

## شناسایی مولفه های تردید حرفه‌ای حسابرس و رتبه بندی مولفه های تفاوت‌های فردی و

### عوامل رفتاری مؤثر بر تردید حرفه‌ای

مجتبی صبوری شرق<sup>۱</sup>، امیر شمس<sup>۲\*</sup>، ابوالقاسم مسیح آبادی<sup>۲</sup>، علیرضا مهرآذین<sup>۲</sup>، محمد کریمی<sup>۳</sup>

(۱) دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران

(۲) گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران

(۳) گروه مدیریت، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران

\*نویسنده مسئول: Shams1122@gmail.com

تاریخ پذیرش مقاله ۱۴۰۳/۱۰/۱۵

تاریخ دریافت مقاله ۱۴۰۳/۰۷/۰۱

#### چکیده

هدف این مطالعه شناسایی مولفه های تردید حرفه‌ای حسابرس و رتبه بندی مولفه های تفاوت‌های فردی و عوامل رفتاری مؤثر بر تردید حرفه‌ای است. روش پژوهش، توصیفی بوده و از طریق رویکرد استقرایی ابتدا مؤلفه‌های تحقیق از مبانی نظری جمع‌آوری و از طریق تحلیل دلفی مورد بررسی قرار گرفته است. جامعه آماری، خبرگان جامعه علمی و متخصصان دانشگاهی هستند که از سوابق اجرایی در حرفه حسابداری برخوردار بوده و حجم نمونه به عنوان اعضای پانل، ۱۲ نفر هستند. روش نمونه‌گیری در پژوهش حاضر رویکرد هدفمند است. بر اساس دیدگاه نخبگان تردید حرفه‌ای حسابرس دارای زیرمؤلفه‌هایی است که به ترتیب اولویت دربرگیرنده مواردی مانند ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت، فهم میان فردی، عزت نفس، تحقیق برای کسب شواهد، توانایی حل مسئله، ارزیابی نقادانه ای، عامل اخلاقی، ارزشهای متعدد، تحمل خطرات یا تهدیدها، فراتر از حد اطاعت و اهداف اخلاقی است. مؤلفه‌های تفاوت‌های فردی مؤثر بر تردید حرفه‌ای به ترتیب اولویت شامل عواملی همچون تفاوت‌های فردی روانشناختی، تفاوت‌های فردی قضاوتی تفاوت‌های فردی ارزش‌مدار تفاوت‌های فردی فرهنگی تفاوت‌های فردی شغلی و مهارتی تفاوت‌های فردی ناشی از تیپ شخصیتی تفاوت فردی ناشی از سبک رهبری، تفاوت فردی ناشی از اخلاق حرفه‌ای و شخصیت ماکیاولیسم و مؤلفه‌های تمایلات رفتاری مؤثر بر تردید حرفه‌ای دربرگیرنده رفتار برنامه‌ریزی شده به عنوان عوامل رفتاری مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرس می‌باشد.

**کلید واژگان:** تردید حرفه‌ای، تفاوت‌های فردی، تمایلات رفتاری، رفتار برنامه‌ریزی شده

است بیانگر ارائه نادرست بااهمیت، به دلیل اشتباه یا تقلب باشد، و ارزیابی انتقادی از شواهد موجود (فدراسیون بین المللی حسابداران، ۲۰۱۷). حسابرسان باید توانایی خود را برای ارائه اطمینان معقول که صورت‌های مالی عاری از تحریف بااهمیت است نشان دهند.

یکی از مهمترین رویکردهای حسابداری، تردید حرفه‌ای است که در آن حسابرس نه فرض می‌کند که

#### مقدمه

تردید حرفه‌ای پیش‌نیاز اصلی بکارگیری استانداردهای حسابداری در دستیابی به کیفیت حسابداری است (جانسن و همکاران، ۲۰۲۱). از نظر فدراسیون بین‌المللی حسابداران، تردید حرفه‌ای عبارت است از نگرشی شامل یک ذهن پرسشگر، و هشیار بودن در شرایطی که ممکن

برونداد حسابرسی مستقل (مشروط بر اینکه عملیات حسابرسی براساس مبانی و استانداردهای از پیش تعیین شده حسابرسی انجام شده باشد)، گزارش حسابرسی و تقویت سیستم حاکمیت شرکتی است. یکی از مزایای حسابرسی مستقل کمک به رفع مشکلات نمایندگی است. عملکرد حسابرسی مستقل نقش مهمی در سیستم های حاکمیت شرکتی ایفا می کند زیرا شکاف اطلاعات بین کسانی که اطلاعات مالی را تهیه و کسانی که از آن اطلاعات استفاده می کنند را پر می کند (الهابسا یکینی، ۲۰۲۱). علاوه بر مزیت فوق، حسابرسی یکی از راه های اصلی نظارت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتها است (مهرانی و اسکندری، ۱۳۹۵).

#### تردید حرفه ای حسابرس

بیشترین پژوهش ها در خصوص تردیدگرایی، توسط هرت در سال های ۱۹۹۹ الی ۲۰۰۸ بعمل آمده است. (هرت و همکاران، ۲۰۰۸) مدل نظری از تردید حرفه ای را در دو حوزه فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابداری حرفه ای بنا نموده اند. آنها مدل تردید حرفه ای را به عنوان ساختار چند بعدی با شش ویژگی یا شاخص ارائه نمودند. سه شاخص اولیه مرتبط با آزمون اسناد و مدارک بود و شامل: الف) ذهن پرسشگر، ب) تعلیق قضاوت، ج) پژوهش برای کسب شواهد می باشد. مؤلفه چهارم نیز فهم میان فردی یا درک متقابل است. مؤلفه پنجم و ششم با ابتکار کارکنان برای انجام عمل بر مبنای شواهد کسب شده مرتبط می باشد که شامل اعتماد به نفس و خودرایی می باشد.

استانداردهای حسابرسی تردید حرفه ای را بدین صورت تعریف می کند: وضعیتی که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی منتقدانه ای از شواهد حسابرسی است که اغلب به عنوان ارزیابی صداقت مدیریت تعبیر می شود. هارتون (۲۰۱۶) تردید حرفه ای را نگرشی می داند ذهنی پرسشگر، هوشیاری در قبال تحریف های احتمالی چه به واسطه تقلب و چه اشتباه ایجاد شده باشد و ارزیابی مهم شواهد

مدیریت متقلب است و نه فرض بر صداقت مطلق دارد؛ بلکه عواملی چون اخلاق، تجربه و روش های حسابرسی را در جمع آوری شواهد، به گونه ای مناسب به کار می برد (توری، ۲۰۱۴). اگر چه عدم در نظر گرفتن تردید حرفه ای در فرآیند حسابرسی یک مسأله زیربنایی است (گلاور و پراویت، ۲۰۱۴). عدم وجود الزامات و مقررات حرفه ای پیشرو از زاویه اخلاقی و قانونی نیز مسأله ساز است (سوراک و ویلسون، ۲۰۱۴). تفاوت های فردی و تمایلات رفتاری دو مسأله ای است که باعث ایجاد شکاف در توانایی حسابرس برای تکمیل فرآیند حسابرسی با درجه بالایی از تردید حرفه ای می شود (جانسن و همکاران، ۲۰۲۱).

تئوری رفتار برنامه ریزی شده نقش مؤثری در تبیین مدل تردید حرفه ای (نیلسون، ۲۰۰۹؛ هارت و همکاران، ۲۰۱۳؛ نولدر و کادوس، ۲۰۱۸؛ جانسن و هاردیس، ۲۰۲۱) داشته است. اهمیت تئوری رفتار برنامه ریزی شده از آن جهت است که روابط قابل آزمون بین ویژگی ها، تمایلات (تصمیمات برنامه ریزی حسابرسی، فعالیت های نظیر طوفان ذهنی تقلب) و اقدامات حسابرس را فراهم می آورد. صفت تردید گرایی به طور مثبت با ویژگی های حسابرسان در مورد رفتار شک گرایانه و هنجارهای ذهنی در ارتباط است که بر تمایلات رفتاری برای تردید گرایی اثر می گذارد. بنابراین در این تحقیق این سؤال مطرح می گردد که مؤلفه ها و عوامل اصلی مؤثر بر تردیدگرایی حرفه ای حسابرسان چیست؟ با توجه به این امر هدف کلی این پژوهش بررسی مؤلفه های تفاوت های فردی و تمایلات رفتاری مؤثر بر تردید حرفه ای حسابرسان و اهداف ویژه شناسایی ابعاد تردید حرفه ای حسابرس و رتبه بندی تفاوت های فردی و عوامل رفتاری مؤثر بر تردید حرفه ای حسابرس است. در ادبیات حسابرسی، حسابرسی مستقل خدمتی است که منحصرأ توسط حسابرس مستقل ارائه می شود و در یک قالب کلی به خدمات کنترلی و اعتباردهی طبقه بندی می گردد. نتیجه فعالیت تخصصی و حرفه ای حسابرس مستقل یا همان

حسابرسی را در بر دارد. تردید گرایي حرفه‌ای حسابرس را به افزایش شناسایی تقلب طی مراحل بعدی حسابرسی سوق می‌دهد تا بتواند سطح بالایی از اعتماد عمومی را بدست آورد. (دویراندرا و سرایانوا، ۲۰۱۸). نوویاتی (۲۰۰۸) اذعان می‌دارد که کمیسیون بورس اوراق بهادار طی یازده دوره (از ژانویه ۱۹۸۷ تا ۴۰ دسامبر ۱۹۹۱) یکی از موارد اهمال کاری و عدم موفقیت را در شناسایی کشف تقلب، سطح پایین تردید گرایي حرفه‌ای حسابرس دانسته است. هارت (۲۰۰۸) تردید حرفه‌ای را به عنوان پایه قضاوت در حسابرسی می‌داند. مطالعات او موجب شناسایی شش جنبه از تردید حرفه‌ای: ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت، جستجوی کسب شواهد، فهم میان فردی، اعتماد به نفس و خود رای بودن که بر مبنای شواهد کسب شده مرتبط می‌باشد، را شامل می‌شود.

**ذهن پرسش‌گر:** حسابرسان مستقلی که دارای ذهن پرسشگر هستند، تمایل بیشتری برای کشف انحراف و متقاعد شدن دارند. ذهن پرسشگر باعث می‌شود در خصوص فرصت‌های ارتکاب جرم و زمینه‌های تخلف، اطلاعات بیشتری کسب شود. همچنین، حسابرس را در زمینه پیگیری تناقض‌های صورت‌های مالی و روشهای حسابداری یاری می‌کند. حسابرسان دارای این ویژگی شخصیتی به راحتی تحت تأثیر حرفه‌ای دیگران قرار نمی‌گیرند (هارت و همکاران، ۲۰۰۳).

