

## شناسایی ابعاد و مؤلفه و شاخص‌های پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان

### چنگیز سلمانی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران.  
ch.salmani@m-iau.ac.ir

### جمال بحری ثالث

دانشیار حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران. (نویسنده مسئول)  
bahrisl.j@gmail.com

### سعید جبارزاده کنگرلونی

دانشیار حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران.  
jabbarzadeh.s@gmail.com

### عسگر پاک مرام

دانشیار حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.  
pakmaram@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۷/۰۱ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۷/۱۳

### چکیده

**مقدمه و هدف پژوهش:** قضاوت حرفه‌ای در کارهای حسابرسی و فرایند آن موضوعی پیچیده است و از عوامل متعددی تأثیر می‌پذیرد؛ بدین منظور لازم است عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود تا روشن شود که چگونه اشخاصی شایستگی قضاوت حرفه‌ای دارند و کدام عوامل محیطی بر قضاوت حرفه‌ای آن اشخاص اثرگذار است. از این رو هدف این پژوهش شناسایی عوامل فردی، محیطی و حرفه‌ای مؤثر بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان است.

**روش پژوهش:** این پژوهش از بُعد هدف، تحقیقی توسعه‌ای- کاربردی و از لحاظ روش، یک پژوهش کیفی محسوب می‌شود که به روش دلفی در بین خبرگان حسابرسی و حساب‌رسان با تجربه فعال در این حرفه اجرا شده است. اعضای پانل دلفی این پژوهش را ۲۰ از نفر متخصص حوزه حسابرسی و حساب‌رسان خبره از مؤسسات حسابرسی معتبر کشور تشکیل می‌دهند که به صورت نمونه‌گیری غیر احتمالی و ترکیبی از روش‌های هدف‌دار یا قضاوتی و زنجیره‌ای (گلوله برقی) برگزیده شدند. ابزار مورد استفاده، پرسش‌نامه‌ای بسته پاسخ و باز پاسخ است که در سه مرحله اجرا شده و داده‌های به دست آمده با استفاده از تکنیک‌های آمار توصیفی بخصوص مد (نما) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

**یافته‌ها:** مؤلفه‌های به دست آمده از راند اول خبرگان و حوزه نظری در سه بعد فردی، محیطی و حرفه‌ای و شغلی مورد توافق خبرگان قرار گرفت. ۱۷ مؤلفه برای سنجش این ابعاد شناسایی گردید که عبارتند از استانداردهای حسابداری، دانش و تجربه، هوش، روش‌های حسابرسی، شواهد و مدارک، ویژگی‌های کمیته حسابرسی، ویژگی‌های کیفی قضاوت، پاسخگویی، شخصیت، فرآیند تصمیم‌گیری، تردید حرفه‌ای، نوع فعالیت صاحب‌کار، پذیرش کار حسابرسی، انگیزش، رقابت، سبک فکری و تقوا. همچنین برای سنجش ابعاد هفده گانه پژوهش بعد از سه مرحله دریافت نظرات در نهایت ۸۵ شاخص مورد اجماع خبرگان قرار گرفت.

**نتیجه‌گیری:** نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مؤلفه‌های استانداردهای حسابداری، دانش و تجربه، هوش، روش‌های حسابرسی و شواهد و مدارک به ترتیب با اهمیت‌ترین و مهم‌ترین مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان محسوب می‌باشد و پنج مؤلفه پذیرش کار حسابرسی، انگیزش، رقابت، سبک فکری و تقوا پنج شاخصی هستند که از نظر خبرگان به ترتیب کم‌ترین اهمیت را در زمینه قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان دارند.

**واژه‌های کلیدی:** ابعاد قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، شاخص‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان.

## ۱- مقدمه

پژوهش‌هایی که تاکنون در زمینه قضاوت‌های حرفه‌ای انجام شده، بیشتر ناظر بر مباحث استانداردها، تأثیر ویژگی‌های فردی و تأثیر محیط بر قضاوت حسابرسان بوده است. تأثیر محیط عمیقی مانند تقوا و یا تأثیر انواع هوش بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در یک مدل در کنار سایر عوامل تأثیرگذار مورد بررسی و پژوهش قرار نگرفته است. از این منظر ضرورت یک پژوهش جامع در خصوص تعیین سهم هر یک از عوامل در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و ارائه یک الگو که به پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای آنان کمک کند کاملاً احساس می‌گردد. استرنبگ در نظریه سرمایه‌گذاری خود ویژگی‌های روان‌شناختی فردی را شامل: هوش، دانش، سبک فکری، شخصیت و انگیزش می‌داند و در کنار این عوامل متغیرهای محیطی را از عوامل تأثیرگذار بر تصمیمات اشخاص می‌داند. از آنجا که عوامل محیطی و شرایط روان‌شناختی فرد عامل مهمی در تعیین رفتار وی است. 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 مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود تا روشن شود که چگونه اشخاصی شایستگی قضاوت حرفه‌ای دارند و کدام عوامل محیطی بر قضاوت حرفه‌ای آن اشخاص اثرگذار است. از این رو هدف این پژوهش شناسایی عوامل فردی، محیطی و حرفه‌ای مؤثر بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. در پژوهش حاضر سعی شده است نظریه هوش سه‌گانه استرنبگ و تأثیر هر یک از این هوش‌ها و همچنین میزان تأثیر اعتقادات مذهبی به‌خصوص عامل تقوا در غالب یک مدل مورد بررسی قرار گرفته و تأثیر این عوامل در کنار سایر عوامل فردی، اجتماعی، محیطی و غیره در قالب یک الگوی جامع مورد ارزیابی قرار بگیرد.

## مبانی نظری

حسابرسی به‌عنوان یک فرآیند منظم و با قاعده (سیستماتیک) می‌تواند با جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی و در نتیجه اظهارنظر حرفه‌ای به حسابداری مدیریت در قبال منابعی که در اختیارش بوده است، اعتباربخشی کند (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). در حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای به‌کارگیری آموخته‌ها، تجارب و دانش به دست آمده درباره استانداردهای حسابرسی و حسابداری و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، برای تصمیم‌گیری‌های مناسب با توجه به شرایط کار حسابرسی است و در واقع قضاوت حرفه‌ای

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

از مهم‌ترین و جالب‌ترین جنبه‌های حسابرسی، قضاوت‌هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سر و کار دارند و می‌توان گفت پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاینده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکال به قضاوت حرفه‌ای مقدور است. در استانداردهای مختلف حسابرسی به دفعات ارجاعاتی صریح به قضاوت حرفه‌ای مشاهده می‌شود. آنچه بدیهی است اینکه حسابرسان در اعمال استانداردهای حسابرسی با انواع موقعیت‌های مستلزم قضاوت مواجه می‌شوند. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی صورت‌های مالی در موارد زیر الزامی است: کاربرد استانداردهای حسابرسی، تعیین اهمیت و خطر حسابرسی و گردآوری شواهد حسابرسی، عاری بودن یا نبودن صورت‌های مالی از اشتباهات یا از قلم‌افتادگی‌های با اهمیت، مطابقت صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری یا دیگر مبانی جامع حسابداری، شکل‌گیری اظهارنظر حسابرسی درباره مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی و....

<sup>3</sup> Hooperb, K.

<sup>1</sup> Lowa, M.

<sup>2</sup> Daveya, H.

