



Presenting a Model Explaining the Behavioral Entropy Challenges of Auditors of an Auditing Organization Using Grounded Theory

Ramin Hosseini¹, Alireza Maetoofi^{2*} , Mansour Gerkaz³, Ali Khozin⁴

¹PhD student, Department of Accounting, Gorgan branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

²Assistant Professor, Department of Accounting, Gorgan branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

³Associate Professor, Department of Accounting, Gorgan branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran.

⁴Assistant Professor, Department of Accounting, Aliabad Katoul branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran.

ARTICLE INFO

Received: 12.26.2020

Revised: 02.13.2021

Accepted: 02.28.2021

Keyword:

Entropy
Behavioral entropy
Auditor behavior
Grounded theory

*Corresponding Author:

Alireza Maetoofi

Email:

alirezamaetoofi@gmail.com

ABSTRACT

The present study seeks to investigate the behavioral entropy challenges of auditors in an audit organization using grounded theory. The results of this study show that the behavioral entropy categories of auditors of auditing organizations comprising of level of disclosure, economic factors, infrastructure, audit system, criteria, collective thinking, adherence to principles, professional investment and analytical surveys have been identified as underlying factors. Lack of specialized working group on auditing standards, lack of development of auditing knowledge, institutions' inattention to reports, measuring auditors' efficiency, low level of auditors' knowledge, lack of job security of auditors, non-observance of auditing behavior, lack of specialized auditing committee and lack of experts were introduced as inputs. Limitations on audits, different auditing process, political pressures and communications, inconsistencies and dichotomies between accounting standards and laws and regulations, lack of proper auditing, lack of boundaries, lack of strong communication between auditors, instability of auditors and limitations of intrinsic properties were identified as processes. Consequences of the behavioral entropy of auditors of the auditing organization included failure to achieve goals, diminishing the role of auditors, increasing audit costs and risk, reducing public trust, damaging the auditor's profession and reputation, reducing the efficiency and effectiveness of auditors, adverse decisions, and undesirable comments.





دانشگاه فنی و حرفه‌ای
تربیتی و حرفه‌ای

کارافن

فصلنامه علمی دانشگاه فنی و حرفه‌ای

تابستان ۱۴۰۰، دوره ۱۸، شماره ۲، ۵۴-۳۹

آدرس نشریه: <https://karafan.tvu.ac.ir/>

doi:10.48301/KSSA.2021.259202.1295

20.1001.1.23829796.1400.18.2.2.3



شاپای الکترونیک: ۴۴۳۰-۲۵۳۸

شاپای چاپی: ۹۷۹۶-۲۳۸۲

مقاله پژوهشی

ارائه مدل تبیین‌کننده چالش‌های آنتروپی رفتاری حسابربان سازمان حسابرسی: با استفاده از رویکرد زمینه‌بنیان

رامین حسینی^۱، علیرضا معطوفی^{۲*}، منصور گرکز^۳، علی خوزین^۴

- ۱- دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.
- ۲- استادیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.
- ۳- دانشیار، گروه حسابداری، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران.
- ۴- استادیار، گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران.

چکیده

پژوهش حاضر، به دنبال بررسی چالش‌های آنتروپی رفتاری حسابربان سازمان حسابرسی، با استفاده از رویکرد زمینه‌بنیان می‌باشد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که مقوله‌های آنتروپی رفتاری حسابربان سازمان حسابرسی عبارتند از: سطح افشاگری، عوامل اقتصادی، زیرساخت‌ها، سیستم حسابرسی، معیارها، تفکر جمعی، پایبندی به اصول، سرمایه‌گذاری در حرفه و بررسی‌های تحلیلی به‌عنوان عوامل زمینه‌ای شناخته شده‌اند. فقدان کارگروه تخصصی در استانداردهای حسابرسی، عدم توسعه دانش حسابرسی، بی‌توجهی مؤسسات به گزارش‌ها، اندازه‌گیری کارایی حسابربان، پایین بودن سطح آگاهی حسابربان، نبود امنیت شغلی حسابربان، رعایت نشدن آیین رفتار حسابرسی، نبود کمیته تخصصی و حسابرسی و کمبود متخصص به‌عنوان ورودی‌ها معرفی شدند. محدودیت در رسیدگی‌ها، متفاوت بودن فرایند حسابرسی، فشارها و ارتباطات سیاسی، وجود تناقض و دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور، اجرا نشدن حسابرسی صحیح، نبود مرزهای رسیدگی، نبود ارتباط قوی بین حسابربان، عدم ثبات حسابربان و محدودیت‌های ذاتی به‌عنوان فرایندها شناسایی شدند. پیامدهای آنتروپی رفتاری حسابربان سازمان حسابرسی عبارتند از: عدم دستیابی به اهداف، کم‌رنگ شدن نقش حسابربان، افزایش مخارج و ریسک حسابرسی، کاهش اعتماد عمومی، خدشه‌دار شدن حرفه و شهرت حسابرس، کاهش کارایی و اثربخشی حسابربان، تصمیم‌گیری نامطلوب، اظهار نظر نامطلوب است.

اطلاعات مقاله

دریافت مقاله: ۱۳۹۹/۱۰/۰۶

بازنگری مقاله: ۱۳۹۹/۱۱/۲۵

پذیرش مقاله: ۱۳۹۹/۱۲/۱۰

کلید واژگان:

آنتروپی
آنتروپی رفتاری
رفتار حسابربان
رویکرد زمینه‌بنیان

*نویسنده مسئول: علیرضا معطوفی

پست الکترونیک:

alirezamaetoofi@gmail.com



© 2021 Technical and Vocational University, Tehran, Iran. This article is an open-access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution-Noncommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0 license) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>).

مقدمه

امروزه رشد روزافزون علوم از یک سو و پیچیده شدن مسائل سازمان‌ها از سوی دیگر باعث شده است که تعامل علوم با یکدیگر افزایش یابد. این تعاملات خود را در قالب وام‌گیری ایده‌ها و استعاره‌های یک علم در سایر علوم نشان می‌دهد. در این میان، واژه سیستم و ویژگی‌های آن که در ترمودینامیک مطرح است کم‌کم در علوم انسانی نیز مورد استفاده قرار گرفته است. پژوهش‌های متعددی با الهام از سیستم مورد بحث در ترمودینامیک، سازمان را به مثابه یک سیستم در نظر گرفته‌اند و با بهره‌مندی از نکات مرتبط با سیستم در ترمودینامیک به دنبال حل مشکلات سازمان‌ها بوده‌اند. یکی از این استعاره‌ها، واژه «آنتروپی» است.

