



Analysis of the Decision-Making Process in the Professional Judgment of Auditors

Leila Ranjbaraian¹, Nader Rezaei^{*2}, Rasool Abdi³, Asgar Pakmaram⁴

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. (Lranjbaraian@yahoo.com).

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. (naderrezaeimiyandoab@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. (abdi_rasool@yahoo.com).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad, Bonab, Iran. (pakmaram@gmail.com).

Corresponding Author:

Nader Rezaei

Email: naderrezaeimiyandoab@gmail.com

Received: 2022/03/18

Accepted: 2022/08/16

How to Cite:

Ranjbaraian, L; Rezaei, N. Abdi, R; Pakmaram, A; (2022). Analysis of the Decision-Making Process in the Professional Judgment of Auditors, *Governmental Accounting*, 9 (17), 243-258.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The present study analyzes the decision-making process in the model of professional judgment of auditors and is in the field of behavioral research in auditing.

Research Method: The research method is descriptive-analytical-research. The present study is a combined method. The qualitative part was based on identifying the factors affecting the auditor's professional judgment by examining the theoretical foundations and conducting Delphi analysis with the participation of 20 experts as panel members. The quantitative part also sought structural and interpretive modeling through the formation of its structural interaction matrix.

Research Findings: The results show that the most important factors in judging the auditor's profession in the designed model are defining the subject of decision making, evaluation, measuring relevant criteria, identifying solutions, ranking solutions and selecting the best solutions. These factors were indicators of the decision process in Delphi's results.

Conclusion, Originality, and its Contribution to the Knowledge: The decision-making process at the highest level was the least influential factor on the auditor's professional judgment, qualitative characteristics, audit evidence, personality type, professional oversight of auditors' work, results of audit procedures, and inherent risk assessment.

Keywords: Audit Professional Judgment, Decision Process, Qualitative Characteristics.

JEL Classification: M42. M13.



«مقاله پژوهشی»

تحلیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان

لیلا رنجبریان^۱، نادر رضایی*^۲، رسول عبدی^۳، عسگر پاک مرام^۴

چکیده

موضوع و هدف مقاله: پژوهش حاضر به تحلیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان می‌پردازد و در حوزه پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی قرار دارد.

روش پژوهش: روش پژوهش، توصیفی از نوع تحلیلی - پژوهشی است. پژوهش حاضر روش ترکیبی است که بخش کیفی مبتنی بر شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان از طریق بررسی مبانی نظری و انجام تحلیل دلفی با مشارکت ۲۰ نفر متخصص به‌عنوان اعضای پانل بود. بخش کمی نیز از طریق تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به دنبال مدل‌سازی ساختاری و تفسیری بود.

یافته‌های پژوهش: نتایج پژوهش نشان می‌دهد اساسی‌ترین عوامل قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان در مدل طراحی شده، تعریف موضوع تصمیم‌گیری، ارزیابی، سنجش معیارهای مربوط، شناسایی راهکارها، رتبه‌بندی راهکارها و انتخاب بهترین راهکارها است، این عوامل شاخص‌های مربوط به فرآیند تصمیم‌گیری در نتایج دلفی بودند.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: فرآیند تصمیم‌گیری در بالاترین سطح، کم‌اثرترین عامل بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، ویژگی‌های کیفی، شواهد حسابرسی، تیپ شخصیتی، نظارت حرفه‌ای بر کار حساب‌رسان، نتایج روش‌های حسابرسی و ارزیابی ریسک ذاتی بود.

واژه‌های کلیدی: قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، فرآیند تصمیم‌گیری، ویژگی‌های کیفی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42. M13.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (Lranjbarian@yahoo.com)
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (naderzeaimiyandoab@gmail.com)
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (abdi_rasool@yahoo.com)
۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (pakmaram@gmail.com)

نویسنده مسئول:

نادر رضایی

رایانامه:

naderzeaimiyandoab@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۵

استناد به مقاله:

رنجبریان، لیلا؛ رضایی، نادر؛ عبدی، رسول؛ پاک مرام، عسگر؛ (۱۴۰۱). تحلیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، *حسابداری دولتی*، ۹ (۱۷)، ۲۴۳-۲۵۸.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۱. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.



Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

مقدمه

است و در واقع، به صورت مالی اعتبار داده و برای استفاده‌کنندگان ارزش‌افزوده ایجاد می‌کند (صرف و صرف)، ۱۳۹۹: ۲۶۲). قضاوت‌های صحیح حسابرسان یکی از عناصر مهم در ایجاد اعتماد برای استفاده‌کنندگان نسبت به گزارشگری عمومی است که بیشتر مورد استفاده بازارهای سرمایه است. مسئولیت بالقوه حسابرسان در برابر اشخاصی که ممکن است از عملکرد آنان زیان ببینند، به مراتب بیشتر از پزشکان، وکلا و سایر افراد حرفه‌ای است. علت آن هم زیاد بودن تعداد بالقوه افراد زیان‌دیده است (وحیدی الیزایی و راهداریان، ۱۳۸۷). سوگیری گروه خودی، بر قضاوت حسابرسان اثر دارد و ابزارهای تصمیم‌گیری می‌تواند اثر این سوگیری را کاهش دهد (شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹، ۶۷).

قضاوت حرفه‌ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره استفاده درست و به‌جای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای استفاده کنند (خوش‌طینت، ۱۳۸۷). پژوهش‌های قبلی، درصد ارائه مدلی مناسب برای عوامل مؤثر بر حسابرسی اجتماعی با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری است. نتایج پژوهش نشان داد که عوامل سازمانی، قوانین و ساختاری مقررات، ذینفعان، حمایت و برنامه‌های دولت، عوامل اجتماعی و ویژگی‌های حسابرس رابطه مثبت و معناداری با حسابرسی اجتماعی دارند. به اعتقاد کوادا کرز و همکارانش (۲۰۱۴) در ده سال گذشته موضوع تردید حرفه‌ای در حسابرسی مورد توجه دانشگاهیان قرار گرفته و پژوهش‌های دانشگاهی زیادی در این زمینه انجام شده است. در خصوص این‌که کدام‌یک از این دیدگاه‌ها یا تعاریف مناسب‌ترین دیدگاه و تعریف برای به‌کارگیری در حسابرسی است نیز اجماع نظر وجود ندارد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۸: ۱۱). از این رو، تلاش پژوهشگر بر این است که به پرسش اصلی زیر پاسخ دهد: با توجه به رویکرد تفسیری-ساختاری، فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان چگونه تحلیل می‌شود؟

مبانی نظری و مرور پیشینه پژوهش**فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان**

حسابرسی داخلی در تدوین روش‌های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادها سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد. بررسی فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی و به ویژه گرفتن تصمیم‌های اخلاقی توسط

رشد فزاینده و پیچیدگی‌های جامعه، نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط، نظام‌های اطلاعاتی و نیز فرایندهای مولد اطلاعات را توجیه می‌کند و در این میان نیاز به حسابرسی به‌عنوان بخشی از فرآیند گزارشگری و اطلاع‌رسانی بیشتر می‌شود. بهره‌وری بخش‌های مختلف جامعه از خدمات حسابرسی در شرایطی بیشینه خواهد شد که با تلاش همه‌جانبه فعالان عرصه مالی، نقش حسابرسی در جامعه به‌روشنی مشخص شود و خدمات ارائه شده به‌وسیله آنان از کیفیت لازم برخوردار باشد (عبدلی و همکاران، ۱۳۹۸). شناخت علل و عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان موضوعی است که امروزه به‌عنوان یکی از حوزه‌های روان‌شناختی رفتاری و ارزشی در حسابرسی و بررسی صورت‌های مالی مطرح است و می‌تواند نقش مهمی در ارتقای سطح شفافیت صورت‌های مالی داشته باشد (ولیان و صفری گرایلی، ۱۳۹۷).

