

شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی

عباس بختیاری

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران.
bakhtiari0abbas@gmail.com

رضوان حجازی

استاد مدعو، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران. (نویسنده مسئول)
hejazi33@yahoo.com

علیرضا جرجرزاده

استادیار، گروه اقتصاد، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران.
arjorjor@iauhvaz.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۲/۰۷ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۲/۲۲

چکیده

قضاوت حرفه ای، گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورتهای مالی ایجاد شود ناشی از قضاوت حسابرس و درکل ناشی از مجموعه قضاوتهای حرفه ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می شود. هدف از این تحقیق شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی بود. این پژوهش در چارچوب رویکرد کیفی و با به کارگیری روش تحقیق داده بنیاد انجام گرفته است. ابزار جمع آوری داده ها، مصاحبه های نیمه ساختار یافته بوده و به منظور گردآوری اطلاعات، با به کارگیری روش نمونه گیری هدفمند با ۲۰ نفر از خبرگان شامل اساتید حسابداری دانشگاهها مصاحبه انجام شد. تجزیه و تحلیل داده ها در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام گرفت. بر اساس آن، مدل کیفی پژوهش طراحی شد. نتایج پژوهش حاضر، نشان دهنده استخراج بالغ بر ۱۰۷ کد یا مفهوم اولیه از مصاحبه ها و نیز احصاء ۲۰ مفهوم و ۶ مقوله است که در قالب مدل پارادیمی شامل شرایط علی با خرده مقولات: ویژگیهای فردی، عواطف و سلامت روانی حسابرسان و عوامل دموگرافیکی، شرایط زمینه ای با خرده مقولات خانواده، عوامل قانونی، عوامل محیطی، فرهنگ و محیط سیاسی، مقوله محوری با خرده مقولات: استرس ناشی از کار، استقلال و بی طرفی، شرایط مداخله گر: عوامل سازمانی و محیط اقتصادی، راهکار/تعاملی با خرده مقولات: مهارتها، دانش حسابرس، احساس تعلق به حرفه و قدرت تصمیم گیری به نهادهای تصمیم گیر و ناظر و پیامد با خرده مقوله: قضاوتهای حرفه ای می باشد.

واژه های کلیدی: ویژگیهای روانشناختی حسابرسان، قضاوت حسابرسی، نظریه داده بنیاد.

۱- مقدمه

شایستگی قضاوت حرفه ای دارند و کدام عوامل محیطی بر قضاوت حرفه ای آن اشخاص اثرگذار است. پژوهش های پیشین برخی از عوامل اشاره شده شانتیو را بررسی کرده اند (عبدالحمیدی و شانتیو، ۱۹۹۲؛ ملانظری، اسماعیلی کیا، ۱۳۹۳).

از آنجاییکه حسابرسی صورتهای مالی نقش مهمی در اقتصاد ایفا می کند، باید اعتماد کامل به متخصصان حسابداری و حسابرسی وجود داشته باشد چرا که این حرفه ها بر مبنای ارزش های اخلاقی و صداقت پایه گذاری شده اند (هارون^۱ و همکاران، ۲۰۱۴). حسابرسان باید استانداردهای بالایی از رفتار حرفه ای را حفظ کنند و قضاوت حرفه ای را در کار خود انجام دهند؛ عدم موفقیت آن ممکن است منجر به خسارات مدنی یا حتی جریمه های جنایی شود. علاوه بر این، حرفه ای بودن به معنای استفاده از مهارت ها و ارزش های فنی و ارتباطی است. قضاوت حرفه ای بی قید و شرط توسط حسابرسان یک پیش-فرض مهم از استانداردهای حرفه ای است. با این حال، امروزه پیچیدگی فرآیند حسابداری و حسابرسی یکی از چالش های جدی برای حسابرسان می باشد (هریانی^۲ و همکاران، ۲۰۱۶). تحقیقات پیشین نشان داده که عوامل مختلفی وجود دارد که می تواند بر قضاوت و رفتار حسابرسان حرفه ای تاثیر گذار باشد. مانند ویژگی های شخصی مثل: جنسیت، برای مثال، تحقیقات نشان داده که با توجه به ارزش های اخلاقی بالاتر، زنان نسبت به مردان ناسازگاری بیشتری نسبت به رفتار غیر اخلاقی دارند (هارون و همکاران، ۲۰۱۴). علاوه بر جنسیت، عوامل فرهنگی مانند نژادهای مختلف نیز بر رفتار حسابرسان تأثیر می گذارند (پاتل^۳ و همکاران، ۲۰۰۲). علاوه بر ویژگی های شخصی، عوامل مانند محیط کاری حسابرسی، استقلال حسابرسان، گواهینامه حسابرسی و روند تصمیم گیری بر تصمیم گیری حسابرسان حرفه ای تاثیر می گذاشت (حلیم^۴ و همکاران، ۲۰۱۸). بر همین اساس در این پژوهش به شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی پرداخته شده است. و محقق در پی پاسخ به این سوال می باشد که، عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی کدامند؟

ادبیات و پیشینه تحقیق

پیشینه نظری

ویژگی های روانشناختی

مجموع ویژگی های روانی و درونی یک فرد محسوب می شود که عملکرد حرفه ای او را در شرایط مختلف تحت تاثیر قرار می دهد. به عبارت دیگر، ویژگی های روانشناختی فرد

قضاوت حرفه ای در میان کارشناسان حسابداری همواره در عمل و تئوری، مورد توجه و بررسی قرار گرفته است. در حسابرسی، قضاوت حرفه ای برای تصمیم گیری صحیح در مورد تمرین و تجربه در حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابداری و حسابرسی و اخلاق حرفه ای است. علاوه بر این، رشته حسابداری و حسابرسی به طور فزاینده ای از قضاوت حرفه ای به عنوان یکی از ویژگی های بسیار مهم در این حرفه شناخته شده است. علاوه بر گزارشگری مالی که تحت تاثیر عوامل نظیر استانداردهای حسابداری، عوامل اقتصادی و اخلاق و مسئولیت های حرفه ای است، حسابرسی همچنین شامل یک قضاوت حرفه ای حیاتی است. این اطمینان در بین مردم باید وجود داشته باشد که حسابرسان به عنوان یک قاضی بی طرف عمل کرده است، و نتیجه گیری بر اساس شواهد عینی انجام دهد (منصوری و همکاران، ۲۰۰۹).

قضاوت در یک موقعیت نامطمئن و ریسک دار رخ می دهد. قضاوت در حسابرسی، به کارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده ای است که به وسیله استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای تعیین شده تا در مواقعی که می توان بین اقدام های جایگزین، یکی را انتخاب کرد، تصمیم مناسبی گرفته شود. رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت وجود ندارد. اما اعمال قضاوت حرفه ای درست در انجام وظیفه یک حسابرسان، عامل برجسته ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان اساسی است. از این رو در شرایط حاضر، ویژگی های شخصیتی و روانشناختی حسابرسان در هیچ کتاب استاندارد به آن اشاره نشده است. چراکه قضاوت امری است که در تمام فرآیند عملیات حسابرسی وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی های شخصیتی و روانشناختی منجر به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حسابرسان می شود. قضاوت حرفه ای در کارهای حسابرسی و فرآیند آن موضوعی پیچیده است. این موضوع موجب چالش های عدیده در حرفه حسابرسی شده است (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶).

قضاوت حرفه ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره استفاده درست و به جای تهیه کنندگان گزارش های مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه ای خود استفاده کنند. برای آنکه قضاوت حسابرسان به درستی انجام شود و این واژه مفهوم بی قیدی حسابرسان یا نامحدود بودن اختیارات آنها در کار حسابرسی تلقی نشود، لازم است ضمن کوشش برای شناخت مفهوم آن، عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای شناسایی شود تا روشن شود که چگونه اشخاصی

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، راه هایی که افراد اطلاعات را مورد پردازش قرار می دهند را می توان 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 می توان با مشخصه های ذاتی افراد از قبیل: میل به شناخت و کنجکاوی بیشتر و همچنین به عوامل محیطی مرتبط دانست (پیتچوار، و همکاران، ۲۰۱۴).