آنتروپی، در لغت به مفهوم هرج و مرج و بی‌نظمی است (تانگ و همکاران، ۲۰۱۴)^۱. در هر سیستم، عواملی وجود دارند که در خلاف جهت نظم سیستم عمل می‌کنند و در نهایت، می‌توانند موجب سستی سیستم شوند (انصاری فرد، ۲۰۱۵). انسان نیز مانند یک سیستم است که ممکن است دچار آنتروپی شود. اما در مورد انسان، بیان این نکته ضروری است که در حالت طبیعی انسان‌ها کمتر میل به بی‌نظمی دارند ولی ممکن است به دلایل مختلف، مجبور به حرکت در خلاف روال معمول شوند. آنتروپی درجه‌ای از اختلال در هر سیستمی است که طبق قانون ترمودینامیک در طی زمان افزایش می‌یابد. در رفتار انسان نیز ممکن است اختلال‌هایی ایجاد شود که رفتار انسان از ثبات خارج شود و به سمت بی‌ثباتی حرکت کند که می‌تواند تحت عنوان آنتروپی در رفتار مطرح شود (امیری و همکاران، ۲۰۱۸؛ آمو دورووجو و همکاران، ۲۰۱۲)^۲. آنتروپی به دو گونه تقسیم می‌شود و عبارت است از آنتروپی مثبت^۳ که عملکردش در خلاف جهت نظم سیستم است و آنتروپی منفی یا نگانترپوی^۴ که عملکردش در خلاف جهت آنتروپی مثبت است؛ یعنی برای ایجاد تغییرات به منظور اصلاح انحرافات و بقای سیستم در محیط عمل می‌کند. در سیستم‌های بسته که در آنها تبادلی با محیط صورت نمی‌گیرد، آنتروپی مثبت گرایش به افزایش دارد و بر میزان بی‌نظمی داخل سیستم می‌افزاید. تغییر آنتروپی در سیستم‌های بسته همیشه مثبت است و نظم دائماً از بین می‌رود. اگر یک سیستم بسته به حال خود رها شود، سرانجام به سوی بی‌نظمی و اغتشاش و تعادل ایستا خواهد رفت و این عاقبتی است که هر سیستم بسته، به آن دچار خواهد شد. از سوی دیگر در سیستم باز، به علت ارتباط داشتن با محیط، آنتروپی مثبت گرایش به کاهش دارد و سیستم باز در قبال محیط خود واکنش‌هایی نشان می‌دهد که منجر به کامل‌تر شدن و پیچیده‌تر شدن سیستم می‌شود. سیستم باز، برخلاف سیستم‌های بسته، گرایش به تعادلی پویا و نیاز به تبادل ماده و انرژی با محیط دارد. از طریق این تبادل با محیط است که میزان آنتروپی مثبت کاهش می‌یابد و بر نظم سیستم افزوده می‌شود (انصاری فرد، ۲۰۱۵). انسان‌ها نیز با برخورداری از ساختاری پیچیده به عنوان سیستم پویا و باز در نظر گرفته می‌شوند که ممکن است تحت تأثیر عوامل گوناگونی رفتارهایشان دچار بی‌نظمی، اختلال و عدم تعادل گردد. همانند سیستم‌ها، بحث آنتروپی در سطح افراد نیز قابل طرح است (امیری و همکاران، ۲۰۱۸). در سطح تحلیل فردی به آن دسته عواملی که باعث می‌شود تا رفتار فرد از حالت تعادل و ثبات خارج شود و به سمت بی‌ثباتی سوق پیدا کند «آنتروپی رفتاری» گفته می‌شود که نشان‌دهنده تغییرات رفتار انسان از رفتارهای طبیعی و سازنده به سمت رفتارهای غیرطبیعی و غیرسازنده است که دیگر نمی‌توان انتظار عملکرد بالا از افراد داشت. هنگامی که رفتارهای عادی، کمتر بروز پیدا کند آنتروپی رفتاری فرد افزایش می‌یابد و اعمال غیرسازنده‌تری از خود نشان می‌دهد (سیمونز و همکاران، ۲۰۰۶)^۵. هر انسانی دارای سطحی از ثبات و تعادل رفتاری است که این امر از تعادل جسمی و روحی او نشأت می‌گیرد. یکی از شاخص‌های اعتمادساز در روابط ما با دیگران، شاخص

¹ Tang² Amoo Durowaju³ Positive Entropy⁴ Negentropy⁵ Simmons

ثبات رفتاری است. ثبات رفتاری یعنی قابل پیش‌بینی بودن و قابل تحلیل بودن رفتار فرد است. وقتی بتوان رفتارهای بعدی فرد موردنظر را پیش‌بینی و تحلیل کرد، آن فرد از ثبات رفتاری لازم برخوردار است. رفتار انسان ممکن است از تعادل خارج شود و عدم تعادل در رفتار فردی موجب برهم خوردن تعادل در رفتارهای گروهی و در نهایت رفتارهای سازمانی شود. از لحاظ روانشناسی، برخی از خصوصیات بارز افراد متعادل عبارتند از: ۱- فرد متعادل از توانایی‌های خود، آگاهی دارد. ۲- میان خواسته‌ها و داشته‌های فرد متعادل، نوعی تناسب منطقی برقرار است؛ یعنی شعاع خواسته‌ها و انتظارات فرد از خویش، براساس توانایی‌هایش می‌باشد. ۳- فرد متعادل، روابط خود را با دیگران، براساس توازن و تعادل، برقرار می‌کند و از افراط و تفریط در مناسباتش به‌دور است. ۴- نوعی هماهنگی و هم‌خوانی در کلیه رفتارها و عناصر شخصیتی فرد متعادل، مشاهده می‌شود؛ یعنی نه تنها رابطه منطقی میان گفتار و کردار وی وجود دارد بلکه اجزای گفتار وی از یک نوع وحدت و هماهنگی برخوردار هستند و در عملکردهایش نیز تضاد وجود ندارد. هرگونه خروج از تعادل رفتاری را می‌توان یک نوع آنتروپی در رفتار انسان دانست. خروج از حالت تعادل سبب می‌شود که میزان قابلیت پیش‌بینی رفتار انسان کاهش یابد و به عبارتی، وقتی فردی دچار آنتروپی شود دیگر نمی‌توان با اطمینان در مورد رفتارهای وی اظهارنظر کرد (آمو دوروووچو و همکاران، ۲۰۱۲). از دیدگاه (واینهارت و زیگمانتایت، ۲۰۱۵)^۱ ریشه تغییر رفتار کارکنان به سه دسته عوامل سازمانی و مدیریتی، محیطی و رفتاری طبقه‌بندی می‌شود. عوامل سازمانی مانند: ساختار بروکراتیک، نبود فضای فیزیکی مناسب، ساختار جبران خدمات نامناسب، قوانین ناعادلانه، ضعف‌های مدیریتی، سبک‌های مدیریتی استبدادی، جوسازمانی مسموم. عوامل رفتاری نیز مانند: ویژگی‌های شخصیتی کارکنان و مدیران...

با توجه به مطالب فوق، این پژوهش در نظر دارد معضلات آنتروپی رفتاری حساب‌برسان سازمان حسابرسی را بیان کند.

پژوهش حاضر، به‌منظور دستیابی به ارائه مدل تبیین‌کننده معضلات آنتروپی رفتاری حساب‌برسان سازمان حسابرسی، با استفاده از رویکرد داده‌بنیان که ضرورت‌هایی در این زمینه برآورده سازد، برنامه‌ریزی گردیده است. برای رسیدن به هدف نهایی پژوهش و دستیابی به مدل مورد نظر، سه مرحله اساسی طی گردید: در مرحله اول، ابتدا مبانی نظری آنتروپی رفتاری حساب‌برسان سازمان حسابرسی و پژوهش‌های انجام شده در این زمینه، بررسی و مطالعه شد و سپس معضلات آنتروپی رفتاری حساب‌برسان سازمان حسابرسی، از منابع مذکور استخراج و تبیین گردیدند تا برای نظرخواهی از صاحب‌نظران و خبرگان این حوزه مورد استفاده قرار گیرند. در مرحله دوم، نظرخواهی از افراد خبره و متخصص در حوزه آنتروپی رفتاری حساب‌برسان از طریق مصاحبه انجام گرفت و تجزیه و تحلیل نتایج به‌دست آمده در دستور کار قرار گرفت تا دستیابی به اجماع عمومی در خصوص ارایه مدل تبیین‌کننده معضلات آنتروپی رفتاری حساب‌برسان سازمان حسابرسی، با رویکرد داده‌بنیان میسر و لزوم رعایت آن عوامل و افشای اطلاعات مورد تأیید خبرگان در حسابرسی روشن گردد. بر اساس نتایج به‌دست آمده در این مرحله، گام نهایی پژوهش برداشته شد که معرفی عوامل کلیدی مورد اجماع خبرگان و ارائه مدل تبیین‌کننده معضلات آنتروپی رفتاری حساب‌برسان سازمان حسابرسی در مرحله سوم پژوهش بود.