باشد و همه پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی امروز را پوشش دهد، وجود ندارد (خوش طینت و بستانیان، ۱۳۸۶)؛ از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی که نیاز به توجه دارد، در نظر گرفتن ویژگی‌های شخصیتی قضاوت‌کنندگان و شرایط محیطی است. چرا که قضاوت امری است که در تمام فرایندهای عملیات حسابرسی وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌هایی همچون حرفه‌ای‌گرایی منجر به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حساب‌رسان می‌شود. قضاوت حرفه‌ای در کارهای حسابرسی و فرایند آن موضوعی پیچیده است و از عوامل متعددی تأثیر می‌پذیرد. این موضوع موجب چالش‌های عدیده در حرفه حسابرسی شده است. چارچوب قضاوت حرفه‌ای فرایند سازمان یافته‌ای است که حسابداران و حساب‌رسان با سطح مناسبی از دانش، تجربه و واقع بینی می‌توانند در موضوعات حسابداری براساس واقعیت‌ها و شرایط مربوط در چارچوب استانداردهای حسابداری بکارگرفته شده، اظهار نظر کنند (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۴). تجربه ثابت کرده است که مهارت (تخصص) در صنعت خاص، کیفیت گزارشگری حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. شرایط محیطی نیز ممکن است اظهار نظر حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهد. اظهار نظر حساب‌رسان ممکن است تحت تأثیر شرایط مختلفی قرار گیرد (رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲). بررسی مطالعات انجام شده و وضعیت موجود در ایران و سایر کشورها، حکایت از آن دارد که حسابرسی همچون سایر حرفه‌ها درگیر چالش‌های عدیده‌ای است. بدلیل تغییرات محیطی و تأثیر آن بر حرفه حسابرسی، چالش‌های فراوانی مطرح است (حساس یگانه، ۱۳۸۵).

قضاوت حرفه‌ای از چند عامل کلیدی که شامل محیط کاری، ویژگی‌های حساب‌رسان و شواهد حسابرسی است تأثیر پذیر است (کیان، ۱۳۸۳). محیط کاری حسابرسی علاوه بر صفت‌های ویژه کارهای حسابرسی (مانند جدید بودن، غیر مستمر بودن یا پیچیدگی)، شامل عنصر پاسخگویی، وجود و شفافیت استانداردهای حرفه‌ای، نیازهای صاحبکاران و استفاده کنندگان صورت‌های مالی و نقش کمیته‌های حسابرسی نیز می‌باشد ویژگی‌های حساب‌رسان به عنوان تصمیم‌گیرنده شامل موضوعاتی از قبیل: استقلال، بیطرفی و درستکاری؛ تردید حرفه‌ای؛ معلومات، تجربه و دانش تخصصی؛ حفظ و صلاحیت حرفه‌ای؛ اولویت‌بندی خطر و جانب‌داری‌های بی مورد است که انتظار می‌رود تصمیمات حسابرسی را تحت الشعاع قرار دهند. شواهد حسابرسی را می‌توان به عنوان بخشی از محیط کاری حسابرسی

جوهره و فلسفه وجودی حسابرسی است. حساب‌رسان هم درباره استفاده درست و به‌جای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند. اعتمادبخشی در حرفه و نیز اعتبار و سودمندی گزارشگری مالی در گرو انجام قضاوت‌های خوب به دست افراد حرفه‌ای است و قضاوت حرفه‌ای سنگ بنای حرفه حسابداری و حسابرسی و مهارتی کلیدی برای حسابداران، حساب‌رسان و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری است. (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳: ۳۴) پژوهش‌های انجام شده در طی چند دهه اخیر در زمینه‌های قضاوت و تصمیم‌گیری نشان می‌دهد که آگاهی بیشتر درباره تهدیدات متداول انجام قضاوت خوب، به همراه ابزارها و فرایندهای انجام آن، می‌تواند توانایی‌های قضاوت حرفه‌ای افراد تازه‌کار یا کم‌تجربه در حرفه را بهبود ببخشد. (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳: ۳۳). پارل<sup>۱</sup> و همکاران در پژوهش خود با عنوان «استعاره و قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان: آیا می‌توان فعالیت‌های اصلی را ایجاد ذهنیت تردید حرفه‌ای غیرفعال دانست» نشان دادند که مطالعات مجازی شک و تردید حرفه‌ای را تقویت و بر شک و تردید در قضاوت تأثیر می‌گذارد. (پارل و همکاران ۲۰۱۴)

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 قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی صورت‌های مالی به دلیل اینکه مستقیماً بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است حساب‌رسان هم درباره استفاده درست صاحبکار از استانداردهای حسابداری و هم نحوه انجام کار خود با توجه به استانداردهای حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده نمایند (ابراهیمی و اسماعیل زاده، ۱۳۹۴).

قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، بکارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده‌ای است که بوسیله استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای تعیین شده، تا زمانی که می‌توان بین اقدام‌های جایگزین، یکی را انتخاب کرد، تصمیم مناسبی گرفته شود. رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه‌ای وجود ندارد، اما اعمال قضاوت حرفه‌ای درست در انجام وظیفه یک حساب‌رسان، عامل برجسته‌ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حساب‌رسان اساسی است. استانداردهای حرفه‌ای معمولاً در یک محدوده خاص، شرایط عمومی را در نظر می‌گیرند. احتمال اینکه ک کتاب مقررات بتواند کاملاً جامع

<sup>1</sup> Parlee, M. C.

قلمداد کرد، چون شالوده حسابرسی، گردآوری و ارزیابی شواهد است.

آگاهی از وجود تفاوت‌های فردی بین انسان‌ها بسیار حائز اهمیت است و شروع مطالعات و تحقیقات در حوزه ویژگی‌ها و تفاوت‌های فردی و محیطی حسابرسان به دهه ۱۹۷۰ بر می‌گردد؛ اما بعدها به دلیل نگرانی از اعتبار ساختار این تحقیقات و مبانی نظری ضعیف، با کاهش قابل ملاحظه‌ای مواجه گردید. این حوزه از تحقیقات به بررسی ارتباط بین برخی جنبه‌های شخصیت حسابرسان و عملکرد وی می‌پرداخت (نلسون و تان، ۲۰۰۵) پژوهش‌های اخیر پیرامون حسابرسی به طور عام، بیشتر متغیرهای کلانی مانند اندازه موسسات حسابرسی، اندازه سازمان‌ها، حق الزحمه حسابرسی و عوامل دیگر را بر کیفیت و قضاوت حسابرسان مورد بررسی قرار داده اند؛ اما در حقیقت، بخش بزرگی از حسابرسی، اظهار نظر بر مبنای قضاوت حرفه‌ای است و این ویژگی‌های شخصیت حسابرسان است که باید به صورت دقیق‌تری مورد بررسی قرار گیرد تا بتوان پیرامون کیفیت حسابرسی مطالعات دقیق‌تری انجام داد (شهرابی، ۱۳۹۳)، علاوه بر این مک‌چی معتقد است که تفاوت‌های روانشناختی فردی و محیطی می‌تواند به عنوان یک متغیر اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود (خدای پور و سعیدی، ۱۳۹۰).

