

The Level of Importance Auditors Judgment and its Implication for the Reliability of Financial Reporting

- Afsaneh samsamheidari^۱
- heidar mohamadzadehsalteh^۲
- Akbar kanani^۳
- Yaghob aghdammazaee^۴

Abstract

The main purpose of this research is to provide a model of the level of importance of auditors' judgment and its consequences on the reliability of financial reporting. Based on the pragmatism paradigm, this research has a mixed (qualitative-quantitative) approach. In the qualitative phase of the research, through the result-based meta-analysis method, the factors affecting the level of importance of the auditors' judgments were identified and, using the Delphi method, a questionnaire was designed and administered to ۱۰ experts (university faculty members, certified accountants, Managers and partners of auditing institutions, members of the accounting and auditing standards compilation committee) who were selected in ۱۴۰۳ by purposeful sampling method were included. In the results-based meta-analysis stage, ۱۸ studies were selected whose scope was focused on the target problem. In the first round of the Delphi method, ۲۷ factors were identified. In the second round of the Delphi method, among the ۲۷ factors of the first round, ۶ final factors of professional qualification, auditor expertise, professional experience, perceived accounting ability, the importance of understanding audit and financial criteria were determined as the most important factors, which in The third round was also approved. In the quantitative phase of the research, by analyzing the relationships between variables using structural equation modeling, the model of the level of importance of auditors' judgment and its consequences on the reliability of financial reporting was presented.

Key words: Auditors judgment, Financial reporting reliability, Mixed methods approach.

^۱ Departement Of Accounting, Marand, Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran.

^۲ Departement Of Accounting, Marand, Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran.
Salteh۲۰۰۸@gmail.com

^۳ Departement Of Accounting, Marand, Branch, Islamic Azad University, Marand, Iran.

^۴ Departement Of Accounting, Sofian, Branch, Islamic Azad University, Sofian, Iran.

سطح اهمیت قضاوت حساب‌رسان و پیامدهای آن در قابلیت اتکای گزارشگری مالی

- افسانه صمصام حیدری^۱
- حیدر محمدزاده سالطه^۲
- اکبر کنعانی^۳
- یعقوب اقدم مزرعه^۴

چکیده

هدف اصلی این پژوهش ارائه الگوی سطح اهمیت قضاوت حساب‌رسان و پیامدهای آن در قابلیت اتکای گزارشگری مالی است. بر اساس پارادایم عملگرایی، این پژوهش دارای رویکرد آمیخته (کیفی-کمی) است. در مرحله کیفی پژوهش، از طریق روش فراتحلیل مبتنی بر نتایج، عوامل موثر بر سطح اهمیت قضاوت حساب‌رسان شناسایی و با استفاده از روش دلفی، پرسشنامه‌ای طراحی و در اختیار ۱۵ نفر از خبرگان (اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها، حسابداران رسمی، مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی، اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی) که در سال ۱۴۰۳ با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده بودند، قرار گرفت. در مرحله فراتحلیل مبتنی بر نتایج، تعداد ۱۸ مطالعه که دامنه مطالعات آنها معطوف به مسئله هدف بود، انتخاب شد. در دور اول روش دلفی تعداد ۲۷ عامل شناسایی شد. در دور دوم روش دلفی، از بین ۲۷ عامل دور اول، تعداد ۶ عامل نهایی صلاحیت حرفه‌ای، تخصص حسابرس، تجربه حرفه‌ای، توانایی حسابداری ادراک شده، اهمیت درک حسابرسی و معیارهای مالی به عنوان مهمترین عوامل تعیین شدند، که در دور سوم هم مورد تایید قرار گرفتند. در مرحله کمی پژوهش، با تجزیه و تحلیل روابط بین متغیرها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری، الگوی سطح اهمیت قضاوت حساب‌رسان و پیامدهای آن در قابلیت اتکای گزارشگری مالی ارائه شد.

واژگان کلیدی: قضاوت حساب‌رسان، قابلیت اتکای گزارشگری مالی، رویکرد آمیخته

^۱ گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

^۲ گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران. (نویسنده مسئول). رایانامه: salthe2008@gmail.com

^۳ گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

^۴ گروه حسابداری، واحد صوفیان، دانشگاه آزاد اسلامی، صوفیان، ایران.



۱. مقدمه

از دیدگاه حرفه حسابداری و حسابرسی، قضاوت^۱ عبارت است از شکل‌دهی یک عقیده، اظهارنظر یا برآورد در مورد یک موضوع، یک رویداد یا یک پدیده و گزارشگری مالی واحد تجاری محصول نهایی تعداد زیادی قضاوت است (بونر^۲، ۲۰۰۸). قضاوت می‌بایست در چارچوب قوانین، مقررات و استانداردهای حرفه‌ای صورت پذیرد، اما پیشرفت مداوم اقتصادی و اجتماعی، محیط اقتصادی پیچیده‌ای را به وجود آورده است و عدم قطعیت‌ها افزایش یافته است. در یک چنین بافت اقتصادی، تمام فعالیت‌های واحد تجاری با ریسک مواجه است و بنابراین اکثر مبادلات حسابداری با عدم قطعیت روبرو هستند و در برخورد با این عدم قطعیت‌ها، حسابداران و حسابرسان باید برآوردهایی بر مبنای قضاوت حرفه‌ای داشته باشند (حسینی و رسولی، ۱۳۹۸). قضاوت حرفه‌ای^۳ مهارتی کلیدی در حرفه حسابداری و حسابرسی است و در شرایط کنونی ایران که حرکت به سمت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای مبتنی بر اصول است، تصمیم‌گیری افراد در حرفه از جمله مدیران، حسابرسان، تحلیل‌گران مالی، حسابداران و استانداردها بر اساس قضاوت‌هایشان خواهد بود. بی‌شک انجام قضاوت امری دشوار است و توانایی در انجام قضاوت‌های خوب سنگ بنای حرفه حسابداری است (حسینی و رسولی، ۱۳۹۸).

تروتمن^۴ (۲۰۰۶) قضاوت حرفه‌ای به عنوان بنیان و اساس حسابداری و حسابرسی تلقی می‌گردد. پیلار^۵ (۲۰۰۵)، به این موضوع اشاره دارد که نیاز به حسابرسان برای اعمال قضاوت حرفه‌ای ۲۴۴ مرتبه در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی آورده شده است و این امر نشان از اهمیت قضاوت در حرفه حسابرسی دارد. از طرفی با توجه به حرکت جهانی به سمت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اینکه رویکرد اتخاذ شده در استانداردهای مذکور اصول‌گرا می‌باشد، قضاوت حرفه‌ای امری ضروری در به‌کارگیری این استانداردها تلقی می‌شود. حسابرسان در تمام مراحل از شروع تا پایان یک کار حسابرسی شامل پذیرش کار، برنامه‌ریزی، گردآوری و ارزیابی شواهد و گزارشگری با قضاوت حرفه‌ای مواجه هستند. حسابرسان در ۱- استفاده از استانداردهای حسابرسی، ۲- تعیین اهمیت، خطر حسابرسی و کسب شواهد حسابرسی، ۳- ارزیابی اصول حسابداری و برآوردهای عمده مدیریت، ۴- تعیین اینکه آیا صورتهای مالی عاری از تحریف با اهمیت است، ۵- تعیین اینکه آیا صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری یا مبنای حسابداری مناسب دیگر افشا شده تهیه گردیده است، و ۶- ارائه اظهارنظر در مورد اینکه آیا صورتهای مالی وضعیت مالی و نتایج عملیات را به نحو مطلوب نشان می‌دهد، باید قضاوت حرفه‌ای انجام دهند (خوش‌طینت و بستانیان، ۱۳۸۷). از این رو، استانداردهای حسابرسی حسابرسان را ملزم می‌کند تا در هنگام برنامه‌ریزی

^۱ Judgment

^۲ Bonner

^۳ Professional judgment

^۴ Trotman

^۵ Pillar

حسابرسی، میزان قابل توجهی از اهمیت را مشخص کنند تا بتوانند تحریف‌های با اهمیت را کشف نمایند. این کار را قضاوت مقدماتی در مورد اهمیت تعبیر می‌کنند. این مبلغ به این دلیل قضاوت مقدماتی در مورد اهمیت نامیده می‌شود که قضاوت حرفه‌ای است و ممکن است در طول کار تغییر کند. این قضاوت باید در پرونده‌های حسابرسی مستند شود. قضاوت مقدماتی در مورد اهمیت حداقل مبلغی است که حسابرس باور دارد صورت‌های مالی می‌تواند تا آن حد تحریف شده باشد و همچنین تصمیمات استفاده‌کنندگان منطقی را تحت تأثیر قرار ندهد. این قضاوت یکی از مهمترین تصمیماتی است که حسابرس اتخاذ می‌کند، اما خرد حرفه‌ای قابل توجهی می‌طلبد. دلیل انجام قضاوت مقدماتی در مورد اهمیت کمک به حسابرس در برنامه‌ریزی شواهد مناسبی است که باید جمع‌آوری کند. چنانچه حسابرس سطح اهمیت را مبلغ ریالی پایینی قرار دهد، نسبت به زمانی که سطح اهمیت مبلغ زیادتری باشد، شواهد بیشتری باید جمع‌آوری کند (وفادار و دادبه، ۱۳۹۵).

حسابرسان اغلب قضاوت مقدماتی خود را در مورد اهمیت در فرآیند حسابرسی تغییر می‌دهند. وقتی چنین تغییری صورت گرفت، قضاوت‌های جدید، قضاوت تجدیدنظر شده در مورد اهمیت نامیده می‌شود. دلایل تجدیدنظر حسابرسان می‌تواند تغییر در یکی از عوامل مورد استفاده در تعیین قضاوت مقدماتی یا تصمیم حسابرس در این مورد که قضاوت مقدماتی، بسیار زیاد یا بسیار ناچیز است. قضاوت مقدماتی در مورد اهمیت، اغلب پیش از پایان سال و بر اساس صورت‌های مالی سال گذشته یا اطلاعات صورت‌های مالی میان دوره‌ای تعیین می‌شود. عوامل مختلفی انجام قضاوت مقدماتی در مورد اهمیت را برای مجموعه‌ای مشخص از صورت‌های مالی تحت تأثیر قرار می‌دهد، مهمترین این عوامل عبارتند از:

- ۱- اهمیت مفهومی نسبی است: تحریفی با اندازه‌ای خاص می‌تواند برای شرکتی کوچک با اهمیت باشد، در حالی که تحریف با همان مبلغ می‌تواند برای شرکتی بزرگ، بی‌اهمیت باشد. بنابراین، ارائه هر گونه دستورالعمل مبلغ‌دار برای قضاوت مقدماتی در مورد اهمیت که در مورد تمام صاحبکاران بتوان آن را به کار بست، امری غیرممکن است. ۲- ارزیابی اهمیت نیازمند مبانی خاصی است: از آنجا که اهمیت نسبی است، داشتن مبنایی برای تعیین اینکه آیا تحریف‌ها با اهمیت هستند یا خیر، ضروری می‌باشد. به عنوان مثال، در شرکت‌های سودمدار، سود خالص قبل از مالیات معمولاً مبنای اصلی تعیین اینکه چیزی با اهمیت است می‌باشد؛ زیرا سود خالص به عنوان یک قلم اطلاعاتی مهم برای استفاده‌کنندگان تلقی می‌شود. ۳- عوامل کیفی هم بر اهمیت مؤثرند: احتمالاً انواع خاصی از موارد تحریف، بیشتر از سایر موارد برای استفاده‌کنندگان اهمیت خواهد داشت، حتی اگر مبلغ ریالی آنها مشابه باشد. به عنوان مثال، مبالغ در برگیرنده تقلب معمولاً مهمتر از خطاهای سهوی با مبالغ مشابه هستند؛ زیرا تقلب، صداقت و قابلیت اطمینان مدیریت یا سایر کارکنان را زیر سؤال می‌برد. مثلاً اغلب استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، تحریف عمدی موجودی کالا را مهمتر از خطاهای دفتری در موجودی کالا با مبلغ مشابه تلقی می‌کنند. یا تحریف‌هایی که از جهات دیگر کم اهمیت هستند، می‌توانند در صورتی که پیامدهای محتمل ناشی از تعهدات قراردادی به دنبال داشته باشند، بااهمیت تلقی شوند. مثالی از این مورد هنگامی است که خالص سرمایه در گردش در صورت‌های

مالی فقط چند صد هزار ریال بیشتر از حداقلی است که یک قرارداد وام الزامی داشته است. اگر خالص سرمایه در گردش صحیح، کمتر از حداقل لازم باشد، با عدم ایفای تعهدات، طبقه‌بندی بدهی جاری و غیرجاری به نحو با اهمیتی تحت تأثیر قرار خواهد گرفت. یا تحریف‌هایی که از جهات دیگر کم اهمیت هستند، می‌توانند در صورتی که روند سودآوری را تحت تأثیر قرار دهند، با اهمیت تلقی شوند. مثلاً اگر سود گزارش شده در ۵ سال گذشته، سالانه ۳ درصد افزایش داشته، ولی سود سال جاری یک درصد کاهش یافته باشد. این تغییر در روند می‌تواند با اهمیت تلقی شود. به همین ترتیب، تحریفی که منجر شده زیان یک شرکت تبدیل به سود شود باید مورد توجه قرار گیرد.