مهم‌ترین کار حسابرسان اظهارنظر درباره کلیت صورت‌های مالی است و این فرآیند (حسابرسی صورت‌های مالی) چه در مرحله برنامه‌ریزی و اجرا و چه در مرحله اظهارنظر و گزارش نهایی با قضاوت‌هایی توسط حسابرسان همراه است. از آنجاکه همه افراد دانش استفاده از صورت‌های مالی را ندارند و از طرفی مراجعه و دسترسی همه افراد از اسناد و مدارک شرکت‌ها پرهزینه و غیرممکن است، گزارش حسابرسان مورد استفاده و تصمیم‌گیری بسیاری از افراد جامعه قرار می‌گیرد و نقش حسابرسان و گزارش آن‌ها پر رنگ می‌شود و به اهمیت قضاوت‌های حسابرسان پی می‌برند (وحیدی الیزایی و راهداریان، ۱۳۸۷).

یکی از عوامل مهم برای دستیابی به اطلاعات قابل فهم این است که شخص هنگام مطالعه، بتواند به درستی آن را بخواند و اطلاعات آن را به‌راحتی پردازش کند. از این قابلیت در مبانی نظری دهه اخیر با عنوان خوانایی یاد می‌شود. نتایج پژوهش‌های پیشین، به صورت مستقیم و غیرمستقیم نشانگر آن است که خوانایی گزارش‌های مالی یکی از عوامل مهم اثرگذار بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاران است (بشیری منش و صمیمی، ۱۴۰۰: ۱۷۰). صورت‌های مالی، مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی محسوب می‌شود. اما مفید بودن این اطلاعات در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، منوط به دارا بودن ویژگی‌های کیفی قابل‌اتکا و مربوط بودن است. حسابرسی توسط افراد حرفه‌ای مستقل می‌تواند به افزایش اعتبار اطلاعات مالی ارائه‌شده توسط مدیریت کمک شایانی نماید (محمدرضایی، ۱۳۹۹: ۲۶). رسالت حسابرسی مستقل، ایجاد اعتماد و آرامش خیال برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی

۳- سنجش معیارهای مربوط؛

۴- شناسایی راهکارها؛

۵- رتبه بندی راهکارها؛

۶- انتخاب بهترین راهکارها (حسنی القار و همکاران، ۱۳۹۱).

از آنجا که حسابرسان مستقل بر تحریف صورت‌های مالی تأکید دارند، حسابرسان داخلی کمابیش در وضعیت بهتری برای کشف تقلب هستند، چرا که آنان حضوری مستمر در داخل سازمان دارند که درک و فهم بهتری از سازمان و سیستم کنترل داخلی را برای آنان فراهم می‌کند. نهادهای حرفه‌ای بزرگ و رسمی دنیا برای بازیابی اعتماد ازدست‌رفته و مشروعیت بخشیدن به حرفه و همچنین رهنمون ساختن حسابرسان و حرفه حسابرسی، اقدامات جدی به عمل آورده‌اند (صراف، صراف، ۱۳۹۹). در اجرای حسابرسی تصمیم‌های متعدد و گوناگونی گرفته می‌شود و اثرات انباشته این تصمیم‌ها در نهایت به صورت اظهارنظر درباره صورت‌های مالی منعکس می‌شود. روشن است که تمام این موضوع‌ها، زمینه‌های لازم را برای قضاوت اشتباه توسط حسابرسان فراهم می‌کند (حسنی القار و همکاران، ۱۳۹۱).

بنابراین انجام این پژوهش‌ها در هر جامعه‌ای که با حرفه حسابرسی سروکار دارد، لازم و ضروری به نظر می‌رسد، زیرا برای رقابت موفق در محیط حسابرسی، حسابرسان باید کوشش مداومی برای برآورد ساختن انتظارات صاحب‌کار و به حداکثر رسانیدن رضایت وی از طریق بهبود در تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای داشته باشد. یکی از جنبه‌های مهم این پژوهش جدید بودن آن در ایران است.

قضاوت حرفه‌ای

تعریف و اهمیت قضاوت حرفه‌ای

قضاوت حرفه‌ای از دو کلمه قضاوت و حرفه‌ای تشکیل شده است. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است. قضاوت حرفه‌ای از چند عامل کلیدی تأثیر می‌پذیرد. پژوهشگران به مطالعه تأثیر محیط کاری حسابرسی، ویژگی‌های حسابرسی، شواهد حسابرسی، فرایند تصمیم‌گیری و ویژگی‌های کیفی قضاوت پرداخته‌اند (مشایخی و اسکندری، ۱۳۹۶). برای آنکه قضاوت حسابرسان به درستی انجام شود و این واژه مفهوم بی‌قیدی حسابرسان یا نامحدود بودن اختیارات آن‌ها در کار حسابرسی تلقی نشود، لازم است ضمن کوشش برای شناخت مفهوم آن، عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود تا روشن شود که چگونه اشخاصی

آنان، با توجه به آثار گسترده‌ای که بر سازمان و مدیریت آن خواهد داشت، از اهمیت چشمگیری برخوردار است.

تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن وابسته به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه خدمات و تصمیم‌های آنان به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن، خدمت به جامعه باشد (عالی و همکاران، ۱۳۹۹: ۴۹). از جمله حرفه‌های مهم در جامعه، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است.

از دیدگاه حسابرسان، تخصص حسابرسی در صنعت، یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. فلمینگ و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند با افزایش تخصص حسابرسی، توانایی حسابرسی برای درک مشکلات صنعتی که صاحب‌کار در آن فعالیت می‌کند، افزایش می‌یابد و از سویی فرصت‌های مناسبی نیز برای رشد، ارتقا و کسب درآمدهای ممکن برای موسسه حسابرسی فراهم می‌شود (مهربان پور، دانا و بنافی، ۱۳۹۸: ۵۹).

قضاوت و تصمیم‌گیری از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره استفاده درست صاحب‌کار از استانداردهای حسابداری و هم چگونگی انجام کار خود با توجه به استانداردهای حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند. در نتیجه شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حسابرسی ضروری است. یکی از این عوامل تأثیرگذار بر قضاوت ویژگی‌های فردی و روانشناسی افراد است. برخی پژوهش‌ها به بررسی رابطه بین اجرای عملیات حسابرسی و برخی از جنبه‌های شخصیتی و یا ویژگی‌های شناختی افراد پرداخته‌اند. تصمیم‌گیری افراد در حال حاضر یکی از مهم‌ترین مسائل در مطالعات رفتاری است و پژوهش‌های معتبری در این خصوص در زمینه حسابداری انجام شده است (خواجوی و نوشادی، ۱۳۹۱). عوامل اثرگذار بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری، در سه عامل شخصی، فرآیندی و محیطی تقسیم می‌شوند. برپایه پژوهش‌های پیشین، میزان تجربه حرفه‌ای حسابرسی، اخلاق حرفه‌ای (کلبرگ، ۱۹۶۹) و انگیزش به ریسک (بتر، ۲۰۰۷) به‌عنوان متغیرهای شخصی و طبقه موسسه حسابرسی (دی آنجلو، ۱۹۸۱) و فرهنگ سازمانی (ویند سور و اشکانسی، ۱۹۹۶)، به‌عنوان متغیرهای محیطی، تأثیر زیادی بر کیفیت قضاوت حسابرسی دارد (نیک‌بخت و همکاران، ۱۴۰۰: ۸۲). به طور کلی فرآیند کار در تمام تصمیم‌گیری‌های حسابرسی شامل شش مرحله است:

۱- تعریف موضوع تصمیم‌گیری؛

۲- تعیین معیارهای ارزیابی؛

مقوله برای شرایط علی، ۵ مقوله در زمینه بستر، ۸ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۴ مقوله برای راهبرد و ۵ مقوله در زمینه پیامد در پیوند با پدیده اصلی پژوهش (حرفه‌ای بودن قضاوت) شناسایی شد. قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و افزون بر ویژگی‌ها و عملکرد شخصی حسابرسان، تحت تأثیر ویژگی‌های شرکت، ذی‌نفعان، محیط قانونی و مقرراتی پیرامون قرار می‌گیرد، از این رو، به‌منظور بررسی جامع‌تر موضوع، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل از جنبه‌های مختلف بررسی شده است.

