

تحول پارادیمی حرفه حسابرسی به سوی فرآیند انسانی - شناختی

✍ دکتر لقمان پاکروان

آیناز خمسه‌لی

مقدمه

در دهه‌های اخیر، تمرکز اصلی حرفه حسابرسی بر جنبه‌های فنی، انطباقی و روش‌شناختی بوده است. با این حال، شکاف فزاینده‌ای بین الزامات رسمی حرفه و واقعیت‌های عملیاتی میدان حسابرسی-که ذاتاً سرشار از تعاملات انسانی، پویایی‌های قدرت، احساسات و سوگیری‌های شناختی است-ظهور کرده است (اپستین و رمگیزر، ۲۰۲۳). این شکاف، نیاز مبرمی به پارادایم جدیدی را آشکار می‌سازد که در آن علوم رفتاری در قلب تئوری و عمل حسابرسی جای گیرد.

سال ۲۰۲۵-۲۰۲۶ نقطه عطفی در این گذار است. تحولات در هوش مصنوعی، افزایش انتظارات ذینفعان و پیچیدگی فزاینده ریسک‌های سازمانی، (با توجه به پیچیدگی‌های کسب‌وکارها) حساب‌رسان را ملزم می‌سازد تا از نقش سنتی "بازرسان انطباق" به "تشخیص‌دهندگان ریسک و مشاوران راهبردی" در سازمانها تبدیل شوند. این تغییر نقش مستلزم مجموعه مهارت‌های کاملاً جدیدی است که در مرز میان حسابداری، روانشناسی و علوم شناختی قرار دارند.

هدف این مقاله ارائه یک چارچوب منسجم و عملی برای یکپارچه‌سازی علوم رفتاری در حسابرسی است. این چارچوب مبتنی بر دو نظریه کلیدی علوم رفتاری است که بیشترین ارتباط را با چالش‌های میدانی حساب‌رسان

چکیده

حرفه حسابرسی در آستانه تحولی پارادایمی قرار دارد که ماهیت آن را از یک فعالیت فنی-انطباقی صرف به یک فرآیند پیچیده انسانی-شناختی تغییر می‌دهد. این مقاله با تمرکز بر ادغام دو چارچوب نظری کلیدی از علوم رفتاری-نظریه مالکیت روانشناختی و مدیریت تعارض- یک مدل عملیاتی برای ارتقای کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد. ما استدلال می‌کنیم که موفقیت حسابرسی مدرن نه تنها به شایستگی‌های فنی، بلکه به توانایی حساب‌رسان در درک، پیش‌بینی و مدیریت موثر پویایی‌های روانی ذینفعان وابسته است. این مقاله با ارائه یک چارچوب یکپارچه شامل مبانی نظری، برنامه آموزشی علمی، سیستم سنجش عملکرد نوین، و راهکارهای عملی، نشان می‌دهد که چگونه اتخاذ این رویکرد می‌تواند کیفیت حسابرسی، ارزش‌آفرینی حرفه و تاب‌آوری سازمانی را در محیط پیچیده کسب‌وکار معاصر ارتقا دهد.



درکی جامع‌تر از عوامل انسانی موثر بر کیفیت خدمات، نظریه مالکیت روانشناختی (پیرس و همکاران، ۲۰۰۱) بیان می‌کند که افراد می‌توانند احساس تعلق و ارتباط روانی عمیقی نسبت به اهداف، فرآیندها یا نتایجی ایجاد کنند که فراتر از مالکیت قانونی رسمی است.

نظریه مالکیت روانشناختی و حسابرسی

در زمینه حسابرسی، مدیران و کارکنان واحد مورد رسیدگی اغلب نسبت به سیستمها، فرآیندها و نتایج مالی که ایجاد کرده‌اند، احساس مالکیت روانشناختی قوی دارند. هنگامی که حسابرسان این حوزه‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهند، این حسابرسی می‌تواند به‌عنوان یک تهدید وجودی نسبت به این مالکیت روانشناختی ادراک شود. مطالعات تجربی اخیر نشان می‌دهد که سطح مالکیت روانشناختی مدیران با میزان واکنش تدافعی، مقاومت در برابر اشتراک‌گذاری اطلاعات و تلاش برای تحت‌تاثیر قرار دادن روند حسابرسی همبستگی مثبت و معناداری دارد.

