

ارائه مدل کیفیت حسابرسی بر اساس رویکرد رفتاری (تحلیل داده‌بنیان)

■ فاطمه باقیان^۱

■ رضوان حجازی^۲

■ قدرت‌ا... امام‌وردی^۳

تاریخ دریافت: ۹۸/۲/۱۷

تاریخ پذیرش: ۹۸/۴/۲۳

چکیده:

در این تحقیق، لزوم شناسایی مولفه‌های رویکرد رفتاری و تبیین اثررویکرد رفتاری (حسابرسان مستقل) بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. هدف این پژوهش، ارائه مدل کیفیت حسابرسی مبتنی بر رویکرد رفتاری بر اساس تحلیل زمینه بنیان است. این مطالعه بر اساس رویکرد رفتاری حسابرسان انجام شده است. جامعه آماری پژوهش ۲۰ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی هستند که از طریق روش نمونه‌گیری نظری (گلوله برفی) انتخاب شده‌اند و بر اساس روش‌شناسی کیفی از طریق تحلیل داده بنیان و با انجام مصاحبه عمیق داده‌های لازم جمع‌آوری گردید و شناسایی مولفه‌های اصلی از طریق کدگذاری باز، انتخابی و محوری انجام گرفت و در نهایت مدل پژوهش بر اساس چارچوب نظری طراحی شد. نتایج پژوهش، هشت مولفه اصلی موثر بر کیفیت حسابرسی از بعد رویکرد رفتاری است که با رعایت و پایبندی به آن در ارتقای کیفی موضوع پژوهش در راستای کسب مزیت رقابتی، پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی مالی، اهمیت درک ذات انسان، برخورد محیط، روابط با جامعه، کنش دولت و موانع سیاسی می‌توان در جهت مطلوبیت هدف پژوهش، گام اساسی برداشت.

کلیدواژه‌ها: رویکرد رفتاری حسابرسان، مصاحبه، تحلیل زمینه بنیان، مدل کیفیت حسابرسی

۱. گروه حسابداری، واحد بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران، ایمیل:

parbag@yahoo.com

۲. استاد حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران، ایمیل:

hejazi33@gmail.com

۳. استادیار علوم اقتصادی (گرایش اقتصادسنجی)، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی، تهران، ایران، ایمیل:

ghemamverdi2@gmail.com

۱- مقدمه:

اجرا و پیاده سازی بهینه نظام راهبری بنگاه، از دستاوردهای رسیدن به مطلوبیت کیفیت حسابرسی است که اگر ارکان این نظام بدرستی تعریف شود و در راستای اهداف تعیین شده آن قرار گیرد و همچنین وظایف نهادهای نظارتی و کنترلی (ایجاد کمیته حسابرسی و تبیین جایگاه‌های حسابررس مستقل و داخلی در این کمیته و شرح وظایف آنها) برای این ارکان بدرستی مشخص شود با اجرای درست آن می تواند مانع از برخی اعمال نفوذ ها، دستکاری قیمت‌ها و سودسازی گمراه کننده و گذرگاه شفافیت اطلاعات مالی بشود و تسهیل تحقق هدف پژوهش امکان پذیرتر خواهد شد (برادران و همکاران، ۱۳۹۵). شاید این طور استنباط شود که مرحله اول بی اعتمادی به قابلیت اتکای صورتهای مالی و نقش بنگاه‌های بزرگ اقتصادی و بین المللی در گزارشگری مالی به همراه کسب مزیت رقابتی، پیشرفت فناوری و توسعه فناوری به دنبال رسوایی های گسترده در سطح شرکتهای بزرگ، بوده است حال آنکه با توجه به مشکلاتی که در عدم رعایت مسئولیت اجتماعی مرتبط با رویکرد رفتاری دیده شد شروع این مرحله در دهه ۱۹۷۰ می تواند باشد و یا در واقع هر زمانی که معیارهای رفتاری زیر پا گذاشته می شود و یا نادیده گرفته می شود (به نظر پژوهشگر). با شروع رسوایی‌های متعدد در فاصله سالهای ۸۵-۱۹۷۸ نیز انجمن حسابداران رسمی امریکا، رهنمودهای خاصی را در مورد استانداردهای حسابرسی مشتمل بر کنترل های داخلی، منتشر کرد. در سال ۱۹۸۵، کمیسیون ملی مبارزه با تقلب در صورت های مالی، نقطه نظرات خود پیرامون کنترل های داخلی را منتشر کرد (پورضربی، ۱۳۹۳). بعد از بحران مالی شرق آسیا در نیمه دوم سال ۱۹۹۷ سوالات مهمی درباره قابلیت‌های اتکای صورتهای مالی و نقش موسسات بزرگ بین المللی در گزارشگری مالی آنها مطرح شد. در این بحران؛ عدم ثبات مالی، خروج ناگهانی سرمایه های خارجی و ضعف رویه های حاکمیت شرکتي در سطح (خرد و کلان شرکتهای و اقتصاد ملی) منجر به سقوط شرکتهای و اقتصاد شد. شکست بسیاری از موسسات مالی و شرکتهای بزرگ شرق آسیا ناشی از اهرم مالی بسیار بالا، اتکای زیاد وامهای خارجی، نبود شفافیت و حسابدهی، کوتاهی در افشای اطلاعات و نبود الزامات مناسب، ناکارایی کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک بی پروا توسط صنایع و بانکها، آنچه را امکان پذیر ساخت، که نباید اتفاق می افتاد. در مرحله دوم شکست، در سال ۲۰۰۱ بازارهای سهام در بسیاری از کشورهای توسعه یافته خصوصاً در بعضی از بخش‌ها مثل مخابرات و تجارت الکترونیک با سرعتهای سرسام آور رشد یافت و همزمان فشار ارائه عملکردهای مناسب با انتظارات به وجود آمده قبلی در بازار از سوی مدیران افزایش یافت و در نتیجه، حباب قیمتهای بالای سهام را ایجاد کرد (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۳). ایجاد نهادهای نظارتی و قانونی برای اعمال محدودیت‌های عملکردی بر شرکتهای مورد نیاز شد و لیکن به نظر من، اصلی ترین روند در نظارت و هدایت عدم توجه به رویکرد رفتاری صحیح در تهیه و تدوین نظام راهبری بنگاه است که البته در کشور ما فقط این دستورالعمل در آبان ۹۷ تدوین شد اما مساله رویکرد رفتاری که به نوعی به مسئولیت اجتماعی نیز ربط داده می شود (ماده ۹۰، قانون برنامه پنجم توسعه) در آن مبهم است (حجازی، ۱۳۹۵).