ویژگی‌های مرتبط با آزمون شواهد، شامل یک ذهن پرسش‌گر و کنجکاو، به تعویق انداختن قضاوت و جستجوی دانش است. ذهن پرسش‌گر شامل مواردی از قبیل الزام به استدلال، شواهد، برهان و دلیل آوردن یا اثبات کردن نشان داده می‌شود. به تعویق انداختن قضاوت بیانگر آن است که در خصوص یک مورد مشکوک، شکل‌گیری قضاوتها به کندی صورت می‌گیرد، زیرا انجام هضاوت نیازمند تأمل و جمع‌آوری اطلاعات اضافی پشتیبان است (حسینی، بنی مهد و صفری، ۱۳۹۸).

**تعلیق قضاوت:** تعلیق قضاوت به معنای آن است که شخص حسابرس در تصمیم‌گیری‌ها عجله نکند و تا

زمانی که اطلاعات کافی، مناسب و قابل اطمینان فراهم نشود، تصمیمی را اتخاذ ننماید. به عنوان نمونه در خصوص روشهای حسابداری سؤال برانگیز، تأمل بیشتری کند و اطلاعات بیشتری را جمع‌آوری نماید (هارت و همکاران، ۲۰۰۳). کراگلانسکی و آجرن (۱۹۸۳) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که افراد باید قضاوت در مورد یک مسئله را تا زمانی که به شواهد قطعی نرسیده‌اند و وضعیت مبهم وجود دارد به تعویق بیندازند. شواهد تحقیقاتی نشان می‌دهد که سرعت رسیدن به یک تصمیم نباید منجر به کاهش شناخت در مورد آن موضوع شود. کرتز (۱۹۹۳) بیان می‌کند که تعلیق در قضاوت جز لازم تردید است، افراد شکاک قبل از باور هر چیزی به جستجوی شواهد می‌پردازند. بیلی و همکاران (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که تعلیق در قضاوت یکی از ساختارهای مهم در فرآیند کسب دانش است و اگر یک شخص در قضاوت در مورد مسئله‌ای عجله کند ممکن است منجر به ایجاد فرضیه نامناسب شود و مشکلاتی را در ارزیابی شواهد برای حسابرسان به دنبال داشته باشد.

**جستجوی کسب شواهد:** این ویژگی برای حسابرسان مستقل مهم است، زیرا این ویژگی زمانی نمود دارد که حسابرس با وضعیت بغرنج روبه‌رو شده و سعی دارد با تحقیق اطلاعات، بررسی جنبه‌های مهم تقلب و کسب دانش و دانایی، وضعیت را شفاف کند. به عنوان نمونه ارتباط مشکوک شرکت با اشخاص ثالث، زمینه‌های ارتکاب جرم توسط کارکنان منجر می‌شود. تحقیق برای اطلاعات بیشتر شود که شامل اعتماد به نفس و خودرأیی می‌باشد. اعتماد به نفس یعنی حسابرس به توانایی، شایستگی، صلاحیت علمی و فنی خود اعتماد کامل دارد. خود رأیی یعنی حسابرسان گفته‌های افراد را بدون تفکر و پژوهش نمی‌پذیرند و به ظاهر و چیزهای صوری اعتماد ندارند مگر با پژوهش ثابت شود (هارت و همکاران، ۲۰۰۳). جستجوی دانش نیز همان کنجکاوای است. ویژگی‌های مرتبط با درک کردن تأمین‌کنندگان شواهد شامل درک بین فردی، انگیزه، درستی و امانتداری منابعی

است که شواهد از طریق آنها تأمین می شود (حسینی، بنی مهد و صفری همکاران، ۱۳۹۸).

**فهم میان فردی (درک متقابل):** درک افراد از تقلب و زمینه های انحراف با هم متفاوت است، این درک متفاوت باعث می شود که حسابرسان مختلف در جمع آوری اطلاعات بیشتر، در مواجهه با فضای ارتکاب تخلف، متفاوت باشند. علاوه بر این فهم، حسابرسان بر جمع آوری اطلاعات و تحقیق برای توجیه عقلی، راه های کشف تقلب و شاخص های تأمل برانگیز صورت های مالی مؤثر است و نوع قضاوت و تصمیم گیری وی را مشخص می سازد (هارت و همکاران، ۲۰۱۳).

**اعتماد به نفس:** اعتماد به نفس یعنی حسابرس به لحاظ حرفه ای به آن درجه از اطمینان رسیده باشد تا بتواند ادعا کند، قضاوت بر اساس شواهدی است که گردآوری شده است. ویژگی های عمل کردن بر طبق شواهد شامل خود اطمینانی و اعتماد به نفس است. خود اطمینانی یعنی به لحاظ حرفه ای به آن درجه از اطمینان برسیم که بتوانیم ادعا کنیم که قضاوت بر اساس شواهدی است که گردآوری شده است. اعتماد به نفس یعنی میزان صداقت و اعتماد حسابرسان که به شکل گیری نگرش ها و رفتارها منجر خواهد شد. طبق مطالعه راتر (۱۹۶۷) اعتماد فردی عبارت است از حرف، قول یا بیانیه کتبی و شفاهی که توسط فرد یا گروهی بیان شده و دیگران به آن اعتماد می کنند و این مفهوم در انواع رابطه ها از دوستی و ازدواج گرفته تا رابطه میان درمانگر و مراجع، کارهای تیمی و گروهی و نیز اعتماد عمومی و سیاسی کاربرد دارد. اعتماد در روابط بین فردی در حقیقت فرایندی است که نشان دهنده باور به ارتباطات اجتماعی و زمینه ساز عملکرد اجتماعی است. طبق مطالعه کوشینگ (۲۰۰۰) استقلال و امانتداری جز ویژگی های اعتماد فردی هستند. او منش تردید را نقطه مقابل اعتماد فردی بیان کرده است و توضیح می دهد که در ادبیات غیر حسابرسی شک و تردید به معنای عدم اعتماد است و از اینروست که اعتماد فردی نقطه مقابل شک و تردید تعریف می شود.

**خودرأی بودن:** ویژگی خودرأیی یعنی حسابرس شجاعانه برای ارزیابی، ارائه و تأیید اظهارنظرهای حسابرسی تصمیم می گیرد. خودرأیی یعنی اینکه نتیجه گیری های افراد با در نظر گرفتن کفایت شواهد صورت گرفته است (مهرانی و بنی مهد، ۱۴۰۰).

### تفاوت های فردی

منظور از تفاوت های فردی، این است که هر فرد موجودی است منحصر به فرد، استثنایی و یگانه است. این تفاوت ها دربرگیرنده دیدگاه ها، نگرش ها و گرایش های گوناگون نیز می شود (غفاری، ۱۳۷۶). افراد از جهات ساختمان بدنی و اندام ها، چهره و زیبایی، قدرت عضلانی و نیروهای جسمانی، توانایی های عمومی ذهنی و استعداد های خاص، ثبات و هیجان پذیری، عواطف و گرایش ها و سازگاری با محیط اجتماعی متفاوتند که مجموع این تفاوت ها کلا در رفتار و توانایی فرد اثر می گذارد و موجب می شود که پس از شناخت وی، انتظارات معینی از او داشت (مقدمی پور، ۱۳۷۸).

### تفاوت های فردی روانشناختی

مجموع ویژگی های روانی و درونی یک فرد به عنوان ویژگی های روانشناختی محسوب می شود که عملکرد حرفه ای او را در شرایط مختلف تحت تأثیر قرار می دهد. به عبارت دیگر، ویژگی های روانشناختی فرد اشاره به قابلیت احساسی، عاطفی و ارتباطی یک فرد با شغل و حرفه خود به منظور توسعه، تغییر و اصلاح تضادها و تمایلات شخصی به طور منطقی و عادلانه در یک محیط شغلی یا محیط اجتماعی می باشد. این ویژگی ها شامل مولفه های زیر می باشند (ولیان و صفری گرایلی، ۱۳۹۷).

۱- مسئولیت پذیری: مسئولیت پذیری به تعهد فرد در مقابل حرفه و تخصص شغلی اش اشاره دارد. هرچند باید گفت، مسئولیت پذیری نه تنها به عنوان یک ویژگی درونی، بلکه تحت تأثیر علل انگیزشی نیز قرار دارد. مسئولیت پذیری به عنوان یکی از ویژگی های روانشناختی

فرد جزء حوزه های اکتسابی محسوب می‌شود که محیط اجتماعی می‌تواند از طریق تقویت آن را در جهت مثبت توسعه بخشد (دوک ورث و همکاران، ۲۰۱۲).

۲- تحمل استرس: اشاره به توانایی فرد در بازنگرش در احساسات و هیجانات خود و دیگران دارد و از طریق آن می‌تواند بین هیجانات و تصمیم‌گیری‌های منطقی تفاوت قائل شود و کمتر حیطة تخصصی خود را با احساساتش در هم می‌آمیزد. این افراد، واقعیات درونی و بیرونی را آزادانه و بدون تحریف ادراک می‌کنند و توانایی زیادی در مواجهه با دامنه گسترده‌ای از تفکرات، هیجان‌ها و تجربه دارند (براون و همکاران، ۲۰۰۷).

۳- ادراک: ادراک، فرآیندی است که افراد، به وسیله آن، پنداشت‌ها و برداشت‌هایی را که از شغل و حرفه تخصصی خود دارند را، تنظیم و تفسیر می‌کنند و بدین وسیله، به آن‌ها معنی می‌دهند که این موضوع می‌تواند ماحصل پردازش اطلاعات از شغل فرد باشد. مثلاً فرد به دلیل وجود این باور که صورت‌های مالی توأمأ همراه با تقلب ارائه می‌شوند، تلاش می‌نماید از طریق رویه‌های محافظه‌کارانه گزارشات فرد از احتمال تقلب در صورت‌های مالی توسط شرکت‌ها ناشی می‌شود، ولی ادراک می‌تواند که با واقعیت عینی، بسیار متفاوت باشد. غالباً افراد از امری واحد، برداشت‌های متفاوتی دارند. می‌توان گفت که، رفتار افراد به نوع ادراک، پنداشت یا برداشت آن‌ها از تخصص و حرفه‌شان و نه واقعیت بستگی دارد (آنیوگراث و همکاران، ۲۰۱۱).

۴- اطمینان: فرآیندی درونی در فرد می‌باشد که تلاش می‌نمایند از طریق تخصص و مهارت‌های حرفه‌ای اطمینان کامل در ارائه گزارشات نشان دهند. در واقع یک فرد با ضریب اطمینان بالا، کسی است که بر مبنای شواهد، تلاش می‌نماید، گزارشاتش در صورت بررسی همان نتایج قبل را مشخص نمایند.

۵- انگیزش: در حوزه روانشناسی، انگیزش شناختی را تمایل به توسعه و حفظ درکی دقیق و غنی از هستی تعریف کرده‌اند. براساس نظریه پردازش دوگانه در روان

شناسی شناختی، راه‌هایی که افراد اطلاعات را مورد پردازش قرار می‌دهند را می‌توان از سبک سریع، کارا و راحت تا روش هدفمند، آگاهانه و پرزحمت ترتیب بندی کرد. انگیزش شناختی باعث خواهد شد افراد به صورتی دقیق، هدفمند و متفکرانه درگیر پردازش اطلاعات شوند. انگیزش شناختی را می‌توان با مشخصه‌های ذاتی افراد از قبیل: میل به شناخت و کنجکاوی بیشتر و همچنین به عوامل محیطی مرتبط دانست (پیتچوا و همکاران، ۲۰۱۴).

