

# حسابرسی رفتاری

ترجمه و تلخیص: دکتر لقمان پاکروان

J. Otten and Inge van der Meulen

## مقدمه

بررسیهای تاریخی در علوم انسانی نشان می‌دهد که موضوع بررسی و ممیزی رفتار به‌عنوان شاخه‌ای از علوم اجتماعی و روانشناسی از گذشته دور همزاد با این شاخه از علوم انسانی، شناسایی و مطرح شده است؛ اما در طول زمان و با پیچیدگیهای مختلف دنیای کسب‌وکار و علوم ارتباطات، نزدیکی بیش‌ازپیش علوم رفتاری با علوم اقتصادی مطرح شده است. از آن جمله، موضوع رفتارشناسی افراد در چرخه‌های سرمایه‌گذاری و یا رفتارشناسی افراد در تصمیم‌گیریهایی مدیریتی در حوزه اقتصاد و ... به‌تبع آن نیاز و ضرورت بررسی رفتار به‌وسیله حسابرسان. این مقاله در پی بررسی و آثار رفتار مدیران و کارشناسان در تصمیم‌گیریهایی آنها با توجه به نتایج حاصل از تصمیم‌ها می‌باشد که در نهایت می‌تواند در قضاوت حسابرسان در تصمیم‌گیریهایی خود در فرایند حسابرسی موثر باشد.

برای مدت زمان طولانی، مطالعه رفتار در سازمانها در حوزه متخصصان رفتار سازمانی و افرادی با تخصصهای مختلف از جمله روانشناسان صنعتی و سازمانی، جامعه‌شناسان سازمانی و انسان‌شناسان بوده است. با این حال، در سالهای اخیر، حسابرسان و حسابداران نیز از تاثیر رفتار انسان بر مسائل حاکمیت و مدیریت در سازمانها آگاه شده‌اند و بر همین اساس، بررسی فرهنگ و رفتار در سازمانها با توجه به آثار آن و ریسکهای مترتب بر تصمیم‌های افراد به‌عنوان یک موضوع حسابرسی، به‌صورت کامل مورد پذیرش واقع شده است. گرچه، نحوه حسابرسی رفتار همچنان موضوعی است که در حرفه حسابرسی مورد بحث

می‌کنند. هیئت‌مدیره و مدیریت ارشد در سازمان وظیفه اصلی تعیین و تعریف این ارزشها و ارتقای آنها در سازمان را برای ایجاد فرهنگ **سالم**<sup>۸</sup> یا **عادلانه**<sup>۹</sup> برعهده دارند. اما باید توجه داشت که فرهنگ چیزی بیش از ارزش است. به‌عنوان مثال، حسابرسان باید مراقب باشند که بین ارزشهای **رسمی**<sup>۱۰</sup> و ارزشهای **واقعی**<sup>۱۱</sup>، تفاوت قائل شوند. مفهوم **نظریه رسمی**<sup>۱۲</sup> و **نظریه رایج**<sup>۱۳</sup> که به‌وسیله آرجیریس به‌کاررفته، تفاوت بین این دو را نشان می‌دهد. «نظریه رسمی» همان چیزی است که مردم درباره ارزشهای خود و درباره آن چه به‌نظر آنها مهم است، اگر از آنها بپرسید به شما می‌گویند. «نظریه رایج» همان چیزی است که در واقع مردم را به‌پیش می‌راند و مدل‌های ذهنی آنها را آشکار می‌کند. آرجیریس همچنین گفته بود که اگر چه مردم (همیشه) همسو با نظریه رایج (آن چه می‌گویند) رفتار نمی‌کنند اما با نظریه رایج همسو عمل می‌کنند.<sup>۱۴</sup> حسابرسی رفتاری بر مدل‌های ذهنی و ادراکی توجه دارد که رفتار اعضای سازمان را هدایت می‌کند.