با توجه به مطالب فوق و فرآیند حسابرسی، در عمل قضاوت حرفه‌ای بر مبنای استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود. در غیر آن، بر مبنای رهنمودهای حرفه‌ای انجام خواهد شد. از آنجا که استانداردهای حسابداری و حسابرسی رهنمودهای خاصی در مورد اهمیت به افراد حرفه‌ای ارائه نمی‌کنند، مسئله این است که چنین رهنمودهایی ممکن است بدون در نظر گرفتن تمام پیچیدگی‌هایی که باید تصمیم‌نهایی حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهند، به کار برده شوند. از آنجا که رهنمودها، روابطی هستند که از یک یا تعداد بیشتری مبنا و طیفی از درصدها استفاده می‌کنند، قضاوت حرفه‌ای قابل توجهی می‌طلبد. از این رو، حسابرسی اساساً یک فرآیند بررسی است که توان تولید اطلاعات قضاوتی مفید دارد. حسابرسی عموماً منجر به تولید اطلاعات جدید اقتصادی نمی‌شود، بلکه می‌تواند ارزش اطلاعات اقتصادی تهیه شده به وسیله فرآیند حسابداری (اطلاعات حسابداری) را افزایش دهد.

تغییرات بنیادی چندین سال گذشته در اقتصاد خرد و کلان ایران از یک سو، و رشد و توسعه بنگاه‌های اقتصادی در کنار پیچیده‌تر شدن معاملات تجاری و سیستم‌های اطلاعاتی از سوی دیگر، نیاز به اطلاعات مربوط و قابل اتکا برای تصمیم‌گیری در حوزه‌های مختلف را بیش از پیش آشکار ساخته است. هدف حسابرسی در چارچوب یک فرآیند آزمون با تکیه بر تئوری‌های مربوطه (همانند تئوری شواهد) زدودن آلودگی‌های اطلاعات است تا از طریق افزایش قابلیت اتکای آن، بستری مساعد برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات در راستای تصمیم‌گیری اقتصادی فراهم سازد. از طرفی، فعالیت‌های حسابرسی در گسترده‌ترین ابعاد به استفاده-کنندگان اطلاعات در مورد قضاوت ارزیابی کیفیت اطلاعات گزارش شده کمک می‌کند. این فعالیت تحت عنوان شهادت‌دهی^۱ نیز شناخته می‌شود. از این رو، آنچه حسابرسی به فرآیند گزارشگری می‌افزاید مربوط به کیفیت اطلاعات گزارش شده و نیاز استفاده‌کنندگان به ارزیابی کیفیت اطلاعات قبل از استفاده از آنهاست. بنابراین، ارزش حسابرسی یک ارزش مستقل (مطلق) نیست و تابع ارزش اطلاعات حسابداری گزارش شده و اهمیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است. در این مسیر، پژوهش حاضر با تکیه بر روش پژوهش آمیخته (ترکیبی) سعی دارد ابتدا از طریق روش پژوهش فرائتحلیل مبتنی بر نتایج، عوامل موثر بر سطح اهمیت قضاوت حسابرسان (در مرحله برنامه‌ریزی، مرحله اجرای کار و در حالت کلی) را شناسایی کرده و همچنین

^۱ Attestation

جهت بسط و توسعه معیارها از روش پژوهش دلفی استفاده بگیرد و در نهایت الگوی سطح اهمیت قضاوت حسابرسان را در هر مرحله و در حالت کلی جهت افزایش کیفیت قضاوت میزان اهمیت در راستای قابلیت اتکای گزارشگری مالی ارائه نماید. بنابراین، سؤال‌های اصلی در جهت رسیدن به اطلاعات قابل‌اتکا بدین صورت مطرح می‌شود: مؤلفه‌های توضیح‌دهنده سطح اهمیت قضاوت حسابرسان کدامند؟ روابط بین مؤلفه‌های توضیح‌دهنده سطح اهمیت قضاوت حسابرسان با قابلیت اتکای گزارشگری مالی چگونه است؟ و پیامدهای آن شامل چه مواردی می‌باشد؟ چه الگویی روابط بین مؤلفه‌های توضیح‌دهنده سطح اهمیت قضاوت حسابرسان با قابلیت اتکای گزارشگری مالی را در شرایط محیطی ایران تبیین می‌کند؟

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تصمیم‌گیری حسابرسان

تصمیم‌گیری فرآیندی است که فرد هنگام انتخاب راه کاری از میان مجموعه راه کارهای ممکن با آن مواجه می‌شود و قضاوت فرآیندی است که در آن افراد درباره جنبه‌های مربوط به موضوع مورد تصمیم‌گیری فکر و اظهار نظر می‌کنند یکی از جالب‌ترین و مهمترین جنبه‌های حسابرسی قضاوت‌هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سر و کار دارند، به طور کلی حسابرسی یک فرآیند بررسی است که توان تولید اطلاعات قضاوتی مفید را دارد. حسابرسی عمدتاً منجر به تولید اطلاعات جدید اقتصادی نمی‌شود، بلکه می‌تواند ارزش اطلاعات اقتصادی تهیه شده به وسیله فرآیند حسابداری را افزایش دهد. به اعتقاد متخصصان، حسابرسی بیش از هر چیز یک فرآیند قضاوت است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوت اند و یافتن پاسخ برای بسیاری از موضوعات و ابهامات ناشی از ماهیت حسابرسی تنها با اتکای به قضاوت حرفه‌ای امکان پذیر است (خواجهی و نوشادی، ۱۳۹۱).

قضاوت حسابرسان

قضاوت حرفه‌ای در میان کارشناسان حسابداری همواره در عمل و تئوری، مورد توجه و بررسی قرار گرفته است. در حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری صحیح در مورد تمرین و تجربه در حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابداری و حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای است. علاوه بر این، رشته حسابداری و حسابرسی به طور فزاینده‌ای از قضاوت حرفه‌ای به عنوان یکی از ویژگی‌های بسیار مهم در این حرفه شناخته شده است. علاوه بر گزارشگری مالی که تحت تاثیر عوامل نظیر استانداردهای حسابداری، عوامل اقتصادی و اخلاق و مسئولیت‌های حرفه‌ای است، حسابرسی همچنین شامل یک قضاوت حرفه‌ای حیاتی است. این اطمینان در بین مردم باید وجود داشته باشد که حسابرس به عنوان یک قاضی بی‌طرف عمل کرده است، و نتیجه‌گیری بر اساس شواهد عینی انجام دهد (بختیاری و همکاران، ۱۴۰۰).

قضاوت در یک موقعیت نامطمئن و ریسک دار رخ می‌دهد. قضاوت در حسابرسی، به کارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده‌ای 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 حسابرس، 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).

حسابرسان به نفع همه ذینفعان کار می کنند؛ آنها به تضمین کیفیت کسب و کارها، از دیدگاه مالی گرفته تا امنیت کمک کرده و بینشی ارائه می دهند که گزارش دهی را بهبود بخشد. همچنین، خطرات تجاری را شناسایی می کنند و حتی بینش هایی را در زمینه های متناسب ارائه می دهند (شیری و همکاران، ۱۴۰۲). اطلاعات نوعی از آگاهی است که بر شناخت استفاده کنندگان از آن موثر بوده و منجر به تصمیم گیری آگاهانه و یا تجدیدنظر در تصمیم های گرفته شده قبلی می شود. افزایش کیفیت گزارشگری مالی یکی از راه های کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است. قابلیت اتکا^۱ و مربوط بودن^۲، اصلی ترین ویژگی های کیفی اند که به سودمندی اطلاعات برای تصمیم گیری های استفاده کنندگان منجر می شوند. اتکاپذیر نبودن صورت های مالی به دو طریق به زیان استفاده کنندگان از آنها منجر می شود؛ نخست، اگر اطلاعات درست نباشند باید پس از مدتی در آنها تجدیدنظر کرد، چنین وضعی به اثرگذاری معکوس بر محاسبات سرمایه گذار برای اتخاذ تصمیم کنونی منجر می شود؛ دوم، اگر مدیر در تهیه و ارائه صورت های مالی اطلاعات ساختگی ارائه کند، این اطلاعات بر تصمیمات سرمایه گذاران نیز اثر معکوس خواهد گذاشت (برزگری خانقاه و قدیریان آرانی، ۱۳۹۷).

انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۹۵) بیان می کند که قضاوت حرفه ای گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت های مالی ایجاد می شود، ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوت های حرفه ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می شود. 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 جرمه های جنایی شود. علاوه بر این، حرفه ای بودن به معنای استفاده از مهارتها و ارزشهای 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 (حیرانی و همکاران^۳، ۲۰۱۶). به

^۱ Reliability

^۲ Relevance

^۳ Heyrani et al



تازگی بسیاری از محافل تخصصی حسابداری و حسابرسی درباره تردید حرفه‌ای حسابرس نسبت به کفایت و کیفیت مدارک و شواهد جمع آوری شده نگرانی‌های زیادی را مطرح نموده‌اند؛ یعنی آیا روش‌های مناسبی برای بررسی ریسک حسابرسی اجرا شده است یا خیر، چون فرض می‌شود که نگرش‌های مدافعه و حمایتی حسابرس، کیفیت شواهد جمع آوری شده را به سبب سونگری در قضاوت‌های حسابرس و اثر آن بر نوع شواهد جمع آوری شده بعدی تحت تأثیر قرار می‌دهد (پنینگتون و همکاران^۱، ۲۰۱۷).

پژوهش‌های با محوریت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس اغلب بر اساس سه عامل اصلی متغیرهای هویتی، کاری و محیطی طبقه‌بندی می‌شوند. از طرف دیگر، عوامل فردی و روانشناختی نیز در قضاوت افراد مختلف تفاوت‌هایی را ایجاد می‌کنند و باعث سوگیری‌های غیرحرفه‌ای و رفتاری در قضاوت حسابرسان می‌شوند. پژوهش‌های حوزه قضاوت حسابرسی دو بعد کیفیت قضاوت و عوامل تأثیرگذار بر قضاوت مورد بررسی قرار می‌دهند (بونر^۲، ۱۹۹۹). پژوهش‌های پیشین نشان داده که عوامل مختلفی وجود دارد که می‌تواند بر قضاوت و رفتار حسابرسان حرفه‌ای تأثیرگذار باشد، مانند ویژگی‌های شخصی مثل جنسیت. برای مثال، پژوهش‌ها نشان داده که با توجه به ارزش‌های اخلاقی بالاتر، زنان نسبت به مردان ناسازگاری بیشتری نسبت به رفتار غیر اخلاقی دارند (هارون و همکاران^۳، ۲۰۱۴). علاوه بر جنسیت، عوامل فرهنگی مانند نژادهای مختلف نیز بر رفتار حسابرسان تأثیر می‌گذارند (پاتل و همکاران^۴، ۲۰۰۲). علاوه بر ویژگی‌های شخصی، عوامل مانند محیط کاری حسابرسی، استقلال حسابرس، گواهینامه حسابرسی و روند تصمیم‌گیری بر تصمیم‌گیری حسابرسان حرفه‌ای تأثیر می‌گذاشت (حلیم و همکاران^۵، ۲۰۱۸). مک نایت و رایت^۶ (۲۰۱۱) بیان می‌کنند که توانایی حسابرس برای قضاوت حرفه‌ای تحت تأثیر سطوح کار و ویژگی‌های شخصیتی حسابرس قرار می‌گیرد. سعدالله و بیلی^۷ (۲۰۱۴) اظهار کردند که مولفه شخصیت حسابرس نقش مهمی در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان دارد. ویژگی شخصیتی می‌تواند ذاتی یا اکتسابی و در نهایت تغییر پذیر باشد. بادپا و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند که نگرش حمایتی حسابرس بر نوع قضاوت اولیه وی تأثیر دارد و بر اساس آن، نگرش حمایتی سطح بالا باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس در جهت منافع صاحبکار باشد و نگرش حمایتی سطح پایین باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس علیه منافع صاحبکار باشد. شفیعی و همکاران (۱۴۰۲) اظهار می‌کنند که قضاوت اخلاقی (حرفه‌ای) یک پروسه فکری است که تحت تأثیر عوامل بسیاری مانند ارزش‌های شخصی حسابرس و اثرات بیرونی بر قضاوت‌های حسابرسی قرار

^۱ Pennington et al

^۲ Bonner

^۳ Haron et al

^۴ Patel et al

^۵ Halim et al

^۶ McKnight & Wright

^۷ Saadullah & Bailey

دارد. در حرفه حسابرسی ریسک‌پذیری اشخاص می‌تواند بر حجم رسیدگی‌ها و نوع آزمون‌های حسابرسی تاثیرگذار باشد و در نهایت قضاوت حرفه‌ای حسابرس را تحت الشعاع قرار دهد. همچنین، پژوهش‌های قبلی به این موضوع می‌پردازند که آیا حساب‌برسان از صاحبکار می‌خواهند که اصلاحات پیشنهادی توسط آنان را ثبت کنند یا خیر؟ این تصمیم به ارزیابی حساب‌برسان در مورد اهمیت تحریف و تحقیقات پیرامون قضاوت‌های حساب‌برسان در مورد اهمیت بستگی دارد (میسیر و همکاران^۱، ۲۰۰۵).