مکانیسم این ارتباط را می‌توان در نظریه هویت اجتماعی (تاجفل و ترنر، ۱۹۷۹) جستجو کرد: انتقاد از چیزی که فرد نسبت به آن احساس مالکیت می‌کند، به معنای انتقاد از خود فرد و هویت حرفه‌ای او تلقی می‌شود. این فرآیند روانی، توضیح می‌دهد که چرا حتی مدیران با حسن نیت نیز ممکن است در برابر یافته‌های حسابرسی که از نظر فنی صحیح هستند، مقاومت نشان دهند.

مکانیسم تبدیل حسابرسی به تهدید: وقتی حسابرسان در فرآیندی که مدیر ماه‌ها یا سال‌ها در طراحی و بهبود آن سرمایه‌گذاری روانی کرده است (بعد "سرمایه‌گذاری خود")، به‌دنبال یافتن "ضعف" می‌گردند، این اقدام می‌تواند به معنی زیر سوال بردن شایستگی و هویت حرفه‌ای آن مدیر تلقی شود (بعد "احساس داشتن"). مقاومت مدیر، در این چارچوب، تلاش برای حفظ تمامیت روانی خود است. مطالعه لی و چن (۲۰۲۵) به‌صورت تجربی نشان داده که این مقاومت می‌تواند اشکال پیچیده‌ای به خود گیرد: از سازمان‌دهی مجدد غیررسمی اطلاعات (تنها ارائه داده‌هایی که تصور می‌کنند "بی‌خطر" است) تا ایجاد

دارند: نظریه مالکیت روانشناختی (که واکنشهای تدافعی مدیران را توضیح می‌دهد) و روانشناسی مدیریت تعارض (که راهکارهای غلبه بر این موانع را ارائه می‌دهد). ادغام این دو چارچوب، بینش بی‌سابقه‌ای در مورد چگونگی بهبود کیفیت حسابرسی از طریق ارتقای تعاملات انسانی فراهم می‌کند.

مبانی نظری: علوم رفتاری در خدمت حسابرسی

نتیجه مطالعات صورت گرفته در نظریه علوم رفتاری بیان می‌دارد که پایه‌های فلسفی و علمی کل چارچوب مدل پیشنهادی نقش‌گذاری علوم رفتاری در حسابرسی را تشکیل می‌دهد و در این بخش ما صرفاً به معرفی نظریه‌ها نمی‌پردازیم بلکه استدلال داریم که چرا و چگونه این علوم درک ما را از ماهیت کار حسابرسی دگرگون می‌سازند.

مبانی نظری علوم رفتاری و نقش آن در تحول

پارادایم حسابرسی

علوم رفتاری با تمرکز بر شناخت فرآیندهای تصمیم‌گیری قضاوت و رفتار انسان در حال ایجاد تحولی بنیادین در پارادایم حسابرسی است این جمله به این معنا است که علوم رفتاری (شامل روانشناسی و علوم اجتماعی و جامعه‌شناسی) به جای نگاه سنتی به انسان به‌عنوان موجودی کاملاً عقلانی به مطالعه نظام‌مند چگونگی و چرایی تصمیم‌گیریهایی واقعی انسان می‌پردازد این علوم نشان داده اند که تصمیمات ما اغلب تحت‌تاثیر سوگیریهای ذهنی هیجانات زمینه اجتماعی و محدودیتهای پردازش اطلاعات قرار دارد.

