



## Designing a Model For Auditors' Professional Judgment by Emphasizing Their Personality Traits With A Meta Synthesis Approach

**Abbas Bakhtiari**

Department of Accounting, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran.

**Rezvan Hejazi** (Corresponding author)

Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Khatam University, Iran.

[r.hejazi@khatam.ac.ir](mailto:r.hejazi@khatam.ac.ir)

**Alireza Jorjorzadeh**

Department of economics, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran

Article Info	Abstract
<p><b>Article type:</b> Research Article</p> <p><b>Article history:</b> Received: 09 Feb 2023 Received in revised form: 06 Apr 2023 Accepted: 23 Apr 2023</p> <p><b>Keywords:</b> Professional judgment, auditors, personality traits, meta synthesis.</p>	<p>The purpose of this study was to designing a model for auditors' professional judgment by emphasizing their personality traits with a meta synthesis approach. The present study is fundamental in nature, which has been done using a hyper-combined qualitative method. A meta synthesis is a qualitative study that examines information and findings extracted from other qualitative studies related to a similar topic. As a result, the sample for meta-composition consists of selected qualitative studies based on their relationship with the research question. The results of the present study show the extraction of 110 open source code, 41 subcategories and 6 main categories. By categorizing the concepts and classifying them, the categories and subcategories of personality traits affecting the professional judgment of auditors were identified. Thus, the category of commitment and adherence to principles includes sub-categories: honesty, integrity and adherence to ethical principles, accountability including sub-categories: accountability, explanation of responsibilities and gaining trust, Machiavellianism including subcategories: power-seeking, pragmatism, attention to means To achieve the goal, personal control over affairs, reliance on objective facts, reliance on rules and regulations and distrust of others, the category of internal factors including subcategories: self-confidence, focus on detail, individual and social personality, creativity, perception of people Towards the auditor's emotional reactions, subjectivism, focus on professional competencies and accuracy in performing the audit work, experience category and simplification of complexities including subcategories: simplification of complexities, relevant and unrelated information, exceptions, expertise, reliance on audit history, High power of information processing, creating reliable solutions, crisis management, reliable decision making, interpreting information and recognizing effective criteria and independence category including subcategories: selectivity and compatibility, auditor neutrality, non-bias, protection of shareholders' interests and lack of group loyalty As categories and subcategories Categories of personality traits influencing the professional judgment of auditors were identified</p>



## طراحی الگویی جهت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان با تاکید بر ویژگی‌های شخصیتی آنان با

رویکرد فراترکیب

عباس بختیاری

گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران.

رضوان حجازی (نویسنده مسئول)

گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه خاتم، ایران.

[r.hejazi@khatam.ac.ir](mailto:r.hejazi@khatam.ac.ir)

علیرضا جرجرزاده

گروه اقتصاد، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران.

### اطلاعات مقاله

### چکیده

### نوع مقاله:

پژوهشی

### تاریخچه مقاله:

تاریخ دریافت: ۲۰ بهمن ماه ۱۴۰۱

تاریخ ارسال بازنگری: ۱۷ فروردین ماه

۱۴۰۲

تاریخ پذیرش: ۳ اردیبهشت ماه ۱۴۰۲

### واژگان کلیدی:

قضاوت حرفه‌ای، حسابرسان،

ویژگی‌های شخصیتی، فراترکیب.

هدف از این تحقیق طراحی الگویی جهت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان با تاکید بر ویژگی‌های شخصیتی آنان با رویکرد فراترکیب بود. فراترکیب نوعی مطالعه کیفی می‌باشد که اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات کیفی دیگر با موضوع مرتبط و مشابه را بررسی می‌کند. در نتیجه، نمونه مورد نظر برای فراترکیب، از مطالعات کیفی منتخب و براساس ارتباط آن‌ها با سوال پژوهش تشکیل می‌شود. نتایج پژوهش حاضر، نشان دهنده استخراج بالغ بر ۱۱۰ کدباز، ۴۱ خرده مقوله و ۶ مقوله اصلی می‌باشد که با دسته‌بندی مفاهیم و طبقه‌بندی آن‌ها مقولات و خرده مقولات ویژگی‌های شخصیتی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان شناسایی شد. بدین ترتیب مقوله تعهد و پابندی به اصول شامل خرده مقولات: درستکاری، صداقت و پابندی به مبانی اخلاقی، مسئولیت‌پذیری شامل خرده مقولات: پاسخگویی، تشریح مسئولیت‌ها و جلب اعتماد، مقوله ماکیاول‌گرایی شامل خرده مقولات: قدرت‌طلبی، عمل‌گرایی، توجه به وسیله برای رسیدن به هدف، نظارت شخصی بر امور، اتکا به واقعیت‌های عینی، اتکا به قوانین و مقررات و عدم اعتماد به دیگران، مقوله عوامل درونی شامل خرده مقولات: اعتماد به نفس، تمرکز بر جزئیات، شخصیت فردی و اجتماعی، خلاقیت، ادراک افراد نسبت به واکنش‌های احساسی حسابرس، ذهنیت‌گرایی، تمرکز بر توانمندی‌های تخصصی و دقت در انجام کار حسابرسی، مقوله تجربه و ساده‌سازی پیچیدگی‌ها شامل خرده مقولات: ساده‌سازی پیچیدگی‌ها، اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط، استثناها، خبرگی، اتکا بر سابقه حسابرسی، قدرت بالای پردازش اطلاعات، ایجاد راهکارهای مطمئن، مدیریت شرایط بحران، تصمیم‌گیری مطمئن، تفسیر اطلاعات و شناخت معیارهای تاثیرگذار و مقوله استقلال شامل خرده مقولات: به‌گزینی و سازگاری، بی‌طرفی حسابرس، عدم سوگیری، حفاظت از منافع سهامداران و عدم وفاداری به گروه‌ها به عنوان مقولات و خرده مقولات ویژگی‌های شخصیتی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان شناسایی گردیدند.



## ۱. مقدمه

قضاوت حرفه‌ای مهارتی کلیدی در حرفه حسابداری و حسابرسی بخصوص در شرایط استفاده از استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول است و افراد فعال در حرفه از جمله مدیران، حسابرسان، تحلیلگران مالی، حسابداران و استانداردهاگذاران، بر اساس قضاوت‌ها اقدام به تصمیم‌گیری‌های اساسی می‌نمایند. اما انجام قضاوت دشوار است و توانایی در انجام قضاوت‌های خوب سنگ بنای حرفه حسابداری است (حسینی و همکاران، ۱۳۹۸).

قضاوت حرفه‌ای به عنوان استفاده از دانش و تجربه انباشته شده از طریق آموزش حسابداری یا حسابرسی مربوطه، با استفاده از استانداردهای اخلاقی، و در نتیجه تصمیم‌گیری آگاهانه درباره اقدامات انجام شده مناسب در شرایط خاص، از جمله مأموریت حسابرسی و یا حسابداری معاملات اقتصادی، با رعایت اصول حسابداری تعریف می‌شود (ایوان<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶).

قضاوت حرفه‌ای در حسابداری هنگام پیش بینی شرایط و وقایع و ارزیابی شرایط فعلی شرایط عدم اطمینان استفاده می‌شود (داوس و هستی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱؛ حجتی فرد و همکاران، ۲۰۱۹). قضاوت حرفه‌ای هسته اصلی ممیزی است. شواهد زیادی وجود دارد که حسابرسان لزوماً قضاوت‌هایی با کیفیت بالا انجام نمی‌دهند، قضاوت‌هایی که کیفیت کافی ندارند، می‌تواند عواقب جدی برای کسانی که قضاوت می‌کنند و کاربران نتایج قضاوت داشته باشند (بانر<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸).

