge Management*, <https://doi.org/10.1108/JKM-02-2022-0140>
- \* Johari, R.J., Mohd Hairudin, N.A. and Dawood, A.K. (2022). Analysis of factors affecting dysfunctional audit behavior in Malaysia, *International Journal of Ethics and Systems*, 38(4): 702-719. <https://doi.org/10.1108/IJOES-07-2021-0151>
- \* Kutschera, I. (2003). Cognitive style and decision making: Implications of intuitive and analytical information processing for decision quality.
- \* Lundholm, R.J., Rogo, R. and Zhang, J.L. (2014). restoring the tower of Babel: How foreign firms communicate with U.S. investors. *The Accounting Review*, 89(4): 1453-1485
- \* Noordin, N, A., Hussainey, K., Hayek, A, F. (2022). The Use of Artificial Intelligence and Audit Quality: An Analysis from the Perspectives of External Auditors in the UAE, *Journal Risk Financial Management*, 15(8): 339-369. <https://doi.org/10.3390/jrfm15080339>



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 13/ No. 51/ Autumn 2024

## **Systematic Evaluation of the Consequences and Drivers of Independent Auditors' Cognitive Styles**

**Sajjad Mohammadi**

Department of Accounting, Khorramshah International Branch, Islamic Azad University, Khorramshahr, Iran.  
sajjad.boy666@gmail.com

**Allah-Karam Salehi**

Department of Accounting, Masjed - Soleiman Branch, Islamic Azad University, Masjed-Soleiman, Iran.  
(Corresponding Author)  
AK.Salehi@iau.ac.ir

**Mohammad-Amin Kuhbor**

Department of Economics, Khorramshahr university of Marine Sciences and Technology, Khorramshahr, Iran.  
aminkuhbor@yahoo.com

### **Abstract**

Evaluating the change in the intellectual angles and approach of auditors along the professional path is considered an emerging issue in the behavioral field of auditing knowledge, which has made the need to focus on changing the professional code of conduct in this field more important than in the past. Therefore, this study tries to first determine the dimensions of the cognitive styles model of independent auditors and then, through the process of systematic representation, to determine the location of the identified components in the consequences and system drivers. In this study, referring to the previous research of researchers (Mohammadi et al., 2022), the theoretical framework of auditors' cognitive styles is explored through systematic representation. The target population in the systematic evaluation 23 auditors with more than 5 years of professional auditing experience based on work experience and the level of technical and specialized knowledge through homogeneous sampling and available participated in the quantitative section. The results in the process of systematic representation analysis, it was determined that critical senses and pragmatic senses in auditors' cognitive functions are considered as behavioral stimuli in professional judgment, which lead to the emergence of esoteric and abstract senses as primary consequences and objective senses and They become skeptical as secondary consequences. In other words, the most important axis of auditors' cognitive style is critical senses, which can be effective in improving auditors' professional judgment based on two objective and skeptic functions.

**Keywords:** Cognitive Styles, Drivers and Consequences, Systematic Review