حرفه حسابرسان همواره بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان استوار بوده اکنون با بهره‌گیری از این یافته‌ها در حال دگرگونی اساسی است این تحول بنیادین است زیرا :

- ۱- ماهیت دانش حرفه‌ای را تغییر می‌دهد (از رشته فنی محض به دانش میان رشته‌ای تبدیل می‌گردد).
 - ۲- مبانی استانداردها را متحول می‌کند (استانداردها اکنون باید عوامل انسانی را در نظر بگیرند).
 - ۳- آموزش حرفه‌ای را بازتعریف می‌کند (نیاز به آموزش مهارتهای شناختی و تفکر نقادانه بروز می‌کند).
- این تحول از رویکردهای صرف کمی و قاعده محور به سمت

ائتلافهای داخلی برای زیر سوال بردن صلاحیت تیم حسابرسی.

کاربرد استراتژیک در مراحل مختلف حسابرسی:

الف) در مرحله برنامه‌ریزی: شناسایی حوزه‌های با "مالکیت روانشناختی بالا" (مانند پروژه‌های خاص یا نوآوری‌های داخلی) به تیم حسابرسی کمک می‌کند تا راهبرد ارتباطی و زمانی خود را تنظیم کند. شاید لازم باشد برای بررسی این حوزه‌ها زمان بیشتری اختصاص داده یا از ابتدا با مدیر مربوطه در مورد اهداف مشترک بررسی گفت‌وگو کرد.

ب) در مرحله اجرا: درک این نظریه، حسابرس را از پرسشهای مستقیم و قضاوت‌آمیز به سمت گفت‌وگوهای اکتشافی سوق می‌دهد. به جای پرسش "چرا این کنترل کافی نیست؟" می‌توان پرسید: "با توجه به چالشهای خاص این بخش، چگونه این کنترل را طراحی کردید تا با آن‌ها مقابله کند؟" این تغییر کلام، حس تهدید را به حس قدردانی از تخصص تبدیل می‌کند.

ج) در مرحله گزارش‌گیری: ارائه یافته مرتبط با حوزه‌ای با مالکیت روانشناختی بالا، نیازمند قالب‌بندی هوشمندانه است. تاکید باید بر "حمایت از موفقیت و پایداری پروژه" از طریق رفع ریسکها باشد، نه بر "اشتباهات طراحی".

تحلیل روانشناسی مدیریت تعارض: از مهارتی جانبی به صلاحیت محوری

اگر نظریه مالکیت روانشناختی علت تعارض را توضیح می‌دهد، روانشناسی مدیریت تعارض، دستورالعمل عملی برای تبدیل این تعارض از یک مانع به یک فرصت است. در این تحلیل، تاکید بر این است که "مدیریت تعارض" یک مهارت واحد نیست، بلکه یک فرآیند چندمرحله‌ای است که حسابرس باید در آن تسلط داشته باشد.

الف) تشخیص: پیش از هر اقدامی، حسابرس باید بتواند نوع و عمق تعارض را تشخیص دهد. آیا این یک تعارض ماهیتی بر سر یک اصل حسابداری است؟ یک تعارض روابطی ناشی از بی‌احترامی تصویری است؟ یا یک تعارض فرآیندی درباره نحوه انجام رسیدگی؟ هرکدام راه حل متفاوتی می‌طلبد.

تحقیقات والترز و ژائو (۲۰۲۵) نشان می‌دهد حسابرسان خبره، زمان قابل‌توجهی را صرف درک دیدگاه طرف مقابل (مدیریت) می‌کنند پیش از آن‌که راه‌حل خود را پیش بکشند. ب) انتخاب راهبرد: مدل توماس-کیلمن یک نقشه راه است، اما انتخاب استراتژی مناسب بستگی به قدرت نسبی، فوریت موضوع و اهمیت رابطه دارد.

ج) اجرا و ارتباط: این مرحله، جایگاه مهارت‌های ارتباطی کلامی و غیرکلامی است. استفاده از زبان مبتنی بر علاقه به جای موضع، حیاتی است. به جای گفتن "این روش حسابداری باید تغییر کند" (موضع)، می‌توان گفت: "من نگران هستم که این روش، ریسک سوء برداشت ذینفعان از عملکرد واقعی شرکت را افزایش دهد. چگونه می‌توانیم با همکاری، شفافیت گزارش‌گری را حفظ کنیم؟" (علاقه مشترک به شفافیت).