حجتی فردی و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به ارائه چارچوبی برای قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران پرداختند، نتایج حاصل از تحلیل پرسشنامه‌های ایشان نشان داد که چارچوب یادشده به لحاظ محتوای تئوریک و کاربرد عملی نیز مورد تأیید است. پژوهش حاضر محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران، چگونگی انجام قضاوت حرفه‌ای به‌عنوان شریک بررسی‌کننده و راهکارهای لازم در روبرویی با موضوع‌های پیچیده را شناسایی کرد. نتایج حاصل از تحلیل پرسشنامه‌ها نشان داد که چارچوب یادشده به لحاظ محتوای تئوریک و کاربرد عملی نیز مورد تأیید است. همچنین پژوهش حاضر محدودیت‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران، چگونگی انجام قضاوت حرفه‌ای به‌عنوان شریک بررسی‌کننده و راهکارهای لازم در روبرویی با موضوع‌های پیچیده را شناسایی کرد.

محمدزاده و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به مطالعه قضاوت اخلاقی حسابرسان: مقایسه بین شاغلین و دانشجویان مقاطع تحصیلات تکمیلی پرداختند، مهارت حسابرسی در سال‌های اخیر مورد انتقاد قرار گرفته است. پژوهش‌ها نشان داده است که مهارت حسابرسی فعلی رو به افول است. هدف اصلی این پژوهش، ارزیابی تعهد حسابرس با توجه به دو معیار اصلی حرفه‌ای اعم از منافع عمومی (جامعه) و استقلال اجرا است. نتایج پژوهش ایشان نشان داد که این دو معیار مقدمه قضاوت اخلاقی هستند. این بررسی پیامد عملی و کاربردی برای بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابرسی دارد، همچنین این نتایج می‌تواند به پیشنهاد معیارهایی کمک کند که می‌تواند برای آموزش، استخدام و پیشرفت شغلی حسابرسان به کار رود.

بخشش و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی به بررسی تأثیر هویت حرفه‌ای و هویت‌سازمانی حسابرسان و قضاوت‌های اخلاقی حسابرس بر کیفیت حسابرسی پرداختند، این پژوهش با هدف بررسی تأثیر هویت حرفه‌ای و هویت‌سازمانی حسابرسان و قضاوت‌های اخلاقی حسابرس بر کیفیت حسابرسی شکل گرفت؛ پژوهش حاضر از نظر روش گردآوری داده‌ها، توصیفی-

شایستگی قضاوت حرفه‌ای دارند و کدام عوامل بر قضاوت حرفه‌ای اثرگذار است.

قضاوت‌های صحیح حسابرسان یکی از عناصر مهم در ایجاد اعتماد برای استفاده‌کنندگان نسبت به گزارشگری عمومی که بیشتر مورد استفاده بازارهای سرمایه است. ممکن است حذف یا ارائه نادرست یک مورد در گزارش مالی بسیار با اهمیت باشد و عدم ارائه آن موجب گمراهی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی شود.

این عوامل محیطی برای قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است: ۱- آیین رفتار حرفه‌ای؛ ۲- محیط اخلاقی شرکت؛ ۳- الگوهای رفتاری، مدل‌های تصمیم‌گیری و ابزارهای تصمیم‌گیری؛ ۴- نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان؛ ۵- شرایط بازار کار حسابرس؛ ۶- مسئولیت حسابرس نسبت به قضاوت‌هایش؛ ۷- استانداردهای حسابداری و حسابرسی؛ ۸- پاسخگویی؛ ۹- کمیته حسابرسی؛ ۱۰- شناخت فعالیت مورد رسیدگی؛ ۱۱- فشارهای رقابتی؛ ۱۲- پذیرش حسابرسی صاحب‌کار و تداوم ارائه خدمات حسابرسی (خوش‌طینت، ۱۳۸۷). از جمله شواهد حسابرسی برای حسابرسی در مؤسسات ۱- ارزیابی ریسک ذاتی؛ ۲- ساختار کنترل داخلی و ارزیابی ریسک کنترل؛ ۳- اهمیت اقلام؛ ۴- نتایج روش‌های حسابرسی؛ ۵- منبع و اتکالپذیری اطلاعات را می‌توان نام برد (حسینی القار و همکاران، ۱۳۹۱). با توجه به نیاز پذیرش حرفه از سوی جامعه باید در جهت حفظ اعتماد عمومی نسبت به حرفه حسابرسی تلاش کرد. از طرف دیگر در محیط حسابرسی ایران مدلی برای ارزیابی قضاوت حرفه‌ای حسابرسی وجود ندارد تا با تقویت ابعاد و مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حسابرسان بتوان به حرفه حسابرسی کمک کرد تا قضاوت حسابرس سوگیرانه نشود. نتایج یافته‌های این پژوهش می‌تواند اثرات مفیدی بر انجام فرآیند حسابرسی داشته باشد. در این پژوهش تلاش می‌شود که با شناسایی و تعیین فرآیند تصمیم‌گیری به حسابرسان در انجام فرآیند قضاوت حسابرسی بدون سوگیری و همچنین نهادهای نظارتی و متولیان حرفه کمک می‌کند. قضاوت حرفه‌ای گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود. هدف ویژه از پژوهش حاضر، تحلیلی بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است.

پیشینه پژوهش

مجید شهبازی و کاوه مهرانی (۱۳۹۹)، در پژوهشی به تدوین قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج به شکل‌گیری یک مدل پارادایمی انجامید که در این مدل، ۱۳

روش‌شناسی پژوهش

رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع قیاسی استقرایی است، بدین منظور ابتدا با بررسی مبانی نظری و تئوریک پژوهش مؤلفه‌های اصلی و فرعی و شاخص‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس شناسایی و در قالب چک‌لیست امتیازی تهیه و تدوین شد و بر پایه رویکرد قیاسی، تلاش شد از طریق دلفی شاخص‌ها و مؤلفه‌های پژوهش تأیید شدند، سپس بر اساس روش مدل‌سازی ساختاری - تفسیری علل مهم و تأثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس طراحی شدند، در پژوهش حاضر به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها و مبانی نظری پژوهش، به ترتیب از روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده می‌شود و ابزار مورد استفاده در پژوهش حاضر پرسشنامه‌های محقق ساخته می‌باشد. در این پژوهش به دنبال پاسخ به پرسش‌های زیر است:

۱. عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان کدام‌اند؟
 ۲. با توجه به رویکرد تفسیری - ساختاری، عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در قالب مدل چگونه طراحی می‌شوند؟
 ۳. عوامل مؤثر بر فرآیند تصمیم‌گیری در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان کدام‌اند؟
- مشارکت‌کنندگان در این پژوهش شامل دو بخش هستند در بخش اول تعدادی از متخصصان رشته حسابداری، مالی و اقتصاد به‌عنوان اعضای پانل انتخاب می‌شوند. در جدول ۱ جامعه آماری خبرگان در مرحله پیمایش را نشان می‌دهد.