هنگامی که قضاوت حرفه‌ای به چالش کشیده می‌شود، مستندات مناسبی از روش‌های مورد استفاده مورد نیاز است، که می‌تواند تجزیه و تحلیل واقعیت‌ها، شرایط و گزینه‌های در نظر گرفته شده را به عنوان پایه‌ای برای نتیجه‌گیری نشان دهد. بنابراین، هنگامی که روند قضاوت حرفه‌ای به طور مناسب اعمال و مستند شود، پشتیبانی و دفاع از نتیجه‌گیری بسیار ساده‌تر است. هرچه درجه پیچیدگی یک مسئله خاص بالاتر باشد، درجه لازم اسناد و مدارک نیز بالاتر است. بدیهی است که تصمیمات یا نتیجه‌گیری‌ها، که توسط واقعیت‌ها، شواهد یا سایر اسناد پشتیبانی نمی‌شوند، منبع موثقی نیستند. داوری‌های حرفه‌ای مستدل و مستند همیشه در موارد بررسی عملکرد داخلی مورد

---

<sup>1</sup> Ivan

<sup>2</sup> Dawes & Hastie

<sup>3</sup> Bonner

احترام بوده و در بازرسی‌های خارجی یا سایر شرایط از آن‌ها دفاع می‌شود، زیرا این امر بر تلاش سازنده‌ای با هدف انعکاس کافی واقعیت اقتصادی شرکت تأکید می‌کند (ایوان، ۲۰۱۶). از آنجا که بخش عمده‌ای از داوری‌های حسابرس مربوط به تطبیق است شیوه‌های تهیه‌کننده اطلاعات با استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری و تنظیم استاندارد تأثیر بسزایی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد. با توجه به تغییر رویکرد تنظیم استاندارد حسابداری از رویکرد مبتنی بر قاعده به رویکرد مبتنی بر اصل و استفاده از اصول کلی در رویکرد بعدی، انتخاب روش‌های مناسب حسابداری مستلزم در نظر گرفتن شرایط موثر است. دامنه رویه‌ها و روش‌های حسابداری که ناشی از رویکرد مبتنی بر اصول است، منجر به ارائه مناسب وضعیت مالی شرکت‌ها می‌شود که ثمره قضاوت حرفه‌ای است (باکارو<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸).

حسابرسان باید استانداردهای بالایی از رفتار حرفه‌ای را حفظ کنند و قضاوت حرفه‌ای را در کار خود انجام دهند؛ عدم موفقیت آن ممکن است منجر به خسارات مدنی یا حتی جریمه‌های جنایی شود. علاوه بر این، حرفه‌ای بودن به معنای استفاده از مهارت‌ها و ارزش‌های فنی و ارتباطی است. قضاوت حرفه‌ای بی قید و شرط توسط حسابرسان یک پیش‌فرض مهم از استانداردهای حرفه‌ای است. با این حال، امروزه پیچیدگی فرآیند حسابداری و حسابرسی یکی از چالش‌های جدی برای حسابرسان می‌باشد (هریانی<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۶). تحقیقات پیشین نشان داده که عوامل مختلفی وجود دارد که می‌تواند بر قضاوت و رفتار حسابرسان حرفه‌ای تأثیرگذار باشد. ویژگی‌های شخصی مثل: جنسیت. تحقیقات نشان داده که با توجه به ارزش‌های اخلاقی بالاتر، زنان نسبت به مردان ناسازگاری بیشتری نسبت به رفتار غیراخلاقی دارند (هارون و همکاران، ۲۰۱۴). علاوه بر جنسیت، عوامل فرهنگی مانند نژادهای مختلف نیز بر رفتار حسابرسان تأثیر می‌گذارند (پاتل<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۲). علاوه بر ویژگی‌های شخصی، عوامل مانند محیط‌کاری حسابرسی، استقلال حسابرس، گواهینامه حسابرسی و روند تصمیم‌گیری بر تصمیم‌گیری حسابرسان حرفه‌ای تأثیر می‌گذاشت (حلیم و همکاران، ۲۰۱۸).

عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای را می‌توان به دو دسته تقسیم نمود: دسته اول، ویژگی‌های شخص و دسته دوم، عوامل محیطی می‌باشند. ویژگی‌های شخصی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس

<sup>4</sup> Bucaro

اثر می‌گذارد و به همین جهت، شناسایی آن‌ها در مورد چگونگی انتخاب، آموزش و تربیت حسابرسان اهمیت بسزایی دارد. عوامل محیطی نیز بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان موثر است. به این ترتیب که، عوامل محیطی مثبت می‌توانند حسابرسان خنثی یا مردد را به سوی رفتار مثبت و درست کارانه متمایل کنند و حسابرسانی را که براساس ویژگی‌های شخصیتی و مبانی اخلاقی به درستکاری پایبندی چندانی ندارند، وادار به درستکاری کنند. بر عکس عوامل محیطی منفی، موجب تشویق حسابرسان به رفتار نادرست یا خروج درستکاران از حوزه حرفه می‌شوند. این عوامل، به طور مستقیم یا غیرمستقیم به واکنش‌های احساسی حسابرسان از طریق عوامل درونی و برونی باز می‌گردد. از میان عوامل دسته اول، بی‌طرفی حسابرس و عوامل دسته دوم، پاسخگویی حسابرس، به نوعی با محتوای این پژوهش مرتبط می‌شود (رجبعلی زاده، ۱۳۹۵).

بر همین اساس در این پژوهش به ارائه الگویی جهت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان با تاکید بر ویژگی‌های شخصیتی آنان با رویکرد فراترکیب پرداخته شده است. و محقق در پی پاسخ به این سوال می‌باشد که، الگوی مناسب جهت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان با تاکید بر ویژگی‌های شخصیتی آنان با رویکرد فراترکیب کدامند؟

## ۲. ادبیات و پیشینه تحقیق

### ویژگی‌های شخصیتی

شخصیت مفهومی بسیار پیچیده در روانشناسی است که امروزه در حوزه حسابداری و حسابرسی بسیار مورد توجه قرار گرفته است. در واقع، ویژگی‌های شخصیت به ساختار پویایی درون فردی هر شخص اشاره دارد که مشتمل بر علل وراثتی و محیط اجتماعی می‌باشد. این مولفه‌ها رفتار و افکار شخصی فرد را در محیط اجتماعی تحت تاثیر قرار می‌دهند (ولیان و صفری گرایلی، ۱۳۹۷، ۱۴). شخصیت عامل تعیین کننده‌ای است که تمامی رفتارهای انسان را در عرصه زندگی شخصی و اجتماعی تحت تاثیر قرار می‌دهد و گاهی در اثر صفات ناسازگارانه، فرد و اطرافیان را با مشکل جدی مواجه می‌کند (کریم نژاد و همکاران، ۱۳۹۲).

