

## تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان با توجه به نقش میانجی خلاقیت فردی

محسن صفاجو

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
Mohsen.safajoo53@gmail.com

زهرا پورزمانی

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
Zahra.poorzamani@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۰۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۰۸

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان با توجه به نقش میانجی خلاقیت فردی می‌باشد. جامعه آماری، شامل حسابداران رسمی شاغل و مدیران حرفه‌ای شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. در پژوهش حاضر، برای گردآوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استاندارد، استفاده شده است. برای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان از پرسش‌نامه هارت (۲۰۱۳) استفاده شده و برای اندازه‌گیری خلاقیت فردی از پرسشنامه ارزش‌های تصویری تورنس (۱۹۷۹) استفاده شده است. جهت بررسی روابط علی بین متغیرها از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار PLS3 استفاده شده است. یافته‌ها حاکی از آنست که تردید حرفه‌ای و خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین تردید حرفه‌ای بر خلاقیت فردی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. و خلاقیت فردی در تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان نقش میانجی دارد. نتایج این تحقیق می‌تواند موجب بسط مبانی نظری خلاقیت فردی در کسب و کار حسابرسان مستقل و بررسی رابطه آن با تردید حرفه‌ای و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان شود.

واژه‌های کلیدی: تردید حرفه‌ای، قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، خلاقیت فردی.

## ۱- مقدمه

طبق استانداردهای بین المللی حسابرسی (۱۳۹۳) تردید حرفه ای یک ویژگی است که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی متناقض و قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرس و جوها و سایر اطلاعات اخذ شده از مدیران اجرایی و ارکان راهبری صاحبکار می باشد. (کوواداکرز، ۲۰۱۴)

تردید حرفه ای برای موفقیت حرفه حسابرسی مستقل مهم است. انتظار می رود حسابرسان شکاک اثربخشی بالاتری در تکمیل مراحل حسابرسی نشان دهند (هارت، ۲۰۱۰) این رفتار را با گرایش حسابرسان شکاک برای سؤال از ادعاهای مدیریت توضیح می دهند و نیاز به شواهد حسابرسی عمیق تر و متقاعد کننده تر، و نشان دادن استقلال و مشورت بالاتر را بررسی می کنند و بر اهمیت تردید حرفه ای در حسابرسی تأکید می کنند (IAASB ۲۰۱۲). تردید حرفه ای نیز یکی از موارد برنامه کاری هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری است (IAASB ۲۰۱۵). تردید حرفه ای یک ویژگی فردی است که می تواند هم صفت باشد (جنبه نسبتاً پایدار و ماندگار یک فرد) و هم یک حالت موقتی (شرایط موقتی ناشی از متغیرهای موقعیتی) (هارت ۲۰۱۰؛ کوچ، کوهلر و یانکوا، ۲۰۱۸). مطابق چارچوب شک و تردید حرفه ای هارت (۲۰۱۰) ، هر دو صفت منجر به یک طرز فکر شکاکانه می شود که به نوبه خود باعث ایجاد رفتار شکاکانه می شود. اگر از سوی حسابرسان مستقل به تردید گرایی توجه بیشتری شود، اثرات مخرب ناشی از ناسامانی ها و بحران های اقتصادی را می توان به مقدار قابل ملاحظه ای کاهش داد (بل و همکاران ۲۰۰۵). توافق کلی درخصوص درجه اهمیت تردید حرفه ای در رویه های مورد عمل حسابرسی وجود دارد (هارت و همکاران، ۲۰۱۰ ، نلسون، ۲۰۰۹ و بل و همکاران، ۲۰۰۵). بنابراین تردید حرفه ای امروزه یک موضوع حیاتی در فرایند حسابرسی می باشد.