### روش پژوهش

این پژوهش که با هدف شناسایی عوامل مؤثر بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، طرح‌ریزی و انجام گردیده است از بُعد هدف، تحقیقی توسعه‌ای- کاربردی و از لحاظ روش، یک پژوهش کیفی محسوب می‌شود که به روش دلفی در بین حسابرسان خبره اجرا شده است. تکنیک دلفی رویکرد یا روشی سیستماتیک در تحقیق برای استخراج نظرات از یک گروه متخصصان که در آن موضوع پژوهش دارای دانش و تخصص می‌باشند انجام می‌شود که به عنوان پانل دلفی شناخته می‌شوند. گزینش اعضای واجد شرایط برای پانل دلفی از مهم‌ترین مراحل این روش به حساب می‌آید؛ زیرا اعتبار نتایج کار بستگی به شایستگی و دانش این افراد دارد. از این روش در یافتن روابط علی در پدیده‌های پیچیده اجتماعی و اقتصادی نیز استفاده می‌شود. کاربرد این روش، ساخت دادن به فرآیند ارتباطات گروهی است، به نحوی که چنین فرآیندی در فراهم کردن زمینه مشارکت مجموعه‌ای از افراد به‌عنوان یک کل با مسئله یا موضوعی پیچیده مؤثر باشد. این ارتباط ساخت یافته با بازخور اطلاعات و دانش افراد، ارزیابی نظر گروه، فراهم کردن فرصتی برای افراد جهت بازنگری در نظرشان و با تأمین درجه‌ای از محرمانه بودن پاسخ‌های افراد، فراهم می‌شود

اعضای پانل دلفی برای این پژوهش به صورت نمونه‌گیری غیر احتمالی و ترکیبی از روش‌های هدف‌دار یا قضاوتی و زنجیره‌ای (گلوله برقی) برگزیده شدند. بعد تشکیل هسته اولیه پانل با توصیه و پیشنهاد خبرگان منتخب متخصصان دیگری به پانل اضافه شدند که در مجموع اعضای پانل با ۳۰ نفر متخصص حوزه حسابداری و حسابرسی از دانشگاه‌های الزهراء، علامه طباطبایی، تهران و تربیت مدرس و واحدهای دانشگاه آزاد اسلامی، تهران مرکزی، تبریز، واحد علوم تحقیقات، مراغه، ارومیه، میانه و سراب و همچنین مؤسسات حسابرسی مهرآفرین بصیر، آفاق حساب برتر فردا، سنجدیه روش آریا، کارآمد حساب ایرانیان، گواهان، تلاش ارقام، مفید راهبر و اداره نظارت بر حسابرسان معتمد سازمان بورس و ذی‌حسابی وزارت دارایی پرسش‌نامه نظرسنجی ابعاد و مؤلفه‌های در راند اول برای جمع‌آوری نظرات و پیشنهادات، در راند دوم برای شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و در راند سوم برای تعیین میزان اهمیت هر یک از ابعاد و مؤلفه‌ها در اختیار اعضای پانل قرار گرفت که در نهایت از این تعداد نظرات ۲۰ نفر که عمدتاً از حسابرسان خبره مؤسسات حسابرسی و شرکای این مؤسسات بودند جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

در این پژوهش در راستای اجرای مراحل دلفی ابتدا با استفاده از نظرات متخصصان ابعاد و مؤلفه‌های اولیه پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان شناسایی گردید در مرحله بعد با استفاده از مبانی نظری و ادبیات پژوهش، ابعاد و مؤلفه‌های مرتبط با پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان استخراج، دسته‌بندی، پالایش و به صورت اولیه تدوین گردید که به صورت پرسش‌نامه اولیه بسته پاسخ و باز پاسخ به صورت هم‌زمان برای ارزیابی نظر خبرگان در دو زمینه اساسی در اختیار اعضای پانل خبرگان قرار گرفت. به عبارت دیگر گویه‌های سؤالات بسته پاسخ بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای و سؤالات باز پاسخ جهت اخذ نظرات خبرگان طراحی شد. سؤال اساسی عبارت بودند از:

- ۱) آیا این مؤلفه بیان کننده ابعاد پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد؟
- ۲) میزان ارتباط مؤلفه با پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان چقدر می‌باشد؟

در این مرحله از اجرای دلفی، مؤلفه‌ها و ابعادی که دارای توافق پایین بودند، حذف شدند و با توجه به پیشنهاد خبرگان برخی از مؤلفه‌های در زیر مجموعه ابعاد جایجا شدند و پرسش‌نامه نهایی مورد توافق برای تعیین میزان اهمیت هر یک از ابعاد و مؤلفه‌ها در مرحله بعد به اعضای پانل ارسال گردید. پرسش‌نامه‌های تکمیل شده در نوبت اول و دوم پس از جمع‌آوری و ورود

بعد فردی، محیطی و حرفه‌ای و شغلی مورد توافق خبرگان قرار گرفت. در این پژوهش مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان با سه سنجه مورد بررسی قرار گرفته‌اند: میزان ارتباط مؤلفه با ابعاد قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، میزان ارتباط شاخص با مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان و میزان اهمیت مؤلفه در قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان. میزان اجماع خبرگان در زمینه سنجش ابعاد به‌وسیله مؤلفه‌ها و میزان سنجش مؤلفه‌ها به‌وسیله شاخص‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان با استفاده از روش‌های آمار توصیفی (نما) مورد محاسبه و تجزیه و تحلیل قرار گرفت و با توجه به طیف امتیازدهی ۵-۰ شاخص به دست آمده نیز عددی بین ۵-۰ است که هر چه این میزان به ۵ نزدیک باشد نشان از توافق بالای خبرگان در این زمینه دارد که در مراحل دوم اجرای فرایند دلفی تمامی مؤلفه‌های که امتیاز زیر ۳ را کسب کرده بودند، از مجموعه مؤلفه‌های مورد توافق خبرگان حذف شدند. جدول شماره ۱ نتایج تجزیه و تحلیل پاسخ خبرگان در زمینه میزان سنجش ابعاد به‌وسیله مؤلفه‌ها و جدول شماره ۲ نتایج تجزیه و تحلیل پاسخ خبرگان در زمینه میزان سنجش مؤلفه‌ها به‌وسیله شاخص‌ها را نشان می‌دهد.

اطلاعات و تجزیه و تحلیل با استفاده از تکنیک آمار توصیفی میانه، میانگین، مد و انحراف معیار جمع‌بندی گردید. در روش دلفی برای تجزیه و تحلیل نظرات از روش‌های آمار توصیفی بخصوص مد و میانگین استفاده می‌شود. در این پژوهش نیز بررسی یافته این بخش نشان می‌دهد که شاخص پراکنش مرکزی نما همه مؤلفه‌های با عدد بالای ۴ است که نشان دهند بیشترین اجماع در مورد ارتباط مؤلفه با موضوع پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان را کسب کردند. با جمع‌بندی این امتیازها، ضریب وزنی هر یک از مؤلفه‌ها و محاسبه میانگین این اوزان، وزن هر یک از ابعاد از نظر خبرگان تعیین گردید.

### یافته‌های پژوهش

مؤلفه‌هایی که در راند اول توسط خبرگان پیشنهاد شده بود و همچنین مؤلفه‌هایی که با مطالعه ادبیات و حوزه نظری پژوهش استخراج شده بود، در ابعاد چندگانه دسته‌بندی گردید. از این رو با استفاده از پیشینه مطالب نظری و جمع‌بندی تعاریف ابعاد قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مشخص گردید که با نظر خبرگان در مراحل اجرای دلفی، اندکی تعدیل گردید که در نهایت سه

جدول ۱: نتایج تجزیه و تحلیل پاسخ خبرگان در زمینه میزان سنجش ابعاد به‌وسیله مؤلفه‌ها

انحراف معیار	میانه	میانگین	نما	مؤلفه	بعد
0.6882472	5	4.5	5	هوش	فردی
0.6708204	5	4.65	5	دانش و تجربه	
0.753937	5	4.4	5	سبک فکری	
0.8522416	4	3.9	4	شخصیت	
0.5619515	4	4	4	انگیزش	
0.8870412	4	4.05	4	تقوا	
0.753937	5	4.4	5	تردید حرفه‌ای	محیطی
0.6863327	5	4.45	5	استانداردهای حسابداری	
0.606977	5	4.5	5	شواهد و مدارک	
1.0990426	4	3.95	4	نوع فعالیت صاحب‌کار	
0.5026247	4	4.4	4	روش‌های حسابرسی	
0.7880689	4	4.1	4	پاسخگویی	
0.6488857	4	4	4	ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی	حرفه‌ای و شغلی
0.8013147	4	3.7	4	رقابت	
0.6488857	4	4	4	فرآیند تصمیم‌گیری	
0.7451598	4	3.85	4	پذیرش کار حسابرسی	
0.7608859	5	4.5	5	ویژگی‌های کیفی قضاوت	