مبانی نظری پژوهش

یکی از مسائلی که بسیاری از سازمان‌ها با آن مشکل دارند، تغییر رفتار کارکنان آن سازمان به‌مرور زمان است. کارمندی که در شروع کار، رفتاری حرفه‌ای و عالی با مشتریان دارد اما به‌مرور زمان این رفتار تغییر می‌کند و رفتارش نارضایتی ارباب‌رجوع را به دنبال دارد، یا مدیری که به کار دقیق و شرافتمندانه معروف است اما ناگهان خبری می‌آید حاکی از این موضوع که این مدیر رشوه گرفته یا اختلاس کرده است.

^۱ Vveinhardt & Zygmantaite

سؤال اینجاست که علت بروز این رفتارها چیست و چرا برخی اوقات این تغییر رفتارها مشاهده می‌شود؟ از دیدگاه این موضوع را می‌توان تحت عنوان آنتروپی رفتاری مطرح کرد که شناخت علت‌های بروز این رفتارها می‌تواند موجب جلوگیری از بروز بسیاری از مشکلات در سازمان‌ها شود (امیری و همکاران، ۲۰۱۸).

این رفتارها اغلب غیرمستعارف و نامشروع می‌باشند و شامل رفتارهای خشونت‌آمیزی هستند که در درازمدت موجب آسیب‌های جسمانی و روانی به کارکنان یا صدمات جبران‌ناپذیری برای سازمان می‌شوند. فعالیت‌هایی هستند که در محل کار اتفاق می‌افتند و ساختارهای اداری، فرهنگی و قوانین سازمان را نقض می‌کنند و رویه‌های عملکردی یا تمایلات غالب در سازمان را به چالش می‌کشند.

همچنین برخی پژوهشگران هم بر این باورند که این رفتارها نه تنها در محل کار ممکن است به یک عضو سازمان ضرر برسانند، بلکه فی‌النفسه با کاهش سطح عملکرد و تعهد سازمانی اعضا می‌تواند آثار زیان‌بار دیگری روی سازمان داشته باشد و عواقب آن متوجه افرادی فراتر از آن‌هایی که مستقیماً در اقدامات دخالت داشته‌اند، خواهد شد. از این رو، علاوه بر خسارت اقتصادی، روی اعضای سازمان نیز خسارت عاطفی وارد می‌کند (اکبری و همکاران، ۲۰۱۶).

از دیدگاه (چن و همکاران، ۲۰۱۸)^۱ کارکنان در ابتدای ورود به سازمان، نیت و قصد رفتارهای خلاف عُرِف ندارند، آنها تلاش می‌کنند که خود را با ارزش‌های سازمان، وفق و تمام تلاش خود را برای انجام هرچه بهتر کارها انجام دهند. آنها معتقدند به مرور زمان ممکن است مسائل و اتفاقاتی در سازمان رخ دهد که منجر به تغییر در نگرش و رفتار آنها شود. در هر سازمان، عواملی وجود دارند که خلاف ذهنیات افراد عمل می‌کنند و مختل‌کننده نظم رفتار کارکنان هستند. به این عوامل، ایجادکننده آنتروپی رفتاری می‌گویند. سه موضوع کلی منبع تغییر رفتار در کارکنان است: عوامل فردی؛ مواردی که باعث می‌شود فرد تصمیم یک‌باره برای تغییر در خود را حس کند؛ مانند مریضی، مشکلات مالی و مشکلات خانوادگی و عواملی دیگر.

عوامل سازمانی: عواملی که در درون سازمان باعث ایجاد این تغییر رفتارها می‌شود، مانند نبود قوانین کامل و دقیق، نبود نظارت‌های مناسب، فشار کاری بیش‌ازحد و ...

عوامل محیطی: مواردی که در محیط وجود دارد مانند اعتیاد، شبکه‌های مجازی، پیشنهادهای کاری رقبای به بیانی دیگر، تغییر رفتار کارکنان، رفتارهای ارادی هستند که هنجارهای سازمانی را نقض، سلامتی سازمان یا کارکنانش یا هر دو را تهدید می‌کند و به عوامل فردی، گروهی، رهبری، سازمانی و مدیر بستگی دارد. این تغییر رفتارها ارادی هستند زیرا کارکنان، انگیزه‌ای برای تطبیق با انتظارات هنجاری ندارند یا برای نقض این انتظارات برانگیخته می‌شوند. منظور از هنجارهای سازمانی، هنجارهایی هستند که قوانین سازمانی آنها را تعریف می‌کند و به‌عنوان استانداردهای کاری مطرح می‌شوند.

رفتارهای ناکارآمد حسابرسی در واقع فعالیت‌های مشخص حسابرسان در یک پروژه، در شرایطی پایین‌تر از حد استاندارد است (پاینو و همکاران، ۲۰۱۲)^۲. درستکاری و تقلب همان رفتارهای ناکارآمد حسابرسی هستند. بدین ترتیب که حسابرس به‌منظور دستیابی به اهدافی که مدنظر دارد، فرایند حسابرسی را دستخوش تغییر می‌کند، و در نتیجه کیفیت کار کاهش می‌یابد.

آنتروپی، درجه‌ای از اختلال در هر سیستمی است که طبق قانون ترمودینامیک طی زمان افزایش می‌یابد. در رفتار انسان نیز ممکن است اختلال‌هایی ایجاد شود که رفتار انسان از ثبات خارج شود و به سمت بی‌ثباتی حرکت کند که می‌تواند تحت عنوان آنتروپی در رفتار مطرح شود (آمو دورووجو و همکاران، ۲۰۱۲). آنتروپی به دو گونه تقسیم می‌شود:

^۱ Chen

^۲ Paino

۱- آنتروپی مثبت^۱ که عملکردش در خلاف جهت نظم سیستم است و ۲- آنتروپی منفی یا نگانترپی^۲ که عملکردش در خلاف جهت آنتروپی مثبت است؛ یعنی برای ایجاد تغییرات به‌منظور اصلاح انحرافات و بقای سیستم در محیط عمل می‌کند. در سیستم‌های بسته که در آنها تبدالی با محیط صورت نمی‌گیرد، آنتروپی مثبت گرایش به افزایش دارد و بر میزان بی‌نظمی داخل سیستم می‌افزاید. از سوی دیگر در سیستم باز، برخلاف سیستم‌های بسته، گرایش به تعادلی پویا و نیاز به تبادل ماده و انرژی با محیط وجود دارد. از طریق این تبادل با محیط است که میزان آنتروپی مثبت، کاهش می‌یابد و بر نظم سیستم افزوده می‌شود (انصاری فرد، ۲۰۱۵). انسان‌ها نیز با برخورداری از ساختاری پیچیده به‌عنوان سیستم پویا و باز در نظر گرفته می‌شوند که ممکن است تحت تأثیر عوامل گوناگونی رفتارهایشان دچار بی‌نظمی، اختلال و عدم تعادل گردد (امیری و همکاران، ۲۰۱۸). در سطح تحلیل فردی، به آن دسته عواملی که باعث می‌شوند تا رفتار فرد از حالت تعادل و ثبات خارج شود و به سمت بی‌ثباتی سوق پیدا کند «آنتروپی رفتاری» گفته می‌شود که نشان‌دهنده تغییرات رفتار انسان از رفتارهای طبیعی و سازنده به سمت رفتارهای غیرطبیعی و غیرسازنده است. هنگامی که رفتارهای عادی کمتر بروز پیدا کند آنتروپی رفتار فرد افزایش می‌یابد و اعمال غیرسازنده‌تری از خود نشان می‌دهد (سیمونز و همکاران، ۲۰۰۶).