در حوزه کاری حسابرسان، یکی از مهم ترین عوامل محیطی، استانداردهای حسابداری حاکم بر آن محیط است که به عنوان یک معیار معتبر و مصوب، حسابرسان از آن استفاده می کنند. همان گونه که ذکر شد، استانداردهای حسابداری با توجه به رویکرد استفاده شده در تدوین آن ها، از نظر صراحت و ابهام متفاوت هستند و این امر می تواند بر انگیزش شناختی حسابرس تاثیرگذار باشد، زیرا شواهد تجربی موجود به طور ضمنی بیانگر آن است که میزان ابهام موجود به هنگام تصمیم گیری، انگیزش فرد را تحت تاثیر قرار می دهد. و روانشناسی شناختی، انسان را موجود پردازش کننده اطلاعات و مسئله گشا تلقی می کند. بنابراین، نظر به این که استانداردهای مبتنی بر اصول به دلیل کلی بودن و عدم صراحت، از ابهام بیشتری در مقایسه با استانداردهای مبتنی بر قواعد برخوردار است، می توان انتظار داشت در شرایطی که استانداردهای مبتنی بر اصول ملاک عمل است، حسابرسان انگیزش شناختی بیشتری از خود نشان دهند. افزون بر این، انگیزش شناختی حسابرس می تواند از بابت پاسخگویی فرآیندی ناشی از استانداردهای مبتنی بر اصول نیز تحریک شود (مهدوی و سروستانی، ۱۳۹۶، ۷۱).

بنابه 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؟ استخدام باید بنابراین گفته می شود انتخاب کارکنان با ویژگی های روانشناختی خاص، همراه با برنامه های آموزشی مناسب، می تواند بهترین فرصت را برای بهبود تخصص کلی در حسابرسی فراهم کند. این نتایج حاکی از آن است که حسابرسان معتقدند ویژگی های روانشناختی بخشی جدایی

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، ۱۳):

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 تاثیر علل انگیزشی نیز قرار دارد. مسئولیت پذیری به عنوان یکی از ویژگی های روانشناختی فرد جزء حوزه های اکتسابی محسوب می شود که محیط اجتماعی می تواند از طریق تقویت آن را در جهت مثبت توسعه بخشد (دوک ورت^۵ و همکاران ۲۰۱۲).

تحمل استرس: اشاره به توانایی فرد در بازنگرش در احساسات و هیجانات خود و دیگران دارد و از طریق آن می تواند بین هیجانات و تصمیم گیری های منطقی تفاوت قائل شود و کمتر حیطه تخصصی خود را با احساساتش در هم می آمیزد. این افراد، واقعیات درونی و بیرونی را آزادانه و بدون تحریف ادراک می کنند و توانایی زیادی در مواجهه با دامنه گسترده ای از تفکرات، هیجان ها و تجربه دارند (براون^۶ و همکاران، ۲۰۰۷).

ادراک: ادراک، فرآیندی است که افراد، به وسیله آن، پنداشت ها و برداشت هایی را که از شغل و حرفه تخصصی خود دارند را، تنظیم و تفسیر می کنند و بدین وسیله، به آن ها معنی می دهند که این موضوع می تواند ماحصل پردازش اطلاعات از شغل فرد باشد. مثلاً فرد به دلیل وجود این باور که صورت های مالی تماماً همراه با تقلب ارائه می شوند، تلاش می نماید از طریق رویه های محافظه کارانه گزارشات فرد از احتمال تقلب در صورت های مالی توسط شرکت ها ناشی می شود، ولی ادراک می تواند که با واقعیت عینی، بسیار متفاوت باشد. غالباً افراد از امری واحد، برداشت های متفاوتی دارند. می توان گفت که، رفتار افراد به نوع ادراک، پنداشت یا برداشت آن ها از تخصص و حرفه شان و نه واقعیت بستگی دارد (آنیوگراث^۷ و همکاران، ۲۰۱۱).

اطمینان: فرآیندی درونی در فرد می باشد که تلاش می نمایند از طریق تخصص و مهارت های حرفه ای اطمینان کامل در ارائه گزارشات نشان دهند. در واقع یک فرد با ضریب اطمینان بالا، کسی است که بر مبنای شواهد، تلاش می نماید، گزارشاتش در صورت بررسی همان نتایج قبل را مشخص نمایند.

ناپذیر از تخصص حسابرسی است که باید در تحقیقات مورد استفاده قرار گرفته و آزمایش شود (کنت^۱ و همکاران، ۲۰۰۶). دیدگاه شانتیو را نشان می‌دهد. جدول ویژگی‌های روانشناختی تصمیم‌گیرندگان خبره از

جدول ۱: ویژگی‌های روانشناختی تصمیم‌گیرندگان خبره از دیدگاه شانتیو

ویژگی‌های مهارتی	توصیف ویژگی‌ها
ادراکی / توجه	خبرگان در زمان انحراف از استراتژی یا استثنا قائل شدن نسبت به قواعد، در مقایسه با تازه‌کارها بهتر قضاوت می‌کنند
اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط	شناسایی اطلاعات مهم و تمرکز بر اطلاعات با اهمیت و مرتبط.
ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	خبرگان توانایی ساده‌سازی مسائل پیچیده را دارند
مهارت‌های ارتباطی	خبرگان می‌توانند به صورت کارایی مهارت خود را با دیگران مبادله کنند
استثناها	خبرگان در زمان انحراف از استراتژی یا استثنا قائل شدن نسبت به قواعد، در مقایسه با تازه‌کارها بهتر قضاوت می‌کنند
مسئولیت پذیری	خبرگان از حس قوی مسئولیت‌پذیری برخوردارند و تمایل دارند از تصمیم‌های انجام گرفته پشتیبانی کنند
به‌گزینی	خبرگان در گزینش مسائل به منظور حل‌کردن آنها انتخاب‌گرند. آنها می‌دانند که باید بین مسائل تمایز قائل شوند تا بتوانند از عهده انجام آنها برآیند
اطمینان	خبرگان در توانایی تصمیم‌گیری خود درجه بالاتری از اطمینان ظاهری نشان می‌دهند
سازگاری	خبرگان توانایی بسیاری برای سازگاری با شرایط در حال تغییر از خود نشان می‌دهند
میزان دانش	خبرگان از ظرفیت دانشی عالی برخوردارند، همچنین آنها از طریق گسترش این ظرفیت دانشی، زمینه‌های مهارتی خود را به روز می‌کنند
خودکاری	خبرگان در فرایندهای شناختی درجه خودکاری بالاتری از خود به نمایش می‌گذارند
تحمل استرس	توانایی تحمل میزان استرس بیشتری در میان تصمیم‌گیرندگان خبره مستند شده است
خلاقیت	به نظر می‌رسد که در یافتن استراتژی‌های تصمیم‌گیری جدید، خبرگان نسبت به تازه‌کارها خلاق‌تر باشند.
ناتوانی در تشریح فرآیند تصمیم‌گیری	در حالیکه خبرگان مهارت‌های ارتباطی خوبی دارند و نسبت به توانایی‌هایشان مطمئن‌ترند، عموماً قادر به تشریح مفصل فرایندهای به‌کاررفته در اتخاذ تصمیمات خود نیستند و انجام این کار را به مفاهیم مبهمی ارجاع می‌دهند

پیشینه تجربی

قضاوت را در سه حوزه شامل متغیرهای شخصیتی (شامل دانش، تجربه، پردازش اطلاعات، ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری و باورهای قبلی)، متغیرهای کاری (شامل شکا ارائه، پیچیدگی کار و ریسک) و متغیرهای محیطی (شامل حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی، فشار زمانی، فرایند پردازش اطلاعات به شکل گروهی در مقابل پردازش فردی، حسابداری) طبقه‌بندی نمودند

حسینی و رسولی (۱۳۹۸) در تحقیقی با روش کیفی فراترکیب تحت عنوان قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و اندازه‌گیری آن: مفاهیم، نظریه‌ها و چشم‌انداز تئوریک انجام دادند آنها مطابق با بررسی تحقیقات انجام شده، مطالعات صورت گرفته در خصوص قضاوت، عوامل تعیین‌کننده و اثرگذار بر

که هر سه حوزه اجزای جدایی ناپذیر از قضاوت هستند و در نظر گرفتن همه عوامل در بررسی کیفیت قضاوت ضروری می‌باشد.