جدول ۲: نتایج تجزیه و تحلیل پاسخ خبرگان در زمینه میزان سنجش مؤلفه‌ها به وسیله شاخص‌ها

مؤلفه	شاخص	نما	میانگین	میان	انحراف معیار
(هوش)	حافظه	4	4.05	4	0.7591547
	دقت	5	4.55	5	0.7591547
	درک مطلب	5	4.35	5	0.7451598
	پردازش اطلاعات	5	4.45	5	0.7591547
	تفکر خلاقانه	5	4.2	4	0.7677719
	توانایی و استعداد	5	4.4	5	0.680557
(دانش و تجربه)	دانش فنی	5	4.65	5	0.5871429
	دانش عمومی	4	4.05	4	0.8870412
	دانش فعالیت اقتصادی واحد مورد...	4	4.4	4	0.598243
	سوابق کاری در حرفه	5	4.7	5	0.5712406
(سبک فکری)	قضاوت گر	4	4.15	4	0.8127277
	کل نگر	4	3.7	4	0.9233805
	محافظه کار	4	3.85	4	0.5871429
	ذهنیت نتیجه گرا	4	3.85	4	0.4893605
	خوش بینی	4	3.8	4	0.6958524
	خبرگی	5	4.35	5	0.7451598
(شخصیت)	استقلال	5	4.65	5	0.4893605
	محافظه کاری	4	3.9	4	0.7880689
	موضع کنترل	4	3.75	4	0.7863975
	روان رنجوری	4	3.7	4	0.9233805
	برونگرایی	4	3.8	4	0.9514532
	باوجدان بودن	5	4.45	5	0.7591547
	گشودگی در برابر تجربه و توافق...	4	4.3	4	0.6569467
	شناخت‌ها	4	4.25	4	0.6386664
(انگیزش)	عقاید	4	3.45	4	0.6863327
	باورها و رویدادهای ذهنی	4	3.7	4	0.8645047
	انتظارات	4	3.6	4	0.9947229
	کدهای اخلاقی	5	4.15	4	0.875094
(تقوا)	رشد شناختی اخلاقی	4	3.95	4	0.7591547
	جنسیت	3	3.15	3	1.0894228
	سن	4	3.45	4	1.145931
	فلسفه اخلاقی	4	4.1	4	0.7880689
	آموزش	4	4.15	4	0.7451598
	ملیت	4	2.7	3	1.0310955
	دین	4	2.9	3	0.967906
	نیت	4	3.45	4	1.2763022
	اعتماد در روابط فردی	4	3.7	4	0.7326951
(تردید حرفه‌ای)	تعلیق در قضاوت	4	3.75	4	0.6386664
	منبع کنترلی	4	3.65	4	0.7451598
	ذهن پرسشگر	4	4.15	4	0.5871429
	تحقیق برای کسب شواهد	5	4.5	5	0.5129892
	درک متقابل	5	4.05	4	0.8255779
	اعتماد به نفس	5	4.35	5	0.875094
	خودرایی	4	3.9	4	0.9119095
	بی طرفی	4	4.4	4	0.5026247
	قوانین و مقررات	5	4.55	5	0.6048053
	(استانداردهای حسابداری)				

مؤلفه	شاخص	نما	میانگین	میان	انحراف معیار
	هنجارهای حرفه‌ای	4	4.4	4	0.598243
	سطح حرفه‌ای	5	4.35	4	0.6708204
	کنترل‌های داخلی	5	4.8	5	0.4103913
(شواهد و مدارک)	مستندسازی	5	4.45	5	0.6863327
	کیفیت مدارک	5	4.7	5	0.4701623
	کمیت مدارک	4	3.7	4	0.6569467
(نوع فعالیت صاحب‌کار)	شناخت فعالیت صاحب‌کار	5	4.6	5	0.5026247
	انتظارات فرا‌دستان	4	3.55	4	0.7591547
	فرهنگ پذیرش حساب‌رسی صاحب‌کار	4	3.9	4	0.7880689
(روش‌های حساب‌رسی)	استانداردهای حرفه‌ای	4	4.25	4	0.6386664
	ابزارهای تصمیم‌گیری	4	4.35	4	0.5871429
(پاسخگویی)	کنترل درونی	4	3.85	4	0.5871429
	کنترل بیرونی	4	3.8	4	0.6958524
	بررسی دقیق	5	4.45	5	0.6048053
	شفافیت	5	4.5	5	0.606977
	گزارش دهی	5	4.3	5	0.7326951
(ویژگی‌های اعضای کمیته حساب‌رسی)	تخصص مالی	5	4.55	5	0.6863327
	تجربه	5	4.45	5	0.6048053
	مدت تصدی اعضای کمیته حساب‌رسی	4	3.85	4	0.6708204
	استقلال	5	4.7	5	0.5712406
	اندازه و ویژگی‌های کمیته حساب‌رسی	4	3.75	4	0.7163504
(رقابت)	وجود رقبا	4	3.5	4	0.8271702
	قواعد پذیرفته شده رقابت	4	3.65	4	0.875094
	نتیجه رقابت (پاداش)	5	3.75	5	1.0699238
	تعریف موضوع تصمیم‌گیری	4	4.05	4	0.8255779
(فرآیند تصمیم‌گیری)	تعیین معیارهای ارزیابی	4	4.25	4	0.7163504
	سنجش معیارهای مربوط	4	4.1	4	0.7181848
	شناسایی راهکارها	4	4.05	4	0.6048053
	رتبه‌بندی راهکارها	4	3.85	4	0.7451598
	انتخاب بهترین راهکار	5	4.3	5	0.8013147
	انتظار تداوم همکاری با صاحب‌کار در...	4	3.8	4	1.1516578
(پذیرش کار حساب‌رسی)	انتظارات صاحب‌کار	4	3.6	4	1.0462967
	شرایط بازار کار حساب‌رسی	4	4.05	4	1.0500627
	صحت	5	4.45	5	0.6863327
(ویژگی‌های کیفی قضاوت)	اجماع	4	4.25	4	0.7163504
	همخوانی	4	4.1	4	0.7181848
	پایداری	4	4.25	4	0.7163504
	بینش فردی	5	4.05	5	0.8870412
	مشورت	4	4.2	4	0.6958524

مؤلفه مورد نظر و جایگاه آن در رتبه‌بندی مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان می‌باشد. همچنین در این مرحله در مورد مؤلفه‌ها، تجزیه و تحلیل داده‌های این بخش نشان می‌دهد که در مبحث پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، استانداردهای حسابداری و دانش و تجربه و هوش سه مؤلفه با بیشترین ضریب وزنی هستند و رقابت، سبک فکری و تقوا کمترین ضریب وزنی

