



شناسایی و تبیین مولفه های ساختار ذهنی حسابرسان در مراحل حسابرسی صورت های مالی

محمدحسین خوشبختلو^۱

رسول عبدی^۲

حسین بدیعی^۳

نادر رضائی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۱۰/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۰۷

چکیده

حسابرسان دارای طرز تفکر هدفمند، مدت زمان بیشتری بی طرف باقی می مانند و این امر می تواند تردید حرفه ای آنها را افزایش داده و به مقابله با جانبداریهایی مانند تمایل به طرفداری از مشتری کمک نماید. به عنوان نمونه، در حسابرسی یک برآورد پیچیده، حسابرسان دارای طرز تفکر هدفمند باید جستجوی بی طرفانه تری برای شواهد حسابرسی و پردازش آنها داشته باشند. در مقایسه با فردی که به سوی طرز تفکر اجرایی در فرایند حسابرسی حرکت می کند علاوه بر این افرادی دارای طرز تفکر هدفمند احتمال بیشتری دارد به عوامل مربوط به ریسک توجه نمایند، نسبت به افرادی که در طرز تفکر اجرایی هستند. هدف این پژوهش شناسایی مولفه های ساختار ذهنی حسابرسان مستقل در مراحل حسابرسی می باشد. فرضیه پژوهش از روش مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار PLS تجزیه و تحلیل شد. با توجه به هدف تحقیق جامعه آماری، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است. تعداد پاسخ دهندگان ۳۰۴ نفر بودند. همچنین چنانچه عملکرد حسابرسان مستقل قوی باشد و آئین رفتار حرفه ای را به طور کامل رعایت کنند باعث خواهد شد که فرآیند عملکرد و گزارشگری حسابرس مستقل بهتر و کارآتر و اثربخشی بیشتری داشته باشد و همچنین عملکرد مناسب و بهینه حسابرسان مستقل باعث خواهد شد که از دعاوی حقوقی و قضایی جلوگیری بعمل آید و فرآیند سابقه تجاری و درآمدی شرکت ها بهتر شود، چرا حسابرسان مستقل دیدگاه کاملتری نسبت به عملکرد حسابداری شرکت پیدا می کنند.

واژه های کلیدی: ساختار ذهنی، حسابرسان مستقل، مراحل حسابرسی.

طبقه بندی JEL: M42, M41, M4

۱ گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. m.khoshbakhtlu@iau.ac.ir

۲ گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. abdi57@iau.ac.ir

۳ گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) badiei@iau.ac.ir

۴ گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. nader.rezaei@iau.ac.ir

۱- مقدمه

حسابرسی به مثابه حرفه، تخصص و رشته های نوین، عمر نسبتاً کوتاهی دارد اما همزمان با تحول پر شتاب طی سال های گذشته، به سرعت خود را با موقعیت تطبیق داد و به منزله دانش تخصصی مطرح شد. در عین حال، فرآیند حسابرسی با به کارگیری سایر علوم همراه است و تغییرات وسیع در فناوری اطلاعات که به توسعه فزاینده سیستم های رایانه های پردازش اطلاعات مالی انجامید، حسابداری و تغییرات و تحولات سریع حسابرسی را الزامی کرد (ساعی و همکاران، ۱۳۹۴). وضع قوانین و مقررات، تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و قوانین مالیاتی نیز، حسابرسی را به رشته های پویا تبدیل کرد که دامنه آن به سرعت در حال گسترش است. طی سال های گذشته، فعالیتهای حسابرسی به طور شایان توجهی گسترش یافت و به تدریج موضوعات مختلفی در حسابرسی مطرح شد (پاور^۱، ۲۰۱۵). وجود عواملی نظیر پیچیدگی های محیط کسب و کار، مواجهه شرکت با ریسک های مختلف و تأثیری که این ریسک ها بر عملکرد شرکت و بازده ذینفعان دارد، نهادهای نظارتی و شرکت ها را بر آن دات تا راه حلی برای مواجهه صحیح با این گونه ریسک ها بیندیشند که از جمله مهم ترین این اقدامات ایجاد واحدهای حسابرسی مستقل در شرکت ها می باشد. انجمن حسابرسان مستقل، حسابرسی را یک فعالیت مستقل اطمینان بخش و مشاوره ای می داند که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسان مستقل با فراهم ساختن رویکردی نظاممند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و راهبری، سازمان را در دستیابی به اهدافش یاری می کند (آزنگ و عظیمی، ۱۳۹۴).

تقاضا برای حسابرسی در فرآیند گزارشگری که تحت شرایط تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی با اهمیت، پیچیدگی فعالیت های اقتصادی و عدم دسترسی مستقیم انجام شود قابل توجه است. تضاد منافع بین دو گروه تهیه کننده و استفاده کننده اطلاعات، مهم ترین توجیه و دلیل برای نیاز به وجود سیستم حسابرسی مستمر است (گونزال و همکاران^۲، ۲۰۱۶). عوامل متعددی بر بکارگیری سیستم حسابرسی مستمر مبتنی بر حسابرسان مستقل تابعی از این عوامل می باشد، بر اساس نظر گونزالز و همکاران عوامل محیطی و جغرافیایی و اجتماعی کشورها و شرکت ها می تواند بر میزان اثرگذاری این عوامل و میزان پذیرش حسابرسان مستقل تأثیر داشته باشد. ماهیت ذهنی بودن برآوردهای حسابداری، فشارهای وارده از سوی مدیریت، امکان جانبدارانه بودن صورتهای مالی و تهدیدات مربوط به وجود تقلب، همه و همه بیانگر آن است که حسابرسی باید با در نظر گرفتن نوع طرز تفکر به کار گرفته شود (راسو^۳، ۲۰۱۴). با توجه به موارد اشاره شده و با استناد به نتایج کار نویسندگانی همچون گریفیت و همکاران^۴ (۲۰۱۸) که نشان دادند مداخله فکری هدفمند و اجرایی، میتواند توانایی حسابرسان را در شناسایی برآوردهای غیرمنطقی از طریق بهبود توانایی آنها در شناسایی و ترکیب اطلاعات متناقض ناشی از بخشهای مختلف حسابرسی و بهبود توانایی آنها برای تفکر منتقدانه نسبت به شواهد، بهبود بخشد و همچنین راسو^۵ (۲۰۱۵) که نشان داد نوع طرز تفکر

^۱ -Power^۲ -Gonzal and et al^۳ -Rasoo^۴ -Grifit and et al^۵ -Rsou

حسابربسان (هدفمند یا اجرائی) در میزان سطح تفسیر اطلاعات (بالا یا پایین) توسط حسابربسان تاثیرگذار است، پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاههای انتفاعی و غیرانتفاعی با توجه به مسئولیت خود در راستای دستیابی به هدف های سازمانی و به منظور اطمینان یافتن از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. حسابرسی داخلی یک فعالیت اطمینان بخشی و مشاورهای مستقل و بی طرفانه است که برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می شود. دامنه حسابرسی داخلی علاوه بر اینکه شامل حسابرسی رعایت، ارزیابی کنترل های داخلی، رسیدگی به تقلب و بررسی فرآیندهای عملیاتی می شود، بلکه مشورت دهی به مدیریت ارشد و مشارکت در مدیریت ریسک را نیز در بر می گیرد (موسوی شیری و همکاران، ۱۳۹۲؛ حاجیها و حقیقی، ۱۳۹۵).

حسابرسی داخلی به عنوان یک سیستم کنترل داخلی، کمک موثری است در پیشگیری از تقلب و اشتباه یا کشف آنها (کوکبی و همکاران، ۱۳۹۴) انجمن حسابربسان داخلی (۱۹۹۹) نیز به روشنی میگوید: "فعالیت حسابرسی داخلی باید در زمینه ارزیابی و همکاری در راستای بهبود مدیریت، راهبری، ریسک، و کنترل واحد تجاری باشد." تعریف اخیر، تمرکز وظایف حسابرسی داخلی را از یک فعالیت اطمینان بخشی به یک فعالیت ارزش افزا تبدیل می کند و تلاش دارد تا افراد حرفه حسابرسی داخلی را به سوی رویکردی استاندارد با معیارهای مشخص هدایت کند. از لحاظ نظری، حسابربسان دارای طرز تفکر هدفمند، مدت زمان بیشتری بی طرف باقی می مانند و این امر می تواند تردید حرفه ای آنها را افزایش داده و به مقابله با جانبداری هایی مانند تمایل به طرفداری از مشتری کمک نماید. به عنوان نمونه، در حسابرسی یک برآورد پیچیده، حسابربسان دارای طرز تفکر هدفمند باید جستجوی بی طرفانه تری برای شواهد حسابرسی و پردازش آنها داشته باشند. در مقایسه با فردی که به سوی طرز تفکر اجرائی در فرایند حسابرسی حرکت می کند علاوه بر این افرادی دارای طرز تفکر هدفمند احتمال بیشتری دارد به عوامل مربوط به ریسک توجه نمایند، نسبت به افرادی که در طرز تفکر اجرائی هستند. این یافته نشان می دهد حسابربسانی که زودتر به سوی طرز تفکر اجرائی حرکت می کنند میتوانند در ارزیابی ریسکهای حسابرسی با مشکل مواجه شوند (گواردینز^۱، ۲۰۱۹).

حسابربسان می توانند با زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی، تعهد حرفه ای خود را تضعیف نمایند. رسوایی و تقلب در این حرفه، به علت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابربسان اتفاق می افتد. حسابرس به راحتی و به طور هدفدار اظهار نظر فاقد شرایط لازم می کند؛ با این که حسابرسی صحیح انجام نداده است، به راحتی درآمد خالص شرکت و هر چیز دیگر را، زیاد نمایی می کند. این اقدامات می توان بدین علت اتفاق بیافتد که فشار و یا دستمزد بالقوه ای وجود داشته باشد که باعث شود حسابرس نتواند عملکرد مناسب داشته و در نتیجه، حسابرس عملکرد سطح پایین ارائه می کند. روشن است که این اعمال اصول اخلاقی مانند: مسئولیت، نفع عمومی، صداقت، عینی گرایی حسابرس را ملزم می کند که بی طرف، از نظر فکری صادق و عاری از تعارض منافع باشد. رسوایی های مالی اخیر در کشورهای پیشرفته و به تبع آن کشورهای در حال توسعه که بیانگر ضعیف بودن انسان از لحاظ

^۱ -Govrdenez

هوش های عاطفی، معنوی و اخلاقی است، اهمیت جایگاه عاطفه، اخلاق و معنویت حسابرسان را بیش از پیش آشکار نموده است. حسابرسان علاوه بر تبحر در فعالیت حرفه ای خود باید به مسئولیت های عاطفی و اخلاقی خود نیز توجه نمایند. نگرانی در مورد قابلیت اتکا به گزارش های حسابرسی، ما را بر آن می دارد که به جنبه های اخلاقی رفتار حرفه ای حسابرسان توجه نماییم. یکی از جنبه های مهم هوش عاطفی است که می تواند بر عملکرد حسابرسان تاثیرگذار باشد. بنابراین می توان بیان کرد که اکثر صاحب نظران معتقدند هوش هیجانی، احساسات و افکاری است که ورای تمامی فعالیت های انسان قرار دارد و به نوعی چگونگی واکنش انسان به موقعیت های مختلف از جمله قضاوت را تحت تأثیر خود قرار می دهد که این امر در خصوص حسابرسان و قضاوت آنان نیز می تواند صادق باشد، بنابراین می توان انتظار داشت، حسابرسانی که از سطح بالای هوش هیجانی برخوردارند می توانند چنین کنش هایی را در خود و دیگران شناسایی نموده و در مسیر صحیح قضاوت و تصمیم گیری نمایند (چن و همکاران^۱، ۲۰۲۰).

