

جستاری در پدیده کاوی خطاهای ادراکی حسابرسان از منظر ماتریس نقاط مرجع استراتژیک

صحبت صلاح ورزی^۱

*علی نعمتی^۲

سید عباس برهانی^۳

حسین شیرازی^۴

چکیده

این مطالعه باهدف شناخت زمینه‌های اثرگذار در بروز خطای ادراکی در حسابرسان، از طریق فرآیند پدیدار شناسی تلاش دارد تا ماتریس نقاط مرجع استراتژیک را به عنوان یک سازه نظری از طریق غربالگری محتوایی و تحلیل کیو ایجاد نماید ابتدا نسبت به شناسایی محورهای عمودی و افقی ماتریس نقاط مرجع استراتژیک از محتوای پژوهش‌های مشابه اقدام می‌نماید. در فاز دوم با انجام مصاحبه با تجربه‌گرایانی که به واسطه تجربه و دانش کافی، همزیستی لازم را با پدیده‌ی مورد بررسی داشته‌اند، اقدام به شناسایی مضامین گزاره‌ای می‌شود. و با تناسب‌سازی محتوایی مضامین گزاره‌ای، به منظور خوشه‌بندی مفهومی، چک لیست امتیازی تحلیل کیو طراحی و بین مشارکت‌کنندگان که در غالب گروه‌های کانونی تفکیک شده‌اند، توزیع می‌شود تا از این طریق هریک از گزاره‌های تأیید شده از مراحل قبلی، در یک خوشه دسته‌بندی شوند. در انتها نیز ماتریس نهایی نقاط مرجع استراتژیک زمینه‌های بروز اختلال ادراکی حسابرسان ارائه می‌شود. نتایج مطالعه طی ۲۶ مصاحبه حکایت از شناسایی ۲۱۹ کد باز و ۲۵ مضمون گزاره‌ای دارد. همچنین ۲۵ مضمون گزاره‌ای در ۴ خوشه مفهومی «زمینه‌های سوگیری هنجاری»، «زمینه‌های سوگیری شغلی»، «زمینه‌های سوگیری فردی» و «زمینه‌های سوگیری اجتماعی» از یکدیگر تفکیک شده‌اند. نتایج کسب شده حکایت از بروز احتمالی خطاهای ادراکی از مناظر آسیب‌ناشی از معرفت‌شناسی حرفه‌ای و آسیب‌ناشی از ارزش‌گرایی حرفه‌ای دارد که می‌تواند پیامدهای منفی به لحاظ شناختی و عملکردی در کار راه‌حرفه‌ای حسابرسان داشته باشد.

کلید واژه

اختلال ادراکی؛ ماتریس نقاط مرجع استراتژیک، پدیدار شناسی

^۱ گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران sohbat8@gmail.com

^۲ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران مرکز، ایران (نویسنده مسئول) anemati67@gmail.com

^۳ گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران Sa.sborhani1352@iaau.ac.ir

^۴ گروه مدیریت تکنولوژی، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران hossein.shirazi63@gmail.com

یکی از مصادیق رفتاری در حرفه‌ی حسابرسی، اختلال‌های ناشی از خطاهای ادراکی در حساب‌رسان می‌باشد که به کاهش کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای منتج می‌گردد (اسدی و همکاران، ۱۴۰۲). معمولاً اختلال‌های ادراکی تحت تأثیر شناخت و باورهایی ایجاد می‌شود که حساب‌رسان براساس آن دچار سوگیری می‌شوند و این مسئله به تدریج اخلاق‌گرایی حرفه‌ای در حسابرسی را دچار افول می‌نمایند (ژئو و همکاران، ۲۰۲۴). شناخت این اختلال‌ها همزمان با تغییرات پارادایمی و ادغام دانش حسابداری با نظریه‌های علوم انسانی در دهه ۸۰ میلادی ظهور یافت که نشان دهنده‌ی عملکردهای فردی در عرصه‌های حسابرسی تلقی می‌شود که مسیر این حرفه را با جهت‌گیری‌های ذهنی و به دور از واقعیت حساب‌رسان همراه می‌نماید (سوبدی، ۲۰۲۳). در مراحل اولیه‌ی این مفاهیم نظری در دانش حسابرسی، جنبه‌های معدودی از اختلال‌های ادراکی مانند سوگیری هاله‌ای^۱ و سوگیری فراقنی^۲ مورد توجه بود که نشان دهنده‌ی عملکردهای احساسی و متعانه‌ای از حرفه‌ی حسابرسی بود که زمینه برای بروز شکاف انتظارت را عمیق‌تر می‌نمود (ادنیل و چولتز، ۲۰۰۵). اما به تدریج و با ورود عرصه‌های نظری بیشتری از سایر علوم انسانی مثل روانشناسی و مدیریت رفتار سازمانی، اختلال‌های ادراکی در حرفه حسابرسی از گستردگی بالاتری برخوردار گردید (اشرفی و همکاران، ۱۴۰۲). محققان زیادی از جمله کلینمن و همکاران^۳ (۲۰۰۷) به مسئله‌ی اختلال‌های ادراکی حساب‌رسان پرداختند تا به شناخت بهتر عملکردهای آنان در قضاوت‌های حرفه‌ای منجر شود.

این پژوهش‌ها در یک دسته‌بندی غالب که توسط چن و همکاران^۴ (۲۰۲۱) انجام شده است، اختلال‌های ادراکی را در دو بخش اختلال‌های شناختی و اختلال‌های رفتاری تفکیک نمودند، به طوری که اختلال‌های شناختی مبتنی بر مجموعه ضعف‌های ناشی از بینش و ادراک صحیح از حرفه‌ی حسابرسی را شامل می‌شود و مانع از یکپارچگی عملکردهای حساب‌رسان براساس استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای می‌گردد. در حالیکه اختلال‌های رفتاری به واسطه‌ی ضعف در تناسب بین ویژگی‌های فردی با ویژگی‌های حرفه‌ای ایجاد می‌شود و غالباً مکانیزم‌های مشهودتری نسبت به اختلال‌های شناختی دارند (میررحیمی و همکاران، ۱۳۹۹). اگرچه وسعت عملکردهای رفتاری و روانشناختی در حساب‌رسان غیرقابل اندازه‌گیری است، اما نقطه‌ی اشتراک بیشتر پژوهش‌های انجام شده در این حوزه، تلقی نمودن اختلال‌های ادراکی به عنوان عامل بی‌ثبات عملکردهای حساب‌رسان در قضاوت حرفه‌ای می‌باشد (یوتامی و همکاران، ۲۰۱۷). به عبارت دیگر، خطاهای ادراکی به عنوان الگوی بی‌ثباتی در قضاوت حساب‌رسان معرفی می‌شوند که در موقعیت‌های خاصی، حتی بدون پیش زمینه‌های قبلی می‌تواند بروز نماید (اشرفی و همکاران، ۱۴۰۲). این محرک ادراکی در تصمیم‌گیری معمولاً به دلیل تفاسیر غیرمنطقی و یا انجام یک کار بیش از حد غیرعقلایی، زمینه‌ساز بروز قضاوتی سوگیرانه در رابطه با یک تصمیم می‌شود که می‌تواند به دلیل عدم مشخص بودن جنبه‌های از علت بروز آن حادث گردد (سوبدی، ۲۰۲۳). از طرف دیگر از آنجاییکه تصمیم‌های حساب‌رسان معمولاً تحت تأثیر انواع خطاهای ادراکی، کاهش کیفیت قضاوت حرفه‌ای را به همراه دارد، الزاماً تفسیر تعدد و نوع اختلال‌های ایجاد شده در حسابرسی نمی‌تواند، مانع جدی برای کاهش تأثیر آن بر کیفیت این حرفه و پاسخگویی به انتظارات ذینفعان تلقی شود (رجب‌دوری و همکاران، ۱۴۰۱). بلکه می‌بایست زمینه‌های تحریک اختلال‌های ادراکی، که در پژوهش‌های معدودی در گذشته مورد توجه قرار گرفته است، به لحاظ نظری یکپارچه و منسجم گردد تا به سیاستگذاری‌های انضباطی و رفتاری در جهت استانداردسازی عملکردهای حساب‌رسان منجر گردد. چراکه بی‌توجهی به زمینه‌یابی اختلال‌های ادراکی در حسابرسی، نه تنها تضییع حقوق ذینفعان را به همراه دارد، بلکه به ترویج ناپه‌نجاری در تصمیم‌گیری‌های بازار سرمایه منجر می‌شود و احتمالاً انگیزه‌های حرفه‌ای حساب‌رسان کارآمد را نیز به دلیل بی‌اعتمادی به حرفه، تحت تأثیر قرار می‌دهد (تابش و همکاران، ۱۳۹۹). لذا اهمیت این مطالعه را می‌توان از دو مبنای دانش‌افزایی و کاربردی مدنظر قرار داد.

به لحاظ دانش‌افزایی ضروری است که مطرح گردد، غالب پژوهش‌های گذشته در این عرصه، صرفاً با استفاده از ابزارهای استاندارد به دنبال ارزیابی تأثیر اختلال‌های ادراکی و پیامدهای آن بر سایر ویژگی‌های حرفه‌ای در حسابرسی بوده‌اند، در حالیکه این مطالعه با تمرکز بر فرآیند پدیدارشناسی، به دنبال شناخت علت‌هایی از بروز این اختلال‌ها از طریق ترکیب ماتریس مرجع استراتژیک با تحلیل کیو می‌باشد. موضوعی که در پژوهش‌های گذشته مورد توجه قرار نگرفته است و این مطالعه را در زمره‌ی پژوهش‌های نوظهوری قرار می‌دهد که به دنبال بسترسازی محتوایی جدیدی در بکارگیری روش‌های تحلیلی کاربردی‌تر می‌باشد.

به لحاظ کاربردی نیز این مطالعه، به دلیل مشارکت تجربه‌گرایان (شرکای با تجربه حسابرسی) در شناسایی و خوشه‌بندی مضامین به عنوان یک ماتریس ارزیابی در تدوین استراتژی‌های آینده، در زمره پژوهش‌هایی قرار می‌گیرد که می‌تواند به سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان هنجارهای رفتاری و

¹ Zhou et al

² Subedi

³ Halo Bias

⁴ Projection bias

⁵ O'Donnell and Schultz

⁶ Kleinman et al

⁷ Chen et al

⁸ Utami et al

⁹ Subedi

اخلاقی در حسابرسی کمک نمایند تا آموزش‌ها و خط‌مشی‌های جذب حساب‌برسان را مجدداً مورد باز بینی قرار دهند تا ضمن همسان‌سازی بیشتر رویه‌های رفتاری و روانشناختی حساب‌برسان با شرح وظایف شغلی در حسابرسی، به ایجاد شناخت بهتر از شرایط این حرفه به حساب‌برسان تازه وارد کمک نمایند تا چالش‌های احتمالی و محدودیت‌های شغلی را بهتر ادراک نمایند.

مبانی نظری

با گذر زمان، دانش مالی و حسابداری، از ساختار صرفاً کمیّت‌گرایانه به سمت رفتارگرایی و کیفی‌سازی کارکردهای عملکردی متصدیان حرفه‌ای تغییر مسیر دادند و این مسئله به ظهور پارادایم‌های رفتاری در این عرصه منجر شد (رحمان و همکاران، ۱، ۲۰۲۳). غیرقابل کتمان است که این فرآیندهای رفتاری در این عرصه‌ها، دانش بین رشته‌ای هستند که وام‌دار سایر دانش علوم انسانی مثل روانشناسی و رفتار سازمانی تلقی می‌شوند (نوبخت، ۱۳۹۷). اختلال ادراکی حساب‌برسان به عنوان یکی از همین زمینه‌های بسط داده شده به عرصه‌های حسابداری محسوب می‌شود که از گستردگی و فراگیری مؤثری بر ذینفعان آن امروزه برخوردار می‌باشد (ویدیومتر، ۲، ۲۰۱۰). در مالی رفتاری، ویژگی‌هایی که بر فرآیند تصمیم‌گیری متصدیان حرفه‌ای موثرند، معمولاً در یک سیکل رفت و برگشتی قرار دارند، چراکه در قالب یک سیستم اطلاعاتی، انتظارات را بستری اجتماعی دریافت و پس از انجام فرآیندهای عملکردی، به آن پاسخ می‌دهند تا نیازهای ذینفعان برآورده گردد (محمودآبادی و رجب‌دردی، ۱۳۹۸). اما همین مسیر نیز الزاماً به دلیل تعصب و محرک‌های غلط ادراکی متصدیان، می‌تواند با تعارض همراه باشد. اختلال‌های حرفه‌ای یا اصطلاحاً «خطاهای ادراکی» معمولاً از طریق فرآیندهای مختلفی، کارکردهای رفتاری و روانشناختی، عملکردهای حساب‌برسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. با مرور پژوهش‌هایی همچون کوری و همکاران (۲۰۲۲)؛ برتت (۲۰۲۲)؛ چانگ و لیو (۲۰۲۱)؛ سامپیت و همکاران (۲۰۱۹) و مادلین و ولف (۲۰۱۴) غالب‌ترین نوع اختلال‌های حرفه‌ای در حساب‌برسان براساس جدول (۱) ارائه شده است که به دلیل تغییر نوع ادراک فردی، می‌تواند به ایجاد تحریف شناختی و انحراف از واقعیت‌های ادراکی در قضاوت حساب‌برسان منجر شود.

جدول (۱) برخی از پر تکرارترین انواع اختلال‌های ادراکی در حساب‌برسان

اختلال‌های حرفه‌ای	توصیف اختلال‌های حرفه‌ای در کارکردهای حساب‌برسان
سوگیری تمایل به تایید ^۹	نادیده گرفتن تمامی اطلاعات و تمایل به گردآوری شواهدی که نظریه‌ی مورد علاقه یا مورد انتظار فرد بررسی کننده را تأیید می‌کنند (کونس ^{۱۰} ، ۱۹۹۳).
سوگیری هاله‌ای ^{۱۱}	تمایلی که در اثر رفتارها یا خصوصیات بارز یک فرد یا یک موضوع به صورت مثبت یا حتی منفی، بر قضاوت فرد تصمیم‌گیرنده در خصوص سایر رفتارهای آن فرد یا موضوع، اثر می‌گذارد (یوتامی و همکاران، ۲۰۱۷)
سوگیری در دسترس ^{۱۲} (خوش‌بینانه)	تمایلی که موجب می‌شود تصمیم‌گیرنده به طور خوش‌بینانه براساس اولین و ساده‌ترین الگویی که به ذهنش می‌رسد، وقایع را پیش‌بینی و ارزیابی کند (اناداراجان و همکاران ^{۱۳} ، ۲۰۰۸).
سوگیری متناظر ^{۱۴}	براساس این سوگیری حساب‌برسان اولین علامت در صورت‌های مالی شرکت‌ها مبنی بر احتمال تقلب را به عنوان یک رفتار متقلبه تلقی می‌کنند، که شاید این ادراک الزاماً ادراکی مبتنی بر واقعیت نباشد و اشتباه سهوی در انتقال حساب‌ها از دفاتر به وجود آمده است (کینگ ^{۱۵} ، ۲۰۰۲).
سوگیری حافظه ضمی ^{۱۶}	سوگیری ضمی صاحبکاران مبنی ادراک فرد از ویژگی‌های عملکردی مدیران شرکت‌ها و صاحبکاران است که این ادراک بر مبنای تجربیات وی از ارتباط با صاحبکاران مختلف در بازار سرمایه شکل گرفته است (جانسن ^{۱۷} ، ۱۹۹۴).

