

بررسی تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر تردید حرفه‌ای و کیفیت اظهار نظر حسابرسان در چارچوب رویکرد آمیخته

محمد گلستانی راد

گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.

مجتبی ملکی چوبری

استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (نویسنده مسئول)

سینا خردیار

دانشیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۱/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۱۰

چکیده

این تحقیق از لحاظ هدف از نوع تحقیقات کاربردی از منظر نوع داده‌ها کیفی می‌باشد. مشارکت کنندگان این تحقیق رؤسای مؤسسات حسابرسی شهر تهران می‌باشند که به روش گلوله‌برفی تا حد اشباع نظری انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. تجزیه و تحلیل داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA10 صورت پذیرفته است. پس از تجزیه و تحلیل دقیق مصاحبه‌ها، یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۷۴ مفهوم استخراجی از ۱۲ مقوله اصلی شد. بر اساس ابعاد شش‌گانه مقوله‌های الگوی پارادایمی آنگاه مقوله‌ها بر اساس ابعاد شش‌گانه مقوله‌های الگوی پارادایمی (شرایط علی، پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها) جای گذاری شده و مدل نهایی پژوهش حاصل گردید. مدل پارادایمی تحقیق در شرایط علی شامل ۱- عوامل فردی، ۲- عوامل محیطی؛ مقوله‌های در بخش پدیده محوری شامل ۱- عوامل مدیریتی، ۲- عوامل ارتباطی؛ مقوله‌های در بخش شرایط زمینه‌ای شامل ۱- عوامل سازمانی، ۲- عوامل فردی؛ مقوله‌های در بخش شرایط مداخله‌گر شامل ۱- عوامل سازمانی، ۲- عوامل محیطی؛ مقوله‌های در بخش راهبردها شامل ۱- درون‌سازمانی، ۲- برون‌سازمانی و انتظار می‌رود با اجرای این راهبردها پیامدهایی چون پیامدهای رفتاری و ضد اثربخشی در مؤسسات حسابرسی متصور گردد. در پایان نیز مدل تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی و تأثیر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حسابرس و کیفیت اظهار نظر حسابرسان با استفاده از نرم‌افزار مدلیابی معادلات ساختاری اعتباریابی گردید و اعتبار مدل ۸۹.۸ درصد برآورد گردید.

واژه‌های کلیدی: تورش‌های رفتاری، شرکاء مؤسسات حسابرسی، تردید حرفه‌ای، کیفیت اظهار نظر حسابرسی.

۱- مقدمه

تلاشهای قابل توجهی جهت مطالعه و درک عوامل مؤثر بر تورش‌های رفتاری و تأثیر این عوامل بر ابعاد بازار سرمایه داشته‌اند، چرا که رفتارهایی که بر تصمیمات سرمایه‌گذاری مشارکت‌کنندگان در بازار تأثیر می‌گذارند از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند. در بازارهای نوظهور، کمیابی اطلاعات و به موقع و دقیق نبودن اطلاعات در مورد یک شرکت خاص و همچنین اثرگذاری عوامل سیاسی و اقتصادی کلان بر بازارهای مالی سبب تمرکز سرمایه‌گذاران بر رفتار سایر سرمایه‌گذاران و پیروی از آنها و در نتیجه شکل‌گیری تورش‌های رفتاری در این بازارها می‌شود. تورش‌های رفتاری به عنوان یک عنصر مهم در بازارهای مالی و وجود آمدن تلاطم در شرایطی که اطلاعات در آن پخش می‌شود، می‌گردد. یک مشکل اساسی در این زمینه تمایز قائل شدن بین تورش‌های رفتاری ساختگی و آگاهانه است، زیرا تورش‌های رفتاری آگاهانه ممکن است ناکارا باشد و در نهایت منتهی به نوسان در بازار شود. در این باره شکل‌گیری تورش‌های رفتاری که از آن به رفتارهای توده‌وار تعبیر می‌شود، توضیح چگونگی اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری از میان گزینه‌های مختلف توسط سرمایه‌گذاران را تا حدودی توجیه می‌کند. تورش‌های رفتاری پذیرش ریسک فراوان بدون اطلاعات کافی است، به عبارتی می‌توان آن را قصد و نیت آشکار سرمایه‌گذاران در کپی کردن رفتار سایر سرمایه‌گذاران تعریف نمود. در این حالت سرمایه‌گذاران، به عنوان توده‌ای به تصویر کشیده می‌شوند که بدون اطلاعات کافی مبادرت به اقدامات مخاطره‌آمیز در کسب منفعت می‌نمایند و با اولین نشانه‌های بحران به سرعت به سمت پناهگاههای امن هجوم می‌آورند. این امر عمدتاً ناشی از فقدان شفافیت اطلاعاتی، عدم تقارن اطلاعاتی، فقدان قوانین و مقررات با پشتوانه اجرایی، عدم صراحت مقررات، فقدان الزامات افشای اطلاعات و جلب اطمینان سرمایه‌گذاران از این رهگذر، فقدان تحلیلهای کارشناسانه مناسب و نهایتاً عدم کارایی بازار سرمایه می‌باشد. اگر بازار دقیقاً کارا باشد تورش‌های رفتاری وجود ندارد، در حقیقت وجود تورش‌های رفتاری به ناکارآمدی بازار منجر می‌شود.

تورش‌های رفتاری نشان‌دهنده تمایل مؤسسه به رفتار کردن شبیه مؤسسات دیگر است. وقتی توده مؤسسات فعالیت خاصی انجام داده یا عکس‌العمل خاصی از خود بروز می‌دهند، از نظر ذهنی برای مؤسسات خیلی سخت است که رفتاری متفاوت از

بقیه داشته باشند (آگراوال و ناتارajan^۱، ۲۰۲۳)؛ به بیان دیگر تورش‌های رفتاری به رفتار مجموعه‌ای از شرکتهای و مؤسسات گفته می‌شود که بدون هماهنگی با یکدیگر، رفتاری شبیه به هم از خود نشان می‌دهند. تورش‌های رفتاری را پذیرش ریسک فراوان بدون اطلاعات کافی یا به عبارت دیگر، قصد و نیت آشکار مؤسسات برای تکرار کردن رفتار مشابه سایر مؤسسات می‌توان تعریف کرد (خین‌دنگ^۲ و همکاران، ۲۰۱۸). به اعتقاد عادل^۳ و همکاران (۲۰۲۲) مؤسسات دارای تورش‌های رفتاری احساس می‌کنند ارزش ندارد که با مجموعه توده دربیفتند. آنها توده را داوطلبانه دنبال نمی‌کنند؛ اما برای پرهیز از لگدمال شدن در پی توده مدّ نظر راه می‌افتند (فلاح‌پور و عبدالهی، ۱۳۹۰). این نوع از تورش‌های رفتاری، آفت بازارهای مالی است و رفتار توده‌وار غیرعقلانی تلقی می‌شود (محسنی‌نیا و باباخانی، ۱۳۹۹). در طرف مقابل آن رفتار توده‌وار عقلانی وجود دارد که نشان‌دهنده مشابه‌بودن تصمیم‌گیری‌های فعالانه بازار است؛ ولی این تشابه به دلیل واکنش به اطلاعات مشابه بوده و نشانه کارایی بازار است. توده‌واری در یک بازار مالی به دلایلی مانند نبود شفافیت اطلاعاتی، توسعه‌نیافتگی، نهادهای تخصصی مالی، الگوی فرهنگی جامعه و کم‌عمق بودن بازار سهام ایجاد می‌شود (عادل و همکاران، ۲۰۲۲).

تورش‌های رفتاری در یک بازار مالی به دلایلی مانند نبود شفافیت اطلاعاتی، توسعه‌نیافتگی نهادهای تخصصی مالی، الگوی فرهنگی جامعه و کم‌عمق بودن بازار مالی ایجاد می‌شود. از دلایل دیگر، دور شدن بازارهای مالی از رفتارهای منطقی بروز رفتارهای واکنشی فعالان در این بازارها است (رازانی و همکاران، ۱۴۰۲). یکی از فرضیه‌های مهم بازار کارای سرمایه این است که فعالان بازار سرمایه به‌طور منطقی به اطلاعات جدید واکنش نشان می‌دهند. شواهد بسیاری وجود دارد که فعالان بازار سرمایه نسبت به اطلاعات جدید واکنش بیش از اندازه نشان می‌دهند و براساس این تصمیم می‌گیرند (احمد و وو^۴، ۲۰۲۲). درباره شکل‌گیری تورش‌های رفتاری که از آن به رفتارهای توده‌وار نیز تعبیر می‌شود، توضیح چگونگی اتخاذ تصمیمات از میان گزینه‌های مختلف را تا حدودی توجیه می‌کند. تورش رفتاری، پذیرش ریسک فراوان بدون اطلاعات کافی است. به عبارتی می‌توان آن را قصد و نیت آشکار سرمایه‌گذاران در کپی کردن رفتار سایر سرمایه‌گذاران تعریف نمود (ناستایا^۵ و همکاران، ۲۰۲۲). در این حالت سرمایه‌گذاران و مدیران شرکتهای، به عنوان توده‌ای به تصویر کشیده می‌شوند که بدون اطلاعات کافی مبادرت به

⁴ Ahmad and Wu
⁵ Nastaya

¹ Agrawal and Natarajan
² Xin Deng
³ Adil

مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی صورت‌های مالی به کار گیرند (دهرو^{۱۰} و همکاران، ۲۰۲۱).