ردیف	نوع جامعه آماری	مرحله اول نظرسنجی از خبرگان
۱	خبرگان دانشگاهی	۲۰
	جمع	۲۰

در بخش دوم پژوهش به‌منظور طراحی مدل ساختاری - تحلیلی از حسابرسان عضو سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی و همچنین خبرگان دانشگاهی (رشته حسابداری دانشگاه‌ها دارای مرتبه استادیار به بالا) به‌منظور پاسخ به پرسشنامه طراحی‌شده، استفاده می‌شود. در جدول ۲ جامعه آماری پژوهش را نشان می‌دهد.

ردیف	منابع	تعداد
۱	استادان دانشگاه	۱۰
۲	حسابداران عضو سازمان حسابداری	۱۰
	مجموع افراد یافت شده	۲۰

پیمایشی و همبستگی و از نظر هدف کاربردی است. نتایج تجزیه‌وتحلیل اطلاعات نشان داد که هویت حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است. همچنین مشخص شد هویت‌سازمانی حسابرس بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است. و در نهایت نتایج بررسی‌ها نشان داد که قضاوت‌های اخلاقی حسابرس بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است.

باکوف و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به بررسی میزان دقت استانداردهای حسابداری بر قضاوت حسابرسان پرداختند و دریافتند که به احتمال خیلی زیاد وقتی استانداردهای حسابداری از دقت و جامعیت کمتری برخوردار باشد، گزارش حسابرسان تهجمی تر خواهد بود، اما اگر حسابرسان از یک چارچوب قضاوتی استفاده کنند، پذیرش حسابرسان از چنین گزارش‌های تهجمی کمتر خواهد شد، از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های حسابداری و حسابداری که نیاز به توجه دارد، در نظر گرفتن ویژگی‌های شخصیتی قضاوت‌کنندگان و شرایط محیطی است چرا که قضاوت امری است که در تمام فرایندهای عملیات حسابداری وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌هایی همچون حرفه‌ای‌گرایی منجر به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود.

لاوا، داوی و هوپرب (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان «رسوایی‌های حسابداری، مشکلات اخلاق و چالش‌های آموزشی» بیان می‌کنند که زمانی که تقلب شرکتی یا رسوایی حسابداری پیش می‌آید، یکی از عواقب معمول آن، بی‌نظمی در گزارش‌های مالی است. چنین مواردی منتهی به بی‌اعتمادی و عدم اطمینان شده و منجر به کاهش کارآمدی تصمیمات در چنین گزارش‌ها می‌شود.

عبدل حلیم، جعفر و جانودین (۲۰۱۸)، به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در مالزی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که تجربه و رده حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای، رابطه مثبت و معناداری دارد، اما نوع جنسیت حسابرس، میزان دانش و تحصیلات دانشگاهی و اندازه شرکتی که حسابداری شده، بر قضاوت حرفه‌ای بی‌تأثیر است.

کوچ و ماینز (۲۰۱۷)، پژوهشی با عنوان اثرات وابستگی حسابرس با صاحب‌کار و فشار صاحب‌کار بر تعدیلات پیشنهادی حسابرس انجام دادند. آن‌ها بررسی کردند که چگونه قضاوت حسابرس درباره رویه‌های حسابداری ممکن است در سطوح مختلف وابستگی به مدیریت صاحب‌کار و همچنین میزان مختلف فشار مدیریت صاحب‌کار، متفاوت باشد. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که حسابداری که با سطح وابستگی بیشتر به صاحب‌کار و فشار صریح صاحب‌کار روبرو هستند، تعدیلات کمتری نسبت به حسابداری صاحب‌کار پیشنهاد می‌کنند.

یافته‌های پژوهش

با توجه به اینکه اکثر پژوهش‌های انجام شده در این زمینه ناظر بر بحث کم و کیف روش‌های حسابرسی بود، این بخش از نتایج پژوهش برای نخستین بار به شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان محسوب می‌شود.

رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطبق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء-قیاسی است، بدین منظور ابتدا با بررسی مبانی نظری و تئوریک پژوهش مؤلفه‌های اصلی و فرعی و شاخص‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس شناسایی و در قالب چک لیست امتیازی تهیه و تدوین شد و بر پایه رویکرد قیاسی تلاش شد از طریق دلفی شاخص‌ها و مؤلفه‌های پژوهش تأیید شدند، سپس بر اساس روش مدل‌سازی ساختاری - تفسیری علل مهم و تأثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان طراحی شدند. در پژوهش حاضر به‌منظور جمع‌آوری داده‌ها و مبانی نظری پژوهش، به ترتیب از روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده می‌شود و ابزار مورد استفاده در پژوهش حاضر پرسشنامه‌های محقق ساخته است. با توجه به یافته‌های پژوهش، مؤلفه ویژگی‌های کیفی در بعد فردی کمترین ضریب

تأثیر را روی بعد قضاوت حرفه‌ای دارد. با توجه به نتایج آزمون و تحلیل‌های آماری صورت گرفته می‌توان نتیجه گرفت که هر چه فرآیند تصمیم‌گیری حسابرس در زمینه قضاوت حرفه‌ای بیشتر باشد، قضاوت بهتری انجام خواهد داد و از این رو این نتیجه مدل، همسو با مبانی نظری پژوهش است.

روش گردآوری اطلاعات در این پژوهش، روش تحلیل دلفی است. برای این کار طبق هماهنگی‌های قبلی، چک‌لیست‌های امتیازی طراحی شده، در اختیار اعضاء پانل قرار داده شد. در بخش کمی نیز از طریق تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به دنبال مدل‌سازی ساختاری و تفسیری است که در این بخش خبرگان دانشگاهی مشارکت کردند. در روند دلفی، از طریق پرسشنامه پژوهشگر ساخته تأثیر شاخص‌های تأیید شده، مؤلفه‌های فرعی شناسایی شده قضاوت حرفه‌ای حسابرسان موردبررسی و آزمون قرار می‌گیرد. به‌منظور پایایی پرسشنامه از روش روایی محتوای (CVR) و به‌منظور تعیین پایایی پرسشنامه از ضریب کرونباخ استفاده می‌شود. جدول ۳ نشان‌دهنده مقادیر ضریب نسبی روایی محتوا برای مقوله‌ها است. با توجه به اینکه مقادیر ضریب نسبی روایی محتوا برای تمامی آیتم‌ها بزرگ‌تر از ۰/۴۲ شده است.