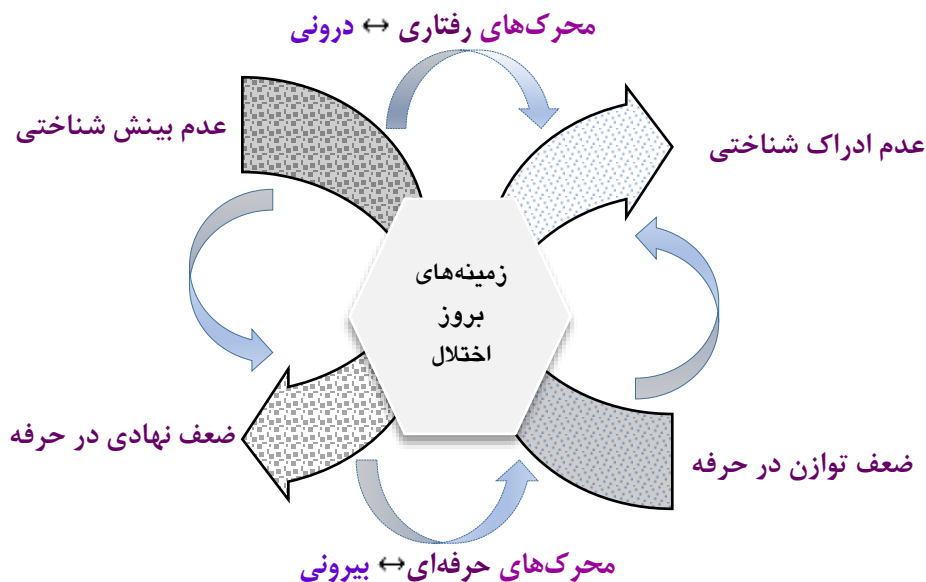
منبع: کوری و همکاران، ۲۰۲۲

اما مسئله‌ی این مطالعه الزاماً شناخت نوع اختلال‌های مؤثر در حساب‌برسان نیست، بلکه شناخت از دلایل بروز این اختلال‌ها براساس مجموعه محرک‌های درونی و بیرونی، است که سبب می‌شود، قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان نیز دچار اختلال گردد. به عبارت دیگر، بروز چنین سوگیری‌های رفتاری به عنوان اشتباهات سیستماتیک در قضاوت باعث می‌گردد تا خطای ادراکی حساب‌برسان باعث کاهش کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای در حسابرسی گردد

¹ Rahman et al
² Wedemeyer
³ Perceptual Bias
⁴ Cory et al
⁵ Berthet
⁶ Chang and Luo
⁷ Sampet et al
⁸ Mauldin & Wolfe
⁹ Reluctant to Approve Bias
¹⁰ Koonce
¹¹ Halo bias
¹² Availability Heuristic
¹³ Anandarajan et al
¹⁴ Correspondence Bias
¹⁵ King
¹⁶ Memory Bias
¹⁷ Johnson

(ون دانلیوت، ۲۰۲۱). در این راستا محققین مختلفی از جمله پارکر و فوگارتی^۲ (۲۰۱۲)؛ مارکس و همکاران^۳ (۲۰۱۹) و گلد و همکاران^۴ (۲۰۲۲) با الهام از رویکردهای کانمن و تورسکی^۵ (۲۰۱۲) تلاش نمودند تا به برخی از پُر تکرارترین محرک‌ها بپردازند که نقطه‌ی اشتراک این پژوهش‌ها به صورت اقتباسی در شکل (۱) ارائه شده است.

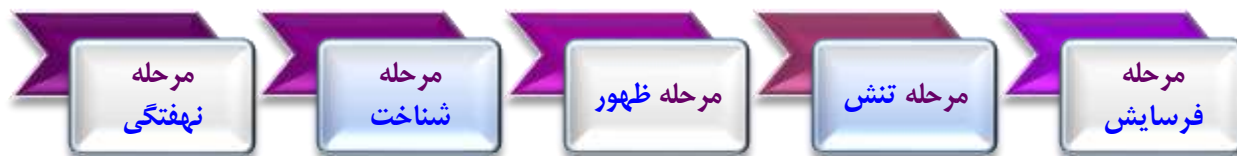
شکل (۱) چارچوب اقتباسی از دلایل بروز خطای ادراکی



منبع: گلد و همکاران، ۲۰۲۲

این چارچوب نشان می‌دهد براساس دو منبع اصلی به عنوان زمینه‌های خطای ادراکی یعنی محرک‌های رفتاری و حرفه‌ای، حساب‌رسان از منظر ویژگی‌ها و خصایص درونی به شناخت ادراکی و بینش رفتاری در طول کار راه‌های حرفه‌ای دست نمی‌یابند و با ضعف در ظرفیت‌های نهادی و ساختاری در حساب‌رسی، معمولاً از توازن و تعادل بین نقشی برخوردار نیستند و این مسئله باعث می‌شود در در بلندمدت دچار اختلال‌های ادراکی گردند. از طرف دیگر گوئورول و همکاران^۶ (۲۰۱۵) با نامشهود توصیف نمودن علل اختلال‌ها اذعان می‌کند که ظهور اختلال‌های ادراکی در حساب‌رسان می‌تواند از ۵ مرحله تشکیل شود که این مراحل در شکل (۲) ارائه شده است.

شکل (۲) مراحل ظهور اختلال‌های ادراکی



منبع: گوئورول و همکاران، ۲۰۱۵

در مرحله‌ی نهفتگی، اختلال در حرفه حساب‌رسی به تدریج در حال شکل‌گیری هستند و به صورت چراغ خاموش در حساب‌رس و روابط بین فردی در حال توسعه است (کسل و همکاران^۷، ۲۰۲۲). در مرحله شناخت، با تغییر ادراک حساب‌رس، کارکردهای حرفه‌ای به صورت مقطعی و تدریجی تحت تأثیر قرار می‌گیرد تا در در مرحله ظهور، خطاهای ادراکی از نهفتگی خارج شده و در شکل‌ها و حالات مختلف، باعث کاهش کارایی حساب‌رس در قضاوت‌های حرفه‌ای گردد (اسمیت و کیدا^۸، ۱۹۹۱). مرحله‌ی تنش که آغاز افول حرفه‌ای حساب‌رس بدون توجه به دلایل اختلال‌های تلقی می‌شود، به افزایش درگیری‌های درونی و بیرونی حساب‌رس منجر می‌شود و احتمالاً در مرحله‌ی فرسایش فراتر از بسترهای حرفه‌ی حساب‌رسی، بی‌تعادل‌های

¹ Van Landuyt

² Parker & Fogarty

³ Marques et al

⁴ Gold et al

⁵ Kahenman & Tversky

⁶ Guiral et al

⁷ Cassell et al

⁸ Smith and Kida

شغلی به بستر اجتماعی و خانواده کشیده می‌شود (رینستین و ویربچ، ۱۹۹۶). در این مرحله اختلال ادراکی با پیامد منفی تعارض حرفه‌ای همراه است که بی‌انگیزگی و رخوت شغلی حاصل عدم شناخت به چنین مکانیزم اختلال گونه‌ای در کارکردهای حسابرسی می‌باشد (ویندسور و وارمینگ-راسمائوسن، ۲۰۰۹). در مجموع پژوهش‌هایی معدودی وجود دارند که به مرحله‌ی قبل از بروز خطای ادراکی پرداخته‌اند و علل زمینه‌ای بروز آن را مورد بررسی قرار دادند. چراکه شناخت زمینه‌های خطاهای ادراکی مسئله‌ی بسیار مهمی می‌تواند در حرفه حسابرسی تلقی شود و می‌بایست با شناخت محرک‌های اثرگذار درونی و بیرونی که منجر به بروز چنین خطاهای ادراکی می‌شود به آینده‌ی حرفه‌ی حسابرسی کمک نمود (دی‌آلمیدا، ۲۰۱۵). برای این منظور جهت یافتن زمینه‌های اثرگذار بروز اختلال‌ها با هدف ایجاد ماتریس نقاط مرجع استراتژیک برای پیاده‌سازی پدیده کاوی، می‌بایست مجموع ادبیات مرتبط به این عرصه، در قالب جدول (۲) مورد ارزیابی سیستماتیکی قرار گیرد تا با تعیین مضامین مورد تأکید در رابطه با پدیده‌ی مورد بررسی، دو محور عمودی و افقی برای خلق یک ماتریس نقاط مرجع استراتژیک، ایجاد شود و مبنای تدوین سوال‌های مصاحبه قرار گیرد تا براساس آن نسبت به تفکیک هر یک از مضامین مرتبط با زمینه‌ها و اثرات اختلال‌های ناشی از خطاهای ادراکی حساب‌برسان اقدام لازم صورت گیرد.

جدول (۲) غربالگری سیستماتیک تعیین پُر تکرارترین مضامین پدیده کاوی زمینه‌های بروز اختلال ادراکی در حساب‌برسان

زمینه‌های اختلال ادراکی	گندروم ^۲ (۲۰۳۳)	ویلپوت ^۵ (۲۰۳۳)	کاسسم ^۶ (۲۰۳۳)	راوتیاینن و همکاران ^۷ (۲۰۳۳)	کسل و همکاران ^۸ (۲۰۳۳)	برهت و همکاران ^۹ (۲۰۳۳)	آلبوات و فریجات ^{۱۰} (۲۰۳۱)	صفری‌گرایی ^۱ (۱۴۰۲)	اشرفی و همکاران (۱۴۰۳)	عزیزی و همکاران (۱۴۰۱)	فراوانی	درصد فراوانی
آسیب ناشی از آیین رفتار حرفه‌ای	-	✓	-	-	✓	-	-	✓	-	-	۳	۱۰٪
آسیب ناشی از معرفت‌شناسی حرفه‌ای	✓	✓	-	-	-	✓	-	✓	✓	-	۵	۱۶.۶۷٪
آسیب ناشی از هنجارگرایی حرفه‌ای	-	-	✓	-	-	-	✓	-	-	✓	۳	۱۰٪
آسیب ناشی از استانداردگرایی حرفه‌ای	✓	-	-	-	✓	-	-	-	-	-	۲	۶.۶۷٪
آسیب ناشی از عدم تناسب‌گرایی رفتار حرفه‌ای	-	-	✓	-	-	✓	-	-	-	✓	۳	۱۰٪
آسیب ناشی از عدم تناسب شخصیت با خصایص حرفه‌ای	-	-	-	✓	-	-	-	-	✓	-	۲	۶.۶۷٪
آسیب ناشی از قدرت‌گرایی حرفه‌ای	-	-	-	✓	-	✓	-	-	-	-	۲	۶.۶۷٪
آسیب ناشی از سرخوردگی‌های حرفه‌ای	-	-	-	-	-	-	✓	-	✓	-	۲	۶.۶۷٪
آسیب ناشی از ارزش‌گرایی حرفه‌ای	✓	-	-	-	✓	✓	✓	✓	-	-	۵	۱۶.۶۷٪
آسیب ناشی از تعصب‌گرایی حرفه‌ای	-	✓	✓	✓	-	-	-	-	-	-	۳	۱۰٪
جمع	۳	۳	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۳	۲	۳۰	٪۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با انجام فرآیند ارزیابی انتقادی مشخص می‌شود، براساس ۱۰ مطالعه‌ی مورد غربال در مورد زمینه‌های بروز اختلال ادراکی حساب‌برسان، دو زمینه‌ی «آسیب ناشی از معرفت‌شناسی حرفه‌ای» و «آسیب ناشی از ارزش‌گرایی حرفه‌ای» از بالاترین فراوانی و تکرار در شناخت علل ظهور اختلال ادراکی حساب‌برسان برخوردار می‌باشد. از منظر معرفت‌شناسی حرفه‌ای، حساب‌برسان زمانی که ادراک منسجمی از فلسفه‌ی وجودی حرفه حسابرسی نداشته باشند، در کار راه‌های دچار اختلال‌های سوگیرانه‌ای می‌شوند که احتمالاً ظرفیت‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان را کاهش می‌دهد. از سویی دیگر، ارزش‌گرایی حرفه‌ای به عنوان زمینه‌ی دیگری از تحریک علت بروز اختلال حساب‌برسان، اشاره به عدم فراگیری ارزش‌های حرفه‌ای در حسابرسی اشاره دارد که باعث ایجاد تعارض‌هایی در انجام کارکردهای حرفه‌ای حساب‌برسان می‌گردد. لذا می‌توان زمینه‌ی معرفت‌شناسی را به محرک‌های درونی و زمینه‌ی ارزش‌گرایی را به محرک‌های بیرونی بروز اختلال ادراکی حساب‌برسان نسبت داد. لذا باتوجه به الگوی ثابت ماتریس نقاط مرجع استراتژیک مبنی بر وجود دو محور عمودی و افقی، می‌بایست نسبت به ایجاد شکل (۳) که ارائه دهنده‌ی ماهیت این موضوع می‌باشد، اقدام نمود.

شکل (۳) ماتریس نقاط مرجع استراتژیک پدیده کاوی زمینه‌های بروز اختلال ادراکی در حساب‌برسان

¹ Reinstein and Weirich
² Windsor and Warming-Rasmussen
³ De Almeida
⁴ Gendron
⁵ Wilholt
⁶ Kassem
⁷ Rautiainen et al
⁸ Cassell et al
⁹ Berthet et al
¹⁰ Albawwat & Frijat

معرفت شناسی حرفه‌ای	ادراک فلسفی بالا	؟	؟
	ادراک فلسفی پایین	؟	؟
		ارزش‌گرایی منفعلانه	ارزش‌گرایی فعالانه

ارزش‌گرایی حرفه‌ای

منبع: یافته‌های پژوهشی

لذا براساس این دو محور در ماتریس نقاط مرجع استراتژیک، می‌بایست به منظور شناسایی مضامین و خوشه‌های پدیده مورد بررسی سوال‌های پژوهش را به ترتیب زیر ارائه نمود:

- ❖ سوال اول پژوهش) صورت‌بندی معنایی زمینه‌های بروز اختلال ادراکی در حساب‌برسان کدامند؟
- ❖ سوال دوم پژوهش) مضامین پدیدآمده از صورت‌بندی معنای پ زمینه‌های بروز اختلال ادراکی در حساب‌برسان کدامند؟
- ❖ سوال سوم پژوهش) ماتریس نهایی پدیده کاوی زمینه‌های بروز اختلال ادراکی در حساب‌برسان کدامند؟

روش شناسی

این مطالعه که از منظر روش شناسی کیفی است، از فرآیند پدیدار شناسی برای کنکاش علل اصلی بروز خطاهای ادراکی حساب‌برسان دارای تجربه تخصصی در قالب گروه پانل استفاده می‌نماید. مبنای انتخابی روش پدیدار شناسی نیز، تمرکز بر فرآیند تفسیری غربالگری نظری و مصاحبه با شرکای حساب‌برسی است که از دانش و تجربه‌ی کافی در این رابطه برخوردار می‌باشند. در تشریح فرآیند پدیدارشناسی به عنوان شیوه‌ای برای پرسش و جستجو در مورد معنای زندگی و نحوه زیست تجربه‌گران با پدیده‌ی مورد بررسی، حائز اهمیت است که بیان شود، چارچوب این دست از مطالعه‌ها دستیابی به ماتریسی مبتنی بر نقاط مرجع استراتژیک می‌باشد که نتیجه‌ی آن می‌تواند توصیف جامع از معنای یک پدیده از دیدگاه افراد دارای تجربه‌ای باشد که سابقه‌ی همزیستی با آن مفهوم را در کار راهه‌ی حرفه‌ای خود دارند (شوشا، ۲۰۱۲). لذا در این مطالعه تجربه‌های زیستی؛ باورها و دیدگاه‌های جامعه هدف، پس از ارائه‌ی طرحی نظری از چارچوب ماتریس نقاط مرجع استراتژیک مورد کنکاش و مصاحبه قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر در فاز اول این مطالعه، ادبیات نظری مرتبط با پدیده‌ی مورد بررسی از طریق فرآیند غربالگری سیستماتیک ارزیابی می‌شوند تا با تعیین بالاترین توزیع فراوانی، محورهای عمودی و افقی نقاط مرجع استراتژیک تعیین شوند تا در فاز دوم و با عجن نمودن ابعاد مرتبط با محورهای عمودی و افقی این ماتریس با تجربه‌های زیستی گروه پانل به عنوان مشارکت کنندگان مطالعه؛ پدیده مورد بررسی در بستر مطالعه در قالب یک ماتریس دو بعدی مورد کنکاش قرار گیرد. در واقع یک ادراک عینی از تجربه‌های ارائه شده در قالب یک طرح پدیدارشناسی مدنظر این مطالعه می‌باشد. بنابراین در فرآیند این تحلیل، از مشارکت کنندگان به عنوان تجربه‌گران زیسته، خواسته شد تا رویکردهای خود در خصوص سوالات برآمده از دو محور ماتریسی و غربال شده از ادبیات نظری اذعان نمایند و نسبت به توصیف آن برای رسیدن به معنا در بستر مطالعه، مشارکت نمایند. لذا از طریق تکنیک مصاحبه پدیدارشناسی سیدمن^۲ (۲۰۰۶) تلاش گردید تا با بازسازی مفاهیم برآمده از ادبیات نظری مرتبط با پدیده‌ی مورد بررسی، طرحی از مجموعه‌ی سوالات مصاحبه در قالب الگوی پدیدار شناسی ایجاد شود. سپس باهدف بسترسازی ابعاد شناسایی شده، طبق فرآیند گروه کانونی، از مشارکت کنندگان تجربی، خواسته شد تا اجزاء چارچوب ماتریسی ایجاد شده را تکمیل نمایند و مضامین مرتبط با هریک از محورها در چارچوب ماتریسی قرار داده شوند. لذا به منظور بهتر فرآیند پیاده‌سازی مطالعه‌ی حاضر، طبق ساختار خلاصه‌ی زیر مراحل اجرای تحلیل مطابق با الگوی کلایزی^۳ (۱۹۷۸) توضیح داده می‌شود.