درجه اهمیت بالای تردید حرفه ای، عدم وجود شفافیت در تعریف و نیاز به رهنمودهای بیشتر در این خصوص بیانگر نیاز مبرم به انجام پژوهش هایی در این حوزه است تا مفهوم تردید حرفه ای را با عمق بیشتری تشریح نماید. با این حال تحقیقات محدودی در این حوزه تا به این تاریخ انجام شده است (هارت و همکاران ۲۰۱۳). قضاوت حرفه ای در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول و حکم کردن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگی های لازم برای اظهار نظرهای بی طرفانه را دارا است (خوش طینت و بستانیان، ۱۳۸۶). حسابرسان، استانداردها و تدوین کننده ها،

به طور مداوم بر اهمیت قضاوت حرفه ای در حسابرسی فرایندهای پیچیده و برآوردهای مالی تأکید می کنند. به رغم افزایش تقاضا برای تجزیه و تحلیل دقیق تر، تحقیقات و گزارش های بازرسی نشان می دهند که حسابرسان در چنین شرایطی تمایل به تصمیم گیری های حسابرسی مکانیکی (مادی گرایانه) دارند. (بوکارو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹)

قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان مستقل از چند عامل کلیدی اثر می پذیرد و یکی از عوامل اثر گذار بر بهبود فرایند تصمیم گیری و انجام قضاوت های حرفه ای وجود تفکر منطقی است. یک حسابرسان آگاه و با تفکر منطقی است که توان مقاومت در مقابل فشارهای آنی، پرهیز از تصمیم گیری شتابزده و رفتارهای احساسی را دارد و با رفتاری هوشمندانه، شکیبایی و انعطاف پذیری، اطلاعات موجود را نظم داده و برخوردی منطقی با مشکلات می کند. حسابرسی با چنین صفاتی در بالا بردن اثر بخشی و کارایی عملکرد حسابرسی و تعمق نگری و دقت و نظم اطلاعات، توجه به اصول اساسی را در اندیشه خود ثبات بخشیده و آن را مد نظر قرار می دهد (آلیسا<sup>۲</sup> و دیگران، ۲۰۱۷). حسابرسان گاهی اوقات به منظور برآورده کردن رضایت کسانی که به آنها پاسخگو هستند به جای استفاده از قضاوت حرفه ای دقیق، ظاهری سازی می کنند (گریفیس، همسرلی و کادوس<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). با این حال، مطالعات اخیر نشان می دهد که حسابرسان امروزه با چالش هایی در انجام قضاوت در محیط حسابداری و حسابرسی، مواجه هستند. (گلور<sup>۴</sup> و دیگران، ۲۰۱۸)

در بررسیهای روانشناسی مشخص شده که خلاقیت فردی و سبک تفکر در افراد متفاوت است (مالیک و همکاران ۲۰۱۸)، خلاقیت فردی و سبک تفکر افراد عاملی مهم در پردازش اطلاعات است. تردید حرفه ای نیز عامل تعدیل کننده رابطه بین خلاقیت فردی و پردازش اطلاعات محسوب می شود. نتایج مطالعات بیانگر آنست که استفاده مناسب از تردید حرفه ای به کیفیت بالا در فرایند تصمیم گیری و قضاوت و اظهار نظر صحیح منجر می شود (آیسته و همکاران، ۲۰۱۳)، بنابراین خلاقیت فردی و سبک تفکر به خودی خود یک توانایی نیست بلکه به چگونگی استفاده از توانایی ها اشاره دارد (مالیک و همکاران، ۲۰۱۸)، سبک تفکر و خلاقیت فردی می تواند بر تردید حرفه ای و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیرگذار باشد (آیسته و همکاران، ۲۰۱۳)، لذا شناخت و به کارگیری خلاقیت فردی و تاثیر آن بر تردید حرفه ای در حرفه حسابرسی، امری ضروری است و عدم توجه به آن منجر به نادیده گرفتن توانایی های حسابرسان در قضاوت و تصمیم گیری می شود. سوال اصلی این تحقیق این است که آیا تفاوت

تردید حرفه‌ای شامل استقلال فردی مانند خودفرمانی و استقلال اخلاقی است.