این تعریف از حسابرسی در بیانیه کمیته مفاهیم اساسی حسابرسی (۱۹۷۳) ارائه شده است که براساس آن حسابرسی روش‌های بررسی ترازنامه‌ها و دفاتر موسسات مالی و شرکت‌ها را نشان می‌دهد (ابراهیمی کردلر و همکاران، ۲۰۱۹). از این رو دریافت حق الزحمه حسابرسی و ارائه

خدمات حسابرسی معتبر به کارفرمایان و صاحبان سازمان‌های تجاری، صنعتی و خدماتی یکی از ویژگی‌هایی است که سال‌هاست به عنوان حرفه‌ای شدن حسابرسان مستقل اجرا شده است (هاشمیان طاهری و همکاران، ۲۰۲۲). حسابرسان، در هر کار حسابرسی ویژگی‌های فردی خود را بکار می‌گیرند و محدودیت‌های شناختی منجر به انحراف قضاوت‌های آن‌ها می‌شود. همچنین اگر زمینه‌های حسابرسی شامل قضاوت حرفه‌ای باشد، آن‌گاه بررسی تاثیر ویژگی‌های فردی هم از لحاظ عملی و هم از لحاظ نظری جذابیت دارد (حساس‌یگانه و مقصود، ۱۳۹۰). پس نیاز است تا از طریق علوم رفتاری به بررسی و تعریف مواردی چون شخصیت، تیپ شخصیتی و تاثیر آن بر رفتار انسان پرداخته شود (نادری و همکاران، ۱۳۹۵).

نتایج بدست آمده از تحقیق نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲) نشان می‌دهد حسابدارانانی که در شرایط مناسبی برای سوگیری ذهنی قرار می‌گیرند در مقایسه با کسانی که در چنین شرایطی قرار نمی‌گیرند، از قضاوت حرفه‌ای خود برای نشان دادن سود بالاتری استفاده می‌کنند تا بتوانند عملکرد شرکت را به نحو بهتری نشان دهند و از منافع مرتبط با آن منتفع گردند. حاجی‌ها (۱۳۹۲) به بررسی ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها پرداختند، حجم نمونه مورد بررسی یکصد نفر است نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که چهار ویژگی: تردید اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان موثرند. همچنین قاسمی و همکاران (۲۰۲۳) به بررسی الگوبرداری از پیامدهای خروج حسابرسان از حرفه حسابداری دولتی پرداخته است که در نهایت، مدل توسعه‌یافته شامل چهار دسته شرایط (شامل عوامل فردی، عوامل شغلی، پیوندهای سازمانی داخلی، ویژگی‌های سازمانی، جو سازمانی درک شده، نگرش‌های شغلی سازمانی، حق‌الزحمه حسابرسی و پیشرفت شغلی)، زمینه (شامل عوامل سطح کلان) است. در سطح حرفه‌ای، اقدامات و پیامدها ارائه و مفهوم‌سازی شد. در نهایت می‌توان گفت که پژوهش حاضر می‌تواند دیدگاه‌های خاص و جالبی را برای حرفه حسابرسی، موسسات حسابرسی و قانونگذاران در رابطه با تحلیل عملکرد حرفه ارائه دهد.

طاهری و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی طراحی مدل تحلیلی برای تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی بر اساس روش دلفی و تحلیل عاملی پرداخته است. نتایج نشان داد که ملاحظات مالی، ملاحظات نهادی-مدیریتی مشتریان، ریسک حسابرسی، اثربخشی و کیفیت خدمات حسابرسی،

مالکیت، حاکمیت و فرآیندهای رشد و ملاحظات اجتماعی، اقتصادی و سیاسی بازار حسابرسی تناسب و اعتبار خوبی برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی دارند. برادران حسن زاده و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی چگونگی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی با استفاده از گزارش مدیران سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی طی دوره‌ی زمانی ۸۷ الی ۸۹ پرداختند. نتایج حاصل یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که روان رنجوری بر نوع اظهار نظر حسابرس و تعداد بند شرط گزارش حسابرسی تأثیر معنی‌دار و منفی و بر تعداد بند بعد از اظهار نظر تأثیر معنی‌دار و مثبت دارد ولی بر نوع بند شرط گزارش حسابرس تأثیری معنی‌دار ندارد. همچنین نعمتی کشتلی (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر سبک‌های یادگیری هانی و مامفورد بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداخته و نتایج پژوهش او می‌تواند به مؤسسات حسابرسی کمک کند در استخدام حسابرسان جدید و هنگام به‌کارگیری حسابرسان شاغل، نوع سبک‌های یادگیری آنان را مورد توجه قرار دهند، تا از این طریق با بهبود تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای، کیفیت حسابرسی را افزایش دهند.

### قضاوت حرفه‌ای

علیرغم اینکه واژه‌های «قضاوت حرفه‌ای» و «قضاوت» در استانداردهای حسابداری ایران به دفعات مورد استفاده قرار گرفته، اما تا به حال تعریف کاربردی و عملیاتی دقیقی از آن نشده است. برخی معاملات و رویدادها در حسابداری ذاتاً چالش برانگیز و قابل بحث می‌باشند، از این‌رو، تدوین‌کنندگان استانداردها مجبورند بخشی از تصمیم‌گیری‌ها را بر عهده حسابداران بگذارند تا در شرایط خاص تصمیمات بهینه‌ای اتخاذ و مناسب‌ترین رویه را انتخاب کنند (سلمانی و همکاران، ۱۳۹۹). قضاوت حرفه‌ای در کارهای حسابرسی و فرآیند آن موضوعی پیچیده است و از عوامل متعددی تأثیر می‌پذیرد. این موضوع موجب چالش‌های عدیده در حرفه حسابرسی شده است. چارچوب قضاوت حرفه‌ای فرآیند سازمان‌یافته‌ای است که حسابداران و حسابرسان با سطح مناسبی از دانش، تجربه و واقع‌بینی می‌توانند در موضوعات حسابداری براساس واقعیت‌ها و شرایط مربوط در چارچوب استانداردهای حسابداری بکار گرفته شده، اظهار نظر کنند (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳).

ورود به یک حرفه تخصصی که نیازمند تصمیم‌گیری است، مستلزم مشخصه‌ها و ویژگی‌های متمایزی است که مهم‌ترین آن توانایی اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای و با کیفیت بالا و یکنواخت است (ابراهیمی و اسماعیل زاده، ۱۳۹۴). قضاوت، فرآیند یک انتخاب با یک تصمیم است که منجر به یک فعالیت می‌شود. این یک تعریف ساده از قضاوت است. اما فرآیند قضاوت احتمالاً مفهومی گسترده‌تر دارد. از لحاظ مفهومی قضاوت شامل درک اولیه و شناخت موضوع، جستجو برای کسب اطلاعات و ارزیابی و وزن‌دهی به اطلاعات موجود، ملاحظه ارزش و مطلوبیت پیامدهای بالقوه و در نهایت اتخاذ خود تصمیم است (گیبینز و میسون<sup>۵</sup>، ۱۹۹۸). قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی صورت‌های مالی به دلیل آن‌که مستقیماً بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد، از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. افزایش کیفیت حسابرسی انجام شده نه تنها بر اعتبار و شهرت حرفه‌ای حسابرس، بلکه بر منافع سایر ذینفعان از جمله کارکنان، سرمایه‌گذاران و سازمان‌های مختلف تاثیر دارد (مالا و چاندا<sup>۶</sup>، ۲۰۱۵). حسابرسان هم درباره استفاده درست صاحبکار از استانداردهای حسابداری و هم نحوه‌ی انجام کار خود با توجه به استانداردهای حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند. در نتیجه شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد. یکی از این عوامل تاثیر گذار بر قضاوت. ویژگی‌های فردی و روانشناسی افراد است. در برخی تحقیقات به بررسی رابطه بین اجرای عملیات حسابرسی و برخی از جنبه‌های شخصیتی و ویژگی‌های شناختی افراد پرداخته‌اند (خواجوی و نوشادی، ۱۳۸۸).