طهماسبی و سروش‌یار (۱۴۰۳) پژوهشی با عنوان «رابطه تضاد منافع و قضاوت اخلاقی با رفتار تصمیم‌گیری حساب‌برسان» از نوع پژوهش‌های شبه آزمایشی که در انجام آن از روش پرسشنامه سناریو محور استفاده شده، انجام دادند. جامعه آماری پژوهش، شرکا، مدیران و سرپرستان موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی است و با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی تعداد ۴۰۲ نفر از آنها انتخاب گردید. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار PLS Smart استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان داد که قضاوت اخلاقی با رفتار تصمیم‌گیری انحرافی حساب‌برسان رابطه منفی داشته؛ بین تضاد منافع ناشی از تهدیدهای مختلف بر رفتار تصمیم‌گیری حسابرس رابطه وجود؛ و همچنین، انواع تضاد منافع رابطه منفی و معناداری با رفتار تصمیم‌گیری انحرافی داشته است. شیر و همکاران (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان «آزمون قضاوت حرفه‌ای حسابرس مبتنی بر کلان داده‌ها» انجام دادند. جامعه آماری پژوهش آنها حسابداران مستقل سازمان حسابرسی بوده و داده‌های مورد نیاز با استفاده از توزیع پرسش‌نامه‌ای محقق‌ساخته در بین ۳۳۸ نفر، جمع‌آوری گردید. سپس برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش‌های آمار استنباطی نظیر آزمون t و مدل‌یابی معادلات ساختاری به روش PLS استفاده شد. اولین نتیجه پژوهش آنها شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های تاثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس مبتنی بر کلان داده‌ها بوده است که با استفاده از مطالعات نظری، جمع‌بندی نظرات خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی، تجزیه و تحلیل نظرات جامعه آماری و دریافت نظرات متخصصان حوزه‌های مرتبط با پژوهش بوده است. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که جمع‌آوری اطلاعات، حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات، محیط کنترلی، ارزیابی و اثربخشی و اقدامات اصلاحی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان تاثیر مثبت و معناداری داشته است. کامیابی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان «نقش تجربه و تردید حرفه‌ای در کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حساب‌برسان: بررسی آزمایشگاهی رفتار حساب‌برسان» دریافتند که حساب‌برسان تحت تاثیر شکل ارائه اطلاعات قرار می‌گیرند. همچنین، خرده مقیاس‌های جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، ذهن پرسشگر در متغیر تردید حرفه‌ای موجب کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حساب‌برسان می‌شود. در نهایت، تجربه بر انحراف معیار قضاوت اثر انحنایی داشته است. شفیعی و همکاران (۱۴۰۲) پژوهشی با عنوان «تدوین مدل ریسک‌پذیری حسابرس با هدف بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرس (رویکرد داده بنیاد چندوجهی)» با ۲۰ مصاحبه از خبره حرفه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و با نمونه‌گیری روش گلوله برفی و رویکرد داده بنیاد چند وجهی انجام دادند. نتایج شامل

^۱ Messier et al

استخراج پانصد کد مفهومی، چهل مقوله فرعی، پانزده مقوله اصلی و یک مدل مفهومی بوده است. سرانجام مولفه‌هایی چون تجربه حرفه‌ای، دانش تخصصی، عوامل روان شناختی، اخلاق حرفه‌ای، نظارت نهادهای ناظر، رهبری، کار تیمی، همکاری، جامعه ذینفعان، پیچیدگی کار، رضایت درونی حسابرس، فشار ذینفعان، فشار زمانی، انگیزه و منافع شخصی، رفتار فرصت طلبانه ساختار فرهنگی، توان توجیه کنندگی و غیره شناسایی شد.

نمازی و ممتازیان (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان «شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان» و با استفاده از تحلیل محتوا و فن غربالگری فازی، در بازه زمانی یک ساله اسفند ماه ۱۳۹۷ الی اسفند ۱۳۹۸ انجام دادند. آنها ابتدا با بررسی ادبیات مرتبط با موضوع پژوهش، عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان را شناسایی، سپس با استفاده از نظرهای ۱۵ تن از خبرگان (حسابداران رسمی و استادان دانشگاه) و با به‌کارگیری فن غربالگری فازی ۴۰ شاخص نهایی را شناسایی نمودند و در نهایت، با استفاده از رتبه‌بندی فازی درجه اهمیت این عوامل مشخص شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که سازه‌های محیطی، وظیفه‌ای و رفتاری حسابرس به ترتیب بیشترین تاثیر را بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان در ایران داشته‌اند. همچنین، شاخص‌های حق الزحمه حسابرس، پاسخگویی حسابرس، شرایط مالی و رقابتی حرفه حسابرسی، استقلال حسابرس و تلاش جهت جلب رضایت صاحب کار توسط حسابرس به ترتیب مهمترین و اثرگذارترین عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان در ایران بوده‌اند. شهبازی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان «تاثیر قابلیت اتکا و به‌هنگامی ارائه گزارش‌های مالی بر سرعت تعدیل نسبت اهرمی: رویکرد گشتاورهای تعمیم‌یافته» با استفاده از روش داده‌های ترکیبی پویا، تاثیر قابلیت اتکا و به‌هنگامی گزارش‌های مالی بر سرعت تعدیل نسبت اهرمی را بررسی نمودند. برای این منظور ۱۶۷ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، در بازه زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۶ بررسی شد و نسبت‌های اهرم دفتري و بازاری به عنوان معیارهای سنجش نسبت اهرمی، به کار گرفته شد. نتایج نشان داد با افزایش در قابلیت اتکا و به‌هنگامی گزارش‌های مالی، سرعت تعدیل نسبت اهرمی نیز به صورت معناداری افزایش می‌یابد. بختیاری و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان «شناسایی عوامل مؤثر بر ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی» در چارچوب رویکرد کیفی و با به کارگیری روش تحقیق داده بنیاد و از طریق مصاحبه با ۲۰ نفر از خبرگان شامل اساتید حسابداری دانشگاه‌ها انجام دادند. نتایج پژوهش نشان‌دهنده استخراج بالغ بر ۱۰۷ کد یا مفهوم اولیه از مصاحبه‌ها 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 زمینه‌ای با خرده مقولات خانواده، عوامل قانونی، عوامل محیطی، فرهنگ و محیط سیاسی، مقوله محوری با خرده مقولات: استرس ناشی از کار، استقلال و بی‌طرفی، شرایط مداخله‌گر: عوامل سازمانی و محیط اقتصادی، راهکار/تعاملی با خرده مقولات: مهارت‌ها، دانش حسابرس، احساس تعلق به حرفه و قدرت تصمیم‌گیری به نهادهای تصمیم‌گیر و ناظر و پیامد با خرده مقوله: قضاوت‌های حرفه‌ای بوده است.

بادپا و همکاران (۱۳۹۸) اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد را مورد بررسی قرار دادند. در پژوهش آنها، ۱۶۴ حسابرس مستقل عضو مؤسسات حسابرسی معتمد بورس در سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان داد که نگرش حمایتی حسابرس بر نوع قضاوت اولیه وی تاثیر داشته است. آشنایی حسابرس با صاحبکار نیز بر میزان موافقت حسابرس با صاحبکار اثر مثبت داشته است. علاوه بر این، بین دو متغیر تجربه و هویت حرفه‌ای حسابرس با نوع قضاوت اولیه وی یعنی احتمال عدم افشای بدهی احتمالی رابطه منفی و معنادار وجود داشته که می‌تواند همسو با اصل محافظه‌کاری در نظر گرفته شود. نتایج مدل دوم پژوهش نیز نشان داد که بین دو متغیر نگرش حمایتی حسابرس و نوع قضاوت اولیه حسابرس با استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی رابطه مثبت و معنادار وجود داشته است. همچنین، بین آشنایی حسابرس با صاحبکار و استراتژی جستجوی بعدی حسابرسان رابطه معناداری وجود نداشته است. حسینی و رسولی (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان «قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و اندازه‌گیری آن (مفاهیم، نظریه‌ها و چشم‌انداز تئوریک)» عوامل تعیین‌کننده و اثرگذار بر قضاوت را در سه حوزه شامل متغیرهای شخصیتی (شامل دانش، تجربه، پردازش اطلاعات، ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری و باورهای قبلی)، متغیرهای کاری (شکل ارائه، پیچیدگی کار و ریسک) و متغیرهای محیطی (حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی، فشار زمانی، فرآیند پردازش اطلاعات به شکل گروهی در مقابل پردازش فردی، حسابداری طبقه‌بندی نمودند که هر سه حوزه اجزای جدایی‌ناپذیر از قضاوت هستند و در نظر گرفتن همه عوامل در بررسی کیفیت قضاوت ضروری می‌باشد. برزیده و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان «طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد» به این نتیجه دست یافتند که مقوله محوری هویت در قضاوت حسابرسی است که در چهار بعد ویژگی‌های فردی، دانش، مهارت و تجربه، ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی تحلیل و با توجه به شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و شرایط مداخله‌گر، راهبردهایی تدوین و مدل نهایی بر اساس آنها ارائه گردید.

سامیولو و همکاران^۱ (۲۰۲۴) در یک پژوهش کیفی با عنوان «قضاوت حسابرس در انقلاب صنعتی چهارم» نشان دادند که هنگام خودکارسازی حوزه‌های کاری، عناصر قابل‌توجهی از تامل، منطق و بازتاب، که مسلماً برای اجتماعی شدن حسابرسان حرفه‌ای اولیه در حرفه حیاتی هستند، از بین می‌روند، و ما را به این پرسش سوق می‌دهد که اعمال قضاوت در حسابرسی به چه معناست. در مقابل، جنبه‌های سطح بالاتر فرایند حسابرسی ممکن است توسط فناوری کمک شده و به روش‌های مختلف تقویت شوند، با این حال ساختارهای فناوری جدید زمینه‌های جدیدی از عدم تعیین را ایجاد می‌کنند که تقاضاهای جدید و در عین حال حل‌نشده‌ای را برای قضاوت حسابرسان ایجاد می‌کند. به طور کلی، پژوهش آنها نشان داد که چگونه عادات حسابرس در حال تغییر است و خطرات ناشی از فناوری‌های جدید برای کسب دانش عملی توسط

^۱ Samiolo et al

حسابرسان را برجسته می‌کند. مصطفی عبدالله و همکاران^۱ (۲۰۲۴) در پژوهشی عوامل موثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس در مؤسسات حسابرسی لبنانی را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند و دریافتند که قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس در طول فرآیند حسابرسی تحت تأثیر سه عامل فردی، وظیفه‌ای و محیطی قرار می‌گیرد. عامل شخصی حسابرس به عامل غالب تبدیل شده، زیرا دارای بزرگترین مقدار مشخصه ۷/۹۴۹ بوده است. یافته‌های پژوهش ماهیت پیچیده و متنوع قضاوت حسابرس را نشان داد و اهمیت در نظر گرفتن عوامل قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس را برجسته نموده است. سهلا و لطیف^۲ (۲۰۲۳) رابطه بین ادراکات استفاده از هوش مصنوعی (AI) در شیوه‌های حسابرسی و قضاوت حسابرس در حسابرسی‌های مالی را بررسی نمودند. یک روش نظرسنجی برای مشارکت دادن دانشجویان رشته حسابداری به عنوان پاسخ‌دهندگان استفاده گردید. داده‌ها از طریق پرسشنامه طراحی شده جمع‌آوری شد و برای آزمون فرضیه‌ها از تحلیل آماری استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد که بین درک استفاده از هوش مصنوعی در حسابرسی و توانایی حسابرس برای قضاوت تأثیر معناداری وجود داشته است. حسابرسانی که درک مثبتی از هوش مصنوعی دارند، در ارزیابی گزارش‌های مالی واحد حسابرسی، قضاوت‌های دقیق‌تری دارند. کنت و همکاران^۳ (۲۰۲۰) در پژوهش خود به بررسی اثر ویژگی‌های روانشناسی بر رابطه بین تخصص حسابرس و قضاوت حسابرس پرداختند. آنها از ابزار پرسش‌نامه استفاده شد و نمونه پژوهش شامل ۵۵ حسابرس بود. در این پژوهش اثر ۶۴ ویژگی روانشناسی که بر تخصص تأثیرگذار است، مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که چهارده ویژگی روانشناسی در تمام مراحل حسابرسی بر قضاوت حسابرس تأثیر داشته است. ویژگی‌های روانشناسی شامل پاسخگویی، اعتمادپذیری، پذیرش تغییرات، دانش تخصصی، کنترل استرس، خلاق و غیره است. هارلی^۴ (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «کاهش عزت نفس و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان» نشان داد که عدم اعتماد به نفس در انجام وظایف، اطمینان حسابرسان را نسبت به کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری کار حسابرسان کاهش می‌دهد. عبدل‌حلیم و همکاران^۵ (۲۰۱۸) به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان در کشور مالزی پرداختند. نتایج آنها نشان داد که تجربه و رده شغلی با قضاوت حسابرسان، رابطه مستقیم و معناداری داشته؛ در مقابل جنسیت حسابرسان، میزان علم و تحصیلات دانشگاهی و اندازه شرکت مورد رسیدگی، بر قضاوت حرفه‌ای بی تأثیر بوده است. یانگ و همکاران^۶ (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر هوش هیجانی بر ارتباط بین فشار شغلی و قضاوت حسابرس پرداختند و نشان دادند هوش هیجانی می‌تواند به طور مؤثر تمایل حسابرسان را به مشارکت در رفتارهای

^۱ Moustafa Abdallah et al

^۲ Sahla & Latif

^۳ Kent et al

^۴ Hurley

^۵ Abdul Halim et al

^۶ Yang et al

ناکارآمد کاهش داده و باعث بهبود کیفیت حسابرسی گردد. همچنین، هوش هیجانی مکانیزم مهمی است که اثرات انواع فشار شغلی را بر قضاوت حسابرسان تعدیل می‌کند.