نیاز به باز بینی مقررات و قوانین حسابرسی، حسابداری و اساسنامه شرکتها بدنبال جهانی شدن سرمایه، ابعاد تقلب و ضعف سیستم و فساد بین المللی توسط نهادهای ناظر و توجه به رویکرد رفتاری حسابرسان و حسابداران برای فراگیری فنون و مهارت‌های جدید حسابرسی بعد دیگری از این فروپاشی و در عین حال اثربخشی کیفیت خواهد بود تا بتوانند مسئولیت های جدید خود را ایفا نمایند که در قالب نظام پاسخ گویی و مسئولیت های اجتماعی تبلور می‌یابد (حساس یگانه، ۱۳۹۵). بی شک برای ایفای نقش و مسئولیت های جدید حسابرسان تسلط به مهارت‌های حسابرسی در قالب حسابرسی مبتنی بر ریسک، روش های تحلیلی، کنترل های داخلی و فناوری و استخراج داده ها، یک نیاز مبرم و ضروری به شمار می رود. زیرا حسابرسانی که به مبانی یاد شده آشنا و مسلط نباشند فاقد مهارت های لازم برای کشف تقلب و فریب در صورت های مالی هستند و نمی‌توانند مانع انتشار صورت های مالی همراه کننده شوند. (سرمد، ۱۳۹۰) مرحله سوم بی اعتمادی همزمان با فروپاشی انرون، جز وقایعی است این که دغدغه را روشن‌تر بازگو کرد و فرضیات اتکا پذیری گزارشگری مالی را در هم شکست. در حالی که شرکت مزبور در سال ۱۹۹۹ و ۲۰۰۰ یکی از موفق ترین شرکتهای مالی با صورتهای مالی درخشان و پیش‌بینی سود کاملاً جذاب در راس انتخابهای هر سرمایه‌گذار علاقه‌مند به سهام شرکتها قرار داشت، عمده این موارد نمونه هایی از گزارش سودهای فوق‌العاده واهی، روشهای غلط حسابداری، ناکارایی حاکمیت شرکتی و مشکلات حسابرسی و تقلب در گزارشگری را در خود دارند (IAASB, 2013). تقریباً تمامی این شکستها و فروپاشی های مهم، نتیجه ترکیبی از اثرات بحران کسب و کار، اتکا پذیری طرح های حاکمیت شرکتی و قصور در گزارشگری و نادیده گرفتن اهمیت رویکرد رفتاری حسابرسان در مساله کیفیت حسابرسی بوده است. اگر واقعیت اصلی برای رسیدن به کیفیت درک شود و از آنجایی که حرفه حسابرسی مانند سایر حرفه‌ها برای حفظ جایگاه خود، نیازمند کسب اعتماد عمومی است، توجه به رویکرد رفتاری یعنی آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد و برعکس، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه ماهیت پیدا می‌کند. علاوه بر این، امروزه رقابت بین مؤسسه‌های حسابرسی گسترش یافته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسه‌های حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هرچه بهتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. همچنین، از آنجا که هدف حسابرسی، حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفها و اشتباهات بااهمیت موجود در صورتهای مالی می‌باشد، حسابرسان به‌منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی، بهتر است به دنبال افزایش اثر بخشی کیفیت حسابرسی با پیاده سازی راهکارهای رویکرد رفتاری باشند. با توجه به مبهم ماندن مساله کیفیت حسابرسی، سعی شده است با بررسی رویکرد رفتاری از طریق روش اکتشافی با جستجوی ادبیات، صحبت با متخصصان حوزه مربوطه، انجام مصاحبه متمرکز و عمیق با افراد یا گروه‌ها و متخصصان حوزه حسابرسی، خواندن متون و نوشته‌های مختلف، مشورت با اساتید و صاحب نظران برای شناسایی مفاهیم درگیر، با پژوهش اکتشافی و ایجاد اطمینان دوباره به هدف پژوهش نزدیک شد. (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸).

لذا این پژوهش از طریق رویکرد اکتشافی و تحلیل داده بنیاد، به دنبال ارائه الگوی کیفیت

حسابرسی مبتنی بر رویکرد رفتاری با هدف کیفیت مطلوب می‌باشد تا از این طریق بنگاه‌های اقتصادی در بازار رقابتی بتوانند به مزیت‌های راهبردی، رشد و توسعه اقتصادی، رسیدن به قیمت‌های واقعی، انصاف در سطح کلان و مطلوبیت شفافیت اطلاعات مالی و مهمترین مساله رسیدن به کیفیت مطلوب دست یابند. لذا هدف این پژوهش طراحی الگوی کیفیت حسابرسی مبتنی بر رویکرد رفتاری با هدف مطلوبیت پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی در بازار سرمایه براساس تحلیل داده بنیاد می‌باشد.

۲- مبانی نظری:

۲-۱- کیفیت حسابرسی

ادبیات کاربردی، کیفیت حسابرسی را تطابق با استانداردهای حسابرسی می‌داند و پژوهشگران حسابداری و حسابرسی، ابعاد چندگانه کیفیت حسابرسی مد نظر دارند که منجر به تعاریف متفاوت شده است (حساس یگانه و قنبریان، ۱۳۸۵، ص ۴). به نظر می‌رسد اهمیت این نکات و مفاهیم در بعد توجه به رویکرد رفتاری مساله درک می‌شود و بهینه‌سازی کیفیت منوط به رعایت و پایبندی به حداقل‌های رفتاری است.

۲-۲- تفاوت بین کیفیت حسابرسی و برداشت از کیفیت حسابرسی

برخی از افراد حرفه‌ای کیفیت حسابرسی را به عنوان میزان تطبیق پذیرش حسابرسی انجام شده با استانداردهای حسابرسی تعریف کرده‌اند. متداول‌ترین تعریف از کیفیت حسابرسی از نگاه محققان حسابداری عبارت است از:

- ارزیابی بازار از احتمال اینکه صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت باشد و حساب‌رسان توانسته باشند آن را کشف و گزارش کرده باشند (DeAngelo ۱۹۸۱).
- احتمال آنکه حساب‌رسان در مورد صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت، گزارش معقول صادر نکند (Lee ۱۹۹۴).
- صحت اطلاعات گزارش شده توسط حساب‌رسان (Titman & Truman ۱۹۸۶).

دلیل استفاده از مفهوم کیفیت حسابرسی، اهمیت شفافیت اطلاعات مالی برای عموم می‌باشد و در واقع هدف از آن کمک به مدیران و حساب‌رسان در ارزیابی عملکرد کنترل، تصمیم‌گیری و گزارشگری برای بنگاه‌های اقتصادی است. کیفیت حسابرسی بر اساس مفاهیم، معیارها و ارزش‌های فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی پایه‌ریزی شده است که تغییر در روش‌های رفتاری می‌تواند پشتوانه محکمی برای حسابرسی مالی، ریسک، حق الزحمه و حسابرسی موسسات بزرگ باشد.

۲-۳- مفهوم

از نظر ذینفعان، دو دیدگاه درباره مفهوم کیفیت از منظر سرمایه‌گذاران و مفهوم کیفیت از

منظر کمیته حسابرسی وجود دارد. توجه به نوع دیدگاه ذی‌نفعان (در دیدگاه اول) حکایت از این مساله دارد که فرد در ارتباط با سهامداران باید بیشتر دقت کند به این منظور که آیا مجموعه اقدامات آنها در شرکت مورد تایید و اجرا قرار گرفته است زیرا از مهم‌ترین آثار مضر بر روی دیدگاه دیگران درباره کیفیت حسابرسی توجه به همین مسائل است. بنابراین درک نقطه نظرات و تفکرات یکدیگر و به‌کارگیری نقطه نظرات مشخص ممکن است بر روی برداشت و نظر دیگران تاثیر بگذارد زیرا برداشت از مفهوم کیفیت حسابرسی موضوعی حیاتی برای تلاش برای افزایش کیفیت حسابرسی تلقی می‌شود تورنر (Turner abd Godwin 1999).

۴-۲- رویکرد رفتاری

این نظر که تنها رفتار باید موضوع پژوهش در روانشناسی باشد نخستین بار در اوایل قرن بیستم از جانب روانشناس آمریکائی جان.بی. واتسون، عنوان شد قبل از آن تاریخ، نظریه غیر زیست‌شناختی رایج عبارت بود از دیدگاه شناختی سده نوزدهم که بر دروننگری تأکید داشت. هر دانشمند واجد شرایطی می‌تواند مشاهداتی را که در یکی از علوم طبیعی صورت گرفته، تکرار کند، حال آنکه مشاهده درون‌نگرانه را فقط یک مشاهده گر واحد یعنی فقط فردی که سرگرم درون‌نگری است، میتواند گزارش کند. برعکس، رفتار ما و از آن جمله رفتار کلامی ما را درباره ادراکها و احساسهایمان، دیگران میتوانند مشاهده کنند (بریجز، ایزابل، ۱۳۸۲).

۵-۲- عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی

اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی علاوه بر اندازه موسسه‌ی حسابرسی از تخصص موسسه‌ی حسابرسی در صنعت صاحب کار نیز استفاده کردند. آنان معتقد بودند موسسه‌های حسابرسی که در صنعت صاحب کار تخصص داشته باشند، با کیفیت بیشتری به حسابرسی آن می‌پردازند (جول، جاب و هاگتون، ۲۰۰۵).

کمیته حسابرسی در بسیاری از کشورها به منظور ارزیابی به صورت موثر، کارآمد، مناسب و به موقع انجام شده است. عوامل مختلف بر کیفیت حسابرسی مانند ورودی، خروجی و تعامل بین کلیه سهامداران است. عوامل ورودی به طور عمده مربوط به تخصص تیم، رفتار اخلاقی خود و فرآیند حسابرسی است. عوامل خروجی مربوط به نیاز به قانون‌گذاری و تاثیر ذینفعان است. تعامل میان ذینفعان کلیدی بر سطح کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد. ارتباط با کسانی که به ادعای حکومت در مرحله برنامه‌ریزی برای ارزیابی خطرات مختلف و چرخه حیاتی می‌تواند یک نمونه‌ای از این تاثیر بر کیفیت حسابرسی است (IAASB، 2013).