### چارچوب کنترل حسابرسی رفتاری

سازوکار حسابرسی رفتاری، فرایند تعریف‌شده‌ای است که به‌دقت طراحی می‌شود تا بینشی در مورد رفتار اعضای سازمان به‌دست آورد، و نتایج را گزارش کند، تا به‌این طریق بر فضای اجتماعی-روانشناختی و فرهنگ سازمانی تاثیر گذارد. بنابراین، به‌نظر می‌رسد که این موضوعها، برای حسابرسان موضوعهای جدیدی تلقی نمی‌شوند؛ اما می‌توان گفت که دارای مفهومی با چارچوب جدید می‌باشند که آن را به‌عنوان یک رشته جدید در حوزه علوم حسابرسی، مطرح می‌کند و به تعبیری دیگر این مفهوم، مبتنی بر مفاهیم جدیدی می‌باشد که با روشهای ارزیابی، بررسی و ممیزی قبلی که توسط حسابرسان، در فرایند حسابرسی سازمان انجام می‌شود متفاوت است. در یک تعریف دیگر، حسابرسی رفتاری، ترکیبی از تئوری و روش تحقیق از علوم رفتاری و اجتماعی- فرهنگی است، که برخی با توجه به مشخصات این تعریف، حسابرسی رفتاری را یک حوزه حرفه‌ای جدید به‌شمار می‌آورند.

قبل از این‌که به‌طور عمیق‌تری رویکرد حسابرسی رفتاری

صاحب‌نظران حرفه‌ای این رشته است. همان‌طور که در گزارش **انجمن حسابرسان داخلی (IIA)** در سال ۲۰۱۶ آمده است، این یک واقعیت است که حسابرسان و حسابداران با این مسئله دست‌وپنجه نرم می‌کنند.<sup>۱</sup>

بنابراین، در این مقاله **حسابرسی رفتاری**<sup>۲</sup> به‌عنوان یک رویکرد جدید آزمایش‌شده برای دستیابی به بینش در مورد موضوعهای فرهنگی و رفتاری در سازمانها و با توجه به پژوهشهای مستحکم صورت‌گرفته، معرفی می‌شود.

### فرهنگ و رفتار

حسابرسان به‌طور معمول فرهنگ را به‌عنوان **روشی که برای انجام کارها جا افتاده است**<sup>۳</sup> توصیف می‌کنند. علاوه‌براین، در گزارش انجمن حسابرسان داخلی نیز از این تعریف به‌عنوان یک تعریف قابل قبول استفاده می‌شود. این تعریف برای اولین بار توسط **دین و کندی** (Dean and Ken- nedy, 1982) تنظیم و مطرح شده است. تعریف حسابرسی رفتاری از فرهنگ و رفتار کمی تفاوت دارد و از **نظریه هافستد** (Geert Hofstede) الهام گرفته است. هافستد در مطالعه معروف خود درباره فرهنگ شرکت شل (Shell) اظهار داشت که فرهنگ، **برنامه‌ریزی ذهنی جمعی**<sup>۴</sup> گروهی از مردم است.<sup>۵</sup> برنامه‌های ذهنی در طول زندگی ایجاد می‌شوند. آنها با آموزش، محیط اجتماعی، آموزش حرفه‌ای و تجارب شخصی، آموخته می‌شوند. او اشاره دارد که آنها ساکن نیستند و ممکن است به‌مرور زمان در نتیجه بینش و تجربه‌های جدید، تغییر کنند. برنامه‌های ذهنی، افراد را به‌انجام کاری که انجام می‌دهند و نحوه انجام آن، ترغیب می‌کنند. فرهنگ، در اصطلاح نرم‌افزار ذهن است. تعریف هافستد به‌طور کامل با مفهوم **مدل‌های ذهنی**<sup>۶</sup> که توسط محققان **ام‌آی تی** (MIT) مانند **سنگه** (Senge)، **آرجیریس** (Argyris) و **شاین** (Schein) بسط داده شده، نزدیک است.<sup>۷</sup> هر دو مفهوم بسیار مفید هستند؛ زیرا که این دو مفهوم توجه ما را نه تنها به رفتار واقعی بلکه به محرک‌های رفتاری نیز معطوف می‌کنند.