۳. روش‌شناسی پژوهش

شاید مهمترین جنبه تحقیق علمی که بر آن اصالت و اعتبار می‌بخشد، روش پژوهش است و دستیابی به هدف‌های تحقیق میسر نخواهد شد مگر اینکه روش‌شناسی به درستی انجام گیرد (شوقی و همکاران، ۱۴۰۳). بر اساس پارادایم عملگرایی، این پژوهش دارای رویکرد آمیخته (کیفی-کمی) است. همچنین، این پژوهش از نظر نتیجه اجرا، پژوهش کاربردی و از لحاظ هدف، مطالعه توصیفی-پیمایشی و از منظر بعد زمانی، پژوهش مقطعی می‌باشد. در این پژوهش، ابتدا از طریق روش فراتحلیل مبتنی بر نتایج، عوامل موثر بر سطح اهمیت قضاوت حسابرسان (در مرحله برنامه‌ریزی، مرحله اجرای کار و در حالت کلی) شناسایی شده و همچنین جهت بسط و توسعه معیارها از روش دلفی استفاده شده و در نهایت، با تجزیه و تحلیل رابطه بین متغیرها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری، الگوی سطح اهمیت قضاوت حسابرسان را در هر مرحله و در حالت کلی جهت افزایش کیفیت قضاوت میزان اهمیت در راستای قابلیت اتکای گزارشگری مالی ارائه شده است.

۳-۱. جامعه آماری و نمونه

جامعه آماری در سه مرحله پژوهش عبارت است از: در مرحله اول- مطالعات صورت گرفته در داخل و خارج از کشور (فراتحلیل). در مرحله دوم- خبرگان حسابرسی شامل؛ حسابداران رسمی، مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی، اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها (روش دلفی). در مرحله سوم- حسابرسان، حسابداران رسمی (پرسشنامه). حجم نمونه و روش نمونه‌گیری هم در این سه مرحله به ترتیب عبارتند از: در مرحله اول- تحقیقات انجام شده در داخل کشور از سال ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۳ و تحقیقات انجام شده در خارج از کشور از سال ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۴. در مرحله دوم- خبرگان به تعداد ۱۵ نفر هستند که با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند در سال ۱۴۰۳ انتخاب شدند. در مرحله سوم: با استفاده از فرمول کوکران و روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای تعداد ۱۶۹ نمونه انتخاب گردید.

$$n = \frac{\frac{Z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{Z^2 pq}{d^2} - 1 \right)}$$

در این فرمول N حجم جامعه آماری، آماره p نسبت برخورداری از صفت مورد نظر (مثلا جمعیت مردان) است. آماره q (1-p) نسبت عدم برخورداری از صفت مورد نظر (مثلا جمعیت زنان) می‌باشد. اگر میزان p و

Q مشخص نباشد از حداکثر مقدار آنها یعنی ۰/۵ استفاده می‌شود. همچنین، آماره $Z=t$ است و اگر به جای Z از t استفاده شود نیز مشکلی وجود ندارد. در سطح خطای ۵٪ مقدار Z برابر ۱/۹۶ و Z^2 برابر ۳/۸۴۱۶ است. از سوی دیگر، از آنجایی که دقت نمونه‌گیری به حاشیه خطا (بازه اطمینان) (d) بستگی دارد، اگر پژوهشگر بخواهد که نمونه‌گیری دارای بیشترین دقت باشد، از حداکثر مقدار d برابر ۰/۰۵ استفاده می‌کند.

۳-۲. ابزار گردآوری داده‌ها و روش تحلیل

در مرحله فراتحلیل، کلیه پژوهش‌های در دسترس انجام شده پیرامون سطح اهمیت قضاوت حساب‌رسان و پیامدهای آن در قابلیت اتکای گزارش‌گری مالی طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۴ مورد بررسی قرار گرفت. به این ترتیب، جستجو در پایگاه‌های علمی معتبر داخلی و خارجی (نظیر امرالد^۱، ساینس دایرکت^۲، تیلور و فرانسیس^۳، ابسکو^۴، وایلی^۵، اس‌اس‌آران^۶ و اشپیرنگر^۷) انجام و در نهایت تعداد ۱۸ مقاله انتخاب شد. در مرحله دلفی، مصاحبه‌ای با ساختاری ناکامل با ۱۵ نفر از متخصصان انجام شد. در این مرحله متخصصان با استفاده از طیف لیکرت ۹ درجه‌ای پاسخ‌ها را دسته‌بندی نمودند. برای بررسی نقطه نظر متخصصان از ضریب هماهنگی کندال^۸ که با نماد W نشان داده می‌شود، استفاده شد. ضریب کندال بیانگر آن است که افرادی که شاخص‌های مختلفی را بر اساس اهمیت مرتب نموده‌اند، معیارهای مناسبی برای قضاوت در مورد شاخص‌ها دارند و از این جهت با یکدیگر موافق هستند. تفسیر مقادیر مختلف ضریب هماهنگی کندال در جدول (۱) آورده شده است.

جدول (۱): تفسیر مقادیر مختلف ضریب هماهنگی کندال

مقدار ضریب کندال	تفسیر	اطمینان نسبت به ترتیب عوامل
۰/۱	اتفاق نظر بسیار ضعیف	وجود ندارد
۰/۳	اتفاق نظر ضعیف	کم
۰/۵	اتفاق نظر متوسط	متوسط
۰/۷	اتفاق نظر قوی	زیاد
۰/۹	اتفاق نظر بسیار قوی	بسیار زیاد

در مرحله سوم، تعداد ۱۶۹ نفر به عنوان نمونه آماری، به پرسشنامه‌های توزیع شده پاسخ دادند.

^۱ Emerald

^۲ Science Direct

^۳ Taylor & Francis Online

^۴ EBSCO

^۵ Wiley Online Library

^۶ Social Science Research Network (SSRN)

^۷ Springer

^۸ Kendall's coefficient of concordance

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱. یافته‌های مرحله فراتحلیل

در مرحله فراتحلیل، پژوهشگر مطالعات منتشر شده و منتشر نشده مربوط به سطح اهمیت قضاوت حساب‌برسان و پیامدهای آن در قابلیت اتکای گزارشگری مالی را شناسایی نمود. این مرحله بسیار مهم است، زیرا تصویر اولیه‌ای از تعداد مطالعاتی را فراهم می‌کند که موضوع همه آنها یکی است. در این مرحله، از ۵۹ مقاله فارسی و لاتین مرتبط با عوامل از پایگاه‌های علمی معتبر گردآوری شد و سپس با استفاده از موارد و معیارهای گنجی مطالعات پیشین، در نهایت تعداد ۱۸ مطالعه که دامنه مطالعات آنها معطوف به مسئله هدف است، انتخاب شد.

۴-۲. یافته‌های مرحله دلفی

بر اساس روش دلفی تعداد ۱۵ نفر از متخصصان حسابداری، به عنوان متخصص و صاحب‌نظر انتخاب شدند. برای بررسی نقطه نظر متخصصان از ضریب هماهنگی کندال^۱ که با نماد W نشان داده می‌شود، استفاده شد. در مرحله اول، کدهای طراحی شده به صورت پرسشنامه با پاسخ‌های ۹ درجه‌ای برای ۱۵ نفر از متخصصان ارسال شد. نمره ۹ نشان دهنده اهمیت بیشتر و نمره ۱ نشان دهنده اهمیت کمتر می‌باشد. پس از جمع‌آوری داده‌ها، برای یافتن مقدار موافقت کارشناسان با هر یک از شاخص‌ها، ابتدا از جمع نمرات و میانگین آنها استفاده شد. جدول (۲) زیر میانگین، انحراف معیار و ضریب تغییرات این کدها و مجموع آنها را نشان می‌دهد.

جدول (۲): مقادیر آماری شاخص‌های مورد استفاده در مرحله اول

ردیف	شاخص	جمع	میانگین	انحراف معیار	ضریب تغییرات
۱	تخصص	۱۰۳	۸۷.۶	۸۱.۰	۱۲.۰
۲	نظرات قبلی	۹۵	۳۳.۶	۳۰.۱	۲۱.۰
۳	تجربه حرفه‌ای	۱۲۲	۱۳.۸	۷۲.۰	۰۹.۰
۴	تغییرات لحظه آخری	۷۷	۱۳.۵	۰۲.۱	۲۰.۰
۵	توانایی حسابداری ادراک شده	۱۰۳	۸۷.۶	۹۶.۰	۱۴.۰
۶	سطح توجه	۹۸	۵۳.۶	۸۸.۰	۱۴.۰
۷	سطح تمرکز	۹۶	۴۰.۶	۰۲.۱	۱۶.۰
۸	ارزش‌های اخلاقی و معنویت	۱۰۰	۶۷.۶	۱۴.۱	۱۷.۰
۹	محیط	۹۵	۳۳.۶	۰۱.۱	۱۶.۰
۱۰	ساعات حسابرسی کم	۹۴	۲۷.۶	۸۵.۰	۱۴.۰

^۱ Kendall's coefficient of concordance

۱۰۰	۶۸۰	۷۳۰	۱۰۱	هزینه حسابرسی کم	۱۱
۱۱۰	۶۸۰	۲۷۰	۹۴	استقلال حسابرس	۱۲
۱۸۰	۱۹۰	۶۷۰	۱۰۰	اهمیت درک حسابرسی	۱۳
۲۰۰	۲۵۰	۳۳۰	۹۵	عوامل شخصی	۱۴
۱۱۰	۷۷۰	۹۳۰	۱۰۴	عواملی وظیفه ای	۱۵
۱۵۰	۹۳۰	۲۷۰	۹۴	عوامل محیطی	۱۶
۱۵۰	۹۵۰	۴۰۰	۹۶	عینیت و قابل اطمینان	۱۷
۱۶۰	۰۰۰	۲۷۰	۹۴	رفاه فردی	۱۸
۱۴۰	۸۸۰	۵۳۰	۹۸	بهبود مهارت	۱۹
۲۰۰	۰۰۰	۰۷۰	۷۶	اعمال روش های غیرسوگیرانه	۲۰
۱۶۰	۷۷۰	۹۳۰	۷۴	ایجاد چارچوب و چشم انداز	۲۱
۱۸۰	۸۵۰	۷۳۰	۷۱	تصمیم گیری گروهی و بررسی تصمیمات فردی	۲۲
۱۷۰	۶۸۰	۰۷۰	۶۱	توجیه تصمیمات	۲۳
۱۹۰	۹۱۰	۸۰۰	۷۲	استفاده از راهنمای تصمیم گیری	۲۴
۱۰۰	۶۸۰	۷۳۰	۱۰۱	معیارهای مالی	۲۵
۱۶۰	۰۱۰	۳۳۰	۹۵	معیارهای مدیریت	۲۶
۱۰۰	۶۸۰	۷۳۰	۱۰۱	عملکرد مالی	۲۷
۲۲۰	۴۰۰	۳۳۰	۹۵	حسابرس مستقل	۲۸
۱۶۰	۰۸۰	۶۰۰	۹۹	کمیت حسابرسی	۲۹
۱۶۰	۰۰۰	۲۷۰	۹۴	حسابرس داخلی	۳۰
۲۵۰	۶۳۰	۵۳۰	۹۸	تفکر حرفه ای	۳۱
۲۶۰	۷۴۰	۶۷۰	۱۰۰	صلاحیت های شخصی	۳۲
۱۴۰	۰۰۰	۲۷۰	۱۰۹	صلاحیت های حرفه ای	۳۳

در مرحله اول و پس از بررسی نظر کارشناسان و متخصصان، سه شاخص «تجربه حرفه‌ای» با ۱۲۲ امتیاز (کسب ۹۰/۴ درصد امتیاز)، «صلاحیت حرفه‌ای» با ۱۰۹ امتیاز (کسب ۸۰/۷ درصد امتیاز) و «تخصص» و توانایی حسابداری ادارک شده» با امتیاز ۱۰۳ (کسب ۷۶/۳ درصد امتیاز) از امتیازهای ممکن، به ترتیب مهمترین عوامل در قضاوت حسابرسان در مرحله اول پژوهش بودند. بر این اساس، شاخص‌های استفاده از راهنمای تصمیم‌گیری، توجیه تصمیمات، تصمیم‌گیری گروهی و بررسی تصمیمات فردی، ایجاد چارچوب و چشم‌انداز، اعمال روش‌های غیرسوگیرانه و تغییرات لحظه آخری، در رتبه‌های آخر قرار گرفتند و سپس مطالعه وارد مرحله دوم شد. در نهایت ۲۷ کد به عنوان شاخص‌های موفقیت در حسابرسی انتخاب شد.

