



الگوی برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان

چنگیز سلمانی^۱

سعید جبارزاده کنگرلوئی^۲

جمال بحری ثالث^۳

عسگر پاک‌میرام^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۷/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۹/۲۳

چکیده

به اعتقاد متخصصان، پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاییده ماهیت حسابداری است تنها با اتکالی به قضاوت حرفه‌ای مقدور است. عوامل متعدد فردی، محیطی و حرفه‌ای بر فرایند قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان تأثیر می‌گذارد که تعیین روابط این عوامل، سهم و میزان تأثیرگذاری هر کدام از آنها و ارائه یک الگو برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان هدف این پژوهش است. ابتدا با استفاده از مبانی نظری، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان استخراج گردید و به روش دلفی سه بعد، ۱۷ مؤلفه و ۸۵ شاخص شناسایی و مورد اجماع قرار گرفت. جامعه آماری این پژوهش حساب‌رسان شریک مؤسسات، حساب‌رسان شاغل انفرادی، حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابداری، حساب‌رسان غیر شاغل هستند؛ که داده‌های مورد نیاز با پرسش‌نامه‌ای محقق ساخته از بین ۳۳۱ به عنوان نمونه آماری جمع‌آوری گردید. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش‌های آمار استنباطی نظیر آزمون t و مدل یابی معادلات ساختاری به روش PLS استفاده شده است. اولین نتیجه این پژوهش شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان است که با استفاده از مطالعات نظری، جمع‌بندی نظرات خبرگان حوزه حسابداری و حسابداری، تجزیه و تحلیل نظرات جامعه آماری و دریافت نظرات متخصصان حوزه‌های

۱- گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران.

۲- گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران. نویسنده مسئول. jabbarzadeh.s@gmail.com

۳- گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران.

۴- گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.

مرتبط با پژوهش است، ارائه یک الگو برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. همچنین نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بعد حرفه‌ای و شغلی، بیشترین تأثیر را بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد. بعد فردی در جایگاه دوم قرار دارد و بعد محیطی نسبت به دو بعد دیگر کمترین تأثیر بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد.

واژه‌های کلیدی: قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، بعد فردی، بعد محیطی، بعد حرفه‌ای و شغلی.

۱- مقدمه

در حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای به‌کارگیری آموخته‌ها، تجارب و دانش به دست آمده درباره استانداردهای حسابرسی و حسابداری و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، برای تصمیم‌گیری‌های مناسب با توجه به شرایط کار حسابرسی است و در واقع قضاوت حرفه‌ای جوهره و فلسفه وجودی 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 خود استفاده کنند. اعتمادبخشی در حرفه و نیز اعتبار و سودمندی گزارشگری مالی در گرو انجام قضاوت‌های خوب به دست افراد حرفه‌ای است و قضاوت حرفه‌ای سنگ بنای حرفه حسابداری و حسابرسی و مهارتی کلیدی برای حسابداران، حسابرسان و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری است. (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳: ص ۳۴)

پژوهش‌های انجام شده در طی چند دهه اخیر در زمینه‌های قضاوت و تصمیم‌گیری نشان می‌دهد که آگاهی بیشتر درباره تهدیدات متداول انجام قضاوت خوب، به همراه ابزارها و فرایندهای انجام آن، می‌تواند توانایی‌های قضاوت حرفه‌ای افراد تازه‌کار یا کم‌تجربه در حرفه را بهبود ببخشد. (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳: ص ۳۴).

پارل^۱ و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهش خود با عنوان «استعاره و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان: آیا می‌توان فعالیت‌های اصلی را ایجاد ذهنیت تردید حرفه‌ای غیرفعال دانست» نشان دادند که مطالعات مجازی شک و تردید حرفه‌ای را تقویت و بر شک و تردید در قضاوت تأثیر می‌گذارد. (Parlee, Rose & Thibodeau, 2014, p117) برای آن که قضاوت حسابرسان به‌درستی 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 شایستگی قضاوت حرفه‌ای دارند و کدام عوامل محیطی بر قضاوت حرفه‌ای آن اشخاص اثرگذار است. پژوهش‌هایی که تاکنون در زمینه قضاوت‌های حرفه‌ای انجام شده، بیشتر ناظر بر مباحث استانداردها، تأثیر ویژگی‌های فردی و تأثیر محیط بر قضاوت حسابرسان بوده است تأثیر مباحث عمیقی مانند تقوا و یا تأثیر انواع هوش بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در یک مدل در کنار سایر عوامل تأثیرگذار مورد بررسی و پژوهش قرار نگرفته است. از این نظر ضرورت یک پژوهش جامع در خصوص تعیین سهم هر یک از عوامل در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و ارائه یک الگو که به پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای آنان کمک کند کاملاً احساس می‌گردد. در پژوهش حاضر سعی شده است نظریه هوش سه‌گانه استرانبرگ و تأثیر هر یک از این هوش‌ها و همچنین میزان تأثیر اعتقادات مذهبی به‌خصوص عامل تقوا در غالب یک مدل مورد بررسی قرار

گرفته و تأثیر این عوامل در کنار سایر عوامل فردی، اجتماعی، محیطی و غیره در قالب یک الگوی جامع مورد ارزیابی قرار بگیرد. از این رو هدف این پژوهش ارائه الگویی بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان است.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

با گسترش دامنه فعالیت‌های بنگاه‌های اقتصادی و توسعه زمینه‌های کسب‌وکار در این بنگاه‌ها، دستیابی به منابع مالی گسترده و متنوع ضرورت یافته است و بنگاه‌های اقتصادی از منابع مختلفی برای تأمین مالی خود استفاده می‌کنند و تقریباً در اکثر این بنگاه‌ها با طیف گسترده‌ای از مالکان روبرو هستیم که همه آنها امکان، صلاحیت و تخصص لازم برای اداره امور را ندارند؛ بنابراین با تفکیک مالکیت از مدیریت و در نتیجه تضاد منافع بین مالکان و مدیران، پیامدهای اقتصادی با اهمیت و عدم دسترسی مستقیم به اطلاعات، مسئولیت پاسخگویی و کسب اطمینان از این مسئولیت مطرح می‌شود. از زمانی که شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران به واسطه رفتارهای غیراخلاقی دچار ضرر و زیان‌های زیادی شده‌اند، توجه فزاینده‌ای به اخلاقیات معطوف شده است و در موارد زیادی مشاهده شده که مدیران از افشای اطلاعات مالی که می‌توانست اثرات بدی بر روی اعتماد سرمایه‌گذاران بگذارد و یا می‌توانست تصویر شرکت‌ها را تخریب کند جلوگیری می‌کنند. لاوا^۱، داوی^۲ و هوپر^۳ (۲۰۰۸) در تحقیقی با عنوان «رسوایی‌های حسابداری، مشکلات اخلاقی و چالش‌های آموزشی» بیان می‌کنند که زمانی که تقلب شرکتی یا رسوایی حسابداری پیش می‌آید، یکی از عواقب معمول آن بی‌نظمی در گزارش‌های مالی می‌باشد؛ چنین مواردی منتهی به بی‌اعتمادی و عدم اطمینان شده و منجر به کاهش کارآمدی تصمیمات در چنین گزارش‌هایی می‌گردد. (Lowa, Daveya, Hooperb, 2008. P 232)