مروری بر پیشینه پژوهش

سپالدر و همکاران^۲ (۲۰۲۱) در مطالعه ای نقشه پردازی ذهنی را به عنوان یک راه حل در بهبود پیشرفت دانشجویان رشته حسابداری ارائه دادند. نتایج آنها نشان داد روش نقشه پردازی ذهنی برای دانشجویان در حسابداری مناسب بوده و باعث بهبود کیفیت یادگیری می شود. ازگار و اسکان^۳ (۲۰۲۱) به ارزیابی مالی حسابداری ذهنی پرداختند. نتایج این مطالعه بیان داشت که؛ حسابداری ذهنی یک استراتژی است که در کنترل هزینه های شخصی، مصرف و سرمایه گذاری به عنوان یک مجموعه شناختی از عملیات در نظارت بر مشاغل مالی/ مالی شخص و معاملات مورد استفاده قرار می گیرد. این موارد در حساب های ذهنی طبقه بندی می شوند، به این معنی که افراد تمام هزینه های خود را بطور جداگانه رصد می کنند. به طور خاص، هنگامی که گزینه های مختلفی وجود دارد، آنها به طور مشترک ارزیابی می شوند و نتایج تصمیمات مختلف به طور جداگانه ترکیب یا ارزیابی می شوند. این بستگی به ساختارهای عاطفی و فکری فرد به همراه معیارهای خطر و هزینه ای دارد که فرد بر عهده دارد. زیرا تصمیم گیری بین احساسات و تفکر است و نتایج عقلانی- واقعی یا غیرعقلایی- غیر واقعی را در پی دارد. در واقع، آنها با آموزش، دانش مالی، مدیریت پول و آگاهی مالیاتی در حسابداری ذهنی رابطه مثبت دارند. اولوفسون و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی نقش ساختار و قضاوت حرفه ای در برنامه ریزی حسابرسی پرداختند. آنها در پژوهش خود از طریق انجام مصاحبه با حسابرسان اقدام به طراحی ابزار پژوهش کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که ساختار و قضاوت حرفه ای دو چیز مجزا از یکدیگر نیستند و در عوض یکدیگر را مورد حمایت قرار می دهند. به عبارت دیگر، می توان گفت که حتی اگر حسابرسان هنگام برنامه ریزی حسابرسی به ساختار دسترسی داشته باشند، آنها به منظور مشخص کردن ریسک و اهمیت نیازمند انجام قضاوت حرفه ای هستند.

^۱ -Chen and et al

^۲ -Sapalder and et al

^۳ -Ozakar and Eskin

آساره و همکاران^۱ (۲۰۱۹) معتقدند که حسابرسان مستقل به تغییرات مشوق های عملکردی مدیریت حساس بوده و برنامه های حسابرسی خود را در واکنش به آنها تنظیم می کنند که این امر بر مقاصد گزارشگری مدیریت تأثیر می گذارد. و همچنین فرایند رفتاری و ذهنی حسابرسان داخلی بر فرایند کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. آرل و همکاران^۲ (۲۰۱۹) به بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسان مستقل و گرایش اخلاقی بر تصمیم های اخلاقی گزارشگری مالی پرداختند و نشان دادند که کلیه عوامل مذکور بر تصمیمهای اخلاقی گزارشگری مالی اثر با اهمیتی دارند. لارکین^۳ (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان توانایی حسابرسان مستقل در تعیین مسائل اخلاقی به بررسی عوامل مؤثر بر این توانایی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که سن حسابرسان مستقل تأثیر اندکی بر رفتار آنان دارد و حسابرسان دارای تجربه بیشتر در تفسیر مسائل اخلاقی محافظه کارتر هستند. همچنین، توانایی زنان در تعیین مسائل اخلاقی بیشتر از مردان است. افزون بر این، افراد در بیشتر موارد خود را از نظر اخلاقی برتر از همکاران خود می پندارند. آکسر^۴ (۲۰۱۶) تأثیر آگاهی از نتیجه تصمیم و نیت مدیران را بر حساسیت اخلاقی حسابرسان مورد بررسی قرار داده است. نتایج این پژوهش نشان می دهد که حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر بیشتر از حسابرسان نیمه ماهر است و فقط حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر تحت تأثیر آگاهی از نتیجه تصمیم قرار دارد. همچنین، نتایج حاکی از آن بود که حساسیت اخلاقی حسابرسان نیمه ماهر در صورت تحریف عمدی صورتهای مالی توسط مدیران، بیشتر از حسابرسان ماهر و در صورت تحریف سهوی، کمتر از حسابرسان ماهر است.

کولان و کانالی^۵ (۲۰۱۴) به بررسی نقش عوامل مؤثر در فرایند تصمیمگیری اخلاقی افراد و به طور همزمان به کشف توجیهات مهم تلقی شده در حل مشکلات اخلاقی، پرداختند. آنان بر اساس باور اتریونی، مبنی بر اینکه احساسات، عاملی مهم در گزینش بین گزینه ها است، سه سناریو درباره مشکلات مربوط به تجارت را در اختیار ۱۰۲ دانشجو قرار دادند و بررسی نمودند که: (۱) آنان چگونه باید مسئلهای که با آن مواجهند را حل کنند و چگونه حل خواهند کرد؛ و (۲) چه احساسی راجع به گزینش هر گزینه خواهند داشت. فتحی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه ای حسابرس: رویکرد ساختاری پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین سه بعد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ و فشار بودجه زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه ای حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد. متناسب با افزایش فشار بودجه زمانی احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه ای نیز بیشتر می گردد. بدین صورت که ذهنیت اتمام کار در زمان مقرر به دلیل فشار بودجه زمانی حسابرسان را از بکار بردن ذهنیت فلسفی بهینه دور می سازد؛ و این می تواند موجب شود حسابرس به صورت سطحی قضاوت نماید. دهقان و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی نقش تمایلات

^۱ -Asareh and et al

^۲ -Aral and et al

^۳ -Larkin

^۴ -Akeser

^۵ -Kolan and Klaneli

رفتارهای اخلاقی حسابداری، استقلال حسابرس بر نگرش حرفه ای حسابرسان پرداختند. نتایج تجزیه و تحلیل فرضیه اول نشان می دهد که تمایل حسابداران به رفتارهای اخلاقی بر نگرش حرفه ای حسابرسان نیز در انجام رسیدگی به صورتهای مالی نیز تاثیرگذار است. همچنین مطابق با نتیجه به دست آمده از فرضیه دوم پژوهش، استقلال حسابرس بر نگرش حرفهای حسابرسان تاثیرگذار است.

عدیلی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و تیپ های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرس پرداختند. نتایج حاکی از آن است که فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر عینیت حسابرس تاثیر مثبت و معنی داری دارد. همچنین تیپ شخصیتی باوجدان بودن (وظیفه شناسی) نیز بر عینیت حسابرس تاثیر مثبت و معنی داری دارد. علاوه بر این، یافته ها نشان می دهد که فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی بر رابطه بین تیپ های شخصیتی حسابرسان و عینیت حسابرس تاثیر دارد. بنابراین، بهبود فرهنگ اخلاقی موسسات حسابرسی گامی مهم در جهت اعتلای حرفه حسابرسی است و می تواند موجب افزایش عینیت حسابرس گردد و در نتیجه باید مورد توجه و اهتمام مدیران و شرکای موسسات حسابرسی قرار گیرد. نظامی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی اثر ویژگی های شخصیتی (وجدان و توافق پذیری)، احساسات - تفکر و ریسک پذیری بر قضاوت حسابرس با توجه به نقش میانجی خودکارآمدی پرداختند. یافته های پژوهش نشان داد توافق پذیری رویکردی موجب کاهش و توافق پذیری اجتنابی موجب بهبود کیفیت قضاوت حسابرسان می گردد. همچنین نتایج نشان داد حسابرسان با تیپ شخصیتی متفکر در مقابل احساسی قضاوت حرفه ای تری دارند. ریسک پذیری نتیجه مدار موجب کاهش و ریسک پذیری نامعین موجب بهبود کیفیت قضاوت حرفه ای حسابرسان می شود. علاوه بر این تمام ابعاد شخصیت (به جز وجدان) با واسطه خودکارآمدی حرفه ای بر قضاوت حسابرسان تأثیر معنی داری داشت. نتایج دلالت بر نقش شخصیت در قضاوت حسابرسان دارد. خودکارآمدی در این ارتباط نقش میانجی را ایفا میکند لذا باید در بهبود فرآیند حسابرسی به این عوامل توجه نمود.

کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری : کاربرد نظریه رفتار برنامه ریزی شده پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که متغیرهای نظریه رفتار برنامه ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار درک شده بر روی قصد هشدار دهی تاثیر مستقیم و معناداری دارند. لذا نظریه رفتار برنامه ریزی شده، نظریه مناسبی جهت توضیح قصد هشداردهی میان حسابرسان مستقل می باشد. مهربان پور و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه ای در ایران پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نشان داد که حسابرسان در وضعیت طرز تفکر هدمند تردید حرفه ای بالاتری نسبت به دو وضعیت مربوط به طرز تفکر اجرایی و وضعیت بدون مستندسازی دارند. مرادی و افشار ایمانی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین هوش هیجانی، هوش معنوی و عملکرد حسابرس پرداختند. نتایج نشان داد: بین هوش معنوی و هوش هیجانی رابطه معنی داری وجود دارد. بین هوش معنوی و عملکرد حسابرسان رابطه معنی داری وجود ندارد. بین هوش هیجانی و عملکرد رابطه معنی داری وجود دارد و در نهایت هوش هیجانی رابطه بین هوش معنوی و عملکرد حسابرسان را واسطه گری می کند. عباسیان فریدونی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل

در حرفه حسابرسی پرداختند. آنها نشان دادند که ذهنیت فلسفی و ابعادش در بین حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی وجود دارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که متغیرهای جایگاه سازمانی، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و تجربه بر ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی تأثیر دارد اما متغیر جنسیت بر ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی تأثیر ندارد.