در خصوص مطالعات رفتاری در حسابرسی و حسابداری، محققان زیادی تلاش کرده‌اند که به بررسی ارتباط بین اطلاعات رفتارهای انسانی و جنبه‌های مختلف تئوری و نظریه‌های تصمیم‌گیری رفتاری بپردازند. با این حال تصمیم‌گیری رفتاری به دلیل عظمت و پیچیدگی مسائل مربوط به رفتار انسان به طور کامل قابل توضیح نیست (عبدالمحمدی و رایت، ۱۹۸۷). حسابرسان به عنوان یک انسان از یک شخصیت و ویژگی‌های مختلف شخصیتی برخوردارند که این مفاهیم به عنوان مفاهیمی نهفته در ویژگی‌های فردی می‌توانند بر عملکرد حسابرسان تاثیر گذار باشند.

---

<sup>5</sup> Gibbins and Mason

<sup>6</sup> Mala and Chand



حسابرسان، در هر کار حسابرسی ویژگی‌های فردی خود را بکار می‌گیرند و محدودیت‌های شناختی منجر به انحراف قضاوت‌های آن‌ها می‌شود. همچنین اگر زمینه‌های حسابرسی شامل قضاوت حرفه‌ای باشد، آن‌گاه بررسی تاثیر ویژگی‌های فردی هم از لحاظ عملی و هم از لحاظ نظری جذابیت دارد (حساس یگانه و مقصود، ۱۳۹۰). پس نیاز است تا از طریق علوم رفتاری به بررسی و تعریف مواردی چون شخصیت، تیپ شخصیتی و تاثیر آن بر رفتار انسان پرداخته شود (نادری و همکاران، ۱۳۹۵).

### ۳. روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ ماهیتی بنیادی است که برای انجام آن از روش کیفی فراترکیب استفاده شده است. فراترکیب نوعی مطالعه کیفی می‌باشد که اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات کیفی دیگر با موضوع مرتبط و مشابه را بررسی می‌کند. در نتیجه، نمونه مورد نظر برای فراترکیب، از مطالعات کیفی منتخب و بر اساس ارتباط آن‌ها با سوال پژوهش تشکیل می‌شود. فراترکیب، مرور یکپارچه ادبیات کیفی موضوع مورد نظر نیست. همچنین، تجزیه و تحلیل داده ثانویه و داده اصلی از مطالعات منتخب نیز نمی‌باشد. بلکه، تحلیل یافته‌های این مطالعات است. به عبارتی فراترکیب، ترکیب تفسیر تفسیرات داده‌های اصلی مطالعات منتخب می‌باشد (زیمر، ۲۰۰۶ به نقل از حسینی و رسولی، ۱۳۹۸). فراترکیب، بر مطالعات کیفی که لزوماً ادبیات وسیعی را شامل نمی‌شود، تمرکز دارد و به جای ارائه خالص جامعی از یافته‌ها، یک ترکیب تفسیری از یافته‌ها را ایجاد می‌کند. فراترکیب از طریق ترکیب تحقیقات کیفی مختلف به کشف موضوعات و استعاره‌های جدید و اساسی می‌پردازد و با این روش دانش جاری را ارتقاء داده و یک دید جامع و گسترده‌ای را نسبت به مسائل به وجود می‌آورد. فراترکیب مستلزم این است که محقق یک بازنگری دقیق و عمیق انجام داده و یافته‌های پژوهش‌های کیفی مرتبط را ترکیب می‌کند. از طریق بررسی یافته‌های مقاله‌های اصلی پژوهش، محققان واژه‌هایی را آشکار و ایجاد می‌کنند که نمایش جامع‌تری از پدیده تحت بررسی را نشان می‌دهد (حسینی و رسولی، ۱۳۹۸).

سندلوسکی و بارلوس<sup>۷</sup> (۲۰۰۷) هفت مرحله برای روش فراترکیب تعیین کرده‌اند که به شرح

ذیل می‌آید:

<sup>7</sup> Sandelowskiv and Barros

- (۱) تنظیم سؤال تحقیق
- (۲) بررسی نظام‌مند اصول
- (۳) جست‌وجو و انتخاب پژوهش‌ها و تحقیقات مناسب
- (۴) استخراج اطلاعات از پژوهش‌ها و تحقیقات
- (۵) تجزیه، تحلیل و ترکیب یافته‌ها
- (۶) کنترل کیفیت
- (۷) ارائه یافته‌ها.

#### ۴. یافته‌های پژوهش

##### گام اول: تعریف سؤال تحقیق

بمنظور تنظیم سؤال پژوهش، اولین گام برای محققان تمرکز بر چه چیزی مطالعه می‌باشد. در پژوهش حاضر، سؤال اصلی " الگوی مناسب جهت قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان با تاکید بر ویژگی‌های شخصیتی آنان با رویکرد فراترکیب کدام است؟" مورد بررسی گرفت که با مدنظر قرار دادن پارامترهای مندرج در جدول ۱ تنظیم می‌شود.

##### جدول ۱. سؤال پژوهش

پارامترها	تنظیم سؤال
چه چیزی (سؤال مورد مطالعه):	الگوی مناسب جهت قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان با تاکید بر ویژگی‌های شخصیتی آنان با رویکرد فراترکیب کدام است؟
چه کسی (جامعه مورد مطالعه):	در این پژوهش چندین پایگاه داده و موتور جستجوی مختلف مورد بررسی قرار گرفت.
چه وقت (محدودیت زمانی):	مقالات مطالعه شده در این پژوهش از سال ۱۹۹۰ به بعد می‌باشد زیرا عمدتاً تحقیقات انجام گرفته در این مقوله از سال مذکور به بعد بوده است.
چگونگی (روش فراهم‌آوری مطالعات):	در این پژوهش روش "تحلیل اسنادی"، تحلیل داده‌هایی که بصورت ثانویه می‌باشند، مورد استفاده قرار گرفته است.

### گام دوم: بررسی نظام مند متون

در این پژوهش، دو پایگاه داده غیرایرانی Science Direct , Emerald و سه پایگاه داده ایرانی CIVILICA, Irandoc و SID به منظور شناسایی و گردآوری مطالعات مختلف مورد جستجو قرار گرفت که در نتیجه این جستجو و با وارد کردن معیارهای ورود حدود ۶۶۶ مطالعه جهت بررسی یافت شد. واژه‌های کلیدی جستجو شده در این پژوهش بصورت جدول ۲ می‌باشد.