احمدی حصار و همکاران (۱۳۹۷) تحقیقی با عنوان تحلیل عوامل مؤثر روانشناختی بر مهارت‌های حسابرسان دیوان محاسبات انجام دادند نتایج تحقیق آنان نشان داد متغیرهای مسئولیت‌پذیری، ادراکی، مهارت ارتباطی، ساده سازی پیچیدگیها، اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط، استثناها، اطمینان، میزان دانش، به گزینی، سازگاری، خودکاری، خلاقیت، تحمل استرس و ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم گیری به عنوان ویژگیهای روانشناختی اثرگذار در مهارت حسابرسان میتوان تلقی کرد. لذا با آموزش عوامل روانشناختی میتوان مهارت‌های حسابرسان را افزایش داده و از این طریق کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات را بالا برد. همچنین نتایج تحقیق آنان نشان داد که از بین عوامل مورد بررسی متغیرهای مسئولیت پذیری، مهارت‌های ادراکی، مهارت ارتباطی، سادهسازی پیچیدگیها به عنوان عوامل مهم و متغیرهای تحمل استرس و ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم گیری به عنوان عوامل غیر مهم می باشند.

حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس دریافتند که حرفه ای‌گرایی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان تاثیر گذار است. قضاوت حرفه ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیر گذار است اما حرفه ای‌گرایی تأثیری بر حل تعارض بین حسابرس و مدیریت ندارد و قضاوت حرفه ای نقش میانجی در تاثیر گذاری حرفه ای‌گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا نمی‌کند.

مهدوی و سروستانی (۱۳۹۶) پژوهشی تحت عنوان نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان انجام دادند، نتایج این پژوهش حاکی از تأثیر مثبت استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول در سطح پاسخگویی فرآیندی و انگیزش شناختی حسابرسان است. این نتیجه مؤید این است که رویکرد مبتنی بر اصول باید بیش از پیش مورد توجه استانداردهاگذاران و سیاست‌گذاران در حوزه حسابداری و حسابرسی قرار گیرد.

سعیدی گراغانی و نادری (۱۳۹۶) پژوهشی تحت عنوان تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه ای حسابرس انجام دادند در این تحقیق اثر چهار ویژگی فردی شامل دو ویژگی جمعیت‌شناختی (جنسیت و تجربه) و دو ویژگی روان‌شناختی (خوش بینی و اعتماد به نفس) بر قضاوت حرفه ای مورد مطالعه قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد کلیه متغیرهای

مورد مطالعه در این مقاله (خوش بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت) منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه ای حسابرسان می‌شود.

حساس یگانه و کاظم پور (۱۳۹۲) رابطه سطح مهارت حسابرسان را با حساسیت و قضاوت اخلاقی بررسی کردند. هدف پژوهش آنها پاسخی برای این سؤال بود: آیا اخلاق جزئی از مهارت حسابرسان محسوب می‌شود؟ نتایج حاکی از وجود اختلاف معنادار بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه ماهر و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط آنها بود، ولی در بررسی هم‌پیشگان آنها با یکدیگر، اختلاف معناداری مشاهده نشد.

حساس یگانه و رحیمیان (۱۳۸۶) درباره چگونگی تأثیرگذاری فرایند بررسی حسابرسی و نوع شواهد در دسترس، روی قضاوت حسابرسان درباره تصمیمات برنامه ریزی حسابرسی آنان، پژوهشی انجام دادند و به این نتیجه دست یافتند که این دو عامل تأثیر زیادی روی توجیهات حسابرسان دارند و حسابرسانی که انتظار بررسی بعدی را دارند، توجیهات بیشتری را نسبت به حسابرسانی مستندسازی می‌کنند که انتظار چنین بررسی را ندارند.

خوش طینت و بستانیان (۱۳۸۶) در مطالعه خود به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه ای بودند. یافته‌های آنان نشان داد دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای بندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه ای و استقلال میدانی، مهم ترین ویژگی‌های شخصی مؤثر بر قضاوت حرفه ای در حسابرسی هستند و نظارت حرفه ای بر کار حسابرسان، وجود وضعیتی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه ای انجام شده بدانند، وجود برنامه‌ها و چک لیست‌های حسابرسی و تفسیر ناپذیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز، مهم ترین عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه ای در حسابرسی به شمار می‌روند.

محد سنوسی و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۷)، در پژوهشی به «بررسی تاثیر جهت گیری هدف، خودکارآمدی و پیچیدگی کار بر عملکرد حسابرسی» پرداختند. هدف از این پژوهش، بررسی تاثیر جهت گیری هدف بر عملکرد حسابرسی با نقش میانجی خودکارآمدی و پیچیدگی در کار می‌باشد. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های کوچک و متوسط می‌باشند که نمونه آماری ۱۵۴ حسابرس می‌باشند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که، جهت گیری هدف (یادگیری)، بیشترین تاثیر را بر عملکرد حسابرسی دارد. همچنین جهت گیری هدف (رویکرد - عملکرد و اجتناب - عملکرد)، بر خودکارآمدی تاثیر دارد. همچنین

پیچیدگی در کار نقش میانجی در بین خودکارآمدی و عملکرد حسابرسی دارد.

ربیع نهمه^{۱۱} (۲۰۱۷)، در پژوهشی به «ارزیابی عملکرد حسابرسان، ابزاری سازنده و یا مخرب خروجی حسابرسی» پرداختند. هدف از این پژوهش، بررسی تاثیر ارزیابی عملکرد در شرکت های حسابرسی می باشد. همچنین بررسی عوامل موثر بر رفتار ناکارآمد می باشد چون حسابرسان گاهی اوقات به علت بحران های اقتصادی منجر به برخی رفتارها می شوند. نتایج پژوهش نشان می دهد که، روش های ارزیابی عملکرد منجر به اقدامات و رفتارهای نامناسب می شود. براین اساس، شرکت های ممیزی باید تکنیک های ارزیابی عملکرد را برای رفتارهای ناکارآمد عمل می کنند، توسعه دهند.

هارلوک^{۱۲} و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی به «بررسی تاثیر درک حسابرسان بخش عمومی در مورد حسابرسی عملکرد» پرداختند. هدف از این پژوهش، شناسایی ادراک حسابرسان بخش عمومی در مورد حسابرسی عملکرد در موسسات دولتی مالزی می باشد. این پژوهش با استفاده از روش پرسشنامه ای برای سنجش آگاهی از حسابرسان انجام شده است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان موسسات دولتی می باشد که نمونه ۵۰۳ نفر از حسابرسان را تشکیل می دهد. برای تجزیه و تحلیل داده ها از روش آماری توصیفی استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که، حسابرسان معتقد بودند که متغیر اثربخشی باید یکی از اجزای حسابرسی عملکرد باشد و حسابرسان بخش عمومی باید فرصتی برای تاثیرگذاری بر تصمیمات سیاسی داشته باشند. علاوه بر این، حسابرسان، ممیزی عملکرد، توانایی افزایش پاسخگویی عمومی و همچنین امکان بهره برداری از منابع اقتصادی را کارآمد و موثرتر می دانند.

نالویک و میلز^{۱۳} (۲۰۱۵)، در پژوهشی با عنوان «حسابرسی عملکرد پروژه» انجام دادند. هدف تحقیق آن ها ارائه مدلی در راستای پاسخ به تقاضای مالکان و اهالی حرفه برای حسابرسی عملکرد پروژه ها به طور انعطاف پذیر می باشد. عناصر کلیدی که در توسعه مدل حسابرسی عملکرد پروژه های آن ها در نظر گرفته شدند عبارتند از: مدیریت کیفیت جامع، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، داده ها، ستانده ها، تاثیرات، ریسک، موفقیت، ذی نفعان، چرخه عمر پروژه، صحت گزارشگری وضعیت پروژه، بهترین منافع سازمان.