بسیاری از سازمانها از ارزشها به‌عنوان یک مفهوم و بیان کوتاه و مختصر برای تعریف فرهنگ سازمانی استفاده

زیرساختی زمین بازی را در سازمان تعیین می‌کند؛ یعنی محیطی که اعضای سازمان برای انجام کار خود در آن تصور می‌شوند. این زمین بازی با اقدام فیزیکی ایجاد می‌شود؛ به عنوان مثال، قفل درها، مجوزهای دسترسی، کنترل‌های ورود و سیستم‌های دسترسی پیشرفته‌تر. اینها مواردی است که از آنها به عنوان کنترل‌های فیزیکی یاد می‌کنیم؛ چارچوبی که قرار است اعضای سازمان در آن عمل کنند. علاوه بر این، این کنترل‌ها با توافقنامه‌های رسمی، قوانین، رویه‌ها و مقررات و یا بخشنامه تعیین می‌شود.

توجه به عامل تاثیر بر رفتار، همچنین به عنوان بخش مهمی از وظایف رهبری هیئت‌مدیره و مدیران با هم است، تمام توافقنامه‌ها، رویه‌ها، قوانین، مقررات رسمی، و همچنین اظهارنظرهای کلامی یا کتبی هیئت‌مدیره و مدیران جهت تاثیرگذاری بر اعضای سازمان، خواه از مجاری رسمی یا غیررسمی، به عنوان کنترل‌های زیرساختی مطرح می‌شوند. در ضمن، موضوع چگونگی رفتار واقعی اعضای سازمان و این‌که آیا آنها در چارچوب‌های تعیین شده از نظر فیزیکی و زیرساختی عمل خواهند کرد یا خیر نیز به عنوان موضوعی در این ارتباط است که البته به کیفیت این کنترل‌ها و به طور کلی چارچوب کنترل بستگی دارد. با این حال، حداقل به اندازه کیفیت کنترل‌ها، اهمیت درک آنها مطرح است.

با توجه به نتایج حاصل از تحقیق‌های انجام شده توسط محققان دانشگاه ام‌آی‌تی، می‌دانیم که تفسیر آنچه در محیط کار روزمره اعضای سازمان می‌گذرد و نحوه عملکرد آنها با برنامه‌ریزی ذهنی آنها ارتباط مستقیمی دارد. این مدل‌های ذهنی، در ادراک، تصاویر و فرض‌های مربوط به خود، افراد دیگر، کار آنها، رهبری، سازمان و غیره نشان داده می‌شود. در حسابرسی رفتاری، این موضوع مورد توجه است که اعضای سازمان چگونه محیط سازمانی را درک می‌کنند و چگونه بر اساس برداشت‌های خود از محیط، رفتار می‌کنند.

### روش حسابرسی رفتاری

انیشترین گفت که «همه چیزهایی که حساب می‌شوند، قابل شمارش نیستند و همه چیزهایی که قابل شمارش هستند، به حساب نمی‌آیند». بدین ترتیب، می‌توان گفت که ادراک‌ها و