مبانی نظری و مدل پژوهش

نقشه ذهنی، نمودار درختی است که برای بیان کردن کلمات، ایده ها، فعالیت ها یا موارد دیگر مربوط به یک کلید واژه یا ایده مورد استفاده قرار می گیرد. این نقشه، ایده ای برای یادداشت برداری و شکوفایی خلاقیت است که توسط تونی بوزان در سال ۱۹۷۰ ابداع شده است. این نمودار برای تولید، سازماندهی و ساختار دهی ایده ها و افکار به کار بسته می شود و در حل مسئله، فرایند تصمیم گیری و نوشتن می تواند مورد استفاده قرار بگیرد. عناصر یک نقشه ذهنی به صورت ادراکی، بر اساس اهمیت مطالب در قالب گروه ها، شاخه ها و قسمت های متفاوت قرار می گیرند (حسینی، ۲۰۲۱). حسابرسی یک حرفه تخصصی است که در پاسخ به رشد، توسعه و پیچیدگی سازمان ها تکوین و تکامل یافته است و با خدمات اطمینان بخشی و مشاوره در حوزه های ریسک، کنترل و راهبری، ارزش آفرینی می کند. اعتبار و شهرت پایدار این حرفه ایجاب می کند که چارچوب مشخصی برای فعالیت های حرفه ای تدوین شود. نتایج اطمینان دهی و مشاوره، ارزش آفرینی و بهبود عملکرد، مساعی مشترک با مدیریت در جهت حل مسائل، دیدگاه کلان و متمرکز بر تحقق اهداف، توسعه دامنه و عمق کنترل، کنترل در جهت پیشگیری و کشف تقلب، کمک به استقرار نظام خود کنترلی در واحدها و نقش بازدارنده در برابر سوء استفاده کنندگان را می توان از جمله کارکردهای حسابرسی مستقل دانست (فرانسیس و همکاران^۱، ۲۰۱۷). اهمیت امر حسابرسی در دهه های اخیر رو به رشد بوده و حسابرسان مستقل در دنیای امروز نقش و جایگاه مناسبی را در بنگاه ایفا می کنند. بر خلاف سنوات قبل که به حسابرسان مستقل به عنوان عضو غیر مستقل و چشم و گوش مدیریت اجرایی نگاه می شد و بیشتر بر نقش ممیزی و رسیدگی های خاص مورد نظر تکیه می شد اکنون حسابرسان مستقل دارای انجمن های قوی بین المللی و استانداردهای انجام کار هستند و با نگاه راهبردی در راستای ارزش آفرینی و بهبود عملیات بنگاه انجام وظیفه می کنند (نادریان، ۱۳۹۴).

نقش حسابرسی، افزایش اعتبار و منصفانه بودن اطلاعات ارائه شده در صورت های مالی است. حسابرسی با ایفای نقش خود می تواند بر سودمندی و قابلیت اتکای اطلاعات به عنوان بخشی از ویژگی های کیفی آن، تأثیر گذارد. حسابرسان برای دستیابی به این نقش مهم می بایست در شرایط و موقعیت های پیچیده تصمیم گیری از قضاوت حرفه ای استفاده نمایند. به عبارت دیگر، در حسابرسی صورت های مالی قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می کند. به طوری که تمام مراحل حسابرسی (برنامه ریزی حسابرسی، اجرای عملیات و اظهارنظر) با قضاوت همراه است (حساس یگانه و کشیری، ۱۳۸۲) قضاوت حرفه ای در حسابرسی به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب

^۱ -Frasic and et al

استاندارد های حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای برای تصمیم گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه های مختلف است (کده و سالاری، ۱۳۹۰) پژوهش های قبلی نشان داده است که علاوه بر دانش و تجربه، ویژگی های روانشناسی از جمله داشتن اعتماد به نفس، خلاقیت، روحیه تغییر پذیری و غیره نیز بر نحوه انجام قضاوت حرفه ای حسابرسان تاثیر دارد (آنیگراه و همکاران، ۲۰۱۶) و کنت و همکاران، (۲۰۱۷) قضاوت حرفه ای حسابرسان تحت تاثیر شیوه تفکر و اندیشیدن آنها قرار می گیرد. حسابرسان با داشتن ذهنی جامع، تعمق نگر و انعطاف پذیر می توانند پیچیدگی های موجود در محیط حسابرسی را درک نموده و با تفکیک محتوای مساله ایجاد شده از شکل آن، قضاوت حرفه ای را به نحو احسن انجام دهند. از طرف دیگر، ذهنیت فلسفی به تقویت مهارت های ادراکی حسابرسان کمک کرده تا از این طریق حسابرسان بتوانند اقلام موجود در محیط پیرامون حسابداری و حسابرسی را به یکدیگر پیوند دهند و اثرات تغییر در اقلام حسابداری و حسابرسی را تفسیر و تعبیر نمایند. بنابراین، ذهنیت فلسفی با افزایش مهارت های ادراکی حسابرسان می تواند بر بهبود یافتن کیفیت کار حسابرسی تاثیر داشته باشد.

حسابرسان به منظور انجام برنامه ریزی حسابرسی و هدایت فعالیت ها در جهت اهداف معین نیاز به داشتن مهارت های فنی، انسانی و ادراکی هستند. مهارت های ادراکی عبارت است از توانایی داشتن تصویر ذهنی از کلیت امور، همراه با جزئیات تشکیل دهنده آن در داخل موقعیت مربوطه حسابرس باید بتواند هر مساله بوجود آمده در محیط کار را به وضوح و به دقت در ذهن خود مجسم نموده تا اینکه بتواند تصمیم اثر بخشی درباره آن اتخاذ نماید. این کار مستلزم نداشتن ذهنی با ویژگی های ساده انگاری، دوگانه بینی، کلیشه سازی و حدس و گمانی است. بنابراین، مهارت های ادراکی مستلزم جامعیت ذهنی به معنای رهایی فکری از قید امور فوری و محسوس و آشکار است. دستیابی به مهارت های ادراکی نیازمند داشتن ذهنیت فلسفی است (عباسیان فریدونی و همکاران، ۱۳۹۴). درجه ریسک پذیری در افراد و دسته های مختلف، متفاوت است. ریسک پذیری افراد می تواند بر تصمیم گیری آنها موثر باشد. در حوزه حسابرسی ریسک پذیری افراد می تواند بر حجم رسیدگی ها و نوع آزمون ها تاثیرگذار باشد و در نهایت قضاوت حرفه ای حسابرس را تحت الشعاع قرار دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۷).

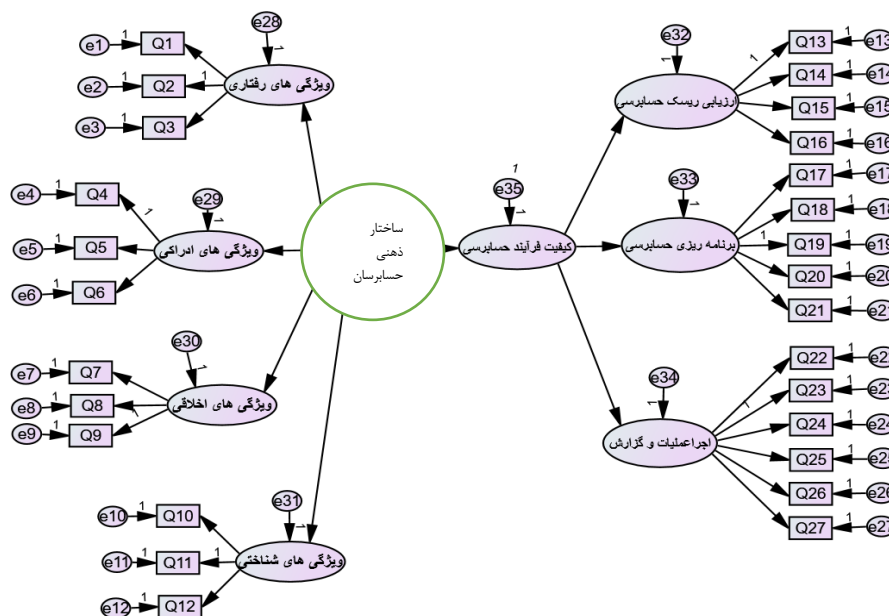
اعضای حرفه حسابداری، بازیگران سازمانی و در کل تصمیم گیرندگان به طور معمول درباره اقدامات، وضعیت ها، اشیاء، اشخاص یا رویدادهای خارج از قلمرو تجربه مستقیم خود فکری می کنند. به این معنی که آنها در مورد آینده یا گذشته، مکان های دور به جای مکان های نزدیک، ادراک یا تجربیات افراد دیگر و یا رویدادهای فرضی به جای رویدادهای واقعی فکر می کنند. آنها همچنین بر اساس این افکار برنامه ریزی هایی می کنند، قضاوت هایی ارائه می کنند و انتخاب هایی انجام می دهند. به بیان گسترده تر، افراد، اغلب افکار خود را به دور از آنچه که آنها در واقع خودشان در مکان فعلی شان (اینجا) در حال حاضر (اکنون) تجربه می کنند هدایت می کنند (لیبرمن و تراپ^۱، ۲۰۱۶)