در بحث میزان اهمیت مؤلفه در بحث قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان نیز شاخص هر مؤلفه عددی بین ۵-۱ می‌باشد که هر چه عدد به ۵ نزدیک باشد، نشان دهند میزان اهمیت مؤلفه با توجه به نظر خبرگان است. برای محاسبه ضریب وزنی هر یک از مؤلفه‌ها از فرمول شماره ۱ استفاده شده است که میانگین نمرات کسب شده شاخص‌های هر مؤلفه نشان دهنده میزان اهمیت

$$I = \{(w1.n1) + (w2.n2) + \dots + (wn.nn)\} / N$$

I= وزن هر مؤلفه

w = وزن

n = تعداد نمرات هر گزینه

N= تعداد کل مشارکت کنندگان

را دارند. نتایج و یافته‌های پژوهش برای هر یک از مؤلفه‌های به تفکیک ارائه می‌گردد که جدول شماره ۳ نتایج تجزیه و تحلیل اهمیت هر یک از مؤلفه‌ها با توجه به نظر خبرگان را نشان می‌دهد. فرمول (۱):

جدول ۳: نتایج تجزیه و تحلیل اهمیت هر یک از مؤلفه‌ها با توجه به نظر خبرگان

اولویت	مؤلفه	ضریب وزنی
۱	استانداردهای حسابداری	4.525
۲	دانش و تجربه	4.450
۳	هوش	4.333
۴	روش‌های حسابرسی	4.300
۵	شواهد و مدارک	4.283
۶	ویژگی‌های کمیته حسابرسی	4.260
۷	ویژگی‌های کیفی قضاوت	4.217
۸	پاسخگویی	4.180
۹	شخصیت	4.113
۱۰	فرآیند تصمیم‌گیری	4.100
۱۱	تردید حرفه‌ای	4.050
۱۲	نوع فعالیت صاحب‌کار	4.017
۱۳	پذیرش کار حسابرسی	3.817
۱۴	انگیزش	3.750
۱۵	رقابت	3.633
۱۶	سبک فکری	3.560
۱۷	تقوا	3.556

است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که زمینه مؤلفه هوش، شاخص‌های حافظه، دقت، درک مطلب، پردازش اطلاعات، تفکر خلاقانه و توانایی و استعداد، در سطح ۵ یا ۴، مورد اجماع خبرگان قرار گرفته است که در این میان شاخص حافظه با میانگین ۴/۰۵ کمترین اهمیت و دقت با ۴/۵۵ بیشترین اهمیت را در این زمینه به دست آورده‌اند با توجه به اهمیت محث دقت در حسابرسی این نتیجه قابل انتظار بود. در زمینه مؤلفه دانش و تجربه، شاخص‌های دانش فنی، دانش عمومی، دانش فعالیت اقتصادی واحد مورد رسیدگی و سوابق کاری در حرفه شناسایی گردیده است که شاخص دانش عمومی با میانگین ۴/۰۵ کمترین اهمیت و شاخص سوابق کاری در حرفه با میانگین ۴/۷ بیشتر اهمیت را در این زمینه به دست آورده‌اند که نشان دهنده اهمیت و جایگاه سابقه کار در زمینه حسابرسی است. در زمینه مؤلفه سبک فکری، سبک‌های فردی قضاوت‌گر، کل‌نگر، محافظه‌کار، ذهنیت نتیجه‌گرا و خوش‌بین مورد اجماع خبرگان قرار گرفته است که سبک فکری کل‌نگر با میانگین ۳/۷ کمترین اهمیت و

### بحث و نتیجه‌گیری

مطالعه ادبیات و مبانی نظری قضاوت حرفه‌ای حسابرسان نشان می‌دهد که در این زمینه پژوهش جامعی انجام نگرفته است. این پژوهش کمک می‌کند علاوه بر غنای مبانی نظری این حوزه، ابعاد و مؤلفه‌های پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان با استفاده از نظرات خبرگان و متون نظری مرتبط تهیه و تنظیم شود. در این پژوهش سه بعد کلی (فردی، محیطی و حرفه‌ای و شغلی)، ۱۷ مؤلفه و ۸۵ شاخص قضاوت حرفه‌ای حسابرسان شناسایی گردید. یافته پژوهش نشان می‌دهد که از نظر خبرگان تمامی مؤلفه‌ها با اجماع بالا (امتیاز ۴ یا ۵) می‌توانند ابعاد را مورد سنجش قرار دهند. در زمینه سنجش مؤلفه‌های پژوهش به‌وسیله شاخص‌ها نیز، در این پژوهش ۸۵ شاخص با اجماع بالا (امتیاز ۴ یا ۵) مورد تأیید قرار گرفت.

در بعد فردی، هفت مؤلفه هوش، دانش و تجربه، سبک فکری، شخصیت، انگیزش، تقوا و تردید حرفه‌ای شناسایی گردید



۳/۵۵، حائز کمترین اهمیت و شناخت فعالیت صاحب‌کار با میانگین ۴/۶ حائز بیشترین اهمیت هستند. در خصوص مؤلفه روش‌های حسابرسی دو مؤلفه استانداردهای حرفه‌ای با میانگین ۴/۲۵ در جایگاه کمترین اهمیت و ابزارهای تصمیم‌گیری با میانگین ۴/۳۵ در جایگاه با اهمیت‌ترین شاخص شناسایی گردیده است. در زمینه مؤلفه پاسخگویی، با اجماع خبرگان، پنج شاخص کنترل درونی، کنترل بیرونی، بررسی دقیق، شفافیت و گزارش دهی شناسایی و مورد تأیید قرار گرفته است که شاخص کنترل بیرونی با میانگین ۳/۸ کمترین اهمیت و بررسی دقیق با میانگین ۴/۴۵ بالاترین جایگاه اهمیت را به دست آورده‌اند. در زمینه مؤلفه ویژگی‌های اعضای کمیته‌های حسابرسی، پنج شاخص تخصص مالی، تجربه، مدت تصدی اعضای کمیته حسابرسی، استقلال و اندازه و ویژگی‌های کمیته حسابرسی که از میان این پنج شاخص، شاخص اندازه و ویژگی‌های کمیته حسابرسی با میانگین ۳/۷۵ در جایگاه شاخص کم اهمیت و شاخص استقلال با میانگین ۴/۷ در جایگاه با اهمیت‌ترین شاخص قرار دارد. در زمینه مؤلفه رقابت نیز سه شاخص وجود رقبا با میانگین ۳/۵، قواعد پذیرفته شده رقابت با میانگین ۳/۶۵ و نتیجه رقابت (پاداش) با میانگین ۳/۷۵ به ترتیب از کمترین اهمیت تا بیشترین اهمیت از نظر خبرگان شناسایی شده‌اند.

در بعد حرفه‌ای و شغلی با نظر خبرگان سه مؤلفه شناسایی گردیده است که عبارتند از فرآیند تصمیم‌گیری، پذیرش کار حسابرسی، ویژگی‌های کیفی قضاوت. یافته پژوهش نشان می‌دهد در این بعد برای سنجش مؤلفه فرآیند تصمیم‌گیری، شش شاخص شناسایی شده است که عبارتند از تعریف موضوع تصمیم‌گیری، تعیین معیارهای ارزیابی، سنجش معیارهای مربوط، شناسایی راهکارها، رتبه‌بندی راهکارها و انتخاب بهترین راهکار که از این میان شاخص رتبه‌بندی راهکارها با میانگین ۳/۸۵ و شاخص انتخاب بهترین راهکار با میانگین ۴/۳ به ترتیب کم تأثیرترین و پر تأثیرترین شاخص از نظر خبرگان هستند. در زمینه مؤلفه پذیرش کار حسابرسی، سه شاخص انتظار تداوم همکاری با صاحب‌کار در سال‌های آتی با میانگین ۳/۸، انتظارات صاحب‌کار با میانگین ۳/۶ و شرایط بازار کار حسابرسی با میانگین ۴/۰۵ شناسایی شده‌اند که با توجه به میانگین‌های به دست آمده شاخص دوم کم اهمیت‌ترین و شاخص سوم با اهمیت‌ترین شاخص از نظر خبرگان است. در زمینه مؤلفه ویژگی‌های کیفی قضاوت، شش شاخص صحت، اجماع، همخوانی، پایداری، بینش فردی و مشورت با نظر خبرگان شناسایی شده است که شاخص بینش فردی با میانگین ۴/۰۵ کم اهمیت‌ترین شاخص و صحت با ۴/۲۵ پر اهمیت‌ترین شاخص از نظر خبرگان محسوب می‌گردد.