### تفاوت‌های فردی قضاوتی

شروع مطالعات و تحقیقات در حوزه ویژگی‌ها و تفاوت‌های فردی حسابرسان به دهه ۱۹۷۰ بر می‌گردد. اما بعدها به دلیل نگرانی از اعتبار ساختار این تحقیقات و مبانی نظری ضعیف، با کاهش قابل ملاحظه ای مواجه گردید. این حوزه از تحقیقات به بررسی ارتباط بین برخی جنبه‌های شخصیت حسابرس و عملکرد وی می‌پردازد (نلسون و تان، ۲۰۰۵).

برای مدت‌های مدیدی است که تفاوت‌های فردی از جمله عوامل تأثیرگذار در هر رشته‌ای از جمله حسابداری محسوب می‌شود. تئوری شناختی- اجتماعی بر دو سازه منبع کنترل و خودکارآمدی برای سنجش تفاوت‌های فردی تأکید دارد.

#### ۱- منبع کنترل

منبع کنترل جنبه‌ای از شخصیت بوده که با احساس کنترل بر پاداش و تقویت‌کننده‌ها قابل شناسایی می‌باشد. همچنین منبع کنترل شامل یک متغیر محیطی بیرونی و یک متغیر شخصی درونی است (رستمی‌نیا و همکاران ۱۳۹۹). سازه منبع کنترل درونی در مقابل کنترل بیرونی ریشه در نظریه یادگیری اجتماعی دارد که توسط راتر مطرح شد. مطابق این نظریه، افراد تمایل دارند که برای موفقیت یا شکست‌هایشان، عوامل درونی یا بیرونی را مطرح کنند. کنترل درونی میزان باور فرد به کنترل اتفاقاتی که برای او رخ می‌دهد را می‌سنجد و کنترل بیرونی، باور فرد به اینکه اتفاقاتی که برای او رخ می‌دهد، نتیجه عوامل

یکدیگر تمیز می دهند، به گونه ای که این اصول ۱۰ گانه به عنوان اصول راهنما در زندگیشان محسوب می شوند (شوارتز، ۲۰۰۴).

۱- خصیصه خودفرمانی، بر اتکا و خشنودی از توانایی های مستقلانه فرد و تصمیم گیری، خلاقیت و انجام خودسرانه امور اشاره دارد (شوارتز و بیلسکی، ۱۹۸۷). خودفرمانی در حسابرسی را می توان در میل حسابرس به اعمال قضاوت حرفه ای خود بدون تأییدخواهی از دیگران و عدم محدودیت به وسیله قوانین و مقررات تعریف نمود. هدف انگیزشی خودفرمانی با شاخص حرفه ای گرای مطرح شده توسط گری (۱۹۸۸) ارتباط دارد.

۲- خصیصه انگیزش، به دنبال کردن هیجان، تازگی و داشتن چالش در طول زندگی اشاره دارد. گرایش حسابرسان به این خصیصه ممکن است به شکل تمایل آنها به ریسک پذیری نمود یابد. تمایل به ارزش انگیزش، در تضاد با اصل افشا است. هدف انگیزشی رفاه طلبی به تمایل حسابرسان به دستیابی به لذت و خشنودی زیاد آنها از کار چالش انگیز به منظور تغییر موقعیت و جایگاه حرفه ای شان است (فو، ۲۰۰۸).

۳- مشخصه پیروزی، شامل تلاش برای موفقیت شخصی از طریق اثبات شایستگی بر طبق استانداردهای اجتماعی است و با ارزش هایی مثل بلندپروازی، موفقیت، توانایی، نفوذ و قدرت مرتبط می باشد. این موضوع توسط انجمن بین المللی حسابداران در استانداردهای منتشره در خصوص آموزش و تجربه کار عملی حسابداران حرفه ای و همچنین در ادامه توسعه حرفه ای برای دستیابی به افزایش تقاضای حرفه در جامعه تشریح گردیده است (فدراسیون بین المللی حسابداران، ۲۰۰۳ و ۲۰۰۴).

۴- خصیصه انطباق عبارت است از خودداری از اقداماتی که باعث آشفتگی و ضرر رساندن به سایرین شده و به نوعی تخطی از انتظارات یا عرف جامعه محسوب می شود. دنبال کردن هدف انطباق در رویه های حسابداری را می توان در میزان تمایل به رعایت نمودن

بیرونی مانند تقدیر و شانس است را توصیف می کند (دمینو و همکاران، ۲۰۱۵).

هر چه منبع کنترل درونی حسابرس ها بیشتر باشد رضایت شغلی و تعهد سازمانی آنان بیشتر شده و همچنین تمایل شان به پذیرش رفتارهای غیر اخلاقی کاهش می یابد.

## ۲- خودکارآمدی

خودکارآمدی بیانگر انتظارات فرد از عملکردش در موضوعات خاص است (بندورا، ۱۹۸۶). خودکارآمدی نقش مهمی در مهارت افزایی و رفتارهای عملکردی شاغلین در حرفه دارد (تناگوی و میرشکاری، ۱۳۹۸). در مقایسه با افراد با ویژگی خودکارآمدی پایین، افراد با خودکارآمدی بالا عموماً اهداف بالاتری را برای خود تعیین نموده و همچنین از ریسک پذیری بیشتری نیز برخوردار هستند. پیش بینی می شود که خودکارآمدی حسابرسان بر تعهد حرفه ای آنها تأثیر مثبت داشته باشد.

## تفاوت های فردی ارزش مدار

هر یک از حسابرسان از توانایی حرفه ای متفاوتی نسبت به سایر همپیشگان خود برخوردارند. از طرفی دیگر مولفه های فردی رفتاری آنها نیز متمایز از یکدیگر است و تنوع فرهنگی- رفتاری افراد در حرفه حسابرسی از قبیل اخلاق، جنسیت و مذهب ممکن است منجر به ایجاد تنوع در حالات و رفتار آنها شود. وجود تفاوت ها در اولویت بندی های ارزشی در خرده فرهنگ های حسابداری، منجر به ایجاد تنوع در رویه های حسابرسی می شود. مولفه های فردی ارزشی رفتاری عبارتند از باورها و گرایش های ذهنی افراد در خصوص اهداف فردی آنها (شوارتز، ۲۰۰۴). این مفهوم برگرفته از ارزش های مبتنی بر ثنوری پردازی های اولیه انجام گرفته توسط شوارتز و بیلسکی (۱۹۸۷) می باشد.

مولفه های فردی ارزشی رفتاری توسط ۱۰ شاخص شامل خودفرمانی، انگیزش، رفاه طلبی، پیروزی، قدرت، امنیت، انطباق، سنت، خیرخواهی و عام گرایی تبیین می گردند. افراد تلویحاً ۱۰ گونه ارزش های انگیزشی را از

قوانین و مقررات تدوین شده توسط سازمان‌ها و نهادهای قانون‌گذار قلمداد نمود. از این رو ارزش‌های انطباق، دارای ارتباط نزدیکی با ارزش‌های کنترل قانونی گری (۱۹۸۸) است.

۵- سنت و عرف نیز دارای ارتباط نزدیکی با خصیصه انطباق است. وجه تمایز بین سنت و انطباق نوع فرمان‌برداری آنها است. انطباق مستلزم فرمان‌برداری از افرادی است که اشخاص در تعامل مکرر با آنها هستند ولی سنت مستلزم فرمان‌برداری از اهدافی انتزاعی‌تر و غیر ملموس است. در حالی که انطباق در حسابداری، به تبعیت از قوانین و مقررات آمره سازمانها و نهادهای قانونگذار اشاره دارد، عرف به میزان تمایل حسابداران به پیروی از میثاق‌ها و رویه‌های پذیرفته شده حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده‌ی تاریخی اشاره دارد.

۶- خصیصه خیرخواهی با ارزشهایی از جمله مفید بودن، وظیفه‌شناسی، بخشندگی، صداقت، و مسئول بودن گره خورده است. در حسابرسی، مصداق آن را می‌توان در تلاش فرد برای افزایش منافع سازمان محل اشتغال خود تعبیر نمود. با این حال، افراد و گروه‌هایی که در کانون توجه عام‌گرایی قرار دارند، نسبت به خیرخواهی طیف وسیعتری را در بر می‌گیرند.

۷- عام‌گرایی از ارزش‌هایی منجمله روشن‌فکری، عدالت اجتماعی و مساوات برآمده است. در ارتباط با رویه‌های حسابداری هدف انگیزشی عام‌گرایی بیشترین قربت را با مسئولیت حرفه حسابداری برای عمل کردن در راستای منافع عمومی دارد.

وجه تمایز مهم میان مولفه‌های فردی در ساختار ارزشها، در منافی است که در هر یک از این خصایص به دنبال حصول آن هستند. پنج گونه ارزشی قدرت، پیروزی، رفاه‌طلبی، انگیزش و خودفرمانی عمدتاً به دنبال تامین منافع فردی هستند. این گونه‌های ارزشی یک ناحیه پیوسته را مطابق شکل ۱ تشکیل می‌دهند. در حسابرسی به کارگیری این ارزش‌ها می‌تواند باعث شود که حسابرس منافع خود را به منافع سایرین ارجحیت دهد. از طرفی دیگر، اهداف انگیزشی خیرخواهی، سنت و انطباق ارزشهایی هستند که عمدتاً منافع گروهی را تأمین می‌کنند و در تضاد با منافع شخصی هستند. اهداف انگیزشی عام-گرایی و امنیت، که در مرز بین دو ناحیه قرار گرفته‌اند بطور همزمان حفظ منافع فردی و گروهی را در نظر می‌گیرند.



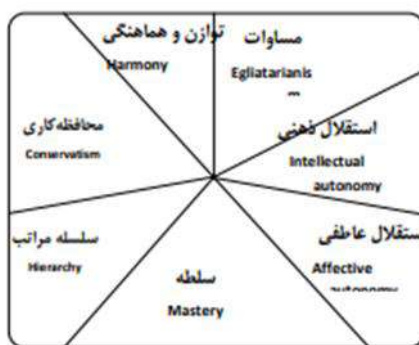
شکل ۱. ساختار ارزش‌های انگیزشی شوارتز

اجتماعی تضادها و سازگاری‌هایی است که نهادهای اجتماعی در تعقیب اهدافشان آنها را به کار می‌گیرند) شوارتز، ۲۰۰۴). نتایج تجزیه و تحلیل شوارتز هفت گونه ارزشی را همان طور که در شکل زیر نشان داده شده

### تفاوت‌های فردی فرهنگی

سطح فرهنگی ارزش‌ها بیانگر اهداف انگیزشی سازمانها و نهادهای اجتماعی و روابط موجود در سطوح مختلف فرهنگی ارزش‌ها و منعکس کننده مناسبات

نمایان ساخت، که در آن سطوح فرهنگی را می توان مورد مقایسه قرار داد.