مطابق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، نحوه رفتارهای مؤسسات حسابرسی، توسط قصد و نیت آن‌ها، هدایت می‌شود. در واقع قصد و نیت به‌عنوان مقدمه ضروری و بی‌واسطه برای رفتار معرفی می‌شوند که نشان می‌دهند چقدر حاضرند سخت تلاش کنند و چه میزان تلاش آن‌ها در راستای انجام رفتار برنامه‌ریزی شده می‌باشد. تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده دارای سه عنصر (۱) نگرش نسبت به رفتار، (۲) هنجارهای پذیرفته شده و (۳) کنترل رفتاری درک شده است (آگراوال و ناتارجان، ۲۰۲۳). عنصر نخست، کشف تقلب: باورهای رفتاری که بر نگرش و دیدگاه نسبت به رفتار تأثیر می‌گذارد که در اینجا با عنوان شک و تردید حرفه‌ای تعریف می‌شود. مطابق با پژوهش‌های حاسانا^{۱۱} (۲۰۱۰)؛ ناسوشن و فیتیریانی^{۱۲} (۲۰۱۲)؛ انگریاوان^{۱۳} (۲۰۱۴) تردید حرفه‌ای به‌عنوان فاکتور اثرگذار بر شناسایی کشف تقلب، نقش اساسی در حسابرسی داشته و بخش جدایی‌ناپذیر از تخصص حسابرس و رفتار مؤسسه حسابرسی می‌باشد. به‌نوعی که هر چقدر حسابرس آموزش کشف حسابداری متقلبان را در مؤسسه بیشتر ببینند در مقایسه با حسابرسانی که هرگز آموزش لازم را ندیده باشند تردیدگرایی بیشتری داشته و به‌نوعی با دیدگاه انتقادی نسبت به شواهد حسابرسی برخورد می‌کنند، در نتیجه می‌توانند وجود تقلب را در مرحله برنامه‌ریزی ارزیابی کرده و در نهایت، حسابرس را به افزایش شناسایی کشف تقلب طی مراحل بعدی حسابرسی سوق می‌دهد. عنصر دوم، باورهای هنجاری: این باور هنجار ذهنی را پی‌ریزی می‌کند که به‌عنوان درک اخلاقی حسابرسان تعریف می‌شود و به چگونگی درک حسابرس از آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی در مؤسسه حسابرسی اشاره دارد. عنصر سوم، باورهای کنترلی: مبنایی برای درک کنترلی رفتاری است که از آن به‌عنوان درک آسان و سخت حسابرس با توجه به رفتار گذشته برای پیش‌بینی شناسایی کشف تقلب طی حسابرسی که از تجربه حسابرس به دست می‌آید، تعریف می‌شود (عادیل و همکاران، ۲۰۲۲).

با توجه به تفاسیر اشاره شده در بالا مؤسسات حسابرسی در ایران با عمده چالشهایی مواجه هستند که رفتارهای آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. به طوری که عمده چالشهای این مؤسسات را طی میزگرد حسابرسان و فناوری اطلاعات در سال ۱۴۰۰ شامل

اقدامات مخاطره‌آمیز در کسب منفعت می‌نمایند و با اولین نشانه‌های بحران به سرعت به سمت پناهگاههای امن هجوم می‌آورند که این امر عمدتاً ناشی از فقدان شفافیت اطلاعاتی، عدم تقارن اطلاعاتی، فقدان قوانین و مقررات با پشتوانه اجرایی، عدم صراحت مقررات، فقدان الزامات افشای اطلاعات و جلب اطمینان سرمایه‌گذاران از این رهگذر، فقدان تحلیلهای کارشناسانه مناسب و نهایتاً عدم کارایی بازار سرمایه می‌باشد. اگر بازار دقیقاً کارا باشد رفتار توده‌وار وجود ندارد، در حقیقت وجود رفتار توده‌وار به ناکارآمدی بازار منجر می‌شود (کاسوگا^۱، ۲۰۲۱).

در این بین برخی پژوهشگران مانند جین^۲ و همکاران (۲۰۲۱) به این نکته مهم اشاره داشته‌اند که برای دستیابی به نتایج مطلوب یک مؤسسه حسابرسی، صرف وجود یک رفتار مطلوب از سوی مؤسسه کافی نبوده است؛ بلکه میزان کیفیت واحد حسابرسی و اظهارنظرهای حسابرسان است که نقش حیاتی دارد (جین و همکاران، ۲۰۲۱). بسیاری از پژوهشگران (از جمله مسیر^۳ و همکاران (۲۰۰۰)؛ پراویت^۴ و همکاران (۲۰۰۲)؛ ابوت^۵ و همکاران (۲۰۰۹)؛ بیم آلدرد^۶ و همکاران (۲۰۱۲)) به تبعیت از نظریه دی آنجلو^۷، کیفیت فعالیت مؤسسه حسابرسی را تابعی از دو عامل «صلاحیت» و «استقلال» معرفی کرده و بیان داشته‌اند این دو عامل، بااهمیت و متمایزند و با یکدیگر رابطه متقابل دارند (دینانتارا^۸ و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین، برای ارتقاء کیفیت اظهار نظر حسابرسی، هر دو عنصر صلاحیت و استقلال ضروری است؛ بنابراین، توجه تنها به یکی از دو عنصر مذکور کافی نیست؛ زیرا همان‌طور که از یک حسابرس صلاحیت‌دار و ماهر، انتظار کشف هر چه بیشتر اشتباهات موجود در گزارش‌های مالی وجود دارد، نحوه گزارش این اشتباه کشف‌شده به مقامات ذی‌صلاح، به استقلال او بستگی دارد (دین^۹ و همکاران، ۲۰۲۱). بیشتر پژوهشگران برای کاهش تردید حرفه‌ای حسابرس و ارتقاء سطح اظهارنظر حسابرس بر معیارهای تأکیدشده در استانداردهای حسابرسی مستقل، تأکید کرده‌اند. استانداردهای حسابرسی مستقل به‌منظور اتکای حسابرس بر کار حسابرسان، سه معیار را مدنظر قرار داده‌اند. براساس استانداردهای مزبور، حسابرس مستقل می‌باید قضاوت حرفه‌ای خود را در ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی شامل ارزیابی «صلاحیت و خبرگی»، «بی‌طرفی» و «ماهیت و دامنه کار انجام‌شده حسابرسی داخلی»

⁸ Dinantara

⁹ Din

¹⁰ Dhruv

¹¹ Hasana

¹² Nasoshen and Fityrani

¹³ Engeryavan

¹ Kasoga

² Jain

³ Masir

⁴ Provit

⁵ Abbot

⁶ Bim alderd

⁷ De Angelo

عوامل زیر برشمردند که این عوامل منجر به تورش‌های رفتاری در مؤسسات حسابرسی می‌شود:

الف) چالش‌های درونی:

۱. چالش مقررات و قوانین در اجرا (یکی از چالش‌های اساسی حساب‌برسان در حسابرسی صورت‌های مالی مجموعه مورد رسیدگی قوانین ومقررات حاکم بر عملیات مالی صاحب‌کار است؛

۲. چالش نیروی انسانی و سیستم مدیریت منابع انسانی (یکی از مشکلات حرفه، بحث دستمزدهای پایین نیروهای کار در مؤسسات حسابرسی است)؛ ۳. چالش کیفیت حسابرسی (این موضوع که حساب‌برسان از دانش آموزش وتجربه متفاوتی نسبت به همکاران حرفه ای دیگر خود برخوردارند چیز عجیبی نیست)؛ ۴. چالش آموزش و فراگیری اندک (از جمله مواردی که در کاهش کیفیت پروند های حسابرسی و درنهایت کاهش تاثیر گذاری استانداردهای حسابرسی بر ارایه گزارش و رفتار حساب‌برسان موثرند بحث آموزش و فراگیری اندک با توجه به تحولات حرفه و نیازهای فزاینده جامعه به خدمات متنوع اعتباردهی است)؛ ۴. چالش عدم ثبات درآمدی و بحث رتبه‌بندی (یکی از چالش‌های موجود بر سر راه مؤسسات حسابرسی تازه شکل گرفته عدم توان رقابت با مؤسسات قدیمی موجود در حرفه ولذا کاهش حاشیه سود درآمدی به توجه به تشکیلات سازمان یافته مؤسسات در چارچوب اساسنامه جامعه حسابداران رسمی است)؛ ۵. چالش استانداردهای ناکامل ونا تمام و اظهار نظر مطلوبیت صورت‌های مالی (استانداردهای حسابداری ایران برگرفته ناممومی از استانداردهای بین‌المللی است به گونه ای که در برخی از موارد بایستی تحقیق کاملی در خصوص شرایط اقتصادی سیاسی و فرهنگی کشور صورت می پذیرفت وبعد استاندارد عمومی واجرایی می شوددر برخی موارد نیز استانداردی ارایه نشده است)؛ ۶. چالش رابطه سالاری و پیوند طبقاتی ومحوریت افراد تا مؤسسات (مؤسسات حسابرسی به صورت تضامنی تشکیل و افراد حاضر در آن محوریت سود آوری وانعقاد قرارداد موسسه را موجب می شوند)؛ ۷. چالش ادغام و حرفه ای گری (این واقعیت را باید پذیرفت که حرفه ای گری در قالب مؤسسات کوچک حسابرسی شکل نخواهد گرفت، کیفیت کار تضمین نخواهد شد و آموزش حرفه ای مستمر به بن بست خواهد رسید)؛ ۸. چالش آیین رفتار حرفه ای (آیین رفتار حرفه ای در پاره ای از موارد نیاز به تغییر وتعدیل دارد بحث هایی نظیر بیمه شدن حساب‌برسان شاید شرایط رفتار حرفه ای حاکم بر آن‌ها را از این‌که کارهای حسابرسی وغیر حسابرسی صاحب‌کار را نپذیرند، تغییر دهد چراکه اگر بیمه گزار تمامی مسولیت ناشی از گزارش نادرست حساب‌برسان را در جبران خسارت بپردازد شاید بحث استقلال کم رنگ تر شود).