جدول ۲: واژه‌های جستجو شده

واژه‌های کلیدی	
فارسی	انگلیسی
قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	Professional judgment of auditors
ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان	Auditors' personality traits
ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	Auditors' personality traits influencing auditors' professional judgment

### گام سوم: جستجو و انتخاب مقاله‌های مناسب برای انتخاب مقاله‌های مناسب

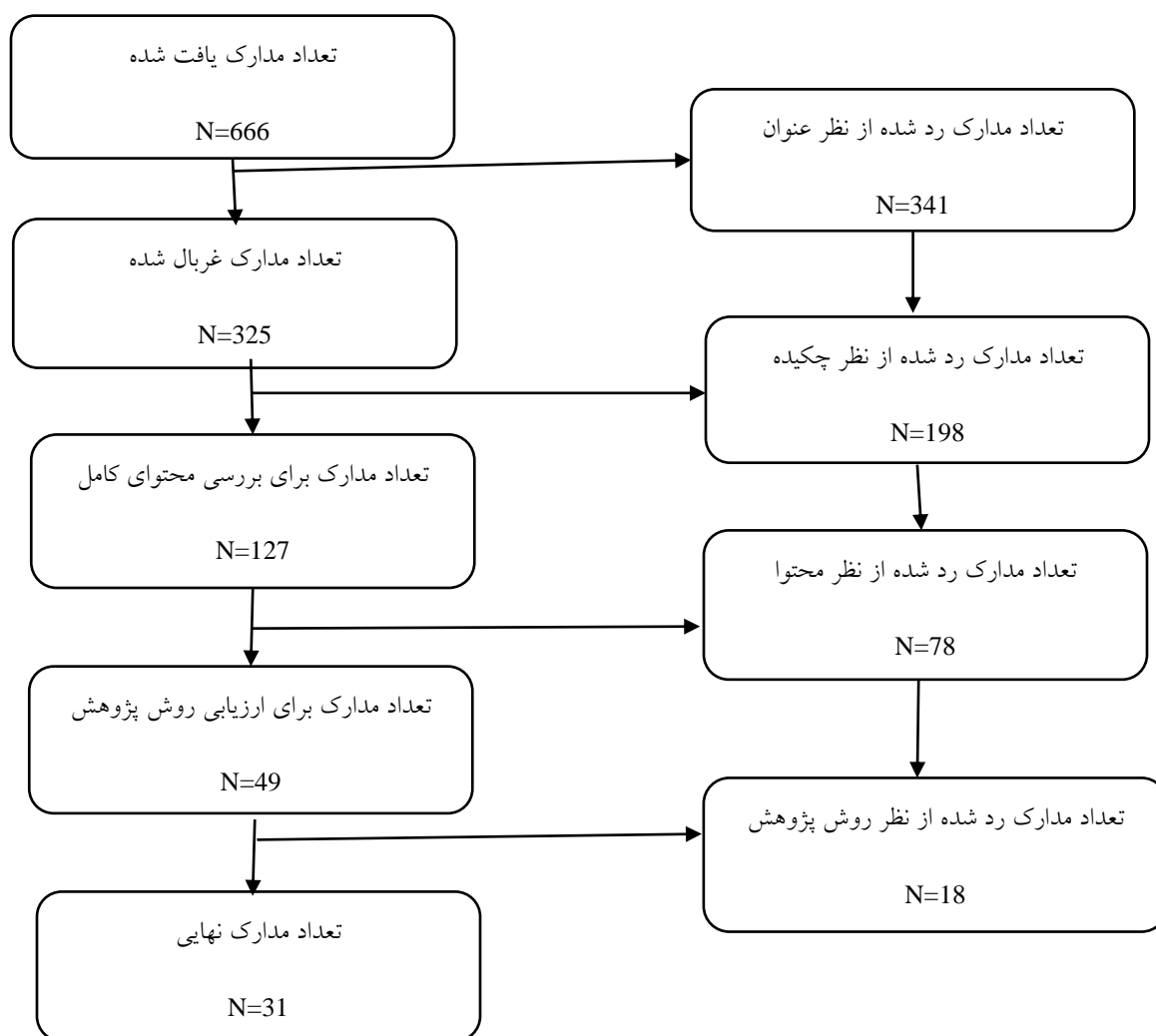
پارامترهای متفاوتی مانند عنوان، چکیده، محتوا، دسترسی، محتوا و کیفیت روش پژوهش ارزیابی شده است. در این مرحله ۶۶۶ منبع در سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ یافت شده به دقت مورد بررسی قرار گرفتند تا مشخص شود کدامیک متناسب با سؤالات پژوهش است. بنابراین مقالاتی که با سؤالات ارتباط نداشتند کنار گذاشته شدند و در نهایت مرتبطترین منابع برای استخراج پاسخ سؤالات مشخص شدند. به منظور انتخاب مقاله‌های مناسب در این مرحله معیارهای خاصی در نظر گرفته شد که در جدول ۳ ذکر شده‌اند. در طی این فرآیند، تا حد امکان، سعی شد تا معیارهای تنظیم شده رعایت گردد ولی ذکر این نکته لازم است که در چند مورد خاص از معیار تعداد نمونه صرف نظر گشت تا با چشم پوشی از این نقیصه از مزایای آن مطالعه محروم نگردیم. همچنین نتیجه جست و جو برای مقالات مورد نظر به گونه‌ای که به راحتی قابل درک باشد، در قالب شکل ۱

فصلنامه تحلیل بازار سرمایه. سال سوم، شماره یکم. بهار ۱۴۰۲.

خلاصه و صورت بندی شده است.

جدول ۳. معیارهای پذیرش مقاله‌ها

زبان	فارسی یا انگلیسی
زمان انجام	۱۳۹۷-۱۴۰۱
موضوع	حسابداری
روش	فرا ترکیب
تعداد نمونه	$N > 143$
نوع	مقاله ژورنالی



شکل ۱. الگوریتم انتخاب مقاله‌های نهایی

#### گام چهارم: استخراج اطلاعات از پژوهش‌ها و تحقیقات

پس از گزینش مقالات و منابع برگزیده نوبت به استخراج کدها از متون می‌رسد. این کار در دو مرحله صورت گرفت؛ در مرحله اول کدهای کلی موجود در متن شناسایی شد. برای این کار از قابلیت‌های نرم افزار مکس کیودا ورژن ۲۰۲۰ استفاده شد. متون و جملات معنایی شناسایی شده در پیشینه پژوهی وارد نرم افزار و سپس کدگذاری شدند. در مرحله بعد کدهای به دست آمده با

کمک نرم افزار واکاوی و بررسی شدند. در این مرحله علاوه بر سنجش فراوانی نسبی کدها، کدهای هم گروه نیز شناسایی شدند. این کار برای آسان شدن فرآیند استخراج مفاهیم و زمینه‌ها صورت گرفت. در این مرحله ۱۱۰ کد استخراج شد.

#### گام پنجم: تجزیه، تحلیل و ترکیب یافته‌ها

در این مرحله مفاهیم و موضوعات شناسایی می‌شوند. برای شناسایی آن‌ها از دو اصل بنیادی استفاده شد: ۱- اصل تمایز معنایی ۲- اصل تکمیل سوالات پژوهش، بر اساس این دو اصل مفاهیم و در سطح بالاتری موضوعات پژوهش تعیین شدند. نتایج حاصل از این شناسایی در جدول شماره ۳ آورده شده است. در این مرحله کدهای استخراج شده در قالب ۶ مقوله اصلی و ۴۱ خرده مقوله قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان با تاکید بر ویژگی‌های شخصیتی آنان شناسایی شده و طبقه بندی شدند.