شکل ۲. سطح فرهنگی ارزشها

معاشرتی، جسور، فعال، هیجان طلب و دارای شور و شوق، دارای اعتماد به نفس و دارای احساسات مثبت هست. افراد برون گرا تمایل به اجتماعی بودن، احساسی بودن و صمیمی بودن داشته و معمولاً با افراد متفاوت بهتر کنار می آیند. برون گرایان هنگام کار روحیات و حالات مثبت داشته، نسبت به شغلهشان، احساس رضایت بیشتر و عموماً درباره سازمان و محیط پیرامونی شان احساس بهتری دارند (خطیری و همکاران، ۱۳۹۸).

۳- پذیرا بودن: این بعد میزان علاقه افراد نسبت به تازگی و کسب تجربه های جدید را نشان می دهد. افراد با این ویژگی دارای قدرت تخیل، علاقه به جلوه های هنری، کنجگاو نسبت به ایده های دیگران، با احساسات باز، دارای ایده و اقدام گر هستند. افرادی که گشودگی در پذیرفتن تجربیات دارند برای مشاغل در آنها تحول و تغییر زیاد روی می دهد و یا نیاز به نوآوری یا ریسک قابل ملاحظه ای دارند، می توانند مفید واقع شوند (مک گری و کاستا، ۱۹۸۰).

۴- تطابق پذیری (سازگاری): این ویژگی به گرایش افراد به همسان بودن با دیگران ارتباط می یابد. افراد با ویژگی تطابق پذیری، قابل اعتماد، روراست، نوع دوست، مهربان و دارای خصیصه از خودگذشتگی، پیرو، متواضع، فروتن و خوش قلب هستند. افراد تطابق پذیر معمولاً هدایت کنندگان تیم ها می باشند. همچنین آنها مناسب برای تدریس، امور روان شناسی، مشاوره، کارها و فعالیت های اجتماعی هستند (اندرسن، ۲۰۰۰).

این مدل مورد تأیید نمونه های موجود در فرهنگ های متنوع می باشد و مبتنی بر ارزشهای فردی بوده و می تواند در زمینه حسابداری و حسابرسی مصداق داشته باشد.

### تفاوت های فردی ناشی از تیپ شخصیتی

شخصیت به عنوان یک کل باعث تمایز فرد از سایرین می شود و هر کس ویژگی های منحصر به فرد خود را داراست (ایندریانی، ۲۰۱۵). ویژگی های شخصیتی، خصوصیات رفتاری انسان می باشد که نقش مهمی در زندگی او دارد به طوری که به صورت مستقیم در تصمیم گیری های فرد ملاک عمل قرار می گیرد. مک گری و کاستا (۱۹۸۰) تیپ های شخصیتی، ویژگی ها و عوامل شخصیتی را مبتنی بر مدل نشو در مؤلفه های زیر خلاصه کردند.

۱- روان رنجوری یا ثبات عاطفی: این بعد به توانایی فرد در تحمل استرس اشاره دارد. افراد با ویژگی روان رنجوری دارای ثبات عاطفی پایین هستند این افراد نگران، عصبی، مأیوس و ناامید، دارای استرس، خجالتی، آسیب پذیر و شتاب زده هستند. افراد روان رنجور معمولاً حال و هوای منفی در محیط کار خود داشته و عموماً نگرش منفی نسبت به کار خود دارند. ممکن است در تصمیم گیری های گروهی، نفوذ هوشیار کننده داشته باشند که این امر از طریق بیان جنبه های منفی تصمیم اخذ شده، صورت می گیرد (مک گری و کاستا، ۱۹۸۰).

۲- برون گرایی: به خوشه ای از صفات اطلاق می گردد و آن درجه ای است که شخص پرنرژی،



۵- وجدانی بودن (وظیفه شناسی): این بعد معیار سنجش قابلیت اطمینان است. فرد با وجدان بالا، فردی شایسته، منظم، وظیفه شناس، هدف جو، دارای انضباط شخصی، وقت شناس و قابل اتکا می باشد. وظیفه شناسی شاخص مناسبی برای پیشگویی عملکرد در بسیاری از مشاغل می باشد. چرا که تمایل این افراد برای دستیابی به موفقیت بیشتر است (مک گری و کاستا، ۱۹۸۰).

#### تفاوت فردی ناشی از سبک رهبری

طبق نظر کلی و مارگیم (۱۹۹۰) سبک رهبری را می توان از طریق دو بعد، ملاحظات و ساختار اندازه گیری کرد. سبک رهبری ملاحظات مجموعه ای از روابط دوستانه، متعهد کردن و جامعه پسند است. در این سبک، مدیریت با کارکنان به صورت برابر برخورد می کند، توجه کردن به رفاه زیردستان مانند مشارکت دادن آنان در تصمیم گیری، ارائه توضیحات به زیردستان در رابطه با تصمیم گیری های خود و تمایل به اصلاح در صورت لزوم از سایر اقدامات مدیریت است (هولتز و هارلود، ۲۰۱۳). سبک رهبری ساختار شامل اصرار بر حفظ استانداردها، تصمیم گیری درباره زمان و چگونه انجام شدن جزئیات کار به وسیله مدیریت است (استوگدیل، ۱۹۶۳). اگر رهبر گروه حسابرسی از سبک رهبری ساختار استفاده کند، زیردستان خود را ملزم به رعایت استانداردهای خاص (به طور نمونه، انجام شدن کار حسابرسی بر مبنای بودجه زمانی) می کند. هنگامی که حسابرسان از بودجه زمانی تجاوز می کنند، برای رسیدن به معیارهای از پیش تعیین شده رهبر گروه، به کمتر از واقع گزارش کردن زمان کار خود اقدام می کنند.

#### تفاوت های فردی شغلی و مهارتی

بر اساس مطالعات گذشته این نوع تفاوت های فردی دارای مؤلفه هایی همچون، سن، تخصص، تجربه حسابرس، تحصیلات و جنسیت است که در ادامه مورد مطالعه قرار گرفته است.

#### ۱- تخصص حسابرس

تخصص حسابرس در صنعت بر توانایی فنی حسابرس برای شناسایی انحرافات صورت های مالی تأثیر می گذارد و منجر به ایجاد سطح بالاتری از مهارت فنی برای شناسایی انحرافات می شود. هنگامی که حسابرسان روی تخصص صنعت سرمایه گذاری می کنند و در آن صنعت شهرت کسب می کنند قطعاً آنها تمایل دارند از این شهرت محافظت کنند. حفاظت از این شهرت حاکی از آن است که حسابرسان متخصص صنعت انحرافات بیشتری را گزارش خواهند کرد. از جمله مهمترین عوامل شناخته شده برای کیفیت حسابرسی، تخصص صنعت می باشد (کارسلو و همکاران، ۱۹۹۲). بنا به نظر شانتو (۱۹۸۷) برخی از خصوصیات مرتبط با متخصصان، از جمله اعتماد به نفس و سازگاری، خصوصیات شخصیتی ذاتی هستند که آموزش پذیر نیست. بنابراین این موارد در استخدام حسابرسان احتمالی باید به عنوان بخشی از فرایند انتخاب، در نظر گرفت که آیا کارمندان بالقوه دارای خصوصیات ذاتی لازم برای تخصص در حسابرسی هستند یا خیر؟ حسابرسان معتقدند ویژگی های روانشناختی بخشی جدایی ناپذیر از تخصص حسابرسی است که باید در تحقیقات مورد استفاده قرار گرفته و آزمایش شود (کنت و همکاران، ۲۰۰۶).

#### ۲- تجربه حسابرس

تجربه حسابرسی یکی از فاکتورهای است که بر تردیدگرایی حرفه ای و توانایی شناسایی تقلب وی اثر دارد. حسابرسان حرفه ای دانش نسبتاً دقیق تری از اشتباهات و علت و معلول موارد غیرعادی دارند. تجربه حسابرسی عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش فراهم می کند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۵). حاسانا و همکاران (۲۰۱۰) اذعان می دارد تجربه حسابرسی بر شناسایی اشتباهات و خطای های احتمالی از طرف حسابرسان اثر می گذارد زیرا اطلاعات و دانش حسابرس در خصوص خطاها و

اجتماعی و پاسخگویی فردی باشد (قاسم زاده و همکاران، ۲۰۱۶).

#### تفاوتهای فردی ناشی از شخصیت ماکیاولیسم

اصطلاح هدف وسیله را توجیه می‌کند، بیان نسبتاً جامعی از اصول مکتب ماکیاولیسم است. کسانی که در این طبقه‌بندی قرار دارند، معمولاً میزانی از نفوذ و سلطه بر روی طرف مقابل خود در یک مراد فیما بین دارند و از این طریق وی را وادار به انجام خواسته‌های خود می‌کنند (کوهن، ۲۰۱۵). در مباحث رفتار سازمانی، ماکیاولیسم بیشتر به عنوان یک خصوصیت یا نمونه شخصیتی مورد توجه قرار گرفته است. میزان شدت و ضعف گرایش افراد به رفتارهای ماکیاولیستی را نیز می‌توان به عنوان یک خصوصیت شخصیتی اندازه‌گیری کرد. از آنجاکه هر خصوصیت به طور کلی به بروز رفتارهای مشخصی در مقابل محرک‌های مختلف می‌انجامد، داشتن خصوصیات ماکیاولیستی هم تمایلات و عملکردهای معینی را در برابر محرکهای مختلف ایجاد می‌کند؛ به این معنی که فرد با داشتن پیش‌فرضها، نگرش‌ها و عقاید خاص، به تکنیکهای عملکردی ویژه‌ای گرایش پیدا می‌کند (معزز و همکاران، ۱۳۹۲).

#### تمایلات رفتاری

رفتار انسانی یک کارکرد واکنشی بین فرد و محیط است. اگر ویژگی‌های افراد با ویژگی‌های سازمان همخوانی داشته باشد رفتار افراد در سازمان شکل می‌گیرد و موجب رفتارهای کارآمد می‌شود. در صورتی که این انطباق ویژگی‌ها وجود نداشته باشد رفتارهای ناکارآمد پدیدار خواهد شد. رفتارهایی که نه تنها گرایش غیرعقلانی انسان نیست بلکه یک عمل منطقی در برابر پاسخ به کنترل‌ها و فرایندهای موجود تلقی می‌شود. رفتارهای ناکارآمد به عنوان اقداماتی تعریف می‌شود که مرنوس به طور عمد اقدام به دستکاری عناصر یک نظام کنترلی می‌زند. در حرفه حسابرسی، گزارش نکردن عمل

اشتباهات حاصل شده از تجربیات قبلی، آنها را نسبت به خطا و اشتباهات حسابرسی بعدی هوشیارتر می‌کند.

#### ۳- تحصیلات حسابرس

منظور از تحصیلات حسابرس، میزان تحصیلات دانشگاهی حسابرسان است. فرد با گذراندن دروس آن مقطع تحصیلی، موفق به کسب دانشنامه تحصیلی از دانشگاه‌های معتبر می‌شود (تحریری و پیری سقرلو، ۱۳۹۵). بنابراین، انتظار می‌رود هر چقدر میزان تحصیلات حسابرسان بالاتر باشد، از دانش و اطلاعات بیشتری برخوردار باشند.