ب) چالش‌های بیرونی

۱. چالش عدم استقلال (ظاهری و باطنی) (کلمه حسابرس در اکثر مواقع با کلمه مستقل همراه وتزیین می شود. به این مفهوم که شخصی که کار حسابرسی صاحب‌کار را پذیرفته از سازمان مورد نظر مستقل بوده وهیچ گونه منفعت مستقیم ویا غیر مستقیمی که بتواند بر اظهار نظروی تاثیر بگذارد ندارد. اما در مواردی مشاهده می شود در عین حال که حسابرس استقلالی (چه به صورت ظاهری وچه به صورت باطنی) از مجموعه مورد نظر ندارد گزارشات حسابرسی تهیه شده با عنوان "گزارش حسابرس مستقل" تهیه وتنظیم می شود)؛ ۲. چالش حسابرس وبازرس و حاکمیت شرکتی (بحث انتخاب بازرسان آن چنان که در قانون تجارت آمده بر عهده مجمع عمومی صاحبان سهام است ولذا تغییر مداوم حساب‌برسان آسیب های جدی به امر حسابرسی مستقل دارد. با این حال در خصوص شرکت‌های بورسی طبق دستورالعمل سازمان بورس در خصوص حساب‌برسان معتمد تغییر حسابرسین توسط صاحب‌کار بایستی با دلیل همراه باشد وحساب‌برسان نیز موظفند طبق آیین رفتار حرفه ای دلایل برکناری خود را به حساب‌برسان بعدی اطلاع دهند)؛ ۳. چالش استانداردگذاری سیاسی (هر عضو حرفه‌ای که تاریخچه توسعه وگسترش نظریه درحسابداری را خوانده باشد می بیند که تضاد عقاید عجیبی در فرموله بندی اصول واستانداردها در این علم وجود دارد)؛ ۴. چالش گزارشگری بی مایه و روتین حسابرسی از دید استفاده کننده (استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی هر ساله گزارش حسابرس را دریافت وآن را با گزارش سال قبل مقایسه می‌کنند. بارها شده که در گزارشات حسابرسی که به صورت غیر مقبول ارایه می شود بندهای حسابرسی، علیرغم طرح در مجمع عمومی صاحبان سهام به منظور رفع آن در طی سال آتی، دقیقا بدون هیچ‌گونه کم وکسری عیناً تکرار می‌شود واین موضوع می تواند نوعی سر خوردگی برای کسانی که منتظر خبر های جدید در خصوص وضعیت مالی ونتایج عملکرد ویا چشم انداز آتی شرکت هستند را موجب شود)؛ ۵. چالش فاصله انتظارات از خدمات حسابرسی و اعتباردهی (سیستم‌های اجتماعی هر روزه مانند موجودی زنده و پویا در حال تغییر و تحول هستند ودر این میان سازمان‌ها، که جزء مهمی از این سیستم ها تلقی می شوند، را نمی توان خارج از این تحولات تصور کرد)؛ ۵. هرم پاسخ‌گویی عمومی وشفافیت و فرهنگ پاسخ‌گویی جایگاه و نقش حساب‌برسان (اجتماع گاهی وقت ها انتظاراتی فرا تر از آنچه که در کلیت یک نظام حاکم است از حساب‌برسان دارند. از طرفی در یک اقتصاد بیمار تک محصولی با وجود اقتصاد غیر رسمی فعال وقوی نمی توان انتظارات مازاد بر محدودیت های حسابرسی را از حساب‌برسان در خواست کرد. هرم پاسخ‌گویی وشفافیت از بالا

با مدیریت رفتار مؤسسات حسابرسی. (۴) جهت دادن به رفتارها و الگوی ذهنی شرکای مؤسسات حسابرسی.

همچنین با توجه به نقش مهم مؤسسات حسابرسی در توسعه اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی کشور، با شناخت و درک صحیح از مسائل روز و عوامل مؤثر بر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی می‌توان کارآمدتر و مؤثرتر به ایفای نقش حسابرسی پرداخت. از سویی به واسطه بررسی پیشینه تحقیق و مرور تحقیقات گذشته مطالعه‌ای با عنوان «بررسی تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر تردید حرفه‌ای و کیفیت اظهار نظر حسابرسان» مشاهده نگردید و بدین سبب این تحقیق را می‌توان بعنوان اولین تحقیق در این زمینه در نظر گرفت و تاکنون پژوهشی با این عنوان مشاهده نشده است و خلأ تحقیقات پیشین در این خصوص کاملاً مشهود بوده و احساس می‌شود. از سوی دیگر ارائه مدل تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت اظهار نظر حسابرسان و کاهش تردید حرفه‌ای حسابرسان در تصمیم‌گیری‌های مربوط به کیفیت حسابرسی با توجه به روند رو به رشد آن در ایران خواهد شد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در خصوص موضوع تحقیق تحقیقات متنوعی انجام شده که در ادامه به برخی از آنها پرداخته می‌شود. اشرفی و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی با عنوان طراحی مدل تورش رفتاری حسابرسان با تأکید بر ویژگی‌های فردی و عمومی حسابرسان به روش داده بنیاد به این نتیجه رسیدند که تورش‌های رفتاری به عنوان اشتباهات سیستماتیک در قضاوت تعریف شده‌اند. محققین فهرست بلندی از انواع تورش‌های رفتاری را شناسایی و ارائه نموده‌اند. مطالعات اخیر بیش از پنجاه نوع تورش رفتاری شناخته شده در مورد سرمایه‌گذاران را معرفی کرده و این در حالی است که بسیاری از تمایلات رفتاری هنوز به روشنی مورد شناسایی قرار نگرفته است. نتایج مصاحبه‌ها بعد از اعمال مراحل سه گانه کدگذاری، در مرحله اولیه ۸۲ کد شناسایی شد و در ادامه مراحل، پس از اعمال تغییرات (حذف و ادغام) ۵۶ مفهوم در هفت مولفه شامل، ویژگی‌های جسمی فردی، ویژگی‌های اخلاقی و ذهنی، مهارت‌ها و دانش، خطاها، عوامل سازمانی، عوامل فراسازمانی و عوامل فرهنگی دسته‌بندی شد. ترازودار و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی با عنوان ارائه مدلی به منظور شناسایی تأثیر تورش‌های رفتاری و سواد مالی و نقش آنها بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران (مبتنی بر رویکرد گراند تئوری) به این نتیجه رسیدند که سرمایه‌گذاران می‌توانند با پیاده‌سازی راهبردهای ارائه شده از طریق شناسایی و کاهش سوبه‌های

به پایین است و نه بالعکس و تا زمانی که این موضوع حل نشده از حسابرسان انتظار شفافیت حداکثری را نمی‌توان داشت).

با این وجود مطالعه در مورد تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر تردید حرفه‌ای و کیفیت اظهار نظر حسابرسان می‌تواند به محققین در تطبیق نتایج حاصل از این مطالعه در بازار سرمایه ایران و مطالعات خارجی انجام شده ارائه دهد و اینکه آیا شباهت‌ها و تفاوت‌ها در تورش‌های رفتاری در این بازارها وجود دارد؟ زیرا برای رقابت موفق در محیط حسابرسی، مؤسسات حسابرسی باید تلاش مداومی برای برآورده ساختن انتظارات صاحب‌کار و به حداکثر رسانیدن رضایت وی از طریق بهبود تصمیم‌گیری و ارتقاء سطح کیفیت اظهارنظرها و حسابرسی داشته باشد. از این رو پرداختن به تورش‌های رفتاری مؤسسات حسابرسی، به دلیل نقش بی‌بدیلی که آنها می‌توانند برای حذف خلاءها در پیشگیری و شناسایی کشف تقلب با توجه به تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده و نقش اثرگذار آن باتوجه‌به متغیرهای تردید حسابرسان و کیفیت اظهار نظر حسابرسان ایفا نمایند، حائز اهمیت است. با این وجود، به نظر می‌رسد که در کشورمان شناخت اندکی درباره تورش‌های رفتاری مؤسسات حسابرسی در تئوری و عمل و حدود اثرگذاری آن بر تردید حرفه‌ای و کیفیت اظهار نظر حسابرسان وجود دارد و لازم است در این خصوص پژوهش‌های بیشتری انجام شود و به‌رغم لزوم اجرای وجود آیین رفتار حرفه‌ای، استانداردهای حسابرسی و ... مؤسسات حسابرسی گهگاهی به تورش‌های رفتاری (رفتار توده‌وار) اتکاء می‌نمایند. لذا مطالعه در خصوص نقش و تأثیر تورش‌های رفتاری مؤسسات حسابرسی بر تردید حرفه‌ای و کیفیت اظهار نظر حسابرسان لازم دیده می‌شود. از طرفی کمتر پژوهشی وجود دارد که به ارایه مدل در چارچوب تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی پرداخته باشد و این خود گویای تمایز اساسی این پژوهش با سایر پژوهش‌های انجام شده در این خصوص می‌باشد. لذا این تحقیق با هدف مدل‌سازی تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی صورت گرفت و پرسش حائز اهمیت در این تحقیق این است که مدل مناسب تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی کدامها هستند؟ لذا از ضرورت‌های خاص انجام این تحقیق می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

(۱) افزایش غنای ادبیات موضوع در حوزه تورش‌های رفتاری و کاهش خلأ موجود در زمینه تحقیقات پیشین. (۲) گسترش مفاهیم در حوزه تورش‌های رفتاری و تردید حسابرسی و کیفیت اظهار نظر حسابرسی. (۳) ارایه راهکارهای عملی برای کاهش سطح تردیدهای حسابرسان و ارتقاء کیفی اظهار نظر حسابرسان

تحقیق آنها نشان داد بین ریسک‌پذیری و رفتار توده‌وار مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری، رابطه‌ای معکوس وجود دارد.

زنجیردار (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان تأثیر رفتار توده‌وار سرمایه‌گذاران نهادی بر بازده سهام به این نتیجه رسیدند که اشراف بر تورش‌های رفتاری باعث می‌شود تا سرمایه‌گذاران با آگاهی بیشتری فرآیند تصمیم‌گیری خود را بررسی نمایند و در صورت مواجهه با تورش‌های گفته شده بتوانند به‌خوبی واکنش نشان داده و از انحراف در تصمیم‌گیری جلوگیری نمایند. در پژوهش حاضر برای وزن‌دهی تورش‌های رفتاری مؤثر در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران در بازار بورس اوراق بهادار تهران تورش‌های ۳۶ گانه در قالب پنج گروه طبقه‌بندی شده و پس از تنظیم پرسشنامه و تکمیل توسط خبرگان مالی و بورس اوراق بهادار تهران (استادان دانشگاه و مسئولان کارگزاری‌ها) با به‌کارگیری فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی، اولویت‌بندی شدند. در رتبه‌بندی گروه‌های پنج گانه، گروه‌های شناختی، عاطفی، پدیده‌های غیر عادی، رفتارهای مکاشفه‌ای و در نهایت گروه ترجیحی به‌ترتیب اولویت‌های اول تا پنجم را کسب نمودند. در خارج از کشور نیز مطالعاتی انجام شده که در ادامه به برخی از اهم آن اشاره می‌شود. آگروال و ناتارجان (۲۰۲۳) در تحقیقی با عنوان بررسی و مدیریت تورش‌های رفتاری در چارچوب یادگیری فعال به این نتیجه رسیدند که مدل‌های آگاهی از تعصب، دقت طبقه‌بندی اطلاعات و تصمیم‌گیری بر تورش‌های رفتاری اثر معناداری دارد. وئیکسیانگ و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیقی با عنوان بررسی تجربی سواد مالی و تورش‌های رفتاری در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری: شواهد تازه از ادراک سرمایه‌گذاران کوچک به این نتیجه رسیدند که بین سوگیری اکتشافی و توسعه سوگیری رفتاری در تصمیم‌گیری ارتباط آماری معنی‌داری وجود دارد. با این وجود، توهمت شناختی، ذهنیت گله و اثر قاب‌بندی، همگی تأثیر مخربی بر تعصبات رفتاری دارند. علاوه بر این، سرمایه‌گذاران اغلب در هنگام قضاوت درباره سرمایه‌گذاری، به جای سایر استراتژی‌های غیرمنطقی، به تعصبات اکتشافی پایبند هستند. بنابراین، سطح سواد مالی سرمایه‌گذاران فردی به شدت بر انتخاب‌های انجام شده در مورد سرمایه‌گذاری در بازار سهام تأثیر می‌گذارد. دوان و هارنی (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان رفتار توده‌ای و تصمیم به سرمایه‌گذاری و عملکرد به این نتیجه رسیدند که مدیران ریسک‌گریز، فعالیت‌هایی با ریسک و بازده پایین را انتخاب کرده و از قبول تکنولوژی‌های جدید و پیشرفته همراه با ریسک بالا پرهیز می‌کنند. در چنین موقعیتی ممکن است بهره‌وری سازمان نیز کاهش یابد.