علیرغم اینکه واژه‌های «قضاوت حرفه‌ای» و «قضاوت» در استانداردهای حسابداری ایران به دفعات مورد استفاده قرار گرفته، اما تا به حال تعریف کاربردی و عملیاتی دقیقی از آن نشده است. برخی معاملات و رویدادها در حسابداری ذاتاً چالش برانگیز و قابل بحث می‌باشند، از این رو، تدوین‌کنندگان استانداردها مجبورند بخشی از تصمیم‌گیری‌ها را بر عهده حسابداران بگذارند تا در شرایط خاص تصمیمات بهینه‌ای اتخاذ و مناسب‌ترین رویه را انتخاب کنند (نیکو مرام و همکاران، ۱۳۹۲، ص ۴). قضاوت حرفه‌ای در کارهای حسابداری و فرایند آن موضوعی پیچیده است و از عوامل متعددی تأثیر می‌پذیرد. این موضوع موجب چالش‌های عدیده در حرفه حسابداری شده است. چارچوب قضاوت حرفه‌ای فرایند سازمان‌یافته‌ای است که حسابداران و حساب‌برسان با سطح مناسبی از دانش، تجربه و واقع‌بینی می‌توانند در موضوعات حسابداری بر اساس واقعیت‌ها و شرایط

مربوط در چارچوب استانداردهای حسابداری بکار گرفته شده، اظهارنظر کنند (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳، ص ۳۶). تجربه ثابت کرده است که مهارت (تخصص) در صنعت خاص، کیفیت گزارشگری حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. شرایط محیطی نیز ممکن است اظهارنظر حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهد. اظهارنظر حسابرس ممکن است تحت تأثیر شرایط مختلفی قرار گیرد (رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲، ص ۷۹).

قضاوت فرآیند رسیدن به یک تصمیم یا دستیابی به یک نتیجه‌گیری از میان چند راه‌حل جایگزین ممکن، در شرایط عدم اطمینان و ریسک تعریف شده است. واژه حرفه‌ای کمی بعد از واژه قضاوت در قرن سیزدهم میلادی مطرح شد و برگرفته از واژه شغل و حرفه است و به شغل یا پیشه‌ای که نیاز به کسب دانش تخصصی و آمادگی علمی اغلب طولانی و فشرده نیاز دارد یا به یک شغل، حرفه یا اشتغال اصلی اطلاق می‌شود.

اعتمادبخشی در حرفه و نیز اعتبار و سودمندی گزارشگری مالی در گرو انجام قضاوت‌های خوب توسط افراد حرفه‌ای است. (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳، ص ۳۴). یکی از ویژگی‌های کلیدی متمایزکننده افراد حرفه‌ای انجام قضاوت‌های حرفه‌ای با کیفیت است. قضاوت حرفه‌ای مهارتی اساسی برای حسابرسان است و فرآیند و نتایج حسابرسی تحت تأثیر این ویژگی کلیدی حسابرسان قرار می‌گیرد. قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در فرآیند حسابرسی از چنان اهمیتی برخوردار است که در استانداردهای حسابرسی ایران در موارد متعددی از جمله در استانداردهای شماره ۲۰۰، ۳۱۰، ۳۲۰، ۵۰۰ و ۳۱۵ مستقیماً مورد اشاره و تأکید قرار گرفته است. در حسابرسی، قضاوت بیشتر در سه حوزه گسترده ارزیابی شواهد و مدارک، برآورد احتمالات، تصمیم‌گیری بین گزینه‌هایی همچون انتخاب روش‌های حسابرسی اعمال می‌شود.

رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه‌ای وجود ندارد، اما اعمال قضاوت حرفه‌ای درست در انجام وظیفه یک حسابرس، عامل برجسته‌ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان اساسی است. استانداردهای حرفه‌ای معمولاً در یک محدوده خاص، شرایط عمومی را در نظر می‌گیرند. احتمال اینکه یک کتاب مقررات بتواند کاملاً جامع باشد و همه پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی امروز را پوشش دهد، وجود ندارد (خوش‌طینت و بستانیان، ۱۳۸۶، ص ۳۳) باکوف و همکاران (۲۰۱۶) 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 تهاجمی‌تر خواهد بود؛ اما اگر حسابرسان از یک چارچوب قضاوتی استفاده نمایند، پذیرش حسابرسان از چنین گزارش‌های تهاجمی کمتر خواهد شد؛ از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی 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 حسابرسی وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌هایی همچون حرفه‌ای‌گرایی منجر به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود. (Backof and Et al. 2016) حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداختند که نتایج نشان داد، حرفه‌ای‌گرایی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است. همچنین حیرانی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر شخصیت حرفه‌ای‌گرا، ضداجتماعی و بیش‌اعتمادی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت پرداختند که نتایج پژوهش نشان می‌دهد حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است.

قضاوت حرفه‌ای از چند عامل کلیدی که شامل محیط کاری، ویژگی‌های حسابرس و شواهد حسابرسی است تأثیرپذیر است محیط کاری حسابرسی علاوه بر صفت‌های ویژه کارهای حسابرسی (مانند جدید بودن، غیرمستمر بودن یا پیچیدگی)، شامل عنصر پاسخگویی، وجود و شفافیت استانداردهای حرفه‌ای، نیازهای صاحب‌کاران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و نقش کمیته‌های حسابرسی نیز می‌باشد ویژگی‌های حسابرس به عنوان تصمیم‌گیرنده شامل موضوعاتی از قبیل: استقلال، بی‌طرفی و درستکاری؛ تردید حرفه‌ای؛ معلومات، تجربه و دانش تخصصی؛ حفظ و صلاحیت حرفه‌ای؛ اولویت‌بندی خطر و جانبداری‌های بی‌مورد است که انتظار می‌رود تصمیمات حسابرسی را تحت‌الشعاع قرار دهند. شواهد حسابرسی را می‌توان به‌عنوان بخشی از محیط کاری حسابرسی قلمداد کرد، چون شالوده حسابرسی، گردآوری و ارزیابی شواهد است. (حیرانی، وکیلی فرد، رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۶، ص ۴)

آگاهی از وجود تفاوت‌های فردی بین انسان‌ها بسیار حائز اهمیت است و شروع مطالعات و تحقیقات در حوزه ویژگی‌ها و تفاوت‌های فردی و محیطی حسابرسان به دهه ۱۹۷۰ برمی‌گردد؛ اما بعدها به دلیل نگرانی از اعتبار ساختار این تحقیقات و مبانی نظری ضعیف، با کاهش قابل ملاحظه‌ای مواجه گردید. ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مستقل بر نوع و شیوه کار آنها در کشف انحرافات مؤثر است و در نهایت این مسئله قضاوت و تصمیم‌گیری آنها را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. (رویایی، یعقوب نژاد و آذین فر، ۱۳۹۳، ص ۶۸)

این حوزه از تحقیقات به بررسی ارتباط بین برخی جنبه‌های شخصیت حسابرس و عملکرد وی می‌پردازد (نلسون^۵ و تان^۶، ۲۰۰۵) آنوگرا^۷ و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصی حسابرس و کیفیت کار حسابرس در کشور اندونزی پرداختند. یانگ^۸ (۲۰۱۳) دریافت هوش هیجانی، به عنوان عامل کلیدی در مواجهه با احساسات و فشار در کار حسابرسی، است. وی بر چگونگی تأثیر هوش هیجانی بر رابطه میان فشار کاری (به عنوان مثال، فشار بودجه زمانی و

فشار انگیزه مشتری) و قضاوت حسابرس تمرکز نمود. پرادیتینگرام^۹ و جانیواتری^{۱۰} (۲۰۱۲) به بررسی فاکتورهایی همچون جنسیت، تجربه حسابرس، پیچیدگی وظیفه و فشار اطاعت بر قضاوت حسابرسان در حسابرسی پرداختند. جفر و همکاران (۲۰۱۰) به بررسی تأثیر مدل پنج عامل شخصیتی (روان رنجوری، برون‌گرایی، با وجدان بودن، گشودگی در برابر تجربه و توافق پذیری) بر توانایی حسابرسان در ارزیابی خطر تقلب و تعیین احتمال تقلب پرداختند. سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر تفاوت‌های فردی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداختند و مرادی و همکاران (۱۳۹۵) بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگی‌های شخصی و ویژگی‌های مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداختند.