## در حسابرسی رفتاری

این موضوع مورد توجه است که

## اعضای سازمان

چگونه محیط سازمانی را

درک می‌کنند

مورد بحث قرار گیرد، باید دیدگاه صاحب‌نظران درباره رفتار، فرهنگ و مسائل کنترل مربوط به رفتار را توضیح دهیم. حساب‌رسان دوست دارند از مفاهیمی مانند کنترل‌های «سخت» و «نرم» برای نشان دادن تفاوت بین اقدام کنترل رفتاری، استفاده کنند. منظور از کنترل نرم، به طور معمول عوامل رفتاری نامشهود در سازمان است که برای دستیابی به اهداف سازمان مهم هستند. این مدل کنترل (نرم) در عمل در تضاد با کنترل‌های به اصطلاح سخت است. با این حال، در عمل در دنیای واقعی و در کتاب‌های این حرفه، تعریف مشخصی برای این موارد وجود ندارد. به طور مثال از نظر برخی پژوهشگران، کنترل‌های نرم "انگیزه‌های ملموس و غیرعینی برای رفتارها" هستند. برخی دیگر، کنترل‌های نرم را "اقدامی توصیف می‌کنند که به عنوان مثال، بر انگیزه وفاداری، صداقت، الهام و هنجارها و ارزش‌های کارکنان تاثیر می‌گذارد" و برخی دیگر حتی سعی در تعریف این مفهوم ندارند و تصور می‌کنند که تاکنون، همگان تفاوت‌های بین کنترل‌های سخت و نرم را می‌دانند. جدا از سردرگمی که در رابطه با مفهوم کنترل نرم وجود دارد، صحبت از کنترل در رابطه با اصطلاح‌هایی مانند غیررسمی، ذهنی و نامشهود، و... به سادگی میسر نیست. بنابراین، در این متن به جای کنترل‌های سخت و نرم، از کنترل‌های «فیزیکی» و «زیرساختی» استفاده شده است.

در ارتباط با مفاهیم کنترل‌های فیزیکی و زیرساختی، در عمل باید توجه داشته باشیم که کنترل‌های فیزیکی و

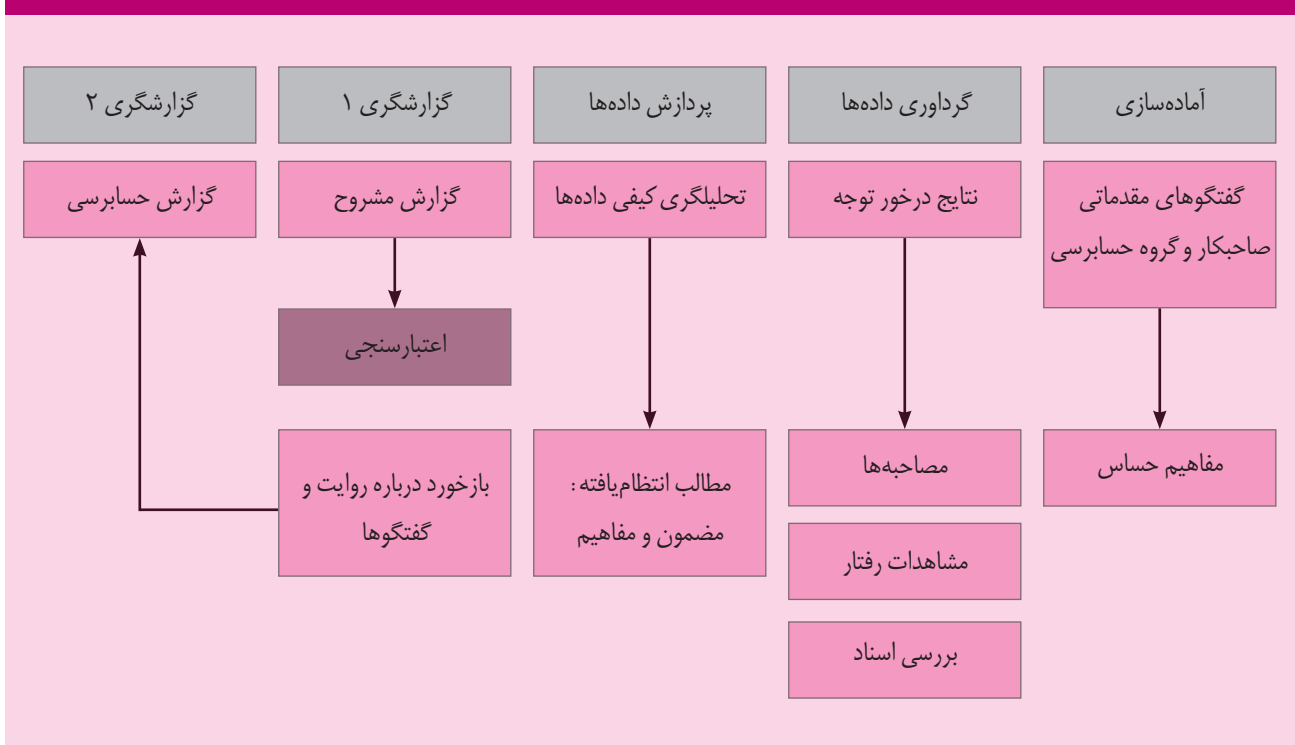
به‌طور دقیق مورد بحث و ارزیابی موضوعی قرار دهیم ولیکن جهت ارایه تصویری مناسب از مفهوم حسابرسی رفتاری بر تفاوت‌های اصلی بین حسابرسی «رایج» و حسابرسی رفتاری تمرکز خواهیم کرد (به جدول ۱ مراجعه شود).