روانشناسی مدیریت تعارض در زمینه حسابرسی

تعارض در حسابرسی ذاتی و اجتناب‌ناپذیر است منابع این تعارض متنوع است: تفاوت در ادراک اهمیت مسائل، تضاد منافع، فشارهای زمانی، یا اختلاف در تفسیر استانداردها. رویکرد سنتی به تعارض در حسابرسی یا مبتنی بر اجتناب (نادیده گرفتن تعارض) یا رقابت (پافشاری بر موضع خود به هر قیمتی) بوده است که هر دو می‌توانند به کیفیت حسابرسی آسیب برسانند.

رویکرد مبتنی بر علوم رفتاری، تعارض را نه به عنوان یک مانع، بلکه به عنوان داده‌ای ارزشمند و فرصتی برای درک عمیق‌تر واحد مورد رسیدگی و سیستم کنترل داخلی آن می‌نگرد. مدل‌های مدیریت تعارض مانند مدل توماس-کیلمن (۱۹۷۴) پنج سبک اصلی را شناسایی می‌کنند: (۱) رقابتی، (۲) مشارکتی، (۳) مصالحه‌ای، (۴) اجتنابی و (۵) تطبیقی. تحقیقات جدید نشان می‌دهد که سبک مشارکتی (همکاری برای یافتن راه‌حلی که منافع طرفین را تامین کند) بیشترین ارتباط را با کیفیت بالای حسابرسی و رضایت ذینفعان دارد.

کلید موفقیت در مدیریت تعارض، ایجاد اعتماد پیش از وقوع تعارض است. اعتماد بر سه پایه استوار است: الف) شایستگی فنی حسابرس، ب) صداقت و انصاف وی، و ج) دغدغه‌مندی

نظریه مالکیت روانشناختی و مدیریت تعارض

دو روی یک سکه هستند

اولی ریشه روانی تعارض را توضیح می‌دهد و

دومی راهکارهای عملی برای مدیریت آن را ارائه می‌دهد



دومی راهکارهای عملی برای مدیریت آن را ارائه می‌دهد. ادغام این دو در یک مدل مفهومی یکپارچه (شکل ۱) امکان درک سیستماتیک‌تر از پویایی تعاملات حسابرسی را فراهم می‌کند.

این مدل نشان می‌دهد که واکنش مدیران به حسابرسی تا حد زیادی به ارزیابی شناختی آنان از این رویداد بستگی دارد. اگر حسابرسی به عنوان "تهدید" ارزیابی شود، حالت تدافعی و

نسبت به منافع واحد مورد رسیدگی (مایر و همکاران، ۱۹۹۵). بدون وجود این اعتماد، حتی تلاشهای مشارکتی نیز محکوم به شکست هستند.

یکپارچه‌سازی دو چارچوب: مدل مفهومی

نظریه مالکیت روانشناختی و مدیریت تعارض دو روی یک سکه هستند: اولی ریشه روانی تعارض را توضیح می‌دهد و

شکل ۱- مدل یکپارچه مالکیت روانشناختی و مدیریت تعارض در حسابرسی

عوامل زمینه‌ای (سطح مالکیت روانشناختی مدیر، شایستگی رفتاری حسابرس، کیفیت رابطه قبلی)



رویداد محرک (شروع حسابرسی، یافته‌های اولیه، درخواست اطلاعات حساس)



ارزیابی اولیه (تهدید ← حالت تدافعی / فرصت ← حالت مشارکتی)



واکنش رفتاری (مقاومت، پنهان‌کاری / همکاری، شفافیت)



پاسخ حسابرس (سبک مدیریت تعارض: مشارکتی، رقابتی، تطبیقی...)