۶-۲- مدل یکپارچه کیفیت حسابرسی

هدف از پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسی، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور می‌باشد. در این رابطه با توجه به رویکرد اکتشافی تحقیق و از آنجا که حرفه حسابرسی در ایران از منظر محیط حقوقی، ساز و کار نظارتی، اندازه مؤسسات و ... دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد، در این تحقیق از روش تحقیق کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان استفاده شده است. به این منظور با اخذ نظرات

خبرگان حرفه حسابداری و بازار سرمایه، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری پرداخته شده و در انتها «مدل یکپارچه کیفیت حسابداری»، شامل شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای مربوط به کیفیت حسابداری و پیامدهای آنها ارائه گردیده است. در این تحقیق، کیفیت حسابداری با رویکرد سیستمی، بررسی شده است. در این دیدگاه، کیفیت ورودی‌ها، فرایند و خروجی‌های حسابداری، تعیین‌کننده کیفیت حسابداری می‌باشد و کیفیت تمام اجزای سیستم، مورد توجه قرار می‌گیرد. با توجه به اینکه طبق بررسی‌های انجام شده، تاکنون در کشورمان در تحقیقات رشته حسابداری و حسابداری، از روش نظریه پردازی زمینه بنیان استفاده نشده است، یکی از نوآوری‌های پژوهش حاضر، بکارگیری این روش تحقیق می‌باشد. بعلاوه، طبق نتایج تحقیق، «التزام» شرکاء به کیفیت حسابداری، مهمترین عامل مؤثر در سطح کار و مؤسسه حسابداری شناخته شد که در صورت همراه شدن آن با دانش و تجربه و برخورداری از امکانات، و اتخاذ راهبردهای لازم می‌تواند منجر به دستیابی به کیفیت حسابداری شود. در این میان عواملی چون «اثربخشی نظام کنترل کیفیت در حرفه، وضعیت تأیید صلاحیت حسابداران رسمی، تقاضا برای کیفیت حسابداری، اثر بخشی پاسخ‌خواهی از حسابرس، وضعیت نهادهای حسابداری در حرفه، تناسب تعداد مؤسسات حسابداری و بازار کار، میزان حمایت از مؤسسات در مقابل تعویض و فشار» در سطح حرفه و «اندازه و ساختار یافتگی مؤسسه، شهرت و اعتبار مؤسسه و شرکاء، تخصص حسابرس در صنعت، تناسب حق الزحمه حسابداری با کار، ماندگاری کارکنان و شرکاء، دوره تصدی، فشار زمانی، و پیچیدگی کسب و کار و معاملات» در سطح مؤسسه و کار حسابداری، عوامل مداخله‌گری هستند که دستیابی به کیفیت حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهند. مجموعه این عوامل، در «مدل یکپارچه کیفیت حسابداری» ارائه شده‌اند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۳).

در این پژوهش با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و به کمک روش نظریه زمین‌های و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، ذینفعان اصلی حسابداری داخلی مورد پژوهش قرار گرفتند. با ۳۲ نفر از ذینفعان اصلی اعضای هیئت مدیره، مدیران عامل، مدیران ارشد («استفاده‌کنندگان و آرای آنان) حسابداری داخلی با عناوین اجرایی، اعضای کمیته‌های حسابداری، مدیران حسابداری داخلی شرک‌تهای ایرانی و همچنین شرکای مؤسسات مسئولین سازمان بورس، جامعه حسابداران رسمی، هیئت‌مدیره انجمن حسابرسان داخلی و چند «ناظران شامل و سایر ذینفعان و» حسابداری بزرگ عهده دار حسابداری مستقل یا ارائه خدمات برونسپاری حسابداری داخلی به عنوان نهادهای ناظر، نیز مصاحبه صورت گرفت (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶).

۳- پیشینه پژوهش:

از آنجایی که کیفیت حسابداری چالشی چند بعدی از دو منظر نظری و عملی می‌باشد و از دیدگاه‌های مختلف می‌تواند تابع عواملی چون توانایی‌های حسابرس (دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و ضوابط حرفه‌ای (استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) باشد، مدل درخت احتمال که از فنون متداول داده کاوی در راستای حل مسائلی است که از

نوع طبقه‌بندی می‌باشد. بخوبی دسته‌بندی و تحلیل عوامل سنجش کیفیت حسابرسی را انجام می‌دهد... لذا مدل پیشنهادی مبنایی برای بررسی احتمال وقوع رویدادها می‌باشد که مشتمل بر ۴ شاخص ورودی، فرایند، زمینه و پیامد است. نتایج حاکی از آن است که مدل پیشنهادی درخت احتمالات در سنجش فرایند و پیامد کیفیت حسابرسی موثر است، اما در سنجش ورودی و زمینه کیفیت حسابرسی موثر نیست. هدف این پژوهش سنجش کیفیت حسابرسی شرکتها با استفاده از مدل درخت احتمالات است که به روش توصیفی-تحلیلی و با هدف کاربردی از طریق مدل‌سازی ریاضی و استفاده از مدل احتمالات آماری انجام شده است. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۹ می‌باشد. همچنین یافته‌های بدست آمده از مطالعه موردی نشان می‌دهد که یادگیری، بخش اساسی کیفیت حسابرسی، به‌ویژه در موارد حسابرسی پیچیده است. تاثیر یادگیری بر کیفیت کاملاً نسبت به محدودیت بودجه، تخصص بصری و پیچیدگی غیرحساس است در حالی که حساسیت بسیار زیادی نسبت به میزان یادگیری دارد (تقوی فرد و همکاران، ۲۰۱۸).

ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی کمیته حسابرسی و محتوای ارزشی اطلاعات حسابداری در این پژوهش، رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و محتوای ارزشی اطلاعات حسابداری با رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری موردبررسی قرار گرفت (گرایلی و همکاران، ۱۳۹۶). مدل چند سطحی مدیریت خطا "دیدگاه مدیریت خطا در کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد. با توجه به ۱۸ ماه مشاهدات کارکنان حرفه‌ای و ۳۸ مصاحبه‌ای انجام شده در یک شرکت حسابداری ۴ بزرگ، ما یک مدل چندسطحی از مدیریت خطا را ایجاد شد. با این مدل نشان می‌دهد که چگونه ساختارهای سازمانی، رویه‌ها و شیوه‌های عملکرد تیمی و شناختها و احساسات فردی برای مدیریت خطاها با یکدیگر تعامل میکنند. مدل چند سطحی مدیریت خطا این امکان را می‌دهد که تحقیقات رفتاری و اجتماعی قبلی در مورد کیفیت حسابرسی را به صورت مفهومی تلفیق شود، این مدل همچنین کمک به تحقیقات روزافزون در مورد شرکت‌های حسابداری و دو رویکرد کلی برای مدیریت خطا که اغلب در تضاد با یکدیگر تصور میشوند (کریستفر و همکاران، ۲۰۱۸).

۴- روش پژوهش

اگرچه پژوهش‌های زیادی داخلی و خارجی در مورد کیفیت حسابرسی در طی سالیان اخیر انجام شده است، ولیکن عدم تامین مقصود تا به حال (شفافیت) به عنوان یکی از مهمترین مشکلات مفهوم سازی کیفیت حسابرسی مبتنی بر رویکرد رفتاری می‌باشد. لذا هدف این پژوهشی ارائه‌ی الگویی برای کیفیت حسابرسی با هدف مبتنی بر رویکرد رفتاری است. براین اساس با توجه به سوال این پژوهش که عبارتست از:

رویکرد رفتاری کیفیت حسابرسی مشتمل بر چه مولفه‌ها و عواملی هستند؟

در این پژوهش، سعی می‌شود با اتکای به یک مطالعه‌ی اکتشافی و تفسیری بر اساس تحلیل داده بنیاد (GT) پاسخ مناسبی به آن ارائه نماید. در واقع به دلیل اینکه پژوهش‌های منسجمی