با توجه به درجه اهمیت تردید حرفه‌ای، عدم وجود شفافیت در تعریف و نیاز به رهنمودهای بیشتر در اینخصوص نیاز مبرم به انجام پژوهش‌هایی در این حوزه است تا مفهوم تردید حرفه‌ای را با عمق بیشتری تشریحی و ارتباط آن با خلاقیت فردی، موجبات عملکرد بهتر در حرفه حسابرسی را فراهم می‌کند (هارت و همکاران، ۲۰۰۳).

دانشگاهیان در تعریف تردید حرفه‌ای به یک هماهنگی کامل نرسیده‌اند. بطور کلی دو دیدگاه در این خصوص وجود دارد. رویکرد اول که بعنوان بی طرفی شناخته شده بیان می‌کند، حسابرس نه به شکل کورکورانه اعتماد می‌کند و نه به مدیریت بی اعتماد است و حسابرس باید تلاش کند در زمان شکل دادن به باورهایش تحت تأثیر سوگیری‌ها قرار نگیرد و هیچ‌گونه سوگیری نباید وجود داشته باشد، نه مثبت یا نیک گمان و نه منفی یا بدگمان (نلسون ۲۰۰۹؛ کوچ و دیگران، ۲۰۱۸). در رویکرد دوم، تردید حرفه‌ای را نقطه مقابل اعتماد و یا تردید منطقی تعریف می‌کنند و معتقدند که این دیدگاه توسط استانداردهای حسابرسی نیز پذیرفته شده و حسابرس نباید در اعمال تردید حرفه‌ای تصویر کند که مدیریت صادق نیست و همچنین نباید تصور کند که صداقت کامل وجود دارد. بنابر این، حسابرس نباید با این تصور که مدیریت صادق است، به کمتر از شواهد قانع‌کننده راضی باشد.

(راسو ۲۰۱۴؛ هرمزی و دیگران، ۱۳۹۵)

یکی از مهمترین مفاهیمی که بر کیفیت حسابرسی تأثیر فراوان می‌گذارد، مفهوم تردید حرفه‌ای است. سرچشمه ارزش حسابرسی صورتهای مالی، قضاوت حرفه‌ای است و تردید حرفه‌ای نیز از مهمترین عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای می‌باشد که این خود تأثیر فراوانی بر کیفیت حسابرسی دارد.

هارت و همکاران (۲۰۱۳) شش جنبه و ویژگی تردیدگرایی را از متون فلسفی، استانداردهای حسابرسی درخصوص تردیدگرایی در حسابرسی استنتاج نمودند. این شش ویژگی با هم تردیدگرایی حرفه‌ای کلی یک فرد را تعیین مینماید:

۱) ذهن پرسشگر: یعنی توانایی ذهن در پرسش مستمر صحت مساله در طی فرایند حسابرسی. یک ذهن پرسشگر شامل مواردی از قبیل الزام به استدلال، شواهد، برهان و دلیل آوردن یا اثبات کردن میباشد. تردید حرفه‌ای مستلزم یک پرسش مداوم است که آیا اطلاعات و شواهد بدست آمده نشان دهنده اظهارات نادرست ناشی از تقلب می‌باشد؟

معنی داری میان خلاقیت فردی حسابرسان و تردید حرفه‌ای آنها وجود دارد یا خیر؟ هدف این پژوهش شناخت اثر خلاقیت فردی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است و هم چنین بسط و گسترش مبانی نظری خلاقیت فردی و تحقیقات رفتاری در حرفه حسابرسی است. در سالهای اخیر با گسترش رشته حسابداری در دانشگاه‌ها و همچنین توسعه بازار حسابرسی، نقش فعال حرفه حسابرسی در محیط پویای اقتصادی غیر قابل انکار می‌باشد.