ذهنی خود و بهبود سواد مالی، کیفیت تصمیم‌گیریشان را بهبود بخشند و تصمیم‌های سرمایه‌گذاری کاراتری اتخاذ کنند.

مرادی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان بررسی نقش تعدیل‌گر تورش‌های رفتاری بر رابطه بین ویژگی‌های فردی مدیران مالی و مشخصات شرکت‌ها با عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که الف) «ویژگی‌های فردی مدیران مالی» از تأثیر معنادار مثبتی بر عملکرد مالی شرکت‌های مورد بررسی برخوردار می‌باشد. ب) «مشخصات شرکت‌ها» از تأثیر معنادار مثبتی بر عملکرد مالی شرکت‌های مورد بررسی برخوردار می‌باشد. ج) با وارد کردن «تورش‌های رفتاری» به عنوان متغیر تعدیل‌گر از شدت تأثیر مثبت ویژگی‌های فردی مدیران و مشخصات شرکت‌ها بر عملکرد مالی شرکت‌های مورد بررسی کاسته می‌شود. در نهایت، باتوجه به تأثیر معنادار و معکوس تورش‌های رفتاری مدیران مالی بر عملکرد مالی شرکت‌ها، به مدیران مالی پیشنهاد شد تورش‌های رفتاری خود را از طریق مشاوره با خبرگان و همچنین، شرکت در دوره‌های آموزشی کوتاه و بلندمدت تعدیل کنند.

راکی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان مدل‌سازی اثر تورش رفتاری زیان‌گریزی بر پویایی‌های قیمت و بازدهی بازار سهام (کاربرد مدل سازی مبتنی بر عامل در اقتصاد رفتاری) به این نتیجه رسیدند که تورش رفتاری زیان‌گریزی، بخشی از پویایی‌های بازارهای مالی را توضیح می‌دهد و نقش مهمی در شکل‌گیری قیمت‌های بازارهای مالی دارد. همچنین فرآیند تولید قیمت (و به تبع آن بازدهی) که در این مدل به صورت درون‌زاست با بسیاری از حقایق بازارهای مالی از جمله معمای صرف سهام، حباب قیمت‌ها، کشیدگی زیاد و غیرنرمال بودن توزیع بازدهی‌ها و دنباله ضخیم بودن آن سازگار است. جمشیدی (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان بررسی تورش‌های رفتاری و عوامل مؤثر بر ایجاد آن در سرمایه‌گذاران فرشته به این نتیجه رسیدند که تورش‌های رفتاری فرااعتمادی، حسابداری ذهنی، زیان‌گریزی، پشیمان‌گریزی، نماگری، اتکاء و تعدیل، دگرگون‌گریزی و رویدادگرایی در میان سرمایه‌گذاران فرشته وجود دارد. همچنین نتایج تحلیل سلسله‌مراتبی نشان داد که نسبت قیمت به درآمد مهمترین عامل اثرگذار بر ایجاد تورش رفتاری سرمایه‌گذاران فرشته است. دوستار و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر رفتار توده‌وار در ریسک‌پذیری مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیدند که امروزه رفتار توده‌وار، که یکی از مهم‌ترین تورش‌های رفتاری در بین شرکت‌های سرمایه‌گذاری، مدیران و سرمایه‌گذاران است، نقش بسیار مهمی در پذیرش ریسک، بازده سهام و سبب سرمایه‌گذاری بازی می‌کند. لذا نتایج

۴. عوامل زمینه‌ای به نظر شما که بر بروز تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی اثر دارند کدامند؟

۵. تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی را در چه پدیده‌های محوری می‌توان دسته‌بندی نمود؟

۶. به اعتقاد شما راهبردهای تأثیرگذار بر بروز تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی کدامها هستند؟

۷. پیامدهای تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی کدام است؟

۸. اگر نقطه نظر خاصی مد نظر دارید که در سؤالات به آن اشاره نشده است، جهت غنای یافته‌ها مطرح بفرمایید.

گام سوم: دعوت به مصاحبه: در گام سوم بر اساس متن مصاحبه نهایی شده، از رؤسای مؤسسات حسابرسی شهر تهران به روش گلوله‌برفی مصاحبه به عمل آمد.

گام چهارم: کدگذاری داده‌های مصاحبه: در قالب کدگذاری باز، محوری و انتخابی برای شناسایی عوامل علی، زمینه، پدیده یا مقوله محوری، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای بروز تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی.

گام پنجم: اعتباریابی متغیرهای تحقیق: برای اطمینان از روایی و پایایی متغیرها در این تحقیق از چهار معیار استراوس و کوربین (۱۹۹۰) اعتبارپذیری، انتقال‌پذیری، اطمینان‌پذیری و تأییدپذیری بهره گرفته شد.

گام ششم: ارایه مدل تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی: در این مرحله متغیرهای علی، مداخله‌گر، محوری، زمینه‌ای، راهبردهای و پیامدهای تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شناسایی شده در قالب مدل مفهومی ترسیم و تدوین گردید

گام هفتم: اعتباریابی مدل: در این مرحله متغیرهای علی، مداخله‌گر، محوری، زمینه‌ای، راهبردهای و پیامدهای تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شناسایی شده در قالب پرسشنامه محقق ساخته و مبتنی بر طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد) به حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با توجه به جدول مورگان به منظور اعتباریابی و ارایه مدل ساختاری تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر تردید حرفه‌ای و کیفیت اظهارنظر حساب‌رسان انجام شد. روش تحلیل داده‌ها بر مبنای تجزیه و تحلیل آماری، تحلیل عاملی و بهره‌گیری از مدلسازی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار اسمارت پی ال اس است.

یاش و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان رفتار توده‌ای سرمایه‌گذاران و بازده داراییها به این نتیجه رسیدند که بین توده‌ای سرمایه‌گذاران و بازده داراییها رابطه معنی‌داری وجود دارد. خین‌دنگ و همکاران (۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان رفتار توده‌ای صندوق‌های مشترک و ریزش قیمت سهام به این نتیجه رسیدند که رفتار توده وار در دوران رونق بازار در بورس تهران وجود ندارد، ولی شواهدی از رفتار توده وار در دوران رکود بازار با استفاده از داده‌های روزانه بازده یافت شد. نکته دیگر اینکه با استفاده از داده‌های هفتگی شواهدی حاکی از رفتار توده وار بدست نیامد که این مسئله می‌تواند تأکیدی بر یافته کریستی و هانگ (۱۹۹۵) مبنی بر کوتاه مدت بودن پدیده رفتار توده وار باشد که منجر به ریزش قیمت سهام می‌شود. براون و همکاران (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان رفتار توده‌ای و قیمت سهام به این نتیجه رسیدند که وجود رفتار توده وار در شرایط افول و صعود بازار مورد بررسی است و در توزیع کل بازار در همه صنایع غیر از صنعت سرمایه‌گذاری‌ها است. همچنین یافته‌ها بیان‌کننده افزایش پراکندگی بازده سهام از بازده بازار در شرایط صعود بازار نسبت به زمان افول است که اشاره به افزایش رفتار مشابه سهام در زمان افول بازار دارد. نتایج نشان داد بین رفتار توده‌ای و قیمت سهام و کاهش آن رابطه وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ هدف از نوع تحقیقات کاربردی و از منظر نوع داده‌ها کیفی - کمی و شامل گامهای زیر می‌باشد.

گام اول: بررسی مبانی نظری و پیشینه تحقیقات گذشته پیرامون موضوع تحقیق.

گام دوم: تهیه ابزار اندازه‌گیری (فرم مصاحبه نیمه ساختار یافته): ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه نیمه‌ساختار یافته می‌باشد. در این مرحله به منظور تدوین متن مصاحبه، پس از بررسی مطالعات انجام شده در حوزه تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر بروز تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی، از نقطه نظرات اساتید محترم راهنما و مشاور بهره گرفته شده و شامل سؤالات زیر بود:

۱. لطفاً نظر خودتان را در خصوص تورش‌های رفتاری بفرمایید؟
۲. به عقیده شما چه عواملی بر بروز تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی تأثیر دارد؟
۳. متغیرهای مداخله‌گر به اعتقاد شما در بروز تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی کدامها هستند؟

یافته‌ها

ویژگی جمعیت‌شناختی نمونه آماری در سه بخش سمت، سابقه و میزان تحصیلات مطابق جدول (۱) می‌باشد که در ادامه به تشریح آنها پرداخته می‌شود.

پس از جمع‌آوری مصاحبه‌ها، کدگذاری باز آغاز شد؛ بدین ترتیب که مفاهیم کلیدی و محوری هر یک از مصاحبه‌ها یکی پس از دیگری استخراج و مفاهیم اولیه تولید شد و سپس با بررسی مصاحبه‌های بعدی، هم‌گام با شکل‌گیری و افزودن مفاهیم جدید به مفاهیم قبلی، مقوله‌های اولیه نیز شکل گرفت. این روال تا رسیدن به مرحله اشباع ادامه یافت؛ یعنی زمانی که دیگر مفهوم جدیدی به دسته‌بندی مقولات اضافه نمی‌شد. پس

از آن مفاهیم مرتبط به هم به‌مرور در مقوله‌های مرتبط جای گرفتند و دسته‌بندی شدند و مقوله‌های عمده شکل گرفتند. این مفاهیم با بررسی و تجزیه و تحلیل‌های انجام‌شده در مصاحبه‌ها مقوله‌بندی شدند. با توجه به روش‌شناسی پژوهش، تحلیل محتوای کیفی، با اجرای کدگذاری باز و تجزیه و تحلیل داده‌ها طی فرایند رفت و برگشتی انجام شد. هدف از فرایند کدگذاری محوری، ایجاد ارتباط بین مفاهیم حاصل از مرحله کدگذاری باز است. در این مرحله مفاهیمی که در مرحله کدگذاری باز تشکیل شده بودند، با یکدیگر مقایسه شدند و آن مواردی که با یکدیگر تشابه داشتند، حول محور مشترکی قرار گرفتند. جدول شماره (۲) نتایج حاصل از کدگذاری باز، محوری و انتخابی را نشان می‌دهد.