الیسا^{۱۴} و همکاران (۲۰۱۴)، در پژوهشی با عنوان «بررسی تجربی اثر ویژگی های حسابرسی و حسابرسی بر عملکرد حسابرسی» پرداختند. هدف از این پژوهش، بررسی تاثیر ویژگی های حسابرسی و حسابرسی بر عملکرد حسابرسی با نقش

پیچیدگی در کار، تجربه حسابرسی و تلاش حسابرسی بر عملکرد حسابرسی می باشد. نتایج پژوهش نشان می دهد که، کاهش پیچیدگی کار و افزایش تجربه حسابرسی ارتباط مثبت با تلاش های حسابرسی و عملکرد حسابرسی دارد

لی، استیلر و آنتوناکی^{۱۵} (۲۰۱۱) رابطه سطح استدلال اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان را بررسی کردند. یافته های آنان نشان داد حسابرسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی هستند، سوگیری کمتری نسبت به منافع صاحب کاران خود دارند و در هنگام رسیدگی منافع به همه افراد توجه می کنند.

کنت و همکاران (۲۰۰۶) چهارده ویژگی روان شناختی پیشنهادی شانتیو برای خبرگان را در حسابرسی بررسی کردند. در این پژوهش اهمیت این ویژگی ها در هر یک از مراحل حسابرسی، با استفاده از دیدگاه های پنجاه و پنج حسابرسی از سه شرکت حسابداری ملی در استرالیا، بررسی شد. یافته ها نشان داد همه این ویژگی ها در چهار مرحله حسابرسی حائز اهمیت اند، اما میزان اهمیت هر یک از ویژگی های در هر گام متفاوت است.

روش شناسی پژوهش

هدف کلی پژوهش حاضر شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی از دیدگاه خبرگان است. در راستای دستیابی به این هدف، سوالها به این شرح مطرح شده اند: شرایط علی شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی کدامند؟ مقوله محوری شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی کدامند؟ راهبردهای شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی کدامند؟ شرایط مداخله گر شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی کدامند؟ بستر حاکم شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی کدامند؟ عوامل پس آیندی شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی کدامند؟

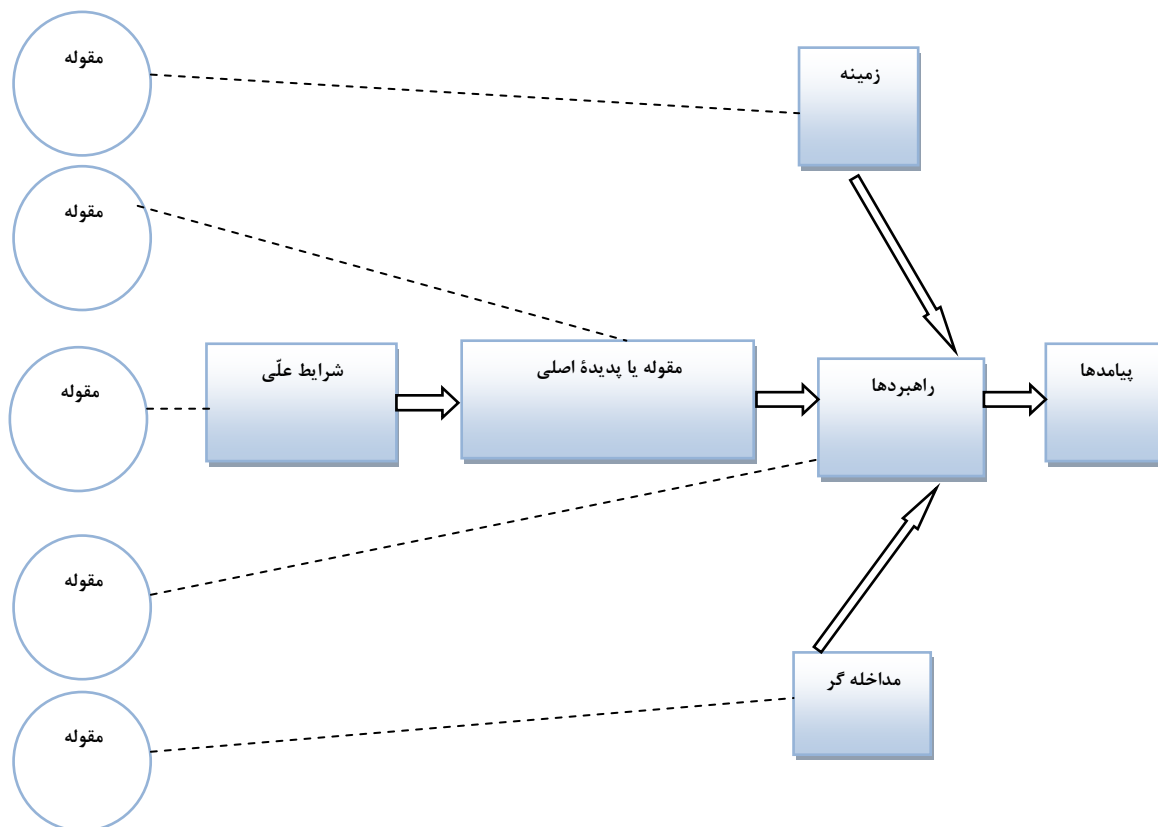
پژوهش حاضر در چارچوب رویکرد کیفی و با به کارگیری روش نظریه داده بنیاد انجام گرفته است و داده های مورد نیاز با به کارگیری مصاحبه های نیمه ساختار یافته، جمع آوری شده است. جامعه آماری این پژوهش از اساتید حسابداری در ایران، تشکیل شده است. نمونه گیری در این پژوهش، به طور هدفمند انجام گرفته است. در تحقیق کیفی، هنگامی جمع-آوری اطلاعات و داده ها متوقف می شود که اطلاعات درباره

گذاری باز: کدگذاری باز اولین مرحله در تجزیه و تحلیل داده‌ها و کدگذاری است. در طول مرحله کدگذاری باز، داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به دقت بررسی شد، مقوله‌های اصلی و مقوله‌های فرعی مربوط به آنها مشخص شدند و خرده مقوله‌ها (زیر مقوله‌ها) تعیین شدند. در طی این تحلیلها، فنون تحلیلی پیشنهاد شده کوربین و استرواس (۲۰۰۸) به کار گرفته شد. واحد اصلی تحلیل برای کدگذاری باز مفاهیم بودند. رونوشت مصاحبه‌ها برای یافتن مقوله‌های اصلی، مقوله‌ها، خرده مقوله‌ها به طور منظم بررسی شد. طی این فرآیند کدگذاری تعداد ۹۱ کدباز، ۲۰ خرده مقوله یا مفهوم و ۷ مقوله استخراج و ویژگی‌های آنها شناسایی شد. ب) کدگذاری محوری: در کدگذاری محوری، مفاهیم براساس اشتراکات و یا هم‌معنایی در کنار هم قرار می‌گیرند. به عبارت دیگر، کدها و دسته‌های اولی که در کدگذاری باز ایجاد شده‌اند، با یکدیگر مقایسه می‌شوند و ضمن ادغام کدهایی که از نظر مفهومی با یکدیگر مشابهند، دسته‌هایی که به یکدیگر مربوط می‌شوند، حول محور مشترکی قرار می‌گیرند. در واقع، در این مرحله، ابعاد پارادایم کدگذاری شکل می‌گیرد و شامل شش دسته، مقوله محوری، شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط بستر حاکم، راهبردها و پیامدها است. شکل ۱، مدل پارادایمی نظریه داده بنیاد را نشان می‌دهد. از اینرو، در این پژوهش، بر اساس ابعاد پارادایم کدگذاری، تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه، به شرح جدول ۱ تبیین شد.

همه دسته بندیهای مورد نظر اشباع شود و این امر زمانی رخ می‌دهد که نظریه یا موضوع مورد مطالعه کامل شود و اطلاعات جدیدی مرتبط با موضوع مورد مطالعه، به دست نیاید. از این رو، در پژوهش‌های کیفی، حجم نمونه را مترادف با کامل شدن داده‌ها یا اشباع داده‌ها می‌دانند در این راستا، نمونه‌های بخش کیفی این پژوهش را ۲۰ نفر از خبرگان شامل اساتید حسابداری دانشگاهها تشکیل داده است. کوربین و استرواس (۲۰۰۸)، برای ارزشیابی پژوهشهای مبتنی بر نظریه پردازی داده بنیاد، به جای معیارهای روایی و پایایی، معیار مقبولیت را پیشنهاد داده‌اند. مقبولیت، یعنی اینکه یافته‌های پژوهش، تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت کنندگان، پژوهشگر و خواننده در مورد پدیده مورد مطالعه، موثق و قابل باور است. ده شاخص برای معیار مقبولیت معرفی شده است که ۵ مورد از آنها در این پژوهش برای ارتقای دقت علمی و روایی و پایایی، مورد استفاده قرار گرفت. استراتژیهای ممیزی مورد استفاده، عبارت بودند از حساسیت پژوهشگر، انسجام روش شناسی، متناسب نمودن نمونه، تکرار شدن یک یافته و استفاده از بازخورد مطلعین.

تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل داده‌های این پژوهش براساس دستور العملهای کوربین و استرواس (۲۰۰۸)، شامل سه مرحله اصلی کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است. در نهایت نظریه (مدل کیفی پژوهش بیان شده است. الف) کد



شکل ۱: مدل پارادایمی نظریه داده بنیاد (کرسوال ۲۰۰۵، ۴۰۱)

جدول ۲: مقولات استخراج شده نهایی

مقولات اصلی	خرده مقولات	مفاهیم (کدگذاری باز)	فراوانی
	خانواده	محیط خانوادگی و یا محیط کلی فرد در آن رشد پیدا کرده است.	
		ارتباطی که فرد با خانواده اش داشته است و اینکه در خانواده چقدر به او اعتماد بنفوس داده اند که با مشکلات برخورد کند	
		در خانواده که به او اجازه دفاع داده اند بسیار در کار مهم است.	
بستر	برونگرا بودن حسابرس	برونگرایی عامل بسیار مهمی در قضاوت حسابرسی است.	
		فشار محیطی به علت برون گرا بودن فرد و اعلام پیش از موعد نتایج حسابرسی	
		مدل ذهنی برون گرا بیشتر ذهن ریاض دارند بهتر می توانند تصمیم بگیرند	
بستر	عوامل قانونی	بستر قانونی - اثر قوانین در افراد	
		شدت و ضعف قوانین	
	عوامل محیطی	حاکم بودن ارزشها و اخلاقیات در فضای عمومی جامعه	
		ویژگی های کیفی قضاوت	
		شواهد حسابرسی	
		فرآیند تصمیم گیری	
		واکنش بازار خدمات حسابرسی	
		محیط کاری حسابرسی	
		پاسخگویی	
		استانداردهای حرفه ای	

مقولات اصلی	خرده مقولات	مفاهیم (کدگذاری باز)	فراوانی
		شناخت محیط کنترلی	
		ابزار تصمیم گیری	
		شرایط جامعه	
		فرهنگ افراد بسیار می تواند در تصمیم گیری موثر باشد مثلا امروزه معانی صداقت بسیار با گذشته متفاوت شده است	
	فرهنگ	سنت	
		اعتقادات مذهبی	
		نژاد و قومیت	
		زبان	
	محیط سیاسی	محیط سیاسی	
		فضای متفاوت فعالیت در ایران با سایر کشورها	
		فشار ارگانهای دولتی و نهادهای سیاسی	
		درجه پذیرش استرس ناشی از کار حسابرسی	
پدیده اصلی	استرس ناشی از کار	عوامل استرس زا در محیط صاحبکار مانند حجم و زمان کار، پاسخگویی حسابرس و نظارت حرفه‌ای	
		میزان کنترل استرس	
		میزان تحمل پذیری و ظرفیت حسابرس	
		ریسک گریز و ریسک پذیری بودن	
	تحمل پذیری	فشار جهت رسیدگی	
		درجه تحمل ریسک	
		قضاوت حسابرس ها رو استانداردها	
		محدود بودن دامنه قضاوت حسابرسان	
	قضاوت‌های حرفه ای	ویژگی های کیفی قضاوت	
		بلد بودن آیین رفتار حرفه ای	
		مقید بودن به آیین رفتار حرفه ای	
		قضاوت‌های حرفه ای برپایه آیین رفتار حرفه ای	
		علاقمندی به حرفه	
		رضایت مندی از شغل حسابرس	
	احساس تعلق به حرفه	حس تعهد به حرفه	
		احساس تعلق به حرفه	
		استقلال قوی حسابرس	
		استقلال میدانی	
پیامدها	استقلال	استقلال حرفه ای	
		استقلال و عدم وابستگی معیشتی	
		اجتناب از تعصب و جانبداری	
		رعایت انصاف و عدالت در کار	
	بی طرفی	بی طرفی	
		اهمیت مدل ذهنی در تصمیم گیری	
		ناتوانی در تشریح فرآیند تصمیم گیری	
		قدرت تشخیص ریسک	
	قدرت تصمیم گیری	ارزیابی ریسک	

مقولات اصلی	خرده مقولات	مفاهیم (کدگذاری باز)	فراوانی
راهبردها	مهارتها	توانایی تصمیم گیری	
		توانایی انتخاب بهترین گزینه	
		مهارتهای شناختی	
		مهارتهای شغلی متأثر از مهارتهای شغلی	
		مهارتهای ذاتی وراثتی حسابرسی	
		مهارتهای تعاملی	
		مهارت حرفه ای	
		مهارتهای ادراکی	
		مهارتهای ارتباطی	
		صلاحیت و مهارت فنی	
	ساده سازی پیچیدگی ها		
	مهارتهای ذهنی		
	عوامل دموگرافیکی	جنسیت	
سن			
تجربه			
تاھل			
دانش حسابرس	دانش اجتماعی یعنی همان هوش اجتماعی		
	دانش تخصصی و مهارت حرفه ای		
	دانش حسابداری و حسابرسی		
	دانش مدیریت و روانشناسی		
عوامل علی	ویژگیهای فردی	اعتماد به نفس	
		مسئولیت پذیری	
		ادراک افراد نسبت به واکنشهای احساسی حسابرس	
		پای بندی به اصول اخلاق حرفه ای	
		خلاقیت	
		درستکاری	
		ساده سازی پیچیدگی ها - اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط - استثناها	
		پای بندی به مبانی اخلاقی	
		شخصیت فردی و اجتماعی	۵۵
		خلاقیت فردی	
		به گزینی و سازگاری	
		شخصیت فردی و اجتماعی	
		خبرگی	
	عوامل درونی		
دقت در انجام کار حسابرسی			
عواطف و سلامت روانی حسابرسان	نوع تفکر و درونیات شخص		
	عواطف حسابرس		
	سلامت جسمی و روانی		۴۲
	احساسات منفی نسبت به مولفه های کار حسابرسی		
		حالات روانی حسابرسان	
عوامل مداخله	عوامل سازمانی	سطح آگاهی ذینفعان	۷۴

مقولات اصلی	خرده مقولات	مفاهیم (کدگذاری باز)	فراوانی
گر		عدم امکان ارتقای شغلی	
		فشار ذی نفعان	
		تضاد منافع بین تهیه کنندگان صورتهای مالی و استفاده کنندگان از آنها	
		فشارهای هزینه ای	
		افزایش تعداد شرکای حسابرسی	
		انتظارات ذینفعان دارند مثل کاهش هزینه ها و....	
		شناخت کافی از محیط صاحبکار	
		ویژگیهای سازمانی از قبیل قدمت موسسه، اندازه موسسه، میزان حق الزحمه حسابرسی، دعاوی حقوقی علیه موسسه	
محیط اقتصادی		قوانین مالیاتی کشور	۳۳
		پیچیدگی موضوعات اقتصادی و فرآیندهای تبدیل آنها به اطلاعات	
		شرایط محیطی و اقتصادی	

راهبردها (تعاملات)

راهبردها مبتنی بر کنشها و واکنشهایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مورد نظر هستند. راهبردها مقصود داشته، هدفمند است و به دلیلی صورت می‌گیرد.

پیامدها

نتایجی که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنشها و واکنشها هستند. پیامدها را همواره نمی‌توان پیش‌بینی کرد و الزاماً همان‌هایی نیستند که افراد قصد آن را داشته‌اند. پیامدها ممکن است حوادث و اتفاقات باشند، شکل منفی به خود بگیرند، واقعی یا ضمنی باشند، و در حال یا آینده به وقوع بپیوندند. همچنین این امکان وجود دارد که آن چه که در برهه‌ای از زمان پیامد به شمار می‌رود. در زمانی دیگر به بخشی از شرایط و عوامل تبدیل شود.