مطابق با فرایند جدول ۱ در طول مرحله آماده‌سازی، حسابرسان و صاحبکار (داخلی) با هم مفاهیم حساس اولیه مربوط برای تحقیق را شناسایی می‌کنند. توجه داشته باشیم که مفاهیم حساس به‌عنوان ابزاری راهنما برای حسابرسان در حین کار میدانی عمل می‌کنند که بدون تجویز راه، تنها به مسیر جهت می‌دهند. ارزشهای مشترک، استانداردهای اخلاقی، مسئولیت، و ارتباطات نمونه‌هایی از مفاهیم پر کاربرد در این بخش تلقی می‌شوند. در این فرایند باید توجه داشته باشیم که اگرچه به‌صورت سطحی، مجموعه‌ای از مفاهیم حساس ممکن است مانند یک چارچوب ارجاع «عادی» به‌نظر برسند. اما، حتی چنانچه واژه‌های آنها یکسان باشند،

مدلهای ذهنی نیز به‌سادگی نمی‌توانند کمی شوند. بنابراین، روشهای تحقیق کمی برای نوع تحقیق مورد نیاز حسابرسی رفتاری مناسب نیست؛ چرا که روشهای تحقیق کیفی بر تجربه‌هایی متمرکز هستند که قابل شمارش نیستند. آنها ادراکات، انگیزه‌های رفتاری و مدل‌های ذهنی را کشف می‌کنند و به ما کمک می‌کنند تا بفهمیم چرا مردم به آنچه فکر می‌کنند، فکر می‌کنند و چرا آن‌چه را که انجام می‌دهند، انجام می‌دهند. بنابراین، با توجه به تفاوت‌های مبنایی در مدل‌های تحقیق، روشهای تحقیق کیفی برای انجام حسابرسیهای رفتاری ترجیح دارد.

توجه داریم که هر حسابرسی، از جمله حسابرسی رفتاری، باید از نظر صاحبکار (داخلی) مرتبط و لازم، معتبر و قابل اعتماد باشد و تا حد ممکن به‌صورت کارآمد انجام شود. بنابر این با توجه به ویژگیهای برشمرده‌شده و ابعاد آن در این مقاله نمی‌توانیم هر مرحله از روند حسابرسی رفتاری را

جدول ۱- فرایند حسابرسی رفتاری



به طور مستقیم اطلاعات مربوط به مفاهیم حساس را نخواهیم خواست. اما اگر حسابرسی شونده‌گان به طور خودجوش درباره آنها صحبت کنند، از آنها دعوت خواهیم کرد تا بیشتر به موضوع بپردازند.

در ادامه تمام مصاحبه‌ها ضبط و به طور کامل یادداشت برداری می‌شوند و یادداشتها در سه مرحله تجزیه و تحلیل می‌شوند. در مرحله اول، بخش‌هایی از مصاحبه که مطابق نظر حسابرسان مربوط به سؤالاتی حسابرسی است، با یک کد مشخص می‌شوند. کد انتخاب شده یک کلمه کلیدی یا یک توضیح مختصر است که محتوای قطعه متن را مشخص می‌کند. در مرحله دوم، گدهای مرتبط در قالب مضمونها یا دسته‌های مشخص دسته‌بندی می‌شوند. این مضمونها آن چه را که گروه حسابرسی در مطالب گردآوری شده مهم دانسته‌اند منعکس می‌کنند. براساس سؤالاتی (گروه تحقیق)، گروه حسابرسی به دنبال پیوندها و الگوهای موجود در خوشه‌ها و ارتباط بین آنها است. این سومین گام در فرایند تحلیل است. هدف این است که یافته‌ها را به روشی معنی‌دار ساختار دهیم. در این فرایند، حسابرسان درک بیشتری از آن چه در سازمان می‌گذرد، کسب می‌کنند.