به لحاظ روانشناسی، برخی از خصوصیات بارز افراد متعادل، عبارتند از: فرد متعادل از توانایی‌های خود، آگاهی دارد، میان خواسته‌ها و داشته‌های فرد متعادل، نوعی تناسب منطقی برقرار است؛ یعنی شعاع خواسته‌ها و انتظارات فرد از خویش، براساس توانایی‌هایش می‌باشد، فرد متعادل، روابط خود را با دیگران، براساس توازن و تعادل، برقرار می‌کند و از افراط و تفریط در مناسباتش به دور است، نوعی هماهنگی و هم‌خوانی در کلیه رفتارها و عناصر شخصیتی فرد متعادل، مشاهده می‌شود؛ یعنی نه‌تنها رابطه منطقی میان گفتار و کردار وی وجود دارد، بلکه اجزای گفتار وی از نوعی وحدت و هماهنگی برخوردار است و در عملکردهایش نیز تضاد وجود ندارد. هرگونه خروج از تعادل رفتاری را می‌توان یک نوع آنتروپی در رفتار انسان دانست. خروج از حالت تعادل سبب می‌شود که میزان قابلیت پیش‌بینی رفتار انسان کاهش یابد و به عبارتی وقتی فردی دچار آنتروپی شود دیگر نمی‌توان با اطمینان در مورد رفتارهای وی اظهارنظر کرد (آمو دورووجو و همکاران، ۲۰۱۲).

در موقعیت‌هایی که رسیدن به اهداف سازمانی و فردی از راه معمول ممکن نیست، اعمال رفتارهای ناکارآمد ممکن است ضروری نیز به نظر برسد. از طرفی، این رفتارها می‌تواند عکس‌العملی به محیط استرس‌بار ناشی از کنترل‌های شدید مدیریتی باشد (مرادی و همکاران، ۲۰۱۶).

با توجه به این‌که امروزه در سازمان‌ها و مؤسسات مالی، رفتارها و سیستم‌های مالی، پیچیده‌تر شده است و در خصوص مطالعه آنتروپی رفتاری حساب‌رسان به‌ویژه در سازمان‌ها و مؤسسات حسابرسی با فقدان پژوهش‌های کاربردی مواجه می‌باشیم؛ بنابراین تدوین مدل این پژوهش می‌تواند یکی از مهم‌ترین موضوعات رفتاری حساب‌رسان را تعیین کند.

پیشینه پژوهش

در ادامه، تحقیقات پیشین که موضوع پژوهش حاضر مرتبط هستند آورده شده است:

عوامل مؤثر بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی به‌طور کلی به دو دسته عوامل فردی و عوامل سازمانی قابل تفکیک هستند. عوامل فردی عبارتند از: کانون کنترل، خودارزیابی عملکرد، و میزان چرخش حساب‌رسان. هم‌چنین سازمان و شرایط حاکم بر آن می‌تواند نقش بااهمیتی در رفتارهای ناکارآمد توسط حساب‌رسان داشته باشد و زمینه‌ای برای بروز این

¹ Positive Entropy

² Negentropy

گونه رفتارها فراهم آورد؛ مثلاً برنامه‌ریزی نامناسب کار می‌تواند محرک رفتارهای ناکارآمد در افرادی باشد که تمایلی درونی به بروز و انجام این‌گونه رفتارها دارند (پاینو و همکاران، ۲۰۱۲).

(ولنتاین و گودکین، ۲۰۱۹)^۱ در پژوهشی با عنوان «بررسی رابطه شدت اخلاقی، تصمیم‌گیری اخلاقی و قصد هشداردهی» نشان دادند که شناخت و اهمیت درک‌شده یک مشکل اخلاقی و قضاوت اخلاقی، ارتباط مثبت و معناداری با قصد هشداردهی دارند. همچنین با اهمیت بودن پیامدها نیز بر قصد هشداردهی، تأثیر مثبت و معناداری دارد.

(یویانتو و همکاران، ۲۰۱۹)^۲ در پژوهشی با عنوان «تجزیه و تحلیل تأثیر معنویت محیط کار بر رفتار ناکارآمد حسابرس و پیامدهای آن در کیفیت حسابرسی» پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که تأثیر معنویت محل کار بر رفتار حسابرس ناکارآمد، یک مورد مثبت و یک منفی قابل توجه دارد؛ یعنی یک رابطه منفی بین ناکارآمد رفتار حسابرس و به دنبال آن ناکارآمد رفتار حسابرس در کیفیت حسابرسی وجود دارد. علاوه بر این، بین معنویت محیط یا محل کار برای کیفیت حسابرسی، رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. مفاهیم حسابرسی کیفیت این است که کیفیت حسابرسی می‌تواند از طریق معنویت در محیط کار و ناکارآمد بهبود یابد. نتیجه‌گیری از پژوهش بیان می‌کند که یک تأثیر قابل توجه معنویت محل کار بر رفتار حسابرس ناکارآمد وجود دارد.

(امیری و همکاران، ۲۰۱۸) در پژوهشی با رویکرد کیفی و با به‌کارگیری روش داده‌بنیاد تحت عنوان «ارائه الگوی آنتروپی رفتاری در سازمان (شهرداری اصفهان)» با ۲۳ نفر از مدیران ارشد و میانی شهرداری اصفهان و خبرگان دانشگاهی آشنا به مسائل سازمانی و رفتارهای سازمانی مصاحبه‌ای را انجام دادند. تجزیه و تحلیل داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام گرفت. براساس آن مدل کیفی پژوهش طراحی شد. در این مدل، مهم‌ترین عوامل علی شامل عوامل فردی، مدیریتی و سازمانی، ضعف‌های منابع انسانی و محیطی بودند. پدیده محوری در بروز آنتروپی رفتاری، بی‌عدالتی سازمانی بود. عوامل زمینه‌ساز نیز شامل عدم شفافیت سازمانی و عدم شایسته‌سالاری و فرهنگ سازمانی بود. در نهایت، پیامدهای آنتروپی رفتار در قالب پیامد درونی فردی، سازمانی، گروهی، خانوادگی و محیطی طبقه‌بندی شدند.

(مهدوی و زمانی، ۲۰۱۸) در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر ویژگی‌های فردی و سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرس» پرداختند که نتایج پژوهش نشان می‌دهد بین سبک رهبری ملاحظاتی، سبک رهبری ساختار، منبع کنترل درونی و تجربه حسابرس با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان، رابطه منفی و معنی‌داری برقرار است و بین منبع کنترل بیرونی و حسابرسان غیرعضو جامعه حسابداران رسمی ایران با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، بین میزان تحصیلات با پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان رابطه‌ای مشاهد نشد.

(لاری دشت بیاض و همکاران، ۲۰۱۷) در پژوهشی تحت عنوان «بررسی رفتار ناکارآمد حسابرسان و روابط کاری با سرپرستان، نقش تعدیلی جو اخلاقی مدیران» پرداختند که نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان، رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد. جو اخلاقی در سطوح بالای سازمان، رابطه بین روابط کاری با سرپرستان حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرسان را کم می‌کند.