در حوزه‌ی رفتاری کیفیت حسابرسی انجام نشده است و این مفهوم به میزان زیادی از نظر مفهومی دارای ابهام می‌باشد، این پژوهش از طریق تحلیل داده بنیاد به دنبال بسط و توسعه‌ی نظری آن می‌باشد و بر این مبنا، ماهیت روش پژوهش اکتشافی و تفسیری است. به عبارت دیگر، این روش به پژوهشگر این امکان را می‌دهد در مواردی که امکان تدوین فرضیه وجود ندارد و یا انسجام نظری در رابطه با موضوع مورد بررسی نیست، به جای استفاده از نظریه‌های از پیش تعریف شده، نظریه جدیدی تدوین کند. نظریه جدید، نه بر مبنای نظر شخصی پژوهشگر، که در واقع براساس داده‌های گردآوری شده از محیط واقعی و در شرایط واقعی تدوین می‌شود. رویکرد پژوهشی مطالعه حاضر، به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقرائی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که نظریه جامعی درباره آن در حیطه‌های رویکرد رفتاری کیفیت حسابرسی در شرکت‌ها وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. به عبارت دیگر، از طریق رویکرد استقرائی تلاش می‌شود، الگوی مناسبی طراحی گردد. بدین منظور با اتکا به روش نظریه زمینه‌ای و رویکرد نوظهور (Emerging) یا ظاهرشونده، گلیرز تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان و خبرگان حسابرسی، مباحث مربوط به رویکرد رفتاری کیفیت حسابرسی مشخص و دسته‌بندی شود. این رویکرد به پژوهشگر اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا بر اساس مرحله اول کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه شونده‌گان بی‌سود و سپس بر اساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت بر اساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد. به عبارت دیگر، رویکرد نوظهور در گرداند تئوری مستلزم مقوله‌بندی تطبیقی ثابت است که در آن مقوله‌ها باهم، با رویدادها با رویدادها مقایسه می‌شوند و صرفاً به توصیف مقوله‌ها پرداخته نمی‌شود (فراسخواه، ۱۳۹۵).

۵- مشارکت کنندگان پژوهش

در این پژوهش، بر اساس اعتقاد اشتراوس و کوربین، برای پایبندی به اصول نظریه برخاسته از داده‌ها از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند «برای حداکثر کردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع، یا اتفاقات» استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله براساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یافت شود. بر این مبنا، مذاکراتی با حداقل ۳۰ نفر از متخصصان ارسال گردید و از آن‌ها خواسته شد، تا در صورت تمایل، مقدمات انجام مصاحبه مهیا گردد. از مجموع مذاکرات ارسال شده، ۲۰ مذاکره پاسخ داده شد که همین ۲۰ نفر نهایتاً به عنوان مصاحبه شونده انتخاب شدند. روند انجام مصاحبه تلاش شد تا حد امکان رودررو مصاحبه عمیق نیز از طریق صوت ضبط شده بین پژوهشگر با مصاحبه شونده‌گان مراوده شد. ذکر این نکته حائز اهمیت است که رعایت اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه‌های آن‌ها در همان ابتدا تاکید می‌شد، تا اطمینان و اعتماد آن‌ها برای انجام مصاحبه‌ها جلب گردد (ایمان، ۱۳۹۵).

در این ارتباط با ۲۰ نفر از خبرگان حوزه حسابرسی به شرح اطلاعات تفصیلی زیر مصاحبه

شد:

کد	جنسیت	سمت	سابقه کاری	تحصیلات
I ₀₁	آقا	شریک موسسه حسابرسی	۳۵ سال	دکتری
I ₀₂	آقا	شریک موسسه حسابرسی	۳۰ سال	دکتری
I ₀₃	آقا	شریک موسسه حسابرسی و عضو هیات عامل سازمان حسابرسی	۴۲ سال	دکتری
I ₀₄	آقا	حسابدار رسمی، مدیریت نهاد ناظر بر کار حسابرسان	۲۱ سال	دکتری
I ₀₅	آقا	شریک موسسه حسابرسی	۳۵ سال	کارشناسی
I ₀₆	آقا	شریک موسسه حسابرسی	۲۹ سال	کارشناسی ارشد
I ₀₇	آقا	حسابدار رسمی، مدیر سابق سازمان حسابرسی	۳۸ سال	دکتری
I ₀₈	آقا	شریک موسسه حسابرسی و عضو هیات عامل سازمان حسابرسی	۳۰ سال	دکتری
I ₀₉	آقا	شریک موسسه حسابرسی	۲۲ سال	کارشناسی ارشد
I ₁₀	آقا	شریک موسسه حسابرسی	۲۳ سال	کارشناسی ارشد
I ₁₁	آقا	حسابدار رسمی، مدیریت نهاد ناظر بر کار حسابرسان	۳۵ سال	دکتری
I ₁₂	آقا	شریک موسسه حسابرسی	۱۵ سال	دکتری
I ₁₃	آقا	شریک موسسه حسابرسی و عضو هیات عامل سازمان حسابرسی	۲۰ سال	کارشناسی ارشد
I ₁₄	آقا	عضو هیئت علمی، سابقه تالیف و تدریس در حسابرسی	۳۰ سال	دکتری
I ₁₅	آقا	شریک موسسه حسابرسی، مدیر سابق موسسه حسابرسی مفید راهبر	۱۹ سال	کارشناسی ارشد
I ₁₆	آقا	حسابدار رسمی، مدیر سابق موسسه حسابرسی مفید راهبر	۱۸ سال	کارشناسی ارشد
I ₁₇	آقا	شریک موسسه حسابرسی	۱۸ سال	دکتری

I ₁₈	آقا	حسابدار رسمی ، مدیریت نهاد ناظر بر کار حسابرسان	۳۰ سال	کارشناسی ارشد
I ₁₉	آقا	حسابدار رسمی ، مدیریت نهاد ناظر بر کار حسابرسان	۳۰ سال	کارشناسی ارشد
I ₂₀	آقا	حسابدار رسمی ، مدیریت نهاد ناظر بر کار حسابرسان	۳۰ سال	کارشناسی ارشد

۶- گردآوری و تجزیه و تحلیل

در جمع‌آوری داده‌های مصاحبه، در ابتدا از مصاحبه‌های باز و سپس از مصاحبه‌های نیمه ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. سوالات مصاحبه‌ها شامل موقعیت‌های واقعی بودند که شرکت کنندگان بر حسب تجربه و یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند که برخی از این سوالات عبارت بودند از:

- ۱- رویکرد رفتاری حسابرسان مستقل بر کیفیت حسابرسی چه تاثیری دارد؟
- ۲- رویکرد رفتاری حسابرسان داخلی بر کیفیت حسابرسی چه تاثیری دارد؟
- ۳- رویکرد رفتاری سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان بر کیفیت حسابرسی چه تاثیری دارد؟

۴- رویکرد رفتاری تهیه کنندگان صورتهای مالی بر کیفیت حسابرسی چه تاثیری دارد؟

۵- ساز و کار حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی چه تاثیری دارد؟

در آغاز فرآیند تحقیق، مصاحبه‌ها عموماً بدون ساختار انجام می‌شد چرا که این موضوع به ایجاد دیدگاه‌های متفاوت در مورد موضوع پژوهش به محقق کمک می‌نمود، اما در مراحل بعدی فرآیند تحقیق، بدلیل معنا پیدا کردن مفاهیم، مصاحبه‌ها به سمت نیمه‌ساختاریافته هدایت شد تا چارچوب نظری هدفمندی به منظور تولید محتوای اثربخش‌تر ایجاد شود. این کار می‌تواند به کاهش تاثیرگذاری گرایش یا جهت ناشی از نظریه‌های مبتنی بر ادبیات تحقیق در حین گردآوری داده‌ها، کمک شایانی نماید. از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و راهبرد در این تجزیه و تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. پژوهشگران پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکات آنها مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. چرا که استفاده از مقایسه دائمی سبب کنترل پی‌درپی مفاهیم جدید، بسط و توسعه و مقایسه طبقه‌بندی‌ها و تصمیم‌گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه‌بندی‌های موجود می‌شود. در واقع در مرحله کدگذاری محوری، محقق هر گونه ایده نوظهور، کدها و طبقه‌بندی‌های احتمالی و روابط بین طبقه‌بندی‌های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابَهت ثبت و ضبط می‌کند. در مرحله کدگذاری انتخابی طبقه‌بندی‌های فرعی و طبقه‌بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته می‌شوند. در نهایت در زمان تدوین مدل و

دسته‌بندی مولفه‌های اصلی و فرعی، قبل از نهایی سازی برای مصاحبه‌شوندگان ارسال و از آنها خواسته شد تا پیشنهادات و انتقادات خود را ارائه نمایند که در این مرحله اعتبار مربوط به تحقیق کیفی بر اساس سه‌سوسازی یا چندجانبه‌گری مورد بررسی قرار گرفت (فراستخواه، ۱۳۹۵)

۷- اعتبار پژوهش

مفهوم اعتبار در تحقیقات کیفی از منظرهای مختلفی به کار رفته است. این مفهوم واحد نبوده، بلکه مفهومی پیچیده و فراگیر و همه جانبه بوده است. در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد، بنابراین، درباره اینکه آیا مصاحبه‌ها قابل تکرار و نتایج قابل تعمیم هستند، جای شک و تردید وجود دارد و پژوهشگران باید از فنونی استفاده کنند که در تحقیقات کیفی برای نشان دادن قابلیت اعتماد و صحت یافته‌ها به کار گرفته می‌شود. در این پژوهش از روش سه‌سوسازی یا چندجانبه‌گری برای سنجش اعتبار تحقیق استفاده شده است. برای محقق شدن چندجانبه‌نگری در پژوهش حاضر، رویکردهای مختلف مصاحبه‌شوندگان در ۴ بعد زیر مورد بررسی قرار گرفت و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شده است.