#### ۴- جنسیت

تفاوت میان زن و مرد به دو عامل جنس و جنسیت مربوط است. عامل جنس مبنای زیست‌شناسی دارد و مربوط به این است که هر دو کروموزوم زنان از نوع X است در حالی که یکی از کروموزوم‌های مردان از نوع X و دیگری Y است. جنس یک باور و تعریف اجتماعی از امور زنانه و مردانه است که می‌تواند طی زمان تحول یابد. در حسابرسی، جنسیت عامل تأثیرگذاری در فرآیندهای ارزیابی خطر و قضاوت حرفه‌ای تلقی می‌شود. به عبارت دیگر، جنسیت را می‌توان عاملی دانست که اظهارنظر نهایی حسابرسان پیرامون ارزیابی و مدیریت خطر سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. (شهرابی، ۲۰۱۴، اثر جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای). بنابراین، زنان در حسابرسی شواهد بیشتری جمع‌آوری خواهند کرد و متعاقب آن سطح اهمیت را نیز کاهش می‌دهند که این امر سرانجام منجر به افزایش کیفیت کار حسابرسی می‌شود.

#### تفاوت فردی ناشی از اخلاق حرفه‌ای

تفاوت فردی ناشی از اخلاق حرفه‌ای که دارای مؤلفه‌هایی همچون صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، درستکاری و رفتار حرفه‌ای است. اخلاق حرفه‌ای در زندگی اجتماعی انسان‌ها بسیار با اهمیت است. نتایج پژوهشی نشان می‌دهد هرگونه بهبود در اخلاق حرفه‌ای می‌تواند همراه با بهبود در پیامدهای آن، یعنی مسئولیت

دستکاری و یا تقلب به وسیله حسابرس نماد ظهور رفتارهای ناکارآمد است. این رفتارها را حسابرس بر خلاف برنامه حسابرسی و قوانین و مقررات مربوط از جمله آیین رفتار حرفه‌ای انجام می‌دهد. پیامد این گونه رفتارها، کاهش کیفیت حسابرسی است (کوستیناه، ۲۰۱۳). رفتارهای ناکارآمد حسابرسی اغلب به اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی نسبت داده می‌شود. این رفتارها را می‌توان به عنوان ضعف در فرآیند حسابرسی تعریف کرد که به کاهش جمع‌آوری و اثربخشی شواهد حسابرسی منجر می‌شود.

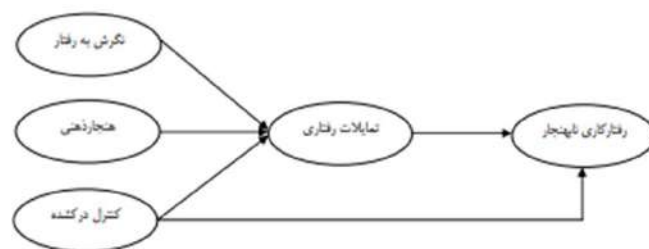
### نظریه عمل منطقی

این تئوری از سه سازه تعیین کننده تمایل رفتاری، نگرش نسبت به رفتار و هنجارهای ذهنی تشکیل شده است. نگرش نسبت به رفتار، به میزان مثبت یا منفی بودن یک فرد نسبت به یک رفتار مشخص اطلاق می‌شود. هنجارهای ذهنی، نمایانگر هنجارهای اجتماعی بوده که به واسطه تأیید یا عدم تأیید یک رفتار مشخص توسط سایر افراد خاص، ادراک می‌شود. در نظریه عمل و باورهای هنجاری منطقی، باور در رابطه با رفتار، به ترتیب مقدمه نگرش نسبت به رفتار و نگرش نسبت به هنجارهای ذهنی است. به عبارت دیگر؛ باورهای رفتاری و باورهای هنجاری به ترتیب به عنوان پیش‌بینی کننده نگرش نسبت به رفتار و نگرش نسبت به هنجارهای ذهنی در نظریه عمل منطقی محسوب می‌شود. باورها در رابطه با رفتار، به باور یک فرد نسبت به اینکه یک رفتار تا چه حد از خواص یا مزیت‌های معینی برخوردار است گفته می‌شود. باورهای هنجاری نیز نشان‌دهنده ادراک از یک رفتار است که توسط ارزیابی‌های سایر افرادی که برای فرد مه هستند تحت تأثیر قرار می‌گیرد. به علاوه، تمایلات رفتاری پیش‌بینی کننده رفتار جاری (واقعی) در نظریه عمل

منطقی می باشد. بر اساس این تئوری، تمایلات رفتاری که به طور آگاهانه مطرح شده، بهترین و تنها پیش‌بینی کننده رفتار واقعی محسوب می‌شود. به عبارت دیگر؛ هرچه تمایل فرد برای انجام رفتار معین قوی تر باشد، بیشتر انتظار می‌رود تا موفقیت‌آمیز واقع شود (آیزن و فیشرین، ۱۹۸۰).

### رفتار برنامه‌ریزی شده

نظریه عمل منطقی در شرایطی کاربرد دارد که کنترل ارادی قابل توجهی بر روی رفتار وجود داشته باشد (به عبارت دیگر؛ موفقیت نظریه عمل منطقی به میزان کنترل ارادی بر روی رفتار بستگی دارد)؛ در حالی که وقتی میزان کنترل ارادی بر یک رفتار کاهش یابد (یعنی فرد با وجود قصد رفتاری، توانایی انجام آن را نداشته باشد) کاربرد این مدل چندان زیاد نیست. آیزن و همکارانش با مشاهده این اختلاف، الگوی جدیدی را پایه‌گذاری کردند و آن را نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده نام نهادند. در این نظریه، عامل سومی در کنار دو عامل ذکر شده در نظریه عمل منطقی مطرح است که به آن کنترل درک شده گفته می‌شود. در این الگو بیان می‌شود که انجام یک رفتار با دو عامل همراه با هم ارتباط دارد: انگیزه (قصد رفتاری) و توانایی (کنترل رفتاری). آیزن نظریه خود را چنین بیان کرد: فردی که درک بالایی از کنترل بر روی رفتار خود دارد، و قصد انجام آن رفتار نیز در او وجود دارد به احتمال فراوان آن کار را انجام خواهد داد. کنترل درک شده به وجود یا عدم وجود تسهیل‌کننده‌ها یا موانع انجام یک رفتار، یا توان درک شده بستگی دارد. در حضور میزان بالای باورهای کنترلی درباره وجود تسهیل‌کننده برای یک رفتار، توان درک شده فرد بر روی رفتار بالا می‌رود. شکل زیر سازه‌ها و روابط میان سازه‌ها را در نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده نشان می‌دهد.



شکل ۳. روابط میان سازه‌ها در نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده

### پیشینه پژوهش

علیزاده‌گان و همکاران (۱۴۰۱) تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده با نقش تردید حرفه‌ای پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان، اخلاق حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای، بر توانایی کشف تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای به طور غیرمستقیم با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب در صورت‌های مالی رابطه مثبت و معناداری دارند. جانکلوا و دیگران (۲۰۲۱) به بررسی رفتار کاری نوآورانه به عنوان یک عامل کلیدی از عملکرد و نقش تنوع‌شناختی تیم جو کار تیمی بر آن پرداختند. برای ارزیابی رفتار نوآورانه، تنوع‌شناختی و جو تیم‌های کاری از ابزار پرسشنامه استفاده شد. سپس روابط بین متغیرهای پژوهش در قالب یک مدل استخراج گردید. همچنین شدت همبستگی بین متغیرها نیز با آزمون رگرسیون بررسی شد. مانیتا و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی تحت عنوان "تحول دیجیتال حسابرسان مستقل و تأثیر آن بر حاکمیت شرکتی" به این نتیجه رسیدند که دیجیتالی شدن، مربوط بودن حسابرسان را بهبود داده، ارائه خدمات جدید توسط شرکت‌ها را امکان‌پذیر کرده، موجب بهبود کیفیت حسابرسان و فعال شدن فرهنگ نوآوری در سازمان‌ها می‌گردد. بابایوا و مانوساریدیس (۲۰۲۰) در مطالعه خود با موضوعیت "تأثیر دیجیتالی شدن بر حسابرسان: با تأکید بر مزایا و چالش‌های دیجیتالی شدن بر حرفه حسابرسان" به این نتیجه رسیدند که حسابرسان از تأثیرات کلی دیجیتالی شدن بر زمینه‌های کاری خود ابراز رضایت

کرده و تمایل به استفاده از فناوری بیشتر در کارهای عادی خود دارند این به شرطی است که آنها آموزش‌های لازم را در این حوزه‌ها به طور مناسبی دیده باشند. آدیلولو و گانگور (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "تأثیر دیجیتالی شدن بر حرفه حسابرسان: با تأکید بر مؤسسات حسابرسان ترکیه" اظهار می‌کنند که فناوری‌های اطلاعات اهمیت پیدا کرده‌اند اما مؤسسات حسابرسان هنوز در این حوزه‌ها، سرمایه‌گذاری لازم را انجام نداده‌اند همچنین ۹۰٪ مؤسسات حسابرسان، در این حوزه‌ها، خدماتی ارائه نداده و اقداماتی در خصوص زیر ساخت‌ها و منابع انسانی انجام نداده‌اند. ساماگئو و رودریگز (۲۰۱۶) به بررسی رابطه بین ویژگی‌های سرمایه انسانی و عملکرد مؤسسات حسابرسان جوان پرداختند. بدین منظور ۲۶ شرکت حسابرسان با استفاده از رویکرد کیفی فازی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که ترکیب‌های مختلفی از ویژگی‌های سرمایه انسانی منجر به افزایش عملکرد شرکت می‌شود که این نتیجه اهمیت سرمایه انسانی را در صنعت حسابرسان و مخصوصاً ویژگی‌های سرمایه انسانی در شرکت‌های جدید التأسيس را نشان می‌دهد. نسل موسوی و جهانزب (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر تعدیل‌گر سرمایه انسانی بر رابطه اندازه شرکت حسابرسان و اظهار نظر حسابرسان مستقل پرداختند. پاسخ دهندگان این پژوهش، حسابرسان ارشد شرکت‌های حسابرسان با تجربه بودند. نتایج این پژوهش نشان داد که منابع انسانی به طور معناداری با اظهار نظر حسابرسان مستقل ارتباط دارد و اثر تعدیل‌گر بر رابطه اندازه شرکت حسابرسان و اظهار نظر و کیفیت حسابرسان ایجاد کند. در واقع، پیوند اندازه شرکت حسابرسان با اظهار نظر بدون تداخل سرمایه انسانی غیر معنادار است.

شرکتهای حسابرسی بخش عمومی و خصوصی متفاوت است.