جدول ۳. مقادیر ضریب نسبی روایی محتوا برای هر یک از مقولات قضاوت حرفه‌ای

مقوله	طیف	ضروری	مفید است ولی ضرورتی ندارد	غیر ضروری	تعداد نمونه	مقدار CVR	حداقل مقدار روایی	نتیجه
ویژگی‌های کیفی	۱۸	۱	۱	۱	۲۰	۰/۹	۰/۴۲	تائید
تیپ شخصیتی	۱۶	۲	۲	۲	۲۰	۰/۸	۰/۴۲	تائید
ویژگی‌های شخصی حسابرس	۱۰	۹	۳	۱	۲۰	۰/۹	۰/۴۲	تائید
عوامل محیطی	۱۷	۳	۳	-	۲۰	۱	۰/۴۲	تائید
شواهد حسابرسی	۱۸	۱	۱	۱	۲۰	۰/۹	۰/۴۲	تائید
فرآیند تصمیم‌گیری	۱۶	۲	۲	۲	۲۰	۰/۸	۰/۴۲	تائید
نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۵	۵	۱	۷	۲۰	۰/۴	۰/۴۲	عدم تائید
نتایج روش‌های حسابرسی	۶	۶	۳	۸	۲۰	۰/۴	۰/۴۲	عدم تائید
ارزیابی ریسک ذاتی	۵	۵	۵	۶	۲۰	۰/۴	۰/۴۲	عدم تائید

به دست آوردن ماتریس ساختاری روابط درونی متغیرها (SSIM)

پس از شناسایی متغیرها نوبت به واردکردن این متغیرها در ماتریس ساختاری روابط درونی متغیرها (SSIM) می‌شود. این ماتریس یک ماتریس به ابعاد متغیرها است که در سطر و ستون اول آن متغیرها به ترتیب بیان می‌شود. آنگاه روابط دوجه‌دوی متغیرها مشخص می‌شود. در تعیین روابط می‌توان از مقیاس زیر

کمک گرفت (بولانوس و همکاران، ۲۰۰۵). عامل سطر می‌تواند منجر به عامل ستون شود: ۳: کاملاً مؤثر است. ۲: مؤثر است. ۱: تأثیر ناچیزی دارد. ۰: بی‌تأثیر است. بدین منظور ابتدا پرسشنامه‌ای طراحی شد و در اختیار ۲۰ نفر از خبرگان قرار داده شد که نتایج به‌دست‌آمده از این پرسشنامه‌ها با یکدیگر جمع و سرانجام روابطی به دست آمد که در جدول ۴ می‌توان مشاهده کرد.

سازگار کردن ماتریس دستیابی

پس از اینکه ماتریس اولیه دستیابی به دست آمد می‌بایست سازگاری درونی آن برقرار شود. به‌عنوان نمونه اگر متغیر ۱ منجر به متغیر ۲ شود و متغیر ۲ هم منجر به متغیر ۳ شود، می‌بایست متغیر ۱ نیز منجر به متغیر ۳ شود و اگر در ماتریس دستیابی این حالت برقرار نبود باید ماتریس اصلاح شده و روابطی که از قلم‌افزاده جایگزین شوند برای سازگار کردن ماتریس روش‌های مختلفی پیشنهاد شده است که در اینجا به دو روش کلی اشاره می‌شود:

روش اول: تعدادی از پژوهشگران بر این عقیده‌اند که پس از جمع‌آوری نظرات خبرگان و به دست آوردن ماتریس‌های SSIM و دستیابی، در صورتی که ناسازگاری درون ماتریس دستیابی مشاهده شد، می‌بایست دوباره پرسشنامه توسط خبرگان پر شود و آنگاه دوباره سازگاری ماتریس دستیابی چک شود و این کار آن قدر باید ادامه یابد تا اینکه سازگاری برقرار شود. از جمله کارهای انجام شده طبق این روش می‌توان به اگرال و شانکار و تیواری (۲۰۰۷)، فیصل، بانوت و شانکار (۲۰۰۶) و راوی، شانکار و تیواری (۲۰۰۵) اشاره کرد. نتایج این پژوهش همسو با این پژوهش‌ها است.

روش دوم: در این روش از قوانین ریاضی برای ایجاد سازگاری در ماتریس دستیابی استفاده می‌شود بدین صورت که ماتریس دستیابی را به توان (K+۱) می‌رساند:

$$RMC = RM^{k+1} \quad k \geq 1$$

$RMC = RMC$ = ماتریس دستیابی سازگار شده؛ البته عملیات به توان رساندن ماتریس باید طبق قاعده بولت باشد (هوانگ و همکاران، ۲۰۰۵). برپایه این قاعده: $1 \times 1 = 1$ ، $1 + 1 = 1$ است. در پژوهش حاضر از روش دوم استفاده شده که نتیجه را می‌توان در جدول ۶ مشاهده کرد. در این شکل اعدادی که علامت * گرفته‌اند بیانگر آن‌اند که در ماتریس دستیابی صفر بوده‌اند و پس از سازگاری عدد یک گرفته‌اند.

جدول ۶. ماتریس دستیابی

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
۱. ویژگی‌های کیفی	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰
۲. تیپ شخصیتی	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱
۳. ویژگی‌های شخصی حسابرس	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰
۴. عوامل محیطی	۰	۰	۱	۱*	۱	۱	۰	۰	۰
۵. شواهد حسابرسی	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱
۶. فرآیند تصمیم‌گیری	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۱
۸. نتایج روش‌های حسابرسی	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰

جدول ۴. ماتریس SSIM

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
۱. ویژگی‌های کیفی	۰	۵۷	۲۰	۴۳	۵۰	۴۳	۱۴	۲۴	۳۱
۲. تیپ شخصیتی	۴۱	۰	۵۲	۴۶	۵۱	۴۷	۳۱	۳۸	۲۵
۳. ویژگی‌های شخصی حسابرس	۸	۲۶	۰	۵۳	۲۳	۴۵	۲۲	۲۸	۲۱
۴. عوامل محیطی	۱۰	۱۹	۷	۰	۹	۵۲	۱۸	۳۵	۱۱
۵. شواهد حسابرسی	۳۸	۴۵	۴۸	۴۷	۰	۴۶	۱۳	۳۴	۲۸
۶. فرآیند تصمیم‌گیری	۸	۲۷	۴۲	۴۹	۱۸	۰	۱۱	۳۵	۱۴
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۱۷	۲۴	۱۴	۱۶	۲۲	۳۱	۰	۲۸	۲۳
۸. نتایج روش‌های حسابرسی	۲۸	۳۱	۲۶	۳۰	۱۷	۲۹	۲۲	۰	۱۵
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۱۹	۱۸	۲۷	۳۶	۱۵	۲۱	۱۹	۹	۰

نحوه به دست آوردن ماتریس دستیابی

ماتریس دستیابی با تعیین روابط به‌صورت صفر و یک از روی ماتریس به‌دست‌آمده در مرحله قبل و سپری کردن ۲ مرحله به دست می‌آید: در مرحله اول ابتدا یک مقیاس عددی واحد در نظر گرفته و اعداد جدول مرحله قبل را با آن مقایسه می‌شود. در صورتی که عدد مربوطه در جدول از مقیاس بزرگ‌تر باشد در جدول جدید از عدد یک و در غیر این صورت از صفر استفاده می‌کنیم (بولانوس و همکاران، ۲۰۰۵). بولانوس و همکارانش برای یافتن عدد مقیاس از فرمول زیر استفاده می‌کنند:

$$m = 2 \times n$$

$m =$ عدد مقیاس

$n =$ تعداد پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده که برای این

پژوهش عدد مقیاس ۴۰ به دست می‌آید.

$$m = 2 \times 20 = 42$$

در مرحله دوم ماتریس به‌دست‌آمده در مرحله اول را با

ماتریس واحد جمع می‌نمائیم.

$$RM = M + I$$

$RM =$ ماتریس دستیابی

$M =$ ماتریس به‌دست‌آمده در مرحله اول

$I =$ ماتریس واحد حاصل این محاسبات که ماتریس

دستیابی است که در جدول ۵ آمده است.