در مرحله دوم، پاسخ هر کارشناس در مرحله اول با امتیازهای داده شده در روش دلفی به تک تک اعضا ارائه شده و مجدد در مورد آنها نظرخواهی شد. در این مرحله، علاوه بر شاخص‌هایی که در مرحله اول حذف نشدند، شاخص‌های حذف شده نیز در اختیار خبرگان قرار گرفت تا در مورد آنها نظر داده و با بررسی مجدد در مورد این شاخص‌ها نظرات خود را ارائه دهند. لذا نظرات کارشناسان مجدد بررسی شد. سه شاخص «صلاحیت حرفه‌ای» با ۱۱۵ امتیاز (کسب ۸۷/۴ درصد امتیاز)، «تخصص» با ۱۱۰ امتیاز (کسب ۷۹/۷ درصد

امتیاز) و «تجربه حرفه‌ای» با امتیاز ۱۰۵ (کسب ۷۷/۲ درصد امتیاز) به ترتیب مهمترین عوامل در قضاوت حسابرسان در مرحله دوم پژوهش بودند. بر این اساس، شاخص‌های اهمیت حسابرسی، توجیه تصمیمات، ایجاد چارچوب و چشم انداز، اعمال روش‌های غیرسوگیرانه و تغییرات لحظه آخری در رتبه‌های آخر قرار داشتند. در میان موارد موجود در مورد قضاوت حسابرسان، اقدامات زیر با داشتن بالاترین امتیاز (امتیاز بالای ۱۰۰) بیشترین امتیازها در این مرحله داشتند: ۱- صلاحیت حرفه‌ای، ۲- تخصص، ۳- تجربه حرفه‌ای، ۴- توانایی حسابداری ادراک شده، ۵- اهمیت درک حسابرسی، و ۶- معیارهای مالی.

در مرحله سوم، پرسشنامه به همراه پاسخ‌ها و امتیازهای دور دوم به متخصصان ارائه شد. در این مرحله مواردی که امتیاز کمتر از ۸۰ را کسب کردند، از مطالعه حذف شدند. از متخصصان درخواست شد تا موافقت و یا عدم موافقت خود را با گزینه‌های موجود اعلام نمایند. همه ۱۵ پرسشنامه ارسالی، پس از تکمیل توسط کارشناسان حرفه‌ای بازگشت داده شد و همه پاسخگویان در مراحل قبلی در این مرحله نیز شرکت نمودند. در نهایت، در بین عوامل مطرح شده در مورد قضاوت حسابرسان و اهمیت این مسئله در حسابرسی، «تجربه حرفه‌ای» با ۱۲۲ امتیاز، «تخصص» با ۱۱۰ امتیاز، «صلاحیت حرفه‌ای» با ۱۰۹ امتیاز، «توانایی حسابداری ادراک شده» با ۱۰۵ امتیاز، «اهمیت درک حسابرسی» با ۱۰۴ امتیاز و «معیارهای مالی» با ۱۰۱ امتیاز، مهمترین مسئله در قضاوت حسابرسان مشخص شدند. در بین همه موارد ساعات حسابرسی کم، عوامل محیطی، رفاه فردی و حسابرس داخل از همه موارد کمترین امتیاز را داشتند. بدین ترتیب ساعات حسابرسی کم با داشتن ۹۵ امتیاز، ۷۰/۴ درصد امتیاز را کسب نمود، عوامل محیطی با داشتن ۹۶ امتیاز ۷۱/۷ درصد، رفاه فردی با امتیاز ۹۶، ۷۱/۷ درصد امتیازها و حسابرس داخل نیز با کسب امتیاز ۹۷ به ۷۱/۹ درصد امتیازها دست یافتند. بنابراین، می‌توان گفت مهمترین مسئله در مورد اهمیت و قضاوت حسابرسان حرفه‌ای در ایران تجربه حرفه‌ای، تخصص، صلاحیت‌های حرفه‌ای، توانایی حسابداری ادراک شده، اهمیت درک حسابرسی و معیارهای مالی می‌باشند که باید توجه لازم در مورد آنها صورت گیرد.

۴-۳. یافته‌های مرحله مدل سازی معادلات ساختاری

۴-۳-۱. توزیع نمونه بر حسب جنسیت، تحصیلات، سن و سابقه کار

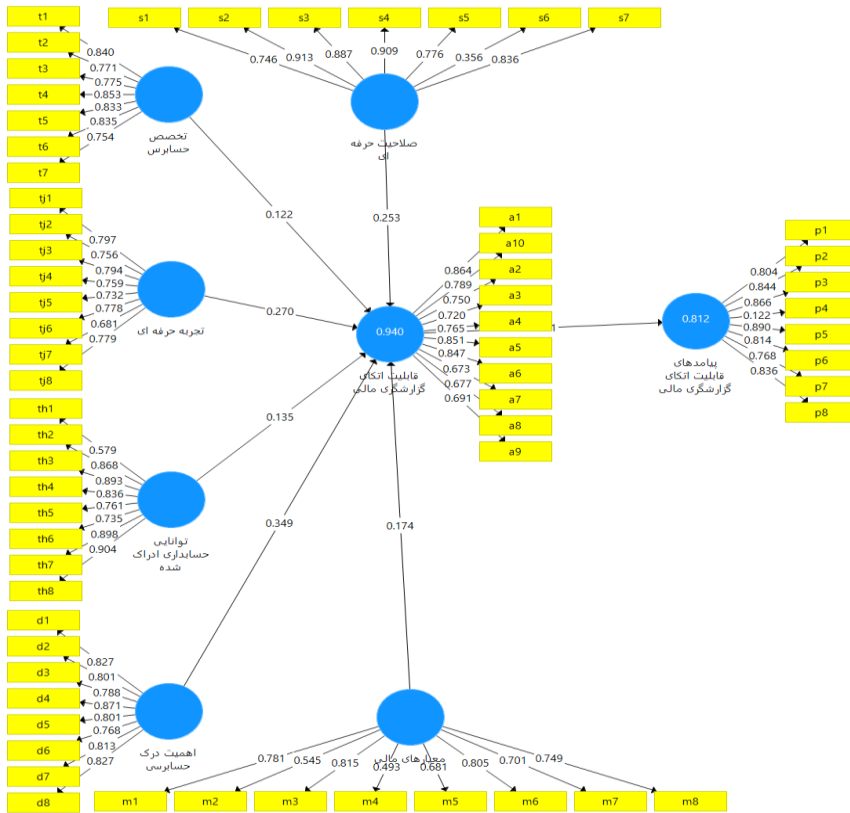
توزیع فراوانی وضعیت جنسیت، تحصیلات، سن و سابقه کار مربوط به ۱۶۹ نفر نمونه آماری در جدول (۳) نشان داده شده است.

جدول (۳): توزیع فراوانی وضعیت جنسیت، تحصیلات، سن و سابقه کار پاسخ‌دهندگان

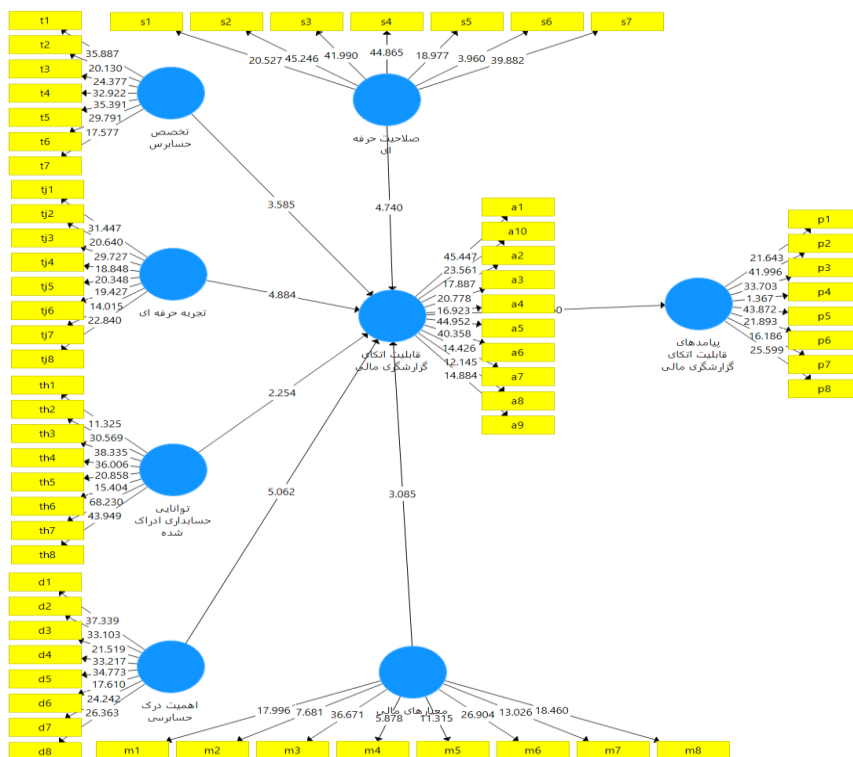
جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی	تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی	سن	فراوانی	درصد فراوانی	سابقه کار	فراوانی	درصد فراوانی
مرد	۱۰۲	۶۰/۴	فوق دیپلم و لیسانس	۹۵	۵۶/۲	۲۵ الی ۳۵	۲۲	۱۳	کمتر از ۵	۳۳	۱۹/۵
زن	۶۷	۳۹/۶	فوق لیسانس	۵۵	۳۲/۵	۳۶ الی ۴۵	۶۰	۳۵/۵	۶ الی ۱۰	۵۴	۳۲
جمع	۱۶۹	۱۰۰	دکتری	۱۹	۱۱/۲	۴۶ الی ۵۵	۶۷	۳۹/۶	۱۱ الی ۱۵	۵۴	۳۲
			جمع	۱۶۹	۱۰۰	۵۶ سال و بالاتر	۲۰	۱۱/۸	۱۶ سال و بالاتر	۲۸	۱۶/۵
						جمع	۱۶۹	۱۰۰	جمع	۱۶۹	۱۰۰

۴-۳-۲. تحلیل عامل تاییدی

مدل اندازه‌گیری پژوهش در حالت تخمین ضرایب استاندارد و در حالت معناداری ضرایب استاندارد در شکل‌های (۱) و (۲) نشان داده شده است. در شکل مربوط به تخمین ضرایب استاندارد بارهای عاملی سؤالات و در شکل مربوط به معناداری ضرایب استاندارد، معناداری بارهای عاملی نشان داده شده است. البته قابل ذکر است که در جدول ۹-۴ نیز اعداد مربوطه گزارش شده است. همان طور که در شکل‌های (۱) و (۲) و همچنین جدول (۴) مشخص است بارهای عاملی اکثر سؤالات بیشتر از ۰/۵ بوده و از آنجایی در شکل (۲) مشخص است ضرایب معناداری سؤالات خارج از محدوده ۱/۹۶ تا ۱/۹۶- قرار دارد، لذا مدل قابل قبول است.



شکل (۱): مدل اندازه‌گیری در حالت تخمین ضرایب استاندارد



شکل (۲): مدل اندازه‌گیری در حالت معناداری ضرایب استاندارد

۳-۳-۳. پایایی و روایی مدل اندازه‌گیری

در نرم افزار PLS از آزمون‌های زیر برای روایی مدل اندازه‌گیری استفاده می‌شود.

الف- آزمون‌های پایایی^۱

۱-الف- آزمون آلفای کرونباخ: مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است (کرونباخ^۲، ۱۹۵۱). با توجه به مقادیر ضریب آلفای کرونباخ در جدول (۴)، پایایی مدل مورد تأیید است.

۲-الف- آزمون پایایی ترکیبی (CR): معیار این شاخص برای بررسی همسانی درونی مدل اندازه‌گیری مقدار ۰/۷ به بالا می‌باشد. مقدار پایایی ترکیبی برای هر سازه بالای ۰/۷ نشانگر وجود پایایی درونی می‌باشد. با توجه به مقادیر پایایی ترکیبی در جدول (۴)، پایایی ترکیبی مدل تأیید می‌شود.

۳-الف- ضریب rho: نیز برای سنجش پایایی درونی سازه‌ها است. همچنان که چین (۱۹۹۸) معتقد است ضریب rho نسبت به آلفای کرونباخ از اطمینان بیشتری برخوردار است. به ضریب rho گاهی ضریب

^۱ Reliability

^۲ Cronbach

دایلون-گولداشتین^۱ نیز گفته می‌شود. مقدار این ضریب باید بیش از ۰/۷ باشد. با توجه به مقادیر پایایی اشتراکی در جدول (۴)، مدل از پایایی اشتراکی برخوردار است.

۴-الف- میانگین واریانس استخراج شده (AVE): برای این شاخص حداقل مقدار ۰/۵ در نظر گرفته شده است، بدین معنا است که متغیر پنهان موردنظر حداقل ۵۰ درصد واریانس مشاهده‌پذیرهای خود را تبیین می‌کند.

روایی (اعتبار) مدل اندازه‌گیری در جدول (۴) نشان داده شده است.