^۱ -Liberman and Trap

بر اساس نظریه سطح تفسیر، هدایت افکار یک فرد دور از «اینجا» و «اکنون»، انتقال توجه به تجربیات افراد دیگر یا در نظر گرفتن رویدادهای فرضی، پیمایشی از فاصله مکانی (یعنی، دور از اینجا)، فاصله زمانی (یعنی، دور از اکنون)، فاصله اجتماعی (یعنی، دور از خود) و یا فاصله فرضی های (یعنی، دور از واقعیت) را تشکیل می دهد. طرفداران نظریه سطح تفسیر، استدلال می کنند که ظرفیت انسان برای پردازش انتزاعی اطلاعات به افراد اجازه پیمایش فاصله زمانی، فاصله مکانی، فاصله اجتماعی و فاصله فرضیه ای را می دهد (لیبرمن، تراپ، ۲۰۱۶). فرآیند شناختی انتزاع که با توجه به تمامی چهار بعد فاصله روانی عمل می کند، منجر به بازنموده ای ذهنی از درجه های مختلفی از انتزاع می شود که این امر به اندازه فاصله روانی بستگی دارد؛ به عبارت دیگر، هر چقدر شیء مورد فکر یک فرد از خود در مکان و زمان فعلی همراه هر یک از ابعاد فاصله روانی (و یا ترکیبی از آنها) فاصله داشته باشد شیء با انتزاعی بیشتری بازنمود خواهد شد. نظریه سطح تفسیر به بازنمایی های ذهنی به عنوان تفسیرها اشاره می کند و آن تفسیرها را بر اساس درجه انتزاع شان متمایز می کند. بر این اساس، یک شیء یا رویداد ممکن است در یک سطح بالاتر یا پایین تر تفسیر شود که این امر به ادراک ذهنی افراد در مورد درجه ای که شیء یا رویداد از تجربه مستقیم به لحاظ فاصله زمانی، فاصله مکانی، فاصله اجتماعی یا فاصله فرضیه ای دور شده بستگی دارد. مهم تر اینکه شیوه بازنمایی ذهنی پیش بینی افراد و همچنین ارزیابی ها، ترجیحات و رفتار آنها را تحت تأثیر قرار می دهد. به بیان ساده، هنگامی که افراد، درباره چیزی یا کسی که خارج از تجربه مستقیم شان قرار دارد فکری کنند، فرایند انتزاع برای استخراج معنای اصلی و جنبه های مرکزی آن استفاده می شود. براساس نظریه سطح تفسیر، میزان انتزاع به کار برده شده، تحت تأثیر میزان دوری افکار فرد از تجربه مستقیم فرد قرار می گیرد. در نتیجه گفته می شود که افراد، گرایش طرز فکر انتزاعی (تفسیر سطح بالا؛ تفکر انتزاعی) و یا یک گرایش طرز فکر واقعی (تفسیر سطح پایین؛ تفکر واقعی) دارند (لیبرمن و تراپ، ۲۰۱۶). کار کردن حسابرس بر روی چندین کار و برای صاحبکاران متعدد در یک دوره کاری، یک حقیقت رایج در صنعت خدمات اطمینان دهی است. بهاتاچرجی و همکاران^۱ (۲۰۱۸) تأثیرات عمیق چنین محیط های کاری بر تصمیم گیری حرفه ای حسابرس و پیامدهای بعدی آن بر کارآیی و اثربخشی حسابرس را مورد توجه قرار دادند. پژوهش ها نشان می دهد که کار کردن حسابرس بر روی چندین کار در یک دوره کوتاهی از زمان، قضاوت وی را تحت تأثیر قرار می دهد. باین وجود، پیامدهای چنین محیط های کار بر روی قضاوت حسابرسان در وضعیت هایی که کارهای متوالی، نه به همان صاحبکار و نه به لحاظ اطلاعات حوزه خاص، مربوط هستند تا حد زیادی نادیده گرفته شده است. با توجه به مبانی نظری و پژوهش های مطرح شده فرضیه پژوهش به شرح ذیل بیان می شود:

فرضیه پژوهش: بین ساختار ذهنی حسابرسان مستقل و مراحل حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

^۱ -Bhatachergj and et al



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

منبع: یافته های پژوهشگر

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات رفتاری است. تحقیقات رفتاری در حسابرسی شامل بررسی نظریه ها و روش های علوم رفتاری است که به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار حسابرسان می پردازد. از دیدگاه هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی - پیمایشی از نوع همبستگی و هم چنین از لحاظ روش نیز میدانی و از لحاظ جمع آوری چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از نوع قیاسی و کتابخانه ای محسوب می شود. جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه از راه استقرایی و از طریق ابزار مورد استفاده برای سنجش متغیرهای تحقیق یعنی پرسشنامه انجام شده است. سپس بعد از جمع آوری داده های آماری (جواب های پرسشنامه)، برای جمع آوری داده ها از ابزار اندازه گیری پرسشنامه استفاده شده است. بعد از جمع آوری داده های آماری (از جواب پرسشنامه)، برای جمع بندی و محاسبات از نرم افزار Excel و فرضیه پژوهش از روش مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شد. با توجه به هدف تحقیق جامعه آماری، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است.

یافته ها

نتایج اطلاعات جمعیت شناختی نمونه جامعه آماری در جدول ۱ ارائه شده است. نتایج حاکی از آن است که ۷۴ درصد نمونه مورد نظر را مردان و ۲۶ درصد زنان تشکیل می دهند. و همچنین بخش اعظمی از نمونه دارای مدرک کارشناسی ارشد به بالا می باشند همچنین ۴۷ درصد فعالیت کاری نمونه پژوهش از حسابرسان مستقل تشکیل میشود. همچنین ۹۲ درصد نمونه در رشته حسابداری فارغ التحصیل شده یا مشغول تحصیل می باشند.

جدول ۱- اطلاعات جمعیت شناختی نمونه

متغیر	موارد	تعداد	درصد	متغیر	موارد	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۲۲۴	۷۴	شغل	حسابرس داخلی	۱۴۴	۴۷
	زن	۸۰	۲۶		حسابدار رسمی	۳۲	۱۱
تحصیلات	دانشجوی کارشناسی ارشد	۱۶	۵		بازرس دیوان محاسبات یا عضو کمیته حسابرسی	۱۲۸	۴۲
	کارشناس ارشد	۱۲۸	۴۲	تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۵۶	۱۸
	دانشجوی دکتری	۲۴	۸		بین ۶ تا ۱۰ سال	۸	۳
	دکتری	۱۳۶	۴۵		بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۱۰۴	۳۴
رشته دانشگاهی	حسابداری	۲۸۰	۹۲		بین ۱۶ تا ۲۰ سال	۸۸	۲۹
	حسابرسی	۱۶	۵		بیشتر از ۲۰ سال	۴۸	۱۶
	اقتصاد	۸	۳				

منبع : یافته های پژوهشگر

در پژوهشهایی که در معاملات ساختاری صورت میگیرد نخست بررسی نرمال بودن توزیع دادهها مورد بررسی قرار میگیرد. در جدول ۲ نتایج کشیدگی و چولگی داده ها مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۲- بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

متغیرها	حداقل	حداکثر	چولگی	نسبت بحرانی چولگی	کشیدگی	نسبت بحرانی کشیدگی
Q1	۲	۶	-۰/۰۲۸	-۰/۳۵۶	-۱/۰۶۷	-۳/۷۲۷
Q2	۱	۶	-۰/۳۲۸	-۳/۹۴۱	-۰/۰۷۹	-۰/۳۵۳
Q3	۳	۶	۰/۲۹۳	۲/۳۶۱	-۰/۵۲۵	-۲/۲۸۷
Q4	۳	۶	-۰/۵۲۱	-۴/۴۶۱	۰/۵۲۶	۲/۰۵
Q5	۳	۶	-۰/۳۸۲	-۲/۶۸۴	-۰/۶۵۲	-۲/۴۰۶
Q6	۳	۶	-۰/۰۵۲	-۰/۳۶۷	-۱/۱۴	-۴/۰۵۷
Q7	۲	۶	-۰/۸۱۱	-۴/۶۳۹	۰/۰۹۳	۰/۳۳۲

متغیرها	حداقل	حداکثر	چولگی	نسبت بحرانی چولگی	کشیدگی	نسبت بحرانی کشیدگی
Q8	۲	۶	-۰/۲۳۲	-۴/۲۵۵	-۰/۲۶۲	-۰/۹۳۳
Q9	۱	۶	-۰/۵۲۸	-۳/۲۵	-۰/۳۷۲	-۱/۳۲۶
Q10	۲	۶	-۰/۲۷۳	-۱/۹۷	-۱/۲۱۴	-۴/۳۲۱
Q11	۱	۶	-۰/۴۴	-۳/۱۲۵	-۰/۳۲۵	-۱/۱۵۷
Q12	۲	۶	-۰/۲۸۶	-۲/۰۳۷	-۰/۹۰۱	-۳/۲۰۸
Q13	۱	۶	-۰/۳۸۲	-۲/۲۵۵	-۰/۴۹۸	-۱/۷۷۳
Q14	۲	۶	-۰/۴۶۲	-۲/۷۱۶	-۰/۶۵۸	-۲/۳۴
Q15	۱	۶	-۰/۱۲۴	-۳/۰۹۳	-۰/۲۳۳	-۰/۸۲۹
Q16	۱	۶	-۰/۲۵۲	-۲/۶۲۲	-۰/۵۴۲	-۱/۹۲۹
Q17	۱	۶	-۰/۱۳۵	-۰/۹۸	-۰/۶۹	-۲/۴۵۷
Q18	۱	۶	-۰/۰۷۹	-۰/۵۶۴	-۰/۵۹۵	-۲/۱۱۶
Q19	۱	۶	-۰/۲۳۷	-۱/۶۸۴	-۰/۷۰۲	-۲/۵
Q20	۱	۶	-۰/۱۸۹	-۱/۳۴۳	-۰/۵۲۸	-۱/۸۷۹
Q21	۱	۷	-۰/۲۰۶	-۱/۴۶۶	-۰/۳۹۵	-۱/۴۰۴
Q22	۱	۶	-۰/۱۴۱	-۱/۰۰۵	-۰/۷۶۵	-۲/۷۲۳
Q23	۱	۶	-۰/۲۵۷	-۱/۸۲۷	-۰/۷۵۴	-۲/۶۸۲
Q24	۱	۷	-۰/۳۴۲	-۲/۴۳۶	-۰/۴۴۷	-۱/۵۹۲
Q25	۱	۶	-۰/۲۲۹	-۱/۶۳۲	-۰/۵۲۲	-۱/۸۵۶
Q26	۱	۶	-۰/۲۴۳	-۱/۷۲۸	-۰/۵۹۳	-۲/۱۱۲
Q27	۱	۶	-۰/۱۱۱	-۰/۷۹۳	-۰/۷۶۴	-۲/۷۱۷

منبع : یافته های پژوهشگر

با توجه به اینکه چولگی و کشیدگی تمام آیتم ها به ترتیب در بازه بین (۲+ و ۲-) و (۷+ و ۷-) قرار دارند و همچنین نسبتهای بحرانی هر دو معیار کمتر از ۵ میباشند بنابراین همه متغیرها نرمال میباشند.

آزمونهای تناسب دادهها در تحلیل عاملی

در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از اطمینان حاصل شود که آیا میتوان دادههای را تقلیل، و به چند عامل پنهانی کاهش داد یا خیر؟ که برای این مقصود از دو آزمون کیزر-میر-اولکین و بارتلت استفاده شده است. در جدول ۳ نتایج آزمون ارائه شده است.