۱- اعتباریابی یا بازبینی توسط مصاحبه‌شوندگان: این روش عبارت از بررسی صحت یافته‌های پژوهش توسط مصاحبه‌شوندگان به منظور تعیین آن است آیا این پژوهش به شکل صحیح دیدگاه‌های آنان را درباره موضوع پژوهش تحت پوشش قرار می‌دهد یا نه؟ برای تحقق این روش با ۲۰ نفر از بین ۲۰ مشارکت‌کننده پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها، در مورد مطابقت دیدگاه‌های ایشان با مصاحبه‌کننده سوال و بحث انجام شد که خوشبختانه در همه موارد پژوهشگر درک صحیحی از اظهارات مصاحبه‌کنندگان داشته است، این امر می‌تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه‌شوندگان و مصاحبه‌کننده درباره موضوع تحقیق باشد.

۲- مرور همتا: با استفاده از این راهبرد، پژوهشگر طی انجام پژوهش، به منظور فراهم کردن نقدی درباره شیوه‌های به کار گرفته شده و بررسی نتایج و صحت آنها، از سایر پژوهشگران کمک می‌گیرد؛ از آنها می‌خواهد تا به بررسی یادداشت‌ها، مقوله‌بندی انجام شده با استفاده از فهرست مقوله‌ها و تجزیه و تحلیل‌های رایانه‌ای بپردازند که در حین پژوهش انجام شده است. به دلیل محدودیت‌های موجود کمک گرفتن از سایر پژوهشگران در این تحقیق امکان‌پذیر نبود اما برای تحقق این روش، تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه پس از دو هفته مجدداً انجام گرفت و در درک مفاهیم مربوط به مصاحبه در دو زمان، اختلاف قابل ملاحظه‌ای وجود نداشت.

۳- توضیح شیوه یادداشت‌برداری و انجام پژوهش: در این مرحله پروتکل و فرآیند انجام مصاحبه‌ها در اختیار ۷ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا تایید نمایند، آیا نحوه‌ی تحلیل درست طی شده است یا خیر، که مرور یادداشت‌ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.

۴- تهیه گزارش مفصل نتایج: در تحلیل تفسیری، با توجه به این اصل که «معناها برخاسته از موقعیت هستند»، هریک از نتایج باید همراه با موقعیت، به‌طور کامل در نظر گرفته شود و

خواننده پژوهش توجهی خاص به موقعیت داشته باشد. بنابراین، لازم است جزئیات موقعیت پژوهش در گزارش توضیح داده شود. بر این مبنا ضبط مصاحبه‌ها، یادداشت‌برداری و گزارش‌دهی مرتب نتایج، منجر به فراهم نمودن داده‌های معتبر گردید که این موضوع مورد تایید قرار گرفت.

۹- یافته‌های نظری

از آنجاکه نظریه سازی چندانسی در مورد کیفیت حسابرسی با هدف رویکرد رفتاری در تحقیقات قبلی صورت نپذیرفته است، و صرفاً محققان با اتکا به مباحث کمی محققان قبلی، اقدام به بررسی کیفیت حسابرسی نموده اند، این پژوهش در سه مرحله کدگذاری، مولفه‌های اصلی و فرعی پژوهش را در قالب جدول زیر ارائه می‌دهد. بر این اساس پس از پایان هر مصاحبه کدگذاری‌ها انجام می‌گرفت و این روند به منظور شناسایی کدهای جدید دوباره در طی روزهای آتی مرور می‌شد. جدول (۱) فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری را نشان می‌دهد:

جدول (۱) کدهای مفهومی و طبقه‌بندی شده ناشی از مصاحبه‌ها

کدگذاری‌های اصلی			کدگذاری باز
کدگذاری نظری	کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدهای مفهومی
طبقه‌بندی اصلی	طبقه‌بندی فرعی	طبقه‌بندی مفهومی	
◀ افزایش اعتبار حرفه و ارزش افزوده ◀ انگیزه و رضایت درونی و وجدان حسابررس - افزایش لیاقت و شایستگی و کارایی موسسه حسابرسی ◀ تقویت فرهنگ بکارگیری و آموزش و اجرای درست حسابداری و حسابرسی ◀ کاهش فاصله انتظارات و رضایت ذینفعان با گفتمان و روابط و زبان بدن و ابزارهای فناوری اطلاعات ◀ مسئولیت‌پذیری اجتماعی ◀ احترام به قانون و ناظر و برعکس ◀ حسابداری و حسابخواهی و حساسیت استفاده کننده و تهیه کننده ◀ ایجاد کمیته تخصصی هیات مدیره (حسابرسی، ریسک، حقوق و مزایا) ◀ رجحان محتوا بر شکل ◀ اتکا به اطلاعات و موثر بودن اطلاعات مالی در تصمیم‌گیریهای مالی ◀ ارتقای روحیه همکاری و اطمینان متقابل ◀ ارتقای سطح استقلال از طریق تقویت کمی و کیفی موسسات (سایز) ◀ رعایت اصول و الزامات کنترل کیفیت ◀ پرهیز از شکل‌گرایی در بکارگیری			

مفاهیم (کلی)	مقوله‌ها (کلی)
حسابدهی و حسابخواهی (پاسخگویی مالی)	بازبینی و اصلاحات قوانین و مقررات
اتکا به اطلاعات مالی حسابرسی شده	
ارتقای الزامات آئین رفتار حرفه‌ای (استخدام، آموزش مستمر و حین کار)	پایبندی و رعایت به آیین رفتار حرفه‌ای
ارتقای روحیه همکاری و اطمینان متقابل	
ارتقای سطح استقلال از طریق تقویت کمی و کیفی موسسات (سایز)	
ارتقای سطح پاسخگویی موسسات (در ارتباط با جامعه و بورس)	
ارتقای روابط بین موسسات و تعامل فیما بین	
رجحان محتوا بر شکل	استانداردهای حسابداری
مطابقت استانداردها با محیط اقتصادی، اجتماعی و ...	
سادگی و قابل فهم بودن استانداردها	
استقلال از مدیران اجرایی	رویکرد رفتاری مسئولین تهیه اطلاعات مالی
رعایت آئین رفتار حرفه‌ای مربوط	
برخورداري از دانش و تجربه کافی	
مسئولیت‌پذیری نسبت به اطلاعات مالی	
این باور که اطلاعات مالی حسابرسی شده دارای ارزش افزوده است	رویکرد رفتاری سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی
این باور که اطلاعات مالی در تصمیم‌گیریهای مالی موثر است	
استفاده‌کنندگان نقش پاسخ‌خواهی خود را بدرستی ایفا می‌کنند.	
دستگاههای نظارتی (به عنوان سایر استفاده‌کنندگان) وظایف خود را بدرستی ایفا می‌کنند.	
استفاده‌کنندگان به ویژه (بورس و ...) نسبت به گزارشهای تعدیل شده حساست لازم را اعمال می‌کنند	

ترکیب مناسب هیات مدیره و تفکیک بخش اجرایی و نظارت	تدوین و تکمیل ضوابط نظام راهبری بنگاه
وجود کمیته‌های تخصص هیات مدیره (حسابرسی، ریسک، حقوق و مزایا و ...)	
ترکیب مناسب کمیته حسابرسی و ارتباط آن با هیات مدیره و حساب‌رسان مستقل و داخلی	رویکرد رفتاری حساب‌رسان
رعایت آیین رفتار حرفه‌ای به ویژه ملاحظات استقلال و نحوه رعایت شئون حرفه‌ای	
برخورداری از دانش و تجربه کافی (با تاکید بر مفاهیم ریسک حسابرسی و فن‌آوری اطلاعات)	
استفاده از دستورالعمل‌های مناسب و پرهیز از شکل‌گرایی در بکارگیری استانداردهای حسابرسی	
رعایت اصول و الزامات اساسی کنترل کیفیت	
رعایت قوانین و مقررات موضوعه (از جمله در مورد مالیات و بیمه کارکنان)	استانداردهای حسابرسی
دارا بودن تردید حرفه‌ای در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی	
اعمال مراقبت حرفه‌ای شامل سرپرستی، هدایت و نظارت مناسب	
اعمال قضاوت حرفه‌ای بر پایه شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی	
گردآوری شواهد کافی و مناسب و مستندسازی آن	