سبک فکر قضاوت گر با میانگین ۴/۱۵ بیشترین اهمیت را در میان سبک‌های فردی به دست آورده‌اند. در زمینه مؤلفه شخصیت هشت تیپ شخصیت خبرگی، استقلال، محافظه‌کاری، موضع کنترل، روان رنجوری، برونگرایی، باوجدان بودن و تیپ گشودگی در برابر تجربه و توافق‌پذیری مورد اجماع خبرگان قرار گرفته‌اند که روان رنجور با میانگین ۳/۷ کمترین اهمیت و استقلال با میانگین ۴/۱۵ بیشترین اهمیت را به دست آورده است که این موضوع نشان دهنده اهمیت ویژگی استقلال در زمینه قضاوت حرفه‌ای است. در زمینه مؤلفه انگیزش، چهار شاخص شناخت‌ها، عقاید، باورها و رویدادهای ذهنی و شاخص انتظارات شناسایی گردید که شاخص عقاید با ۳/۴۵ کمترین اهمیت و شاخص شناخت‌ها با میانگین ۴/۲۵ بیشترین اهمیت را به دست آورده است. در زمینه شاخص تقوا، نه شاخص کدهای اخلاقی، رشد شناختی اخلاقی، جنسیت، سن، فلسفه اخلاقی، آموزش، ملیت، دین و نیت شناسایی گردیده است که از نظر خبرگان شاخص ملیت با میانگین ۲/۷ کمترین اهمیت و شاخص کدهای اخلاقی و آموزش با میانگین ۴/۱۵ بالاترین اهمیت را در زمینه مؤلفه تقوا به دست آورده‌اند. در زمینه مؤلفه تردید حرفه‌ای، نه شاخص اعتماد در روابط فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی، ذهن پرسشگر، تحقیق برای کسب شواهد، درک متقابل، اعتماد به نفس، خودرایی و بی‌طرفی شناسایی گردید که شاخص منبع کنترلی با میانگین ۳/۶۵ کمترین اهمیت و تحقیق برای کسب شواهد با میانگین ۴/۵ بیشترین اهمیت را از نظر خبرگان کسب کرده‌اند.

در بعد محیطی هفت مؤلفه شناسایی گردید که می‌توانند این بعد را مورد سنجش قرار دهند که عبارتند از استانداردهای حسابداری، شواهد و مدارک، نوع فعالیت صاحب‌کار، روش‌های حسابرسی، پاسخگویی، ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی و رقابت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در زمینه شاخص استانداردهای حسابداری، چهار شاخص قوانین و مقررات، هنجارهای حرفه‌ای، سطح حرفه‌ای و کنترل‌های داخلی شناسایی گردیده است که از شاخص سطح حرفه‌ای با میانگین ۴/۳۵ کمترین میزان اهمیت و شاخص کنترل‌های داخلی با میانگین ۴/۸ بیشترین اهمیت را از نظر خبرگان دارا هستند. در زمینه مؤلفه شواهد و مدارک، سه شاخص مستندسازی، کیفیت مدارک و کمیت مدارک شناسایی گردیده است که کمیت مدارک با میانگین ۳/۷ کمترین اهمیت و کیفیت مدارک با ۴/۷ بیشترین اهمیت را در این بین کسب کرده‌اند. در زمینه مؤلفه نوع فعالیت صاحب‌کار نیز سه مؤلفه شناسایی گردیده که عبارتند از شناخت فعالیت صاحب‌کار، انتظارات فرا‌دستان و فرهنگ پذیرش حسابرسی صاحب‌کار که انتظار فرا‌دستان با میانگین

در مورد این موارد باید بر طبق اصول و ضوابط عمل کنند. نتایج این پژوهش در خصوص تاثیر مولفه‌های بعد محیطی بر پیش بینی قضاوت حرفه ای حسابران، نتایج پژوهش باکوف<sup>6</sup> و همکاران (۲۰۱۶) را که به بررسی میزان دقت استانداردهای حسابداری بر قضاوت حسابران را پرداختند، پاتل<sup>7</sup> و همکاران (۲۰۰۲) که به بررسی تأثیر فرهنگ بر قضاوت حرفه‌ای حسابران پرداخته اند و جنگیز<sup>8</sup> و همکار (۲۰۰۸)، ریوس فیگیورا<sup>9</sup> و کاردونا<sup>10</sup> (۲۰۱۳)، خدای پور و علی پور سرمست. (۱۳۹۲). حاجیها (۱۳۹۲)، نبهان (۱۳۹۶) را تایید می کند.

در بعد حرفه و شغلی مولفه‌هایی مطرح هستند که در بحث قضاوت حرفه ای مطرح است. این مولفه‌ها مباحثی است که حسابرس در زمینه قضاوت حرفه ای به عنوان اصول کار باید مورد توجه قرار دهد دسته بندی می شود. در زمینه تاثیر بعد حرفه ای و شغلی بر پیش بینی قضاوت حرفه ای حسابران، یافته‌های پژوهش نشان می دهد که به ترتیب مولفه ویژگیهای کیفی قضاوت و فرآیند تصمیم‌گیری بیشترین تاثیر را بر این بعد دارند. ویژگی‌های کیفی قضاوت که در بردارنده اصول کلی امر قضاوت در این حرفه می باشد شامل شاخص‌هایی مانند صحت، اجماع، همخوانی، پایداری، بینش فردی، مشورت، مستند سازی است که مستند سازی بیشترین تاثیر را دارد چرا که در امر قضاوت داشتن مستندات قابل ارائه و قابل استناد نقش مهمی دارد و بدون پشتوانه این مستندات نتایج و آرا و قضاوت قابل پذیرش نخواهد بود. نتایج این پژوهش در خصوص تاثیر مولفه‌های بعد محیطی بر پیش بینی قضاوت حرفه ای حسابران، با نتایج پژوهش باکوف و همکاران (۲۰۱۳)، پارل و همکاران (۲۰۱۴)، کده و سالاری (۱۳۹۰)، نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲)، نبهان (۱۳۹۶)، حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) هم راستا است.

بخش دیگر این پژوهش به بررسی وزن و سهم هر یک از ابعاد و مولفه پیش بینی قضاوت حرفه ای حسابران می پردازد. ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده برای پیش بینی قضاوت حرفه ای حسابران همگی از یک وزن و تاثیر مساوی در این خصوص برخوردار نیستند و برخی از مولفه‌ها نسبت به سایر مولفه‌های دیگر تاثیر و وزن بیشتری دارند. میانگین نمرات کسب شده شاخص‌های هر مؤلفه نشان دهنده میزان اهمیت مؤلفه مورد نظر و جایگاه آن در رتبه‌بندی مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حسابران می‌باشد. نتایج نشان می دهد استانداردهای