جدول ۳- نتایج آزمون کیزر-میر-اولکین و بارتلت

نوع آزمون	آماره	نوع آزمون	آماره	درجه آزادی	معناداری
آزمون کیزر	۰/۸۵۶	آزمون کورویت بارتلت	۶۷۵۱/۰۴۸	۳۷۱	<۰/۰۰۰

منبع : محاسبات پژوهشگر

با توجه به اینکه مقادیر آماره آزمون کیزر بالاتر از ۷۰ درصد میباشد بنابراین تناسب دادههای برای انجام تحلیل عاملی مورد تایید قرار گرفت. همچنین با توجه به معنادار بودن آزمون کورویت بارتلت میتوان دریافت که ماتریس همبستگی همانی نیست و بین متغیرها همبستگی وجود دارد و امکان انجام تحلیل عاملی وجود دارد.

روایی و پایایی پرسشنامه

از آنجا که در پژوهش حاضر، پرسشنامه بهترین ابزار جمعآوری اطلاعات و اندازهگیری متغیرها میباشد. بنابراین سنجش و اندازهگیری روایی پرسشنامه نیز از اهمیت خاصی برخوردار است. زیرا روایی پژوهش نیز میزان سازگاری پرسشنامه را با اهداف پژوهش نشان میدهد. در این پژوهش به منظور تعیین اعتبار ابزار اندازه گیری از دو روش اعتبار محتوا و اعتبار سازه بهره گرفته شده است. ضریب نسبی (CVI) و شاخص روایی محتوایی (CVR) لاوشی (۱۹۷۵) دو ابزار تعیین اعتبار محتوا به شکل کمی است. در این روش با ارسال پرسشنامه برای ۱۵ خبره دانشگاهی از آنها درخواست شد تا بازخورد لازم را در ارتباط با پرسشنامه ارائه دهند. در این پرسشنامه از آنها خواسته میشود که نظر خود را دربارهی هر آیت در مقیاس قضاوتی که تعیین شده است لحاظ نمایند. پاسخ اعضا در سه کد (ضروری، مفید اما غیر ضروری و غیر ضروری) طبقه بندی میشوند. آرای اعضای گروه از طریق فرمول زیر کمی سازی میشوند :

رابطه (۱)

$$CVR = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

در این رابطه:

n_e تعداد متخصصانی است که به گزینهی «ضروری» پاسخ داده اند

N تعداد کل متخصصان مشارکت کننده در این روایی می باشد

حداقل CVR با توجه به انتخاب ۱۵ خبره جهت تعیین روایی پرسشنامه برابر ۰/۴۹ میباشد. اگر مقدار محاسبه شده از ۰/۴۹ بیشتر باشد اعتبار محتوای آن آیت پذیرفته می شود. همچنین ضریب نسبی (CVI) بصورت تجمیع امتیازات موافق (ضروری و مفید اما غیر ضروری) برای هر آیت را محاسبه میکند. هر چقدر روایی محتوایی بالاتر باشد، مقدار ضریب نسبی به سمت ۱ میل میکند. معادله زیر نحوه محاسبه ضریب نسبی را تعیین میکند.

رابطه (۲)

$$CVI = \frac{\sum CVR}{Retained\ Numbers}$$

CVR : مجموع مقادیر محاسبه شده شاخص محتوایی روایی

Retained Numbers : تعداد سوالات باقیمانده

همچنین یکی از موضوعات اصلی در بحث روش پژوهش پایایی ابزار اندازه گیری است. در این پژوهش به منظور ارزیابی قابلیت اطمینان پرسشنامه از آزمون آلفای کرونباخ در نرم افزار SPSS استفاده گردیده است. در جدول ۴ نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه ارائه شده است.

جدول ۴- نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه ساختار ذهنی حسابرسان مستقل و کیفیت فرآیند حسابرسی

سازه اصلی	عامل ها	گویه	شاخص ها	روایی و پایایی پرسشنامه				
				CVR	CVI	بارهای عاملی	سطح معناداری	AVE
ساختار ذهنی حسابرسان	ویژگی های رفتاری	Q1	احاطه بر اوضاع و کنترل شرایط	۰/۷۳	۱	۰/۹۶	۰/۰۰۰	۰/۸۷۱
		Q2	محافظه کاری رفتاری در حرفه حسابرسی	۰/۶۰	۱	۰/۸۱	۰/۰۰۰	۰/۸۷۴
		Q3	برتری جویی در عملکردهای حرفه ای	۰/۶۰	۰/۸۷	۰/۶۸	۰/۰۰۰	۰/۸۶۸
	ویژگی های ادراکی	Q4	فهم محتوایی و ارزشی از محیط حرفه ای	۰/۸۷	۱	۰/۸۳	۰/۰۰۰	۰/۸۶۷
		Q5	تعلق خاطر نسبت به محیط حرفه ای	۰/۷۳	۰/۹۳	۰/۸۷	۰/۰۰۰	۰/۸۶۹
		Q6	شناخت توانمندی ها در محیط حرفه ای	۰/۶۰	۰/۸۷	۰/۹۸	۰/۰۰۰	۰/۸۶۶
	ویژگی های اخلاقی	Q7	فضیلت های رفتاری	۰/۶۰	۰/۹۳	۰/۷۵	۰/۰۰۰	۰/۸۷۰
		Q8	وظیفه شناسی	۰/۷۳	۰/۹۳	۰/۸۷	۰/۰۰۰	۰/۸۶۸
		Q9	تعهد رفتاری	۰/۶۰	۰/۹۳	۰/۹۱	۰/۰۰۰	۰/۸۷۱
	ویژگی های شناختی	Q10	سطح تجربه شناختی از ماهیت حسابرسی	۰/۷۳	۰/۹۳	۰/۸۸	۰/۰۰۰	۰/۸۶۹
		Q11	حفظ ثبات هیجانی	۰/۶۰	۰/۸۷	۰/۸۵	۰/۰۰۰	۰/۸۷۰
		Q12	تصور سازی مسئولانه از حرفه	۰/۶۰	۰/۹۳	۰/۹۴	۰/۰۰۰	۰/۸۶۷
مراحل (فرآیند) حسابرسی مستقل	ارزیابی ریسک حسابرس	Q13	شناخت محیط واحد مورد رسیدگی توسط حسابرس مستقل	۰/۶۰	۱	۰/۶۹	۰/۰۰۰	۰/۸۶۵
		Q14	افزایش اطمینان از حسابرسی داخلی	۰/۷۳	۱	۰/۸۰	۰/۰۰۰	۰/۸۶۱
		Q15	برآورد سطح اهمیت یا اشتباه قابل تحمل در سطح صورتهای مالی	۰/۸۷	۱	۰/۸۹	۰/۰۰۰	۰/۸۶۱
		Q16	شناسایی نقاط ضعف با اهمیت	۰/۶۰	۰/۹۳	۰/۸۱	۰/۰۰۰	۰/۸۶۲
	برنامه ریزی حسابرس	Q17	زمان و تعداد افراد مورد نیاز برای رسیدگی به سرفصل حسابهای مختلف	۰/۶۰	۱	۰/۸۳	۰/۰۰۰	۰/۸۶۲
		Q18	تعیین اندازه نمونه مورد نیاز به منظور رسیدگی در هر حساب	۰/۷۳	۱	۰/۸۴	۰/۰۰۰	۰/۸۶۳
		Q19	ملاحظات هزینه و بودجه مورد نیاز برای اجرای فرایند حسابرسی	۰/۶۰	۱	۰/۸۳	۰/۰۰۰	۰/۸۶۳
		Q20	طراحی نوع و ماهیت آزمونهایی که باید اجرا شود	۰/۶۰	۰/۸۷	۰/۷۶	۰/۰۰۰	۰/۸۶۴
		Q21	تعیین میزان و گسترهی اجرای آزمونهای محتوا	۰/۸۷	۱	۰/۷۹	۰/۰۰۰	۰/۸۶۵
	اجرای عملیات و گزارشگری	Q22	اطمینان از نبودن تخلفات مهم و عدم اتلاف و تضييع منابع حقوق صاحبان سهام	۰/۷۳	۱	۰/۹۸	۰/۰۰۰	۰/۸۵۷
		Q23	اطمینان از ثبت کامل تمامی رویدادها و مانده حسابها و اطمینان از کامل بودن اطلاعات ثبت شده در سیستمهای رایانه ای	۰/۶۰	۰/۸۷	۰/۶۹	۰/۰۰۰	۰/۸۵۸
		Q24	استفاده از خطرپذیری محاسبه شده در برنامه ریزی مراحل حسابرسی	۰/۶۰	۰/۹۳	۰/۶۷	۰/۰۰۰	۰/۸۵۷

سازه اصلی	عامل ها	گویه	شاخص ها	روایی و پایایی پرسشنامه				
				CVR	CVI	بارهای عاملی	سطح معناداری	AVE
		Q25	اظهار نظر حسابرس در خصوص نحوه مطلوبیت صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری	۰/۷۳	۰/۹۳	۰/۹۹	۰/۰۰۰	۰/۸۶۰
		Q26	به موقع بودن و افزایش اعتبار دهی گزارش حسابرسی	۰/۷۳	۰/۹۳	۰/۶۷	۰/۰۰۰	۰/۸۶۰
		Q27	کاهش ریسک دعوی قضایی علیه حسابرس	۰/۶۰	۰/۹۳	۰/۹۹	۰/۰۰۰	۰/۸۶۰
			میزان پایایی کل پرسشنامه					۰/۸۶۹

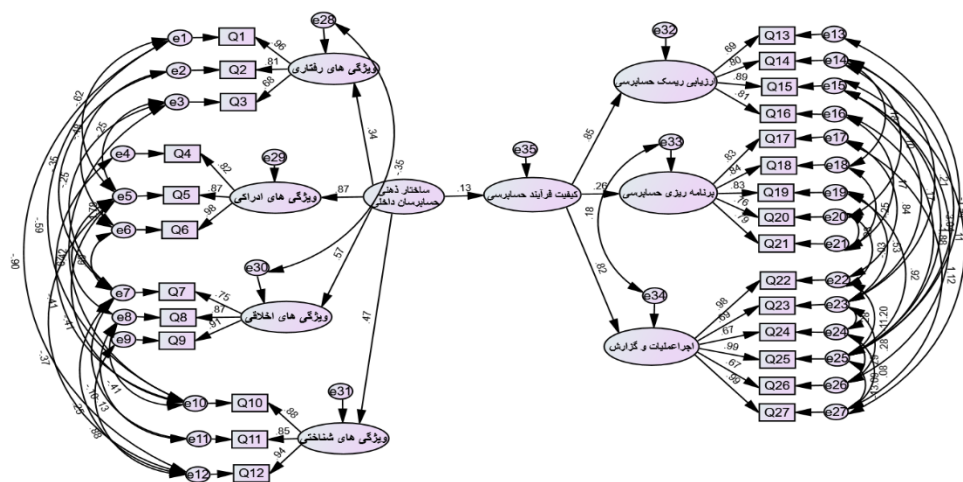
منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به اینکه مقادیر شاخص روایی محتوایی (CVR) همه آیتها بالای ۰/۴۹ میباشد و همچنین با توجه به اینکه شاخص ضریب نسبی (CVI) برای همهی معیارها بالاتر از مقدار قابل قبول (۰/۶۹) میباشد. بنابراین روایی محتوایی همهی معیارها مورد تایید قرار میگردد. همچنین با توجه به اینکه مقدار ضریب آلفا در کل برابر با ۰/۸۶۹ است، مشخص می شود که این ۲۷ معیار دارای سازگاری درونی خوبی هستند. بنابراین میتوان نتیجه گرفت که پرسشنامه از پایایی خوبی برخوردار است و میتواند در جهت سنجش اهداف پژوهشگر مورد استفاده قرار گیرد. همچنین با توجه به اینکه ضریب آلفا تک تک معیارها بالای ۰/۷۰ درصد میباشد بنابراین هیچ یک از معیارها پرسشنامه حذف نشدند.