(مرادی و همکاران، ۲۰۱۶) در پژوهشی تحت عنوان «بررسی عوامل مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان» به این نتیجه دست یافتند که کوتاهی حسابرسان در اجرای صحیح مراحل حسابرسی را می‌توان به رفتارهای ناکارآمد حسابرسی نسبت داد. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرا می‌دهد و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند.

¹ Valentine & Godkin

² Yudyanto

نتایج حاصل نشان داد که کانون کنترل بیرونی، فشار بودجه زمانی و خودارزیابی عملکرد پایین، رابطه مثبتی با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی دارند.

(نمازی و منصوری، ۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان «نظریه آنتروپی از دیدگاه روانشناسی و تأثیر آن در مالی رفتاری» به این نتیجه دست یافتند که نظریه آنتروپی اطلاعات می‌تواند به عنوان پایه‌ای برای درک و پیش‌بینی رفتار سرمایه‌گذاران در بازارهای مالی استفاده شود.

جنبه نوآورانه پژوهش حاضر این است با توجه به این که تاکنون موضوعی در ادبیات پژوهش با استفاده از رویکرد زمینه بنیاد گزارش نشده است که به بررسی علل و عوامل بروز آنتروپی رفتاری در حساب‌رسان پرداخته باشد؛ لذا پژوهش حاضر، از دانش‌افزایی لازم برخوردار است. همچنین موضوع آنتروپی، از سطح سیستم به سطح رفتار فردی تعمیم داده شده است که از این لحاظ هم دارای نوآوری می‌باشد.

سؤالات پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه تجربی پیش‌گفته، از آنجایی که هدف اصلی این پژوهش، تدوین الگوی آنتروپی رفتاری و عوامل مؤثر بر آنتروپی رفتاری حساب‌رسان است؛ سؤال اصلی این پژوهش به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- ۱- معضلات آنتروپی رفتاری حساب‌رسان سازمان حسابرسی کدام است؟
- ۲- عوامل (علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر) مؤثر بر معضلات آنتروپی رفتاری حساب‌رسان در سازمان حسابرسی کدام است؟

روش‌شناسی

این پژوهش از نوع استقرایی^۱ و اکتشافی^۲ است و با روش تئوری داده‌بنیاد^۳ انجام شد. روش داده‌بنیاد به دو شیوه: الف) گلیزر (یا کلاسیک)؛ ب) روش گلیزر و استراوس انجام می‌شود. در روش دوم، دو بخش کدگذاری محوری و پارادایم کدگذاری به روش اول افزوده شده است (کوربین و استراس، ۲۰۱۱)^۴ معتقدند حضور این دو مرحله می‌تواند دانش فزاینده‌ای درباره روابط ارائه کند. لذا در این پژوهش از روش دوم استفاده شد.

مهم‌ترین شرط ورود به تئوری داده‌بنیاد، نداشتن پیش‌فرض از گذشته است. هم‌چنان که گلیزر (۱۹۹۸) معتقد است شروع کار در این حوزه هیچ‌وقت با مسئله ازپیش تعیین‌شده و تفکرات گذشته آغاز نمی‌شود. در حقیقت، دو قانون مهم در تئوری داده‌بنیاد مطرح است: الف) مرور نکردن ادبیات حوزه موردنظر در زمان انجام تحقیق ب) مرور ادبیات موردنظر در زمان مرتب کردن و نگارش نظریه و در زمان اتمام پژوهش (گلیزر، ۱۹۹۸) گفت‌وگو و مصاحبه‌های ساختارنیافته از ابزارهای شروع به کار این رویکرد به‌شمار می‌رود.

در این پژوهش به کمک روش گلوله برفی (ارجاع زنجیره‌ای)، افراد خبره و متخصص انتخاب می‌شوند که افراد خبره شامل حساب‌رسان و مدیران بخش حسابرسی سازمان حسابرسی در تهران و استان‌ها می‌باشند که شرایط خبرگی به شرح ذیل را دارا باشند که افراد باید هر سه ویژگی را هم‌زمان دارا باشند:

- ۱- حساب‌رسان و سرپرستان حسابرسی شاغل در سازمان حسابرسی
- ۲- دارای مدرک تحصیلی لیسانس، فوق‌لیسانس و بالاتر

¹ Inductive

² Exploratory

³ Grounded Theory

⁴ Corbin & Strauss

۳- آشنا به مفهوم آنتروپی رفتاری. همچنین روش نمونه‌گیری از طریق نمونه‌گیری نظری است که دربرگیرنده جمع‌آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است. داده‌های مورد استفاده در این روش، بسیار وابسته به مشاهدات پژوهشگر است (برزیده و همکاران، ۲۰۱۶). بر این اساس، داده‌ها از طریق مصاحبه چهره‌به‌چهره با افراد خبره که شرایط جامعه آماری را داشته باشند، شروع می‌شود. نمونه‌گیری روش داده‌بنیاد نظری است؛ بنابراین تحلیل‌گر تا رسیدن به کفایت داده‌ها همچنان به مصاحبه با افراد می‌پردازد و زمانی به مصاحبه خاتمه می‌دهد که استدلال کند، مصاحبه‌های بیشتر منجر به افزایش دانش او نمی‌شوند (برزیده و همکاران، ۲۰۱۶). مصاحبه‌ها ماهیتی اکتشافی دارند و با مسئله پژوهش مطرح می‌شوند. به‌منظور غنای پژوهش، تلاش می‌گردد مصاحبه با افرادی که شخصاً موضوع تحقیق را تجربه کرده‌اند، سرلوحه کار قرار گیرد. پس از خاتمه اولین گفت‌وگو، فرایند کدگذاری آغاز می‌شود.

مشارکت‌کنندگان در این مصاحبه ۲۹ نفر بودند. پس از آنکه مصاحبه‌ها به انجام رسید و داده‌های مورد نیاز به کفایت گردآوری شد و به نقطه اشباع رسید، نیازی به مصاحبه جدید وجود نداشت (از مصاحبه با نمونه ۲۴ به بعد مفهوم جدیدی اضافه نشد؛ لذا جهت اطمینان محقق، تا نمونه ۲۹ مصاحبه انجام گردید). میانگین زمان مصاحبه‌ها یک ساعت بوده است. جدول ۱ ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در این تحقیق را نمایش می‌دهد.

جدول ۱. پژوهش‌شناسی جمعیت

درصد فراوانی	تعداد فراوانی	تعداد		شرایط مشارکت‌کنندگان	
		مرد	زن		
٪۱۸	۵	۴	۱	بین ۳۰ - ۴۰ سال	سن
٪۲۴	۷	۵	۲	بین ۴۰ - ۵۰ سال	
٪۳۸	۱۱	۹	۲	بین ۵۰ - ۶۰ سال	
٪۲۰	۶	۵	۱	بیشتر از ۶۰ سال	
٪۱۰۰	۲۹	۲۳	۶	جمع	
٪۵۹	۱۷	۱۳	۴	کارشناسی‌ارشد	میزان تحصیلات
٪۴۱	۱۲	۱۰	۲	دکتری	
٪۱۰۰	۲۹	۲۳	۶	جمع	سابقه کار
٪۳۱	۹	۷	۲	بین ۵ - ۱۰ سال	
٪۲۰	۶	۵	۱	بین ۱۰ - ۱۵ سال	
٪۲۱	۶	۵	۱	بین ۱۵ - ۲۰ سال	
٪۱۴	۴	۳	۱	بین ۲۰ - ۲۵ سال	
٪۷	۲	۱	۱	بین ۲۵ - ۳۰ سال	
٪۷	۲	۲	-	بیشتر از ۳۰ سال	
٪۱۰۰	۲۹	۲۳	۶	جمع	