### گزارشگری

بعد از پردازش داده‌ها، حسابرسان در عمل درباره موضوع حسابرسی و نتایج حاصله چیزهای زیادی می‌دانند. آنها می‌توانند دلیل وقوع برخی اتفاقات گذشته را ارایه و نسبت به آن اظهار نظر کنند و توضیح دهند. آنها می‌توانند پیش‌بینی کنند که در صورت انجام تغییر، هیچ رخداد نامناسبی در آینده رخ نخواهد داد و برعکس در صورت اصلاح‌نشدن، سازمان همچنان دچار چالش‌های مربوط خواهد بود. اما دقت داشته باشیم که اظهار نظر و گزارشگری در مورد فرهنگ و رفتار سازمان ممکن است یک موضوع بسیار دشوار باشد و حسابرس نتواند به آسانی در خصوص آن به صورت دقیق اظهار نظر کند. به عنوان مثال، ارایه گزارشی با یافته‌های مربوط به مفاهیم تند و مشروط حسابرس، به طور معمول مقاومت زیادی را در سازمان جهت تبیین فرایندهای بهبود ایجاد می‌کند. بنابراین، بسیاری از حسابرسان، ترجیح می‌دهند فقط به صورت شفاهی

## حسابرسی رفتاری

### بر مدل‌های ذهنی و ادراکی

### توجه دارد که

### رفتار اعضای سازمان را

### هدایت می‌کند

در عمل تفاوت زیادی بین مفاهیم حساس و چارچوب ارجاع «کلاسیک» وجود دارد.

با توجه به تعاریف فوق می‌توان اذعان داشت که چارچوب ارجاع ثابت است و به تبع آن معیارهای ارزیابی از پیش تعریف شده فراهم می‌شود. این معیارها نظر حسابرس در مورد آن چه مهم است و آن چه باید اندازه‌گیری شود را نشان می‌دهد. مفاهیم حساس به عنوان مرحله مقدماتی و اولیه فرایند حسابرسی است و آن چه را صاحبکار (داخلی) و حسابرسان مهم تلقی می‌کنند منعکس می‌سازند. مفاهیم حساس را می‌توان در طول تحقیق، بر اساس درک مخاطبان از آن چه در رابطه با سوال حسابرسی مهم است، تنظیم کرد یا تغییر داد.

بنابراین در حسابرسی رفتاری، مهمترین اطلاعات طی مصاحبه‌های عمیق، یا مکالمه‌های تامل‌برانگیز، گردآوری می‌شود. هر مصاحبه با نتایج درخور توجهی در رابطه با سوال حسابرسی شروع می‌شود؛ این که ما چطور این کار را انجام می‌دهیم؟ و چرا این کار انجام می‌شود؟ در جای دیگری توضیح داده شده است.<sup>۱۵</sup> روش‌های پیشرفته مصاحبه همراه با یک توافقنامه مصاحبه دقیق، حسابرسان را تشویق می‌کند تا به عمق مطلوبی از موضوعات رفتاری برسند که مدل‌ها و برداشتهای ذهنی افراد مصاحبه‌شده را تا حدود مناسبی نشان دهد. تفاوت مهم دیگر این مدل حسابرسی با حسابرسی «کلاسیک» این است که در حسابرسی رفتاری، ما هرگز



### نکته پایانی

حسابرسی رفتاری ربطی به سنجش اثربخشی عملیاتی مجموعه‌ای از ارزشهای شرکت مورد رسیدگی ندارد. گزارش مشروح بر پژوهشهای جامع متکی است و مسائل واقعی موجود در سازمان را همان‌گونه که از دیدگاه اعضای سازمان ادراک شده است، مشخص می‌کند. کارکنان داستان موجود در گزارش را می‌پذیرند زیرا این داستان مربوط به خودشان است و نتایج این داستان آنها را ترغیب می‌کند که وارد عمل شوند و به دنبال تعریف نقاط بهبودپذیر باشند. یافته‌های موجود در تمام گزارشهای حسابرسی که بعداً از برگزاری کارگاه تهیه شده‌اند هرگز مورد اعتراض قرار نگرفته‌اند.