پس از تعیین الگوی مفهومی پژوهش و بررسی اعتبار محتوا و پایایی پرسشنامه مهمترین مرحله الگوسازی، اعتبار سنجی الگوی اندازه گیری است. در این بخش، پژوهشگر به دنبال جواب این پرسش است که آیا الگوی مفهومی، دادههای پژوهش را نمایندگی میکند؟ یا خیر. اعتبار یک الگو با استفاده از معیارهای نیکویی برازش مورد بررسی قرار میگردد. بنابراین، در این مرحله از تحلیل های آماری انتظار بر این است که برای هر سازه، برازش دادهها با توجه به الگوی مفهومی پژوهش بر اساس معیارهای علمی، قابل قبول باشد. شکل (۲) و جدول (۵) الگوی اصلاح شده برای اندازه گیری سازه های ساختار ذهنی حسابرسان مستقل، فرآیند حسابرسی و همچنین الگوی ساختاری پژوهش به همراه ضرایب مسیر و سطح معناداری و شاخصهای برازش مربوط به هر کدام را نشان میدهد.

پس از بررسی روایی پرسشنامه از طریق اعتبار محتوا توسط معیارهای ضریب نسبی (CVI) و شاخص روایی محتوایی (CVR) حال به بررسی اعتبار سازه به کمک اعتبار همگرا و واگرا (افتراقی) پرداخته میشود. اعتبار همگرا به بررسی میزان همبستگی یک معرف با سایر معرفهای همان متغیر اطلاق میشود. به منظور بررسی اعتبار همگرا از دو معیار بارهای بیرونی معرفها و میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بهره گرفته شد که نتایج این آزمونها در جدول (۴) ارائه شده است. همانطور که در جدول مشاهده میگردد تمامی بارهای عاملی مرتبه اول بیش از ۰/۶۰ درصد و معنادار میباشند. بنابراین مدل ساختاری از روایی همگرایی مناسب برخوردار است. همچنین با توجه به اینکه میانگین واریانس استخراج شده متغیرها بالاتر از ۰/۵۰ درصد میباشد پس میتوان بیان کرد که معرفهای در نظر گرفته شده برای هر متغیر از اعتبار همگرایی لازم برخوردار است. و متغیر مورد نظر حداقل بیش از نیمی واریانس معرف ها را تبیین میکند. در جدول (۵) بارهای عاملی مرتبه دوم مورد بررسی قرار گرفت گرفته است.

که اکثر عاملها دارای مقادیر بیش از ۴۰ درصد و همچنین تمامی عامل ها در سطح ۵ درصد معنادار میباشند. تنها دو متغیر دارای بارهای کمتر از ۴۰ درصد میباشند. با توجه به پژوهش منصورفر (۱۳۸۵) که سطح معناداری قابل قبول بار عاملی را بسته به حجم نمونه دانسته است. و بیان نموده که برای حجم ۳۰۰ نفر، بار عاملی نسبتا قابل قبول بین ۱۱ تا ۱۴ درصد میباشد. و همچنین با در نظر گرفتن این موضوع که حذف معرفهای زیر ۴۰ درصد مشروط بر این است که لطمهای بر اثر اعتبار محتوایی آن نزنند (هیر و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین این دو معرف (ویژگیهای رفتاری و برنامه ریزی حسابرسی) با توجه به سطح معناداری ۵ درصد از مدل ساختاری پژوهش حذف نگردیند.



جدول ۵- بارهای عاملی تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم

سازه اصلی	عامل های مرتبه دوم	بار عاملی	سطح معناداری
ساختار ذهنی حسابرسان مستقل	ویژگیهای رفتاری	۰/۴۴	۰/۰۰۰
	ویژگیهای ادراکی	۰/۸۸	۰/۰۰۰
	ویژگیهای اخلاقی	۰/۶۵	۰/۰۰۰
	ویژگیهای شناختی	۰/۴۴	۰/۰۰۰
مراحل (فرایند) حسابرسی	ارزیابی ریسک حسابرسی	۰/۷۹	۰/۰۰۰
	برنامه ریزی حسابرسی	۰/۳۲	۰/۰۰۶
	اجرای عملیات و گزارش حسابرسی	۰/۷۸	۰/۰۰۰

منبع : یافته های پژوهشگر

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم که نتایج حاصل از آن در جدول (۵)، نشان داده شد، مشخص شد که تمامی گویه ها دارای بارعاملی معنادار میباشد. همچنین با توجه به اینکه بارهای عاملی تاییدی مرتبه اول در سطح ۵ درصد معنادار و متوسط واریانس استخراج شده بالای ۰/۶ می باشند که نشان از مناسب بودن این معیار و روایی همگرا مناسب مدل های اندازه گیری دارد. بنابراین در ادامه به بررسی روایی واگرای سازه ها و مدل ساختاری پرداخته میشود. روایی واگرای قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه های دیگر تعامل بیشتری با شاخص هایش دارد. در این پژوهش از معیار بارهای عرضی بهره گرفته شده است که در جدول ۶ ارائه شده است. با توجه به نتایج جدول (۶) معیار بارهای عرضی معرفیها نشان از آن دارد که میزان همبستگی بالایی بین هر معرف و متغیرهایش وجود دارد. با توجه به اینکه بارهای بیرونی هر معرف با متغیرش بیشتر از ۶۰ درصد میباشد و در مقابل بارهای عرضی سایر متغیرها کمتر از ۳۰ درصد میباشد بنابراین روایی واگرا متغیرهای پژوهش مورد تایید قرار گرفت.

جدول ۶- معیار بارهای عرضی متغیرهای پژوهش

سازه اصلی	عامل ها	گویه ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
ساختار ذهنی حسابرسان داخلی	ویژگیهای رفتاری	۱Q	۰/۰۲۲	۰/۰۲۶	۰/۰۶۴	۰/۰۱۵	۰/۰۲۳	۰/۰۹۱۶	۰/۰۸۵
		۲Q	۰/۰۰۲	۰/۰۵۴	۰/۰۱۶۳	۰/۰۳۱	۰/۰۰۹	۰/۰۸۸۲	۰/۰۶۴
		۳Q	۰/۰۶۸	۰/۰۳۱	۰/۰۱۷۶	۰/۰۲۵	۰/۰۰۹	۰/۰۷۸۸	۰/۰۲۱۱
	ویژگیهای ادراکی	۴Q	۰/۰۲۷	۰/۰۲۷	۰/۰۲۶۸	۰/۰۱	۰/۰۱۳	۰/۰۱۹۷	۰/۰۸۶۲
		۵Q	۰/۰۸۹	۰/۰۴۸	۰/۰۴۱	۰/۰۸۱	۰/۰۰۹	۰/۰۶۲	۰/۰۸۹۲
		۶Q	۰/۰۱۴	۰/۰۴۱	۰/۰۲۹۵	۰/۰۲۳۲	۰/۰۸۷	۰/۰۲۰۲	۰/۰۷۴۶
	ویژگیهای اخلاقی	۷Q	۰/۰۲۲	۰/۰۰۳	۰/۰۸۷۱	۰/۰۵۱	۰/۰۰۷	۰/۰۴۴	۰/۰۱۱
		۸Q	۰/۰۰۲	۰/۰۰۵	۰/۰۸۹۱	۰/۰۱۷۴	۰/۰۰۸	۰/۰۵۱	۰/۰۱۴
		۹Q	۰/۰۰۱	۰/۰۰۸	۰/۰۸۶۸	۰/۰۱۴	۰/۰۲۸	۰/۰۹۱	۰/۰۲۳۴
	ویژگیهای شناختی	۱۰Q	۰/۰۰۶	۰/۰۲۶	۰/۰۶۱	۰/۰۹۱۹	۰/۰۶۱	۰/۰۱۳	۰/۰۱۳۴
		۱۱Q	۰/۰۰۳	۰/۰۶۴	۰/۰۴۹	۰/۰۹۲	۰/۰۰۶	۰/۰۰۴	۰/۰۰۲
		۱۲Q	۰/۰۳۵	۰/۰۱۷	۰/۰۲۹۷	۰/۰۸۸۹	۰/۰۰۶	۰/۰۲۲	۰/۰۱۱
مراحل حسابرسی مستقل	ارزیابی ریسک حسابرسی	۱۳Q	۰/۰۲۲	۰/۰۰۶	۰/۰۴۷	۰/۰۰۵	۰/۰۸۱۶	۰/۰۰۷	۰/۰۰۲۵
		۱۴Q	۰/۰۲۰۳	۰/۰۵۸	۰/۰۰۷	۰/۰۱۱	۰/۰۶۶	۰/۰۳۵	۰/۰۰۸۴
		۱۵Q	۰/۰۲۷۱	۰/۰۹۶	۰/۰۵۵	۰/۰۰۶	۰/۰۷۶	۰/۰۲۲	۰/۰۰۱۳
		۱۶Q	۰/۰۲۲۹	۰/۰۱۰۳	۰/۰۱۴	۰/۰۰۴	۰/۰۷۳	۰/۰۳۳	۰/۰۰۱۱
	برنامهریزی حسابرسی	۱۷Q	۰/۰۲۵۴	۰/۰۸۱۹	۰/۰۰۶	۰/۰۴۵	۰/۰۱۶	۰/۰۳۳	۰/۰۰۱
		۱۸Q	۰/۰۱۹۸	۰/۰۸۱۷	۰/۰۳۵	۰/۰۱۹	۰/۰۱۹	۰/۰۱۲	۰/۰۰۲
		۱۹Q	۰/۰۱۵۹	۰/۰۸۷۲	۰/۰۱۳	۰/۰۰۲	۰/۰۴۲	۰/۰۰۵	۰/۰۰۷۴
		۲۰Q	۰/۰۱۵۵	۰/۰۸۲۶	۰/۰۴۹	۰/۰۱۲	۰/۰۰۸	۰/۰۰۸	۰/۰۰۳
		۲۱Q	۰/۰۰۶۲	۰/۰۸۴۲	۰/۰۰۱	۰/۰۰۷	۰/۰۱۱۷	۰/۰۲۶	۰/۰۰۶۷