شکل (۴) مراحل پیاده‌سازی پژوهش از طریق فرآیند پدیدارشناسی

¹ Shosha
² Seidman
³ Colaizzi



(کلازی، ۱۹۷۸)

در **گام اول**، پیاده‌سازی مصاحبه‌ها براساس فرآیند مطالعه‌ی متون صورت گرفته، انجام می‌شود و پژوهشگر قبل از شروع تجزیه و تحلیل، متن هریک از مصاحبه‌های پیاده شده را چندین بار مطالعه می‌کند و در طول مصاحبه با انجام یادداشت‌برداری، امکان تقویت شناسایی مضامین معنادار را ممکن می‌سازد. در **گام دوم**، استخراج گزاره‌های معنی‌دار^۱ از طریق معانی نهفته در پروتکل اصلی (یعنی آنچه مصاحبه‌شونده بیان نموده است) کشف می‌شود. در **گام سوم**، صورت‌بندی معانی^۲ برای گزاره‌های معنی‌دار با این هدف انجام می‌شود تا حرکت از آنچه در مصاحبه بیان شده با محتوای نظری از تناسب لازم برخوردار باشد که تا حد زیادی طبق نظر اسپنلی^۳ (۲۰۰۵) به بینش خلاق پژوهشگر نیز وابسته می‌باشد. در واقع این مرحله به دنبال بیرون کشیدن معانی نهفته و ضمنی از مصاحبه‌ی صورت گرفته می‌باشد. در **گام چهارم**، معانی صورت‌بندی شده در قالب چند خوشه^۴ یا تم^۵ (مضمون) مرتب می‌شوند تا مرتب‌ترین مضامین از معانی ایجاد شده در گام سوم، شکل بگیرند. در **گام پنجم**، هدف، ادغام نتایج و ارائه توصیف جامعی از پدیده باهدف استنادسازی مضامین شناسایی شده با مبانی نظری می‌باشد. در **گام ششم**، مضامین به شکل خوشه و تم در قالب یک الگوی چارچوبی برای ورود به مرحله اعتبارسنجی ایجاد می‌گردد تا در **گام هفتم**، از طریق فرآیند تحلیل دلفی و شاخص نسبت محتوایی، روایی و پایایی ابعاد شناسایی شده مورد تأیید قرار گیرند.

مشارکت‌کنندگان

براساس ماهیت تحلیل مبنی بر استفاده از فرآیند پدیدارشناسی تفسیری، مشارکت‌کنندگان در این بخش که شامل تجربه‌گرایان در بستر مطالعه می‌باشند، به صورت هدفمند انتخاب می‌شوند. براساس مطالعه ادبیات و همچنین پژوهش‌های قبلی انجام شده در این حوزه، برای انتخاب شرکت‌کنندگان در پژوهش حاضر دو معیار در نظر گرفته شد. اول داشتن حداقل ۵ سال تجربه به عنوان شریک حسابرسی و دوم سطح تحصیلات حداقل فوق‌لیسانس به عنوان مبنای شناخت نظری در رابطه با حوزه‌های حرفه‌ای سوگیری‌های احتمالی در حسابرسی. نکته قابل ذکر این است به منظور جلوگیری از انحراف جریان مصاحبه، طبق پروتکلی تلاش گردید تا قبل از انجام مصاحبه به منظور افزایش سازگاری، توضیحاتی پیرامون موضوع مورد نظر به مصاحبه‌شوندگان ارائه شود. تفاوت فرآیند مصاحبه در پدیدارشناسی با سایر شیوه‌های کیفی همچون گردن‌توری و تحلیل مضمون، در پانل سازی فاز دوم مطالعه به لحاظ دسته بندی معنایی گزاره‌ها برای قرار گرفتن در ماتریس نقاط مرجع استراتژیک می‌باشد. به عبارت دیگر مصاحبه‌شوندگان در فاز اول مطالعه بایستی به گونه‌ای انتخاب شوند که در فاز دوم یعنی خوشه‌بندی پدیده‌ی مورد بررسی، از توازن تشکیل

¹ Meaningful Statements

² Formulating Meaning

³ Spinelli

⁴ Cluster

⁵ Theme

اعضای گروه پانل برخوردار باشند. لذا باهدف تشکیل ۶ پانل ۴ تا ۵ نفره در فاز دوم مطالعه‌ی حاضر، تعداد ۲۶ نفر از شرکای حسابرسی براساس معیارهای بیان شده، در این مطالعه طی دو فاز مشارکت داشتند. شایان ذکر است که طبق نظر کلایزی (۱۹۷۸) این فرآیند، به بیش پژوهشگر مرتبط می‌باشد (بک^۱، ۲۰۱۹). لذا براساس ابعاد محورهای عمودی و افقی ماتریس نقاط مرجع استراتژیک ایجاد شده (شکل ۴)، سوال‌ها در راستای هر یک از معیارهای تقاطع ماتریس، به صورت مصاحبه نیمه‌ساختاری طراحی و تدوین گردید و با مشارکت ۲۶ مصاحبه‌شونده، کدهای باز ایجاد شده، مبنای تعیین مضامین گزاره‌ای قرار گرفتند. سپس در گام‌های ششم و هفتم مطالعه، با هدف قرار دادن هر یک از مضامین گزاره‌ای در خوشه‌های مشخص، گروه‌های پانل به صورت تصادفی براساس ۲۶ نفر مشارکت‌کننده ایجاد شده تا از طریق چک لیست کیو، معیارهای هر خوشه مشخص گردد.

یافته‌های پژوهش

همانطور که در روش شناسی مطرح گردید، در فاز اول از فرآیند پدیدارشناسی می‌بایست برای شناسایی مضامین پدیده‌ی مورد بررسی، براساس دو محور شناسایی شده در ادبیات نظری مبنی بر سازه ماتریس نقاط مرجع استراتژیک، با مشارکت کنندگان انتخاب شده اقدام به مصاحبه نمود. لذا پس از طی گام اول مبنی بر پیاده‌سازی مصاحبه‌ها براساس چارچوب شناسایی شده نقاط مرجع استراتژیک در مبنای نظری، سوال‌های مصاحبه تدوین و با انجام ۲۶ مصاحبه، مجموعاً ۲۱۹ گزاره به صورت معنایی صورت‌بندی گردید. در واقع ۲۱۹ مضمون گزاره‌ای شناسایی شده براساس مشابهت معنایی و فراوانی تکرار در مصاحبه‌ها، می‌بایست یکپارچه می‌شدند تا براساس گام اول و دوم الگوی ارائه شده در روش شناسی، تعداد نهایی مضامین گزاره‌ای صورت بندی معنایی مشخص می‌شد که براساس نتیجه تعداد ۲۵ مضمون گزاره‌ای تأیید شدند تا در گام بعدی براساس غربالگری محتوایی سیستماتیک، گزاره‌های دارای مشابهت با پژوهش‌های تأیید شده، مورد تناسب محتوایی قرار گیرند. لذا برای این منظور ابتدا طبق جدول (۳) تفکیک گزاره‌ها براساس هر مصاحبه را نشان می‌دهد. لازم به ذکر است به هر مصاحبه کد «PN» داده شد تا مشخص گردد، گزاره‌های نهایی در کدام مصاحبه‌ها تکرار شده‌اند.

جدول (۳) گزاره‌های مضمونی شناسایی شده

ردیف	گزاره‌های مضمونی	فراوانی تکرار هر گزاره در مصاحبه‌های انجام شده
۱	وجود تضاد چارچوب‌های مرجع متعصبانه با تردید حرفه‌ای در حسابرسی	PN--02; PN--05; PN--07; PN--09; PN--11
۲	بی‌عدالتی در پرداخت حق‌الزحمه در حسابرسی	PN-03; PN-06; PN-07; PN-09; PN-11; PN-12
۳	عدم تعیین ارزش‌های حرفه حسابرسی	PN-03; PN-05; PN-08; PN-09; PN-10
۴	تفاوت بین کارکردهای نقش خانوادگی حساب‌برسان با الزامات تخصصی	PN-02; PN-04; PN-06; PN-07; PN-10; PN-11
۵	فقدان توازن عدم حمایت‌های ادراک شده در حسابرسی	PN-02; PN-04; PN-06; PN-07; PN-09; PN-11
۶	تناقض در ماهیت تعالی اجتماعی حساب‌برسان با محدودیت‌های شغلی	PN-01; PN-04; PN-06; PN-08; PN-09; PN-11
۷	نامشخص بودن تعیین محرک‌های استقلال حرفه‌ای	PN-04; PN-06; PN-08; PN-09; PN-11; PN-12
۸	شکاف کارکردهای انتظارات اجتماعی حساب‌برسان با رعایت مسئولیت‌پذیری شغلی	PN-03; PN-05; PN-06; PN-09; PN-10
۹	وجود اختلال تعارض نقش اجتماعی با ایفای نقش‌های تخصصی حساب‌برسان	PN-05; PN-06; PN-08; PN-10; PN-12, PN-14
۱۰	فقدان تعیین ضوابط ملموس قضاوت حرفه‌ای	PN-02; PN-04; PN-07; PN-10; PN-11; PN-13
۱۱	عدم تناسب رفتار فردی حساب‌برسان با شرایط احراز شغل حسابرسی	PN-02; PN-03; PN-05; PN-09; PN-11; PN-12
۱۲	تفاوت و نابرابری در صدور احکام حقوقی در حسابرسی	PN-01; PN-03; PN-06; PN-08; PN-12
۱۳	عدم مشخص بودن برابری در فرآیند جذب متقاضیان در حرفه حسابرسی	PN-01; PN-03; PN-05; PN-08; PN-10
۱۴	فقدان تحریک انگیزه‌های حساب‌برسان با انگیزه‌های حرفه حسابرسی	PN-01; PN-03; PN-05; PN-08; PN-10
۱۵	بی‌عدالتی در نظام آموزش در حسابرسی	PN-01; PN-03; PN-06; PN-09; PN-11; PN-12
۱۶	فقدان تعیین معیارهای مطلوبیت‌های رفتاری	PN-01; PN-04; PN-06; PN-09; PN-10; PN-12
۱۷	تناقض وجود خرده فرهنگ‌های حساب‌برسان با فرهنگ غالب	PN-03; PN-06; PN-08; PN-11; PN-12
۱۸	فقدان توازن منبع کنترل دورنی با کنترل بیرونی در حرفه حسابرسی	PN-03; PN-05; PN-08; PN-10; PN-11
۱۹	فقدان هماهنگی شخصیت فردی حساب‌برسان با ویژگی‌های حرفه حسابرسی	PN-04; PN-06; PN-09; PN-10; PN-11
۲۰	نابرابری در ساعات کار حسابرسی	PN-01; PN-04; PN-06; PN-08; PN-10; PN-11; PN-12
۲۱	عدم توازن سهم بازار حسابرسی	PN-02; PN-03; PN-05; PN-09; PN-11; PN-12
۲۲	ناهماهنگی ویژگی‌های شناخت فردی با هستی شناسی فلسفی در حسابرسی	PN-02; PN-04; PN-08; PN-10; PN-11; PN-12
۲۳	نبود معیارهای مشخص مبنی بر تعیین ضوابط انقراض قراردادهای حرفه‌ای	PN-01; PN-02; PN-04; PN-05; PN-08; PN-10; PN-12
۲۴	عدم ارتقاء شغلی برابر در حسابرسی	PN-03; PN-04; PN-06; PN-08; PN-09
۲۵	بی‌توجهی به تعیین فلسفه‌ی وجودی در آموزش‌های حرفه‌ای	PN-01; PN-02; PN-05; PN-07; PN-09; PN-11

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که مشاهده می‌شود، سطح پراکندگی گزاره‌های یکپارچه شده پس از حذف تکرارها، متوازن است و تفاوت زیادی بین تعداد فراوانی گزاره‌ها وجود ندارد. لذا براساس این فرآیند می‌بایست طبق جدول (۴) نتیجه‌ی گزارش ادغام گزاره‌های ایجاد شده به ترتیب زیر ارائه شود.

جدول (۴) توزیع فراوانی گزاره‌های نهایی شناسایی شده برحسب تکرار در کدگذاری بازار مصاحبه‌ها

ردیف	گزاره‌های یکپارچه شده	تکرار گزاره‌ها در مصاحبه‌ها	توزیع فراوانی تکرار گزاره‌ها
۱	وجود تضاد چارچوب‌های مرجع متعصبانه با تردید حرفه‌ای در حسابرسی	۶	۰/۰۲۷

¹ Beck

بی عدالتی در پرداخت حق الزحمه در حسابرسی	۶	۰/۰۲۷
عدم تعیین ارزش‌های حرفه حسابرسی	۸	۰/۰۳۶
تفاوت بین کارکردهای نقش خانوادگی حسابرسان با الزامات تخصصی	۱۱	۰/۰۵۰
فقدان توازن عدم حمایت‌های ادراک شده در حسابرسی	۹	۰/۰۴۱
تناقض در ماهیت تعالی اجتماعی حسابرسان با محدودیت‌های شغلی	۱۰	۰/۰۴۵
نامشخص بودن تعیین محرک‌های استقلال حرفه‌ای	۶	۰/۰۲۷
شکاف کارکردهای انتظارات اجتماعی حسابرسان با رعایت مسئولیت‌پذیری شغلی	۸	۰/۰۳۶
وجود اختلال تعارض نقش اجتماعی با ایفای نقش‌های تخصصی حسابرسان	۹	۰/۰۴۱
فقدان تعیین ضوابط ملموس قضاوت حرفه‌ای	۱۰	۰/۰۴۵
عدم تناسب رفتار فردی حسابرسان با شرایط احراز شغل حسابرسی	۱۱	۰/۰۵۰
تفاوت و نابرابری در صدور احکام حقوقی در حسابرسی	۷	۰/۰۳۱
عدم مشخص بودن برابری در فرآیند جذب متقاضیان در حرفه حسابرسی	۸	۰/۰۳۶
فقدان تحریک انگیزه‌های حسابرسان با انگیزه‌های حرفه حسابرسی	۱۲	۰/۰۵۴
بی عدالتی در نظام آموزش در حسابرسی	۸	۰/۰۳۶
فقدان تعیین معیارهای مطلوبیت‌های رفتاری	۹	۰/۰۴۱
تناقض وجود خرده فرهنگ‌های حسابرسان با فرهنگ غالب	۱۰	۰/۰۴۵
فقدان توازن منبع کنترل دورنی با کنترل بیرونی در حرفه حسابرسی	۷	۰/۰۳۱
فقدان هماهنگی شخصیت فردی حسابرسان با ویژگی‌های حرفه حسابرسی	۷	۰/۰۳۱
نابرابری در ساعات کار حسابرسی	۹	۰/۰۴۱
عدم توازن سهم بازار حسابرسی	۱۱	۰/۰۵۰
ناهماهنگی ویژگی‌های شناخت فردی با هستی‌شناسی فلسفی در حسابرسی	۱۱	۰/۰۵۰
نبود معیارهای مشخص مبنی بر تعیین ضوابط انتقاد قراردادهای حرفه‌ای	۶	۰/۰۲۷
عدم ارتقاء شغلی برابر در حسابرسی	۹	۰/۰۴۱
بی توجهی به تعیین فلسفه‌ی وجودی در آموزش‌های حرفه‌ای	۱۱	۰/۰۵۰
جمع کلیه گزاره‌ها	۲۱۹	۱۰۰/۰۰

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

براساس این جدول می‌توان دریافت از مجموع ۲۱۹ کدباز ناشی از ۱۲ مصاحبه انجام شده، مجموعاً ۲۵ گزاره‌ی مضمونی مرتبط با علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حسابرسان ایجاد شده‌اند که برحسب تکرار هر گزاره در مصاحبه‌ها، نسبت به درصد توزیع فراوانی اقدام شد. در ادامه همسو با یکپارچه‌کردن معنایی با پژوهش‌های مشابه به لحاظ روایی در گام دوم الگوی پیاده‌سازی کلایزی (۱۹۷۸) نسبت به ارجاع هر گزاره در پژوهش‌های غربال شده در مبانی نظری اقدام می‌شود. به عبارت دیگر، براساس مجموع پژوهش‌های ارزیابی شده، اقدام به تناسب‌سازی محتوایی مضامین گزاره‌ای برای یکپارچه‌سازی مفهومی می‌شود تا روایی آن مورد تأیید قرار گیرد.