در ادامه یافته‌های پژوهش، به ویژه بحث درباره مفاهیم و طبقه‌بندی در سایه تحقیقات انجام شده درباره کیفیت حسابرسی، ارائه، و به طور همزمان پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح داده می‌شود. همانطور که از جدول (۱) مشاهده شد تعاریف طبقه‌بندی‌ها که عبارتند از:

شرایط علی:

مقوله‌هایی (شرایطی) هستند که مقوله اصلی را تحت تاثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامد. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آن جا که، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند. حتی زمانی که چنین نشانه‌هایی وجود ندارد محقق می‌تواند با توجه به خود پدیده و با نگاه منظم به داده‌ها و بازبینی رویدادها و وقایعی که از نظر زمانی مقدم بر پدیده مورد نظرند، شرایط علی را بیابد.

با بررسی متن مصاحبه‌ها شرایط علی در سه سطح کلی تقسیم‌بندی گردید:

الف. شخص (خود فرد)

ب. محیط (کار)

ج. شرایط خاص کیفیت (موسسه یا شرکت)

بستر:

بستر یا زمینه مجموعه مشخصه‌های ویژه‌ای است که به پدیده موردنظر دلالت می‌کند؛ یعنی محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده. بستر نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد.

شرایط مداخله‌گر:

شرایط ساختاری که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آنها را محدود و مقید می‌کنند.

راهبردها:

راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مورد نظر هستند. راهبردها مقصود داشته، هدفمند است و به دلیلی صورت می‌گیرد. همواره شرایط مداخله‌گری نیز حضور دارند که راهبردها را سهولت می‌بخشند یا آن را محدود می‌سازند.

پیامدها:

پیامدها نتایجی است که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند. پیامدها را همواره نمی‌توان پیش‌بینی کرد و الزاماً همان‌هایی نیستند که افراد قصد آن را داشته‌اند. پیامدها ممکن است حوادث و اتفاقات باشند، شکل منفی به خود بگیرند، واقعی یا ضمنی باشند، و در حال یا آینده به وقوع بپیوندند. همچنین این امکان وجود دارد که آن چه که در برهه‌ای از زمان پیامد به شمار می‌رود در زمانی دیگر به بخشی از شرایط و عوامل تبدیل شود.

۱۰- چارچوب نظری

پس از شناسایی و تشریح مولفه‌های طبقه‌بندی مفهومی، فرعی و اصلی و بر اساس کدهای ایجاد شده ناشی از تحلیل مصاحبه‌ها در سه بخش کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه شوندگان پرسیده شد و سپس بر اساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت گردید و در این بخش بر اساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش به منظور نظریه‌پردازی ارائه می‌گردد. به عبارت دیگر، رویکرد نوحسته در گردند تئوری مستلزم مقوله‌بندی تطبیقی ثابت است که در آن مقوله‌ها باهم، با رویدادها با رویدادها مقایسه

گردیدند. چارچوب کیفیت حسابداری با هدف شناسایی رویکرد رفتاری به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

شکل (۲) چارچوب نظری مدل کیفیت حسابداری با هدف مبتنی بر رویکرد رفتاری (منبع: یافته‌های پژوهشگر)



۱۱- بحث و نتیجه‌گیری

جهان کنونی، دنیای رقابت، ظهور فناوری‌های برتر و توسعه‌ی تجارت است. اما هرگونه کسب مزیت رقابتی در سطح بین‌المللی و کشور بدون توجه به رویکرد رفتاری در حوزه کیفیت حسابداری، عدم شفافیت گزارشگری و ناکارآمدی موسسات حسابداری و رسوایی‌های صورت گرفته را به همراه خواهد داشت. افزون بر این، اغلب مسائل، مشکلات و تنگناهای کیفیت حسابداری، موضوعاتی مربوط به کنترل و گزارشگری نیست و با توجه به ارتباط رویکرد رفتاری با مباحث ذات انسانی، هرگونه مشکلات کیفیت حسابداری یک کشور، مشکلی برای کل جهان محسوب می‌شود. این موضوع سبب افزایش نگرانی‌ها در قبال مسائل مسئولیت اجتماعی، پاسخ‌خواهی و پاسخ‌گویی و هم‌چنین افزایش آگاهی عموم از مسئولیت‌های رفتاری شرکت‌ها و صنایع مختلف

شد. در این بین، تجربه بین‌المللی ثابت کرده است که بهبود کیفیت هر چیز جز در سایه توجه به رویکردهای رفتاری عوامل در گیر در مساله امکان پذیر نیست. از این رو، موسسات و نهادهای درگیر در موضوع پژوهش که فعالیت‌های آن‌ها دارای آثار گسترده محیطی، فرهنگی، سیاسی، اجتماعی و اقتصادی است، با چالش جدی در زمینه انتشار اطلاعات فعالیت‌های گزارشگری به عموم، مواجه هستند. هدف این پژوهش طراحی الگوی کیفیت حسابرسی با هدف مبتنی ر رویکرد رفتاری حسابرسان براساس تحلیل داده بنیاد بود. همانطور که تشریح شد، پژوهش بر اساس تحلیل داده بنیاد و از طریق مصاحبه عمیق با ۲۰ نفر از خبرگان حسابرسی صورت پذیرفت و تجزیه و تحلیل‌ها بر اساس سه مرحله کدگذاری باز، انتخابی و محوری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. جدول (۳) خلاصه چارچوب نظری را ارائه می‌دهد:

جدول (۳) خلاصه چارچوب نظری

طبقه‌بندی‌های اصلی	طبقه‌بندی مفهومی	تشریح کدهای چارچوب نظری
۱- بازبینی و اصلاحات در قوانین ومقررات حسابرسی حاکم بر شرکتها	۱-۱ حسابخواهی و حسابدهی (پاسخگویی مالی) ۲-۱ اتکای به اطلاعات مالی حسابرسی شده	برای رسیدن به بازده‌های فعلی عملیاتی شرکت و ایجاد ارزش افزوده، نیازمند عملکردهای مسئولانه در سطح کلان است. یکسان بودن قانون برای نظارت برای افراد و موثر بودن اختیار انسان و همچنین خطاکاری انسان برای پاسخ خواهی و پاسخ گویی و کنترل ضعف سیستم برای کاهش فساد در تمامی زمینه‌ها و از همه مهمتر ارزش افزوده رعایت مسئولیت اجتماعی در نتیجه آن
۲- استانداردهای حسابداری	۲-۱ رجحان محتوا بر شکل ۲-۲ مطابقت استانداردها با محیط اقتصادی، اجتماعی کشور ۲-۳ سادگی و قابل فهم بودن استانداردها	رسیدن به رقابت و مزیت رقابتی در سطح بین‌المللی