جدول (۴): روایی مدل اندازه‌گیری

متغیر	ابعاد	سوالات	بارهای عاملی	آلفای کرونباخ	rho_A	پایایی مرکب	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)
مؤلفه‌های اهمیت قضاوت حسابرسان	تخصص حسابرس	۱	۸۴۰.۰	۹۱۲.۰	۹۱۵.۰	۹۳۰.۰	۶۵۵.۰
		۲	۷۷۱.۰				
		۳	۷۷۵.۰				
		۴	۸۵۳.۰				
		۵	۸۳۳.۰				
		۶	۸۳۵.۰				
		۷	۷۵۴.۰				
	تجربه حرفه‌ای	۱	۷۹۷.۰	۸۹۵.۰	۸۹۷.۰	۹۱۶.۰	۵۷۸.۰
		۲	۷۵۶.۰				
		۳	۷۹۴.۰				
		۴	۷۵۹.۰				
		۵	۷۳۲.۰				
		۶	۷۷۸.۰				
		۷	۶۸۱.۰				
	توانایی حسابرسی درک شده	۱	۵۷۹.۰	۹۲۵.۰	۹۳۴.۰	۹۴۰.۰	۶۶۶.۰
		۲	۸۶۸.۰				
		۳	۸۹۳.۰				
		۴	۸۳۶.۰				
		۵	۷۶۱.۰				
		۶	۷۳۵.۰				
		۷	۸۹۸.۰				
		۸	۹۰۴.۰				
	اهمیت حسابرسی درک شده	۱	۸۲۷.۰	۹۲۶.۰	۹۳۹.۰	۹۳۹.۰	۶۶۰.۰
		۲	۸۰۱.۰				
		۳	۷۸۸.۰				
		۴	۸۷۱.۰				
		۵	۸۰۱.۰				

^۱ Dillon Goldstein



				۷۶۸.۰	۶		
				۸۱۳.۰	۷		
				۸۳۷.۰	۸		
۵۹۷.۰	۸۸۵.۰	۸۸۸.۰	۸۵۵.۰	۷۸۱.۰	۱	معیارهای مالی	
				۵۴۵.۰	۲		
				۸۱۵.۰	۳		
				۴۹۳.۰	۴		
				۶۸۱.۰	۵		
				۸۰۵.۰	۶		
				۷۰۱.۰	۷		
				۷۴۹.۰	۸		
۶۳۳.۰	۹۲۰.۰	۹۲۲.۰	۸۹۲.۰	۷۴۶.۰	۱	صلاحیت حرفه‌ای	
				۹۱۳.۰	۲		
				۸۸۷.۰	۳		
				۹۰۹.۰	۴		
				۷۷۶.۰	۵		
				۳۵۶.۰	۶		
				۸۳۶.۰	۷		
۶۰۸.۰	۹۱۹.۰	۹۲۳.۰	۸۸۸.۰	۸۰۴.۰	۱	پیامدهای قابلیت اتکای گزارشگری	
				۸۴۴.۰	۲		
				۸۶۶.۰	۳		
				۱۲۲.۰	۴		
				۸۹۰.۰	۵		
				۸۱۴.۰	۶		
				۷۶۸.۰	۷		
				۸۳۶.۰	۸		
۵۸۷.۰	۹۳۴.۰	۹۲۸.۰	۹۲۱.۰	۸۶۴.۰	۱	قابلیت اتکای گزارشگری مالی	
				۷۸۹.۰	۲		
				۷۵۰.۰	۳		
				۷۲۰.۰	۴		
				۷۶۵.۰	۵		
				۸۵۱.۰	۶		
				۸۴۷.۰	۷		
				۶۷۳.۰	۸		
				۶۷۷.۰	۹		
				۶۹۱.۰	۱۰		

ب- آزمون‌های روایی^۱

۱-ب- روایی همگرا: بارهای عاملی بیشتر از ۰/۷ باشد. با توجه به مقادیر بارهای عاملی در جدول (۴)، مورد تأیید است. بارهای عاملی معنادار باشد، به عبارتی معناداری ضرایب خارج از محدوده ۱/۹۶ تا ۱/۹۶- باشد. با توجه به مقادیر ضرایب معناداری در جدول (۴)، بارهای عاملی سوالات معنادار می‌باشد.

۲-ب- روایی واگرا: برای تست روایی واگرا^۲ از آزمون فورنر و لارکر^۳ استفاده می‌شود. روایی واگرای قابل قبول یک مدل حاکی از آن است که یک سازه در مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارد تا با سازه‌های دیگر. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می‌کنند: روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که میزان AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. در PLS، بررسی این امر به وسیله یک ماتریس صورت می‌گیرد، مدل در صورتی روایی واگرایی قابل قبولی دارد که اعداد مندرج در قطر اصلی از مقادیر زیرین خود بیشتر باشند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳، ۸۴). مقادیر مربوط با آزمون فورنل و لارکر در جدول (۵) گزارش شده است که بیانگر اعتبار قوی مدل است.

جدول (۵): ماتریس سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

پایمدهای قابلیت اتکای گزارشگری مالی	معیارهای مالی	قابلیت اتکای گزارشگری مالی	صلاحیت حرفه ای	توانایی حسابداری ادراک شده	تخصص حسابرس	تجربه حرفه‌ای	اهمیت درک حسابرسی
							اهمیت درک حسابرسی
						۸۸۶.۰	۹۱۴.۰
							تجربه حرفه ای
						۸۷۱.۰	۸۸۳.۰
				۸۹۴.۰	۸۱۰.۰	۸۶۵.۰	توانایی حسابداری ادراک شده
			۷۹۶.۰	۸۳۷.۰	۸۰۶.۰	۸۵۹.۰	صلاحیت حرفه ای
		۹۰۱.۰	۷۷۷.۰	۸۲۱.۰	۷۶۵.۰	۸۰۰.۰	قابلیت اتکای گزارشگری مالی

^۱ Validity

^۲ Divergent Narrative Test

^۳ Fornier and Larker

معیارهای مالی	۶۴۶۰۰	۷۶۰۰۰	۷۲۷۰۰	۸۱۶۰۰	۷۱۰۰۰	۸۴۲۰۰	۷۰۵۰۰	
پیامدهای قابلیت اتکای گزارشگری مالی	۵۸۶۰۰	۶۷۰۰۰	۶۱۵۰۰	۵۹۳۰۰	۴۹۴۰۰	۷۶۶۰۰	۷۰۱۰۰	۷۸۰۰۰

ج- آزمون کیفیت مدل اندازه‌گیری

برای آزمون کیفیت مدل اندازه‌گیری، از شاخص اشتراک^۱ (CV Com) جهت سنجش توانایی مدل در پیش‌بینی متغیرهای مشاهده‌پذیر از طریق مقادیر متغیر پنهان متناظرشان استفاده می‌شود. مقادیر مثبت این شاخص نشان‌دهنده کیفیت مناسب مدل اندازه‌گیری می‌باشد. سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده است. مقادیر در جدول (۶) آورده شده است. مقادیر گزارش شده در این جدول، بیانگر قوی بودن کیفیت مدل اندازه‌گیری تحقیق می‌باشد.

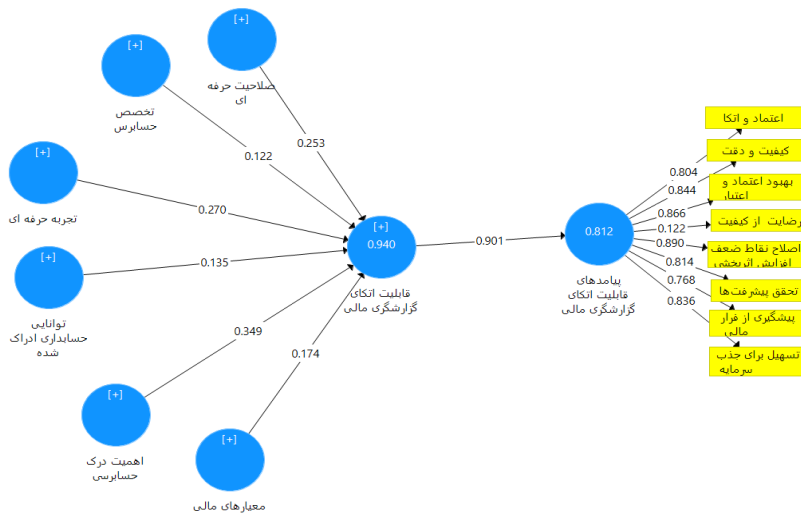
جدول (۶): شاخص اشتراک (CV Com)

مؤلفه‌ها	CV	شرح
اهمیت درک حسابرسی	۴۶۵/۰	قوی
تجربه حرفه‌ای	۶۹۵/۰	قوی
تخصص حسابرس	۵۲۴/۰	قوی
توانایی حسابداری ادراک شده	۳۳۵/۰	قوی
صلاحیت حرفه‌ای	۵۷۰/۰	قوی
قابلیت اتکای گزارشگری مالی	۵۴۸/۰	قوی
معیارهای مالی	۵۸۶/۰	قوی
پیامدهای قابلیت اتکای گزارشگری مالی	۵۹۱/۰	قوی

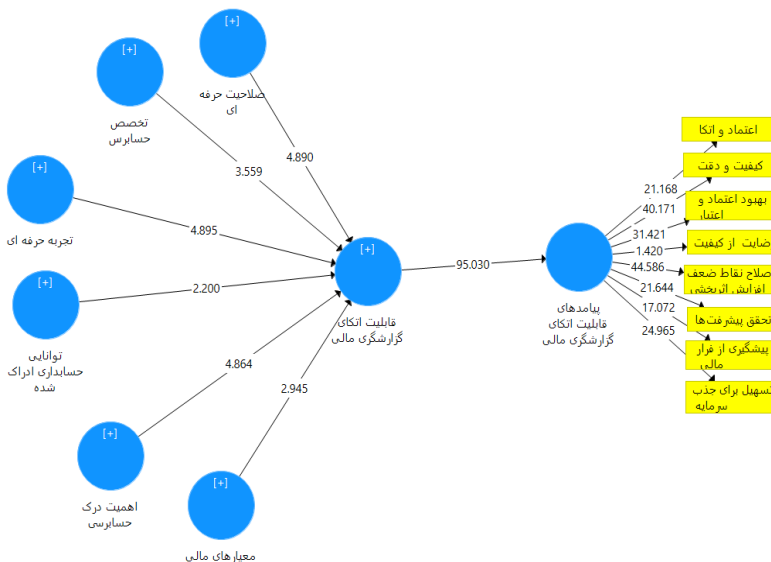
۴-۳-۴. تجزیه و تحلیل مدل ساختاری

در بررسی مدل ساختاری، با استفاده از نرم‌افزار PLS روابط بین متغیرها بررسی می‌شود و از این طریق فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرد. مدل ساختاری پژوهش در حالت ضرایب استاندارد در شکل (۳) در حالت معناداری ضرایب استاندارد در شکل (۴) نشان داده شده است.

^۱ Construct Cross Validated communality



شکل (۳): مدل ساختاری پژوهش در حالت ضرایب استاندارد



شکل (۴): مدل ساختاری پژوهش در حالت معناداری ضرایب استاندارد

۵. نتیجه گیری و پیشنهادها

در مرحله اول و پس از بررسی نظر کارشناسان و متخصصان، سه شاخص تجربه حرفه ای با ۱۲۲ امتیاز (کسب ۹۰/۴ درصد امتیاز)، صلاحیت حرفه ای با ۱۰۹ امتیاز و کسب ۸۰/۷ درصد امتیاز ممکن و تخصص و توانایی حسابداری ادراک شده با ۱۰۳ امتیاز و کسب ۷۶/۳ درصد از امتیازهای ممکن به ترتیب مهمترین

عوامل در قضاوت حسابرسان در مرحله اول پژوهش بودند. بر این اساس شاخص‌های استفاده از راهنمای تصمیم‌گیری، توجیه تصمیمات، تصمیم‌گیری گروهی و بررسی تصمیمات فردی، ایجاد چارچوب و چشم‌انداز، اعمال روش‌های غیرسوگیرانه و تغییرات لحظه‌آخری در رتبه‌های آخر قرار داشته و سپس مطالعه وارد مرحله دوم شد. سپس ۲۷ کد به عنوان شاخص‌های موفقیت در حسابرسی انتخاب شد. در نهایت در بین عوامل مطرح شده در مورد قضاوت حسابرسان و اهمیت این مساله در حسابرسی، تجربه حرفه‌ای با ۱۲۲ امتیاز، تخصص با ۱۱۰ امتیاز، صلاحیت‌های حرفه‌ای با ۱۰۹ امتیاز، توانایی حسابداری ادراک شده با ۱۰۵ امتیاز، اهمیت درک حسابرسی با ۱۰۴ امتیاز و معیارهای مالی با ۱۰۱ امتیاز مهمترین مساله در قضاوت حسابرسان مشخص شدند. در بین همه موارد ساعات حسابرسی کم، عوامل محیطی، رفاه فردی و حسابرس داخل از همه موارد کمترین امتیاز را داشتند. بدین ترتیب ساعات حسابرسی کم با داشتن ۹۵ امتیاز، ۷۰/۴ درصد امتیاز را کسب نمود، عوامل محیطی با داشتن ۹۶ امتیاز ۷۱/۷ درصد، رفاه فردی با امتیاز ۹۶، ۷۱/۷ درصد امتیازها و حسابرس داخل نیز با کسب امتیاز ۹۷ به ۷۱/۹ درصد امتیازها دست یافتند. این نتایج با نتایج پژوهش‌های فتحه و همکاران (۱۴۰۳) شیخ بکلو اسلام (۱۴۰۲) عابدینی و همکاران (۱۴۰۲) ارواحی و همکاران (۱۴۰۱) محسنی نیا و باباجانی (۱۳۹۹)، حسینی و رسولی (۱۳۹۸)، برزیده و همکاران (۱۳۹۷) برزیده و همکاران (۱۳۹۷)، الحمودی (۲۰۲۴) همسویی دارد با تحقیقات جوهر و همکاران (۲۰۲۰) و لو و همکاران (۲۰۱۸) همسو نمی‌باشد.

جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان جامعه حرفه‌ای ناظر بر کار حسابرسان و نیز مقامات تصمیم‌گیری در حوزه حسابرسی با استفاده از نتایج این تحقیق می‌توانند با تاکید بیشتر بر عوامل مهم موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، به بالا بردن سطح کیفی حسابرسان و در نتیجه سطح کیفی حسابرسی در کشور کمک کنند عواملی چون دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پایداری به مبانی اخلاقی و تردید حرفه‌ای مهمترین ویژگی‌های شخصی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان هستند. عواملی چون نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان و پاسخگویی به اعتقاد همه دست‌اندرکاران و انتشار برخی از اطلاعات از جمله اطلاعات مربوط به امتیازات کنترل کیفیت موسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی به اعتقاد صاحب‌نظران، مهمترین عوامل محیطی هستند که بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار هستند.