با توجه به موارد فوق می‌توان خلاقیت را به عنوان عاملی اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای فرض نمود و به بررسی تأثیر آن بر پدیده قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان پرداخت. از این رو هدف این پژوهش آزمودن تأثیر خلاقیت فردی بر رابطه تردید حرفه‌ای و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان می‌باشد. ما به بررسی این موضوع خواهیم پرداخت که تأثیر خلاقیت فردی بر رابطه تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در ایران از طریق چه مکانیزمی صورت می‌پذیرد. آیا خلاقیت فردی، به گونه‌ای مستقیم بر رابطه تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر دارد یا خیر؟ نتایج این تحقیق می‌تواند موجب بسط مبانی نظری خلاقیت فردی در کسب و کار حسابرسان مستقل و بررسی رابطه آن با تردید حرفه‌ای و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان شود.

## ۲- چارچوب نظری تحقیق

تردید حرفه‌ای یک ویژگی است که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد می‌باشد (کوواداکرز، ۲۰۰۹). بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند و نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهن پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آید (استاندارد حسابرسی، شماره ۲۰۰، بند ۱۱ و ۱۲).

هارت<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۰)، معتقد است تردید حرفه‌ای حسابرسان یک ویژگی و خصیصه چندبعدی، شامل شش ویژگی رفتاری ذهنیت پرسشگر، تعلق در قضاوت، جستجوی اطلاعات شرک درون فردی، استقلال رأی و مناعت طبع می‌باشد. تحقیقات در زمینه حسابرسی شرکت‌ها مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نشان می‌دهد افرادی که دارای شک و تردید زیاد هستند، احتمال زیادی دارد که صحت و اعتبار اطلاعات موجود را زیر سؤال ببرند و بررسی‌های موشکافانه‌ای از صورتهای مالی بعمل آورند (فورد و همکاران<sup>۳۰</sup>، ۱۹۹۰؛ جعفر و جانودین، ۲۰۱۸). در این راستا هارت (۲۰۱۰) معتقد است که

۴) بسط جزئیات: توانایی توجه به جزئیات در حین انجام یک فعالیت

در خصوص قضاوت و تصمیم گیری هم لازم به توضیح است که تصمیم گیری فرایندی است که یک فرد هنگام انتخاب یک راهکار از میان مجموعه راهکارهای ممکن، با آن مواجه می شود و قضاوت فرایندی است که در آن درباره جنبه های مربوط به مساله مورد تصمیم گیری، اظهار نظر می کنند. قضاوت های اشتباه اغلب ناشی از تصمیم گیری ها است. قضاوت و تصمیم گیری حرفه ای در حسابداری به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری و آیین رفتار حرفه ای برای تصمیم گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه های مختلف است. (انجمن حسابداران رسمی کانادا، ۱۹۵۵).

دلپاش<sup>۵</sup> (۲۰۲۰) در تحقیقی تحت عنوان تردید حرفه ای در حسابرسی (عوامل روانی-حرفه ای مؤثر بر قضاوت و بدبینی حرفه ای حسابرسان) به این واقعیت اشاره می کنند که علاوه بر دانش نظری مربوط به آموزش حرفه ای حسابرسان، لازم است که حسابرسی که فعالیت خود را انجام می دهد، دارای تجربه کافی، مهارت های ارتباطی و کار تیمی، توانایی تشخیص مهم و عناصر مربوطه برای انجام وظایف و مسئولیت های خود باشد. و به این نتیجه رسیدند که بروز نگرش تردید حرفه ای به اعمال کنترل بر تصمیمات اتخاذ شده و نتایج بدست آمده کمک می کند.

هارلی<sup>۶</sup> (۲۰۱۹) در تحقیقی تحت عنوان اعتماد به نفس و کیفیت قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان بیان کردند که عدم اعتماد به نفس در انجام وظایف، اطمینان حسابرسان را نسبت به کیفیت قضاوت و تصمیم گیری کار حسابرسان کاهش می دهد.