پیامد نهایی (کیفیت اطلاعات، رضایت ذینفعان، کیفیت حسابرسی)

آینده متعلق به حسابرسی است که

در کنار مهارت‌های فنی تسلط رفتاری

مناسب داشته باشند



سطوح آموزش و محتوای متناسب برای هر سطح:

برنامه آموزشی باید به صورت پلکانی و متناسب با سطح تجربه طراحی شده است که مطابق با آن تاثیرگذاری فرآیند را بیشتر نمود این برنامه پیشنهادی بر اساس نتایج تحقیقات اسپین و رمکینز در سال ۲۰۲۳ احصا گردیده است.

سطح ۱: حسابرسان تازه‌کار (۳-۰ سال تجربه)

سواد/دانش هیجانی پایه: شناسایی و مدیریت احساسات خود در محیط کار

مهارت‌های ارتباطی بنیادی: گوش دادن فعال، پرسشگری غیرتهدیدکننده، ارائه بازخورد سازنده
آشنایی با سوگیری‌های شناختی رایج در حسابرسی: تایید خود، لنگرگیری، دسترسی پذیری

مبانی نظریه مالکیت روانشناختی: درک این‌که چرا مدیران ممکن است مقاومت کنند.

سطح ۲: حسابرسان ارشد و سرپرستان (۴-۷ سال تجربه)

مدیریت تعارض در عمل: تشخیص سبک‌های تعارض، انتخاب استراتژی مناسب
مذاکره مبتنی بر علایق: تمرین تکنیک‌های مذاکره همکاری محور

ایجاد اعتماد در روابط حرفه‌ای: تکنیک‌های اعتمادسازی و ترمیم اعتماد آسیب‌دیده

مقاومت ایجاد می‌شود. اگر به عنوان "فرصت" ارزیابی شود، همکاری و شفافیت افزایش می‌یابد. نقش حسابرس، استفاده از سبک مناسب مدیریت تعارض برای هدایت این ارزیابی به سمت "فرصت" است.

برنامه آموزشی علمی: پرورش حسابرسان با تسلط رفتاری

برای عملیاتی کردن مدل مفهومی فوق، نیاز به برنامه‌ای آموزشی مدون و دارای چارچوب است که حسابرسان را به "دو زبانه"‌های حرفه‌ای تبدیل کند: به طوری که هم مسلط بر زبان فنی حسابداری و استانداردها و همچنین بر زبان علوم رفتاری و تعامل انسانی، جهت پیشبرد اهداف و نقش‌گذاری موثر در سازمان و النهایه کیفیت خدمات حسابرسی موثر باشند.

اهداف کلان آموزشی پیشنهادی بر اساس ارزیابی صاحب‌نظران حرفه‌ای عبارتست از:

الف) توسعه هوش هیجانی و خودآگاهی حسابرسان نسبت به سوگیری‌های شناختی خود

ب) تقویت مهارت‌های ارتباطی موثر در شرایط حساس و مبهم
ج) آموزش تکنیک‌های پیشرفته مدیریت تعارض و مذاکره مبتنی بر علایق

د) پرورش توانایی ایجاد و حفظ اعتماد با ذینفعان متنوع
ه) ارتقای تفکر انتقادی و تشخیص نشانه‌های رفتاری ریسک

نتیجه‌گیری

حسابرسی در آستانه یک تحول ضروری و اجتناب‌ناپذیر است این متن استدلال می‌کند که ترکیب علمی نظریه مالکیت روانشناختی و روانشناسی مدیریت تعارض چارچوب قدرتمندی را برای هدایت این تحول فراهم می‌آورد شواهد سال ۲۰۲۵ در نتیجه تحقیقات والتر و ژایو نشان می‌دهد که تکنیک‌های ساده‌ای مانند گفتگوی اجتماعی غیررسمی یا قالب‌بندی مجدد یافته‌ها می‌تواند مسیر یک ماموریت حسابرسی را از یک رابطه دارای تقابل دور و به یک همکاری پر بازده تبدیل نماید چرا که آینده متعلق به حسابرسی است که در کنار مهارت‌های فنی تسلط رفتاری مناسب داشته باشند بنابر این امر سرمایه‌گذاری و ضرورت آموزش این مهارت‌های رفتاری به‌عنوان "سواد و دانش رفتاری" نه یک انتخاب بلکه یک ضرورت در مسیر اثر بخشی و کیفیت حرفه حسابرسی به‌عنوان خواستگاه ذینفعان این حرفه می‌باشد.