طبقه‌بندی‌های اصلی	طبقه‌بندی مفهومی	تشریح کدهای چارچوب نظری
		سهامداران = پایش می‌کند هیات مدیره = تدوین مدیریت = اجرا کمیته حسابرسی = نظارت حسابرسان مستقل و داخلی = اطمینان دهی مقررات گذاران = نهادهای ناظر بر نظریه ذینفعان و نمایندگی مرکز این دوسنگ آسیاب (هدایت و نظارت) = کسب اعتماد سرمایه‌گذاری و دستیابی به اهداف شرکت ارزش افزایی یا خلق ارزش = مرکز آن ایجاد ثروت برای واحدهای تجاری و برای دولتی و غیر انتفاعی ایجاد خدمت و اینها دور یک عمود می‌چرخد و آن عمود اعتماد سرمایه گذاران و سایر سهامداران که یک گروه شرکت هدایت می‌کند: هیات مدیره، مدیریت و یک گروه شرکت نظارت می‌کند که از سهامداران شروع می‌شود و کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل و داخلی
		۱-۳ ترکیب مناسب هیات مدیره و تفکیک بخش اجرایی و نظارت در هیات مدیره ۲-۳ وجود کمیته‌های تخصصی هیات مدیره (حسابرسی، ریسک، حقوق و مزایا و....) ۳-۳ ترکیب مناسب کمیته حسابرسی و ارتباط آن با هیات مدیره و حسابرسان مستقل و داخلی ۴-۳ عملکرد مناسب کمیته حسابرسی در ایجاد هماهنگی بین حسابرسان مستقل و داخلی و مدیریت اجرایی
۳- تدوین و تکمیل ضوابط نظام راهبری بنگاه		
		۱-۴ این باور که اطلاعات مالی حسابرسی شده دارای ارزش افزوده است. ۲-۴ این باور که اطلاعات مالی در تصمیم‌گیریهای مالی موثر است. ۳-۴ استفاده کنندگان نقش پاسخ خواهی خود را بدرستی ایفا می‌کنند. ۴-۴ دستگاههای نظارتی به عنوان (بخشی از سایر استفاده کنندگان (بورس، جامعه حسابداران رسمی) وظایف خود را بدرستی ایفا می‌کنند؟
۴- رویکرد رفتاری سرمایه‌گذاران و سایر استفاده کنندگان اطلاعات مالی		
		۱-۵ برخورداری از دانش و تجربه کافی ۲-۵ رعایت آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران و مدیران ۳-۵ استقلال کمیته حسابرسی از مدیران اجرایی ۴-۵ مسئولیت‌پذیری نسبت به اطلاعات مالی
۵- رویکرد رفتاری مسئولین تهیه صورتهای مالی		
		ارزیابی عملکرد، افشای واقع‌گرایانه، کسب مزیت رقابتی، توسعه فناوری

طبقه‌بندی‌های اصلی	طبقه‌بندی مفهومی	تشریح کدهای چارچوب نظری
۶- پایبندی و رعایت به آئین رفتار حرفه‌ای	۱- ۶- بهبود رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان ۲- ۶- ارتقای همکاری و اطمینان متقابل حساب‌رسان مستقل با مدیریت و کمیته حسابرسی و حساب‌رسان داخلی ۳- ۶- ارتقای سطح استقلال از طریق تقویت کمی و کیفی موسسات (سایز) ۴- ۶- ارتقای سطح پاسخگویی موسسات (در ارتباط با جامعه حسابداران رسمی و بورس- نهاد نظارتی) ۵- ۶- ارتقای روابط بین موسسات و تعامل فی‌مابین	تعامل و همکاری با رعایت و پایبندی به حداقل‌های الزامات حرفه اهمیت به ذات انسان به عنوان اصلی ترین مقوله رفتار
استانداردهای حسابرسی	۱- ۷- دارا بودن تردید حرفه‌ای در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی ۲- ۷- اعمال مراقبت حرفه‌ای شامل سرپرستی، هدایت و نظارت مناسب ۳- ۷- گردآوری شواهد کافی و مناسب و مستندسازی آن ۴- ۷- اجرای حسابرسی مبتنی بر مدل مدیریت ریسک ۵- ۷- اعمال قضاوت حرفه‌ای بر پایه شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی	تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای درست
رویکرد رفتاری حساب‌رسان	۱- ۸- رعایت آیین رفتار حرفه‌ای به ویژه ملاحظات استقلال و نسبت رعایت شئون حرفه‌ای ۲- ۸- برخورداری از دانش روز، تجربه کافی (با تاکید بر مفاهیم ریسک حسابرسی و فن‌آوری اطلاعات) ۳- ۸- استفاده از استانداردها، دستورالعمل‌های مناسب و پرهیز از شکل‌گرایی در بکارگیری استانداردهای حسابرسی ۴- ۸- رعایت اصول و الزامات اساسی کنترل کیفیت ۵- ۸- رعایت قوانین و مقررات موضوعه از جمله در مورد مالیات و بیمه کارکنان	حسابرسی ریسک، حقوق و مزایا، کنترل داخلی، ریسک اطلاعاتی اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران کاهش یافته و در نتیجه هزینه سرمایه شرکت کاهش پیدا می‌کند

با توجه به نتایج حاصل شده می‌توان بیان نمود، هشت مولفه اصلی مدل با هدف بکارگیری رویکرد رفتاری در کیفیت حسابداری نقش ایفا می‌کند و می‌تواند به مزیت رقابتی و بین‌المللی بنگاه‌های اقتصادی (مفاهیم استخراج شده از مدل) در راستای راهبردهای تعیین شده، کمک نماید. حاکمیت شرکتی، مجموعه روابط بین مدیریت، هیأت مدیره، سهامداران

و سایر ذی‌نفعان در شرکت است که ساختاری را فراهم می‌کند تا از طریق آن، اهداف شرکت تدوین و ابزارهای دستیابی به این اهداف و همچنین نحوه نظارت بر عملکرد مدیران مشخص شود از طرف دیگر، حساب‌رسان مستقر می‌تواند با اطمینان دادن به سهامداران در مورد کیفیت صورت‌های مالی تهیه شده، هزینه‌های نمایندگی را کاهش داده و به سهامداران این امکان را بدهد که بر مبنای صورت‌های مالی حسابرسی شده، قراردادهایی دقیق، روشن و کارا با مدیران تنظیم نمایند. بنابراین، نظام حاکمیت شرکتی قوی و کیفیت بالای حسابرسی موجب می‌شوند تا شرکت‌ها اطلاعات مالی با کیفیت و شفاف‌تری ارائه نمایند که از طریق آن ریسک اطلاعاتی اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران کاهش یافته و در نتیجه هزینه سرمایه شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهند که اصلی‌ترین مساله در رسیدن برای اثر بخشی رعایت حداقل‌های رویکرد رفتاری می‌باشد. بر اساس نتایج کسب شده در نهایت پیشنهاد می‌شود، بنگاه‌های اقتصادی اگر در فرآیندهای کسب و کار خود به دنبال کسب مزیت و جذب سرمایه‌های بیشتری در بازار رقابتی و بین‌المللی هستند، باید بر نقاط قوت و ضعف خود در تفهیم رویکرد رفتاری به عنوان اصلی‌ترین مساله در کیفیت حسابرسی توجه نمایند. حرفه حسابرسی مانند سایر حرفه‌ها برای حفظ جایگاه خود، نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه می‌باشد. علاوه بر این، امروزه رقابت بین مؤسسه‌های حسابرسی گسترش یافته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسه‌های حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هرچه بهتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. همچنین، از آنجا که هدف حسابرسی حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریف‌ها و اشتباهات بااهمیت موجود در صورتهای مالی می‌باشد، حساب‌رسان به‌منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی می‌باشند. برای رسیدن به بازار سرمایه شفاف و بازدهی بهینه از حسابرسی ریسک، کنترل، حقوق و مزایا از کلیدواژه‌های ابتدائی پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی مالی، اهمیت درک ذات انسان، برخورد محیط، روابط با جامعه، کنش دولت و موانع سیاسی مرور رفتاری داشته باشند.

محدودیت‌های پژوهش:

در پژوهش‌های کیفی امکان بروز و دخالت دادن پیش‌فرض‌ها و تعصبات پژوهشگر ممکن است یافته‌ها و نتایج تحقیق را خدشه دار کند که البته در پژوهش حاضر محقق نهایت تلاش خود را نموده تا از سوگیری جلوگیری نماید.

پیشنهادهای برای تحقیقات آتی:

الف) پیشنهاد می‌شود یک مطالعه میدانی در حد چند هزار نفر از گروه‌های مختلف استفاده‌کننده گزارشات حسابرسی در ایران انجام شود و نظرات استفاده‌کنندگان در رابطه رویکرد رفتاری حساب‌رسان و اثرات آن بر هر یک از گروه‌های ذینفع به دقت مستند شده و ارزیابی گردد. چنان اطلاعاتی می‌تواند کمک بسیار بزرگی برای تعیین بهترین راه برخورد با موضوع

گزارشات حساسی‌ری در ایران باشد.
(ب) پیشنهاد می‌شود بر اساس روش پژوهش کمی و از طریق پرسشنامه تاثیر هر یک از مفاهیم کشف شده در مدل تحقیق مورد آزمون قرار گیرد.