نتایج پژوهش نشان می دهد که از نظر خبرگان مباحث و مولفه‌های مربوط به پیش بینی قضاوت حرفه‌ای حسابران در سه دسته کلی فردی، محیطی و حرفه ای و شغلی دسته بندی می شوند. در بعد فردی مولفه‌هایی جای گرفته اند که ویژگی فردی دارند و در افراد به فرا خور شخصیت، ویژگی‌های فیزیولوژیک محیط تربیتی، سیستم آموزشی، متفاوت بوده و افراد به وسیله همین ویژگی‌ها متمایز می شوند. آگاهی از وجود تفاوت‌های فردی بین انسان‌ها بسیار حائز اهمیت است و شروع مطالعات و تحقیقات در حوزه ویژگیها و تفاوت‌های فردی و محیطی حسابران به دهه ۱۹۷۰ بر می‌گردد. این ویژگی‌ها تاثیر اساسی و انکارناپذیر در رفتار و نوع نگاه تفکر افراد دارند و از این رو در زمینه قضاوت حرفه ای که متأثر از روحیات و نگاه فرد حسابرس به موضوع و مساله دارد حایز اهمیت بوده و تعیین کننده است. این بخش از یافته‌های پژوهش حاضر در راستای یافته‌های پژوهش (نلسون و تان ، ۲۰۰۵) آنوگرا<sup>1</sup> و همکاران (۲۰۱۴) که به بررسی رابطه بین ویژگیهای شخصی حسابرس و کیفیت کار حسابرس پرداخته است؛ پژوهش یانگ<sup>2</sup> (۲۰۱۳) که بر تاثیر هوش هیجانی در مواجهه با احساسات و فشار در کار حسابرسی پرداخته؛ پرادیتنینگرام<sup>3</sup> و جانوآتری<sup>4</sup> (۲۰۱۲) به بررسی فاکتورهایی همچون جنسیت، تجربه حسابرس، پیچیدگی وظیفه و فشار اطاعت بر قضاوت حسابران در حسابرسی پرداختند. جعفر<sup>5</sup> و همکاران (۲۰۰۶) به بررسی تأثیر مدل پنج عامل شخصیتی (روان رنجوری، برون‌گرایی، با وجدان بودن، گشودگی در برابر تجربه و توافق پذیری) بر توانایی حسابران در ارزیابی خطر تقلب و تعیین احتمال تقلب پرداخته. سعیدی و ناصری (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد پرداختند و مرادی و همکاران (۱۳۹۵) بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگیهای شخصی و ویژگیهای مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حسابران پرداختند، است.

در بعد محیطی مولفه‌های دسته بندی شده اند که خارج از اراده حسابرس بوده و حسابرس در خصوص این مولفه‌ها کنترلی ندارد. این مباحث منشعب از جامعه، قوانین و آیین نامه‌ها، سازمان‌ها و حکومت و دولت‌ها و مباحث ملی و بین‌المللی است. این مولفه‌ها برای همه فعالان حوزه قضاوت حرفه ای مصداق داشته و حسابران در این خصوص و در تصمیم‌گیری

<sup>6</sup> Backof, Ann

<sup>7</sup> Patel, Chris

<sup>8</sup> Jenkins, D.S

<sup>9</sup> Rios-Figueroa, C.B

<sup>10</sup> Cardona, R.C

<sup>1</sup> Anugerah, R.

<sup>2</sup> Yang, L.

<sup>3</sup> Praditaningrum, A. S.

<sup>4</sup> Januarti, I.

<sup>5</sup> Jaffar, Nahariah

- \* حاجیها، زهره و ملاسلطانی جمال. (۱۳۹۵). بررسی رابطه هوش عاطفی و هوش تحلیلی با عملکرد حساب‌رسان، فصلنامه حسابداری مدیریت، سال ۹ شماره ۲۸ صص ۳۹-۵۳.
- \* حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). چالش‌های قضاوت حرفه‌ای در حسابداری. مجله حسابدار رسمی، پاییز و زمستان. شماره ۱۰ و ۱۱، صص ۲۹ تا ۴۰.
- \* حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). در جستجوی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره‌های ۸ و ۹، بهار و تابستان.
- \* حیرانی، فروغ، و کیلی فرد، حمیدرضا و فریدون، رهنمای رودپشتی. (۱۳۹۶). حرفه‌های گرایبی و قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت. تابستان ۱۳۹۶، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۱-۱۲.
- \* حیرانی، فروغ؛ و کیلی فرد، حمیدرضا؛ بنی مهد، بهمن و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵). تأثیر شخصیت حرفه‌ای گرا، ضدا اجتماعی و بیش اعتمادی حساب‌رسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حساب‌رسان و مدیریت. فصلنامه حسابداری مالی، سال هشتم، شماره ۲۳، صص ۱۴۳-۱۰۶.
- \* خدای پور، احمد و سعیدی گراغانی، مسلم. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر نتایج روش‌های تحلیلی بر میزان تلاش حساب‌رسان در حسابداری برآوردهای حسابداری. نشریه تحقیقات حسابداری و حسابداری، شماره ۶۷، صص ۱۳۱-۱۸۱.
- \* خدای پور، احمد، کاظم علی پور سرمست. (۱۳۹۲). بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش یا رد صاحبکار جدید از دیدگاه حساب‌رسان مستقل. پژوهش حسابداری شماره ۹، تابستان ۱۳۹۲.
- \* خوش‌طینت، محسن؛ بستانیان، جواد. (۱۳۸۶). قضاوت حرفه‌ای در حسابداری. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۸)، صص ۲۵-۵۷.
- \* رحیمیان، نظام‌الدین و هدایتی، علی. (۱۳۹۲). عوامل مؤثر بر اظهار نظر حرفه‌ای حساب‌رسان. فصلنامه حسابدار رسمی. شماره ۲۴، پیاپی ۳۶، صص ۷۷-۸۶.
- \* سعیدی گراغانی، مسلم؛ ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۳۹۶؛ ۲(۳). صص ۱۶۹-۱۸۴.
- \* شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۳). تأثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی. فصلنامه حسابداری: نظریه و عمل. شماره ۲، صص ۱۳۲.
- حسابداری با ضرب وزنی (۴.۵۲۵) در رتبه اول، دانش و تجربه با ضرب وزنی (۴.۴۴۵) در رتبه دوم، هوش با ضرب وزنی (۴.۳۳۳) در رتبه سوم، روش‌های حسابداری با ضرب وزنی (۴.۳) در رتبه چهارم، شواهد و مدارک با ضرب وزنی (۴.۲۸۳) در رتبه پنجم، ویژگی‌های کمیته حسابداری با ضرب وزنی (۴.۲۶) در رتبه ششم، ویژگی‌های کیفی قضاوت با ضرب وزنی (۴.۲۱۷) در رتبه هفتم، پاسخگویی با ضرب وزنی (۴.۱۸) در رتبه هشتم، شخصیت با ضرب وزنی (۴.۱۱۳) در رتبه نهم، فرآیند تصمیم‌گیری با ضرب وزنی (۴.۱) در رتبه دهم، تردید حرفه‌ای با ضرب وزنی (۴.۰۵) در رتبه یازدهم، نوع فعالیت صاحب‌کار با ضرب وزنی (۴.۰۱۷) در رتبه دوازدهم، پذیرش کار حسابداری با ضرب وزنی (۳.۸۱۷) در رتبه سیزدهم، انگیزش با ضرب وزنی (۳.۷۵) در رتبه چهاردهم، رقابت با ضرب وزنی (۳.۶۳۳) در رتبه پانزدهم، سبک فکری با ضرب وزنی (۳.۵۶) در رتبه شانزدهم و تقوا با ضرب وزنی (۳.۵۵۶) در رتبه هفدهم قرار دارد. همچنین در این مرحله در مورد مؤلفه‌ها، تجزیه و تحلیل داده‌های این بخش نشان می‌دهد که در مبحث پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، استانداردهای حسابداری و دانش و تجربه و هوش سه مؤلفه با بیشترین ضریب وزنی هستند و رقابت، سبک فکری و تقوا کمترین ضریب وزنی را دارند. نتایج تفصیلی تجزیه و تحلیل نظرات خبرگان در زمینه رتبه‌بندی مؤلفه‌ها نشان می‌دهد که مؤلفه‌های استانداردهای حسابداری، دانش و تجربه، هوش، روش‌های حسابداری و شواهد و مدارک به ترتیب با اهمیت‌ترین و مهم‌ترین مؤلفه‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان محسوب می‌شود. از طرف دیگر، پنج شاخص پذیرش کار حسابداری، انگیزش، رقابت، سبک فکری و تقوا پنج شاخصی هستند که از نظر خبرگان به ترتیب کم‌ترین اهمیت را در زمینه قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان دارند. با یک نگاه دقیق به ترتیب اهمیت مؤلفه‌ها می‌توان متوجه شد که از نظر خبرگان مؤلفه‌های عینی و قابل سنجش از مؤلفه‌های ذهنی و کیفی اهمیت و در نتیجه نقش بیشتری در قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان برخوردار هستند.