#### جدول ۴. مقولات استخراج شده نهایی شده در فراترکیب

مقولات اصلی	خرده مقولات	فراوانی
تعهد و پابندی به اصول	پای بندی به اصول اخلاق حرفه‌ای	۵
	درستکاری	۳
	صداقت	۲
	پایبندی به مبانی اخلاقی	۲
مسئولیت پذیری	پاسخگویی	۴
	تشریح مسئولیت‌ها	۱
	جلب اعتماد	۱
ماکیاول گرایی	قدرت طلبی	۱
	عمل گرایی	۳
	توجه وسیله برای رسیدن به هدف	۲
	نظارت شخصی بر امور	۱
	اتکا به واقعیت‌های عینی	۱
	اتکا به قوانین و مقررات	۴

مقولات اصلی	خرده مقولات	فراوانی
	عدم اعتماد به دیگران	۳
عوامل درونی	اعتماد به نفس	۸
	تمرکز بر جزئیات	۱
	شخصیت فردی و اجتماعی	۷
	خلاقیت	۴
	ادراک افراد نسبت به واکنش‌های احساسی حسابرس	۳
	ذهنیت‌گرایی	۱
	تمرکز بر توانمندی‌های تخصصی	۱
	دقت در انجام کار حسابرسی	۴
	ساده‌سازی پیچیدگی‌ها - اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط - استثناها	۱
تجربه و ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	خبرگی	۵
	اتکا بر سابقه حسابرسی	۲
	قدرت بالای پردازش اطلاعات	۳
	ایجاد راهکارهای مطمئن	۱
	مدیریت شرایط بحران	۷
	تصمیم‌گیری مطمئن	۲
	تفسیر اطلاعات	۱
	شناخت معیارهای تاثیرگذار	۱
	به‌گزینی و سازگاری	۵
استقلال	بی‌طرفی حسابرس	۱۰
	عدم سوگیری	۷
	حفاظت از منافع سهامداران	۲
	عدم وفاداری به گروه‌ها	۱
	مجموع کدها	۱۱۰

### گام ششم: بررسی کیفیت

همان‌گونه که قبلاً ذکر شد در این پژوهش برای سنجش روایی از روایی نظریه‌ای استفاده شد که

در فصل سوم توضیح آن آمد. برای بررسی کیفیت نیز پایایی سنجیده شد. در همین راستا ضریب کاپای کوهن برای آزمون پایایی و کیفیت به کار رفت.

از آنجایی که در مراحل طراحی مدل، معیارهای مدل‌های پیشین به عنوان کد در نظر گرفته شد و با در نظر گرفتن شباهت‌های معنایی بین کدها، اقدام به ادغام آنان و ایجاد مفاهیم شده است. بنابراین به منظور سنجش پایایی مدل طراحی شده از شاخص کاپا استفاده شده است. بدین طریق که، شخص دیگری بدون اطلاع از نحوه ادغام کدها و مفاهیم ایجاد شده توسط این پژوهشگر، اقدام به دسته‌بندی کدها در مفاهیم کرده است. سپس مفاهیم ارایه شده توسط پژوهشگر با مفاهیم ارایه شده توسط این فرد، مقایسه شده، مفاهیم ایجاد شده متفاوت، ضریب کاپای کوهن به شرح جدول ۴، ۵ و ۶ محاسبه شده است. با توجه به تعداد مفاهیم ایجاد شده مشابه و همانطور که در جدول شماره ۵ مشاهده می‌گردد، پژوهشگر ۶ مفهوم و پژوهشگر دیگر ۹ مفهوم ایجاد کرده‌اند، که از این تعداد ۵ مفهوم مشترک هستند.

جدول ۵. جدول خلاصه محاسبات ضریب کاپای کوهن

	مطالعه موردی					
	قابل دسترس		رد شده		کل	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
محقق ۱*	۶	٪۶۶٫۷	۴	٪۳۳٫۳	۹	٪۱۰۰٫۰
محقق ۲						

جدول ۶. جدول توافقی عملیات ضریب کاپای کوهن

	محقق ۲			کل
	۰٫۰۰	۱٫۰۰		
محقق ۱	۰٫۰۰	۱	۰	۱
	۱٫۰۰	۱	۴	۵
کل		۲	۴	۶



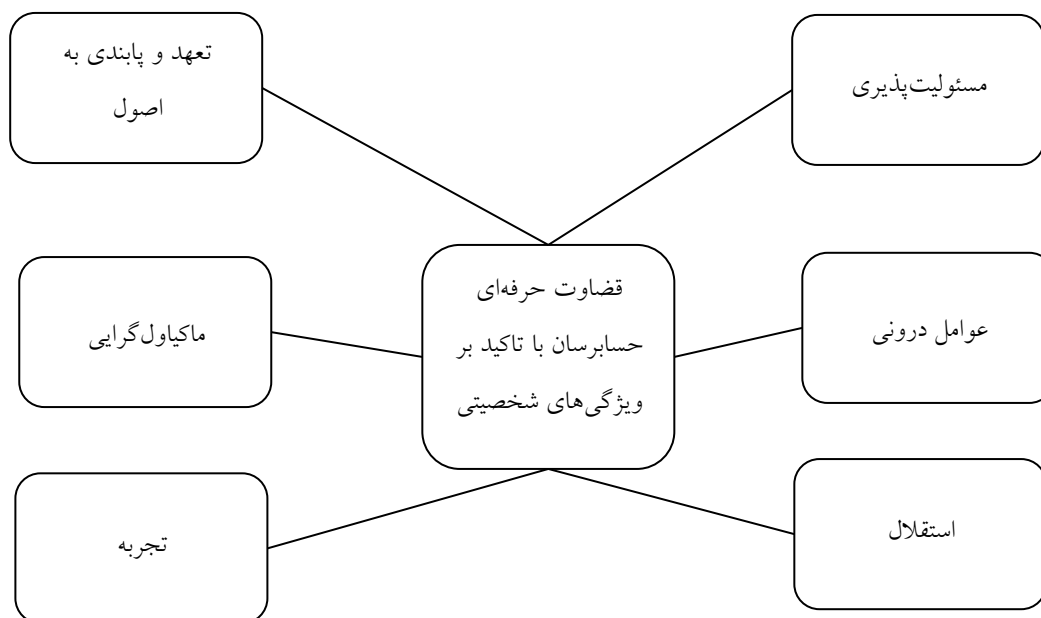
جدول ۷. نتایج نهایی آزمون کاپا

		ارزش	خطاهای استاندارد مجانبا a	T <sup>b</sup> تقریبی	اهمیت تقریبی
اندازه گیری توافق	کاپا	۰.۶۲۵	۰.۳۵۳	۲,۳۳۵	۰.۰۲۰
تعداد قابل دسترس مطالعه موردی		۶			

باتوجه به جدول ۶، مقدار شاخص کاپا برابر با ۰,۶۲۵ محاسبه شد از آنجائی که ضریب کاپای کوهن (k) می تواند از ۱ تا ۱+ باشد. براساس رهنمودهای آلمن (۱۹۹۹)، و اقتباس شده از لندیس و کنخ (۱۹۷۷)، کاپا برابر با ۰,۶۲۵، نشان دهنده قدرت توافق معتبر است. علاوه بر این، از آنجا که  $p = ۰.۰۲۰$  که در واقع به معنی  $p < ۰,۵$  است، ضریب کاپا از نظر آماری معنادار می باشد.