با توجه به مقدار T-VALUE در شکل (۴)، در رابطه با صلاحیت حرفه‌ای با قابلیت اتکای گزارشگری مالی (۴,۸۹۰) و تخصص حسابرس با قابلیت اتکای گزارشگری مالی برابر (۳,۵۵۹)، تجربه حرفه‌ای با قابلیت اتکای گزارشگری مالی برابر (۴,۸۹۵)، توانایی حسابرسی درک شده با قابلیت اتکای گزارشگری مالی

برابر (۲,۲۰۰)، اهمیت درک حسابرسی با قابلیت اتکای گزارشگری مالی برابر (۴,۸۶۴) و معیارهای مالی با قابلیت اتکای گزارشگری مالی برابر (۲,۹۴۵) است و می‌توان گفت که مقدار معناداری خارج از محدود ۱,۹۶ تا ۱,۹۶- است و بین این ابعاد با قابلیت اتکای گزارشگری مالی رابطه وجود دارد. ضریب مسیر با توجه به شکل (۳)، صلاحیت حرفه‌ای با قابلیت اتکای گزارشگری مالی (۰,۵۲۳) و تخصص حسابرسان با قابلیت اتکای گزارشگری مالی برابر (۰,۱۲۲)، تجربه حرفه‌ای با قابلیت اتکای گزارشگری مالی برابر (۰,۲۷۰)، توانایی حسابرسان درک شده با قابلیت اتکای گزارشگری مالی برابر (۰,۱۳۵)، اهمیت درک حسابرسان با قابلیت اتکای گزارشگری مالی برابر (۰,۳۴۹) و معیارهای مالی با قابلیت اتکای گزارشگری مالی برابر (۰,۱۷۴) است. ضریب معناداری قابلیت اتکای گزارشگری مالی برابر پیامدهای قابلیت اتکای گزارشگری مالی ۹۵,۰۳۰ است و ضریب مسیر برابر ۰,۹۰۱ است. قابلیت اتکای گزارشگری مالی بر پیامدهای قابلیت اتکای گزارشگری مالی شامل اعتماد و اتکا (۲۱,۱۶۸)، کیفیت و دقت (۴۰,۱۷۱)، بهبود اعتماد و اعتبار (۳۱,۴۲۱)، رضایت از کیفیت (۱,۴۲۰)، اصلاح نقاط ضعف و افزایش اثربخشی (۴۴,۵۸۶)، تحقق پیشرفت (۲۱,۶۴۴)، پیشگیری از فرار مالی (۱۷,۰۷۲) و تسهیل برای جذب سرمایه (۲۴,۹۶۵) است و قابلیت اتکای گزارشگری مالی بر رضایت از کیفیت تأثیر ندارد.

این نتایج با نتایج پژوهش‌های حمزه (۱۳۹۷)، سعیدی و ناصری (۱۳۹۶)، حاجیها و همکاران (۱۳۹۴)، نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲)، الحمودی^۱ (۲۰۲۴)، حمزه و همکاران (۲۰۲۴)، ابدینگو و همکاران^۲ (۲۰۲۳)، کنت و همکاران^۳ (۲۰۲۰)، جوهر و همکاران^۴ (۲۰۲۰)، پرتی چودوری و همکاران^۵ (۲۰۱۹)، لو و همکاران^۶ (۲۰۱۸)، کولینان و همکاران^۷ (۲۰۱۲)، همخوانی دارد.

صلاحیت حرفه‌ای یک حسابرسان شامل داشتن دانش، مهارت و توانایی‌های لازم برای انجام حسابرسی صحیح است. این صلاحیت برای اتکای گزارشگری مالی بسیار حیاتی است، زیرا اگر یک حسابرسان دارای صلاحیت لازم نباشد، اعتماد به گزارش شده توسط او قابل شک است. تخصص حسابرسان به معنای داشتن دانش و تجربه کافی در زمینه حسابرسی است. تخصص حسابرسان در ارتباط با اتکای گزارشگری مالی نقش

^۱. Alhumoudi

^۲. Abednego Osei & et al

^۳. Kent & et al

^۴. Juhl & et al

^۵. Preeti & et al

^۶. Lo & et al

^۷.

بسیار مهمی دارد، زیرا حساب‌رسان با تجربه و تخصص بهترین تصمیمات ممکن را برای ارائه گزارش مالی قابل اعتماد می‌گیرند. تجربه حرفه‌ای یعنی تجربه در زمینه حسابرسی و بررسی گزارش‌های مالی. تجربه حرفه‌ای به اتکای گزارشگری مالی کمک می‌کند زیرا تجربه گذشته به حساب‌رس امکان مرور و ارزیابی بهتر گزارش‌های مالی را می‌دهد. توانایی درک شده به معنای توانایی حساب‌رس در فهم و تشخیص مسائل موجود در گزارش‌های مالی است. این توانایی به اتکای گزارشگری مالی کمک می‌کند زیرا حساب‌رس با درک عمیق از فرآیند حسابرسی، اطمینان بیشتری به سوابق مالی مورد بررسی خواهد داشت. درک حسابرسی به معنای شناخت عمیق از روش‌ها و استانداردهای حسابرسی است. این درک به اتکای گزارشگری مالی کمک می‌کند زیرا فرد با درک کامل از فرآیند حسابرسی، در بهترین شکل ممکن می‌تواند گزارشی قابل اعتماد تهیه کند.

معیارهای مالی عبارتند از استانداردها و راهنماهایی که برای حسابرسی و گزارشگری مالی وجود دارند. اتکای گزارشگری مالی به وفاداری به این معیارها و استانداردها اشاره دارد و در ارائه گزارش‌های مالی دقیق و قابل اعتماد نقش مهمی دارد.

بین این ابعاد یعنی صلاحیت حرفه‌ای، تخصص حساب‌رس، تجربه حرفه‌ای، توانایی حسابرسی، درک حسابرسی و معیارهای مالی و اتکای گزارشگری مالی رابطه متقابل و تعاملی وجود دارد. به طوری که فردی که دارای صلاحیت حرفه‌ای، تخصص حسابرسی، تجربه حرفه‌ای، توانایی حسابرسی و درک عمیقی از حسابرسی و معیارهای مالی باشد، قادر خواهد بود به بهترین شکل ممکن گزارشگری مالی را انجام دهد و این گزارش به آن‌ها اعتماد و اطمینان می‌دهد. بنابراین، این ابعاد همگی به یکدیگر وابسته هستند و اگر یکی از آن‌ها ضعیف باشد، ممکن است کیفیت گزارشگری مالی کاهش یابد. برای داشتن یک گزارشگری مالی مطمئن و قابل اعتماد، ترکیب صحیحی از این ابعاد و اتکای گزارشگری مالی لازم است و تازه وابستگی و تعامل بین آن‌ها می‌تواند به بهبود کارایی و کیفیت این عملیات کمک کند.

قضاوت حساب‌رسان و قابلیت اتکای گزارشگری مالی دو عنصر کلیدی در نظام مالی هر سازمان هستند. قضاوت حساب‌رسان به توانایی آن‌ها در تحلیل و ارزیابی اطلاعات مالی اشاره دارد و این قضاوت‌ها معمولاً در شرایطی که اطلاعات ناقص یا مبهم هستند، اهمیت بیشتری پیدا می‌کنند. از سوی دیگر، قابلیت اتکای گزارشگری مالی به دقت و اعتبار اطلاعات مالی ارائه‌شده اشاره دارد که بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران و ذینفعان تأثیر می‌گذارد.

قابلیت اتکای گزارشگری مالی به این معناست که اطلاعات مالی ارائه‌شده دقیق، معتبر و قابل اعتماد باشند. شفافیت، دقت و مرتبط بودن از عوامل مهمی هستند که بر قابلیت اتکا تأثیر می‌گذارند. اطلاعات باید به

گونه‌ای ارائه شوند که برای کاربران قابل فهم و واضح باشند و همچنین داده‌های مالی باید به درستی ثبت و گزارش شوند تا از بروز اشتباهات جلوگیری شود.

ارتباط بین قضاوت حسابرسان و قابلیت اتکای گزارشگری مالی بسیار نزدیک است. قضاوت‌های صحیح و حرفه‌ای می‌تواند منجر به افزایش قابلیت اتکای گزارش‌ها شود. هرچه قضاوت‌ها دقیق‌تر باشند، احتمال بروز خطا کمتر خواهد بود. همچنین، این قابلیت اتکا باعث افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران و ذینفعان به اطلاعات مالی می‌شود و به شناسایی و پیشگیری از تقلب‌ها کمک می‌کند.

در نهایت، قضاوت حسابرسان نقش حیاتی در افزایش قابلیت اتکای گزارشگری مالی دارد. آموزش مستمر حسابرسان و ارتقاء مهارت‌های آن‌ها در زمینه تحلیل اطلاعات مالی امری ضروری است. با توجه به پیچیدگی‌های روزافزون محیط کسب‌وکار، اهمیت قضاوت‌های صحیح و دقیق حسابرسان بیشتر احساس می‌شود. این امر نه تنها به بهبود کیفیت گزارشگری مالی کمک می‌کند، بلکه اعتماد عمومی به سیستم مالی را نیز تقویت می‌نماید. روابط بین مؤلفه‌های توضیح‌دهنده سطح اهمیت قضاوت حسابرسان و قابلیت اتکای گزارشگری مالی به طور مستقیم و غیرمستقیم تأثیرگذار است.

اتکای گزارشگری مالی به معنای اعتماد و اتکا به صحت اطلاعات مالی و گزارش‌های مالی است که توسط یک سازمان ارائه می‌شود. وجود اطلاعات دقیق و قابل اعتماد در گزارش‌های مالی باعث افزایش اعتماد و اعتبار نسبت به سازمان می‌شود و در نتیجه می‌تواند بر رضایت از کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مهمی داشته باشد.

همچنین، اخذ اعتماد و اعتبار به دلیل داشتن اطلاعات دقیق، کامل و صادقانه در گزارش‌های مالی، می‌تواند باعث بهبود اعتماد و اعتبار در بازار مالی و جلب سرمایه‌گذاران و برند شرکت شود. علاوه بر این، افزایش کیفیت و دقت گزارش‌های مالی توسط گزارشگر مالی می‌تواند توانایی تصحیح نقاط ضعف و بهبود فرآیندهای مالی سازمان را تسهیل و ارتقا دهد که در نهایت منجر به افزایش اثربخشی و بهره‌وری اقتصادی شرکت می‌شود.

به طور خلاصه، اتکای قابلیت اتکای گزارشگری مالی به معنای اعتماد و اطمینان از دقت، کیفیت و صداقت اطلاعات مالی است که در نتیجه آن می‌تواند بهبود اعتماد و اعتبار، افزایش اعتماد، اصلاح نقاط ضعف، افزایش اثربخشی و اطمینان از جذب سرمایه برای لازم‌الاجرا کردن فعالیت‌ها و پروژه‌های سرمایه‌ای موثر واقع شود.

۴-۴. پیشنهادها بر اساس یافته‌های پژوهش

بر اساس نتایج پژوهش حاضر، برای بهبود قابلیت اتکای گزارشگری مالی بهتر است که حسابرسان به پیش‌بینی تغییرات در استانداردها و نگرانی‌های مربوط به حسابرسی مالی اهمیت بدهند. علاوه بر این، توسعه مهارت‌های فنی و تخصصی شامل مهارت‌های نرم از جمله مهارت‌های ارتباطی و تفکر تحلیلی نیز اهمیت دارد. حسابرسان باید به روز باشند و تغییرات و توسعه‌های جدید در زمینه حسابرسی مالی را پیگیری کنند. این اطلاعات به آن‌ها کمک می‌کند تا در ارائه گزارش‌های مالی دقیق و قابل اعتماد تر برخوردار باشند. به اشتراک گذاشتن دانش و تجربیات خود با سایرین می‌تواند به بهبود اتکای گزارشگری مالی کمک کند. این کار می‌تواند به تقویت دانش و مهارت‌های حسابرسان و تشویق به بهبود مستمر منجر شود. حسابرسان باید به منابع و استانداردهای حسابرسی مالی رسمی دسترسی داشته باشند و آن‌ها را به دقت مطالعه کنند. این کار به آن‌ها کمک می‌کند تا در ارائه گزارش‌های مالی با کیفیت و مطابق با استانداردها عمل کنند. همکاری با دیگر حسابرسان، کارشناسان مالی و جامعه حسابرسان می‌تواند بهبود اتکای گزارشگری مالی را تسریع کند. این همکاری‌ها می‌تواند فرصت برای یادگیری و اشتراک تجارب با دیگران فراهم کند. حسابرسان باید قادر باشند معیارها و قواعد مالی مربوط به گزارشگری را به دقت بررسی کرده و صحت آن‌ها را ارزیابی نمایند. استفاده از فناوری مدیریت مالی، سیستم‌های اطلاعاتی مالی و نرم‌افزارهای خودکارشناسی مالی برای افزایش دقت و سرعت در ارزیابی گزارش‌ها موثر است. حسابرسان باید ارتباط مؤثر و مداوم با مدیران و حسابداران سازمان داشته باشند تا اطمینان حاصل کنند که اطلاعات مالی به درستی گزارش شده است. حسابرسان برای بهبود قضاوت و تحلیل مالی باید به طور مداوم در حال آموزش و توسعه مهارت‌های خود باشند تا بتوانند به نحو احسن و به دقت اطلاعات مالی را بررسی و ارزیابی کنند. حسابرسان باید از رویکردهای شفاف و اخلاقی در انجام کارهای حرفه‌ای خود پیروی کرده و اطمینان حاصل کنند که ارتباطات اطلاعاتی شان صحیح و صادقانه است.