جدول (۵) تناسب معنایی مضامین گزاره‌ای

ردیف	تناسب معنایی گزاره‌های یکپارچه شده	تأیید توسط پژوهش‌های مشابه به لحاظ معنایی
۱	وجود تضاد چارچوب‌های مرجع متعصبانه با تردید حرفه‌ای در حسابرسی	برهت و همکاران (۲۰۲۲)
۲	بی عدالتی در پرداخت حق الزحمه در حسابرسی	ویلپولت (۲۰۲۳)
۳	عدم تعیین ارزش‌های حرفه حسابرسی	گندروم (۲۰۲۴)؛ برهت و همکاران (۲۰۲۲)
۴	تفاوت بین کارکردهای نقش خانوادگی حسابرسان با الزامات تخصصی	کسل و همکاران (۲۰۲۲)؛ عزیزی و همکاران (۱۴۰۱)
۵	فقدان توازن عدم حمایت‌های ادراک شده در حسابرسی	آلباوات و فریجات (۲۰۲۳)
۶	تناقض در ماهیت تعالی اجتماعی حسابرسان با محدودیت‌های شغلی	راوتیانین و همکاران (۲۰۲۳)؛ کیسیم (۲۰۲۳)
۷	نامشخص بودن تعیین محرک‌های استقلال حرفه‌ای	صفری‌گرایی (۱۴۰۲)
۸	شکاف کارکردهای انتظارات اجتماعی حسابرسان با رعایت مسئولیت‌پذیری شغلی	ویلپولت (۲۰۲۳)؛ کسل و همکاران (۲۰۲۲)
۹	وجود اختلال تعارض نقش اجتماعی با ایفای نقش‌های تخصصی حسابرسان	آلباوات و فریجات (۲۰۲۱)
۱۰	فقدان تعیین ضوابط ملموس قضاوت حرفه‌ای	گندروم (۲۰۲۴)؛ کسل و همکاران (۲۰۲۲)
۱۱	عدم تناسب رفتار فردی حسابرسان با شرایط احراز شغل حسابرسی	کیسیم (۲۰۲۳)؛ برهت و همکاران (۲۰۲۲)؛ عزیزی و همکاران (۱۴۰۱)
۱۲	تفاوت و نابرابری در صدور احکام حقوقی در حسابرسی	آلباوات و فریجات (۲۰۲۱)
۱۳	عدم مشخص بودن برابری در فرآیند جذب متقاضیان در حرفه حسابرسی	کیسیم (۲۰۲۳)؛ آلباوات و فریجات (۲۰۲۱)
۱۴	فقدان تحریک انگیزه‌های حسابرسان با انگیزه‌های حرفه حسابرسی	راوتیانین و همکاران (۲۰۲۳)؛ اشرفی و همکاران (۱۴۰۲)
۱۵	بی عدالتی در نظام آموزش در حسابرسی	کیسیم (۲۰۲۳)؛ آلباوات و فریجات (۲۰۲۱)
۱۶	فقدان تعیین معیارهای مطلوبیت‌های رفتاری	کیسیم (۲۰۲۳)؛ برهت و همکاران (۲۰۲۲)؛ عزیزی و همکاران (۱۴۰۱)
۱۷	تناقض وجود خرده فرهنگ‌های حسابرسان با فرهنگ غالب	کیسیم (۲۰۲۳)؛ برهت و همکاران (۲۰۲۲)
۱۸	فقدان توازن منبع کنترل دورنی با کنترل بیرونی در حرفه حسابرسی	راوتیانین و همکاران (۲۰۲۳)؛ اشرفی و همکاران (۱۴۰۲)
۱۹	فقدان هماهنگی شخصیت فردی حسابرسان با ویژگی‌های حرفه حسابرسی	راوتیانین و همکاران (۲۰۲۳)؛ اشرفی و همکاران (۱۴۰۲)
۲۰	نابرابری در ساعات کار حسابرسی	کیسیم (۲۰۲۳)؛ آلباوات و فریجات (۲۰۲۱)
۲۱	عدم توازن سهم بازار حسابرسی	ویلپولت (۲۰۲۳)؛ کسل و همکاران (۲۰۲۲)
۲۲	ناهماهنگی ویژگی‌های شناخت فردی با هستی‌شناسی فلسفی در حسابرسی	گندروم (۲۰۲۴)؛ آلباوات و فریجات (۲۰۲۱)

۲۳	نبود معیارهای مشخص مبنی بر تعیین ضوابط انعقاد قراردادهای حرفه‌ای	ویلهولت (۲۰۲۳)؛ کسل و همکاران (۲۰۲۲)
۲۴	عدم ارتقاء شغلی برابر در حسابرسی	کیسیم (۲۰۲۳)؛ آلبوات و فریجات (۲۰۲۱)
۲۵	بی توجهی به تعیین فلسفه‌ی وجودی در آموزش‌های حرفه‌ای	گندروم (۲۰۲۴)؛ برهت و همکاران (۲۰۲۲)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

لذا با تأیید تعداد تکرار هر گزاره حداقل در یکی از ارجاع‌های تأیید شده از مرحله‌ی ارزیابی انتقادی، مطالعه وارد گام سوم جهت تشکیل گروه کانونی باهدف مفهوم‌سازی؛ تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی می‌شود. در این بخش می‌بایست با تشکیل گروه پانل (۶ گروه ۴ تا ۵ نفره از مشارکت کنندگان) نسبت به پاسخ به سوال دوم مطالعه اقدام نمود. در این مرحله که بخش مهمی از پیاده‌سازی تحلیل در بخش کمی جهت جمع‌آوری داده‌ها تلقی می‌شود، با تشکیل جلسات گروه کانونی و مباحثه در مورد زمینه‌های ظهور خطای ادراکی حسابرسان، تلاش می‌شود تا سطحی از مفهوم‌سازی شناختی در مورد موضوع مورد بررسی صورت گیرد و هریک از گزاره‌های شناسایی شده در یک خوشه جایگذاری شوند. لازم بود این مرحله با آگاهی اجرا شود، چراکه ماهیت روش پدیدار شناسی، نیازمند مشارکت حداکثری براساس مفهوم‌سازی؛ تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی در بستر واقعیت‌های حرفه‌ی حسابرسی بود. نکته حائز اهمیت این است که در جلسه سوم، در مورد فرآیند امتیازدهی طبق پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو توضیح لازم داده شد. نمونه‌ی چک‌لیست امتیازبندی گزاره‌های کیو در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول (۶) پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو (Q)

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴

بسیار مخالف ← → بسیار موافق

منبع: یافته‌های پژوهشگر

برای این منظور از مشارکت‌کنندگان در این بخش از تحلیل خواسته شد تا هریک از ۲۵ مضامین گزاره‌ای علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حسابرسان از مرحله‌ی سوم الگوی کلاسی (۱۹۷۸)، را براساس چک‌لیست امتیاز ارزیابی کیو، مورد بررسی قرار دهند. پس از این مرحله می‌بایست با درنظر گرفتن بالاترین امتیاز توزیع فراوانی و شاخص مد، در چک‌لیست امتیازی، هریک از گزاره‌هایی که در سمت مثبت قرار گرفتند را به عنوان گزاره‌های شناسایی شده به عنوان یک خوشه‌ی مؤثر در به وجود آمدن خطای ادراکی حسابرسان می‌بایست در نظر گرفت. قبل از رسیدن به مرحله‌ی تفکیک گزاره‌ای می‌بایست ابتدا از طریق تحلیل عاملی مشخص شود، براساس تعداد مضامین گزاره‌ای شناسایی شده، چه تعداد می‌تواند خوشه ایجاد شود. ماتریس چرخش یافته، فرآیندی است که در این رابط می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد، چراکه این تحلیل، روشی برای تعیین ترکیب ساختار مجموعه‌ای از گزاره‌های ناهمسان تلقی می‌شود که از قابلیت پایایی بسیار مطلوبی برخوردار است (شیری و غرابی، ۱۳۹۹). این روش تحلیل با ارزیابی مجموعه‌ی امتیازهای ارائه شده، مشخص می‌سازد که میزان موافقت یا مخالفت آن‌ها در اولویت‌بندی گزاره‌های تأیید شده به چه میزان می‌باشد. برای طی این فرآیند می‌بایست دو معیار مقدار ویژه^۱ و پراکندگی^۲، خروجی‌های تحلیل عاملی مورد ارزیابی قرار گیرند.

جدول (۷) بارعاملی تعیین شده برای تعداد خوشه‌های احتمالی

الگوی تفسیری	مقادیر خاص آغازین		مجموع مجذور بارهای استخراجی			مجموع مجذور بارهای چرخش یافته نهایی		
	مقدار ویژه	درصدواریانس	مقدار ویژه	درصدواریانس	مقدار ویژه	درصدواریانس	مقدار ویژه	درصدواریانس
۱	۲/۶۵۶	۲۱/۰۳۵	۲/۶۵۶	۲۱/۰۳۵	۲/۶۵۶	۲۱/۰۳۵	۲/۶۵۶	۲۱/۰۳۵
۲	۲/۳۷۱	۲۰/۹۱۶	۲/۳۷۱	۲۰/۹۱۶	۲/۳۷۱	۲۰/۹۱۶	۲/۳۷۱	۲۰/۹۱۶
۳	۲/۱۰۴	۱۸/۴۱۲	۲/۱۰۴	۱۸/۴۱۲	۲/۱۰۴	۱۸/۴۱۲	۲/۱۰۴	۱۸/۴۱۲
۴	۱/۵۲۱	۱۶/۲۱۹	۱/۵۲۱	۱۶/۲۱۹	۱/۵۲۱	۱۶/۲۱۹	۱/۵۲۱	۱۶/۲۱۹
۵	-۰/۸۷۹	۹/۰۴۵	-۰/۸۷۹	۹/۰۴۵	-۰/۸۷۹	۹/۰۴۵	-۰/۸۷۹	۹/۰۴۵
۶	-۰/۷۶۵	۷/۱۱۱	-۰/۷۶۵	۷/۱۱۱	-۰/۷۶۵	۷/۱۱۱	-۰/۷۶۵	۷/۱۱۱
۷	-۰/۵۵۵	۴/۰۰۴	-۰/۵۵۵	۴/۰۰۴	-۰/۵۵۵	۴/۰۰۴	-۰/۵۵۵	۴/۰۰۴
۸	-۰/۳۱۸	۲/۱۰۹	-۰/۳۱۸	۲/۱۰۹	-۰/۳۱۸	۲/۱۰۹	-۰/۳۱۸	۲/۱۰۹
۹	-۰/۲۵۶	۱/۱۴۹	-۰/۲۵۶	۱/۱۴۹	-۰/۲۵۶	۱/۱۴۹	-۰/۲۵۶	۱/۱۴۹

¹ Eigenvalue

² Communnality

منبع: یافته های پژوهشگر

براساس نتیجه بار عاملی در جدول (۶)، مشخص شد، از مجموع ۹ خوشه‌ی احتمالی در خصوص تعیین خوشه‌های مرتبط با علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حساب‌برسان، ۴ نوع شناسی در بستر کارکردهای واقع‌گرایانه‌ی حساب‌برسی وجود دارد که می‌تواند توجیه‌کننده‌ی خطای ادراکی در حساب‌برسان تلقی شود. فرآیند این تحلیل زمانی طبقه‌بندی قرار گرفتن گزاره‌ها را نشان می‌دهد که مقادیر ویژه یک و از یک بالاتر باشند. براین اساس طبق آخرین سطح با ضریب ۱/۵۲۱ در الگوی تفسیری ردیف چهارم، مشخص می‌شود که تنها ۴ خوشه براساس ۲۵ مضمون گزاره‌ای امکان تفسیر شدن دارد. در ادامه می‌بایست نسبت به تعیین معناداری بارعاملی اقدام شود تا مشخص گردد هرکدام از ۲۶ شرکت‌کننده در کدام گونه‌ی مفهوم مورد نظر قرار می‌گیرند. به منظور مشخص نمودن معناداری بارعاملی هر یک از تفسیرهای مشارکت‌کنندگان می‌بایست از قدر مطلق $\left| \frac{1/96}{\sqrt{n}} \right|$ استفاده نمود. در واقع \sqrt{n} اشاره به مضامین گزاره‌ای شناسایی شده دارد. بر این اساس محاسبه زیر انجام می‌شود:

$$\text{Sign} = \left| \frac{1/96}{\sqrt{25}} \right| = 0/392$$

رابطه (۱)

باتوجه به اینکه سطح معنی‌داری بارعاملی محاسبه شده یا حد نسبیّت خوشه‌بندی مضامین گزاره‌ای، براساس تعداد گزاره‌های کیو ۰/۳۹۲ محاسبه شده است، می‌بایست مشخص شود هر یک از مشارکت‌کنندگان در کدام خوشه از ۴ خوشه‌ی تأیید شده می‌توانند قرار گیرند. لذا مشارکت‌کنندگانی که ضریب قدرمطلق آن برابر با ۰/۳۹۲ باشند، در دسته‌ی مورد نظر قرار می‌گیرند.