در همین راستا مقولات استخراجی به صورت زیر دسته بندی شد:

شرایط علی: ویژگیهای فردی، عواطف و سلامت روانی حسابرسان و عوامل دموگرافیکی،

شرایط زمینه‌ای: خانواده، عوامل قانونی، عوامل محیطی، فرهنگ و محیط سیاسی. مقوله محوری: استرس ناشی از کار، استقلال و بی طرفی،

شرایط مداخله‌گر: عوامل سازمانی و محیط اقتصادی راهکار/تعاملی: مهارتها، دانش حسابرسان، احساس تعلق به حرفه و قدرت تصمیم‌گیری به نهادهای تصمیم‌گیر و ناظر پیامد: قضاوت‌های حرفه‌ای

در ادامه مقولات استخراج شده طبق مدل استراوس و کوربین می‌بایست در ۴ بخش: شرایطی (علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر)، مقوله اصلی، راهبردها (تعاملات) و پیامدها جایگذاری شوند.

مقولات شرایطی

مقوله‌هایی شرایطی هستند که مقوله اصلی را تحت تاثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مورد نظر می‌انجامد. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آن جا که، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند. حتی زمانی که چنین نشانه‌هایی وجود ندارد محقق می‌تواند با توجه به خود پدیده و با نگاه منظم به داده‌ها و بازبینی رویدادها و وقایعی که از نظر زمانی مقدم بر پدیده مورد نظرند، شرایط علی را بیابد.

شرایط مداخله‌گر، شرایطی ساختاری هستند که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آنها را محدود و مقید می‌کنند.

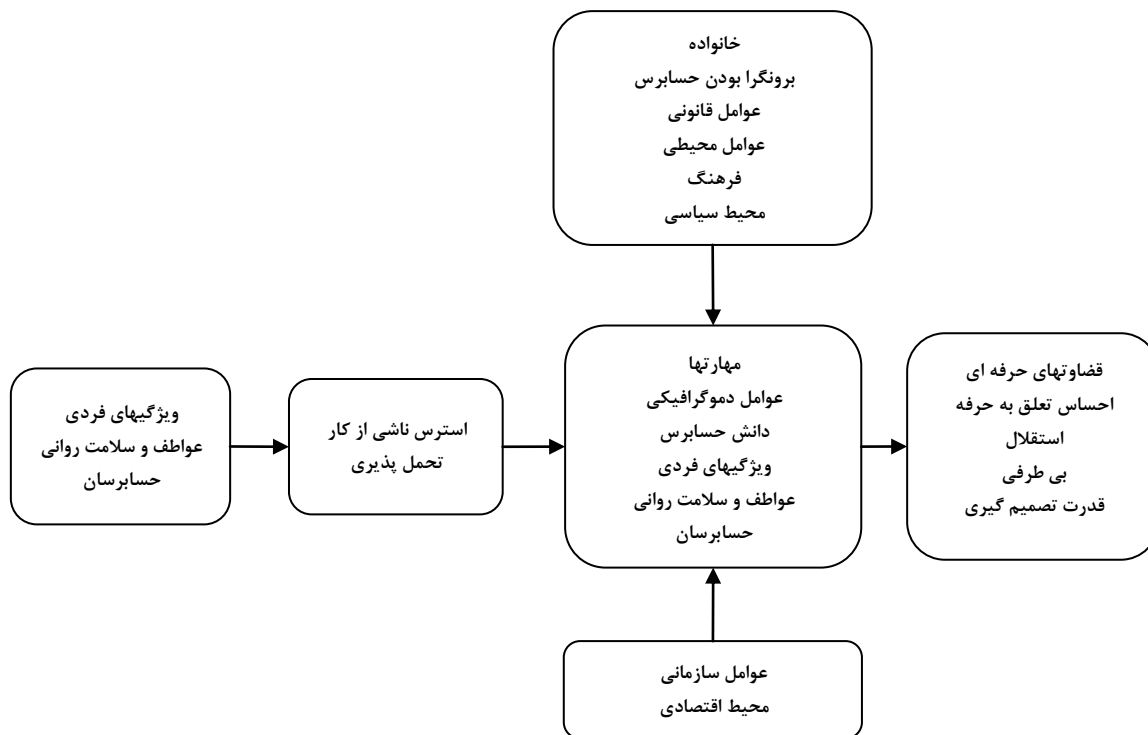
همچنین شرایط زمینه‌ای، شرایطی است که از قبل حاکم هستند و نیز بر راهبردها تاثیر می‌گذارند. این مقولات نشانگر مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد. به همین علت عوامل محیطی بازار و عوامل داخلی شرکت در بخش شرایط زمینه‌ای قرار گرفتند.

- ۳) منطقی باشد و داده‌ها را به زور به همدیگر تحمیل نکنند.
- ۴) عنوان یا عبارتی که برای تشریح مقوله هسته به کار می‌رود باید به اندازه‌ای انتزاعی باشد که بتواند برای پژوهش در دیگر حوزه‌های اساسی به کار گرفته شود و به تولید یک نظریه ی عمومی‌تر بینجامد.
- ۵) مفهوم یا مقوله محوری باید قادر به تبیین تفاوت‌ها بوده و در عین حال از داده‌ها برخوردار باشد. (محمدپور، ۱۳۹۲).

در ادامه، مقوله‌های عمده در قالب یک مدل پارادیمی (مدل زمینه‌ای) حول مقوله هسته به یکدیگر ارتباط داده می‌شوند. در واقع، مدل ترسیم شده به توصیف صوری مقوله‌ی و تحلیل و تبیین آن می‌پردازد. این فرآیند را ترکیب مقوله هسته و پالایش و آراستن سازه‌های منتج شده از آن اطلاق می‌شود. مدل مذکور را می‌توان به صورت یک مدل یا نمودار صوری، اما معنایی و مفهومی ترسیم کرد. نمودار ۱: مدل زمینه‌ای استخراج شده از نظرات متخصصان پیرامون ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی مبتنی بر روش داده بنیاد را نشان می‌دهد.

گام سوم-کدگذاری انتخابی: در این مرحله محقق با تعداد اندکی از مقوله‌های انتزاعی به تدوین نظریه پرداخته و نیازی به کد بندی داده‌های جدید ندارد. مقوله‌های مورد استفاده به لحاظ نظری اشباع شده است. و هرکدام بر اساس مفاهیم کدبندی شده مراحل اول و دوم به صورت منطقی در کنار یکدیگر قرار گرفته‌اند سپس محقق باید مقوله هسته را انتخاب کند. مقوله هسته به دو شیوه انتخاب می‌شود. در شیوه اول، محقق ممکن است یکی از مقوله‌های موجود را گزینش نماید و در شیوه دوم وی باید نسبت به تعیین یا ساخت یک مقوله جدید اقدام نماید؛ انتخاب مقوله هسته‌ای در مرحله کدبندی گزینشی مستلزم بررسی دقیق داده‌ها در دو مرحله قبل است. برای تعیین یا ساخت مقوله هسته معیارهای به شرح زیر وجود دارند:

- ۱) مقوله هسته باید محوری باشند؛ به این معنا که همه مقوله‌های عمده دیگر با آن ارتباط داشته باشند.
- ۲) باید به فراوانی در داده‌ها به آن اشاره شده باشد. این به آن معنا است که در همه یا اکثر موارد عبارت‌های معطوف به مقوله‌ها در داده‌های خام وجود داشته باشند.



نمودار ۱: مدل کیفی پژوهش پیرامون ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی مبتنی بر داده بنیاد

بحث و نتیجه گیری

هدف از این تحقیق شناسایی عوامل موثر بر ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی می‌باشد این پژوهش در چارچوب رویکرد کیفی و با به کارگیری روش تحقیق داده بنیاد انجام گرفته است. نتایج پژوهش حاضر، نشان دهنده استخراج بالغ بر ۹۱ کدباز، ۲۰ خرده مقوله یا مفهوم و ۷ مقوله می‌باشد که در قالب مدل پارادیمی شامل شرایط علی با خرده مقولات: ویژگی‌های فردی، عواطف و سلامت روانی حسابرسان و عوامل دموگرافیکی، شرایط زمینه‌ای با خرده مقولات خانواده، عوامل قانونی، عوامل محیطی، فرهنگ و محیط سیاسی، مقوله محوری با خرده مقولات: استرس ناشی از کار، استقلال و بی طرفی، شرایط مداخله گر: عوامل سازمانی و محیط اقتصادی، راهکار/تعاملی با خرده مقولات: مهارتها، دانش حسابرس، احساس تعلق به حرفه و قدرت تصمیم گیری به نهادهای تصمیم گیر و ناظر و پیامد با خرده مقوله: قضاوت‌های حرفه ای می‌باشد.