منبع:

- Lori H. Diener a ; Heather M. McGee b ; Caio F. Miguel c (2009) a **Performance Blueprints**, Rochester, New York, USA b Western Michigan University, Kalamazoo, Michigan, USA c California State University, Sacramento, California, USA

منابع اشاره شده در متن مقاله:

- 1-Epstein.m.j./Q ramgizer,d(2023)the behavioral Audit:integrating psychology into assurance practices. cambridge university press
- 2- Pierce, J.L., Kostora, T., & Dirks, K.T. (2001). Toward a theory of psychological ownership in organizations. The Academy of Management Review
- 3- Tajfel, H. & Turner, J. C. (1979) An Integrative Theory of Intergroup Conflict, In W. G. Austin & S. Worchel (Eds.), The Social Psychology of Intergroup Relations, Monterey, CA: Brooks/Cole.
- 4- Mayer, R. C., Davis, J., & Schoorman, F. (1995). An integrative model of organizational trust. The Academy of Management Review

روانشناسی تصمیم‌گیری در شرایط عدم قطعیت: بهبود قضاوت حرفه‌ای در شرایط پیچیده

سطح ۳: مدیران و شرکا (۸+ سال تجربه و بیشتر)

رهبری تیم‌های دانش‌محور: ایجاد محیط روانی امن برای تیم حسابرسی

مدیریت روابط با ذینفعان ارشد: ارتباط موثر با هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی

طراحی و ارزیابی فرهنگ سازمانی: روش‌های ارزیابی فرهنگ به‌عنوان ریسک کلیدی

کوچینگ و منتورینگ: توسعه مهارت‌های رفتاری در نسل بعدی حسابرسان

بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد که اتخاذ این چارچوب به‌صورت یکپارچه می‌تواند پیامدهای مهمی را برای حرفه از سال‌های آتی به همراه دارد این شامل توسعه حرفه‌ای حسابرسان ازجمله در حوزه آموزش و توسعه مهارت‌های هوش هیجانی ارتباط موثر با ذینفعان و تسلط کافی بر نرم‌افزارهای تحلیلی را کافی نمی‌داند بلکه توجه به حسابرسی فرهنگ و سلامت روان نیز به‌عنوان یک مبحث جدیدی است که بر اساس آن همانگونه که حسابرسان فرهنگ سازمانی را یک ریسک کلیدی ارزیابی می‌کنند می‌بایست فرهنگ درون تیم حسابرسی و عوامل استرس‌زای روانی این حرفه را (همانند سندرم فرسودگی شغلی) مورد توجه قرار دهند و رهبران و سرپرستان تیم‌های مسول ایجاد محیطی حمایتی برای تیم‌ها هستند.

از طرفی دیگر تعریف جدیدی از ارزش‌آفرینی در حوزه حسابرسی و حسابرسان مطرح است بدین مفهوم که یک حسابرس یا تیم حسابرسی نباید صرفاً بر اساس میزان و تعداد یافته‌های حسابرسی سنجیده یا ارزیابی شود بلکه یکی از مهمترین نتایج حسابرسی به میزان اعتمادسازی عمق بینش ارایه شده به مدیریت و توانایی تبدیل تعارضات به فرصت‌های بهبود است که می‌بایست ارزیابی شود این همان گذر از حسابرسی سنتی "انطباقی" به حسابرسی نوین با نقش مشاوره‌ای "مشاوردهی" است