### روش شناسی

این تحقیق از لحاظ هدف انجام، جزء تحقیقات توصیفی است و از طریق رویکرد استقرایی ابتدا مولفه های تحقیق از مبانی نظری و تئوریک مرتبط جمع آوری و از طریق تحلیل دلفی مورد بررسی قرار می گیرند. جامعه آماری خبرگان جامعه علمی و متخصصان دانشگاهی هستند که از سوابق اجرایی در حرفه حسابرسی برخوردار بوده که معمولاً بین ۱۰ تا ۲۰ نفر انتخاب می شوند. جهت انتخاب حجم نمونه کیفی به عنوان اعضای پانل، افرادی که دارای سابقه اجرایی یا مدیریتی و دانش و آگاهی کافی در حوزه حسابرسی برخوردار انتخاب شدند که ۱۲ نفر هستند. در انتخاب نمونه ی پژوهش از رویکرد هدفمند استفاده شده و از روش انتخاب مطلعین کلیدی استفاده شد. در این روش، خبرگان، با لحاظ کردن شرایط خبرگی توسط معرفی خبره دیگر، انتخاب شدند. شرایط خبره بوده به شرح زیر است:

- ۱- مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد یا دکتری داشته باشند.
- ۲- عضو هیئت علمی باشند.
- ۳- سابقه تدریس درس حسابرسی را داشته باشند.
- ۴- در صورت امکان حسابدار رسمی، مدیر یا شریک موسسات حسابرسی باشند.

### یافته ها

در بخش اول پژوهش از طریق روش ارزیابی انتقادی و بررسی مقالات و تحقیقات مشابه، با امتیازبندی تحقیقات، مولفه ها و علل روانشناختی، شخصیتی، مهارتی و محیطی را شناسایی و آنها را در قالب چک لیست امتیازی برای تحلیل محتوا مبتنی بر روش دلفی آمده و در اختیار اعضای پانل (خبرگان) قرار داده شد. بر مبنای چک لیست تهیه شده مبتنی بر مبانی نظری پژوهش، پس از تعیین تعداد مولفه های اصلی و مولفه های فرعی و ریز

چانگ و همکاران (۲۰۱۵) به مقایسه کارایی تکنیکی شرکت های حسابداری آمریکا، چین و تایوان با تکنولوژی های عملیاتی متفاوت با استفاده از رویکرد مرزی تصادفی، پرداختند. نتایج نشان داد شرکت های حسابداری تایوان بیشترین کارایی فنی با رویکرد مرزی تصادفی را دارند. همچنین عملکرد فنی شرکتهای آمریکایی نزدیک به شرکتهای تایوانی است. همچنین شرکت های چینی پایین ترین عملکرد را در بین شرکت های مورد بررسی دارا هستند که این به مقررات حاکمیتی و فقدان رقابت در بازار حسابداری در چین قابل انتساب است.

چنگ و هوانگ (۲۰۱۳) به بررسی عملکرد مالی شرکت های حسابرسی در مراحل چرخه عمر در تایوان پرداختند. برای این منظور شرکت های حسابرسی در سه طبقه بزرگ متوسط و کوچک دسته بندی شدند. نتایج نشان داد که چرخه های عمر سازمانی در شرکت های حسابرسی در سه مرحله جوان، میان سال و مسن قابل بررسی است. همچنین عملکرد مؤسسات حسابرسی در مراحل مختلف چرخه عمر متفاوت است. چن و همکاران (۲۰۱۳) پژوهشی با عنوان کیفیت اندازه و عملکرد شرکت های حسابرسی انجام دادند. این پژوهش رابطه بین کیفیت حسابرسی، اندازه شرکت حسابرسی و عملکرد مالی را مورد بررسی قرار می دهد. رابطه مثبت بین شرکت های حسابرسی ملی بالاتر از شرکت های حسابرسی منطقه ای و محلی است. رابطه بین کیفیت حسابرسی و عملکرد مالی مثبت است. رابطه مثبت بین شرکت های حسابرسی ملی بالاتر از شرکت های حسابرسی منطقه ای و محلی است. چنگ و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و سرمایه انسانی در بین شرکت های حسابرسی پرداختند. نتایج با استفاده از رگرسیون لجستیک در بین نمونه ۴۸۶۵ شرکت در سالهای ۱۹۸۹ تا ۲۰۰۴ نشان داد که رابطه مثبتی بین منابع انسانی و عملکرد شرکت وجود دارد و رابطه سرمایه گذاری در منابع انسانی و کیفیت حسابرسی بین

در این بخش اطلاعات مربوط به دوازده نفر از خبرگان متناسب با نمونه مرحله کیفی پژوهش در جدول زیر خلاصه و ارائه شده است.

معیار یا همان شاخص سنجش مؤلفه های فرعی در این تحقیق شناسایی گردید. در این بخش با استفاده از امتیاز متخصصان به چک لیست تدوین شده و بر حسب میانگین، انحراف معیار و ضریب توافق معیارها جهت حضور در مدل نهایی تأیید یا حذف می گردند.

جدول ۱. جدول فراوانی متناظر با وضعیت جمعیت شناختی خبرگان

متغیرهای جمعیت شناسی	دسته بندی متغیرها	فراوانی	درصد
مدرک تحصیلی	کارشناسی ارشد	۱	۸/۳۳
	دکتری	۱۱	۹۱/۶۷
سابقه تدریس درس حسابرسی	کمتر از ۵ سال	۳	۲۵
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۷	۵۸/۳۳
سن	کمتر از ۳۵ سال	۴	۳۳/۳۳
	بیش از ۳۵ سال	۸	۶۶/۶۷
جنسیت	زن	۵	۴۱/۶۷
	مرد	۷	۵۸/۳۳

✓ گردآوری دیدگاه خبرگان ومحاسبه

میانگین دیدگاه آنها

✓ تعیین شدت آستانه و حذف و اضافه

شاخصها

✓ تنظیم پرسشنامه راند دوم و افزودن

میانگین نتایج راند نخست

✓ گردآوری پرسشنامه ها، تحلیل و ادامه

راندها

✓ انتخاب سازوکاری پایان راندهای

دلفی

برای تعیین نمونه ۱۲ نفر از خبرگان که ملاکهای ورودی را داشته اند به عنوان نمونه مرحله کیفی انتخاب و در فاز اول دلفی شرکت نموده اند و به هر یک از مولفه های و زیرشاخص های مربوط که بر اساس تحقیقات پیشین ارائه شده است، درجه اهمیت یک تا ده داده اند. درجه اهمیت بیش از ۷ به منزله مناسب بودن مولفه (یا

یافته های جدول نشان داد که ۱۱ نفر معادل با ۹۱/۶۷ درصد از اعضای هیات علمی شرکت کننده در پژوهش دارای مدرک دکتری بوده اند که بیش از ۱۰ سال سابقه تدریس درس حسابرسی را داشته اند. افراد شرکت کننده در مرحله کیفی افراد با تجربه بوده و ۶۶ درصد از آنان دارای سن بیش از ۳۵ سال می باشند که تقریباً تعداد اساتید مرد و زن نزدیک به ۵۰ درصد نمونه بوده است که این موضوع تاثیر عامل جنسیت را کنترل می کنند.

#### نتایج اجرای روش دلفی

✓ مراحل انجام روش دلفی به صورت

زیراست:

✓ انتخاب نمونه های از خبرگان

(نمونه گیری در پژوهشهای کیفی)

✓ تنظیم پرسشنامه دلفی و ارسال آن

برای خبرگان

شاخص) در تحلیل کیفی در نظر گرفته شده است. البته اجرای پژوهش می‌دانند به مجموعه شاخص‌ها افزوده تا در فاز اول دلفی از خبرگان خواسته شده است اگر در فاز دوم دلفی مورد تحلیل قرار گیرند. نتایج اجرای فاز اول دلفی به صورت زیر می‌باشد.

جدول ۲. نتایج فاز اول اجرای دلفی (میانگین، انحراف معیار و درجه اهمیت)

متغیر اصلی	مولفه ها	زیر مولفه ها	میانگین	انحراف معیار	درصد تائید		
		ذهن پرسشگر	7.92	1.16	0.92		
		تعلیق قضاوت	8.50	1.62	0.83		
		فهم میان فردی	8.08	1.31	0.83		
		عزت نفس	8.17	1.85	0.83		
		<b>خودرآیی</b>	<b>7.25</b>	<b>2.45</b>	<b>0.58</b>		
تردید حرفه‌ای حسابرس	-	تحقیق برای کسب شواهد	7.25	2.26	0.83		
		توانایی حل مسئله	7.50	1.09	0.92		
		ارزیابی نقادانه ای	7.58	1.83	0.83		
		عامل اخلاقی	7.25	1.54	0.92		
		ارزشهای متعدد	8.58	1.24	1.00		
		تحمل خطرات یا تهدیدها	8.25	2.05	0.83		
		فرا تر از حد اطاعت	8.25	2.30	0.83		
		اهداف اخلاقی	7.58	2.27	0.83		
		ادراکی / توجه	7.42	2.11	0.83		
				اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط	8.42	2.31	0.92
		ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	8.08	1.73	0.92		
		مهارت‌های ارتباطی	7.33	1.92	0.83		
		استثناها	7.25	1.82	0.67		
		مسئولیت پذیری	8.08	1.98	0.92		
تفاوت‌های فردی روانشناختی		به گزینی	8.42	1.38	0.92		
		اطمینان	8.25	1.42	0.92		
		سازگاری	7.83	2.33	0.83		
		میزان دانش	7.42	2.19	0.83		
		خودکاری	7.58	1.00	1.00		
		تحمل استرس	7.67	2.31	0.83		
		خلاقیت	7.33	1.97	0.83		
		نا توانی تصمیم گیری	8.50	1.57	0.83		
		تفاوت‌های فردی تفاوت‌های فردی قضاوتی		منبع کنترل	8.58	1.24	1.00
				خودکارآمدی	8.25	2.18	0.83
خودفرمانی	7.50			2.39	0.83		
تفاوت‌های فردی مدار		انگیزش	8.25	1.60	0.92		

متغیر اصلی	مؤلفه ها	زیر مؤلفه ها	میانگین	انحراف معیار	درصد تائید
تفاوت های فردی فرهنگی		رفاه طلبی	8.17	1.99	0.83
		پیروزی	7.50	1.68	0.92
		قدرت	6.75	3.08	0.50
		امنیت	7.50	1.78	0.83
		انطباق	8.17	2.04	0.83
		سنت	7.50	1.57	0.92
		خیرخواهی	8.33	2.23	0.92
		عام گرایی	7.92	1.00	1.00
		مساوات	7.75	2.26	0.92
		استقلال ذهنی	8.25	1.36	0.92
		استقلال عاطفی	8.33	2.35	0.92
		<b>سلطه</b>	<b>6.25</b>	<b>2.53</b>	<b>0.50</b>
		سلسله مراتب	7.50	2.07	0.83
محافظه کاری	8.17	1.03	1.00		
تفاوت های فردی شغلی و مهارتی		توازن و هماهنگی	8.17	1.99	0.92
		تجربه	8.58	1.31	1.00
		تخصص	8.00	2.49	0.92
		میزان تحصیلات	7.33	2.10	0.83
		جنسیت	8.25	1.42	0.92
		سن	8.25	1.14	0.92
		روان رنجوری یا ثبات عاطفی	8.42	1.51	0.92
		برون گرایی	7.33	2.42	0.83
		<b>پذیرا بودن</b>	<b>6.75</b>	<b>2.56</b>	<b>0.58</b>
		<b>تطابق پذیری (سازگاری)</b>	<b>6.25</b>	<b>2.09</b>	<b>0.67</b>
		وجدانی بودن (وظیفه شناسی)	7.08	2.19	0.83
		ملاحظات	8.83	1.11	1.00
		سبک رهبری	7.33	1.97	0.92
درستکاری	7.50	2.43	0.83		
<b>بی طرفی</b>	<b>6.58</b>	<b>3.12</b>	<b>0.67</b>		
تفاوت های فردی ناشی از اخلاق حرفه ای		صالحیت و مراقبت حرفه ای	8.33	2.10	0.92
		رازداری	8.00	2.22	0.92
		رفتار حرفه ای	7.50	1.68	0.83
		<b>اصول و ضوابط حرفه ای</b>	<b>6.25</b>	<b>3.19</b>	<b>0.67</b>
		بی هدف بودن	8.50	1.45	0.92
		رفتارهای ماکیاولیسمی پراکنجسته شده	7.33	2.31	0.92
		فقدان وجدان و احساس مسئولیت	8.25	1.14	0.92