شرایط علی با خرده مقولات: ویژگی‌های فردی، عواطف و سلامت روانی حسابرسان و عوامل دموگرافیکی بر مقوله محوری استرس ناشی از کار، استقلال و بی طرفی موثر است. بنابه نظر شانتو (۱۹۸۷) برخی از خصوصیات مرتبط با متخصصان، از جمله اعتماد به نفس و سازگاری، خصوصیات شخصیتی ذاتی هستند که آموزش‌پذیر 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؟ استخدام باید بنابراین گفته می‌شود انتخاب کارکنان با ویژگی‌های روانشناختی خاص، همراه با برنامه‌های آموزشی مناسب، می‌تواند بهترین فرصت را برای بهبود تخصص کلی در حسابرسی فراهم کند. این نتایج حاکی از آن است که حسابرسان معتقدند ویژگی‌های روانشناختی بخشی جدایی ناپذیر از تخصص حسابرسی است که باید در تحقیقات مورد استفاده قرار گرفته و آزمایش شود (کنت و همکاران، ۲۰۰۶). بنابراین این عوامل ذاتی باید هنگام استخدام حسابرسان با آزمون‌های روانشناسی استاندارد مورد بررسی و آزمایش قرار گیرند چون به هیچ عنوان با آموزش نمی‌توان آنها را در فرد ایجاد نمود.

در ارتباط با عوامل دموگرافیک به ویژه جنسیت باید گفت یافته‌های پژوهشگران علوم رفتاری نشان دهنده وجود تفاوت‌های قابل توجه مردان و زنان در انجام قضاوت‌های شناختی است. به صورت نظریه‌ای پذیرفته شده، به دلیل تفاوت سازوکار پردازش داده‌ها و روش‌های پاسخ به ریسک، قضاوت

زنان و مردان پیرامون مسئله‌ای یکسان ممکن است تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای داشته باشند. تحقیقات نشان می‌دهند که، مردها نسبت به زن‌ها خودرایی تر هستند. گلد و همکاران در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که، حسابرسان زن در حسابرسی به طور عمومی از مردان ریسک‌گریزتر هستند. بنابراین، در حسابرسی شواهد بیشتری جمع‌آوری خواهند کرد و منعقب آن سطح اهمیت را نیز کاهش می‌دهند که این امر منجر به افزایش کیفیت حسابرسی انجام شده توسط زنان خواهد شد. حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰)، در تحقیق خود دریافتند که، جنسیت حسابرس بر کیفیت قضاوت وی اثرگذار است و زنان نسبت به مردان قضاوت حرفه‌ای باکیفیت‌تری دارند. تحقیقات چانگ و مونرو^{۱۶} (۲۰۰۱)، بیانگر این مطلب است که، حسابرسان مستقل زن عدم ارائه منصفانه صورت‌های مالی به واسطه تقلب را به طور اثربخش‌تری نسبت به حسابرسان مرد کشف می‌کنند. از آن رو که در حسابداری و حسابرسی زنان و مردان آموزش‌های دانشگاهی و حرفه‌ای یکسانی را دریافت می‌کنند، انتظار می‌رود تا قضاوت‌های مشابهی را انجام دهند. اما، مطابق نظریه‌های جامعه‌شناسی، مردها به گونه‌ای رادیکال‌تر عمل می‌کنند و به صورت عمومی، سطح ریسک بیشتری را می‌پذیرند (شهرابی، ۱۳۹۳). براساس پارادایم مقوله محوری با خرده مقولات: استرس ناشی از کار، استقلال و بی طرفی بر راهکار/تعاملی با خرده مقولات: مهارتها، دانش حسابرس، احساس تعلق به حرفه و قدرت تصمیم‌گیری به نهادهای تصمیم‌گیر و ناظر موثر است. براساس نظر براون و همکاران (۲۰۰۷) "تحمل‌پذیری استرس ناشی از کار 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." بنابراین پیشنهاد می‌شود با آموزش مدیریت استرس، تحمل استرس و کنترل هیجانات و احساسات را در حسابرسان بالا برد.

بی‌طرفی حسابرس نیز از جمله ویژگی‌های فردی وی است که از ابعاد اصلی تردید حرفه‌ای در حسابرسی به شمار می‌آید. تحقیقات دانشگاهی نیز تردید حرفه‌ای را از عناصر اصلی قضاوت حرفه‌ای باکیفیت برشمرده‌اند (گلاور و پراویت^{۱۷}، ۲۰۱۳). بی-طرفی 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 حسابرِس، نه تنها باید ادعاها و اظهارات مدیریت را تایید و تصدیق نماید، بلکه توضیحات متضاد و ضد و نقیض را از بین ببرد. نیز بی طرفی 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. بررسی های تجربی پیرامون مفهوم بی طرفی حاکی از آن است که حسابرسان با داشتن تفکری سنجیده نسبت به داشتن تفکری مطلق و اجرایی، اقدامات و قضاوت های حرفه ای بیشتر و مناسب تری از خود بروز می دهند (روسو، ۲۰۱۵). تفکر سنجیده به معنای عینیت، واقع گرا 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 می گیرند. در نقطه مقابل، در تفکری اجرایی و مطلق، مجموعه ای از رویکردهای جایگزین و ازپیش تعیین شده وجود داشته و بر روی شواهد خاص و مطلوب مواضع فردی، تمرکز بیشتری صورت می گیرد. حال چنانچه در محیط کاری، واکنش های احساسی حسابرِس و حالات روانی وی که از برخورد با پرسنل و شرایط اطراف حاصل می شود، مثبت باشد، می توان انتظار تفکر سنجیده و در ادامه، بررسی همه جانبه و بدون غرض از جانب حسابرِس 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 نهایتا قضاوت وی و کیفیت حسابرسی خدشه دار خواهد شد.

براساس نتایج این پژوهش شرایط زمینه ای با خرده مقولات خانواده، عوامل قانونی، عوامل محیطی، فرهنگ و محیط سیاسی و شرایط مداخله گر: عوامل سازمانی و محیط اقتصادی بر راهکار/تعاملی با خرده مقولات: مهارتها، دانش حسابرِس، احساس تعلق به حرفه و قدرت تصمیم گیری به نهادهای تصمیم گیر موثر می باشند. این عوامل البته خارج از کنترل برای تربیت حسابرِس می باشند ولی بایستی با شناسایی این عوامل و آموزش مناسب جهت تاثیرگذاری بر تفکر حسابرسان تا حد امکان از نتایج منفی آنها کاست و پیامدهای مثبت آنرا افزایش داد.

و آخرین مورد در پارادایم داده بنیاد تاثیر بر راهکار/تعاملی با خرده مقولات: مهارتها، دانش حسابرِس، احساس تعلق به حرفه و قدرت تصمیم گیری به نهادهای تصمیم گیر بر پیامد با مقوله قضاوت های حرفه ای می باشد.