جدول (۸) ماتریس چرخش یافته الگوهای ذهنی

نفرات	ط- اول	ط- دوم	ط- سوم	ط- چهارم	نفرات	ط- اول	ط- دوم	ط- سوم	ط- چهارم
نفر اول	۰/۳۹۸	۰/۱۶۵	۰/۰۵۶	۰/۱۱۹	نفر چهاردهم	۰/۲۰۵	۰/۱۸۱	۰/۴۱۶	۰/۲۵۸
نفر دوم	۰/۲۱۹	۰/۵۱۲	۰/۰۸۷	۰/۳۹۰	نفر پانزدهم	۰/۱۵۴	۰/۳۹۹	۰/۳۲۸	۰/۳۷۳
نفر سوم	۰/۳۲۴	۰/۱۴۹	۰/۱۰۳	۰/۴۵۱	نفر شانزدهم	۰/۳۲۳	۰/۲۶۶	۰/۲۲۷	۰/۵۰۵
نفر چهارم	۰/۱۰۸	۰/۴۱۹	۰/۱۲۹	۰/۱۲۵	نفر هفدهم	۰/۲۷۶	۰/۴۶۰	۰/۱۲۸	۰/۳۲۹
نفر پنجم	۰/۴۰۹	۰/۲۰۷	۰/۱۳۶	۰/۰۷۶	نفر هجدهم	۰/۱۸۴	۰/۳۱۴	۰/۴۳۹	۰/۲۷۳
نفر ششم	۰/۱۷۷	۰/۳۴۴	۰/۲۵۴	۰/۵۱۰	نفر نوزدهم	۰/۳۶۲	۰/۴۷۲	۰/۲۲۲	۰/۱۷۳
نفر هفتم	۰/۱۳۲	۰/۳۶۱	۰/۳۹۳	۰/۱۷۲	نفر بیستم	۰/۴۱۳	۰/۱۷۱	۰/۳۰۲	۰/۱۴۴
نفر هشتم	۰/۲۲۱	۰/۶۰۴	۰/۰۸۴	۰/۳۷۵	نفر بیست و یکم	۰/۱۶۳	۰/۳۱۹	۰/۳۹۷	۰/۳۲۶
نفر نهم	۰/۱۹۰	۰/۱۴۲	۰/۱۲۱	۰/۶۰۲	نفر بیست و دوم	۰/۱۱۵	۰/۲۵۵	۰/۲۱۰	۰/۴۶۸
نفر دهم	۰/۳۹۴	۰/۰۹۸	۰/۱۴۳	۰/۱۱۶	نفر بیست و سوم	۰/۴۵۶	۰/۱۴۷	۰/۱۰۴	۰/۲۶۳
نفر یازدهم	۰/۳۱۶	۰/۱۲۱	۰/۲۴۰	۰/۶۲۹	نفر بیست و چهارم	۰/۲۴۹	۰/۶۶۶	۰/۲۰۸	۰/۱۵۵
نفر دوازدهم	۰/۳۷۸	۰/۲۳۹	۰/۳۹۵	۰/۰۷۴	نفر بیست و پنجم	۰/۱۵۷	۰/۴۱۵	۰/۲۰۴	۰/۱۱۴
نفر سیزدهم	۰/۳۵۱	۰/۳۷۰	۰/۴۰۰	۰/۱۷۸	نفر بیست و ششم	۰/۴۰۱	۰/۱۳۰	۰/۲۲۷	۰/۱۷۴

منبع: یافته های پژوهشگر

طبق رنگ‌بندی‌های ارائه شده جهت تفکیک رویکردهای هر یک از مشارکت‌کنندگان در رابطه با پدیده‌ی مورد بررسی، ۴ طبقه ایجاد شده از مرحله وایرماکس، طبق جدول (۹) مشخص شده است. این به معنای آن است که ۲۵ گزاره اولیه شناسایی شده باید براساس تفکیک رویکرد مشارکت‌کنندگان در ۴ طبقه دسته بندی شوند.

جدول (۹) قرار گرفتن مشارکت‌کنندگان براساس ماتریس چرخش یافته

نوع طبقه تفکیک شده	شماره مشارکت‌کنندگان
طبقه اول	نفر اول؛ پنجم، دهم، بیستم، بیست و سوم و بیست و ششم
طبقه دوم	نفر دوم، چهارم، هشتم، پانزدهم، هفدهم، نوزدهم، بیست و چهارم و بیست و پنجم
طبقه سوم	نفر هفتم، دوازدهم، سیزدهم، چهاردهم، هجدهم و بیست و یکم
طبقه چهارم	نفر سوم، ششم، نهم، یازدهم، شانزدهم و بیست و دوم

منبع: یافته های پژوهشگر

خوشه‌بندی گزاره‌های مضمونی علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حساب‌برسان

باتوجه به شناسایی چهار نوع خوشه‌ی مبتنی بر مضامین گزاره‌ای علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حساب‌برسان، می‌بایست طبق یک فرآیند کدگذاری P_1 تا P_{25} هر یک از مضامین شناسایی شده را مورد بررسی قرار داد.

جدول (۱۰) کدگذاری مضامین گزاره‌ای شناسایی شده

ردیف	مضامین گزاره‌ای شناسایی شده	کد	ردیف	مضامین گزاره‌ای شناسایی شده	کد
۱	وجود تضاد چارچوب‌های مرجع متعصبانه با تردید حرفه‌ای در حساب‌برسی	P_1	۱۴	فقدان تحریک انگیزه‌های حساب‌برسان با انگیزه‌های حرفه حساب‌برسی	P_{14}
۲	بی‌عدالتی در پرداخت حق الزحمه در حساب‌برسی	P_2	۱۵	بی‌عدالتی در نظام آموزش در حساب‌برسی	P_{15}
۳	عدم تعیین ارزش‌های حرفه حساب‌برسی	P_3	۱۶	فقدان تعیین معیارهای مطلوبیت‌های رفتاری	P_{16}
۴	تفاوت بین کارکردهای نقش خانوادگی حساب‌برسان با الزامات تخصصی	P_4	۱۷	تناقض وجود خرده فرهنگ‌های حساب‌برسان با فرهنگ غالب	P_{17}
۵	فقدان توازن عدم حمایت‌های ادراک شده در حساب‌برسی	P_5	۱۸	فقدان توازن منبع کنترل دورنی یا کنترل بیرونی در حرفه حساب‌برسی	P_{18}
۶	تناقض در ماهیت تعالی اجتماعی حساب‌برسان با محدودیت‌های شغلی	P_6	۱۹	فقدان هماهنگی شخصیت فردی حساب‌برسان با ویژگی‌های حرفه حساب‌برسی	P_{19}

P ₂₀	نابرابری در ساعات کار حسابرسی	۲۰	P ₇	نامشخص بودن تعیین محرک‌های استقلال حرفه‌ای
P ₂₁	عدم توازن سهم بازار حسابرسی	۲۱	P ₈	شکاف انتظارات اجتماعی حساب‌برسان با رعایت مسئولیت‌پذیری شغلی
P ₂₂	ناهماهنگی ویژگی‌های شناخت فردی با هستی‌شناسی فلسفی در حسابرسی	۲۲	P ₉	وجود اختلال تعارض نقش اجتماعی با ایفای نقش‌های تخصصی حساب‌برسان
P ₂₃	نبود معیارهای مشخص مبنی بر تعیین ضوابط انعقاد قراردادهای حرفه‌ای	۲۳	P ₁₀	فقدان تعیین ضوابط ملموس قضاوت حرفه‌ای
P ₂₄	عدم ارتقاء شغلی برابر در حسابرسی	۲۴	P ₁₁	عدم تناسب رفتار فردی حساب‌برسان با شرایط احراز شغل حسابرسی
P ₂₅	بی‌توجهی به تعیین فلسفه‌ی وجودی در آموزش‌های حرفه‌ای	۲۵	P ₁₂	تفاوت و نابرابری در صدور احکام حقوقی در حسابرسی
			P ₁₃	عدم مشخص بودن برابری در فرآیند جذب متقاضیان در حرفه حسابرسی

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

❖ خوشه‌ی اول شناسایی شده‌ی علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حساب‌برسان

برای بررسی امتیازهای عاملی خوشه‌ی اول، براساس تحلیل اطلاعات جداول کیو و جدول مربوط به بار عاملی، نسبت به محاسبه امتیازهای عاملی جهت قرار گرفتن هریک از مضامین گزاره‌ای در خوشه‌ی اول، اقدام شد تا با نحوه‌ی چین کارت‌ها توسط مشارکت‌کنندگان در این بخش، مشخص شود، چه تعداد گزاره در این خوشه قرار می‌گیرد. لذا همانطور که مشاهده می‌شود، براساس جدول (۱۱) هریک از گزاره‌های عاملی گونه‌ی تفسیری اول تعیین گردید.

جدول (۱۱) تفکیک هریک از مضامین گزاره‌ای در خوشه‌ی اول

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴
P ₁₇	P ₄	P ₁₈	P ₁₁	P ₅	P ₂₄	P ₂₅	P ₁₆	P ₃
	P ₈	P ₉	P ₂₂	P ₁₅	P ₂	P ₁₀	P ₇	
		P ₆	P ₁₄	P ₁₂	P ₂₀	P ₂₃		
			P ₁	P ₁₃	P ₂₁			
				P ₁₉				

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

طبق نتیجه‌ی جدول (۱۱) مشخص گردید، ۶ مضمون گزاره‌ای، طبق امتیازهای مشارکت‌کنندگان پانل اول که شامل نفرات اول؛ پنجم، دهم، بیستم، بیست و سوم و بیست و هشتم مشارکت‌کنندگان بودند، خوشه‌ی اول براساس گزاره‌های عدم تعیین ارزش‌های حرفه حسابرسی «P3»؛ فقدان تعیین معیارهای مطلوبیت‌های رفتاری «P16»؛ نامشخص بودن تعیین محرک‌های استقلال حرفه‌ای «P25»؛ بی‌توجهی به تعیین فلسفه‌ی وجودی در آموزش‌های حرفه‌ای «P7»؛ فقدان تعیین ضوابط ملموس قضاوت حرفه‌ای «P10» و نبود معیارهای مشخص مبنی بر تعیین ضوابط انعقاد قراردادهای حرفه‌ای «P23» شناسایی شد. در واقع ترکیب این شش گزاره از امتیازهای مشترک جدول (۱۱) حاصل شدند که در خانه‌های +۴ تا +۲ قرار گرفتند. نکته قابل توجه این است که به منظور یکپارچگی بیشتر مضامین گزاره‌ای قرار گرفته در خوشه‌ی اول، ضمن اینکه از پیشوند «ناکارآمدی» برای توصیف هریک از گزاره‌ها استفاده شده است، در عین حال به منظور یکپارچگی معنای مضمونی، هریک از گزاره‌های انتخاب شده، در این خوشه دوباره باز تعریف شدند.

جدول (۱۲) خوشه‌ی نهایی و مضامین گزاره‌ای نوع اول

کد اختصاص یافته	مضامین گزاره‌ای	خوشه‌ی شناسایی شده
P3	ناکارآمدی تعیین ارزش‌های حرفه حسابرسی	زمینه‌های هنجاری بروز خطای ادراکی
P16	ناکارآمدی تعیین مطلوبیت‌های رفتاری	
P25	ناکارآمدی تعیین محرک‌های استقلال حرفه‌ای	
P7	ناکارآمدی تعیین فلسفه‌ی وجودی در آموزش‌های حرفه‌ای	
P10	ناکارآمدی تعیین ضوابط ملموس قضاوت حرفه‌ای	
P23	ناکارآمدی تعیین ضوابط انعقاد قراردادهای حرفه‌ای	

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

بنابراین ۶ مضمون گزاره‌ای یاد شده در خوشه‌ی با عنوان «زمینه‌های هنجاری بروز خطای ادراکی» جایگذاری شدند. همانطور که از مفهوم خوشه‌ی نام گذاری شده بر می‌آید، مهمترین ویژگی آن بی‌توجهی به معیارهای مشخص در آیین رفتار حرفه‌ای است که احتمال بروز اختلال خطای ادراکی در حساب‌برسان را تقویت می‌نماید.

❖ خوشه‌ی دوم شناسایی شده‌ی علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حساب‌برسان

طبق فرآیند توضیح داده شده در فرآیند خوشه‌بندی اول، براساس جدول (۱۳) هریک از مضامین گزاره‌ای مرتبط با خوشه‌ی دوم، که بیشترین ضریب در علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حساب‌برسان را داشتند، به ترتیب زیر تفکیک شدند.

جدول (۱۳) تفکیک هریک از مضامین گزاره‌ای در خوشه‌ی دوم

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴
P ₁₈	P ₁₉	P ₁₁	P ₈	P ₇	P ₁₂	P ₂₁	P ₂	P ₂₄
	P ₁₄	P ₁	P ₄	P ₂₅	P ₁₃	P ₅	P ₂₀	
		P ₂₂	P ₆	P ₁₀	P ₃	P ₁₅		
			P ₁₇	P ₂₃	P ₁₆			
				P ₉				

(منبع: یافته های پژوهشگر)

طبق نتیجه‌ی جدول (۱۳) مشخص گردید، ۸ مضمون گزاره‌ای، طبق امتیازهای مشارکت‌کنندگان پانل دوم که شامل نفرات دوم، چهارم، هشتم، پانزدهم، هفدهم، نوزدهم، بیست و چهارم و بیست و پنجم مشارکت‌کنندگان بودند، خوشه‌ی دوم براساس گزاره‌های عدم ارتقاء شغلی برابر در حسابرسی «P₂₄»؛ بی‌عدالتی در پرداخت حق‌الزحمه در حسابرسی «P₂»؛ نابرابری در ساعات کار حسابرسی «P₂₀»؛ عدم توازن سهم بازار حسابرسی «P₂₁»؛ فقدان توازن عدم حمایت‌های ادراک شده در حسابرسی «P₅»؛ بی‌عدالتی در نظام آموزش در حسابرسی «P₁₅»؛ تفاوت و نابرابری در صدور احکام حقوقی در حسابرسی «P₁₂» و عدم مشخص بودن برابری در فرآیند جذب متقاضیان در حرفه حسابرسی «P₁₃» شناسایی شد. در واقع ترکیب این هشت گزاره از امتیازهای مشترک جدول (۱۳) حاصل شدند که در خانه‌های ۴+ تا ۱+ قرار گرفتند. نکته قابل توجه این است که به منظور یکپارچگی بیشتر مضامین گزاره‌ای قرار گرفته در خوشه‌ی دوم، ضمن اینکه از پیشوند «فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری» برای توصیف هریک از گزاره‌ها استفاده شده است، در عین حال به منظور یکپارچگی معنای مضمونی، هریک از گزاره‌های انتخاب شده، در این خوشه دوباره باز تعریف شدند.

جدول (۱۴) خوشه‌ی نهایی و مضامین گزاره‌ای نوع دوم

کد اختصاص یافته	گزاره‌های نوع دوم	خوشه شناسایی شده
P24	فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری ارتقاء شغلی در حسابرسی	زمینه‌های شغلی بروز خطای ادراکی
P2	فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری پرداخت حق‌الزحمه در حسابرسی	
P20	فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری ساعات کار حسابرسی	
P21	فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری سهم بازار حسابرسی	
P5	فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری حمایت‌های ادراک شده در حسابرسی	
P15	فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری آموزش در حسابرسی	
P12	فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری صدور احکام حقوقی در حسابرسی	
P13	فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری جذب متقاضیان در حرفه حسابرسی	

(منبع: یافته های پژوهشگر)

بنابراین ۸ مضمون گزاره‌ای یاد شده در خوشه‌ی با عنوان «زمینه‌های شغلی بروز خطای ادراکی» جایگذاری شدند. همانطور که از مفهوم خوشه‌ی نام‌گذاری شده بر می‌آید، مهمترین ویژگی آن وجود نابرابری و عدم توازن در ساختار شغلی حسابرسی است که احتمال بروز اختلال خطای ادراکی در حسابرسان را تقویت می‌نماید.

❖ خوشه‌ی سوم شناسایی شده‌ی علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حسابرسان

طبق فرآیند توضیح داده شده در فرآیند خوشه‌بندی اول و دوم، براساس جدول (۱۵) هریک از مضامین گزاره‌ای مرتبط با خوشه‌ی سوم، که بیشترین ضریب در علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حسابرسان را داشتند، به ترتیب زیر تفکیک شدند.