جدول ۱. مشخصات نمونه آماری تحقیق

ردیف	سمت	سابقه	میزان تحصیلات
۱	رئیس مؤسسه حسابرسی	۱۴	دانشجوی دکتری
۲	رئیس مؤسسه حسابرسی	۱۲	دکتری تخصصی
۳	رئیس مؤسسه حسابرسی	۱۷	دکتری تخصصی
۴	دانشیار گروه حسابداری (هیأت علمی دانشگاه)	۳۶	دکتری تخصصی
۵	رئیس مؤسسه حسابرسی	۱۷	دانشجوی دکتری
۶	رئیس مؤسسه حسابرسی	۱۵	کارشناسی ارشد
۷	رئیس مؤسسه حسابرسی	۲۰	دو کارشناسی ارشد
۸	رئیس مؤسسه حسابرسی	۱۰	کارشناسی ارشد
۹	رئیس مؤسسه حسابرسی	۲۰	کارشناسی ارشد
۱۰	رئیس مؤسسه حسابرسی	۱۷	کارشناسی ارشد
۱۱	استادیار گروه حسابداری (هیأت علمی دانشگاه)	۱۴	دکتری تخصصی
۱۲	استادیار گروه حسابداری (هیأت علمی دانشگاه)	۲۰	دکتری تخصصی

جدول ۲. کدگذاری محوری عوامل مؤثر بر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی

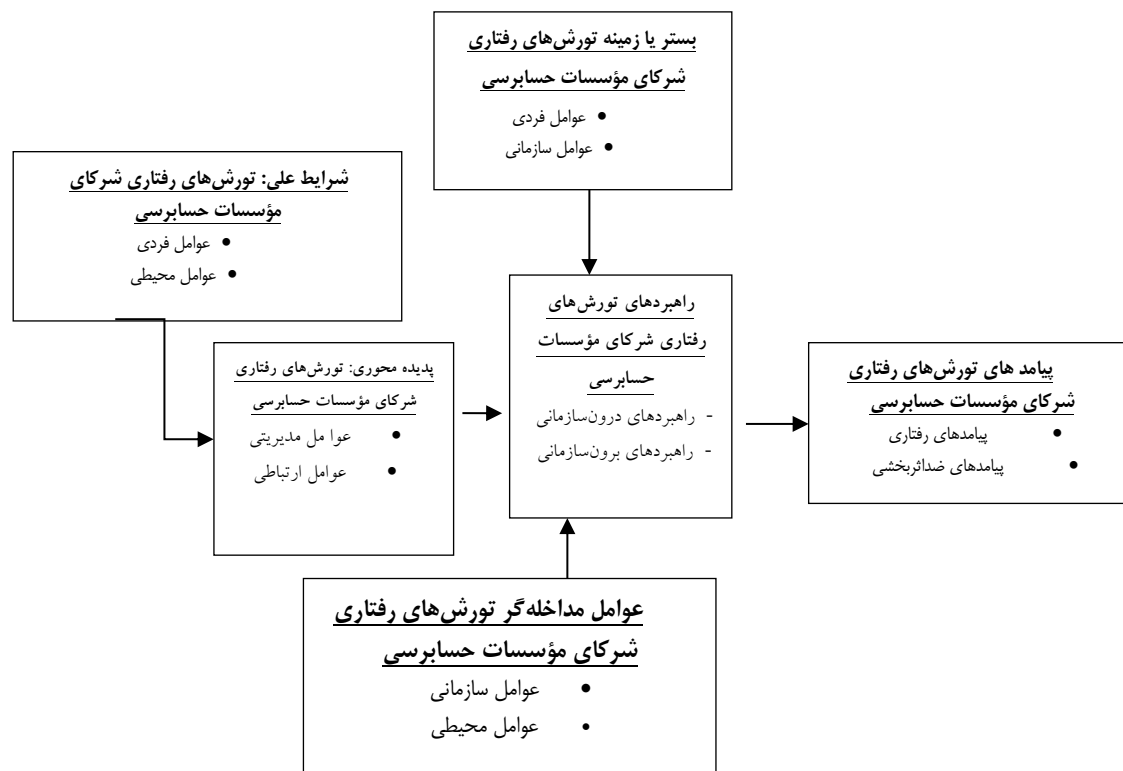
عوامل	محور کدگذاری	شرح کد
عوامل علی	عوامل فردی	میزان آگاهی به مباحث حسابرسی، ویژگی‌های شخصیتی، دانش، مهارت و تخصص، ویژگی همکاران، میزان تجربه، توانایی‌های شناختی، محیط کاری و ضرورت رابطه‌مندی در کار، استقلال کاری، اعتماد به نفس، منفعت‌طلبی شخصی، تحصیلات، هوش و زیرکی مالی، ریسک‌پذیری و ریسک‌گریزی، دغدغه شهرت
	عوامل محیطی	عوامل فرهنگی نهادینه شده با وجود فساد اداری، ناطمینانی سیاستها و شرایط بازار سرمایه، قوانین و مقررات، فشار نهادها و افراد بالادستی، ناطمینانی تورمی و نامناسب بودن حق‌الزحمه، اخبار و اظهار نظر منتشرشده مقامات بورس
عوامل مداخله‌گر	عوامل سازمانی	تمایل به قدرت‌طلبی، محدودیت چارت سازمانی، حاکمیت تفکر سنتی، مدیریت کارآمد عملکرد مؤسسات حسابرسی
	عوامل محیطی	سیاستهای کلان دولت و سازمان حسابرسی، دستورالعمل‌های اجرایی سازمان حسابرسی، ساختار سلسله‌مراتبی سازمان حسابرسی، تمرکز قدرت در سازمان حسابرسی، محدودیت‌های دولتی، انتصابات سیاسی در سازمان حسابرسی

عوامل	کدگذاری محور	شرح کد
پدیده محوری	عوامل مدیریتی	تفویض بیشتر مسئولیت‌ها و اختیارات به حساب‌رسان، مدیریت تعارض و تغییر
	عوامل ارتباطی	آموزش مهارت‌های خود کنترلی و خودمدیریتی، پذیرش تغییر، تسهیل در شبکه‌سازی ارتباطات سازمانی، تسهیم دانش حسابرسی، جریان شفاف اطلاعات در مؤسسه
عوامل زمینه‌ای	عوامل فردی	خودمدیریتی شرکاء، خودکنترلی شرکاء، صداقت
	عوامل سازمانی	تیم‌سازی شرکاء مؤسسه حسابرسی، فن‌آوری‌های تبادل دانش و اطلاعات، سلسله مراتب پیچیده سازمانی، کاهش تخصص‌گرایی افراطی، فرهنگ پویای مؤسسه، عدالت سازمانی، انسجام و وحدت کاری، تفکر باز در انجام وظائف حسابرسی، استفاده از مشاوران و ارزیابان حرفه‌ای، نیازسنجی تدوین استانداردهای کاری
راهبردها	راهبردهای درون سازمانی	اجرای استانداردهای بین‌المللی متناسب با الگوی تجارت الکترونیک، مدیریت استراتژیک استعداد حسابرسان، ارزشیابی حسابرسان و مؤسسات حسابرسی، تیم‌سازی و ارتقاء مشارکت در سطح مؤسسه، بهبود کیفیت زندگی کاری حسابرسان، توسعه قابلیت‌ها و توانمندی‌های روانی حسابرسان، ارتقاء سطح پاسخگویی شرکاء، تغییر در وضع موجود مؤسسات حسابرسی و حرکت به سوی رشد، انطباق توانمندی‌های شرکاء مؤسسه با رویکردهای نوین همچون توانمندی‌های کوانتومی و ... استفاده از ابزار تشویق و مدیریت پاداش در مؤسسه، مدیریت احساسات حسابرسان، ارتقاء سطح تاب‌آوری روانی شرکاء
	راهبردهای برون سازمانی	بازمهندسی سیاست‌های سازمان حسابرسی، ارتباط سیستماتیک با مراکز دانشگاهی و مؤسسات آموزشی
پیامدها	پیامدهای رفتاری	افزایش رفتارهای مبتنی بر گوشه‌گیری روانی، کاهش سطح انعطاف‌پذیری شرکاء افزایش رفتارهای ضدبهره‌وری شرکاء، کاهش سطح اعتماد به نفس
	پیامدهای ضد اثربخشی	افزایش سطح تعارضات سازمانی، افزایش سطح ریسک ورشکستگی مؤسسه، کاهش سطح توانمندی روانی شرکاء، شکاف تصمیم‌گیری در مؤسسه، کاهش سطح عملکرد مؤسسه، کاهش سطح انعطاف‌پذیری و انطباق‌پذیری مؤسسه

ارایه مدل تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی

در پژوهش حاضر، جهت کدگذاری محوری از استراتژی نظریه پردازی داده بنیاد با رهیافت استرواس و کوربین (۱۹۹۰) استفاده شده است. نرم‌افزار مکس کیودا، ابزار تحلیلی کیفی داده‌ها در این تحقیق بوده است. استراتژی نظریه پردازی داده بنیاد، الگویی منسجم است که به کمک آن می‌توان روابط احتمالی میان مقوله‌ها را مورد سنجش قرار داد و از طرفی دیگر امکان فهم نسبتاً جامع پدیده مورد نظر را فراهم می‌کند، زیرا در آن عوامل علی و زمینه‌ای که موجب روی آوردن کنش‌گر، به فعالیتی خاص، که همان مقوله محوری است می‌شود، راهبردهایی که برای مدیریت وضعیت پیش آمده و تحقق بخشیدن به مقوله محوری اتخاذ می‌شود، عوامل مداخله‌گری که مانع تأثیرگذاری عوامل علی و

زمینه‌ای بر مقوله محوری می‌شود و پیامدهای تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی مشخص می‌شوند. الگوی تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی در شکل (۱) به نمایش گذاشته شده است:



شکل ۱. مدل تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی

پیشینه و مبانی نظری پژوهش انجام شد در همین راستا تدوین پرسش‌های نیمه‌ساختاریافته در هر مرحله از مصاحبه‌ها با رفع اشکال از آن‌ها، به کاربردی بودن پژوهش جامعه عمل پوشانده شود. همچنین در پژوهش‌های کیفی، معیارها و ملاک‌های متفاوتی برای اعتبارسنجی وجود دارد برای اطمینان از روایی و پایایی داده‌ها، از چهار معیار یا مفهوم زیر استفاده می‌شود:

اعتبارپذیری: این معیار به واقعی بودن توصیف‌ها و یافته‌های پژوهش اشاره دارد. در پژوهش حاضر، به منظور گردآوری اطلاعات، به مدت ۸۰ روز در محیط پژوهش حضور مداوم و مستمر صورت گرفته و بارها فایل‌های مصاحبه را بازنگری و بررسی شده است. همچنین تمامی مراحل پژوهش و عوامل ذکر شده از سوی نمونه به طور دقیق ثبت شده و درباره یافته‌های حاصل بحث و تبادل نظر شده است.