۵-۵. پیشنهادها برای تحقیقات آتی

برای پژوهشگران آتی، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود:

- مقایسه بین کشورها و مقایسه روندهای مختلف حسابرسی در تاثیر بر قابلیت اتکای گزارشگری مالی، به عنوان مثال بررسی تفاوت در تاثیر تجربه حرفه ای در کشورهای مختلف.
- بررسی تاثیر روندهای مختلف حسابرسی بر اعتماد مخاطبان خارجی به گزارش‌های مالی و تجارب شرکت‌ها در بازارهای بین‌المللی.
- تحلیل عوامل موثر بر اتکای مشتریان و سایر افراد به گزارشگری مالی، از جمله ابعاد حسابرسی و اثرات آن در تصمیم‌گیری مشتریان.

- بررسی نقش تجربه حرفه‌ای حسابرس در اتکای مشتریان و سایر افراد به گزارشگری مالی و تاثیر آن در اعتماد به گزارش‌های حسابرسی.

۵-۶. محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش نیز همچون سایر مطالعات با محدودیت‌هایی مواجه بوده است که توجه به آنها و تلاش در جهت مرتفع نمودن آنها، فرصت‌هایی را برای پژوهش‌های آتی فراهم می‌نماید. نخست اینکه نتایج این پژوهش از پالونه‌های ادراکی و ذهنیت‌های نویسندگان گذشته است و تلاش شده که اعتبار نتایج به دست آمده افزایش یابد. دوم اینکه، دایره خبرگانی مربوط به تحلیل کیفی در این پژوهش محدود به تعدادی از خبرگان در دسترس بوده و ممکن است با تغییر این خبرگان پاسخ‌ها تا حدودی متفاوت باشد. سوم اینکه، شناسایی افراد خبره‌ای که تسلط کاملی بر متغیرهای تحقیق داشته باشند از دیگر محدودیت این پژوهش بوده است. علاوه بر این، در هزینه و زمان برای پژوهشگر محدودیت وجود داشته است.

منابع

- ارواحی، سمانه، و رجایی‌زاده هرندي، احسان. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی. رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۶(۲۰)، ۵۵-۳۹.
- بادپا، بهروز، پورحیدری، امید، و خدای‌پور، احمد. (۱۳۹۸). اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۸(۱)، ۷-۴۲.
- بختیاری، عباس، حجازی، رضوان، و جرجرزاده، علیرضا. (۱۴۰۰). شناسایی عوامل موثر بر ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۷)، ۱۵۸-۱۴۳.
- برزگری خانقاه، جمال، و قدیریان آرانی، زهره. (۱۳۹۷). قابلیت اتکای اطلاعات مالی و هزینه‌های نمایندگی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۳)، ۱۱۸-۱۰۳.
- برزیده، فرخ، باباجانی، جعفر، و عبدالهی، احمد. (۱۳۹۷). طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد. دانش حسابرسی، ۱۸(۷۱)، ۳۶-۵.
- بونر، اس. ای. (۲۰۰۸). قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری. ترجمه: علی پارسائیان (۱۳۹۵). تهران: انتشارات اتحاد.
- جهانیان، ایوب، پورعلی، محمدرضا، مران جوری، مهدی، و تقی پوریان، یوسف. (۱۴۰۲). تاثیر هوش معنوی بر بازداری رفتاری و قضاوت حرفه‌ای حسابداران رسمی با تاکید بر تئوری تعارض. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۸)، ۴۳۰-۴۱۱.

- حساس یگانه، یحیی، و عموزاد، شهرام. (۱۳۹۹). عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حساب‌رسان و فشارهای وارده بر آنها. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۷)، ۲۶-۱.
- حسینی، سیدعلی، و رسولی، ندا. (۱۳۹۸). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و اندازه‌گیری آن: مفاهیم، نظریه‌ها و چشم‌انداز تئوریک. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۱)، ۱۶۸-۱۵۵.
- حیرانی، فروغ، و کیلی‌فرد، حمیدرضا، بنی‌مهد، بهمن، و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حساب‌رسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حساب‌رس و مدیریت ویژگی‌های منتخب، بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۷)، ۹۸-۷۱.
- خواجوی، شکراله، و نوشادی، میثم. (۱۳۹۱). نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حساب‌رسان. حسابداری و منافع اجتماعی، ۲(۲)، ۱۳۵-۱۲۴.
- خوش‌طینت، محسن، و بستانیان، جواد. (۱۳۸۷). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۸)، ۲۵-۵۷.
- سعیدی گراغانی، مسلم، و ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد. حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۳)، ۱۸۴-۱۶۹.
- داوری، علی، و رضازاده، آرش. (۱۳۹۳). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS. چاپ اول، تهران: سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
- نمازی، محمد، و ممتازیان، علیرضا. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حساب‌رسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۳)، ۲۰۷-۱۸۹.
- دریائی، عباسعلی، و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حساب‌رسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). دانش حسابداری مالی، ۵(۱)، ۹۹-۷۹.
- روحی شاهعلی بگلو، داود، حجازی، رضوان، عبدی، رسول، و اقدم مزرعه، یعقوب. (۱۴۰۰). تأثیر مثبت‌نگری بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۴۰)، ۱۶۵-۱۵۱.
- شفیعی، شهرام، محسنی، عبدالرضا، و قاسمی، مصطفی. (۱۴۰۲). تدوین مدل ریسک‌پذیری حساب‌رس با هدف بهبود قضاوت حرفه‌ای حساب‌رس (رویکرد داده‌بنیاد چندوجهی). نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۵(۲)، ۱۴۱-۱۵۷.
- شوقی، محمد، زادولی، رضا، حشمتی، تورج، و محرمی قیداری، امیررضا. (۱۴۰۳). فراتحلیل رابطه بین استقلال حساب‌رس و کیفیت حسابرسی. مطالعات حسابرسی مطهر، ۲(۱)، ۸۰-۶۱.
- شیری، محمد، حمیدیان، محسن، و جعفری، سیده محبوبه. (۱۴۰۲). آزمون قضاوت حرفه‌ای حساب‌رس مبتنی بر کلان داده‌ها. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۲(۲)، ۳۷-۷.
- نیکومرام، هاشم، و احمدزاده، حمید. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و انتخاب نوع حساب‌رس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مطالعات کمی در مدیریت، ۴(۱۵)، ۱۳۹-۱۵۸.

طهماسبی، نیوشا، و سروش‌یار، افسانه. (۱۴۰۳). رابطه تضاد منافع و قضاوت اخلاقی با رفتار تصمیم‌گیری حسابرسان. اخلاق در علوم و فناوری. ۱۹(۲)، ۱۳۹-۱۲۹.

کامیابی، یحیی، ملکیان، اسفندیار، و جوادی‌نیا، امیر. (۱۴۰۲). بررسی نقش تجربه و تردید حرفه‌ای در کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان: بررسی آزمایشگاهی رفتار حسابرسان. دانش حسابداری مالی، ۱۰(۲)، ۳۷-۱.

کامیابی، یحیی، ملکیان، اسفندیار، و جوادی‌نیا، امیر. (۱۴۰۲). بررسی نقش تجربه و تردید حرفه‌ای در کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان: بررسی آزمایشگاهی رفتار حسابرسان. دانش حسابداری مالی، ۱۰(۲)، ۳۷-۱.

نمازی، محمد، و ممتازیان، علیرضا. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۳)، ۲۰۷-۱۸۹.

وفادار، عباس، و دادبه، فاطمه. (۱۳۹۵). حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران. جلد اول، چاپ چهارم، انتشارات کیومرث.

Abdul Halim, H., Jaffar, H., & Janudin, S. (۲۰۱۸). Factor Influencing Professional Judgment of Auditor in Malaysia. The International Business Research, ۱۱(۱۱), ۱۱۹-۱۲۷.

Alrabba, M. (۲۰۱۶). Measuring the impact of code of ethics on the quality of auditors' professional judgment. Journal of Governance and Regulation, ۵(۴).

Bonner, S. E. (۱۹۹۹). Judgment and decision-making research in accounting. Accounting Horizons, ۱۳(۴), ۳۸۵.

Bonner, S. E. (۲۰۰۸). Judgment and decision making in accounting. (No Title).

Choudhary, P., Merkley, K., & Schipper, K. (۲۰۱۹). Auditors' quantitative materiality judgments: Properties and implications for financial reporting reliability. Journal of Accounting Research, ۵۷(۵), ۱۳۰۳-۱۳۵۱.

Cronbach, L. J. (۱۹۵۱). Coefficient alpha and the internal structure of tests. psychometrika, ۱۶(۳), ۲۹۷-۳۳۴.

Gospel, J., Ordu, P. A., Barigbon, M., & Namapele, A. (۲۰۱۹). Sufficiency and appropriateness of audit evidence for giving an opinion on the true and fair view of financial statements. International Journal of Innovative Development and Policy Studies, ۷(۳), ۳۶-۴۳.

Halim, H. A., Jaafar, H., Janudin, S. E., & Idris, P. S. (۲۰۱۸). Factors influencing professional judgment of auditors in Malaysia. International Business Research, ۱۱(۱۱), ۱۱۹-۱۲۷.

Hamdam, A., Jusoh, R., Yahya, Y., Abdul Jalil, A., & Zainal Abidin, N. H. (۲۰۲۲). Auditor judgment and decision-making in big data environment: a proposed research framework. Accounting Research Journal, ۳۵(۱), ۵۵-۷۰.



- Heyrani, F., Banimahd, B., & Roudposhti, F. R. (۲۰۱۶). Investigation of the effect of auditors' professionalism levels on their judgment to resolve the conflict between auditor and management. *Procedia economics and finance*, ۳۶, ۱۷۷-۱۸۸.
- Hurley, P. J. (۲۰۱۹). Ego depletion and auditors' JDM quality. *Accounting, Organizations and Society*, ۷۷, ۱۰۱۰-۱۰۴۸.
- Idris, M. H., Jamali, H., & Sjahruddin, H. (۲۰۱۹). Investigating the moderating role of knowledge: The relationship between auditor's experience and ethical judgment. *Advances in Social Sciences Research Journal*, ۶(۲) ۴۹۱-۵۰۳.
- McKnight, C. A., & Wright, W. F. (۲۰۱۱). Characteristics of relatively high-performance auditors. *Auditing: A Journal of practice & theory*, ۳۰(۱), ۱۹۱-۲۰۶.
- Messier Jr, W. F., Martinov- Bennie, N., & Eilifsen, A. (۲۰۰۵). A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲۴(۲), ۱۵۳-۱۸۷.
- Moustafa Abdallah, B. A., Ghanem, M. G., & Hijazi, W. H. (۲۰۲۴). Analyzing the Factors That Affect Auditor's Judgment and Decision Making in Lebanese Audit Firms. *Journal of Risk and Financial Management*, ۱۷(۲), ۷۳.
- Patel, C., Harrison, G. L., & McKinnon, J. L. (۲۰۰۲). Cultural influences on judgments of professional accountants in auditor-client conflict resolution. *Journal of International Financial Management & Accounting*, ۱۳(۱), ۱-۳۱.
- Pennington, R., Schafer, J. K., & Pinsker, R. (۲۰۱۷). Do auditor advocacy attitudes impede audit objectivity?. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, ۳۲(۱), ۱۳۶-۱۵۱.
- Pillar, B. (۲۰۰۵). Audit quality in the ۲۱st century. Presentation at University of Illinois at Urbana-Champaign.
- Rashid, C. A., & Fatah, N. A. (۲۰۲۲). The Roles of External Auditors on Financial Information Quality. *Eurasian Journal of Management & Social Sciences*, ۳(۲), ۱-۱۳.
- Saadullah, S. M., & Bailey, C. D. (۲۰۱۴). The "big five personality traits" and accountants' ethical intention formation. In *Research on professional responsibility and ethics in accounting* (Vol. ۱۸, pp. ۱۶۷-۱۹۱). Emerald Group Publishing Limited.
- Sahla, W. A., & Latif, D. M. (۲۰۲۳). Perceptions of Artificial Intelligence (AI) Usage on Auditor Judgment. *Indonesian Journal of Applied Accounting and Finance*, ۳(۲), ۹۱-۱۰۴.
- Samiolo, R., Spence, C., & Toh, D. (۲۰۲۴). Auditor judgment in the fourth industrial revolution. *Contemporary accounting research*, ۴۱(۱), ۴۹۸-۵۲۸.
- Tenenhaus, M., Amato, S., & Esposito Vinzi, V. (۲۰۰۴, June). A global goodness-of-fit index for PLS structural equation modelling. In *Proceedings of the XLII SIS scientific meeting* (Vol. ۱, No. ۲, pp. ۷۳۹-۷۴۲).



- Trotman, K. T. (۲۰۰۶). Professional Judgement: Are Auditors Being Held to a Higher Standard Than Other Professionals?. Institute of Chartered Accountants in Australia.
- Wetzels, M., Odekerken-Schröder, G., & Van Oppen, C. (۲۰۰۹). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *MIS quarterly*, ۱۷۷-۱۹۵.
- Yang, L., Brink, A. G., & Wier, B. (۲۰۱۸). The impact of emotional intelligence on auditor judgment. *International Journal of Auditing*, ۲۲(۱), ۸۳-۹۷.