جدول ۵. ماتریس دستیابی

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
۱. ویژگی‌های کیفی	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰
۲. تیپ شخصیتی	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱
۳. ویژگی‌های شخصی حسابرس	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰
۴. عوامل محیطی	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰
۵. شواهد حسابرسی	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱
۶. فرآیند تصمیم‌گیری	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱
۸. نتایج روش‌های حسابرسی	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰

تعیین سطح و اولویت متغیرها

برای تعیین سطح و اولویت متغیرها، مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود (مندل و دشموخ، ۱۹۹۴). مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آن‌ها رسید و مجموعه پیش‌نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق آن‌ها می‌توان به این متغیر رسید (هوانگ و همکاران، ۲۰۰۵). این کار با استفاده از ماتریس دستیابی انجام می‌شود. پس از تعیین مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز برای هر متغیر عناصر مشترک در مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز برای هر متغیر شناسایی می‌شوند. پس از تعیین مجموعه‌های پیش‌نیاز و دستیابی و عناصر مشترک نوبت به تعیین سطح متغیرها (عناصر) می‌رسد. در

نخستین جدول متغیری دارای بالاترین سطح است که مجموعه دستیابی و عناصر مشترک آن کاملاً یکسان هستند (اگرال و همکاران، ۲۰۰۷). پس از تعیین این متغیر یا متغیرها آن‌ها را از جدول حذف کرده و با بقیه متغیرهای باقی مانده جدول بعدی را تشکیل می‌دهیم. در جدول دوم نیز همانند جدول اول متغیر سطح دوم را مشخص می‌کنیم و این کار را تا تعیین سطح همه متغیرها ادامه می‌دهیم (اگرال و همکاران، ۲۰۰۷). در پژوهش حاضر در جدول‌های ۷ تا ۹ این کار انجام شد که در نتیجه آن سطح متغیرها مشخص شد. فرآیند تصمیم‌گیری که هدف اصلی قضاوت حرفه‌ای است در اولین سطح قرار گرفته است. جدول ۱ و ویژگی‌های کیفی، تیپ شخصیتی، شواهد حسابرسی در پائین‌ترین سطح قرار گرفته‌اند (جدول ۹).

جدول ۷. تعیین سطح اول

متغیر	مجموعه دستیابی	مجموعه پیش‌نیاز	م.مشترک سطح
۱. ویژگی‌های کیفی	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۲. تیپ شخصیتی	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۳. ویژگی‌های شخصی حسابرس	۳،۴،۶	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۳،۴،۶
۴. عوامل محیطی	۳،۴،۶	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۳،۴،۶
۵. شواهد حسابرسی	۱،۲،۳،۴،۵،۶	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۶. فرآیند تصمیم‌گیری	۴،۶	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۶،۴
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۴،۷،۹	۱،۲،۵	۳،۴،۶،۷
۸. نتایج روش‌های حسابرسی	۵،۶،۸	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹	۱،۲،۵
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۲،۷،۸،۹	۱،۲،۵	۴،۸،۹

جدول ۸. تعیین سطح دوم

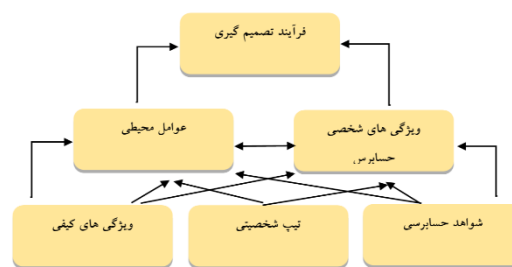
متغیر	مجموعه دستیابی	مجموعه پیش‌نیاز	م.مشترک سطح
۱. ویژگی‌های کیفی	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۲. تیپ شخصیتی	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۳. ویژگی‌های شخصی حسابرس	۳،۴	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۳،۴
۴. عوامل محیطی	۳،۴	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۳،۴
۵. شواهد حسابرسی	۱،۲،۳،۴،۵	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۱،۲،۵،۷
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۹	۱،۲،۵،۷،۹	۱،۲،۵،۷

جدول ۹. تعیین سطح سوم

متغیر	مجموعه دستیابی	مجموعه پیش‌نیاز	م.مشترک سطح
۱. ویژگی‌های کیفی	۱،۲،۵	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۲. تیپ شخصیتی	۱،۲،۵	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۵. شواهد حسابرسی	۱،۲،۵	۱،۲،۵	۱،۲،۵
۷. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹
۸. نتایج روش‌های حسابرسی	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹
۹. ارزیابی ریسک ذاتی	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹	۱،۲،۵،۷،۸،۹

ترسیم مدل

پس از تعیین روابط و سطح متغیرها می‌توان آن‌ها را به شکل مدلی ترسیم کرد. به همین منظور ابتدا متغیرها را بر حسب سطح آن‌ها به ترتیب از بالا به پایین تنظیم می‌کنیم. در پژوهش حاضر متغیرها در ۳ سطح قرار گرفته‌اند (شکل ۱). در بالاترین سطح فرآیند تصمیم‌گیری (۶) قرار گرفته است. در پایین‌ترین سطح مدل ویژگی‌های کیفی، تیپ شخصیتی، شواهد حسابداری قرار گرفته است که همانند سنگ زیربنایی مدل عمل می‌نمایند و قضاوت حرفه‌ای می‌بایست از این متغیرها شروع و به سایر متغیرها سرایت کرد. این ۳ متغیر دارای ارتباطات متقابل با همدیگر هستند. در سطح دوم ۲ عامل ویژگی‌های شخصی حسابرس و عوامل محیطی قرار دارد که این عامل‌ها نیز دارای ارتباط متقابل با یکدیگر هستند.



شکل ۱. سطح‌بندی متغیرها

(۱۳۹۵) بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگی‌های شخصی و ویژگی‌های مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. پژوهش‌های اخیر پیرامون حسابداری به طور عام، بیشتر متغیرهای کلانی مانند اندازه مؤسسات حسابداری، اندازه سازمان‌ها، حق الزحمه حسابداری و عوامل دیگر را بر کیفیت و قضاوت حسابرسان مورد بررسی قرار داده‌اند، اما در حقیقت، بخش بزرگی از حسابداری، اظهارنظر بر پایه قضاوت حرفه‌ای است و این ویژگی‌های شخصیت حسابرسان است که باید به صورت دقیق‌تری مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان پیرامون کیفیت حسابداری مطالعات دقیق‌تری انجام داد (سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶)، ۱۱۴). همچنین استرنبرگ در نظریه سرمایه‌گذاری خود ویژگی‌های روان‌شناختی فردی را شامل: هوش، دانش، سبک فکری، شخصیت و انگیزش می‌داند و در کنار این عوامل متغیرهای محیطی را از عوامل تأثیرگذار بر تصمیم‌های اشخاص می‌داند. از آنجا که عوامل محیطی و شرایط روان‌شناختی فرد عامل مهمی در تعیین رفتار وی است (سلمانی و همکاران، ۱۳۹۹، ۱۸۵). در پژوهش حاضر هیچ یک از متغیرها در این دسته قرار نگرفته‌اند و این بیانگر ارتباط قوی متغیرها با همدیگر در قضاوت حرفه‌ای به‌دست‌آمده است. «متغیرهای وابسته» دومین دسته که دارای قدرت هدایت کم ولی وابستگی شدید هستند (تورنگ لین و همکاران، ۲۰۰۴). متغیرهای فرآیند تصمیم‌گیری در این دسته قرار می‌گیرند. این متغیر بیشتر نتایج قضاوت حرفه‌ای است که برای ایجاد آن‌ها عوامل زیادی دخالت دارند و خود آن کمتر می‌تواند زمینه‌ساز متغیرهای دیگر شود. سومین دسته متغیرهای متصل که دارای قدرت هدایت زیاد و وابستگی زیاد هستند (جرخاریا و شانکار، ۲۰۰۵). این متغیرها غیر ایستا هستند زیرا هر نوع تغییر در آنان می‌تواند سیستم را تحت تأثیر قرار دهد و در نهایت بازخور سیستم نیز می‌تواند این متغیرها را دوباره تغییر دهد. متغیرهای عوامل محیطی (۴) و ویژگی‌های شخصی حسابرس (۳) از این دسته‌اند. چهارمین دسته شامل «متغیرهای مستقل» است که دارای قدرت هدایت قوی ولی وابستگی ضعیف هستند (تولون، ۲۰۰۰). این دسته همانند سنگ زیربنای مدل عمل می‌کنند و