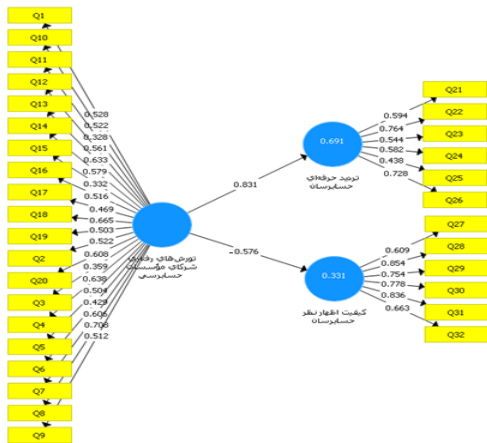
انتقال‌پذیری: به درجه تعمیم‌پذیری یا انتقال نتایج به زمینه‌ها و محیط‌های دیگر اشاره دارد. از این رو، در پژوهش حاضر، نتایج با جزئیات کافی و به صورت عمیق بیان می‌شوند تا معیار شرح عمیق که یکی از معیارهای انتقال‌پذیری است، به دست آید.

اطمینان‌پذیری: در پژوهش کیفی، قابلیت اطمینان، جایگزین مفهوم پایایی می‌شود. برای افزایش قابلیت

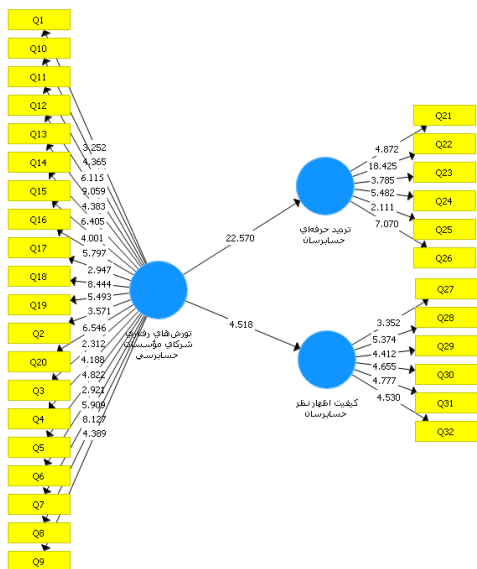
مطابق مدل اشاره شده در شکل (۱) عوامل علی مؤثر بر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل عوامل فردی و عوامل محیطی؛ عوامل مداخله‌گر مؤثر بر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل عوامل سازمانی و محیطی؛ پدیده‌های محوری تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل عوامل مدیریتی و ارتباطی؛ عوامل زمینه‌ای مؤثر بر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل عوامل فردی و سازمانی؛ راهبردهای مؤثر بر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل راهبردهای درون‌سازمانی و برون‌سازمانی و پیامدهای تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل پیامدهای رفتاری و ضداثربخشی شناسایی شد.

تعیین اعتبار مدل مفهوی

تعیین اعتبار مدل بر اساس شاخص‌های تناسب و کاربردی بودن (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰) مورد بررسی قرار گرفت و نظر مصاحبه‌شوندگان در این باره بررسی شد. از طرفی در مورد شاخص تناسب با ۲ نفر از مصاحبه‌شوندگان درباره تناسب یافته‌های پژوهش با دنیای تجربی بحث شد و در مورد نام‌گذاری اصلاحاتی در تعدادی از مقوله‌ها صورت پذیرفت. بعلاوه در خصوص شاخص کاربردی بودن مقایسه مستمر داده‌ها با



شکل ۳. مدل انعکاسی پژوهش در حالت تخمین ضرایب استاندارد



شکل ۴. مدل انعکاسی پژوهش در حالت معناداری ضرایب

با توجه به مقدار t بدست آمده بین متغیرهای تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی با تردید حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت اظهار نظر حسابرسان که به ترتیب ۲۲.۵۷۰ و ۴.۵۱۸ بدست آمد و این مقدار از -۱.۹۶ و $+۱.۹۶$ (مقادیر ثابت t در سطح اطمینان ۹۵ درصد) بیشتر بدست آمد لذا می‌توان گفت تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت اظهار نظر حسابرسان تأثیر دارد و با توجه به ضریب محاسباتی که به ترتیب ۰.۸۳۱ و ۰.۵۷۶ بدست آمده نشان می‌دهد تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت اظهار نظر حسابرسان به ترتیب ۸۳.۱ و ۵۷.۶ درصد اثرگذار است.

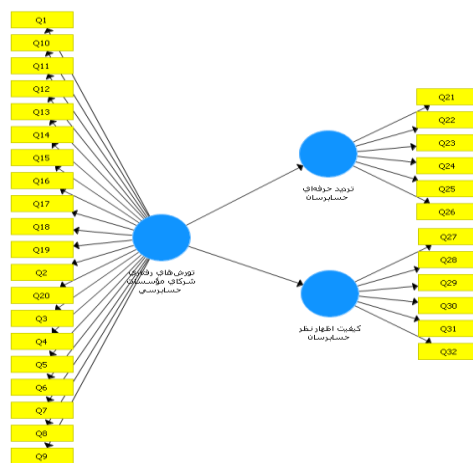
به منظور اعتباریابی مدل ساختاری پژوهش از شاخص GOF بهره گرفته شد. این آزمون کیفیت مدل کلی را بیان

اطمینان‌پذیری، توصیه می‌شود که پژوهشگر به شرایط متغیر طرح پژوهش، تغییرات پدیده‌های مطالعه و به طور کلی، به زمینه در حال تغییر پژوهش توجه کرده و این تغییرات را به طور دقیق توصیف نماید. در این پژوهش نیز به تمام این موارد توجه شده است. برای این منظور مصاحبه‌های ضبط شده، متون نسخه‌برداری شده مصاحبه‌ها، برگه راهنمای مصاحبه، فهرست مصاحبه‌شوندگان و مقوله‌های استنتاج شده از داده‌ها و یادداشت‌های پژوهشگر همگی ثبت و مستند شدند.

تأیید پذیری: به این مسئله اشاره دارد که یافته‌های پژوهش تا چه اندازه از تأثیر سوءگیری یا دیدگاه‌های پژوهشگر مبرا بوده است. در این پژوهش، برای تأمین تأییدپذیری اطلاعات، از همان ابتدای پژوهش تمام مستندهای مربوط به داده‌های پژوهش و همچنین استنتاج‌ها، تفسیرها و یافته‌ها به روشی نظام‌مند ثبت و ضبط شدند. مفاهیم و مقوله‌های استخراج شده به همراه یافته‌ها دوباره به اطلاع مصاحبه‌شوندگان رسید و نظرات اصلاحی آنان اعمال گردید یا پس از ارسال دوباره، موارد به تأیید نهایی آنها رسید.

آزمون تأثیر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت اظهار نظر حسابرسان

به منظور بررسی تأثیر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت اظهار نظر حسابرسان مدل ساختاری مربوط به این متغیرهای ترسیم و مطابق شکل ۲ تا ۴ برازش شد.



شکل ۲. مدل ساختاری پژوهش

مؤسسات حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان و کیفیت اظهار نظر حساب‌برسان به ترتیب ۸۳.۱ و ۵۷.۶ درصد اثرگذار است.

در تبیین چرایی نتایج تحقیق می‌توان گفت تورش‌های رفتاری در یک بازار مالی به دلایلی مانند نبود شفافیت اطلاعاتی، توسعه‌نیافتگی نهادهای تخصصی مالی، الگوی فرهنگی جامعه و کم‌عمق بودن بازار مالی ایجاد می‌شود. از دلایل دیگر، دور شدن بازارهای مالی از رفتارهای منطقی بروز رفتارهای واکنشی فعالان در این بازارها است. یکی از فرضیه‌های مهم بازار کارای سرمایه این است که فعالان بازار سرمایه به‌طور منطقی به اطلاعات جدید واکنش نشان می‌دهند. شواهد بسیاری وجود دارد که فعالان بازار سرمایه نسبت به اطلاعات جدید واکنش بیش از اندازه نشان می‌دهند و براساس این تصمیم می‌گیرند. درباره شکل‌گیری تورش‌های رفتاری که از آن به رفتارهای توده‌وار نیز تعبیر می‌شود، توضیح چگونگی اتخاذ تصمیمات از میان گزینه‌های مختلف را تا حدودی توجیه می‌کند. تورش رفتاری، پذیرش ریسک فراوان بدون اطلاعات کافی است. به عبارتی می‌توان آن را قصد و نیت آشکار سرمایه‌گذاران در کپی کردن رفتار سایر سرمایه‌گذاران تعریف نمود. در این حالت سرمایه‌گذاران و مدیران شرکتها، به عنوان توده‌ای به تصویر کشیده می‌شوند که بدون اطلاعات کافی مبادرت به اقدامات مخاطره‌آمیز در کسب منفعت می‌نمایند و با اولین نشانه‌های بحران به سرعت به سمت پناهگاه‌های امن هجوم می‌آورند که این امر عمدتاً ناشی از فقدان شفافیت اطلاعاتی، عدم تقارن اطلاعاتی، فقدان قوانین و مقررات با پشتوانه اجرایی، عدم صراحت مقررات، فقدان الزامات افشای اطلاعات و جلب اطمینان سرمایه‌گذاران از این رهگذر، فقدان تحلیل‌های کارشناسانه مناسب و نهایتاً عدم کارایی بازار سرمایه می‌باشد. اگر بازار دقیقاً کارا باشد رفتار توده‌وار وجود ندارد، در حقیقت وجود رفتار توده‌وار به ناکارآمدی بازار منجر می‌شود تبیین تورش‌های رفتاری در مواجهه با رویدادهای مهم از جمله مسائل روز در ادبیات سرمایه‌گذاری می‌باشد. هر چند مدل‌های کلاسیک سرمایه‌گذاری کماکان از مقبولیت برخوردارند ولیکن توسعه ادبیات مالی رفتاری منجر به بسط تحقیقات در زمینه شناسایی رفتار سرمایه‌گذاران شده است. این شناسایی باعث تقویت راهبردهای سرمایه‌گذاری و نظارت‌های راهبردی در سطح کلان بازار خواهد شد. در طی سالیان اخیر روند مذاکرات هسته‌ای و مسائل آن از جمله عوامل مؤثر بر بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران بوده است. آرایه مدل تورش‌های رفتاری غالب در بازار سرمایه سبب می‌شود تا سرمایه‌گذاران و فعالان اقتصادی با آگاهی از آنان به اتخاذ اقدامات مقتضی به منظور مقابله با اثرات احتمالی ناشی از این تورش‌ها که فرایند تصمیم‌گیری را دچار اختلال می‌نمایند، بپردازند. برای مرتفع نمودن این امر در