یافته‌ها

نتایج پژوهش ضمن آنکه موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه آنتروپی رفتاری حساب‌رسان می‌شود، می‌تواند به توسعه ادبیات حساب‌داری کشورهای در حال توسعه از جمله ایران کمک شایانی کند. در این مطالعه، مدل آنتروپی رفتاری حساب‌رسان با رویکرد زمینه‌بنیان طراحی و از طریق مصاحبه با افراد خبره انجام شده است که همین موضوع، اهمیت پژوهش حاضر را نسبت به پژوهش‌های قبلی متمایز کرده است. این پژوهش با توجه به هدف، کاربردی است و با توجه به تکنیک جمع‌آوری داده‌ها و تکنیک تحلیل از نوع پژوهش‌های کیفی است که به‌صورت گردند تئوری

داده‌بنیان) انجام می‌گیرد. این تحقیق در نظر دارد یک مدل نظری در خصوص معضلات آنتروپی رفتاری حساب‌بران ارائه دهد. این رویکرد به محققان اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه متخصصان (حساب‌بران) ابتدا براساس مرحله اول کدگذاری؛ یعنی کدگذاری باز، سؤالات باز را از مصاحبه‌شوندگان بپرسند و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجادشده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کنند و در نهایت براساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به‌منظور نظریه‌پردازی ارائه دهند.

در مرحله کدگذاری باز مطالب خوانده می‌شود و کلمات، جمله‌ها و حتی خط یا پاراگرافی از متن مصاحبه قابلیت شناسایی به‌عنوان کد را دارد، انتخاب می‌شود. کدهای موردنظر برحسب اهمیت خود می‌توانند به اصلی یا فرعی دسته‌بندی شوند و تشکیل یک نشانه دهند.

- کدگذاری محوری: در این مرحله، نظریه‌پرداز، یک مفهوم از کدگذاری باز را انتخاب می‌کند و آن را در مرکز فرایند در حال بررسی قرار می‌دهد و سپس به ارتباطدهی آن با سایر مفاهیم می‌پردازد.
- کدگذاری انتخابی: در مرحله پایانی، کدگذاری انتخابی (مرحله نظریه‌پردازی) آغاز می‌گردد. در این مقطع، نظریه‌پرداز به‌طور روشمند به ارتباط بین مقوله‌ها و نگارش نظریه می‌پردازد (دانایی فرد و امامی، ۲۰۰۷)؛ به‌طوری‌که برخی از پژوهشگران معتقدند، مرحله کدگذاری انتخابی، فرایند یکپارچه‌سازی بین مفاهیم است. در این مرحله، مفهوم‌پردازی از داده‌ها منجر به تشکیل یک نظریه مقدماتی می‌گردد، نظریه‌ای که هنوز خام است و مراحل نگارش و اعتبارسنجی درباره آن انجام نشده است. در این مرحله، یادداشت برداری، مفاهیم و ایده‌های نظری پژوهشگر بسیار مورد استفاده قرار می‌گیرد.

کدگذاری انتخابی عبارت است از فرایند انتخاب دسته‌بندی اصلی، مرتبط کردن نظام‌مند آن با دیگر دسته‌بندی‌ها، تأیید اعتبار این روابط، و تکمیل دسته‌بندی‌هایی که نیاز به اصلاح و توسعه بیشتری دارند. کدگذاری انتخابی بر اساس نتایج کدگذاری باز و کدگذاری محوری، مرحله اصلی نظریه‌پردازی است. به این ترتیب که مقوله محوری را به شکل نظام مند به دیگر مقوله‌ها ربط می‌دهد و آن روابط را در چارچوب یک روایت ارائه می‌کند و مقوله‌هایی را که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز دارند، اصلاح می‌کند.

در این مرحله، تمام مفاهیم‌ها پس از اتمام مصاحبه‌ها به رشته تحریر آمده و پس از پیاده‌سازی یادداشت‌برداری‌ها با استفاده از روش تحلیل محتوا، سطر به سطر بررسی، مفهوم‌پردازی و مقوله‌سازی شد و براساس مشابهت و ارتباطات بین کدها، بارها و بارها مورد مقایسه مستمر قرار گرفت و در طی فرایند تحقیق، در میان نشانه‌ها و نکات کلیدی استخراج‌شده هم‌پوشانی زیادی در میان یافته‌ها بود؛ لذا به‌منظور حذف مفاهیم مشابه و کشف مقوله‌ها، هر یک از مفاهیم در سطحی بالاتر یعنی در بخش مقوله دسته‌بندی شدند؛ با توجه به اینکه هدف این پژوهش، تدوین و ارائه مدل تبیین‌کننده معضلات آنتروپی رفتاری حساب‌بران است برای کدگذاری‌ها انتخاب شدند.

فرایند تحلیل اطلاعات در نظریه‌پردازی داده‌بنیاد مبتنی بر سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است که در ادامه، نحوه شکل‌گیری مقوله‌های حاصل از مفاهیم شرح داده می‌شود. ابتدا کدگذاری باز و نحوه کدگذاری مصاحبه‌ها تشریح می‌شود و پس از آن به نحوه شکل‌گیری مفاهیم و مقوله‌ها پرداخته خواهد شد. کدگذاری محوری با مقوله‌های مستخرج از کدگذاری باز در بخش عوامل زمینه‌ای، علّی، راهبردها، مداخله‌گرا و پیامدها تفکیک شدند و در نهایت در کدگذاری انتخابی به طراحی مدل پرداخته شده است. ابتدا تمام نکات کلیدی مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری شدند و بعد از بررسی و تحلیل آنها کدهای مشابه به مفاهیم خاصی اختصاص داده شد. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است. کدگذاری محوری با مقوله‌های مستخرج از کدگذاری باز در بخش عوامل زمینه‌ای، ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها و پیامدها تفکیک شدند.

برای درک بهتر فرایند کدگذاری، در نقل و قولی آمده است:

۱- «... به‌طور معمول رفتارهای ناکارآمد، حرکاتی هستند که قابلیت اطمینان به شواهد را به خطر می‌اندازند و اغلب رفتارهای ناکارآمد، نتایج فاجعه‌برانگیزی در سطوح سازمان، جامعه و افراد را به بار می‌آورند که این رفتارها در اغلب موارد به‌عنوان تهدید کیفیت رفتار شناخته می‌شوند که با اعمال کم‌گزارش‌دهی مدت حسابرسی، رسیدگی سطحی به مدارک، خاتمه زودهنگام رسیدگی‌ها، پذیرش توضیحات ضعیف مشتری و تخصیص ساعات کاری به موارد دیگر که لطامات جبران‌ناپذیری بر پیکره استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی و درون‌سازمانی و از همه مهم‌تر به پیکره سازمان وارد می‌سازد ...».

۲- «... لازم است جهت جلوگیری از رفتارهای ناکارآمد حرکاتی، اعمال کنترل‌های بیشتر و نظارت قوی صورت پذیرد. و نیز برای بهتر شدن رفتارها، احکام تنبیهی و تشویقی خاص در نظر گرفته شود و فرهنگ آموزش اعتقادات دینی قوی داشته باشیم و ...».

کدگذاری انتخابی: در کدگذاری انتخابی، متغیر اصلی یا فرایند اساسی نهفته در داده‌ها، چگونگی، مراحل وقوع و پیامدهای آن نمودار می‌شود. براساس روابط به‌دست آمده، مفاهیم حاصل از کدگذاری باز و محوری در مرحله کدگذاری انتخابی، به یکدیگر پیوند داده شد و به صورت یک مدل منعکس گردید. در شکل ۱ نشان داده شده است.