مهارت در حسابرسی، توانایی انجام وظیفه های نسبتاً پیچیده، به شیوه های مناسب و براساس دانش انباشته در زمینه ای خاص، تعریف می شود. در تعریف مشابهی، مهارت

توانایی کسب شده از طریق آموزش برای انجام وظایف خاص به نحو مطلوب است. در واقع برخورداری از دانش زیاد و مهارت های وابسته به عمل، تعریفی از مهارت های حرفه ای محسوب می شود که در ارائه قضاوت های تخصصی مناسب کارآمد است و کمتر افراد را در مسیر تردید قرار می دهد. با توجه به این که وظایف متعدد حسابرسی معیار هدفمندی ندارد، بنابراین، برای جبران این کمبود، وجود مهارت های حرفه ای همچون، تجربه، تخصص و استقلال برای کاهش تردید و قضاوت حرفه ای حسابرِس لازم و ضروری است (ولیان و صفری گرایی، ۱۳۹۷). مهارت با تجربه و دانش با آموزش قابل اکتساب می باشند، احساس تعلق به حرفه کاملا با مقوله انگیزشی حسابرسان مرتبط می باشد و قدرت تصمیم گیری به نهادهای تصمیم گیر با مقوله اختیار دادن به حسابرسان مرتبط است. بنابراین جهت حصول به پیامد قضاوت های حرفه ای به نهادهای تصمیم گیر و ناظر پیشنهاد می شود: به هر یک از این مقولات 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. مثلا در فرهنگ سازی مطابق با نیازهای جامعه اقدامات اساسی از طریق رسانه های جمعی و اجتماعی صورت گیرد. همچنین در بومی سازی نوآوری و ابداعات در نرم افزارهای مالی صورت گیرد و در اختیار حسابرسان قرار گیرد. بنابراین نتایج پژوهش حاضر برای افراد حرفه ای شاغل در زمینه آموزش حسابرسان سودمند است. درک بهتر از ویژگیهای شخصیتی با اهمیت در مراحل گوناگون حسابرسی، میتواند به آموزش بهتر و انتخاب مناسبتر حسابرسان منجر شود. همچنین افراد درگیر در گزینش و استخدام کارکنان حسابرسی نیز میتوانند از یافته های این پژوهش بهره مند شوند. انتخاب کارکنان با ویژگیهای روانشناختی خاص و ترکیب این انتخاب با اجرای برنامه های آموزشی مناسب، می تواند برای بهبود مهارت در حسابرسی، فرصت مناسبی را فراهم آورد.

فهرست منابع

- * احمدی حصار، فرشاد، پاکدل، عبدالله، رضایی شریف، علی (۱۳۹۷)، تحلیل عوامل موثر روان شناختی بر مهارت های حسابرسان (مطالعه موردی حسابرسان دیوان محاسبات)، دانش حسابرسی « پاییز ۱۳۹۷ - شماره ۷۲ علمی-پژوهشی/ISC (۲۰ صفحه - از ۲۳۱ تا ۲۵۰)
- * حساس یگانه یحیی، آذین فر کاوه (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، بررسیهای

- * Alissa, W, Capkun, V, Jeanjean, T and Suca, N (2014), "An Empirical Investigation of the Impact of Audit and Auditor Characteristics on Auditor Performance". Accounting, Organizations and Society, Forthcoming. ssm. June 2014.
- * Anugerah, R. Nelly Sari, R. Frostiana, R. 2011. The Relationship between Ethics, Expertise, Audit Experience, Fraud Risk Assessment and Audit Situational Factors and Auditor Professional Skepticism. Department of Accounting, Faculty of Economics, Universities INDONESIA
- * Brown, K. W., Ryan, R. M., & Creswell, J. D (2007). Mindfulness: Theoretical foundations and evidence for its salutary effects. *Psychological Inquiry*, 18 (7), 211-237.
- * Duckworth, A. L., Weir, D., Tsukayama, E., & Kwok, D (2012). Who does well in life? Conscientious adults excel in both objective and subjective success. *Frontiers in Personality Science and Individual Differences*, 3(356), 1-8 (pdf).
- * Glover, S. M., and. Prawitt. D. F. (2013). Enhancing Auditor Professional Skepticism. Available at: <http://www.theqaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf>
- * Halim, H. A., Jaafar, H., & Janudin, S. E. (2018). Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia. *International Business Research*, 11(11), 119-127.
- * HarLoke, Suhaiza Ismail, Fatima Abdul Hamid, (2016) "The perception of public sector auditors on performance audit in Malaysia: an exploratory study", *Asian Review of Accounting*, Vol. 24 Issue: 1, pp.90-104.
- * Haron, H., Ismail, I., Ibrahim, D. N., & Na, A. Lo. (2014). Factors influencing ethical judgment of auditors in Malaysia. *Malaysian Accounting Review*, 13(2).
- * Heyrani, F., Banimahd, B., & Roudposhti, F. R. (2016). Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management. *Procedia Economics and Finance*, 36(16), 177-188. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(16\)30029-6](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(16)30029-6)
- * 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.
- * Lee, Y., Stettler, A. & Antonakis, J. (2011). Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. *Personality and Individual Differences*, 50 (7): 1110-1115.
- * Mansouri, A., Pirayesh, R., & Salehi, M. (2009). Audit Competence and Audit Quality: Case in Emerging Economy. *International Journal of Business and Management*, 4(2), 17-25. <https://doi.org/10.5539/ijbm.v4n2p17>
- * Mohd Sanusi, Takiah Mohd Iskandar, Gary S Monroe, Norman Mohd Saleh, "Effects of Goal Orientation, Self-Efficacy and Task Complexity on the Audit Judgment Performance of Malaysian Auditors", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- حسابداری و حسابرسی : پاییز ۱۳۸۹ ، دوره ۱۷ ، شماره ۶۱ ؛ از صفحه ۸۳ تا صفحه ۹۶
- * حساس یگانه، یحیی و مقصود، امید، (۱۳۹۰)، ارزش های اخلاقی در قضاوت حرفه ای حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱، صص ۶۲-۷۳.
- * حساس یگانه، یحیی، رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۸۶). توجیه تصمیمات در برنامه ریزی حسابرسی. فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۱۴(۱)
- * حسینی، سید علی، رسولی، ندا. (۱۳۹۸). قضاوت حرفه ای در حسابرسی و اندازه گیری آن: مفاهیم، نظریه ها و چشم انداز تئوریک. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۸(۳)، ۱۵۵-۱۶۸.
- * حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمیدرضا، بنی مهد، بهمن، رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۶)، تاثیر ویژگی های اجتماعی حسابرسات بر قضاوت آن ها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت ویژگی های منتخب، بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم، دانش حسابرسی، سال ۱۷، شماره ۶۷، صص ۹۸-۷۱
- * خوش طینت، محسن، بستانیان، جواد. (۱۳۸۶). قضاوت حرفه ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۸)، ۲۵-۵۷. علمی-پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۴(۱).
- * شهرابی، شاهرخ، (۱۳۹۳) ف تاثیر عامل جنسیت بر قضاوت های حرفه ای حسابرسان داخلی، فصلنامه حسابرسیف نظریه و عمل، شماره ۲، صص ۱۲۳-۱۱۷.
- * ملانظری، مهناز، اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی های روان شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت های حسابرسی. فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی
- * مهدوی، غلامحسین، سروسنایی، امیر، (۱۳۹۶)، نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری در ویژگی های روان شناختی حسابرسان، دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهیدی باهنر کرمان، مجله دانش حسابداری، دوره ۸، شماره ۴، پیاپی ۳۱، صص ۹۲-۶۵.
- * ولیان، حسن، صفری گرایلی، مهدی، (۱۳۹۷)، ارائه الگویی برای درک تردید حرفه ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۷، شماره ۲۵، صص ۲۸-۱۱.
- * Abdolmohammadi, M. J., & Shanteau, J. (1992). Personal attributes of expert auditors. *Organizational Behavior and human decision processes*, 53(2), 158-172.

- * Nalewaik, Alexia. & Mills, Anthony. (2015). Project Performance Audit: Enhanced Protocols for Triple Bottom Line Results. 28th IPMA World Congress, IPMA 2014, 29 September – 1 October 2014, Rotterdam, The Netherlands
- * Patel, C., Harrison, G. L., & McKinnon, J. L. (2002). Cultural influences on judgments of professional accountants in auditor–client conflict resolution. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 13(1), 1-31.
- * Peytcheva, M., Wright, A., Majoor, B. (2014). The impact of principles-based versus rules-based accounting standards on auditors' motivations and evidence demands. *Behavioral Research in Accounting*, 26(2), 51-72.
- * Rabih Nehme, (2017) "Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32 Issue: 2, pp.215-231.
- * Rasso, T. J. (2015). Construal instructions and professional skepticism in evaluating complex estimates. *Accounting, Organizations and Society* Forth Coming.

یادداشت ها

1. Haron
2. Heyrani
3. Patel
4. Halim
5. Duckworth
6. Brown
7. Anugerah
8. Peytcheva
9. Kent
10. Mohd Sanusi
11. Rabih Nehme
12. HarLoke
13. Nalewaik & Mills
14. Alissa
15. Lee, Stettler & Antonakis
16. Chung & Monroe
17. Glover & Prawitt