پژوهش‌های اخیر پیرامون حسابرسی به‌طور عام، بیشتر متغیرهای کلانی مانند اندازه مؤسسات حسابرسی، اندازه سازمان‌ها، حق‌الزحمه حسابرسی و عوامل دیگر را بر کیفیت و قضاوت حسابرسان مورد بررسی قرار داده‌اند؛ اما در حقیقت، بخش بزرگی از حسابرسی، اظهارنظر بر مبنای قضاوت حرفه‌ای است و این ویژگی‌های شخصیت حسابرسان است که باید به‌صورت دقیق‌تری مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان پیرامون کیفیت حسابرسی مطالعات دقیق‌تری انجام داد (سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶، ص ۱۱۴)، علاوه بر این مک‌چی معتقد است که تفاوت‌های روان‌شناختی فردی و محیطی می‌تواند به عنوان یک متغیر اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود (خدایی پور و سعیدی، ۱۳۹۰). 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 تصمیمات اشخاص می‌داند. از آنجا که عوامل محیطی و شرایط روان‌شناختی فرد عامل مهمی در تعیین رفتار وی است.

۳- روش پژوهش

این پژوهش به روش آمیخته کیفی و کمی اجرا شده است. در این پژوهش ابتدا با استفاده از مبانی نظری، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان استخراج گردید و با استفاده از تکنیک دلفی و اجماع ۲۰ نفر از خبرگان و متخصصان حوزه حسابداری و حسابرسی این ابعاد و مؤلفه و شاخص‌ها تعدیل و ثبت گردید. در این بخش از پژوهش سه بعد، ۱۷ مؤلفه و ۸۵ شاخص در زمینه پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان شناسایی و تعیین گردید.

در مرحله کمی پژوهش با استفاده از یافته‌های پژوهش در بخش کیفی و جمع‌بندی نظرات خبرگان در زمینه ابعاد و مؤلفه‌ها و شاخص‌های پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرسش‌نامه‌ای محقق ساخته طراحی گردید تا با جمع‌آوری داده‌های واقعی از جامعه آماری به روش

پیمایشی، مدل فرضی پژوهش آزمون شده و الگوی پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان ارائه گردد. جامعه آماری پژوهش عبارتند از حساب‌برسان شریک مؤسسات، حساب‌برسان شاغل انفرادی، حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی و حساب‌برسان غیر شاغل که بیشتر تمرکز بر روی حساب‌برسان شریک مؤسسات حسابرسی بوده است چرا که علاوه بر اشراف به مباحث تئوریک در زمینه مباحث و مسائل پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان، به مباحث جاری حسابرسی اشراف دارند و هم از نقطه‌نظر علمی نظرات آنها قابل توجه است. طبق اطلاعات بدست آمده از سایت جامعه حسابداران رسمی ایران تعداد جامعه آماری ۲۳۷۴ نفر محاسبه گردید؛ و با استفاده از فرمول کوکران حجم نمونه آماری ۳۳۱ نفر تعیین گردید و به روش تصادفی ساده پرسشنامه‌ها در بین نمونه آماری اجرا توزیع شد که در نهایت ۳۴۰ پرسشنامه قابل قبول وارد فرایند تجزیه و تحلیل پژوهش گردید. این میزان پرسشنامه از جهت کفایت نمونه آماری از نظر تعداد بیشتر از نمونه محاسبه شده (۳۳۱) بود.

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از مدل یابی معادلات ساختاری به روش PLS با استفاده از نرم‌افزار Smart-PLS برای برآورد ضرایب مسیر (Beta)، محاسبه معنی‌داری ضرایب مسیر، بدست آوردن آماره T از آزمون بوت استراب و آزمون مدل نهایی پژوهش استفاده شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

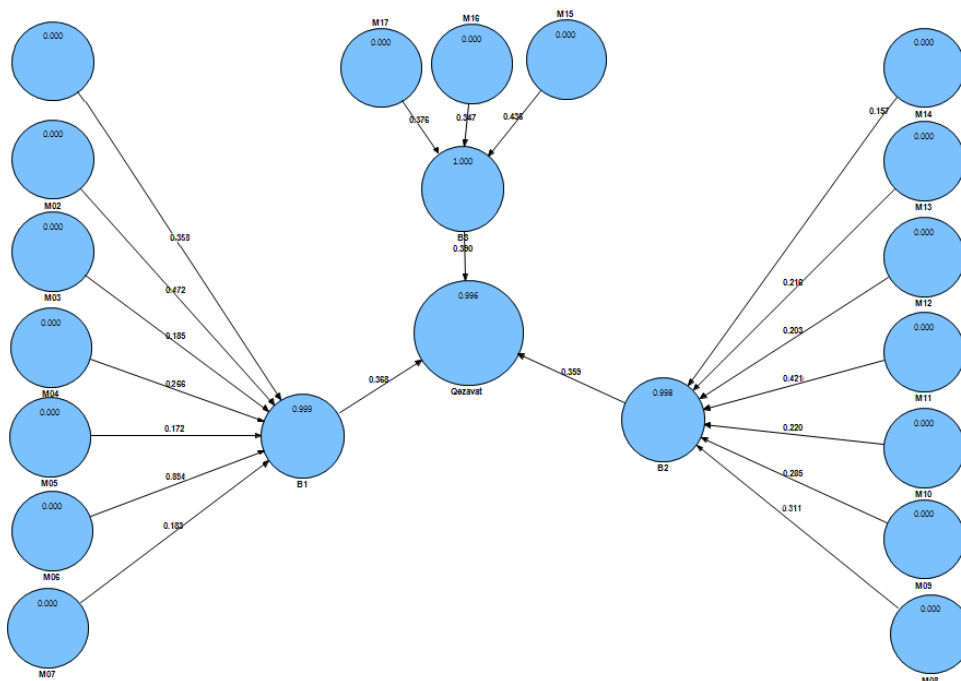
برای ارائه الگوی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان، با استفاده از ادبیات پژوهش در حوزه‌های مرتبط، الگوی مناسب برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان ترسیم شد. با توجه به ادبیات و پیشینه پژوهش در حوزه‌های مرتبط با قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مدل فرضی و روابط بین ابعاد مختلف قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان طراحی و مسیر ارتباطی شاخص‌ها به مؤلفه‌ها و سپس مسیر ارتباطی مؤلفه‌ها به ابعاد و در نهایت رابطه ابعاد با متغیر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان ترسیم گردید تا بدین وسیله میزان تأثیر هر یک تعیین شود. این الگو با استفاده از داده‌های واقعی جمع‌آوری شده از جامعه آماری پژوهش مورد آزمون قرار گرفته و معنی‌داری و ضریب تأثیر هر یک از روابط تعیین گردید و روابط و ارتباط‌های غیر مؤثر در چندین مرحله مورد بازبینی و اصلاح قرار گرفت تا مدل نهایی پژوهش احصا گردید. در ابتدا برای معنی‌دار بودن روابط مدل با استفاده از نرم‌افزار Smart-PLS و از آزمون t آزمون گردید که نتایج پژوهش معنی‌دار بودن روابط مدل را تأیید کرد. این نتایج که در جدول زیر ارائه شده همانند آزمون t تفسیر می‌شوند.