پیامدها	خروجی‌ها	فرایندها	ورودی‌ها
تغییر در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان		عدم تعامل بین حساب‌رسان	عدم رعایت آیین رفتار حساب‌رسی
کاهش اعتمادپذیری گزارش‌ها		عدم ثبات حساب‌رسان	نبود وجود کمیته تخصصی و حساب‌رسی
افزایش خطاهای گزارشگری- ریسوایی مالی		محدودیت‌های ذاتی	
افزایش تقلبات و تخلفات			

شکل ۱. الگوی طراحی شده برای معضل آنتروپی رفتاری حساب‌رسان (یافته‌های پژوهشگر)

فرایند تحلیل اطلاعات در نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، مبتنی بر سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است که در ادامه، نحوه شکل‌گیری مقوله‌های حاصل از مفاهیم شرح داده می‌شود. ابتدا کدگذاری باز و نحوه کدگذاری مصاحبه‌ها تشریح می‌شود و پس از آن به نحوه شکل‌گیری مفاهیم و مقوله‌ها پرداخته خواهد شد. «مفاهیم» به دست‌آمده براساس مشابَهت‌هایشان در طبقه جداگانه‌ای قرار می‌گیرند، به این کار «مقوله‌پردازی» گفته می‌شود. «مقوله» مفهومی است که از سایر مفاهیم، انتزاعی‌تر است. کدگذاری محوری با مقوله‌های مستخرج از کدگذاری باز در بخش عوامل زمینه‌ای، ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها و پیامدها تفکیک شدند و در نهایت در کدگذاری انتخابی به طراحی مدل پرداخته شده است. ضمن توضیحات کدگذاری‌های، در جدول (۲) نمونه مصداقی از این کدگذاری ارائه شده است:

جدول ۲. نحوه تفکیک مقوله‌ها (کدها)

کدگذاری تئوری_ طبقه‌بندی اصلی: آنتروپی رفتاری حساب‌رسان			
کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدگذاری باز	
طبقه‌بندی فرعی	طبقه‌بندی مفهومی	کدهای مفهومی	
عوامل اقتصادی	تورم و رکود	مسائل مربوط به بحث مالی و اقتصادی و پولی	
		مشکلات اقتصادی و درآمدی	
		بازار کار نامناسب و ناسالم	
		وضعیت نابه‌سامان اقتصادی	
		فشار اقتصادی کشور	
وضعیت اقتصادی		شرایط اقتصادی کشور	
		تعطیلی بنگاه‌های کوچک اقتصادی و کم شدن کار حساب‌رسی	
		وضعیت حاکم بر اقتصاد و شرایط کاری	
		انگیزه مالی و اقتصادی	
		رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	
استقلال حساب‌رسان	استقلال واقعی	رعایت بی‌طرفی	
		مستقل بودن حساب‌رسان از نظر فکری	
		مستقل بودن حساب‌رسان از دید اشخاص ثالث	
		خداشه‌دار نکردن حرفه حساب‌رسی	
		تفکر قائم‌به‌فرد (سلیقه‌ای)	
سطح تفکر	تحلیلی	نبود انگیزه	
		سیستمی	
		نبود دیدگاه جامع	

کدگذاری تئوری_ طبقه‌بندی اصلی: آنتروپی رفتاری حساب‌برسان		
به کارنگرفتن تفکر سیستمی	رد گزارش نامطلوب	اظهار نظر نامطلوب
	پذیرش گزارش نامطلوب	
	محدودیت در رسیدگی	
نبود مرزهای رسیدگی	وجود دوگانگی در اظهارنظرها	اظهار نظر مطلوب
	محدودیت‌های ذاتی	
	بی‌توجهی به اظهارنظرها	
ارائه نکردن اظهار نظر مناسب	شایستگی	ویژگی‌های فردی
	اخلاق حرفه‌ای	
	داشتن تجربه مفید	
اهل فن	اعتبار دانشگاهی	متخصص در حرفه
	کمبود متخصص	
	مازاد نیروی غیرمتخصص	
تجدیدنظر در قوانین و مقررات	کمبود مؤسسات حسابرسی	نیروی متخصص
	نبود ارتباط قوی بین مؤسسات	
	نبود ارتباط قوی بین حساب‌برسان	
نبود ثبات حساب‌برسان	حمایت نکردن از حساب‌برسان	زیرساخت‌ها
	سرمایه‌گذاری نکردن در حرفه حسابرسی	
	وجود تناقض بین قوانین و استانداردها	
وجود عوامل محیطی و فیزیکی	عدم حمایت و همکاری مدیران	مؤسسات حسابرسی
	نداشتن رضایت و علاقه از حرفه	
	نهادینه کردن جایگاه حسابرسی در سطح کشور	
بازار کار نامناسب و ناسالم	تقویت و تحکیم کمیته‌های حسابرسی	برگزاری دوره‌های آموزشی
	برگزاری دوره‌های آموزشی	

نتیجه‌گیری

هدف اصلی این پژوهش، ارائه مدل تبیین‌کننده چالش‌های آنتروپی رفتاری حساب‌رسان سازمان حسابرسی با استفاده از رویکرد زمینه‌بنیان است. برای جلوگیری از بی‌نظمی در رفتار انسان لازم است با آنتروپی برخورد شود و به نوعی شرایطی فراهم گردد تا عوامل زمینه‌ساز کاهش یابد (مارتینز و همکاران، ۲۰۱۴). لذا، بررسی پدیده آنتروپی رفتاری حساب‌رسان به‌منزله بخشی از مسئله پژوهش محسوب می‌شود؛ زیرا برداشت و نگرش در خصوص آنتروپی رفتاری فردی کارکنان در بافت سازمان‌های ایرانی فی‌نفسه، بدیع و روشن به نظر می‌رسد. از معضلات آنتروپی رفتاری حساب‌رسان مطرح شده در سازمان حسابرسی شکل (۱) نتیجه‌گیری می‌شود عوامل زمینه‌ای عبارتند از: سطح افشاگری، عوامل اقتصادی، زیرساخت‌ها، سیستم حسابرسی، مؤسسات حسابرسی، استقلال حساب‌رسان مستقل، معیارها، تفکر جمعی، پایبندی به اصول، سرمایه‌گذاری در حرفه و بررسی‌های تحلیلی و ... عوامل شناسایی شده در بخش ورودی‌ها شامل فقدان کارگروه تخصصی در استانداردهای حسابرسی، توسعه نیافتن دانش حسابرسی، بی‌توجهی مؤسسات به گزارش‌ها، اندازه‌گیری کارایی حساب‌رسان، پایین بودن سطح آگاهی حساب‌رسان، نبود امنیت شغلی حساب‌رسان، رعایت نشدن آیین رفتار حسابرسی، نبود کمیته تخصصی و حسابرسی و کمبود متخصص‌ها و ... هستند. عوامل مرتبط با فرایندها شامل محدودیت در رسیدگی‌ها، متفاوت بودن فرایند حسابرسی، فشارها و ارتباطات سیاسی، وجود تناقض و دوگانگی بین استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات کشور، اجرا نشدن حسابرسی صحیح، نبود مرزهای رسیدگی، نبود ارتباط قوی بین حساب‌رسان، نبود ثبات حساب‌رسان و محدودیت‌های ذاتی و ... می‌باشد. خروجی‌ها شامل فراهم نشدن شرایط لازم برای نظارت، ارائه نشدن اظهارنظر مناسب، تأمین نشدن نیازهای حساب‌رسان، عدم اولویت‌بندی رسیدگی‌ها و شاخص‌های مؤثر، رفتارهای غیرقانونی افراد و ... است. پیامدهای شناسایی شده در پژوهش آنتروپی رفتاری حساب‌رسان سازمان حسابرسی عبارتند از: عدم‌دستیابی به اهداف، کم‌رنگ شدن نقش حساب‌رسان، افزایش مخارج و ریسک حسابرسی، کاهش اعتماد عمومی، خدشه‌دار شدن حرفه و شهرت حساب‌رسان، کاهش کارایی و اثربخشی حساب‌رسان، تصمیم‌گیری نامطلوب، اظهارنظر نامطلوب، افزایش خطاهای گزارشگری و رسوایی مالی و باتوجه به معضلاتی که در آنتروپی رفتاری حساب‌رسان در سازمان حسابرسی از دیدگاه صاحب‌نظران در این حوزه مطرح شد، در ادامه، پیشنهادها و راهکارهای پیشنهادی خبرگان حرفه‌ای و صاحب‌نظران برای رفع معضلات مذکور، ارائه می‌شود.