#### گام هفتم: ارائه یافته‌ها و الگوی نهایی پژوهش

در آخرین مرحله از تحلیل فراترکیب نتایج تحلیل و الگوی استخراج شده ارائه می شود. همان طور که در گام پنجم اشاره شد، در این پژوهش ۶ مقوله اصلی و ۴۱ خرده مقوله ویژگی های شخصیتی موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان شناسایی شده و طبقه بندی شدند. در این گام الگوی پژوهشی به دست آمده که در واقع حاصل تحلیل فراترکیب است، در سطح موضوعات و با گسترش در سطح مفاهیم ارائه می شود. این الگو در شکل شماره ۲ نشان داده شده است. در این الگو ۶ مقوله اصلی و ۴۱ خرده مقوله به تفکیک نشان داده شده است.



**نمودار ۲:** مدل نهایی استخراج شده از فراترکیب پیرامون قضاوت حرفه‌ای حسابرسان با تاکید بر ویژگی‌های شخصیتی

### ۵. بحث و نتیجه‌گیری

قضاوت حرفه‌ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره استفاده درست و به جای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند. برای آنکه قضاوت حسابرسان به درستی انجام شود و این واژه مفهوم بی‌قیدی حسابرسان یا نامحدود بودن اختیارات آن‌ها در کار حسابرسی تلقی نشود، لازم است ضمن کوشش برای شناخت مفهوم آن، عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود تا روشن شود که چگونه اشخاصی شایستگی قضاوت حرفه‌ای دارند و کدام عوامل بر قضاوت حرفه‌ای آن اشخاص اثرگذار است (عبدالحمیدی و شانتیو<sup>۸</sup>، ۱۹۹۱). از این‌رو هدف از این تحقیق طراحی الگویی جهت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان با تاکید بر ویژگی‌های شخصیتی می‌باشد. پژوهش حاضر به لحاظ ماهیتی بنیادی است که برای انجام آن از

<sup>8</sup> Abdolmohammadi & Shanteau

روش کیفی فراترکیب استفاده شده است. نتایج پژوهش حاضر، نشان دهنده استخراج بالغ بر ۱۱۰ کدباز، ۴۱ خرده مقوله و ۶ مقوله اصلی می‌باشد که با دسته‌بندی مفاهیم و طبقه‌بندی آن‌ها عوامل اصلی قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان با تاکید بر ویژگی‌های شخصیتی شناسایی شد که شرح زیر می‌باشد: تعهد و پایبندی به اصول: در این پژوهش پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای، درستکاری، صداقت و پایبندی به مبانی اخلاقی به عنوان مولفه‌های تعهد و پایبندی به اصول شناسایی شدند. طبیعتاً پایبندی به اصول و مقررات و تعهدات اخلاقی باعث قضاوت صحیح، درست و منطقی در حساب‌برسان خواهد شد. بنابراین متعهد بودن باید به عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل تاثیرگذار در قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان بشمار آید.

مسئولیت‌پذیری: در این پژوهش پاسخگویی، تشریح مسئولیت‌ها و جلب اعتماد به عنوان مولفه‌های مسئولیت‌پذیری به اصول شناسایی شدند. تا مادامی‌که شخص حساب‌برس در قبال قضاوت‌های حرفه‌ای خود پاسخگو باشد و در پی جلب اعتماد باشد طبیعتاً می‌تواند قضاوت درست‌تری هم داشته باشد.

ماکیاول‌گرایی: در این پژوهش قدرت طلبی، عمل‌گرایی، توجه به وسیله برای رسیدن به هدف، نظارت شخصی بر امور، اتکا به واقعیت‌های عینی، اتکا به قوانین و مقررات و عدم اعتماد به دیگران به عنوان مولفه‌های ماکیاول‌گرایی شناسایی شدند. براساس این تئوری، یک شخص ماکیاول‌گرا اهل عمل یا عمل‌گرا است. احساساتی نیست و بر این باور است که هدف وسیله را جبران می‌کند. کسانی که از نظر شخصیتی به مقدار زیادی این ویژگی را دارند، موفق هستند و به دلیل وسواس بر حیطه‌های تخصصی شغل خود و انتظار پیشرفت بیشتر، کمتر به دیگران اطمینان و اعتماد می‌کنند و نظارت مستقیمی بر وظایف تخصصی دارند. از این منظر می‌توان گفت، این ویژگی شخصیتی تا حدودی با قدرت طلبی ارتباط دارد و از این طریق استقلال فردی را تضمین می‌کند (ولیان و صفری گرایلی، ۱۳۹۷).

عوامل درونی: در این پژوهش اعتماد به نفس، تمرکز بر جزئیات، شخصیت فردی و اجتماعی، خلاقیت، ادراک افراد نسبت به واکنش‌های احساسی حساب‌برس، ذهنیت‌گرایی، تمرکز بر توانمندی‌های تخصصی و دقت در انجام کار حساب‌برسی به عنوان مولفه‌های عوامل درونی شناسایی شدند. عوامل درونی باعث می‌شود شخص حساب‌برس درک بهتری از شرایط و وضعیت بیرونی

داشته باشد این خصوصیت فردی یک ویژگی بسیار مهم در ماهیت کار حسابرسی مطرح است، چراکه این افراد می‌بایست دقت زیادی همچنین این خصوصیت فردی اشاره به مولفه‌های درونی و اعتقادی فرد دارد که تلاش می‌کند بر مبنای توانایی و تخصص عملکرد شخصی خود را به درستی و مسئولانه به سرانجام برسانند. این ویژگی شخصیتی اشاره به تمایل سازمان‌دهی، کارآمدی، قابلیت اعتماد و منطق‌گرایی در حیطه تخصصی هر فرد اشاره دارد، که مسیر شفافیت بیشتر را در رفتار سازمانی تقویت می‌نماید.

تجربه و ساده‌سازی پیچیدگی‌ها: ساده‌سازی پیچیدگی‌ها، اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط، استثناها، خبرگی، اتکا بر سابقه حسابرسی، قدرت بالای پردازش اطلاعات، ایجاد راهکارهای مطمئن، مدیریت شرایط بحران، تصمیم‌گیری مطمئن، تفسیر اطلاعات و شناخت معیارهای تاثیرگذار به عنوان مولفه‌های تجربه و ساده‌سازی پیچیدگی‌ها شناسایی گردیدند. هرچه پیچیدگی موضوعات حسابرسی بیشتر می‌شود اثرات تجربه بیشتر نمایان می‌شود. تفاوت قضاوت‌های دیده شده می‌تواند ناشی از یکی از مراحل آگاهی، طراحی یا انتخاب فرآیند تصمیم و یا ترکیبی از آن‌ها باشد. قضاوت حسابرسان زمانی که حسابرسان دارای تجربه و مسئولیت‌پذیری زیادی باشند از پیچیدگی موضوعات حسابرسی تأثیر نمی‌پذیرد. بنابراین حسابرسان باتجربه در ارزیابی موضوعات پیچیده حسابرسی، قضاوتی متفاوت با حسابرسان کم‌تجربه دارند.