سازه اصلی	عامل ها	گویه ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
	اجرای عملیات حسابرسی و گزارشگری	۲۲Q	۰/۸۱۵	۰/۰۱۸۷	۰/۰۱۴	۰/۰۲۸	۰/۲۷	۰/۰۴۲	۰/۰۲۴
		۲۳Q	۰/۷۵	۰/۳۶۹	-۰/۰۰۷	۰/۰۰۶	۰/۲۳۸	۰/۰۱۵	۰/۰۲۵
		۲۴Q	۰/۸۳۶	۰/۱۱۶	۰/۰۲۶	-۰/۰۱۹	۰/۱۹	۰/۰۲۵	-۰/۰۳۶
		۲۵Q	۰/۸۲۷	۰/۱۸۲	-۰/۰۶۷	۰/۰۵۱	۰/۰۶۵	-۰/۰۴۱	۰/۱۲۴
		۲۶Q	۰/۸۲۸	۰/۰۸۳	-۰/۰۲۳	-۰/۰۰۱	۰/۱۹۷	۰/۰۵۲	-۰/۰۰۲
		۲۷Q	۰/۸۱۸	۰/۱۸۶	۰/۰۰۳	۰/۰۱۳	۰/۲۸۱	۰/۰۶۳	۰/۰۱۳

منبع : یافته های پژوهشگر

پس از بررسی روایی و پایایی سازهها و مدل ساختاری در ادامه به بررسی نیکویی برازش مدل در سازههای ساختار ذهنی حسابرسان مستقل و کیفیت فرآیند حسابرسی و همچنین مدل ساختاری پژوهش پرداخته شد که نتایج این پژوهش در جدول شماره ۷ ارائه شده است. در این پژوهش تنها معیارهای با اهمیت برازش مدل بر اساس پژوهش مک دونالد و هو (۲۰۰۲) و ها و بنتلر (۱۹۹۹) ارائه شده است.

جدول ۷- مقادیر شاخص های نیکویی برازش الگوی ساختاری

معیارهای نیکویی برازش	نام شاخص	مقادیر شاخص های نیکویی برازش			سطح برازش قابل قبول
		ساختار ذهنی حسابرسان مستقل	مراحل (فرآیند) حسابرسی	الگوی ساختاری کلی	
شاخص نسبت درجه آزادی به مدل مستقل	CMIN/DF	۲/۶۷۸	۱/۳۶۰	۱/۶۹۶	کمتر از ۳
شاخص نیکویی برازش	GFI	۰/۹۶۵	۰/۹۵۳	۰/۹۰۳	بالای ۰/۹۰
شاخص برازش مقایسه‌ای یا تطبیقی	CFI	۰/۹۸۴	۰/۹۹۳	۰/۹۷۱	بالای ۰/۹۰
شاخص برازش حد مطلوب	NFI	۰/۹۷۵	۰/۹۷۴	۰/۹۳۳	بالای ۰/۹۰
شاخص ریشه‌ی میانگین مانده‌ها	SRMR	۰/۰۷۴	۰/۰۴۷	۰/۰۶۴	کمتر از ۰/۱۰
ریشه میانگین مربعات خطای مدل	RMSEA	۰/۰۷۴	۰/۰۳۴	۰/۰۴۸	کمتر از ۰/۱۰

منبع : یافته های پژوهشگر

پس از حصول اطمینان از نیکویی برازش الگوی ساختاری و عدم وجود تفاوت قابل توجه بین معیارهای نیکویی برازش در الگوی اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، نوبت به بررسی فرضیه‌ی پژوهش (تفسیر ضرایب برآوردی بین متغیرهای پنهان و متغیر مشاهده‌پذیر) می‌رسد. نتایج پژوهش که در جدول ۸ ارائه گردیده است حاکی از آن است که ساختار ذهنی حسابرسان مستقل اثر مثبتی بر کیفیت فرآیند حسابرسی دارند. همچنین با توجه به اینکه سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد بنابراین فرضیه پژوهش تایید می‌گردد.

جدول ۸- نتیجه آزمون فرضیه پژوهش

مسیر	ضریب مسیر	نسبت بحرانی	سطح معناداری
ساختار ذهنی حسابرسان مستقل <----- مراحل حسابرسی	۰/۱۲۸	۲/۰۵۰	۰/۰۴

منبع : یافته های پژوهشگر

بحث و نتیجه گیری

هدف این پژوهش شناسایی مولفه های ساختار ذهنی حسابرسان مستقل در مراحل (فرآیند) حسابرسی می باشد . رسوایی های مالی اخیر در کشورهای پیشرفته و به تبع آن کشورهای در حال توسعه که بیانگر نقض ضوابط اخلاقی است ، اهمیت جایگاه اخلاقی حسابرسان را بیش از پیش آشکار نموده است. حسابرسان علاوه بر تبحر در فعالیت حرفه ای خود باید به مسئولیت های اخلاقی خود نیز توجه نمایند . نگرانی در مورد قابلیت اتکا به گزارش های حسابرسی ، ما را بر آن می دارد که به جنبه های اخلاقی رفتار حرفه ای حسابرسان توجه نماییم . یکی از جنبه های مهم هوش اخلاقی است که میتواند بر عملکرد حسابرسان تأثیرگذار باشد. اخلاق در همه زمینه هایی که در منافع عمومی تأثیر گذار است و استفاده کنندگان از صورتهای مالی دسترسی مستقیم به اطلاعات نداشته و باید بر رفتار حرفه ای و اخلاقی دیگران قضاوت نمایند مهم است. هرچه حسابرسان از هوش اخلاقی بالاتری برخوردار باشند، عملکرد بهتری خواهند داشت. عناصر هوش اخلاقی بیانگر این است که هر چه مولفه مسئولیت پذیری در هوش اخلاقی حسابرسان مستقل بالاتر باشد عملکرد حرفه ای آنها نیز تقویت می گردد. میتوان این گونه بیان داشت که این عنصر از هوش اخلاقی در فعالیت حرفه ای و قضاوتی چون حسابرسی از سایر جنبه های هوش اخلاقی مهم تر است. نتایج فرضیه این پژوهش با پژوهش های آساره و همکاران (۲۰۱۹)، مهربان پور و همکاران (۱۳۹۷) و موسوی و حاجیها (۱۳۹۷) همخوانی دارد.

چنانچه در سازمان، مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسان مستقل قوی باشد، در مقایسه با زمانی که عملکرد حسابرسی داخلی ضعیف و مدیریت اخلاقی قوی است، احتمال این که حسابدار، درخواست غیراخلاقی مدیر مالی را برای ثبت دفتری سؤال برانگیز انجام دهد، بسیار کم است. همچنین چنانچه عملکرد حسابرسی داخلی قوی باشد، آئین رفتار حرفه ای را به طور کامل رعایت کند باعث خواهد شد که فرآیند عملکرد و گزارشگری حسابرسی مستقل بهتر و کارآتر و اثربخشی بیشتری داشته باشد و همچنین عملکرد مناسب و بهینه حسابرسان داخلی باعث خواهد شد که از دعاوی حقوقی و قضایی جلوگیری بعمل آید و فرآیند سابقه تجاری و درآمدی شرکت ها بهتر شود، چرا حسابرسان مستقل دیدگاه کاملتری نسبت به عملکرد حسابداری شرکت پیدا می کنند. همچنین نتایج تحقیق نشان میدهد زمانی که عملکرد حسابرسان مستقل قوی است با اتکا، بر کیفیت مدیریت اخلاقی سازمان، عملکرد حسابرسی مستقل تأثیری متفاوت بر تصمیم گزارشگری مالی دارد. بنابراین، عملکرد حسابرسان مستقل قوی، باعث افزایش حساسیت های حسابدار به گرایش خلاق موضوع می شود که به نوبه خود بر تصمیم های حسابداری ، تأثیر می گذارد.

اصل عینی گرایي حسابرس را ملزم می کند که بی طرف، از نظر فکری صادق و عادری از تعارض منافع باشد. اگر حسابرس هوش معنوی یا ساختار فکری مناسب داشته باشد، عمل غیر اخلاقی و تقلب نمی تواند از او سر بزند و بالعکس. بنابراین حرفه حسابداری به حسابرسی نیاز دارد که هوش معنوی را در نظر بگیرد، به طوری که دارای فکر باز، صادق و بی طرف باشد. بر اساس صفات حسابرس هیچ آسیبی به استفاده کننده گزارش مالی نخواهد زد. عمل خلاف اخلاق حرفه ای و تقلب مایه تقصیر و شکست حسابرس است، چون نتیجه ای صادقانه ای از حسابرسی حاصل نخواهد داشت. این مورد نشان می دهد که حسابرس عملکرد پایین داشته است. همچنین هوش هیجانی بر نحوه عملکرد موفق و کارآمد افراد و حتی در ارزیابی این عملکرد توسط خود؛ همکاران و یا سرپرستان تاثیر می گذارد. از آنجایی که موسسات حسابرسی امروزی، در بازاری پر رقابت و پر چالش به فعالیت مشغول هستند، این تلاطم محیطی مدیران این موسسات را بر آن داشته که بهبود عملکرد حسابرسان را به عنوان استراتژی رقابتی خود در بازار امروز برگزینند. بنابراین زیر بنای هر گونه حرکت به سوی رشد و توسعه و بهبود فرآیند عملکرد حسابرسان در موسسات حسابرسی، شناخت دقیق وضعیت موجود، تشخیص نقاط قوت و ضعف و سپس طرح برنامه هایی سنجیده برای بهبود عملکرد آنان است.