پیشنهادهات	نهاد-موسسه-سازمان-دولت-کشور
راه اندازی سیستم فناوری اطلاعات و مکانیزه کردن روند آموزش	موسسات حساسی‌ری
احترام به نظرات گروه و خبرگان	
رعایت حقوق استفاده کنندگان و عموم	
پایبندی و رعایت به استاندارد حسابداری و حساسی‌ری و آیین رفتار حرفه‌ای	
ساماندهی سیستم مکانیزه فناوری اطلاعات	جامعه حسابداران رسمی
اجرای استاندارد-شفافیت	
یکسان سازی خدمات	
ایجاد کمیته حساسی‌ری و فرهنگ پاسخ‌خواهی و پاسخ‌گویی	سیاست‌گزاران و دولت
اصلاح قوانین و مقررات حساسی‌ری و اساسنامه شرکتها	
ریشه‌یابی فساد= بهبود و کنترل ضعف سیستم	
اهمیت به فرهنگ و ارزشهای انسانی	

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. ایمان، محمد تقی، (۱۳۹۵)، "فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی"، انتشارات آگه.
۲. برادران، رسول؛ پاک مرام، عسگر؛ حسین بابایی، قادر و علی فریادی. (۱۳۹۵). تأثیر برخی سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر گزارش حسابرسان. فصلنامه علمی-پژوهشی بررسیهای حسابداری و حساسی‌ری. ۲۳(۲).
۳. بریجز، ایزابل. (۱۳۸۲). آشنایی با تیپ‌های شخصیتی ۱۶ گانه، ترجمه مرتضی ظهرايي. جهاد دانشگاهی واحد علوم پزشکی ایران، ۳۳(۲).
۴. پورضیایی، حسین. (۱۳۹۳). نقش حاکمیت شرکتی در کیفیت حساسی‌ری، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
۵. تقوی فرد و همکاران. (۱۳۹۷). سنجش کیفیت حساسی‌ری شرکتها با استفاده از مدل درخت احتمال (مورد مطالعه: شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران).
۶. سرمد، زهره؛ حجازی، الهه و عباس بازگان. (۱۳۹۰) روش تحقیق در علوم رفتاری، تهران: انتشارات آگه.
۷. شجاع الله کائی، طاهره و نیک‌کار، بهزاد. (۱۳۹۶). بررسی رابطه میان معیارهای نظام راهبری شرکتی و کیفیت حساسی‌ری با اجتناب از پرداخت مالیات در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پژوهشهای تجربی حسابداری، ۴۱-۵۶.

۸. فراستخواه، مسعود، (۱۳۹۵)، "روش کیفی در علوم اجتماعی با تاکید بر نظریه برپایه (گراندد تئوری، GTM).".
۹. مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی و مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابداری. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۶(۲۳)، ۱۰۳-۱۰۴.
۱۰. حجازی، رضوان و محرمی، مژگان. (۱۳۹۵). تدوین شاخص های مورد نیاز در تهیه سیستم حسابداری محیط زیست پسماند. فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابداری، ۵، ۲۴-۱.
۱۱. حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری. بررسی حسابداری و حسابداری، ۱۷(۶۱)، ۸۵-۹۸.
۱۲. حساس یگانه، یحیی؛ ولیزاده لاریجانی، اعظم و محمدی، امیر. (۱۳۹۱). بررسی تاثیر تخصص صنعت حسابداری بر گزارشگری مالی و واکنش بازار. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۵(۱۹).
۱۳. حسن‌زاده برادران، رسول و پورری، میروحید. (۱۳۹۲). رابطه کیفیت سود با استقلال حسابداری، الگوی بر تحقیقات مشاهده ای. دانش و پژوهش‌های حسابداری، ۹(۳۳).
۱۴. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۵). تأثیر سازو کارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابداری و مدیریت سود واقعی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵(۴)، ۳۸-۲۰.
۱۵. لوتانز، ف.، آوولیو، ب. ج. و یوسف، ک. ام. (۱۳۹۲). سرمایه روان‌شناختی سازمان. تحولی در مزیت رقابتی سرمایه انسانی. ترجمه عبدالرسول جمشیدیان و محمد فروهر. تهران: آییژ. (سال انتشار اثر به زبان اصلی ۲۰۰۷).
۱۶. فروهر، محمد؛ ملکی احسان، شیوا؛ روزبهنی، رحیم و خبازیان، بیتا. (۱۳۹۲). رفتار سازمانی و پژوهش سازمانی مثبت‌گرا: رویکردهایی نوین به مدیریت و رهبری. شیراز: همایش ملی حسابداری و مدیریت.
۱۷. وکیلی فرد، حمیدرضا؛ طالب نیا، قدرت اله و صباغیان، امید. (۱۳۹۵). اثر کیفیت حسابداری بر اقلام تعهدی اختیاری و ارائه گزارش حسابداری مشروط. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۸(۲۹).
۱۸. صفری، مهدی؛ رضائی پشته نوئی، یاسر و نوروزی، محمد. (۱۳۹۱). ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی کمیته حسابداری و محتوای ارزشی اطلاعات حسابداری. نشریه دانش حسابداری و حسابداری و مدیریت، ۶(۲۴)، ۱-۱۲.

ب- منابع انگلیسی:

1. Ben-Hassoun, A., Aloui, C., & Ben-Nasr, H. (2018). Demand for audit quality in newly privatized firms in MENA region: Role of internal corporate governance mechanisms audit. *Research in International Business and Finance*, 45, 334-348.
2. Boo, E. F., & Sharma, D. (2008). Effect of regulatory oversight on the association between internal governance characteristics and audit fees. *Accounting & Finance*, 48(1), 51-71.
3. Cadbury, A. (1992). Report of the committee on the financial aspects of corporate governance (Vol. 1). Gee.
4. Seckler, C., Gronewold, U., & Reihlen, M. (2017). An error management perspective on audit quality: Toward a multi-level model. *Accounting, Organizations and Society*, 62, 21-42.
5. Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of accounting and economics*, 45(1), 116-138.
6. Chen, A., Kao, L., Tsao, M. and Wu, C. (2005). Building a Corporate Governance Index from the Perspectives of Ownership and Leadership for Firms in Taiwan, *Corporate Governance*, 15 (2), 251-261
7. Ebrahim, A. (2001). Auditing quality, auditor tenure, client importance, and earnings management: An additional evidence. Rutgers University, 1-20.
8. Ferguson, A., & Stokes, D. (2002). Brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-Big 8 and Big 6 mergers. *Contemporary accounting research*, 19(1), 77-110.
- Johl, S., Jubb, C. A., & Houghton, K. A. (2003). Audit quality: earnings management in the context of the 1997 Asian crisis. Drafty-College Business at Illinois.



9. John, K., Senbet, L.W. (1998). Corporate governance and board effectiveness. *Journal of Banking and Finance*, 22, 371–401.
10. Ho, W. K., Hock, O. Y., & Kueng, K. C. (2017). Corporate Governance Quality and Audit Quality in Malaysia. In *SHS Web of Conferences* (Vol. 34). EDP Sciences.
11. Lin, Z. J., & Liu, M. (2009). The determinants of auditor switching from the perspective of corporate governance in China. *Corporate Governance: An International Review*, 17(4), 476-491.
12. Leung, S., & Horwitz, B. (2010). Corporate governance and firm value during a financial crisis. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 34(4), 459-481.
13. Levitt Jr, A. (1998). The numbers game. *The CPA Journal*, 68(12), 14.
- Liu, J., Wang, Y., & Wu, L. (2011). The effect of guanxi on audit quality in China. *Journal of Business Ethics*, 103(4), 621-638.
14. Leung, S., & Horwitz, B. (2010). Corporate governance and firm value during a financial crisis. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 34(4), 459-481.
15. Srinidhi, B., Yang, Z., & ZHANG, K. Y. (2017). Audit Partner Gender Diversity and Audit Quality.
16. Sharma, V. D., & Kuang, C. (2014). Voluntary audit committee characteristics, incentives, and aggressive earnings management: evidence from New Zealand. *International Journal of Auditing*, 18(1), 76-89.
17. Shnani, S. (2017). Quality of financial reporting-influence of corporate governance regulations. *International Journal of Indian Culture and Business Management*, 14(3), 294-305.
- Van Tendeloo, B., & Vanstraelen, A. (2008). Earnings management and audit quality in Europe: Evidence from the private client segment market. *European accounting review*, 17(3), 447-469.
18. O'sullivan, N. (2000). The impact of board composition and ownership on audit quality: evidence from large UK companies. *The British Accounting Review*, 32(4), 397-414.
19. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory.
20. Zaman, M., Hudaib, M., & Haniffa, R. (2011). Corporate governance quality, audit fees and non-audit services fees. *Journal of Business Finance & Accounting*, 38(1-2), 165-197