متغیر اصلی	مولفه ها	زیر مولفه ها	میانگین	انحراف معیار	درصد تائید
		نگرش نسبت به رفتار	7.58	2.11	0.83
تمایلات رفتاری	رفتار برنامه‌ریزی شده	هنجارهای ذهنی	8.17	1.34	0.92
		رفتار کنترلی ادراک شده	8.00	2.26	0.83

ولی برخی زیرمولفه‌ها از آستانه تعیین شده (عدد ۷ در نمره‌گذاری طیف لیکرت ۱ تا ۱۰) دریافت نکرده‌اند که به ترتیب عبارتند از: استثناها، قدرت، سلطه، پذیرا بودن، تطابق پذیری (سازگاری)، بی طرفی و اصول و ضوابط حرفه‌ای. لذا مولفه‌های مذکور از مجموعه تهیه شده کنار گذاشته شده و مجدد دلفی در فاز دوم اجرا شد. در متغیر تمایلات رفتاری که دارای یک شاخص رفتار برنامه‌ریزی شده بوده است تعداد سه مولفه در نظر گرفته شده است که در تمام موارد شدت آستانه بیش از ۷ بوده است و نیاز به حذف هیچ یک از مولفه‌ها نمی‌باشد. لازم به ذکر از در تمام مولفه‌های کنار گذاشته شده درجه اهمیت کمتر از ۰/۷، شدت آستانه کمتر از ۷ و به صورت همزمان انحراف معیار مقدار بالاتری نسبت به سایر مولفه‌ها داشته است که بیانگر همسویی سه معیار جهت رد مولفه (یا شاخص) در فاز دوم دلفی بوده است. به جهت اولویت بندی مولفه‌های دارای شدت آستانه بالاتر از ۷ و قبل از ورود به فاز دوم دلفی، امتیاز هر یک از مولفه‌ها به ترتیب در جدول زیر ارائه شده است.

بر اساس یافته‌های اجرای فاز اول دلفی مشخص شد که در این پژوهش برای متغیر تردید حرفه‌ای حسابرس مولفه‌های ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت، فهم میان فردی، عزت نفس، خودرأیی، تحقیق برای کسب شواهد، توانایی حل مسئله، ارزیابی نقادانه‌ای، عامل اخلاقی، ارزشهای متعدد، تحمل خطرات یا تهدیدها، فراتراز حد اطاعت و اهداف اخلاقی در نظر گرفته شده است و فقط در متغیر خودرأیی خبرگان ضریب توافق کمتر از ۰/۷۵ داشته‌اند و با توجه به میانگین کمتر از ۷ برای مولفه مذکور، این معیار به اتفاق نظر از مجموعه پرسشنامه در فاز دوم اجرای دلفی کنار گذاشته شده است. در متغیر تفاوت‌های فردی زیرشاخص‌های تفاوت‌های فردی روانشناختی، تفاوت‌های فردی قضاوتی، تفاوت‌های فردی ارزش‌مدار، تفاوت‌های فردی فرهنگی، تفاوت‌های فردی شغلی و مهارتی، تفاوت‌های فردی ناشی از تیپ شخصیتی، تفاوت فردی ناشی از سبک رهبری، تفاوت فردی ناشی از اخلاق حرفه‌ای و شخصیت ماکیاولیسیم با ۵۴ مولفه در نظر گرفته است که هرچند اتفاق نظر در تمامی شاخصها بوده است

جدول ۳. نتایج فاز اول اجرای دلفی (درجه اهمیت)

رتبه مولفه	درجه اهمیت	زیر مولفه ها	شاخص‌ها	متغیر اصلی
1	0.90000	تحمل خطرات یا تهدیدها		
2	0.90000	فراتر از حد اطاعت		
3	0.88333	عزت نفس		
4	0.85833	تعلیق قضاوت		
5	0.85833	ارزشهای متعدد		
6	0.81667	فهم میان فردی		تردید حرفه‌ای حسابرس
7	0.81667	ارزیابی نقادانه ای		
8	0.80833	تحقیق برای کسب شواهد		
9	0.79167	ذهن پرسشگر		
10	0.79167	اهداف اخلاقی		
11	0.77500	عامل اخلاقی		

رتبه مولفه	درجه اهمیت	زیر مولفه ها	شاخص ها	متغیر اصلی
12	0.75833	توانایی حل مسئله		
1	0.86667	مسئولیت پذیری		
2	0.86667	به گزینی		
3	0.86667	ناتوانی تصمیم گیری		
4	0.85833	سازگاری		
5	0.85000	ساده سازی پیچیدگی ها		
6	0.85000	اطمینان		
7	0.85000	تحمل استرس		تفاوت های فردی روانشناختی
8	0.84167	اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط		
9	0.83333	میزان دانش		
10	0.83333	خلاقیت		
11	0.79167	ادراکی / توجه		
12	0.77500	مهارت های ارتباطی		
13	0.75833	خودکاری		
1	0.85833	منبع کنترل		تفاوت های فردی قضاوتی
2	0.85000	خودکارآمدی		
1	0.89167	خیرخواهی		
2	0.88333	رفاه طلبی		
3	0.85833	انطباق		تفاوت های فردی
4	0.85000	انگیزش		
5	0.83333	خودفرمانی		تفاوت های فردی ارزش مدار
6	0.83333	امنیت		
7	0.79167	عام گرایی		
8	0.78333	پیروزی		
9	0.75000	سنت		
1	0.81667	سلسله مراتب		
2	0.81667	محافظه کاری		
3	0.85000	مساوات		تفاوت های فردی فرهنگی
4	0.85000	استقلال ذهنی		
5	0.86667	توازن و هماهنگی		
6	0.89167	استقلال عاطفی		
1	0.85833	تجربه		
2	0.85833	تخصص		
3	0.84167	سن		تفاوت های فردی شغلی و مهارتی
4	0.83333	جنسیت		
5	0.81667	میزان تحصیلات		

رتبه مولفه	درجه اهمیت	زیر مولفه ها	شاخصها	متغیر اصلی
1	0.85833	روان رنجوری یا ثبات عاطفی	تفاوتهای فردی ناشی از تیپ شخصیتی	
2	0.80833	برون گرایی		
3	0.78333	وجدانی بودن (وظیفه شناسی)		
1	0.88333	ملاحظات	تفاوت فردی ناشی از سبک رهبری	
2	0.79167	ساختار		
1	0.87500	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	تفاوت فردی ناشی از اخلاق حرفه‌ای	
2	0.85833	رازداری		
3	0.85000	درستکاری		
4	0.81667	رفتار حرفه‌ای		
1	0.85833	بی هدف بودن	شخصیت ماکیاولیسم	
2	0.84167	فقدان وجدان و احساس مسئولیت		
3	0.80000	رفتارهای ماکیاولیسمی برانگیخته شده		
1	0.87500	رفتار کنترلی ادراک شده	رفتار برنامه ریزی شده	تمایلات رفتاری
3	0.81667	نگرش نسبت به رفتار		
4	0.81667	هنجارهای ذهنی		

- ✓ شخصیت ماکیاولیسم
- ✓ تفاوت های فردی ارزش مدار
- ✓ تفاوت های فردی ناشی از تیپ شخصیتی
- ❖ تمایلات رفتاری
- ✓ رفتار برنامه ریزی شده
- بعد از اجرای دلفی در مرحله دوم نتایج به صورت زیر حاصل شده که بیانگر تائید مولفه ها و شاخص های متناظر با آنها می باشد.
- ✓ تفاوت های فردی مشابه برای هر یک از شاخصها درجه اهمیت محاسبه شود آنگاه تردید حرفه‌ای که دارای شاخص نبوده ولی در سایر متغیرها، اهمیت شاخصها به ترتیب به صورت زیر خواهد بود.
- ❖ تفاوت های فردی:
- ✓ تفاوت های فردی قضاوتی
- ✓ تفاوت فردی ناشی از اخلاق حرفه‌ای
- ✓ تفاوت های فردی فرهنگی
- ✓ تفاوت های فردی شغلی و مهارتی
- ✓ تفاوت فردی ناشی از سبک رهبری
- ✓ تفاوت های فردی روانشناختی

جدول ۴. اجرای دلفی در مرحله دوم

متغیر اصلی	شاخصها	زیر مولفه ها	میانگین	انحراف معیار	درصد تائید
تردید حرفه‌ای حسابرس	---	ذهن پرسشگر	7.92	1.16	0.92
		تعلیق قضاوت	8.58	1.51	0.92
		فهم میان فردی	8.17	1.19	0.92

متغیر اصلی	شاخص ها	زیر مولفه ها	میانگین	انحراف معیار	درصد تائید	
		عزت نفس	8.83	1.03	1.00	
		تحقیق برای کسب شواهد	8.08	1.00	1.00	
		توانایی حل مسئله	7.58	0.90	0.92	
		ارزیابی نقادانه ای	8.17	1.27	0.92	
		عامل اخلاقی	7.75	0.87	1.00	
		ارزشهای متعدد	8.58	1.24	1.00	
		تحمل خطرات یا تهدیدها	9.00	1.13	1.00	
		فراتر از حد اطاعت	9.00	1.13	1.00	
		اهداف اخلاقی	7.92	1.56	0.83	
	تفاوت های فردی روانشناختی		ادراکی / توجه	7.92	1.24	0.92
			اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط	8.42	2.31	0.92
			ساده سازی پیچیدگی ها	8.50	1.17	1.00
			مهارت های ارتباطی	7.75	0.97	0.92
			مسئولیت پذیری	8.67	1.23	1.00
			به گزینی	8.67	1.15	1.00
			اطمینان	8.50	1.00	1.00
			سازگاری	8.58	1.00	1.00
			میزان دانش	8.33	0.89	1.00
			خودکاری	7.58	1.00	1.00
تفاوت های فردی	تفاوت های فردی قضاوتی	تحمل استرس	8.50	0.80	1.00	
		خلاقیت	8.33	1.23	1.00	
	تفاوت های فردی ارزش مدار		ناتوانی تصمیم گیری	8.67	1.37	0.92
			منبع کنترل	8.58	1.24	1.00
			خودکارآمدی	8.50	2.07	0.92
			خودفرمانی	8.33	1.07	1.00
			انگیزش	8.50	1.45	1.00
			رفاه طلبی	8.83	1.03	1.00
			پیروزی	7.83	0.94	1.00
			امنیت	8.33	0.78	1.00
تفاوت های فردی فرهنگی		انطباق	8.58	1.24	0.92	
		سنت	7.50	1.57	0.92	
		خیرخواهی	8.92	1.00	1.00	
		عام گرایی	7.92	1.00	1.00	
		مساوات	8.50	0.90	1.00	
		استقلال ذهنی	8.50	1.17	1.00	
		استقلال عاطفی	8.92	1.24	1.00	