می‌کند. این شاخص، مجذور ضرب دو مقدار متوسط مقادیر اشتراکی و متوسط ضرایب تعیین است.

$$GOF = \sqrt{(communality) \times (R\ square)}$$

$$GOF = 0.898$$

که این مقدار باید با سه مقدار ۰/۱۵، ۰/۰۱ و ۰/۳۵ مقایسه شود که به ترتیب ضعیف، متوسط و قوی توصیف می‌شوند. با توجه به مقدار شاخص GOF که با استفاده از فرمول بدست آمده برابر است با ۰.۸۹۸ کیفیت مدل کلی ما در حد بسیار قوی ارزیابی می‌شود.

بحث و نتیجه گیری

در این تحقیق الگوی پارادایمی مدل تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل (شرایط علی، پدیده محوری، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها) ترسیم گردید. مدل پارادایمی تحقیق در شرایط علی شامل ۱- عوامل فردی، ۲- عوامل محیطی؛ مقوله‌های در بخش پدیده محوری شامل ۱- عوامل مدیریتی، ۲- عوامل ارتباطی؛ مقوله‌های در بخش شرایط زمینه‌ای شامل ۱- عوامل سازمانی، ۲- عوامل فردی؛ مقوله‌های در بخش شرایط مداخله‌گر شامل ۱- عوامل سازمانی، ۲- عوامل محیطی؛ مقوله‌های در بخش راهبردها شامل ۱- درون‌سازمانی، ۲- برون‌سازمانی و با اجرای این راهبردها پیامدهایی چون پیامدهای رفتاری و ضد اثربخشی در مؤسسات حسابرسی می‌توان متصور شد. عبارتی عوامل علی مؤثر بر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل عوامل فردی و عوامل محیطی؛ عوامل مداخله‌گر مؤثر بر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل عوامل سازمانی و محیطی؛ پدیده‌های محوری تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل عوامل مدیریتی و ارتباطی؛ عوامل زمینه‌ای مؤثر بر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل عوامل فردی و سازمانی؛ راهبردهای مؤثر بر تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل راهبردهای دورن‌سازمانی و برون‌سازمانی و پیامدهای تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی شامل پیامدهای رفتاری و ضد اثربخشی شناسایی شد. همچنین نتایج برآزش مدل نشان داد کیفیت مدل ۰.۸۹۸/ بوده و مطابق مدل تورش‌های رفتاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان و کیفیت اظهار نظر حساب‌برسان تأثیر دارد که با توجه به ضریب محاسباتی که به ترتیب ۰.۸۳۱ و ۰.۵۷۶ بدست آمده نشان می‌دهد تورش‌های رفتاری شرکای

پژوهش حاضر به ارایه مدل تورش‌های رفتاری اهتمام ورزیده شد. بوندت و تالر (۱۹۹۵) بیان کردند که بازارهای مالی می‌توانند بوسیله رفتار سرمایه‌گذاران و فعالان در این بازار از طریق تورش‌های رفتاری تحت تأثیر قرار گیرد. اگر چشم‌انداز رفتار مالی صحیح باشد، بر این اعتقاد است که سرمایه‌گذاران ممکن است واکنش بیش از حد یا کمتر از حد به اخبار و اطلاعات بازار نشان دهند؛ روند گذشته را به آینده تعمیم دهند؛ به عوامل بنیادی مرتبط با سهام کم توجه باشند. اقتصاددان طرفدار نئوکلاسیک نیز معتقدند اشخاص حقیقی و حقوقی رفتارشان عقلایی است و چنانچه موضوعی با این اصل همسو نباشد از آن به عنوان سو رفتار (تورش) یاد می‌کنند. از منظر آنها تئوری مالی رفتاری که تورش‌های رفتاری نیز جزئی از آن است، از آن به عنوان کاربرد روانشناسی در مفاهیم مالی یاد می‌شود، مهم‌ترین اصل اساسی اقتصاد نئوکلاسیک را به لرزه درآورده است و تلاش دارد مفاهیم روانشناختی سرمایه‌گذاران در بازارهای مالی را معرفی کند. با این تفاسیر نهاد ناظر به عواملی چون کیفیت حسابداری و افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و به طور کلی ارتقای سازوکارهای نظارتی توجه کرده و اقدام به سیاست‌گذاری برای رشد و توسعه نهادهای مالی فعال در حوزه بازار سرمایه اعم از شرکت‌های مشاوره سرمایه‌گذاری، صندوق‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری، سبدگردانی، شرکت‌های پردازش اطلاعات مالی کند و سرمایه‌گذاران نیز به نمونه‌هایی نظیر کیفیت تیم مدیریتی شرکت به‌عنوان مسئولان تهیه صورت‌های مالی، اندازه شرکت، سطح افشا و فرصت‌های رشد به‌عنوان عوامل اثرگذار بر عدم تقارن اطلاعاتی توجه داشته باشند. بسیاری از فعالان بازار سرمایه با مسائل مالی نا آشنا هستند و تعداد تحلیلگران مالی و متخصصینی که بتوانند عملکرد شرکت‌ها را براساس یک روش علمی پیش‌بینی کنند، کم است. این موضوع موجب شده است اکثر سرمایه‌گذاران براساس اطلاعات محرمانه، شنیده‌ها، شایعه‌ها و توصیه‌های دیگران و با اتکا بر انگیزه‌های سفته‌بازانه اقدام به سرمایه‌گذاری کنند و در تحلیل‌های خود متغیرهای بنیادی را بر اساس قاعده ثبات عملکردی مورد توجه قرار دهند. لذا اطلاعات تاریخی منعکس در صورت‌های مالی که براساس آن ویژگی سود شرکت‌ها قابل ارزیابی است، کمتر مورد توجه سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد که اقدامات بایسته در این خصوص می‌تواند کارساز باشد. به اعتقاد یاش و همکاران (۲۰۱۹) تورش‌های رفتاری در یک بازار مالی به دلایلی مانند نبود شفافیت اطلاعاتی، توسعه نیافتگی نهادهای تخصصی مالی، الگوی فرهنگی جامعه و کم‌عمق بودن بازار سهام ایجاد می‌شود. از دلایل دیگر، دور شدن بازارهای مالی از رفتارهای منطقی بروز رفتارهای

واکنشی سرمایه‌گذاران در این بازارها است. یکی از فرضیه‌های مهم بازار کارای سرمایه این است که سرمایه‌گذاران به‌طور منطقی به اطلاعات جدید واکنش نشان می‌دهند. شواهد بسیاری وجود دارد که سرمایه‌گذاران نسبت به اطلاعات جدید واکنش بیش از اندازه نشان می‌دهند و براساس این تصمیم می‌گیرند. در دهه ۱۹۸۰ در بازارهای سهام، استثناهای زیادی مشاهده شد. استثناهایی مانند حجم مبادلات بالا، نوسان‌های شدید در بازار سرمایه، سود سهام معمای صرف سهام و قابلیت پیش‌بینی به ارائه پارادایم جدید در حوزه مالی منجر شد که بعدها مالی رفتاری نام گرفت. از سویی فری و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند این پارادایم بر دو پایه مهم بنا شد که یکی به بازارها و دیگری به عوامل اقتصادی ارتباط داشت که اولی محدودیت در آربیتراژ و دومی خطاهای تصمیم‌گیری عاملان اقتصادی بود. در حوزه مطالعات مالی رفتاری، کانمن و تیورسکی نظریه چشم‌انداز را مطرح کردند. براساس این نظریه، آنها نظریه مطلوبیت انتظاری را نقد کرده، نقطه مرجع و تابع ارزش و ریسک‌پذیری و زیان-گریزی را مطرح کردند. بر اساس این، زمانی که سرمایه‌گذاران در وضعیت زیان قرار می‌گیرند، برای خروج از این وضعیت از ریسک‌گریزی به تورش‌های رفتاری تغییر وضعیت می‌دهند. در سال ۱۹۹۲ این دانشمندان، نظریه مذکور را توسعه دادند. پس از آن گوت و همکاران در آزمایش‌هایی تأثیر منصفانه بودن تصمیم‌های دیگران را در تصمیم‌های افراد بررسی کردند که این بررسی‌ها به ارائه نظریه بازی اولتیماتومی منتج شد. این نظریه بیان می‌کند در شرایطی که تصمیم‌های افراد به هم وابسته است، این افراد به منصفانه بودن تصمیم‌های یکدیگر توجه می‌کنند و ممکن است رفتار منطقی را کنار بگذارند. نتایج این تحقیق با نتایج تحقیقات اشرفی و همکاران (۱۴۰۲)، جمشیدی (۱۳۹۷)، یاش و همکاران (۲۰۱۹) و دوان و هارنی (۲۰۱۹) همسو و همراستا می‌باشد. در خصوص نتایج تحقیق پیشنهادت زیر ارایه می‌شود:

به مدیران مؤسسات حسابرسی توصیه می‌شود پیشنهادها و عقاید مختلف در زمینه سرمایه‌گذاری و عملکرد سبد سرمایه‌گذاری اهمیت ویژه‌ای دهند؛ به عبارت دیگر، قسمت پژوهش و توسعه و حمایت از افکار و نوآوری در این زمینه را در اولویت قرار دهند تا با افزایش منطقی میزان تورش‌های رفتاری خود به درجات بالاتری از تورش‌های رفتاری بتوانند برسند و تقلید کورکورانه از سرمایه‌گذاران و مدیران را مبنای تصمیم‌گیری خود قرار ندهند.