پیشنهادهای

پیشنهاد می‌گردد که پژوهش حاضر در مؤسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی و سازمان بازرسی کل کشور که خدمات حسابرسی و بازرسی ارائه می‌کنند کاربرد بهتری داشته باشند.

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده به سایر محققان آتی، موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

- ۱- شناسایی آنتروپی رفتاری مدیران مالی و مدیران عامل مؤسسات مالی و حسابرسی
- ۲- شناسایی آنتروپی رفتاری مشتریان متقاضی خدمات حسابرسی
- ۳- شناسایی خلأها و کمبودهای موجود در آیین رفتار حرفه‌ای و قوانین و مقررات مالی که بستری برای بروز آنتروپی رفتاری حساب‌رسان است.
- ۴- شناسایی آنتروپی رفتاری حساب‌رسان با سایر روش‌ها مناسب.

محدودیت‌های پژوهش

هیچ پژوهشی به‌دوراز محدودیت نیست و پژوهش حاضر نیز از این قاعده مستثنی نمی‌باشد؛ لذا عمده محدودیت‌های موجود، در ادامه بیان می‌گردد.

- ۱- با توجه به شرایط و ویژگی‌های علمی، تخصصی و تجربی، سابقه کار مصاحبه‌شوندگان و کمبود زمان مصاحبه‌شوندگان مشکلاتی در زمینه مصاحبه‌شوندگان وجود داشت.
- ۲- برخی از مصاحبه‌شوندگان، به مصاحبه علاقه نداشتند و تنها با یادداشت‌برداری صرف، از نظرات استفاده شد که این مسئله منجر به شکل‌گیری محدودیت ذاتی انتقال معنا گردید.
- ۳- برخی از مصاحبه‌شوندگان، زمان لازم یا آمادگی مصاحبه لازم را نداشتند که این مسئله باعث محدودیت در مصاحبه می‌شد.
- ۴- برخی از مصاحبه‌شوندگان به دلیل محرمانه بودن و نگهداری اسرار، طبق آیین‌نامه حرفه‌ای، محدودیت‌های داشتند.

References

- Akbari, M., Mahfoozi, G., & Houshmand, R. (2016). Factors Affecting Dysfunctional Behavior and Turnover of Auditors in Audit Institutions. *Empirical Research in Accounting*, 5(19), 103-125. <http://ensani.ir/file/download/article/20161010114620-9891-184.pdf>
- Amiri, Z., Esmaeli, M. R., Sepahvand, R., & Mousavi, S. N. (2018). Presentation of behavioral entropy pattern in organization (Case study: Isfahan municipality). *Quarterly Journal of Public Organizations Management*, 6(4), 37-56. https://ipom.journals.pnu.ac.ir/article_5081_ddb513beb6a271b1e86d44aedaa08dc5.pdf
- Amoo Durowoju, O., Kai Chan, H., & Wang, X. (2012). Entropy assessment of supply chain disruption. *Journal of Manufacturing Technology Management*, 23(8), 998-1014. <https://doi.org/10.1108/17410381211276844>
- Ansari Fard, S. (2015). Systemic attitude and the concept of entropy in economics. *Comparative Economics*, 1(2), 17-34. https://economics.ihs.ac.ir/article_684.html?lang=en
- Barzideh, F., Babajani, J., & Abdullahi, A. (2016). Designing an Identity Model in Auditing Judgment with an Approach Based on Data Foundation *Auditing Knowledge*, 5(17), 1-34.
- Chen, C.-T., Hu, H.-H. S., & King, B. (2018). Shaping the organizational citizenship behavior or workplace deviance: Key determining factors in the hospitality workforce. *Journal of Hospitality and Tourism Management*, 35, 1-8. <https://doi.org/10.1016/j.jhtm.2018.01.003>
- Corbin, J., & Strauss, A (2011). *Principles of Qualitative Research Methodology: Basic Theory, Procedures and Methods* (3rd ed.). Institute of Humanities and Cultural Studies. <https://www.gisoom.com/book/11051298/>
- Danaeifard, H., & Emami, S. M. (2007). Qualitative research strategies: Reflection on data foundation theorizing. *The idea of strategic management*, 1(2), 69-97. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/29286/93/text>
- Lari Dasht Bayaz, M., Salehi, M., & Zahedi, M. (2017). Dysfunctional Auditor Behavior and Working relationships with supervisors, managers moderating role of ethical climate. *journal of Value and Behavioral Accounting*, 2(3), 111-146. <https://doi.org/10.29252/aapc.2.3.111>
- Mahdavi, G., & Zamani, Reza (2018). The Effect of Individual and Organizational Characteristics on Acceptance of Underreporting Time by Auditor. *Accounting and Auditing Review*, 25(4), 555-570. <https://doi.org/10.22059/acctrev.2019.247546.1007767>
- Martínez-Berumen, H. A., López-Torres, G. C., & Romo-Rojas, L. (2014). Developing a Method to Evaluate Entropy in Organizational Systems. *Procedia Computer Science*, 28, 389-397. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2014.03.048>

- Moradi, M., Rostami, A., & Abazari, Z. (2016). Investigating the effective factors on the application of inefficient behaviors of auditors. *Financial accounting*, 8(30), 40-64. <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?id=295567>
- Namazi, M., & Mansoori, Sh. (2014). Psychological entropy theory in behavioral finance. *Investment Knowledge*, 3(11), 239-258. https://jlik.srbiau.ac.ir/article_7647.html
- Paino, H., Smith, M., & Ismail, Z. (2012). Auditor acceptance of dysfunctional behaviour. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 37-55. <https://doi.org/10.1108/09675421211231907>
- Simmons, R., Browning, B., Zhang, Y., & Sadekar, V. (2006, September 17-20). *Learning to predict driver route and destination intent*. 2006 IEEE Intelligent Transportation Systems Conference, Toronto, ON, Canada.
- Tang, Y., Qi, W., Sha, Q., Chen, N., & Zhu, L. (2014). A combination forecast method based on cross entropy theory for wind power and application in power control. *Transactions of the Institute of Measurement and Control*, 36(7), 891-897. <https://doi.org/10.1177/0142331213509830>
- Valentine, S., & Godkin, L. (2019). Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 98, 277-288. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.01.009>
- Vveinhardt, J., & Zygmantaite, R. (2015). Influence of CSR Policies in Preventing Dysfunctional Behaviour in Organizations. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 205, 340-348. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.09.095>
- Yudyanto, A. K., Bawono, S.K., & Poppy, H.S. (2019). Analyze of the Effect of work place spirituality on Auditor Dysfunctional Behavior and its Implication to Audit Quality. *Accounting and business*, 18(2).