تجزیه و تحلیل MIICAC

هدف تجزیه و تحلیل MICMAC، تشخیص و تحلیل قدرت هدایت و وابستگی متغیرهاست (بیمون و وار، ۱۹۹۸؛ تولون، ۲۰۰۰، تیس و همکاران، ۱۹۹۷). در این تحلیل متغیرها بر حسب قدرت هدایت و وابستگی به چهار دسته تقسیم می‌شوند (جدول ۱۰). دسته اول شامل «متغیرهای خودگردان» است که دارای قدرت هدایت و وابستگی ضعیف هستند. این متغیرها تاحدودی غیرمتصل به سیستم هستند و دارای ارتباطات کم و ضعیف با سیستم هستند (بیمون و وار، ۱۹۹۸). سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداختند و مرادی و همکاران

مبانی نظری، آثار و نتایج و زیر نظام‌های مدل طراحی و نهایی شد.

قضاوت حرفه‌ای حسابرس، یک مفهوم تاحدودی جدید گسترده درزمینه روان‌شناسی و حسابداری است. توجه به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در دل پژوهش‌های مربوط به رفتارشناسی ایجاد شد. احتمال طراحی الگویی جامع که بتواند قابلیت استفاده در این ابعاد را داشته باشد ضعیف جلوه می‌داد. قضاوت حرفه‌ای نتیجه و گوهر اصلی حسابرسی است در نتیجه کیفیت حسابرسی در گرو کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. دستیابی به قضاوت حرفه‌ای مطلوبتر مستلزم شناسایی عوامل کلیدی مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان است.

یافته‌های پژوهش در زمینه فرآیند تصمیم‌گیری نشان می‌دهد فرآیند تصمیم‌گیری که هدف اصلی قضاوت حرفه‌ای در نخستین سطح قرار گرفته است. و مولفه‌های ویژگی‌های کیفی، تیپ شخصیتی، شواهد حسابرسی در پائین‌ترین سطح قرار گرفته‌اند. نتایج این پژوهش با پژوهش‌های مشابه انجام‌گرفته مانند مطالعه و کواداچرز و همکاران (۲۰۱۴) که به بررسی تأثیر چهار ویژگی اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی، شک و تردید حرفه‌ای بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری صورت گرفت، سازگاری دارد. با این تفاوت که در مطالعه کواداچرز از به بررسی عوامل تردید بر روی قضاوت پرداخته و نشان داده که بیشترین تأثیر را بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری داشته است و ویژگی منبع کنترلی هیچ‌گونه تأثیری بر روی کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نداشت و دو ویژگی دیگر (شک و تردید حرفه‌ای - تعلیق در قضاوت) به ترتیب در رتبه‌های بعد از ویژگی اعتماد فردی قرار گرفتند. بر پایه مبانی نظری گفته‌شده این نتایج نشان می‌دهد که کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در کشور ما از طریق اعمال قدرت دیگران و عوامل غیرقابل کنترل صورت می‌گیرد و می‌توان نتیجه‌گیری کرد که قضاوت و تصمیم‌گیری همواره و تنها به باور افراد بستگی ندارد و یکسری عوامل خارج از کنترل وجود دارند که بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارند.

برای شروع کارکرد سیستم می‌بایست در وهله اول روی آن‌ها تأکید کرد. ویژگی‌های کیفی، تیپ شخصیتی، شواهد حسابرسی از این دسته‌اند.

جدول ۱۰. درجه قدرت هدایت و وابستگی متغیرها

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
قدرت هدایت	۶	۶	۳	۳	۶	۲	۳	۶	۳
قدرت وابستگی	۳	۳	۶	۶	۳	۶	۶	۳	۳

بحث و نتیجه‌گیری

ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط‌مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد. این خط‌مشی‌ها، مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. با توجه به اهمیت مسئله پژوهش و همچنین مروری بر ادبیات و پیشینه پژوهش، ضرورت توسعه مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرس با نقش تعدیل‌کنندگی شک و تردید حرفه‌ای احساس شد. پژوهشگر در گام‌های اول ابتدایی پژوهش و با توجه به مطالعات اولیه خود درزمینه موضوع پژوهش، به این نکته رسید که پژوهشگران گذشته سازگاری چشمگیری در خصوص تعریف، انواع و ابعاد مختلف قضاوت حرفه‌ای حسابرس ندارند. بررسی‌ها نشان می‌داد که از دید برخی از صاحب‌نظران، دلیل اصلی تحقق نیافتن چنین اجماعی، عدم توجه مناسب به ماهیت چندوجهی قضاوت حرفه‌ای حسابرس بود.

مهم‌ترین نتیجه این پژوهش که حاصل مطالعات نظری، جمع بندی نظرات خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی، تجزیه و تحلیل نظرات جامعه آماری خبرگان و دریافت نظرات متخصصان حوزه‌های مرتبط با پژوهش، ارائه و ضرورت توسعه قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. در این الگو با استفاده از ادبیات پژوهش در فلسفه و اهداف، ضرورت‌ها،

اول آن متغیرها به ترتیب بیان می‌شود. آنگاه روابط دوجه‌دوی متغیرها مشخص می‌شود، متغیر فرآیند تصمیم‌گیری در این دسته قرار می‌گیرند. این متغیر بیشتر نتایج قضاوت حرفه‌ای است که برای ایجاد آن‌ها عوامل زیادی دخالت دارند و خود آن کمتر می‌توانند زمینه‌ساز متغیرهای دیگر شود. سومین دسته «متغیرهای متصل» هستند که دارای قدرت هدایت زیاد و وابستگی زیاد هستند، این متغیرها غیر ایستا می‌باشند. زیرا هر نوع تغییر در آنان می‌تواند سیستم را تحت تأثیر قرار دهد و در نهایت بازخور سیستم نیز می‌تواند این متغیرها را دوباره تغییر دهد. متغیرهای عوامل محیطی (۴) و ویژگی‌های شخصی حسابرس (۳) از این دسته‌اند. چهارمین دسته شامل «متغیرهای مستقل» است که دارای قدرت هدایت قوی ولی وابستگی ضعیف هستند. این دسته همانند سنگ زیربنای مدل عمل می‌کنند و برای شروع کارکرد سیستم می‌بایست در وهله اول روی آن‌ها تأکید کرد. ویژگی‌های کیفی، تیپ شخصیتی، شواهد حسابرسی از این دسته‌اند.

همچنین نتایج این پژوهش با پژوهش‌هایی که هریک از این عوامل را به‌طور مستقل بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری سنجیده‌اند مانند مطالعات نلسون (۲۰۱۰) و هارت و همکاران (۲۰۰۸)، که به بررسی ویژگی شک و تردید حرفه‌ای بر روی کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری انجام‌گرفته مشابه است و نتایج این دو پژوهش نشان می‌دهند که با بالا رفتن شک و تردید حرفه‌ای از طریق عواملی مانند آموزش و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری هم بالا خواهد رفت که با نتایج پژوهش صورت گرفته سازگاری دارد. همچنین نتایج این پژوهش با پژوهش یعقوب نژاد و همکاران (۱۳۹۱) در مورد ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی سازگاری دارد که بیان می‌کند کارکنان با توانمندی روانی و شخصیتی بالا از جمله تردید حرفه‌ای می‌توانند منجر به بالا رفتن کیفیت حسابرسی شوند.