متغیر اصلی	شاخص‌ها	زیر مولفه ها	میانگین	انحراف معیار	درصد تائید
		سلسله مراتب	8.17	1.03	1.00
		محافظه کاری	8.17	1.03	1.00
		توازن و هماهنگی	8.67	1.15	1.00
تفاوت‌های فردی شغلی و مهارتی		تجربه	8.58	1.31	1.00
		تخصص	8.58	1.16	1.00
		میزان تحصیلات	8.17	1.11	1.00
		جنسیت	8.33	1.30	1.00
		سن	8.42	0.90	1.00
تفاوت‌های فردی ناشی از تیپ شخصیتی		روان رنجوری یا ثبات عاطفی	8.58	1.16	1.00
		برون گرایی	8.08	1.16	1.00
		وجدانی بودن (وظیفه شناسی)	7.83	1.03	1.00
تفاوت فردی ناشی از سبک رهبری		ملاحظات	8.83	1.11	1.00
		ساختار	7.92	1.08	1.00
تفاوت فردی ناشی از اخلاق حرفه‌ای		درستکاری	8.50	1.24	1.00
		صالحیت و مراقبت حرفه‌ای	8.75	1.29	1.00
		رازداری	8.58	1.16	1.00
		رفتار حرفه‌ای	8.17	0.72	1.00
شخصیت ماکیاولیسیم		بی هدف بودن	8.58	1.24	0.92
		رفتارهای ماکیاولیسیمی برانگیخته شده	8.00	1.21	1.00
		فقدان وجدان و احساس مسئولیت	8.42	0.90	1.00
تمایلات رفتاری	رفتار برنامه ریزی شده	نگرش نسبت به رفتار	8.17	1.19	0.92
		هنجارهای ذهنی	8.17	1.70	0.92
		رفتار کنترلی ادراک شده	8.75	1.42	1.00

تعلیق قضاوت، فهم میان فردی، عزت نفس، تحقیق برای کسب شواهد، توانایی حل مسئله، ارزیابی نقادانه ای، عامل اخلاقی، ارزشهای متعدد، تحمل خطرات یا تهدیدها، فراتر از حد اطاعت و اهداف اخلاقی است. در بررسی مؤلفه‌های تفاوت‌های فردی مؤثر بر تردید حرفه‌ای به ترتیب اولویت می‌توان به عواملی همچون تفاوت‌های فردی روانشناختی، تفاوت‌های فردی قضاوتی تفاوت‌های فردی ارزش‌مدار تفاوت‌های فردی فرهنگی تفاوت‌های فردی شغلی و مهارتی تفاوت‌های فردی ناشی از تیپ شخصیتی تفاوت فردی ناشی از سبک رهبری، تفاوت فردی ناشی از اخلاق حرفه‌ای و شخصیت ماکیاولیسیم و

با توجه به بالاتر بودن میانگین برای تمام مولفه ها شاخص‌ها و مولفه های تعیین شده در فاز دوم دلفی نهایی بوده و در پرسشنامه تحقیق درج شد. عدد یک در درجه اهمیت (درصد تائید) در ستون انتهایی جدول فوق به منزله تائید هر ۱۲ خبره در لحاظ نمودن مولفه مورد نظر می باشد.

### بحث و نتیجه‌گیری

در نتیجه نهایی بر اساس دیدگاه نخبگان، تردید حرفه‌ای حسابرس دارای زیرمؤلفه‌هایی است که به ترتیب اولویت دربرگیرنده موارد زیر است: ذهن پرسشگر،

حسابرس، پژوهش های حرفه ای حسابرسی، ۲(۵): ۵۶-۶۹.

- نیکبخت، محمدرضا و گنجی میرزایی، احمد. (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر شاخص های حسابرسی بر ارزش سهام داران در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، مؤسسه آموزش عالی تاکستان.

Bailey, Charles D. Daily, Phillips. 2005. A Study of Kruglanski Need for Closure Construct and Its Implications for Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing

- Bandura, A, (1986), "Fearful Expectations and Avoidant Actions as Co-effects of Perceived Self-Inefficacy", American Psychologist, 41(12), PP. 1389-1391.

- Carpenter, T. D., & J. L. Reimers. (2013). Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. Behavioral Research in Accounting 25(2), 45-69.

- Domino, M.A., Wingreen, S.C., & Blanton, J.E, (2015), "Social Cognitive Theory: The Antecedents and Effects of Ethical Climate Fit on Organizational Attitudes of Corporate Accounting Professionals—A Reflection of Client Narcissism and Fraud Attitude Risk", Journal of Business Ethics, 131(2), PP. 453-467

- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. Current Issues in Auditing, 8(2), P1-P10. <https://doi.org/10.2308/ciia-50895>.

- Hurtt, R. K; Brown-Liburd, H; Earley, C. E; and Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 32(sp1), 45- 97

- international Accountants of Federation (IFAC), (2017), Toward Enhanced Professional Skepticism Observations Skepticism, IESBAIAESB-IAASB.

در بررسی مؤلفه های تمایلات رفتاری مؤثر بر تردید حرفه ای می توان به رفتار برنامه ریزی شده به عنوان عوامل رفتاری مؤثر بر تردید حرفه ای حسابرس اشاره کرد.

نتایج این تحقیق به شناسایی و رتبه بندی دقیق ابعاد و مؤلفه های تأثیرگذار بر تردید حرفه ای حسابرسان کمک کرده و نشان داده است که تردید حرفه ای، مفهومی چندوجهی است که تحت تأثیر عوامل مختلف فردی و رفتاری قرار دارد. نتایج تحلیل دلفی نشان می دهد که زیرمؤلفه هایی همچون ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت، و فهم میان فردی، نقش کلیدی در شکل گیری تردید حرفه ای دارند. همچنین، تفاوت های فردی روان شناختی و قضاوتی به عنوان مهم ترین عوامل تفاوت های فردی مؤثر شناخته شدند. این یافته ها می تواند به بهبود فرآیندهای آموزشی و اجرایی در حرفه حسابرسی کمک کند و به نهادهای مرتبط برای طراحی برنامه های توسعه مهارت و توانمندی حسابرسان یاری رساند. در نهایت، توجه به این ابعاد و مؤلفه ها می تواند به افزایش کیفیت قضاوت و تصمیم گیری در حرفه حسابرسی و ارتقای سطح اعتماد عمومی به گزارش های مالی منجر شود.

## منابع

- حسینی، سید حسین، بنی مهد، بهمن؛ صفری، زهرا. (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر دیدگاه های تردید حرفه ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی، دانش حسابداری، ۱۱(۴۱): ۷۱-۱۰۵
- خطیری، محمد، یوسف تقی پوریان، رضا غلامی جمکرانی؛ حسین جهانگیر نیا. (۱۳۹۸)، ویژگی های شخصیتی، هوش مالی مدیران و عملکرد شرکت"، دانش حسابداری مالی، ۶(۳): ۱۴۱-۱۶۱.
- مهرانی، نیوشا؛ بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۰)، تأثیر سبک های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه ای

Models of Personality", *Journal of Personality and Social Psychology*, 39, PP. 1179- 1190.

- Nelson, M. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 28 (2): 1-34.

- Nolder, C.J., & K. Kadous. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, Organizations and Society* 67, 1-14.

- Rotter, J.B. 1967. A New Scale for the Measurement of Interpersonal Trust. *Journal of Personality* pp: 651-66.

- Surak, J. G., & Wilson, S. (2014). *The certified HACCP auditor handbook* (3rd ed.). Quality Press.

- Janssen, S., Hardies, K, Vanstraelen, A, (2021), Auditors' professional skepticism: Traits, behavioral intentions, and actions in the field, *SSRN Electronic Journal*, DOI: 10.2139/ssrn.3717615.

- Kent, P., Munro, L., Ambling, T. (2006). Psychological Characteristics Contributing to Expertise in Audit Judgment, *International Journal of Auditing*, 10 (2):125-141.165-177.

- Kruglanski A.W., and I. Ajzen. 1983. Bias and Error in Human Judgment. *European Journal of Social Psychology* pp: 1-44.

- McCrae, R.R., and Costa, J.R, (1980), "Openness to Experience and ego Level in Loevinger'sentce Completion Test: Dispositional Contribution to Developmental

---

Quarterly Journal of Educational Psychology Skills  
Islamic Azad University Tonekabon Branch  
Vol. 15, No. 4, winter 2025, No 60



Journal of Educational  
Psychology

---

## Identify the components of the auditor's professional doubt and rank the individual differences components and behavioral factors affecting the professional doubt

Mojtaba Sabori Shargh<sup>1</sup>, Amir Shams<sup>\*2</sup>, Abolghassem Massihabadee<sup>2</sup>, Ali reza Mehrazeen<sup>2</sup>, Mohammad Karimi<sup>3</sup>

- 1) Ph.D student, Department of Accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran
  - 2) Department of Accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran
  - 3) Department of Management, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran
- 

### Abstract

The aim of this study is to identify Identify the components of the auditor's professional doubt and rank the individual differences components and behavioral factors affecting the professional doubt. The research method is descriptive and through the inductive approach, the research components were first collected from the theoretical foundations and analyzed through Delphi analysis. The statistical community consists of experts from the scientific community and university professionals who have executive records in the auditing profession, and the sample size as panel members is 12 people. The sampling method in the current research is a targeted approach. According to the opinion of the elites, the auditor's professional doubt has sub-components that, in order of priority, include such things as questioning mind, suspension of judgment, interpersonal understanding, self-esteem, research to obtain evidence, problem-solving ability, critical evaluation, moral factor, multiple values. Enduring risks or threats is beyond obedience and moral goals. The components of individual differences affecting professional doubt, in order of priority, include factors such as psychological individual differences, judgmental individual differences, value-oriented individual differences, cultural individual differences, occupational and skill individual differences, individual differences due to personality type, individual differences due to style. Leadership, individual difference caused by professional ethics and Machiavellian personality and the components of behavioral tendencies affecting professional doubt include planned behavior as behavioral factors affecting the auditor's professional doubt.

**Keywords:** Professional doubt, individual differences, behavioral tendencies, planned behavior.

---