پیشنهادهای کاربردی

- (۱) با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می گردد آموزش و برگزاری دوره های آئین رفتار حرفه ای، ارتقای سلامت اداری و ارتقای رضایت شغلی حسابرسان که می تواند رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان را بهبود ببخشد؛ در دستور کار جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد.
- (۲) استفاده از طرز تفکر هدفمند را در حسابرسان مستقل در عمل و در زمان ارزیابی شواهد حسابرسی برانگیخت و به دنبال آن نیز تردید حرفه ای بکارگرفته شده توسط آنها را افزایش داد. در واقع، قرار دادن حسابرسان در شرایطی که در آنها بکارگیری طرز تفکر هدفمند تحریک شود، منجر به افزایش تمایل حسابرسان به کسب شواهد متقاعدکننده و صحیح، هم از نظر کمی و هم از نظر کیفی شده و از این طریق این امر می تواند منجر به ارائه اظهارنظری منطقی، صحیح و قابل توجیه از سوی آنها گردد.
- (۳) نتایج این فرضیه می تواند راهنمایی برای تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی در جهت عملیاتی کردن عنصر کلیدی در حسابرسی یعنی تردید حرفه ای بکار گرفته شده توسط حسابرسان باشد. لازم به ذکر است که استانداردهای حسابرسی، تردید حرفه ای را تنها در یک سطح مفهومی به عنوان طرز نگرشی که دربرگیرنده یک ذهن پرسش گر و یک ارزیابی منتقدانه از شواهد است، تعریف می کند و هیچ گونه تلاشی در جهت عملیاتی کردن آن نداشته است.
- (۴) جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی: ضرورت نظارت مؤثر بر اجرای استاندارد حسابرسی (۶۱۰) ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی، تدوین چک لیست های کنترل کیفیت و ارزیابی واحدهای حسابرسی داخلی صاحبکار، ارائه خدمات در چارچوب اصول و ضوابط حرفه ای، آموزش، ضرورت انجام کنترل کیفیت خدمات حسابرسی داخلی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران،

بهره گیری از تجارب موفق، استفاده از تجارب بین المللی نیز به عنوان گزیده های از پیشنهادها و راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص است.

فهرست منابع

- آسیابی اقدام ، لیلا ، رحیم زاده ، اشکان ، فلیحی، نعمت ، رجایی ، یداله (۱۴۰۰). انتخاب سبد دارایی سهام مبتنی بر روش اقتصاد رفتاری (مورد مطالعه بازار بورس تهران) ، فصلنامه اقتصاد مالی ، دوره ۱۵ ، شماره ۵۵ ، صص ۱۵۵-۱۸۹
- آژنگ ، احمد و عظیمی ، عابد . (۱۳۹۴). بررسی نقش حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک . مجله حسابرسی: نظریه و عمل ؛ ۲ (۳)، ۱-۱۸.
- حاجیها ، زهره . و حقیقی ، حسین (۱۳۹۵). بررسی رابطه کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه ای حسابرسی داخلی در شرکت های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران . مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت .
- حاجیها ، زهره ، ملاسلطانی، جمال (۱۳۹۵) رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم ، شماره ۱ ، صص ۶۳-۴۱.
- خدایاری ، محمد عظیم ، یعقوب نژاد، احمد، خلیلی عراقی، مریم (۱۳۹۹). مقایسه برآورد تلاطم بازارهای مالی با استفاده از مدل رگرسیون و مدل شبکه عصبی، فصلنامه اقتصاد مالی، شماره ۵۲، پاییز ۱۳۹۹ ، صص ۱۴- ۱۸.
- خلیلی ثمرین، فاطمه، خلیل پور ، مهدی ، رضانی ، جواد (۱۴۰۰). رتبه بندی عوامل درون سازمانی و برون سازمانی موثر بر گزارشگری مالی متقلبانه با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی ، فصلنامه اقتصاد مالی ، دوره ۱۵ ، شماره ۵۵ ، صص ۱۴-۱۷.
- فتحی ، زهرا ، بهار مقدم ، مهدی، پورحیدری، امید (۱۴۰۰). بررسی تاثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه ابعاد ذهنیت فلسفی و قضاوت حرفه ای حسابرس: رویکرد ساختاری ، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی ، دوره ۱۸ ، شماره ۶۹ ، صص ۱-۲۸.
- مرادی ، جواد، زکی زاده، زهرا (۱۳۹۳). بررسی نقش مدیریتی اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی ، مجله دانش حسابداری، سال پنجم ، شماره ۱۸ ، صص ۱۶۳-۱۴۱.
- رحمانی نیا ، احسان ، یعقوب نژاد ، احمد (۱۳۹۶) عوامل موثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان داخلی ، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ، سال ششم، شماره ۲۴ ، صص ۴۷-۲۲.
- عباسیان فریدونی، محمد مهدی؛ رویایی ، رمضانعلی؛ حساس یگانه ، یحیی (۱۳۹۴). بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم ، شماره ۱۴ ، صص ۴۳-۵۱.

عدیلی، مجتبی، خدای پور، احمد، پورحیدری، امید (۱۳۹۹) بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و تیپ های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرس، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۶، صص ۲۰-۵.

کوکبی، صدیه . کردلویی، حمیدرضا و میرابی، وحید رضا (۱۳۹۴). تاثیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر تجدید ارائه صورت های مالی . مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ، سال چهارم ، شماره شانزده، صص ۳۴-۲۷.

مرادی، مهدی، افشار ایمانی، یگانه السادات (۱۳۹۶) رابطه بین هوش هیجانی، هوش معنوی و عملکرد حسابرس، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی ، سال نهم ، شماره ۳۵ ، صص ۶۴-۴۱.

موسوی، میرجعفر، حاجیه، زهره (۱۳۹۷) ادراک حسابرسان داخلی از نقش آنان در مشاوره و اطمینان بخشی درباره محیط زیست، امور اجتماعی و راهبری، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۵، صص ۶۵-۴۲.

مهربان پور، محمد رضا، رحیمیان ، نظام الدین ، آهنگری، مهناز (۱۳۹۷). بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه ای در ایران، دانش حسابرسی، سال هجدهم ، شماره ۷۱ ، صص ۴۲-۲۱.

موسوی شیری ریال محمود، توکل نیا، اسماعیل و شاکری، ماهرخ (۱۳۹۲). مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه . مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دوم، شماره هفتم ، صص ۴۷-۲۹.

نادریان، هوشنگ. (۱۳۹۴). سخن نخست: تحلیلی بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی. نشریه حسابرسان داخلی، ۲ (۷)، ۴-۵.

نیک بخت، محمد رضا، حسین پور، امیر حسین (۱۳۹۹) تاثیر انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس ، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال پنجم، شماره نهم ، صص ۱۸۹-۲۲۴.

دهقان، خلیل ، قدرتی زوام، عباس، نوروزی ، محمد ، دهقان ، مهدی (۱۴۰۰). بررسی نقش تمایلات رفتارهای اخلاقی حسابداران، استقلال حسابرس بر نگرش حرفه ای حسابرسان، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۷ ، شماره ۱ ، صص ۳۳-۴۶.

Arel, B., Beaudoin, C. and Cianci, C., (2011), The Impact of ethical leadership, the internal audit function and moral intensity on a financial reporting decision, Journal of Business Ethics, 101: 313-324.

Asare, S. K., Davidson, R. and Gramling, A., (2019), Internal auditors' evaluation of fraud factors in planning an audit: The importance of audit committee quality and management incentives International. Journal of Auditing, 12 (3): 181-203.

Alin, L. and Carmeli, A., (2020), Leader-member exchange, feelings of energy and involvement in creative work. The Leadership Quarterly, 55: 81-106.-

Akeser, D., , C., (2016), Dealing with shades of gray: The realistic possibility standard. Journal of Accountant, 176 (6): 51-58.

Feransic, K.J., Kacmar, K.M. and Zivnуска, S., (2017), An investigation of abusive as a predictor of performance and the meaning of work as a moderator of the relationship. The Leadership Quarterly, 18: 252-263.

- Gonzal, A.A. and Hermanson, D.R., (2016), Internal audit quality: Would we know it if we saw it?, *Internal Auditing*, 24 (1): 36–39.
- Jefer, T.M., (2020), Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 2: 366–395.-
- Kolan, B., Calnali, B. J., S. (2014), “Professional accounting bodies’ perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 9, 2007, pp. 928-944.-
- Lartin .Rahman, A. R. (2018), “Ethics in Accounting Education: Contribution of the Islamic Principle of Maslahah”, *IIUM Journal of Economics and Management*, Vol. 11 No. 1, pp. 31-49.
- Roussy, M. and Brivot M.(2014) The contasted viewpoints of external auditors, audit committee members, internal auditors and the institute of internal auditors, workingpaper, October.
- Yammarino, F.J., Dionne, S.D., Schriesheim, C.A. and Dansereau, F., (2014), Authentic leadership and positive organizational behavior: A miso, multi-levelperspective. *The Leadership Quarterly*, 19: 693-707.

Identify and explain the components of sensory structure in the audit process of financial statement

Mohammad Hossein Khoshbakhthlo¹

Rasool Abdi²

Hossein Badii³

Nader Rezaei⁴

Received: 2025-Dec-27

Accepted: 2026-Feb-26

Abstract

Targeted-minded auditors stay neutral for longer, which can increase their professional skepticism and help counter biases such as customer propensity. For example, in auditing a complex estimate, purposeful-minded auditors should have a more impartial search for audit evidence and its processing. Compared to a person who moves towards executive thinking in the audit process, in addition, people with targeted thinking are more likely to pay attention to risk factors than people who are in executive thinking. The purpose of this study is to identify The components of the mental structure of independent auditors are in the auditing process. The research hypothesis was analyzed by structural equation modeling using Smart PLS software. According to the purpose of the research of the statistical community, auditors working in the auditing organization and auditing firms are considered members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. The number of respondents was 304. Also, if the performance of independent auditors is strong and they fully observe the code of professional conduct, it will make the process of performance and reporting of independent auditors better, more efficient and more effective, and also the proper and optimal performance of independent auditors will lead to lawsuits. Legal and judicial prevention should be avoided and the process of companies' business history and income should be improved, why independent auditors have a more complete view of the company's accounting performance.

Key word: Mental structure, independent auditors, The audit process.

Classification JEL: M41, M42, M4

¹ Department of Accounting, Bon.C., Islamic Azad University, Bonab, Iran. m.khoshbakhthlo@iau.ac.ir

² Department of Accounting, Bon.C., Islamic Azad University, Bonab, Iran. abdi57@iau.ac.ir

³ Department of Accounting, ST.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran (Corresponding author) badii@iau.ac.ir

⁴ Department of Accounting, Bon.C., Islamic Azad University, Bonab, Iran. nader.rezaei@iau.ac.ir