جدول (۱۵) تفکیک هریک از مضامین گزاره‌ای در خوشه‌ی سوم

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴
P ₂₅	P ₂₃	P ₁₆	P ₁₃	P ₆	P ₄	P ₁₄	P ₁₁	P ₁₉
	P ₁₀	P ₃	P ₅	P ₂	P ₁₇	P ₁	P ₂₂	
		P ₇	P ₁₂	P ₂₀	P ₈	P ₁₈		
			P ₁₅	P ₂₁	P ₉			
				P ₂₄				

(منبع: یافته های پژوهشگر)

طبق نتیجه‌ی جدول (۱۵) مشخص گردید، ۶ مضمون گزاره‌ای، طبق امتیازهای مشارکت‌کنندگان پانل سوم که شامل نفرات هفتم، دوازدهم، سیزدهم، چهاردهم، هجدهم و بیست و یک مشارکت‌کنندگان بودند، خوشه‌ی سوم براساس گزاره‌های فقدان هماهنگی شخصیت فردی حسابرسان با ویژگی‌های حرفه حسابرسی «P₁₉»؛ عدم تناسب رفتار فردی حسابرسان با شرایط احراز شغل حسابرسی «P₁₁»؛ ناهماهنگی ویژگی‌های شناخت فردی با هستی

شناسی فلسفی در حسابرسی «P₂₂»؛ فقدان تحریک انگیزه‌های حسابرسان با انگیزه‌های حرفه حسابرسی «P₁₄»؛ وجود تضاد چارچوب‌های مرجع متعصبانه با تردید حرفه‌ای در حسابرسی «P₁» و فقدان توازن منبع کنترل دورنی با کنترل بیرونی در حرفه حسابرسی «P₁₈» شناسایی شد. در واقع ترکیب این شش گزاره از امتیازهای مشترک جدول (۱۴) حاصل شدند که در خانه‌های ۴+ تا ۲+ قرار گرفتند. نکته قابل توجه این است که به منظور یکپارچگی بیشتر مضامین گزاره‌ای قرار گرفته در خوشه‌ی سوم، ضمن اینکه از پیشوند «عدم تناسب» برای توصیف هریک از گزاره‌ها استفاده شده است، در عین حال به منظور یکپارچگی معنای مضمونی، هریک از گزاره‌های انتخاب شده، در این خوشه دوباره باز تعریف شدند.

جدول (۱۶) خوشه‌ی نهایی و مضامین گزاره‌ای نوع سوم

کد اختصاص یافته	گزاره‌های نوع سوم	خوشه نهایی شناسایی شده
P ₁₉	عدم تناسب ویژگی‌های شخصیتی با ویژگی‌های حرفه حسابرسی	زمینه‌های فردی بروز خطای ادراکی
P ₁₁	عدم تناسب ویژگی‌های رفتار فردی با شرایط احراز شغل حسابرسی	
P ₂₂	عدم تناسب ویژگی‌های شناخت فردی با معرفت‌شناسی حرفه حسابرسی	
P ₁₄	عدم تناسب ویژگی‌های تحریک انگیزه‌های فردی با انگیزه‌های حرفه حسابرسی	
P ₁	عدم تناسب ویژگی‌های چارچوب‌های مرجع ادراکی با تردید حرفه‌ای در حسابرسی	
P ₁₈	عدم تناسب منبع کنترل دورنی با کنترل بیرونی در حرفه حسابرسی	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بنابراین ۶ مضمون گزاره‌ای یاد شده در خوشه‌ی با عنوان «زمینه‌های فردی بروز خطای ادراکی» جایگذاری شدند. همانطور که از مفهوم خوشه‌ی نام‌گذاری شده بر می‌آید، مهمترین ویژگی آن فقدان توانمندی‌های رفتاری و شخصیتی فرد با حرفه حسابرسی است که احتمال بروز اختلال خطای ادراکی در حسابرسان را تقویت می‌نماید.

❖ خوشه‌ی چهارم شناسایی شده‌ی علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حسابرسان

طبق فرآیند توضیح داده شده در فرآیند خوشه‌بندی‌های قبلی، براساس جدول (۱۷) هریک از مضامین گزاره‌ای مرتبط با خوشه‌ی چهارم، که بیشترین ضریب در علل زمینه‌ای بروز خطای ادراکی حسابرسان را داشتند، به ترتیب زیر تفکیک شدند.

جدول (۱۷) تفکیک هریک از مضامین گزاره‌ای در خوشه‌ی چهارم

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴
P ₁₅	P ₂₀	P ₅	P ₁₉	P ₂₃	P ₁₆	P ₈	P ₄	P ₉
	P ₂₁	P ₁₂	P ₂₂	P ₁₄	P ₇	P ₆	P ₁₇	
		P ₁₃	P ₂₄	P ₁₁	P ₂₅	P ₃		
			P ₂	P ₁	P ₁₀			
				P ₁₈				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

طبق نتیجه‌ی جدول (۱۷) مشخص گردید، ۵ مضمون گزاره‌ای، طبق امتیازهای مشارکت‌کنندگان پانل چهارم که شامل نفرات سوم، ششم، نهم، یازدهم، شانزدهم و بیست و دوم مشارکت‌کنندگان بودند، خوشه‌ی چهارم براساس گزاره‌های وجود اختلال تعارض نقش اجتماعی با ایفای نقش‌های تخصصی حسابرسان «P₉»؛ تفاوت بین کارکردهای نقش خانوادگی حسابرسان با الزامات تخصصی «P₄»؛ تناقض وجود خرده فرهنگ‌های حسابرسان با فرهنگ غالب «P₁₇»؛ شکاف کارکردهای انتظارات اجتماعی حسابرسان با رعایت مسئولیت‌پذیری شغلی «P₈» و تناقض در ماهیت تعالی اجتماعی حسابرسان با محدودیت‌های شغلی «P₆» شناسایی شد. در واقع ترکیب این پنج گزاره از امتیازهای مشترک جدول (۱۷) حاصل شدند که در خانه‌های ۴+ تا ۲+ قرار گرفتند. نکته قابل توجه این است که به منظور یکپارچگی بیشتر مضامین گزاره‌ای قرار گرفته در خوشه‌ی چهارم، ضمن اینکه از پیشوند «تعارض» برای توصیف هریک از گزاره‌ها استفاده شده است، در عین حال به منظور یکپارچگی معنای مضمونی، هریک از گزاره‌های انتخاب شده، در این خوشه دوباره باز تعریف شدند.

جدول (۱۸) خوشه‌ی نهایی و مضامین گزاره‌ای نوع سوم

کد اختصاص یافته	گزاره‌های نوع چهارم	خوشه نهایی شناسایی شده
P ₉	تعارض بین کارکردهای نقش اجتماعی حسابرسان با ایفای نقش‌های تخصصی در حسابرسی	زمینه‌های اجتماعی بروز خطای ادراکی
P ₄	تعارض بین کارکردهای نقش خانوادگی حسابرسان با الزامات تخصصی در حسابرسی	
P ₁₇	تعارض بین کارکردهای خرده فرهنگ حسابرسان با فرهنگ حسابرسی	
P ₈	تعارض بین کارکردهای انتظارات اجتماعی حسابرسان با رعایت مسئولیت‌پذیری شغلی در حسابرسی	
P ₆	تعارض بین کارکردهای تعالی اجتماعی حسابرسان با محدودیت‌های شغلی در حسابرسی	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بنابراین ۵ مضمون گزاره‌ای یاد شده در خوشه‌ی با عنوان «زمینه‌های اجتماعی بروز خطای ادراکی» جایگذاری شدند. همانطور که از مفهوم خوشه‌ی نام‌گذاری شده بر می‌آید، مهمترین ویژگی آن وجود تعارضات شغلی نقش حسابرس با سایر نقش‌های فردی در بسترهای اجتماعی است که احتمال بروز اختلال خطای ادراکی در حسابرسان را تقویت می‌نماید.

لذا با تعیین خوشه‌های مرتبط با هریک از گزاره‌های ایجاد شده، در ادامه می‌بایست نسبت به تکمیل ماتریس نقاط مرجع استراتژیک اقدام نمود. به عبارت دیگر، در این مرحله با شناخت رویه‌های معنایی استخراج گزاره‌ها در گام پنجم فرآیند پیاده‌سازی، مضامین پدیده آمده از مصاحبه‌های صورت گرفته، نسبت به صورت‌بندی توصیف جامع در قالب گزاره‌های ساختاری در گام ششم اقدام می‌گردد. در این مرحله لازم است تا طی ماتریس نقاط مرجع استراتژیک و براساس مضامین شناسایی شده، امکان بیان جزئیات خوشه بندی مضامین در قالب جدول (۴) مهیا گردد.

شکل (۴) صورت‌بندی توصیف جامع در قالب گزاره‌های ساختاری پدیدارشناسی

		محور افقی: ارزش‌گرایی حرفه‌ای	
		ارزش‌گرایی منفعلانه	ارزش‌گرایی فعالانه
ابعاد	ادراک فلسفی بالا	<p>زمینه‌های سوگیری اجتماعی</p> <ul style="list-style-type: none"> تعارض بین کارکردهای نقش اجتماعی حسابرسان با ایفای نقش‌های تخصصی تعارض بین کارکردهای نقش خانواده‌گی حسابرسان با الزامات تخصصی تعارض بین کارکردهای خرده فرهنگ حسابرسان با فرهنگ حسابرسی تعارض بین کارکردهای انتظارات اجتماعی حسابرسان با رعایت مسئولیت‌پذیری تعارض بین کارکردهای تعالی اجتماعی حسابرسان با محدودیت‌های شغلی 	<p>زمینه‌های سوگیری فردی</p> <ul style="list-style-type: none"> ناکارآمدی تعیین ارزش‌های حرفه حسابرسی ناکارآمدی تعیین مطلوبیت‌های رفتاری ناکارآمدی تعیین محرک‌های استقلال حرفه‌ای ناکارآمدی تعیین فلسفه‌ی وجودی در آموزش‌های حرفه‌ای ناکارآمدی تعیین ضوابط ملموس فسادت حرفه‌ای ناکارآمدی تعیین ضوابط انعقاد قراردادهای حرفه‌ای
	ادراک فلسفی پایین	<p>زمینه‌های سوگیری شغلی</p> <ul style="list-style-type: none"> فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری ارتقاء شغلی در حسابرسی فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری پرداخت حق‌الزحمه در حسابرسی فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری ساعات کار حسابرسی فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری سهم بازار حسابرسی فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری حمایت‌های ادراک شده در حسابرسی فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری آموزش در حسابرسی فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری صدور احکام حقوقی در حسابرسی فقدان ظرفیت‌های عدالت و برابری جذب متقاضیان در حرفه حسابرسی 	<p>عدم تناسب ویژگی‌های شخصیتی یا ویژگی‌های حرفه حسابرسی</p> <ul style="list-style-type: none"> عدم تناسب ویژگی‌های رفتار فردی با شرایط اجرایی شغل حسابرسی عدم تناسب ویژگی‌های شناخت فردی با معرفت‌شناسی حرفه حسابرسی عدم تناسب ویژگی‌های تحریک انگیزه فردی با انگیزه‌های حرفه حسابرسی عدم تناسب ویژگی‌های چهارچوب‌بندی مرجع ادراکی با تردید حرفه‌ای عدم تناسب متع کنترل دوری با کنترل بیرونی در حرفه حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با ارائه‌ی تفسیری خوشه‌های ایجاد شده در مصاحبه براساس ماتریس نقاط مرجع استراتژیک حسابداری بر روی دو محور ارزش‌گرایی حرفه‌ای (محور افقی) و معرفت‌شناسی حرفه‌ای (محور عمودی) به عنوان سازه اصلی بروز خطای ادراکی در حسابرسی که از مبانی نظری پژوهش حاصل شد، می‌بایست باهدف سنجش روایی و پایایی چارچوب مرجع ارائه شده، جهت تعمیم آن به بستر مطالعه، از نسبت روایی سازه (CVI) و تحلیل دلفی بهره برده شود تا در مطالعه‌های آینده بتوان بر روی آن فرآیندهای تحلیلی دیگری نیز انجام داد.

در ادامه، به منظور سنجش روایی در بخش کمی از نسبت روایی سازه (CVI) استفاده می‌شود. در این روش محورهای شناسایی شده از مصاحبه‌های بخش کیفی، مطابق جدول (۱۹) در اختیار خبرگان قرار می‌گیرد و از آن‌ها خواسته می‌شود تا با توجه به هدف پژوهش، براساس سه شاخص مرتبط بودن؛ واضح بودن و ساده بودن، نسبت به ارزیابی محورهای شناسایی شده اقدام نمایند.

جدول (۱۹) تعیین روایی سازه

محورهای شناسایی شده	مرتبط بودن محور			واضح بودن محور			ساده بودن محور		
	کاملاً مرتبط	نسبتاً به تعبیر زیاد	نسبتاً به تعبیر کم	کاملاً واضح	نسبتاً به تعبیر زیاد	نسبتاً به تعبیر کم	کاملاً قابل فهم	نسبتاً به تعبیر زیاد	نسبتاً به تعبیر کم

منبع: یافته‌های پژوهشگر

روش ارزیابی هریک از ابعاد شناسایی شده در بخش کیفی، به این صورت سازمان‌دهی می‌شود که به صورت جداگانه درصدهای «کاملاً مرتبط، کاملاً واضح و کاملاً قابل فهم» محاسبه می‌شود. بر این اساس، چنانچه هر بعد از معیارهای شناسایی شده، امتیاز بالای ۷۰ درصد را اخذ نماید، روایی سازه

¹ Content Validity Index

آن مورد تأیید قرار می‌گیرد و در غیر این صورت پس از بازبینی و اصلاحات لازم، ارزیابی مجدد انجام می‌شود تا درصد قابل قبول را به دست آورد تا تأیید شود یا در نهایت ادغام یا تغییر صورت گیرد. به این ترتیب که پس از شرح اهداف و تعاریف محورهای شناسایی شده از خبرگان خواسته می‌شود تا هریک از آن‌ها را بر مبنای طیف سه قسمتی «ضروری؛ مفید اما غیر ضروری و غیر ضروری» ارزیابی نمایند. همچنین شیوه‌ی محاسبه داده‌ها برای این روایی طبق رابطه (۲) ارائه شده است:

$$CVI = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

رابطه (۲)

در این رابطه n_e تعداد متخصصانی است که به گزینه‌ی «ضروری» پاسخ داده‌اند؛ N تعداد کل متخصصان مشارکت‌کننده در این روایی می‌باشد. براساس رابطه (۲) چنانچه کمتر از ۵۰ درصد خبرگان برای هر محور، گزینه ضروری را انتخاب کرده باشند، مقدار «CVI» منفی می‌شود و زمانی که ۵۰ درصد خبرگان گزینه ضروری را انتخاب نموده باشند و ۵۰ درصد دیگر نیز سایر گزینه‌ها را انتخاب کنند، مقدار «CVI» صفر می‌شود. به همین ترتیب در شرایطی که کلیه خبرگان گزینه ضروری را انتخاب کنند، مقدار «CVI» با یک برابر می‌شود. همچنین اگر تعداد خبرگانی که گزینه ضروری را انتخاب کنند بیشتر از ۵۰ درصد کل بوده باشد و همه خبرگان را شامل نشود، مقدار «CVI» بین صفر و یک تعیین می‌شوند. براین اساس جدول (۲۰) نتیجه‌ی مرتبط با ارزیابی نسبت روایی سازه را ارائه داده است.