پس از شناسایی متغیرها نوبت به وارد کردن این متغیرها در ماتریس ساختاری روابط درونی متغیرها (SSIM) می‌شود. این ماتریس یک ماتریس به ابعاد متغیرها است که در سطر و ستون

References

- Aali, R; Mehrabanpour; M. R; Jahangirnia; H; Gholami Jamkarani, R. & Qayyumzadeh, M. (2020). Presenting a Model for Evaluating Ethics Dimensions on the Corruption Reporting Process of Public Accountants and Auditors Based on a Combined Approach, *Journal of Public Accounting*, 7 (1), 60-47. (In Persian).
- Abdali, M. R. (2019). Conceptualization Structural-Interpretive Model (ISM) Stress In the profession Accounting based on Critical Assessment, *Research Quarterly Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(30). (In Persian).
- Agarwalla, S.K; Desai, N; Tripathy, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality, <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.002>.
- Agarwal A; Shankar R; Tiwari M.K; (2007). Modeling agility of supply chain; *Industrial Marketing Management*, 36.
- Andreas, H; Zarefar, A; Rasuli, H. M. (2016). Analysis of actors. Audit result quality – the case of Indonesian government auditors, *I J A B E R*, Vol. 14, No. 6, 3807-3817.
- Backof, Ann; Bamber, E Michael & Carpenter, Tina, (2019), Do Auditor Judgment Frameworks Help in Constraining Aggressive Reporting? Evidence under more Precise and less Precise Accounting Standards, *Accounting, Organizations and Society*, 51. 1-11. 10.1016/j.aos.2016.03.004. (In Persian).
- Bashiri, M; N.; Samimi, A. (2021). Readability of the text of financial statements and auditors' strategies in the face of audit risk. *Empirical Accounting Research*, 11 (39), 169-191. (In Persian).
- Bolanos and. A Nenclares; E Fontela. (2005), R. 24 in Modeling Structural Interpretive Using; P Paster Management, *Groups Making Dcision Strategic*.
- Faisal M. N; Banwet D.K; Shankar R;(2006), Supply chain risk mitigation: modeling the enablers, *Business Process Management Journal*. 1(4). 535-552.
- Goldman, S.L; Nagel, R.N. and Preiss, K. (2014), Agile Competitors and Virtual Organisations, Van No strand Reinhold, New York, NY.
- Hasas Yeganeh, Y. (2006), Philosophy of Auditing, Scientific-Cultural Publications. First Edition. (In Persian).

- Hassani Al-Qar, (2012). Framework for Professional Judgment in Auditing; Concepts and Challenges, Ghaemshahr, First Conference on Accounting and New Auditing. (In Persian).
- Huang J; Tzeng G; Ong Ch.; (2005). Multidimensional data in multidimensional scaling using the analytic network process; Pattern Recognition Letters, Vol.26.
- Jharkharia S; Shankar R.; (2004). IT enablement of supply chains: Modeling the enablers; *International Journal of Productivity and Performance Management*, 53(8). (In Persian).
- Khajavi, Sh & Noshadi, M; (2012). The Role of Behavioral Patterns and Decision Making Models in Auditors' Judgments, *Journal of Accounting Research*, 1(2), 123-135. (In Persian).
- Khosh Tinat, M. & Bostanian, Javad (2008). Professional Judgment in Accounting, *Experimental Studies in Financial Accounting*, 24, 146-117. (In Persian).
- Koch, C; Salterio, S. (2017). The Effects of Auditor Affinity for Client and Perceived Client Pressure on Auditor Proposed Adjustments, *the Accounting Review*. 92(5). 117-142.
- Lowa, M; H. Daveya, K. Hooperb, (2018), *Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges, Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 19, Issue 2, PP. 222-254. (In Persian).
- Mandal A; Deshmukh S.G.; (1994). Vendor selection using interpretive structural modeling (ISM); *International Journal of Operation & Production Management*. 14(6).
- Mashayekhi, B; & Eskandari, Gh. (2017). Investigating the Relationship between the Components of Emotional Intelligence and Auditor's Judgment, *Journal of Auditing Knowledge*, 17 (66): 61-80. (In Persian).
- Mehrabanpour, M. R; D. M. Mehdi, Banafi, M; (2019). Investigating the role of auditor moderation adjustment on the relationship between transactions with affiliates and investment efficiency, *Experimental Accounting Research*, 9(33), 75-55. (In Persian).
- Mehrani, S; Hasas Yeganeh, Y; Ovi Ardakan, M & Ganji, H.R, (2019). Designing a Professional Audit Doubt Model Based on Basic Theory, *Auditing Knowledge Quarterly*, 19 (76): 37-5. (In Persian).
- M. Rezaei, F; Dianti Dailami, Z; & Darvand, R. (2020). Type of audit report, number and type of clauses Condition of conditional audit report: The role of economic crisis, *scientific and research*

- quarterly of accounting knowledge and management audit*. 9 (33): 39-25. (In Persian).
- Moradi, M.; M. E. Gorgani, Pegah & V. Ahari, (2016), The effect of professional skepticism due to personal characteristics and customer characteristics on the professional judgment of auditors, the first national conference on auditing and financial supervision of Iran, Mashhad, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian).
- Nikbakht, M. R.; Soleimani Amiri, Gh.r. Momeni, M.; Hosseinpour, A. H. (1400). The effect of management seduction and management motivations on earnings management and the audit committee's relationship with the independent auditor on the quality of the auditor's judgment. *Empirical Accounting Research*, 11 (39), 75-104. (In Persian).
- Ravi V; Shankar R.; (2005). Analysis of interactions among the barriers of reverse logistics; *Technological Forecasting and Social Changes*, Vol.72. (In Persian).
- Saeedi Garaghani, M. & Naseri, A. (2017). The effect of personality type on the professional judgment of the auditor, two chapters of value and behavioral accounting - second, 3(169).184. (In Persian).
- Salmani, G.; Jabbarzadeh Kangarloo, S; Bahri Sales, J. & Pakmaram, A. (2020), A Model for Predicting the Professional Judgment of Auditors, *Financial Accounting and Auditing Research*, 12 (48), 179-201. (In Persian).
- Sarraf, M. & Sarraf F. (2020). The effect of job stress and auditors' resilience on audit quality, *Quarterly Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(33), Spring. (In Persian).
- Shahbazi, M. & Mehrani, K. (2020), Development of a professional judgment model for independent auditors, *Accounting and Auditing Reviews*, 27 (1), 60-86. (In Persian).
- Tolon W. J.; (2000). Virtual situation room: connecting people across enterprises for supply chain agility; *Computer Aided Design*, 32.
- Teece D. J; Pisano G; shuen A. (1997). Dynamic capability and strategic management; *Strategic Management Journal*, 18(7).
- Torng lin C. (2004). Agility index in the supply chain; *International Journal of Production Economics*.
- Vahidi Elizaei, E; Varadarian, A. (2008). Evaluation of Factors Affecting Auditors' Judgment and Determining Its Importance in Discovering Financial

- Statements, *Quarterly Journal of Accounting Studies*, (18): 25-58. (In Persian).
- Valian, H. & Safari Graili, M. (2018). Provide a model for understanding the skepticism of auditors with a content analysis approach, *Quarterly Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(25), Spring. (In Persian).