### پانوشتها:

- 1- Organizational Culture- Evolving Approaches to Embedding and Assurance, www.iaa.org.uk, 2016
- 2- Behavioural Auditing
- 3- The Way We Do Things Around Here
- 4- Collective Mental Programming
- 5- Geert Hofstede, Culture's Consequences, International Differences In Work-related Values, 1980
- 6- Mental Programmes
- 7- Van der Meulen & Otten, E Book Behavioral Auditing, www.behaviouralauditing.nl
- 8- Healthy
- 9- Just
- 10- Espoused
- 11- Lived
- 12- Theory Espoused
- 13- Theory In Use
- 14- Chris Argyris, Overcoming Organizational Defenses, 1990
- 15- Van der Meulen & Otten, E Book Behavioral Auditing, www. Behaviouralauditing.nl

### منبع:

. Jan Otten, Behavioural Auditing, Ethical Boardroom, 2018

این مصادیق و نتایج آن را به سازمان گزارش دهند. این موضوع زمانی اهمیت بیشتری دارد که حسابرس در خصوص قضاوت خود باید فقط به حس درونی خود اعتماد کند و این آن چیزی نیست که انتظار می‌رود.

حسابرسی رفتاری، یک پروژه پژوهشی مستحکم با یک ردپای حسابرسی به‌خوبی تعریف‌شده است که خواهان مقبولیت نتایج، و اگر لازم باشد، رضایتمندی برای بهبود است. حسابرس نتایج تحلیل را در قالب دو ستون ارائه می‌دهد که یک ستون به‌صورت مشخص برای درج نقل قولهای مصاحبه با مخاطبان است. حسابرس مطالب را به‌گونه‌ای ارایه می‌دهد که بر اساس آن شاهد داستانی پیوسته باشیم و در ستون دیگر، حسابرس درباره آن اظهار نظر می‌کند. بدین ترتیب این طرح ارتباط مستقیمی با هدف تعیین‌شده در این نوع تحقیق دارد و مقصود از آن ارائه قضاوت نهایی فرمولبندی‌شده یکنواخت توسط حسابرسان از موضوع نیست. در عوض، دیدگاه‌های متعددی در رابطه با مضمون‌هایی که در مطالب تحقیق به‌دست آمده، نشان داده می‌شود. اظهارات حسابرسی‌شوندگان که در گزارش نمایش داده می‌شود نمایانگر نحوه درک کارکنان از سازمان و نحوه عملکرد آنها است.

### اعتبارسنجی

گزارش مفهومی در یک کارگاه اعتبارسنجی به حسابرسی‌شوندگان ارائه می‌شود. برای حسابرسان بسیار مهم است که اطمینان حاصل کنند که حسابرسی‌شوندگان این احساس را دارند که موضوع به آنها و وظایف روزمره آنها مربوط است. در همه موارد، بلافاصله پس از خواندن گزارش، گفتگوی پر جنب‌وجوشی درباره معنای داستان و تعیین حوزه‌هایی که نیازمند بهبود است، شروع می‌شود. بعد از خاتمه کارگاه اعتبارسنجی، گزارش مشروح به گزارش حسابرسی تبدیل می‌شود. در این مرحله یافته‌های تحلیل همراه با گفتگوهای کارگاه اعتبارسنجی نوشته می‌شود. در ادامه، این کار با یک نتیجه‌گیری مطابق با نتیجه‌گیریهای شرکت‌کنندگان در کارگاه اعتبارسنجی به پایان می‌رسد. تا اینجا تمام گزارشهای حسابرسی بدون هیچ بحث دیگری پذیرفته شده است.