ابتدا میزان تأثیر هر یک از شاخص‌ها و مقدار بار عاملی آنها بر مؤلفه‌های پژوهش مشخص شد؛ تمامی متغیرهای مشاهده‌پذیر پژوهش (گویه) دارای بار عاملی بیرونی (وزن‌های بیرونی) بیش از

۰/۵ بر روی متغیرهای پنهان پژوهش (ابعاد) بوده تأثیر آنها در مدل پژوهش قابل قبول بود. در مرحله بعد میزان تأثیر هر یک از مؤلفه‌ها بر ابعاد و در مرحله بعد میزان تأثیر ابعاد بر متغیر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تعیین می‌گردد. در این مرحله میزان تأثیر هر یک از ابعاد پژوهش به عنوان متغیرهای مستقل بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به عنوان متغیر وابسته مورد آزمون قرار گرفته است. ضریب مسیر (ضریب بتا) نشان‌دهنده‌ی شدت و نوع رابطه بین دو متغیر پنهان است. عددی بین -۱ تا +۱ است که اگر برابر با صفر شوند، نشان‌دهنده‌ی نبود رابطه‌ی خطی بین دو متغیر پنهان است که این ضریب نشان از همبستگی بین دو متغیر پنهان دارد؛ که در این پژوهش هم روابط بالاتر از صفر است که نشان دهند رابطه خطی مثبت و معنی‌دار هر یک از ابعاد با مقوله قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است.

مدل و روابط بین اجرای آن (ابعاد یا متغیرهای مکنون پژوهش) با استفاده از الگوی معادلات ساختاری به روش PLS با استفاده از نرم‌افزار Smart-PLS مورد آزمون قرار گرفت تا ضرایب مسیر، مقدار آماره t هر یک از ابعاد در مدل ارائه شده برای استقرار قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مشخص گردیده و مدل با استفاده از داده‌های بدست آمده از جامعه آماری مورد آزمون قرار بگیرد. ماتریس ضرایب مسیر و واریانس تبیین شده برای مسیرهای پژوهش و روابط بین ابعاد قضاوت حرفه‌ای حسابرسان (متغیرهای مکنون) با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را گزارش می‌کند. بررسی ضرایب همبستگی نشان می‌دهد که تمامی روابط مدل معنی‌دار بوده و قابل اجرا می‌باشد.

با توجه به نتایج مدل بیشترین ضرایب مربوط به «بعد حرفه‌ای و شغلی» به میزان ۰/۳۹۰ و در مرحله بعدی، «بعد فردی» به میزان ۰/۳۶۸ و «بعد محیطی» به میزان ۰/۳۵۹ قرار دارد. r^2 (واریانس تبیین شده) نشان‌دهنده‌ی میزان واریانس تبیین شده قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به وسیله متغیرهای مستقل هستند که در واقع نشان می‌دهند که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. با توجه به r^2 ابعاد قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مورد آزمون به میزان ۰/۹۹۶ در این پژوهش، می‌توان گفت در مجموع ۹۹ درصد از تغییرات قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را تبیین می‌کند.



شکل ۱- ماتریس ضرایب مسیر بین مؤلفه‌ها و ابعاد و ابعاد با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پژوهش
منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۱- ضرایب مسیر بین مؤلفه‌ها و ابعاد و ابعاد با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پژوهش

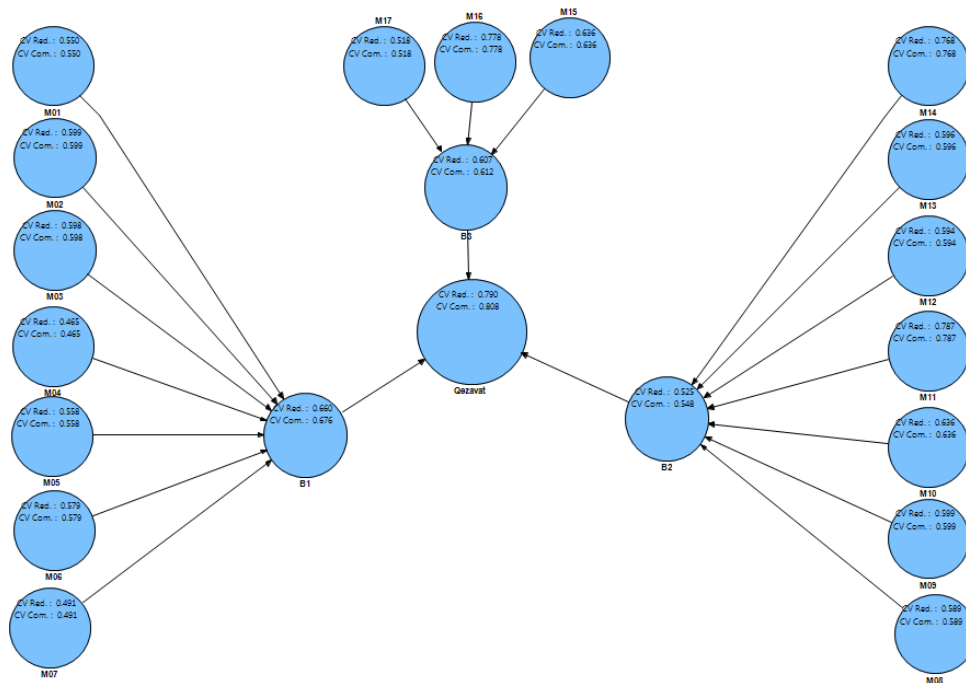
سطح معنی‌داری ^{۱۳}	آماره ^{۱۲}	ضرایب مسیر اصلی ^{۱۱}	مسیرهای روابط مدل
۰/۰۰۰	۱۵/244	۰/353	مؤلفه هوش (M01) ← بعد فردی (B01)
۰/۰۰۰	۱۲/538	۰/472	مؤلفه دانش و تجربه (M02) ← بعد فردی (B01)
۰/۰۰۰	۱۵/941	۰/185	مؤلفه سبک فکری (M03) ← بعد فردی (B01)
۰/۰۰۰	۱۴/353	۰/266	مؤلفه شخصیت (M04) ← بعد فردی (B01)
۰/۰۰۰	۱۵/813	۰/172	مؤلفه انگیزش (M05) ← بعد فردی (B01)
۰/۰۰۰	۱۵/520	۰/396	مؤلفه تقوا (M06) ← بعد فردی (B01)
۰/۰۰۰	۱۴/433	۰/183	مؤلفه تردید حرفه‌ای (M07) ← بعد فردی (B01)
۰/۰۰۰	۱۱/061	۰/311	مؤلفه استانداردهای حسابداری (M08) ← بعد محیطی (B02)
۰/۰۰۰	۹/821	۰/285	مؤلفه شواهد و مدارک (M09) ← بعد محیطی (B02)
۰/۰۰۰	۹/809	۰/220	مؤلفه نوع فعالیت صاحب‌کار (M10) ← بعد محیطی (B02)
۰/۰۰۰	۱۰/010	۰/421	مؤلفه روش‌های حسابداری (M11) ← بعد محیطی (B02)