جدول (۲۰) نسبت روایی سازه

نتیجه	ساده بودن محور				واضح بودن محور				مرتبط بودن محور				مضامین	خوشه‌ها
	کاملاً قابل فهم	نیاز به توضیح کم	نیاز به توضیح زیاد	غیر قابل فهم	کاملاً واضح	نیاز به توضیح کم	نیاز به توضیح زیاد	مفهم	کاملاً مرتبط	نیاز به توضیح کم	نیاز به توضیح زیاد	نامرتبط بودن		
-/۷۸	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P3	زمینه‌های سوگیری همجاری
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>			P16	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P25	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P7	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P10	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P23	
-/۷۲	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P24	زمینه‌های سوگیری ذهنی
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P2	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>					<input checked="" type="checkbox"/>			P20	
			<input checked="" type="checkbox"/>					<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>		P21	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>					<input checked="" type="checkbox"/>			P5	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P15	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P12	
			<input checked="" type="checkbox"/>								<input checked="" type="checkbox"/>	P13		
-/۸۱	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P ₁₉	زمینه‌های سوگیری فوری
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P11	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P22	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P14	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P1	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P18	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P ₁₉	
-/۸۹	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P ₉	زمینه‌های سوگیری اجتماعی
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P ₄	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>					<input checked="" type="checkbox"/>			P ₁₇	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P ₈	
	<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>				P ₆	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که مشاهده می‌شود، دو مضمون گزاره‌ای از خوشه‌ی زمینه‌های سوگیری شغلی یعنی عدم توازن سهم بازار حساسی با کد اختصاری «P21» و عدم مشخص بودن برابری در فرآیند جذب متقاضیان در حرفه حساسی با کد اختصاری «P13» به دلیل اینکه در مقایسه جزئی ارزیابی نسبت روایی سازه (CVI) براساس شاخص مد در سه مقیاس «مرتبط بودن محور»، «واضح بودن محور» و «ساده بودن محور» امتیاز لازم را کسب نمودند، حذف شدند و مجموعاً ۲۳ مضمون گزاره‌ای وارد فرآیند تحلیل دلفی گردید. در ادامه باهدف سنجش پایایی از طریق فرآیند دلفی، نسبت به تعیین اجماع نظری اقدام می‌شود. این تحلیل براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق، پایایی خوشه‌های تأیید شده از نسبت روایی محتوایی را در جدول (۲۱) نشان می‌دهد. لذا برای انجام این بخش با توجه به مقیاس ۷ گزینه‌ای ارزیابی، اقدام به انجام تحلیل دلفی می‌شود.

جدول (۲۱) فرآیند تحلیل دلفی برای تعیین اجماع نظر خبرگان

+

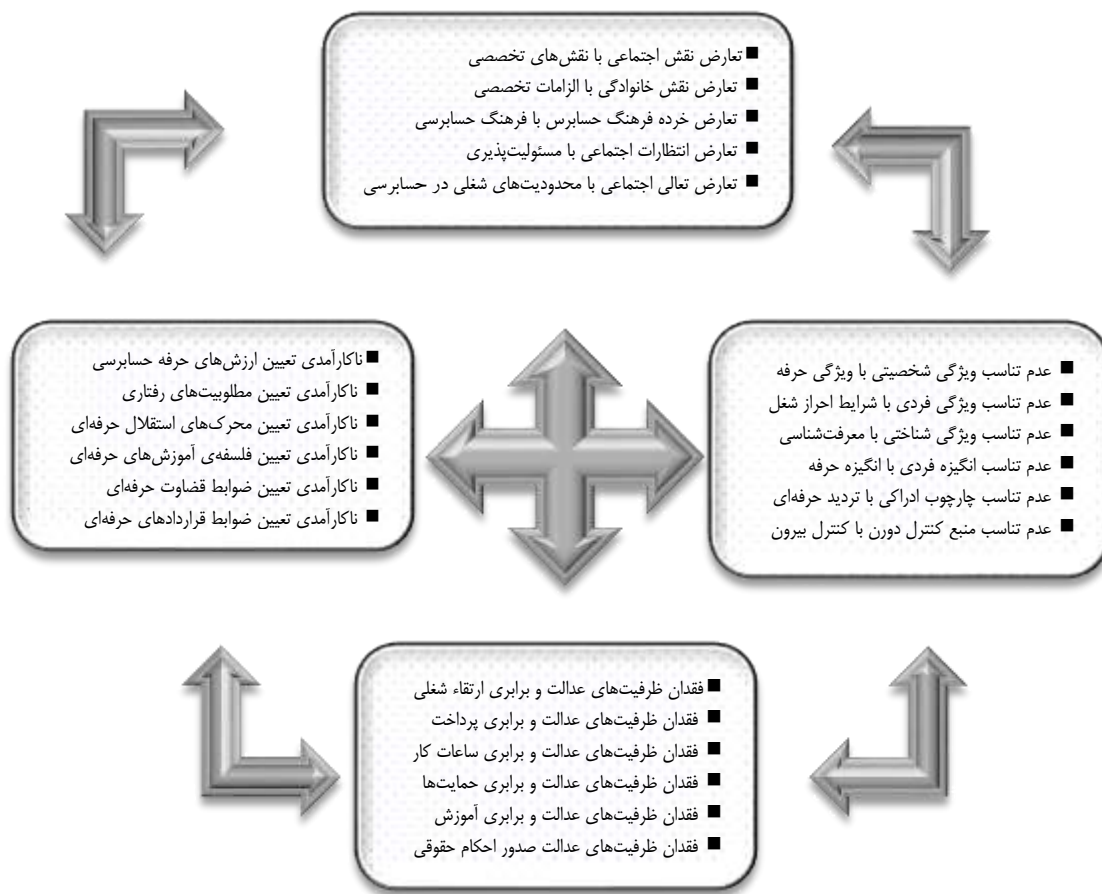
تکرار فرآیند دلفی

نتیجه	دور دوم دلفی		دور اول دلفی		کدهای اختصاری	خوشه‌های اصلی
	میانگین	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق		
تأیید	۵/۳۵	۰/۶۸	۵/۱۵	۰/۵۸	P3	زمینه‌های سوگیری هنجاری
تأیید	۵/۴۵	۰/۶۸	۵/۲۰	۰/۶۲	P16	
تأیید	۵/۵۰	۰/۷۰	۵/۳۰	۰/۶۵	P25	
تأیید	۶/۲۰	۰/۸۴	۶/۰۰	۰/۸۰	P7	
تأیید	۵/۴۵	۰/۶۸	۵/۲۰	۰/۶۲	P10	
تأیید	۶/۲۰	۰/۸۴	۶/۰۰	۰/۸۰	P23	
تأیید	۵/۳۵	۰/۶۸	۵/۳۰	۰/۶۵	P24	زمینه‌های سوگیری شغلی
تأیید	۶/۳۰	۰/۸۵	۶/۱۰	۰/۸۲	P2	
تأیید	۵/۴۵	۰/۶۸	۵/۲۰	۰/۶۲	P20	
تأیید	۵/۳۵	۰/۶۸	۵/۱۵	۰/۵۸	P5	
تأیید	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۱۰	۰/۵۵	P15	
تأیید	۰/۸۰	۶/۰۰	۰/۷۰	۵/۵۰	P12	
تأیید	۶/۱۰	۰/۸۲	۵/۵۰	۰/۷۰	P ₁₉	زمینه‌های سوگیری فردی
تأیید	۶/۳۰	۰/۸۵	۶/۱۰	۰/۸۲	P11	
تأیید	۵/۵۰	۰/۷۰	۵/۳۰	۰/۶۵	P22	
تأیید	۵/۵۰	۰/۷۰	۵/۲۰	۰/۶۲	P14	
تأیید	۵/۴۵	۰/۶۸	۵/۳۰	۰/۶۵	P1	
تأیید	۵/۴۵	۰/۶۸	۵/۲۰	۰/۶۲	P18	
تأیید	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۶۲	P ₉	زمینه‌های سوگیری اجتماعی
تأیید	۶/۱۰	۰/۸۲	۶/۰۰	۰/۸۰	P ₄	
تأیید	۶/۳۰	۰/۸۸	۶/۲۰	۰/۸۵	P ₁₇	
تأیید	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۶۲	P ₈	
تأیید	۶/۳۰	۰/۸۸	۶/۲۰	۰/۸۵	P ₆	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج پس از دو دور تحلیل در گام دلفی نشان داد، تمامی ۲۳ مضمون قرار گرفته در ۴ خوشه‌ی ماتریس نقاط مرجع استراتژیک از نظر پایایی مورد تأیید قرار گرفتند. لذا چارچوب نهایی پدیدار شناسی مطالعه‌ی حاضر براساس فرآیند نقاط مرجع استراتژیک به ترتیب زیر ارائه شده است.

شکل (۵) ماتریس نهایی نقاط مرجع استراتژیک زمینه‌های بروز اختلال ادراکی حساب‌رسان



منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که مشاهده می‌شود، ۴ ربع این ماتریس براساس فرآیند پدیدار شناسی تکمیل شدند، نشان دهنده‌ی هدف مطالعه‌ی حاضر، مبنی بر شناخت پدیده‌ی خطای ادراکی در حرفه حسابرسی از منظر دو محور معرفت شناسی و ارزش‌گرایی حرفه‌ای می‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه، جستاری در پدیده کاوی خطاهای ادراکی حسابرسان از منظر ماتریس نقاط مرجع استراتژیک می‌باشد. در این مطالعه همانطور که براساس ماهیت روش شناسی اشاره شد، از طریق مبنای پدیدارشناسی، تلاش شد تا در وهله‌ی اول با مرور سیستماتیک مبنای نظری، ابعاد ماتریس نقاط مرجع استراتژیک برای تعیین مسیر مصاحبه شناسایی شود. سپس مصاحبه‌های به صورت نیمه ساختاریافته انجام شد تا مضامین مفهومی مرتبط با دو زمینه‌ی بروز اختلال ادراکی شناسایی شده به عنوان محورهای ماتریس مرجع استراتژیک یعنی «معرفت‌شناسی حرفه‌ای» و «ارزش‌گرایی حرفه‌ای» به عنوان دو محرک بیرونی و درونی اختلال ادراکی، تعیین گردند. طی ۲۶ مصاحبه با شرکای حسابرسی براساس معیارهای تعریف شده برای انتخاب مشارکت‌کنندگان، مجموعاً ۲۱۹ کد باز ایجاد شد که با تناسب‌سازی مفهومی هریک از مضامین به لحاظ معنایی، تعداد ۲۵ مضمون نهایی برای انجام فرآیند خوشه‌بندی از طریق چک‌لیست کیو انتخاب شد. لذا با انجام فرآیندهای تحلیل کیو مشخص شد، ۲۶ مشارکت‌کننده به تعیین ۴ خوشه تحت عناوین «زمینه‌های سوگیری هنجاری»، «زمینه‌های سوگیری شغلی»، «زمینه‌های سوگیری فردی» و «زمینه‌های سوگیری اجتماعی» اقدام کردند. در واقع این ۴ زمینه، مبنایی به عنوان محرک‌های شکل‌گیری اختلال ادراکی حسابرسان، پایه‌گذار ماتریس نقاط مرجع استراتژیک بودند. در تفسیر خوشه‌بندی اول یعنی زمینه‌های سوگیری هنجاری که احتمال رخداد آن در ربع چهارم ماتریس نقاط مرجع استراتژیک و تقاطع ادراک فلسفی بالا و ارزش‌گرایی فعالانه محتمل‌تر است، می‌بایست بیان شود که حسابرسان علیرغم سطح معرفت‌شناسی بالایی که از حرفه حسابرسی در کار راه‌های حرفه‌ای خود بدست می‌آورند، اما به دلیل تمرکز بیش از اندازه بر ارزش‌های حرفه‌ای مورد تأکید، دچار تعارض‌هایی می‌شوند که تشبیه به مضمون اختلال‌های اجتماعی در حسابرسی می‌باشد. در این اختلال به دلیل گستردگی تأکید نهادهای مرتبط، بر حفظ ارزش‌های حسابرسی، شناخت فرد از حرفه را با نوعی تعصب‌گرایی در ایفای بهترین عملکردها همراه می‌کند و این مسئله باعث می‌گردد تا حسابرسان در ایفای نقش‌های دیگر خود در بستر

خانواده و محیط اجتماعی دچار سوگیری شود و به تدریج با وابستگی بیشتر به حرفه، انگیزه‌های کافی برای مسئولیت‌های خارج از حسابرسی را نداشته باشد، که در این شرایط توازن نقش حسابرسی با سایر نقش‌های دیگر فرد برهم بخورد. در تفسیر خوشه‌بندی دوم یعنی زمینه‌های سوگیری هنجاری که احتمال رخداد آن در ربع سوم ماتریس نقاط مرجع استراتژیک و تقاطع ادراک فلسفی بالا و ارزش‌گرایی منفعلانه محتمل‌تر است، می‌بایست بیان گردد اگرچه حسابرسان از شناخت فلسفی مناسبی در این ربع برخوردار است اما به واسطه بی‌توجهی به ارزش‌گرایی حرفه‌ای به تدریج با ناکارآمدی در ارتقاء مطلوبیت حرفه در ادراک خود مواجه خواهد شد. چراکه شناخت فلسفی از حسابرسی به واسطه حساسیت این حرفه دائماً نیازمند بروز رسانی آگاهی از ظرفیت‌های حسابرسی برای ایفاء عملکردهای اثربخش می‌باشد. لذا در صورتی که حسابرسان در مواجهه با تأکید ارزش‌های نهادی و ساختاری حرفه، منفعل عمل نمایند، این مسئله باعث می‌شود حسابرسان در عرصه‌هایی مثل انعقاد قراردادهای یا معیارهای تعیین شده برای قضاوت، بیشتر به قدرت شهود و استدلال خود اتکاء نمایند تا اینکه هنجارهای حرفه‌ای در حسابرسی را در کنار استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای مورد توجه قرار دهد. در تفسیر خوشه‌بندی سوم یعنی زمینه‌های سوگیری شغلی که احتمال رخداد آن در ربع دوم ماتریس نقاط مرجع استراتژیک و از تقاطع ادراک فلسفی پایین و ارزش‌گرایی فعالانه محتمل‌تر است، می‌بایست بیان شود اختلال ادراکی یاد شده، معمولاً به دلیل تأکید ارزش‌های حرفه‌ای توسط حسابرسان مبنی بر رعایت برابری در حق‌الزحمه‌ها؛ ساعات کار؛ جذب و ارتقاء؛ عدالت و حمایت ادراک شده ایجاد می‌شود و باعث می‌گردد تا به تدریج حسابرسان دچار سرخوردگی گردد. در واقع در این سطح، احتمالاً اولویت حسابرسان، تمرکز بر ارزش‌گرایی حرفه‌ای نسبت به شناخت فلسفی از حسابرسی می‌باشد و تحریک محرک‌های بیرونی همانند عدالت در تعامل بین همه‌ی حسابرسان یک مؤسسه با شریک حسابرسی از اولویت بالاتری در حفظ انگیزه‌های فردی برای فائق آمدن بر سوگیری‌های احتمالی در کار راه‌ی حرفه‌ای برخوردار می‌باشد. لذا اگر یک حسابرسان ارزش‌های حرفه‌ای که برایش مهم است از برابری و توازن برخوردار نباشد، دچار آسیب سوگیری در حرفه می‌شود و آنطور که باید تلاشی برای ایفاء نقش مطلوب‌تر در مسیر شغلی خود نمی‌نماید. در تفسیر آخرین خوشه‌ی ایجاد شده در ماتریس مرجع استراتژیک، می‌بایست سوگیری فردی که از تقاطع ادراک فلسفی پایین و ارزش‌گرایی منفعلانه ایجاد می‌شود، را مبنایی از بی‌توجهی به ارزش‌های حرفه‌ای و عدم شناخت ادراک فلسفی توسط حسابرسان تلقی کرد. در این سوگیری اولاً مکانیزم‌های نظارتی به دلیل اینکه خطامشی مشخصی برای تشریح شرایط احراز حرفه‌ی حسابرسی ندارند، سطح تناسب بین ویژگی‌های شخصیت فردی با ویژگی‌ها و شخصیت حرفه‌ی حسابرسی کاهش می‌یابد. ثانیاً به لحاظ شناختی حسابرسانی که از فیلترهای تعیین شده جهت تناسب‌سازی با ویژگی‌های حرفه‌ای رد نشده باشند، احتمالاً به دلیل عدم انسجام ادراکی از فلسفه‌ی حسابرسی، بیشتر دچار سوگیری‌های ادراکی می‌شوند. در این شرایط حتی با وجود تدوین الزامات تخصصی مبنی بر رعایت اصول گزارش‌دهی حسابرسی، این افراد به انحاء مختلف با سوگیری‌های جدی مواجه خواهند بود.