مدیران از راه‌های مختلف از جمله افزایش ساعت کاری، افزایش فعالیت و به کمک مشوق‌هایی از جمله ارتقای شغلی، پاداش ویژه و ... از سستی خارج کرده، تمایل به جاه‌طلبی و ایجاد

- decision? *Asian J. Account. Res.* 7, 17–30. doi: 10.1108/AJAR-09-2020-0086.
- Agrawal, D., and Balasubramaniam Natarajan. (2023). Tracking and handling behavioral biases in active learning frameworks. *Information Sciences*. 641(1), 117-129.
- Ahmad, M., and Wu, Q. (2022). Does herding behavior matter in investment management and perceived market efficiency? Evidence from an emerging market. *Manage. Decis.* 60, 2148–2173. doi: 10.1108/MD-07-2020-0867.
- Ashrafi, B., Hajiha, Z., and Tehrani. R. (2023). Designing auditors' behavior model with emphasis on auditor's personal and general characteristics using foundation data method. *Knowledge of management accounting and auditing*. 12(45), 483-498. (In Persian)
- Brown N., K. Wei, and R. Wermers. 2014. Analyst recommendations, mutual fund herding, and overreaction in stock prices. *Management Science* 60: 1–20.
- Dhruv, S., Vandna, M., and Pathak, A. J. P. (2021). Emergence of behavioural finance: A study on behavioural biases during investment decision-making. *Int. J. Econ. Bus. Res.* 21, 223–234. doi: 10.1504/IJEBR.2021.113140
- Din, S. M. U., Mehmood, S. K., Shahzad, A., Ahmad, I., Davidyants, A., and Abu-Rumman, A. (2021). The impact of behavioral biases on herding behavior of investors in islamic financial products [original research]. *Front. Psychol.* 11:600570. doi: 10.3389/fpsyg.2020.600570.
- Dinantara, M. D., Narimawati, U., Affandi, A., Priadana, S., and Erlangga, H. (2022). The effect of financial literature and behavior on individual investment decision behavior. *Int. J. Educ. Inf. Technol. Others* 5, 77–85.
- Dustar, M., Mohammadnejhad, A., Javadian, M. (2016). Investigating the effect of collective behavior on risk-taking of managers of investment companies in Tehran Stock Exchange. *Asset Management and Financial Assurance Quarterly*, 5(2), 129-148. (In Persian)
- Fallahpur, S., Abdollahi, G. (2002). Identification and weighting of behavioral biases of investors in Tehran Stock Exchange market: Fuzzy AHP approach. *Financial Research*, 13(31), 120-99. (In Persian)
- Jamshidi, M. (2017). Investigating behavioral tendencies and factors influencing their creation in Ferishte investors, the 5th International Conference on Management and Accounting Techniques, Tehran. (In Persian)
- Kasoga, P. S. (2021). Heuristic biases and investment decisions: Multiple mediation mechanisms of risk tolerance and financial literacy—a survey at the Tanzania stock market. *J. Money Bus.* 1, 102–116. doi: 10.1108/JMB-10-2021-0037.
- Mohseninia, S., Babakhani, J. (2020). Investigating the effect of internal audit quality on the quality of financial reporting in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 12(4), 19-38. (In Persian)
- اعتماد به نفس را در آنها تقویت کنند تا به دنبال دستیابی به سطوح بالاتر باشند و احساس برتری نسبت به سایر مدیران را داشته باشند؛ به عبارت دیگر، به جای تقلید و الگوبرداری به سطحی از اعتماد به نفس برسند که با افزایش میزان کاری و ایده‌های جدید به پاداش بالاتر، سطح شغلی بهتر، رساندن صندوق به بازده بیشتر و درنهایت ایجاد رضایت بالاتر مدیران بالادستی و بهبود عملکرد خود و سبد سرمایه‌گذاری بتوانند دست یابند و در ازای پذیرش ریسک، بازده منطقی را برای صندوق ایجاد کنند.
- به مدیران مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود برای ارزیابی عملکرد، افق زمانی پیش‌بینی را کوتاه‌مدت انتخاب نکنند و برای نیل به اهداف، استراتژی‌های در دسترس و آسان را در نظر نگیرند؛ به عبارت دیگر، نباید برای مدیران به دلیل اهم زمان، تکرار مکررات و تحلیل تکنیکال گزینه پذیرفتنی باشد. ترس از ارزیابی عملکرد به دلیل افق زمانی پیش‌بینی و همچنین از دست دادن جایگاه و منزلت اجتماعی مدیر، آنها را به سمت اینگونه علائم تورش‌های رفتاری و تقلید از رفتاری ثابت هدایت کند؛ بنابراین پیشنهاد می‌شود افق زمانی پیش‌بینی بلندمدت انتخابات شود و ارزیابی عملکرد مدیر بنا بر استراتژی‌های در راستای اهداف در گذر زمانی بلندتر دیده شود. همچنین به مدیران مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود به تحلیل‌های بنیادین توجه استراتژیک نمایند و فرصت خطا به آنها به دلیل اتخاذ استراتژی‌های جدید برای بهبود عملکرد مدیر و صندوق داده شود؛ به عبارت دیگر، ارزیابی عملکرد و مدت زمان کوتاه باعث ترسو شدن مدیران و انتخاب آسان‌ترین استراتژی از سوی آنها نشود.
- در جریان پیشرفت هر پژوهش جنبه‌های جدیدی مطرح می‌شود که یا بر محقق پوشیده ماندند یا به دلیل محدودیت‌هایی، امکان بررسی همه آنها وجود ندارد. موضوعات زیر نیز از این قاعده مستثنی نیستند. پیشنهاد می‌شود صاحب‌نظران و محققان حسابداری و مدیریت مالی در تحقیقات آینده‌ی خود پیشنهادات زیر را بررسی کنند:
- پیشنهاد می‌شود تورش‌های رفتاری در بین کلیه فعالان در بازار سرمایه مورد مطالعه قرار گیرد.
- پیشنهاد می‌شود آثار سایر عوامل از قبیل نااطمینانی سیاست‌های اقتصادی، ناکارآمدی بازار سرمایه و تکانه‌های اقتصادی بر تورش‌های رفتاری مورد بررسی قرار گیرد.

فهرست منابع

- Adil, M., Singh, Y., and Ansari, M. S. (2022). How financial literacy moderate the association between behaviour biases and investment

- Moradi, R., Ahmadi, F., Kordluie, H., Asadnia, J. (2021). Investigating the moderating role of behavioral biases on the relationship between individual characteristics of financial managers and company characteristics with the financial performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial and Behavioral Research in Accounting*, 1(2), 123-127. (In Persian)
- Natasya, N., Dyah Hayu, K., Widya, A., and Farah Margaretha, L. (2022). The effect between behavioral biases and investment decisions moderated by financial literacy on the millennial generation in Jakarta. *Account. J. Binaniaga* 7, 113–126. doi: 10.33062/ajb.v7i1.502.
- Racki, M., Mehrara, M., Abbasnejhad, H., Suri, A. (2020). Modeling the effect of loss aversion behavior on price dynamics and stock market returns (application of agent-based modeling in behavioral economics). *Financial Science of Securities Analysis*, 13(45), 165-180. (In Persian)
- Razani, S., Hoseini, S. A., Madahi, A. (2023). Maturity model of internal audit in the public sector (oil industry). *Governmental Accounting*. 10(1), 10-30. (In Persian)
- Tarazudar, M., Gasemi, M., Mohseni, A. (2023). Presenting a model to identify the effect of behavioral trends and financial literacy and their role on investors' decision-making (based on grounded theory approach). *Journal of accounting knowledge*. 11(1), 122-130. (In Persian)
- Xin Deng , Shengmin Hung , Zheng Qiao , Mutual Fund Herding and Stock Price Crashes, *Journal of Banking and Finance* (2018), doi: 10.1016/j.jbankfn.2018.07.014.
- Yash Chauhan, Nehal Ahmad, Vaishali Aggarwal, Abhijeet Chandrad, Herd Behavior and Asset Pricing in the Indian Stock Market, *IIMB Management Review* (2019), doi: <https://doi.org/10.1016/j.iimb.2019.10.008>
- Zanjirdar, M. (2015). The effect of mass behavior of institutional investors on stock returns. *Financial and Economic Policy Quarterly*, 4(15), 115-134. (In Persian)



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 16/ No. 61/ Autumn 2027

Investigating The Partners Of Auditing Institutions Behavioral Biases and it's effect On Professional Doubt and The Auditors' Opinions Quality In The Framework Of A Mixed Approach

Mohammad Golestani Rad

Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Mojtaba Maleki Choobari

Assistant Professor of Accounting Department, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran "Corresponding Author"

Sina Kheradyar

Associate Professor of Accounting Department, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran

Abstract

the general goal of this research is to model the behavioral patterns of audit institutions' partners. In terms of the purpose of this research, it is a type of applied research from the perspective of the type of qualitative data. The participants of this research are the heads of auditing institutions in Tehran, who were selected and studied by snowball method until theoretical saturation. Data analysis was done in three stages of open coding, central coding and selective coding using MAXQDA software. After the detailed analysis of the interviews, the research findings led to the identification of 74 extracted concepts from 12 main categories. Based on the six dimensions of the paradigmatic model categories, then the categories were placed based on the six dimensions of the paradigmatic model categories (causal conditions, central phenomenon, contextual factors, intervening factors, strategies and consequences) and the final research model was obtained. The paradigm model of research in causal conditions includes 1- individual factors, 2- environmental factors; The categories in the central phenomenon section include 1- managerial factors, 2- communication factors; The categories in the contextual conditions section include 1- organizational factors, 2- individual factors; The categories in the intervening conditions section include 1- organizational factors, 2- environmental factors; The categories in the strategy section include 1- intra-organizational, 2- extra-organizational, and it is expected that with the implementation of these strategies, consequences such as behavioral consequences and anti-effectiveness in auditing institutions will be imagined. At the end, the model of the behavioral biases of the partners of the audit institutions and the effect of the behavioral biases of the audit institutions partners on the auditor's professional doubt and the quality of the auditors' comments were validated using structural equation modeling software, and the validity of the model was estimated at 89.8%.

Key words: Behavioral Biases, Audit Firm Partners, Professional Skepticism, Audit Opinion Quality.