سطح معنی‌داری ^{۱۳}	آماره t ^{۱۲}	ضرایب مسیر اصلی ^{۱۱}	مسیرهای روابط مدل
۰/۰۰۰	۱۴/۳۷۵	۰/۲۰۳	مؤلفه پاسخگویی (M12) ← بعد محیطی (B02)
۰/۰۰۰	۱۲/۶۶۶	۰/۲۱۶	مؤلفه ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی (M13) ← بعد محیطی (B02)
۰/۰۰۰	۷/۱۵۵	۰/۱۵۷	مؤلفه رقابت (M14) ← بعد محیطی (B02)
۰/۰۰۰	۱۴/۵۶۸	۰/۴۳۶	مؤلفه فرآیند تصمیم‌گیری (M15) ← بعد حرفه‌ای و شغلی (B03)
۰/۰۰۰	۹/۹۰۷	۰/۳۴۷	مؤلفه پذیرش کار حسابرسی (M16) ← بعد حرفه‌ای و شغلی (B03)
۰/۰۰۰	۱۵/۲۵۰	۰/۳۷۶	مؤلفه ویژگی‌های کیفی قضاوت (M17) ← بعد حرفه‌ای و شغلی (B03)
۰/۰۰۰	۲۷/۵۴۸	۰/۳۶۸	بعد فردی (B01) ← قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان
۰/۰۰۰	۱۸/۳۵۲	۰/۳۵۹	بعد محیطی (B02) ← قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان
۰/۰۰۰	۲۹/۶۲۴	۰/۳۹۰	بعد حرفه‌ای و شغلی (B03) ← قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۱- آزمون کلی مدل

برای آزمون کلی مدل تهیه شده از ضریب Q^2 استون-گیسر^{۱۴} برای بررسی توانایی پیش‌بینی متغیرهای وابسته از روی متغیرهای مستقل استفاده شد. مقادیر مثبت این ضریب نشانگر توانایی پیش‌بینی است (وینزی، هنسلر و وانگ^{۱۵} ۲۰۱۰، ۴۷-۸۲). سومین ماتریس خروجی نرم‌افزار برای مدل پژوهش محاسبات شاخص افزونگی (CV Red) را نشان می‌دهد. هدف این شاخص بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن به روش چشم‌پوشی (Blindfolding) می‌باشد. ماتریس و جدول زیر محاسبات شاخص Q^2 را برای تمامی ابعاد و مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مدل پژوهش نشان می‌دهد. ابعاد مدل دارای Q^2 قابل قبول هستند که نشان می‌دهد مدل از قدرت پیش‌بینی خوبی برخوردار است و Q^2 کل مدل برای پیش‌بینی تغییرات مدل قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان برابر با ۰/۷۹۰ می‌باشد به این معنی که تمامی ابعاد و مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان که در این پژوهش شناسایی شده‌اند روی هم‌رفته با توجه به نقش این مؤلفه‌ها در الگویی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان ۷۹ درصد از تغییرات آن را پیش‌بینی می‌کنند و مابقی تغییرات آن مربوط عواملی غیر از عوامل شناسایی شده در این مدل می‌باشد.



شکل ۲- ماتریس مقدار Q2 ابعاد قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

جدول ۲- مقدار Q2 ابعاد قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

Q ² (=1-SSE/SSO)	
۰/790420	قضاوت حرفه‌ای حسابرسان
۰/660350	بعد فردی (B01)
۰/524804	بعد محیطی (B02)
۰/606752	بعد حرفه‌ای و شغلی (B03)
۰/549783	مؤلفه هوش (M01)
۰/599240	مؤلفه دانش و تجربه (M02)
۰/598032	مؤلفه سبک فکری (M03)
۰/465084	مؤلفه شخصیت (M04)
۰/558472	مؤلفه انگیزش (M05)
۰/579154	مؤلفه تقوا (M06)
۰/490704	مؤلفه تردید حرفه‌ای (M07)
۰/588599	مؤلفه استانداردهای حسابداری (M08)
۰/598671	مؤلفه شواهد و مدارک (M09)

Q ² (=1-SSE/SSO)	
۰/635551	مؤلفه نوع فعالیت صاحب کار (M10)
۰/786687	مؤلفه روش های حسابرسی (M11)
۰/594204	مؤلفه پاسخگویی (M12)
۰/595799	مؤلفه ویژگی های کمیته های حسابرسی (M13)
۰/768351	مؤلفه رقابت (M14)
۰/635817	مؤلفه فرآیند تصمیم گیری (M15)
۰/778268	مؤلفه پذیرش کار حسابرسی (M16)
۰/518347	مؤلفه ویژگی های کیفی قضاوت (M17)

منبع: یافته های پژوهشگر

۲-۴- نیکویی برازش مدل

در مدل سازی معادلات ساختاری به کمک روش PLS برخلاف روش کوواریانس محور (CB-SEM) شاخصی برای سنجش کل مدل وجود ندارد ولی شاخصی به نام نیکویی برازش (GOF) توسط تننهاوس و همکاران (۲۰۰۵) پیشنهاد شد. این شاخص هر دو مدل اندازه گیری و ساختاری را مدنظر قرار می دهد و به عنوان معیاری برای سنجش عملکرد کلی مدل به کار می رود. این شاخص به صورت میانگین R² و متوسط مقادیر اشتراکی به صورت دستی محاسبه می شود:

$$GOF = \sqrt{\text{Communality} * R^2} \quad (1)$$

این شاخص، مجذور ضرب دو مقدار متوسط اشتراکی (Communality) و متوسط ضریب تعیین (R Square Average) است. از آنجا که این مقدار به دو شاخص مذکور وابسته است. حدود این دو شاخص بین صفر و یک بوده و تزلزل و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی نموده اند (محسنین و اسفیدانی ۱۳۹۳، ۱۵۵).

مقدار متوسط شاخص مقادیر اشتراکی طبق فرمول ۲ محاسبه می شود:

$$\text{Communality} = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n \text{Communality}_i \quad (2)$$

مقدار Communality محاسبه شده برای مدل پژوهش برابر است با ۰/۶۱۸.

مقدار متوسط شاخص ضریب تعیین به تعداد متغیرهای درون زای مدل طبق فرمول ۳ محاسبه می شود:

$$R^2 = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n R_i^2 \quad (3)$$

مقدار R^2 محاسبه شده برای مدل پژوهش برابر است با ۰/۸۹۸. طبق فرمول محاسبه GOF داریم:

$$GOF = \sqrt{0.618 * 0.898} = 0.7452 \quad (4)$$

شاخص GOF این مدل تقریباً ۰/۷۴۵ به دست آمده است که از مطلوبیت قوی مدل حکایت دارد.