باتوجه به نتایج این مطالعه از منظر علل زمینه‌های بروز خطای ادراکی به سیاست‌گذاران و توسعه‌دهندگان ویژگی‌های حرفه‌ای‌گرایی در حسابرسی توصیه می‌شود تا با افزایش آموزش و فرهنگ‌سازی غالب در حرفه حسابرسی، رفتارهایی که ممکن است به کیفیت قضاوت‌های حسابرسی صدمه وارد نماید را از طریق پژوهش‌های انجام شده غربال نمایند و از طریق بکارگیری شیوه‌های ارتقاء توانمندی‌های فردی حسابرسان، کمک نمایند تا زمینه‌های بروز خطای ادراکی در حسابرسان کاهش یابد. از طرف دیگر توصیه و پیشنهاد می‌شود تا نهادهای نظارتی در فرآیند جذب و استخدام حسابرسان در مرحله‌ی اول و ارتقاء و رعایت برابری و عدالت در پرداخت‌ها و رقابت‌های حسابرسی، تدابیر فراگیرتری را بکار گیرند تا تناسب‌سازی مطلوب‌تری بین نیازهای شغلی از منظر شرایط احراز شغل و شرح شغل حسابرسی با ویژگی‌های مورد انتظار حسابرسان ایجاد گردد. از طرف دیگر براساس محرک‌بودن زمینه‌های بروز خطای ادراکی در شکل‌گیری سوگیری‌های شغلی، به شرکای حسابرسی توصیه می‌شود تا براساس یک تعامل دو طرفه، سطح حمایت ادراک شده را در حسابرسان افزایش دهند تا از این طریق با تقویت ارزش‌گرایی حرفه‌ای در حسابرسی، احتمال سوگیری‌های مرتبط با زمینه‌های نابرابری و عدم عدالت در حرفه حسابرسی را کاهش دهند. به عبارت دیگر مدون‌سازی ارتباط و تعامل بین حسابرسان در ساختارهای مؤسسه‌ی حسابرسی می‌تواند سطح حمایت ادراک شده در حسابرسان توسط شریک را افزایش دهد و مانع از انگیزه‌های متعصبانه و یک‌جانبه‌ی حسابرسان در مسیر مشارکت و مشورت در قضاوت‌های حرفه‌ای، گردد.

تعارض منافع

نویسندگان هرگونه تعارض احتمالی منافع مثل دریافت وجه درقبال مقاله، یا به دست آوردن موجودی یا سهم در یک سازمان را که ممکن است از طریق انتشار این مقاله بدست بیاید و یا از دست برود را رد می‌نمایند و تأکید می‌گردد "هیچ گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است".

منابع

- اسدی، فاطمه، حسینی، سیدحسین، همتی، بهرام، بنی‌مهد، بهمن. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر قالب‌بندی و استقلال بر قضاوت حسابرسی با تعدیل‌گری تردید حرفه‌ای، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۵(۲): ۴۳-۶۱.
- اشرفی، بختیار، حاجیه‌ها، زهره، تهرانی، رضا. (۱۴۰۲). طراحی مدل تورش رفتاری حسابرسان با تأکید بر ویژگی‌های فردی و عمومی حسابرسان به روش داده بنیاد، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۵): ۴۸۳-۴۹۸.
- تابش، زهره، عبدلی، محمد رضا، یاورپور، هوشنگ. (۱۳۹۹). بررسی اثر هاله‌ای بر کارراه حرفه‌ای حسابرسان، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۱۲(۴۵): ۸۹-۱۱۲.

شرفی، مهدی، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر نفوذ قدرت شریک حسابرسی بر علائم اختلال روان پویایی حسابرسان، نشریه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۲(۸): ۱۷۱-۲۰۴.

میررحیمی، فاطمه، سعیدی‌مهر، محمد، کریم‌زاده، امید. (۱۳۹۹). بازسازی استدلال خطای ادراکی برای اثبات نظریه وجود ذهنی با نظر به ادله نظریه داده‌های حسی، نشریه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۲(۲): ۷-۲۳.

رجب‌دردی، حسین، وکیلی‌فرد، حمیدرضا، سالاری، حجت‌الله، امیری، علی. (۱۴۰۱). رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان، نشریه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۱(۱): ۱۱۳-۱۴۲.

شیری، اردشیر، غرابی، نصرت‌السادات. (۱۳۹۹). الگوهای ذهنی مدیران پیرامون برون‌سپاری فعالیت‌های سازمانی در سازمان‌های دولتی با استفاده از روش‌شناسی کیو، مدیریت سازمان‌های دولتی، ۹(۱): ۶۱-۷۶.

صفری‌گرایی، مهدی. (۱۴۰۲). مدل‌سازی نقش خطای ادراکی من‌سانی در بلوغ حرفه‌ای حسابرس، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۶۰): ۶۵-۸۴.
طباطبایی حکیم، سیدمحمدرضا، گرکز، منصور، عبدلی، محمدرضا. (۱۴۰۱). ارائه الگوی اثرگذاری تورش رفتاری اتکاء و تعدیل بر قضاوت حسابرسان بورس تهران، نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۱(۳۸): ۳۶۷-۴۱۲.

عزیزی، یوسف، سپهری، پطرو، ایمان‌زاده، پیمان. (۱۴۰۱). تأثیر توانایی‌های شناختی-رفتاری حسابرسان بر پذیرش ریسک حسابرسی. نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۱(۴۰): ۳۳۷-۳۵۳.

گنجی، کیانوش، عرب‌مازار یزدی، محمد، هشی، عباس، اثنی‌عشری، حمیده. (۱۴۰۰). شناسایی و مفهوم‌پردازی عوامل موثر بر تمایل خروج حسابرسان از حرفه حسابرسی، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳(۲): ۲۶۹-۳۰۹.

محمودآبادی، حمید، رجب‌دردی، حسین. (۱۳۹۸). بررسی رابطه خطاهای رفتاری و چرخه عمر با مدیریت سرمایه در گردش، پژوهش‌های روانشناختی در مدیریت، ۵(۱): ۴۷-۹.

نوبخت، یونس. (۱۳۹۷). تحلیل محتوای پژوهش‌های حسابداری رفتاری در ایران، حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۹): ۹۹-۱۱۳.

Albawwat, I & Frijat, Y. (2021). An analysis of auditors' perceptions towards artificial intelligence and its contribution to audit quality Accounting, 7(4): 755-762.

Anandarajan, A., Kleinman, G. and Palmon, D. (2008). Novice and expert judgment in the presence of going concern uncertainty: The influence of heuristic biases and other relevant factors, Managerial Auditing Journal, 23(4): 345-366.
<https://doi.org/10.1108/02686900810864309>

Beck, C. T. (2019). Introduction to phenomenology: Focus on methodology. Sage Publications

Berthet, V. (2022). The Impact of Cognitive Biases on Professionals' Decision-Making: A Review of Four Occupational Areas, Front Psychol, 21(1): 87-104. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2021.802439>

Berthet, V. (2022). The Impact of Cognitive Biases on Professionals' Decision-Making: A Review of Four Occupational Areas, Front Psychol, 12(1): 33-49. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2021.802439>

Cassell, C, A., Dearden, S, M., Rosser, D, M. & Shipman, J, E. (2022). Confirmation Bias and Auditor Risk Assessments: Archival Evidence. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 41(3): 67-93. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-035>

Cassell, C, A., Dearden, S, M., Rosser, D, M. and Shipman, J, E. (2022). Confirmation Bias and Auditor Risk Assessments: Archival Evidence. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 41(3): 67-93. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-035>

Chang, C.J. and Luo, Y. (2021). Data visualization and cognitive biases in audits, Managerial Auditing Journal, 36(1): 1-16. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2017-1637>

Chen, H., Tan, X. and CAO, Q. (2021). Air pollution, auditors' pessimistic bias and audit quality: evidence from China, Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 12(1): 74-104. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-07-2019-0277>

Colaizzi, P.F. (1978) Psychological research as a phenomenologist views it. In: Valle, R.S. and King, M., Eds., Existential-Phenomenological Alternatives for Psychology, Oxford University Press, New York, 48-71.

Cory A. Cassell, Stuart M. Dearden, David M. Rosser, Jonathan E. Shipman. (2022). Confirmation Bias and Auditor Risk Assessments: Archival Evidence. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 41(3): 67-93. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-035>

Gendron, Y. (2024). The audit society: opening up a meaningful epistemological agenda, Qualitative Research in Accounting & Management, 21(1): 7-20. <https://doi.org/10.1108/QRAM-09-2021-0173>

Gold, A., Detzen, D., Van Mourik, O., Wallage, Ph. & Wright, A. (2022). Walking the Talk? Managing Errors in the Audit Profession, Contemporary Accounting Research, 39(4): 2696-2729. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12794>

Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E., Gonzalo-Angulo, J, A. (2015). Can expertise mitigate auditors' unintentional biases?, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 24(3): 105-117. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2014.11.002>

Johnson, E, N. (1994). Auditor memory for audit evidence: Effects of group assistance, time delay, and memory task, Auditing A Journal of Practice & Theory, 13(1): 37-61.

- Kahneman, D., & Tversky, A. (2012). Intuitive prediction: Biases and corrective procedures. In A. Tversky, D. Kahneman, & P. Slovic (Eds.), *Judgment under uncertainty: Heuristics and biases* (pp. 414–421). Cambridge: Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511809477.031>
- Kassem, R. (2023). External auditors' use and perceptions of fraud factors in assessing fraudulent financial reporting risk (FFRR): Implications for audit policy and practice, *Security Journal*, <https://doi.org/10.1057/s41284-023-00399-w>
- King, R. R. (2002). An Experimental Investigation of Self-Serving Biases in an Auditing Trust Game: The Effect of Group Affiliation, *The Accounting Review*, 77(2): 265-284. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.275821>
- Kleinman, G., Medinets, A. and Palmon, D. A. (2007). Theoretical Model of Cognitive Factors that Affect Auditors' Performance and Perceived Independence, *International Journal of Behavioral Accounting and Finance*, 1(3): 239-267. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.989044>
- Koonce, L. (1993). Explanation and counterexplanation during audit analytical review. *The Accounting Review*, 67(1), 59–76.
- Marques, I, S, S., Major, M, J., Da Veiga, M, D, R. (2019). Auditor Independence: A Qualitative Study of the Perceptions of Auditors, *International Journal of Accounting And Taxation*, 7(1): 76-91.
- Mauldin, E, G., Wolfe, Ch, J. (2014). How Do Auditors Address Control Deficiencies that Bias Accounting Estimates?, *Contemporary Accounting Research*, 31(3): 658-680. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12051>
- O'Donnell, E. and Schultz, J, J. (2005). The Halo Effect in Business Risk Audits: Can Strategic Risk Assessment Bias Auditor Judgment about Accounting Details?, *The Accounting Review*, 80(3): 921-939. <https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.3.921>
- Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, 6(2): 10-29. <https://doi.org/10.1186/s43093-020-00016-x>
- Parker, L, M., Fogarty, T. (2012). Seeing What You Want to See: Perceptual Biases of Auditors, *Journal of Management Policy and Practice*, 13(2): 11 - 25
- Rautiainen, A., Saastamoinen, J., Pajunen, K. (2023). Auditors' perceptions of alternative performance measures: alternative truths and professional skepticism, *Accounting in Europe*, <https://doi.org/10.1080/17449480.2023.2244509>
- Reinstein, A. and Weirich, T.R. (1996). Testing for bias in the audit committee, *Managerial Auditing Journal*, 11(2): 28-35. <https://doi.org/10.1108/02686909610107951>
- Sampet, J., Sarapaivanich, N. and Patterson, P. (2019). The role of client participation and psychological comfort in driving perceptions of audit quality: Evidence from an emerging economy, *Asian Review of Accounting*, 27(2): 177-195. <https://doi.org/10.1108/ARA-09-2017-0144>
- Seidman, I. (2006). *Interviewing as Qualitative Research: A Guide for Researchers in Education and the Social Sciences*, Third Edition, Teachers College, Columbia University New York and London.
- Shosha, G. A. (2012). Employment of Colaizzi's strategy in descriptive phenomenology a reflection of a researcher. *European Scientific Journal*, 8(27), 31-43.
- Smith, J., and Kida, T. (1991). Heuristics and biases: Expertise and task realism in auditing. *Psychological Bulletin*. 3, 472–489.
- Spinelli, E. (2005). *The interpreted world: An introduction to phenomenological psychology*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Ltd.
- Subedi, M. (2023). Independent Audit Matters: Mitigation of Auditors' Independence Issues and Biases. *EDPACS*, 67(2): 15-23. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4220220>
- Utami, I., Kusuma, I.W., Gudono, G. and Supriyadi, S. (2017). Debiasing the halo effect in audit decision: evidence from experimental study, *Asian Review of Accounting*, 25(2): 211-241. <https://doi.org/10.1108/ARA-10-2015-0105>
- Van Landuyt, B, W. (2021). Does emphasizing management bias decrease auditors' sensitivity to measurement imprecision?, *Accounting, Organizations and Society*, 88(2): 78-91. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101189>
- Wedemeyer, Ph, D. (2010). A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality: A practitioner's perspective, *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(2): 320–333. <https://doi.org/10.1057/jdg.2010.19>
- Willholt, T. (2023). Epistemic interests and the objectivity of inquiry, *Studies in History and Philosophy of Science*, 91(1): 86-93. <https://doi.org/10.1016/j.shpsa.2021.11.009>
- Windsor, C. and Warming-Rasmussen, B. (2009). The rise of regulatory capitalism and the decline of auditor independence: A critical and experimental examination of auditors' conflicts of interests, *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2): 267-288. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.04.003>
- Zhou, Y., Weber, D.P. & Wen, C. (2024). Selection bias in audit firm tenure research. *Review of Accounting Studies*, 2(2): 107-138. <https://doi.org/10.1007/s11142-023-09787-4>

Phenomenological Process of Auditors' Perceptual Bias by Strategic Reference Points Matrix

¹ Sohbat salahvarzi

*² ali nemati

³ seyed abbas borhani

⁴ Hossein shirazi

Abstract

This study, with the aim of knowing the influencing factors in the occurrence of perceptual error in auditors, through the phenomenological process, tries to create the matrix of strategic reference points as a theoretical structure through content screening and Q analysis, first, to identify the vertical and horizontal axes of the matrix Strategic reference points are based on the content of similar researches. In the second phase, by conducting interviews with empiricists who, due to sufficient experience and knowledge, have had the necessary coexistence with the investigated phenomenon, propositional themes are identified. And by adjusting the content of propositional themes, for the purpose of conceptual clustering, a Q analysis scoring checklist is designed and distributed among the participants who are separated in the majority of the focus group, so that each of the verified propositions from the previous stages, be grouped in a cluster. At the end, the final matrix of strategic reference points of auditors' cognitive disorder occurrence areas is provided. The results of the study during 26 interviews indicate the identification of 219 open codes and 25 propositional themes. Also, 25 propositional themes in 4 conceptual clusters of "normative bias contexts"; "Fields of occupational bias"; "Fields of individual bias" and "fields of social bias" are separated from each other. The obtained results indicate the possible occurrence of perceptual errors from the perspective of damage caused by professional epistemology and damage caused by professional valueism, which can have negative consequences cognitively and functionally in the professional work of auditors.

Keywords

Perceptual Bias, Strategic Reference Points Matrix, Phenomenological

¹ Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran sohbat@iauiq.ac.ir

² Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Central Tehran, Iran (corresponding author) anemati67@gmail.com

³ Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran Sa.sborhani1352@iauiq.ac.ir

⁴ Department of Technology Management, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran hossein.shirazi63@gmail.com