استقلال: در این پژوهش به‌گزینی و سازگاری، بی‌طرفی حسابرس، عدم سوگیری، حفاظت از منافع سهامداران و عدم وفاداری به گروه‌ها به عنوان مولفه‌های استقلال شناسایی گردیدند. بی‌طرفی به این معناست که حسابرس در نگرش خود نسبت به مدیریت، نباید اعتماد کامل را داشته یا نسبت به وی، رویکرد عدم اعتماد تام را برگزیند. طبق این گفته، شواهد حسابرسی بدست آمده توسط حسابرس، نه تنها باید ادعاها و اظهارات مدیریت را تایید و تصدیق نماید، بلکه توضیحات متضاد و ضد و نقیض را از بین ببرد. نیز بی‌طرفی را معادل با نداشتن جانب‌داری -در جهت مثبت یا منفی- در عقاید و باورهای حسابرسان تعریف کرده است. طبق این گفته، مشکوک بودن به معنای اجتناب از اعتماد یا شک داشتن به جوانب و عقاید است. بررسی‌های تجربی پیرامون مفهوم بی‌طرفی حاکی از آن است که حسابرسان با داشتن تفکری سنجیده نسبت به داشتن تفکری مطلق

و اجرایی، اقدامات و قضاوت‌های حرفه‌ای بیشتر و مناسب‌تری از خود بروز می‌دهند (روسو<sup>۹</sup>، ۲۰۱۵). تفکر سنجیده به معنای عینیت، واقع‌گرا و دارا بودن ذهن باز و تعمق در فرآیند ارزیابی و پردازش شواهد است. طبق این تفکر، افراد به منظور بررسی چرایی یک مسئله، گستره بسیار وسیع و چندبعدی از تفاسیر و موارد جایگزین را در نظر می‌گیرند. در نقطه مقابل، در تفکری اجرایی و مطلق، مجموعه‌ای از رویکردهای جایگزین و از پیش تعیین شده وجود داشته و بر روی شواهد خاص و مطلوب مواضع فردی، تمرکز بیشتری صورت می‌گیرد. حال چنانچه در محیط‌کاری، واکنش‌های احساسی حسابرس و حالات روانی وی که از برخورد با پرسنل و شرایط اطراف حاصل می‌شود، مثبت باشد، می‌توان انتظار تفکر سنجیده و در ادامه، بررسی همه جانبه و بدون غرض از جانب حسابرس را داشت. بالعکس، چنانچه این حالات منجر به واکنش منفی از حسابرسی شود، به جای اتکا به شواهد، روی مواضع فردی تکیه خواهد کرد و نهایتاً قضاوت وی و کیفیت حسابرسی خدشه دار خواهد شد. بنابراین جهت حصول به قضاوت‌های حرفه‌ای درست، به انجمن حسابداران پیشنهاد می‌شود: به هر یک از این مفاهیم توجه ویژه در جهت قضاوت صحیح حسابرسان صورت پذیرفته و سپس در تقویت هر یک از این ویژگی‌ها توسط آموزش‌های صحیح و مناسب اقدام نمود. درک بهتر از ویژگی‌های شخصیتی با اهمیت در مراحل گوناگون حسابرسی، می‌تواند به آموزش بهتر و انتخاب مناسب‌تر حسابرسان منجر شود. همچنین هر تحقیقی محدودیتی دارد که این پژوهش هم دارای محدودیت‌هایی چون پاسخ ندادن به پرسشنامه از سوی بعضی از حسابرسان به علت طولانی بودن سوالات پرسشنامه و دشواری در جمع‌آوری داده‌ها و جایگزین کردن آن‌ها و تفاوت فرهنگی بین حسابرسان می‌تواند در نتیجه این پژوهش موثر باشد چرا که هر موسسه حسابرسی فرهنگ مختص خود را دارند.

#### فهرست منابع:

- ابراهیم‌بای سلامی، غلامحیدر. (۱۳۹۵). صد هتل، صد کسب و کار. انتشارات ماهواره.  
اسلامی بیدگلی، غلامرضا، جولا، جعفر. (۱۳۸۸). بررسی رابطه ساختار سرمایه با ریسک سیستماتیک شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۲(۸)، ۹۱-۱۱۳  
الماسی، حسن. (۱۳۹۳). سرمایه گذاری موسسات بین المللی در صنعت گردشگری ایران.

<sup>9</sup> Rasso

الماسی، فرشته. (۱۳۹۴). روش های تامین مالی در بازار سرمایه. سازمان بورس و اوراق بهادار.  
جعفری، نرگس، نجارزاده، محمد، شالبافیان، علی اصغر. (۱۳۹۹). ارائه چارچوبی برای شناسایی چالش های  
جذب سرمایه گذاری مستقیم خارجی در ایران: کاربردی از تحلیل مضمون در صنعت هتل. فصلنامه  
علمی پژوهشی گردشگری و توسعه، ۹(۱)، ۱۳۰-۱۵۱.  
رحیمی الماسی، فرشته، بت شکن، هاشم، عبده تبریزی، حسین، سلیمی، محمدجواد. (۱۳۹۶). الگویی برای  
تامین مالی طرح های زیرساختی حمل و نقل جاده ای در ایران با تمرکز بر ظرفیت های بازار سرمایه.  
صدرآبادی، ناصر و همکاران. (۱۳۹۲). آسیب شناسی سیاست های سرمایه گذاری و راهکارهای جذب  
سرمایه در صنعت گردشگری ایران. کنفرانس بین المللی اقتصاد در شرایط تحریم.  
عاقلی کهنه شهری، لطفعلی. (۱۳۸۷). چالش های سرمایه گذاری در گردشگری. مجموعه مقالات همایش  
ملی توسعه سرمایه گذاری در گردشگری.  
کریمی دستنایی، طاهره. (۱۳۹۸). جایگاه ایران در شاخص رقابت پذیری سفر و گردشگری ۲۰۱۹. اتاق  
بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران، معاونت بررسی های اقتصادی.  
مرادی، محسن. (۱۳۹۷). روایی در تحقیق کیفی. موسسه آکادمی تحلیل آماری ایران.  
مرادی، محسن. (۱۳۹۸). بررسی روایی محتوایی پرسشنامه. موسسه آکادمی تحلیل آماری ایران.  
موسویان، سید عباس. (۱۳۹۰). آسیب شناسی فقهی، اقتصادی و مالی انتشار اوراق مشارکت در ایران.  
فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۴(۱۴)، ۲۹-۶۰.  
مومنی، فاطمه، همایونی فر، مسعود. (۱۳۹۴). سرمایه گذاری در صنعت گردشگری، چالش ها و راهکارها.  
اولین همایش ملی گردشگری پایدار با رویکرد گردشگری ورزشی، سلامت و محیط زیست.  
یزدان ستا، فاروق. (۱۳۹۴). گذری بر پارادایم و تئوری در مدیریت. کنفرانس بین المللی مدیریت و علوم  
انسانی.

Ly, Q., Xie, X., & Li, Y. (2019). The Effects of Resident Empowerment on Intention to Participate in Financing.pdf. *Journal of China Tourism Research*, 15(4), 541-562.  
Turegun, N. (2019). Performance analysis of the restaurant and hotel industry: evidence from Borsa Istanbul. In *Pressacademia* (Vol. 6, Issue 3, pp. 115-123).  
Wanhill, S. R. C. (1994). Evaluating the worth of investment incentives for tourism development. In *Journal of Travel Research* (Vol. 33, Issue 2, pp. 33-39).  
UNITED NATIONS. (2001). Opportunities and challenges for tourism investment: a case study of the Republic of Korea and reports from selected countries in Asia and the Pacific. In *United Nations publication* (Ed.), *Review Literature And Arts Of The Americas*.  
UNWTO. (2021). *Tourism Investments Trends and Challenges during COVID-19*. UNWTO