۳-۴- ارائه مدل

در مراحل تکمیلی پژوهش و به‌منظور ارائه الگو با استفاده از ادبیات پژوهش و نتایج تجزیه‌وتحلیل داده‌های کمی به دست آمده از جامعه آماری. بخش‌های پنج‌گانه مدل عبارتند از فلسفه و هدف پژوهش، ضرورت پژوهش، مبانی نظری، آثار و نتایج و بخش مدل آماری که میزان تأثیر هر یک از ابعاد پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان را نشان می‌دهد. در مرحله بعدی پژوهش، الگوی احصا شده برای تعیین درجه تناسب الگو و همچنین دریافت نظرات و پیشنهادات به متخصصان مرتبط با موضوع ارائه گردید؛ بدین منظور نظرات ۳۰ نفر از متخصصان در قالب پرسش‌نامه درجه تناسب الگو دریافت گردید. پیشنهادات و نقطه نظرات ارائه شده برای هر بخش مدل توسط متخصصان بررسی شد و با توجه به دریافت نکات و پیشنهادات ارزشمند، در بخش‌های از مدل اصلاحات جزئی اعمال گردید.

در این مرحله به‌منظور تعیین درجه تناسب الگو با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای، اطلاعات جمع‌آوری شده از متخصصان مورد تجزیه‌وتحلیل قرار گرفت. نتایج این آزمون نشان می‌دهد تفاوت میانگین الگو ارائه شده در کلیه بخش‌ها با میانگین مورد انتظار در سطح خطای ۱ درصد معنی‌دار است ($P < 0.01$). بنابراین الگوی ارائه شده در بخش‌های فلسفه و هدف پژوهش، ضرورت پژوهش، مبانی نظری، آثار و نتایج و بخش مدل آماری با اطمینان ۹۹ درصد از نظر متخصصان مورد تأیید قرار گرفت است.



شکل ۳- الگوی پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش با بررسی تجارب جهانی و ادبیات موجود با ارائه تعدادی مؤلفه از صاحب‌نظران خواسته شد تا ضمن بررسی مؤلفه‌های ارائه شده به بیان نظرات اصلاحی خود در زمینه این مؤلفه‌ها و ارائه مؤلفه‌های جدید برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اقدام نمایند که در نهایت سه بعد، ۱۷ مؤلفه و ۸۵ شاخص شناسایی و مورد اجماع خبرگان قرار گرفت که با استفاده از آن، پرسش‌نامه‌ای طراحی و از جامعه آماری حسابرسان شریک مؤسسات، حسابرسان شاغل افرادی، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی، حسابرسان غیر شاغل اطلاعات مورد نیاز جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل گردید.

اولین نتیجه این پژوهش شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. 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 اولین بار به شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان محسوب می‌شود.

مهم‌ترین نتیجه این پژوهش که حاصل مطالعات نظری، جمع‌بندی نظرات خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی، تجزیه و تحلیل نظرات جامعه آماری و دریافت نظرات متخصصان حوزه‌های مرتبط با پژوهش است، ارائه یک الگو برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. در این الگو با استفاده از ادبیات پژوهش در فلسفه و اهداف، ضرورت‌ها، مبانی نظری، آثار و نتایج و زیر نظام‌های مدل طراحی و نهایی شد.

مهم‌ترین نتیجه این پژوهش که حاصل مطالعات نظری، جمع‌بندی نظرات خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی، تجزیه و تحلیل نظرات جامعه آماری و دریافت نظرات متخصصان حوزه‌های مرتبط با پژوهش است، ارائه یک الگو برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. در این الگو با استفاده از ادبیات پژوهش در فلسفه و اهداف، ضرورت‌ها، مبانی نظری، آثار و نتایج و زیر نظام‌های مدل طراحی و نهایی شد.

با توجه به یافته‌های پژوهش، مؤلفه دانش و تجربه در بعد فردی بیشترین ضریب تأثیر را روی بعد فردی دارد. با توجه به نتایج آزمون و تحلیل‌های آماری صورت گرفته می‌توان نتیجه گرفت که هر چه دانش و تجربه حسابرس در زمینه قضاوت حرفه‌ای بیشتر باشد، قضاوت بهتری انجام خواهد داد و از این رو این نتیجه مدل، همسو با مبانی نظری پژوهش می‌باشد.

با توجه به یافته‌های پژوهش، مؤلفه تقوا در بعد فردی دومین مؤلفه تأثیرگذار می‌باشد. با توجه اینکه در بحث قضاوت حرفه‌ای اخلاقیات نقش مهم و کلیدی دارد و در جلوگیری از انحراف حسابرس تأثیرگذار است و از طرفی چون جامعه ما یک جامعه مذهبی بوده و همه امور افراد در

جامعه به نحوی تحت تأثیر مذهب و نگاه مذهبی آنها است، تقوا به عنوان یک ویژگی مهم در حسابرسیان در تعیین نگاه، رویکرد و پیشبرد امور آنها تأثیر غیرقابل انکاری دارد و انتظار بر این است که قضاوت افراد باتقوا صحیح‌تر باشد. از این منظر تأثیر بالای این مؤلفه در مدل قابل توجیه است. از دیگر مؤلفه‌های تأثیرگذار در بعد فردی، مؤلفه هوش است. هوش به عنوان یک ویژگی وراثتی تأثیر غیرقابل انکاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسیان دارد چرا که به واسطه تأثیر این فاکتور، حسابرسیان تجزیه و تحلیل بهتر و دقیق‌تری بر اطلاعات و فرایندهای حسابرسی خواهند داشت. نتایج این پژوهش در خصوص تأثیر مؤلفه‌های بعد فردی بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسیان، نتایج پژوهش داوی و همکارانش^{۱۶} (۲۰۱۵)، بیگز^{۱۷} (۲۰۱۶)، آنوگرا و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۴)، بهاتاچارجی و مورنو^{۱۹} (۲۰۱۳)، یانگ (۲۰۱۳)، فردیناند و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۴)، جن و سالیوان^{۲۱} (۲۰۰۴)، کنت و همکاران^{۲۲} (۲۰۰۶)، گاندیری و لینه (۲۰۰۶)، جفر^{۲۳} و همکاران (۲۰۱۰)، بالکر^{۲۴} (۲۰۰۰)، محجوب (۱۳۹۲)، سعیدی و ناصری (۱۳۹۶)، نادری و همکاران (۱۳۹۵)، مرادی و همکاران (۱۳۹۵)، حیرانی و همکاران (۱۳۹۵) و حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) را تأیید می‌کند.

یافته‌های پژوهش در زمینه بعد محیطی نشان می‌دهد که دو مؤلفه روش‌های حسابرسی و استانداردهای حسابرسی بیشترین تأثیر را دارند. روش‌های حسابرسی در واقع راهکارهایی می‌باشند که حسابرس باید آنها را انجام دهد تا بتواند اطلاعات، شواهد و مدارک لازم را برای ارائه اظهارنظر تخصصی و حرفه‌ای در مورد فرآیند حسابداری و گزارشگری مالی واحد تجاری مورد حسابرسی، گردآوری نماید و قاعدتاً در قضاوت حرفه‌ای، موارد ذکر شده نقش اساسی در این زمینه را دارند. استانداردهای حسابرسی چارچوبی هستند برای تصمیم‌گیری و مبانی برای قضاوت و صدور حکم در این حرفه محسوب می‌شوند. نوع فعالیت صاحب‌کار نیز با توجه به یافته‌های پژوهش در قضاوت حرفه‌ای حسابرسیان تأثیر دارد طبق استاندارد حسابرسی شماره ۵۵ تحت عنوان کنترل کیفیت کار حسابرسی (۱۳۸۵)، صاحبکاران موجود بطور مستمر و صاحبکاران بالقوه باید پیش از پذیرش، ارزیابی شوند و حسابرس مستقل باید از کم و کیف فعالیت‌های صاحبکار، محیط تجاری و صنعت مربوطه شناخت و آگاهی کافی کسب نماید. دو مؤلفه ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی و مؤلفه پاسخگویی نیز از نظر جامعه آماری تأثیر زیادی بر بعد محیطی دارند. نتایج این پژوهش در خصوص تأثیر مؤلفه‌های بعد محیطی بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسیان، نتایج پژوهش چنگیز و همکاران (۲۰۰۸)، پاتل و همکاران^{۲۵} (۲۰۰۲)، ریوس فیگیورا و کاردونا^{۲۶} (۲۰۱۳)، رینسام و همکاران (۲۰۱۳)، خدای پور و علی پور سرمست. (۱۳۹۲). حاجیها (۱۳۹۲)، نهبان (۱۳۹۶) را تأیید می‌کند.