#### فهرست منابع

- \* ابراهیمی، ابراهیم و حجت اسماعیل زاده. (۱۳۹۴). سوگیری‌های شناختی در قضاوت حرفه‌ای حسابداری. فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابداری، شماره ۱۳، صص ۷۴-۷۸.
- \* اسدی، مرتضی و محمد نعمتی. (۱۳۹۳). قضاوت حرفه‌ای در حسابداری. فصلنامه حسابدار رسمی. پاییز ۱۳۹۳ - شماره ۲۷.

- Auditing: a Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 24, Supplement, PP. 41-71.
- \* Parlee, M. C., Rose, J. M., & Thibodeau, J. C. (2014). Metaphors and Auditor Professional Judgment: Can Non-
- \* Patel, Chris; Graeme' L.; Harrison and L. Makinnon. (2002). Cultural Influences on Judgments of Professional Accountants in Auditor-Client Conflict Resolution, Journal of international Financial Management and Accounting 13: 1 2002.
- \* Praditaningrum, A. S., & Januarti, I. (2012). Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh terhadap Audit Judgment. Universitas Diponegoro: Semarang.
- \* Rios-Figueroa, C.B and R.C Cardona. (2013). "Dose Experience Affect Auditors Professional Judgment?", Evidence from Puerto Rico. Accounting and Taxation, Vol. 5, No. 2, PP. 13-32.
- \* Yang, L. (2013), "The Impact of Emotional Intelligence on Auditor Judgment. Dissertation Doctor of Philosophy", URI: <http://hdl.handle.net/10156/4375>.
- \* کده، مریم و سالاری، علی. (۱۳۹۰). تاثیر ویژگی های کیفی قضاوت بر قضاوت حرفه ای حسابرسان، مجله حسابرسی، شماره ۵۴، صص ۱-۴.
- \* مرادی، مهدی؛ گرگانی، محمدابراهیم و وهاب آهاری، پگاه. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگیهای شخصی و ویژگیهای مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، مشهد ۱۳۹۵، دانشگاه فردوسی مشهد.
- \* مهم، کیان. (۱۳۸۳). چارچوبی برای قضاوت حرفه‌ای در محیط کار حسابرسی. مجله حسابدار رسمی، تابستان. ۱۳۸۳، شماره ۱، صفحه ۴۰ و ۴۱
- \* نهبان، جاسم ال. (۱۳۹۶). بررسی عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسی در ارتباط با کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی در عراق. پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه فردوسی مشهد.
- \* نیکخواه آزاد، علی. (۱۳۷۹). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی. چاپ دوم. تهران: سازمان حسابرسی.
- \* نیکو مرام، هاشم، بزرگ اصل، موسی، تقوی، مهدی و محمود زاده، علی اصغر. (۱۳۹۲). تاثیر بکارگیری قضاوت حرفه ای مجاز در استانداردهای حسابداری ایران بر ویژگی های کیفی اطلاعات، فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی. سال ۵ شماره ۱۸، صص ۱-۲۹.
- \* Anugerah, R., Sari, R.N, and E. Primadona, (2014), "Personal Characteristics and Quality of Audit Work: Study on Regional Internal Audit Bodies in Indonesia", International Accounting Business Conference.
- \* Backof, Ann; Bamber, E Michael & Carpenter, Tina. (2016). Do auditor judgment frameworks help in constraining aggressive reporting? Evidence under more precise and less precise accounting standards. Accounting, Organizations and Society. 51. 1-11. 10.1016/j.aos.2016.03.004.
- \* Jaffar, Nahariah., Salleh, Arfah., Mohd Iskandar, Takiah And Haron, Hasnah (2006). "A conceptual discussion on the external auditor's personality and detection of fraud". European Journal of Social Sciences, 4 (1), pp. 66-76.
- \* Jenkins, D.S., & Velury, U. (2008). Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings? Journal of Accounting and Public Policy, 27, pp115-132.
- \* Lowa, M., H. Daveya, K. Hooperb. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. Critical Perspectives on Accounting. Volume 19, Issue 2, February 2008, Pages 222-254
- \* Nelson, M., Tan, Hung-Tong, Tan. (2005), "Judgment and Decision Making Research in



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 11 / No. 44 / Winter 2023*

## **Identifying the Dimensions and Components and Predictive Characteristics of Professional Auditors' Judgments**

**Changiz Salmani**

Ph.D Candidate in Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran.  
ch.salmani@m-iau.ac.ir

**Jamal Bahri Sales**

Associate professor of Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran. (Corresponding Author)  
bahrisls.j@gmail.com

**Saeid Jabbarzadeh Kangarloei**

Associate professor of Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran.  
jabbarzadeh.s@gmail.com

**Asgar Pak maram**

Associate professor of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.  
pakmaram@gmail.com

### **Abstract**

**Introduction & Purpose:** Professional judgment in audit works and its process is a complicated subject which is influenced by several factors; it is necessary to identify the factors affecting professional judgment in order to clarify how individuals deserve professional judgment and what environmental, personal, and professional factors influence the professional judgment of the individuals. Therefore, the purpose of this study is to identify the individual, environmental, and professional factors that influence the prediction of auditors' professional judgment.

**Methods:** This research is an applied-developmental research from objective dimension, and it is a qualitative research in terms of methodology conducted by Delphi method among the audit experts and auditors with active experience in this profession. The Delphi panel consists of 20 experts in the field of auditing and certified auditors from accredited audit firms in Iran who were selected by non-probability sampling of a combination of purposeful or judgmental and snowball methods. The tool used was a closed-ended and open-ended questionnaire that was implemented in three stages, and the data were analyzed using descriptive statistics techniques, mode, in particular.

**Results:** The components obtained from the first round of experts and the theoretical domain in three dimensions including individual, environmental, professional and occupational were accepted by the experts. 17 components were identified to measure these dimensions: accounting standards, knowledge and experience, intelligence, audit methods, evidence, audit committee characteristics, qualitative judgment characteristics, accountability, personality, decision making process, professional hesitation, type of activity, acceptance of Audit Work, motivation, competition, thinking style and piety. In addition, to evaluate the seventeen dimensions of the research, finally 85 indicators were consensus of experts after three stages of receiving opinions.

**Conclusion:** The results show that the components of accounting standards, knowledge and experience, intelligence, audit methods and evidence are the most important and vital components of auditors' professional judgment, respectively, and the five components of acceptance of audit work, motivation, competitiveness, thinking style, and piety are the five indicators that are the least important in terms of auditors' professional judgment, respectively.

**Keywords:** Dimensions of Auditors' Professional Judgment, Components of Auditors' Professional Judgment, Auditors' Professional Judgment Indicators