در زمینه تأثیر بعد حرفه‌ای و شغلی بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که به ترتیب مؤلفه ویژگی‌های کیفی قضاوت، فرآیند تصمیم‌گیری بیشترین تأثیر را بر این بعد دارند. ویژگی‌های کیفی قضاوت که دربردارنده اصول کلی امر قضاوت در این حرفه می‌باشد شامل شاخص‌هایی مانند صحت، اجماع، همخوانی، پایداری، بینش فردی، مشورت، مستندسازی است که مستندسازی بیشترین تأثیر را دارد چرا که در امر قضاوت داشتن مستندات قابل ارائه و قابل استناد نقش مهمی دارد و بدون پشتوانه این مستندات نتایج و آرا قضاوت قابل پذیرش نخواهد بود. نتایج این پژوهش در خصوص تأثیر مؤلفه‌های بعد محیطی بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابران، با نتایج پژوهش باکوف و همکاران (۲۰۱۳)، پارل و همکاران (۲۰۱۴)، کده و سالاری (۱۳۹۰)، نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲)، نبهان (۱۳۹۶)، حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) هم راستا است.

بطور کلی نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بعد حرفه‌ای و شغلی با ضریب تأثیر ۰/۳۹۰ بیشترین تأثیر را بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد. بعد فردی با ضریب تأثیر ۰/۳۶۸ در جایگاه دوم قرار دارد و بعد محیطی با ضریب تأثیر ۰/۳۵۹ نسبت به دو بعد دیگر کمترین تأثیر بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد.

با توجه به مباحث مطرح شده پیشنهادات زیر مطرح می‌شود:

- ۱) با توجه به نتایج حاصله از پژوهش که تأثیر دانش و تجربه حسابرسان بیشترین تأثیر را در بعد ضریب فردی را دارد پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی در کنار تقویت تجربه حسابرسان خود به روزآمد نمودن دانش و آگاهی حسابرسان در حوزه‌های مختلف تأثیرگذار بر کار حسابرسی توجه ویژه‌ای نمایند. یکی از مؤلفه‌های تأثیرگذار در بعد فردی که در رده دوم تأثیرگذاری قرار دارد مؤلفه تفواست لذا پیشنهاد می‌شود مؤسسات و انجمن‌های مرتبط با حسابرسی با مدنظر قرار دادن شاخص‌های تفوا، با اعمال برنامه‌های مؤثر به تقویت مقوله تفوا در حسابرسان مبادرت ورزند. سومین مؤلفه تأثیرگذار در بعد فردی مؤلفه هوش است با توجه به مباحث نظری صورت گرفته در مقوله هوش و نتایج حاصل از تحقیق حاضر، پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی در انتخاب حسابرس و به‌کارگیری حسابرسان در ارجاعات مختلف حسابرسی، هوش سه‌گانه استرنبرگ مورد توجه قرار گیرند.
- ۲) یافته‌های پژوهش در زمینه بعد محیطی نشان می‌دهد که دو مؤلفه روش‌های حسابرسی و استانداردهای حسابرسی بیشترین تأثیر را دارند. لذا پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی با لحاظ نمودن رعایت کامل استانداردهای حسابرسی، متناسب با ویژگی‌های و حجم فعالیت

عملیات واحد تجاری مورد رسیدگی روش‌های حسابرسی مقتضی و مؤثر برای اجرای فرآیند عملیات حسابرسی طرح‌ریزی و به دقت و بطور کامل اجرا گردد.

۳) طبق نتایج تحقیق، بعد حرفه‌ای و شغلی سومین بعد تأثیرگذار بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است در این زمینه، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که به ترتیب مؤلفه ویژگی‌های کیفی قضاوت و فرآیند تصمیم‌گیری بیشترین تأثیر را بر این بعد دارند. ویژگی‌های کیفی قضاوت، شامل شاخص‌هایی مانند صحت، اجماع، همخوانی، پایداری، بینش فردی، مشورت، مستندسازی است که مستندسازی بیشترین تأثیر را دارد لذا پیشنهاد می‌شود مستندات و شواهد و مدارک کافی برای انجام قضاوت حرفه‌ای جهت اقناع حسابرس برای انجام قضاوتی خوب و با پشتوانه جمع‌آوری و مدنظر قرار گیرد. در این بعد مؤلفه فرآیند تصمیم‌گیری به‌عنوان دومین مؤلفه تأثیرگذار مطرح است پیشنهاد می‌شود تمهیدات کافی برای اخذ بهترین تصمیم در هریک از موضوعات قضاوتی در فرآیند حسابرسی با توجه به شاخصه‌های این مؤلفه شامل: تعریف موضوع تصمیم‌گیری، تعیین معیارهای ارزیابی، سنجش معیارهای مربوطه، شناسایی راهکارها و انتخاب بهترین راهکار اتخاذ گردد.

فهرست منابع

- ۱) اسدی، مرتضی و محمد نعمتی، (۱۳۹۳)، "قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی"، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۷.
- ۲) حیرانی فروغ، حمیدرضا و کیلی فرد، بهمن بنی‌مهد و فریدون رهنمای رود پستی، (۱۳۹۵)، "تأثیر شخصیت حرفه‌ای گرا، ضد اجتماعی و بیش اعتمادی حسابرسان بر قضاوت آن‌ها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت"، فصلنامه حسابداری مالی، شماره ۳۲، صص ۱۰۶-۱۴۳.
- ۳) حیرانی، فروغ، حمیدرضا و کیلی فرد و فریدون رهنمای رودپشتی، (۱۳۹۶)، "حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۱-۱۲.
- ۴) حیرانی، فروغ، حمیدرضا و کیلی فرد، بهمن بنی‌مهد و فریدون رهنمای رودپشتی، (۱۳۹۶)، "تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت"، (۶۷) ۷۱.
- ۵) خدای پور، احمد و مسلم سعیدی گراغانی، (۱۳۹۰)، "بررسی تأثیر نتایج روش‌های تحلیلی بر میزان تلاش حسابرسان در حسابرسی برآوردهای حسابداری"، نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۷، صص ۱۳۱-۱۸۱.
- ۶) خدای پور، احمد و کاظم علی پور سرمست، (۱۳۹۲)، "بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش یا رد صاحبکار جدید از دیدگاه حسابرسان مستقل"، پژوهش حسابداری شماره ۹.
- ۷) خوش‌طینت، محسن و جواد بستانیان، (۱۳۸۶)، "قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی"، مطالعات تجربی حسابداری مالی، (۱۸)۵، صص ۲۵-۵۷.
- ۸) رحیمیان، نظام‌الدین و علی هدایتی، (۱۳۹۲)، "عوامل مؤثر بر اظهارنظر حرفه‌ای حسابرسان"، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۴، پیاپی ۳۶، صص ۷۷-۸۶.
- ۹) رویایی، رمضانعلی، احمد یعقوب نژاد و کاوه آذین فر، (۱۳۹۳)، "ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، (۲۲)۶، صص ۶۷-۹۵.
- ۱۰) سعیدی گراغانی، مسلم و احمد ناصری، (۱۳۹۶)، "تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، (۳۶)۹، صص ۱۱۱-۱۳۰.
- ۱۱) مرادی، مهدی، محمدابراهیم گرگانی و پگاه و وهاب آهاری، (۱۳۹۵)، "بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگی‌های شخصی و ویژگی‌های مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان"،

- اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.
- نادری، سپیده، بهاره بنی طالبی دهکردی و احمد غضنفری، (۱۳۹۵)، "بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی A، B، C و D حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال پنجم، شماره ۲۰.
- ۱۲) نیهان، جاسم ال، (۱۳۹۶)، "بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ارتباط با کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی در عراق"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه فردوسی مشهد.
- ۱۳) نیکو مرام، هاشم، موسی بزرگ اصل، مهدی تقوی و علی‌اصغر محمود زاده، (۱۳۹۲)، "تأثیر بکارگیری قضاوت حرفه‌ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵(۱۸)، صص ۱-۲۹.
- 14) Anugerah, R., Sari, R.N., and E. Primadona, (2014), "Personal Characteristics and Quality of Audit Work: Study on Regional Internal Audit Bodies in Indonesia", International Accounting Business Conference.
- 15) Anugerah, R., Sari, R.N., and E. Primadona, (2014), "Personal Characteristics and Quality of Audit Work: Study on Regional Internal Audit Bodies in Indonesia", International Accounting Business Conference.
- 16) Backof, Ann; Bamber, E Michael & Carpenter, Tina, (2016), "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.
- 17) Balkir, I, (2000), "Effect of Analytical Review Results, Optimism and Pattern for Coping on Audit Effort of Accounting Estimates", Doctoral thesis in Canada 17.
- 18) Beyer, S, (1990), "Gender Differences in the Accuracy of Self-Eval".
- 19) Bhattacharjee, S., Moreno, K, (2002), "The Impact of Affective Information on the Professional Judgments of More Experienced and Less Experienced", Journal of Behavioral Decision Making, 15(4), PP.361-377.
- 20) Bigus, J, (2016), "Optimism and Auditor Liability", Accounting and Business Research, PP. 1-24.
- 21) Conscious Primes Activate Professionally Skeptical Mindsets? Unpublished doctoral dissertation, Bentley
- 22) Davi Grey & Rentschler, Ruth, (2015), "Ethical Behavior the Means for Creating & Maintaining better Reputations in Arts Organizational", Mangment Decision, Vol. 41, No. 6.
- 23) Ferdinand A. Gul, Karen Lai, Walid Saffar, Xindong (Kevin) Zhu, (2014), "Political Institutions, Stock Market Liquidity and Firm Dividend Policy", Working paper. University of Illinois.
- 24) Gene R. Sullivan, (2004), "Enhancing Public Trust in the Accounting Profession Using Professional Judgment Rather Than Personal Judgment in Resolving

- Accounting Ethics Dilemmas”, digitalcommons. liberty.edu / cgi / viewcontent.cgi?article=1038fac.
- 25) Hasson F., S.K., McKenna H, (2000), “Research Guidelines for the Delphi Survey Technique”, *Journal of Advanced Nursing*, Vol. 32, No. 4.
 - 26) Jaffar, Nahariah, Salleh, Arfah., Mohd Iskandar, Takiah And Haron, Hasnah, (2006), "A Conceptual Discussion on the External Auditor's Personality and Detection of Fraud", *European Journal of Social Sciences*, 4 (1), PP. 66-76.
 - 27) Jenkins, D.S., &Velury, U, (2008), “Does Auditor Tenure Influence the Reporting of Conservative Earnings?”, *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, PP. 115-132.
 - 28) Kent, P. Munro, L. Ambling, T, (2006), “Psychological Characteristics Contributing to Expertise in Audit Judgment”, *International Journal of Auditing*, 10 (2), PP. 125–141.
 - 29) Linston H.A., Turoff M, (1975), “Introduction to the Delphi method: Techniques and Applications”, Edited: Harold A. Linston and Murray Turoff, London: Addison-Wesley.
 - 30) Lowa, M., H. Daveya, K. Hooperb, (2008), “Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges”, *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 19, Issue 2, PP. 222-254
 - 31) Nelson, M., Tan, Hung-Tong, Tan, (2005), "Judgment and Decision Making Research in Auditing: a Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 24, Supplement, PP. 41-71.
 - 32) Parlee, M. C., Rose, J. M., & Thibodeau, J. C, (2014), “Metaphors and Auditor Professional Judgment: Can Non”.
 - 33) Powell, C. (2003), “The Delphi Technique: Myths and Realities”, *Journal of Advanced Nursing*, Vol. 41, Issue 4, PP. 376–382.
 - 34) Praditaningrum, A. S., & Januarti, I, (2012), “Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh terhadap Audit Judgment”, Universitas Diponegoro: Semarang.
 - 35) Rios-Figueroa, C. B and R.C Cardona, (2013), “Dose Experience Affect Auditors Professional Judgment?”, *Evidence from Puerto Rico. Accounting and Taxation*, Vol. 5, No. 2, PP. 13-32.
 - 36) Yang, L, (2013), “The Impact of Emotional Intelligence on Auditor Judgment. Dissertation Doctor of Philosophy”, URI: <http://hdl.handle.net/10156/4375>.

یادداشت‌ها

- ¹ Parlee, M. C.
- ² Lowa, M.
- ³ Daveya, H.
- ⁴ Hooperb, K.
- ⁵ Nelson, M.
- ⁶ Tan, Hung-Tong, Tan.
- ⁷ Anugerah, R.
- ⁸ Yang, L.
- ⁹ Praditaningrum, A. S.
- ¹⁰ Januarti, I.

¹¹ Original Sample(O)

¹² T Statistics (|O/Stdev)

¹³ P Values

¹⁴ Stone – Giesser

¹⁵ Vinzi, Henseler & Wang

¹⁶ Davi Grey & Rentschler, Ruth (2015)

¹⁷ Bigus, J. (2016)

¹⁸ Anugerah,R, Sari,R.N, and E. Primadona, (2014)

¹⁹ Bhattacharjee, S., Moreno, K, (2002)

²⁰ Ferdinand A. Gul, Karen Lai, Walid Saffar, Xindong (Kevin) Zhu,(2014)

²¹ Gene R. Sullivan. (2004)

²² Kent, P. Munro, L. Ambling, T. (2006)

²³ Jaffar, Nahariah (2006)

²⁴ Balkir, I, (2000)

²⁵ Patel, Chris; Graeme' L.; Harrison and L. Makinnon. (2002)

²⁶ Rios-Figueroa,C.B and R.C Cardona, (2013)