در بعد تئوری سازی تردید حرفه ای پژوهش هایی همچون نادلر و کادوس (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تئوری سازی شک و تردید حرفه ای از منظر ذهنیت و نگرش حسابرسان بر اساس تحلیل داده بنیاد انجام دادند. نتایج در قالب مدل پارادایمی نشان داد، تغییر استانداردها با رویکرد تغییر جوامع به عنوان یک الزام برای ارتقای سطح کیفیت حسابرسی صورت های مالی از طریق شناخت بیشتر معیارهای ایجاد تردید حرفه ای در حسابرسان، محسوب می شود که نیازمند بازبینی استانداردهای حسابرسی می باشد. جعفر و جانودین<sup>۷</sup> (۲۰۱۸) به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان در مالزی پرداختند. نتایج آنها نشان داد که تجربه و رده حرفه ای با قضاوت حرفه ای، رابطه مثبت و معناداری دارد؛ اما نوع جنسیت

۲) وقفه در قضاوت: یک ویژگی است که بیان میکند در خصوص یک مورد مشکوک، شکل گیری قضاوتها به کندی صورت میگیرد. زیرا انجام قضاوت نیازمند تأمل و جمع آوری اطلاعات اضافی پشتیبان می باشد. حسابرسان باید تا زمانی که شواهد کافی را جمع آوری نکرده، یک ذهن باز داشته باشد و با شواهد کمتر متقاعد کننده، راضی نشود.

۳) جستجوی دانش: همان کنجکاوی است. اینکه حسابرسان ذهنیت کنجکاوانه همراه با علاقه برای جستجوی شواهد داشته باشد. جستجوی دانش به عنوان ویژگی تردید حرفه ای مبتنی بر کنجکاوی فردی است.

۴) درک میان فردی: در زمره ویژگیهای تردید حرفه ای است که نیاز به فهم دلایل یا انگیزه هایی دارد که چرا صاحبکار به یک روش خاص رفتار میکند. درک روابط میان فردی حسابرسان را به مشکوک بودن ترغیب می کند.

۵) اعتماد به نفس: یعنی میزان صداقت و اعتماد حسابرسان که به شکل گیری نگرشها و رفتارها منجر خواهد شد و یکی از ویژگیهای تردید حرفه ای حسابرسان محسوب میشود.

۶) خودرأی بودن: یعنی حسابرسان شجاعانه برای ارزیابی، ارائه و ثبات اظهار نظرهای حسابرسی تصمیم میگیرند. ویژگی خودرأی بودن میزان تأثیر انگیزه و مسائل شخصی در ارزیابی هر کدام از اطلاعات دریافت شده را توضیح میدهد.

حال سوال این است که آیا همه حسابرسان ذهنی پرسشگر دارند؟ برای اینکه هر فردی ذهنی پرسشگر داشته باشد باید خلاقیت داشته باشد. خلاقیت، توانایی تولید افکار جدید و ترکیب افکار موجود به اشکال جدید برای یافتن راه حل جدید (تورنبول و همکاران، ۲۰۱۰). حل خلاق مسائل یک مهارت اساسی برای زندگی و یادگیری است که برای طیف وسیعی از فرایندهای تفکر مناسب است. گیلفورد (۱۹۶۷) چهار عنصر را برای خلاقیت فردی برشمرده که شامل موارد زیر است:

- ۱) سیالی: توانایی برقراری رابطه معنی دار بین فکر، اندیشه و بیان
- ۲) انعطاف پذیری: توانایی تفکر به راههای مختلف برای حل یک مساله جدید
- ۳) ابتکار: توانایی تفکر به شیوه غیر متداول و برخلاف عادت رایج

حسابرس، میزان دانش و تحصیلات دانشگاهی و اندازه شرکتی که حسابرسی شده، بر قضاوت حرفه‌ای بی‌تأثیر است.

همچنین پژوهش برازل و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان پیامدهای تردید حرفه‌ای یک ویژگی برای کاهش احتمال تقلب با استفاده از روش تحلیل محتوا انجام دادند. در این پژوهش ۴ معیار اصلی تحت عنوان ویژگی‌های روان-شناختی حسابرس، ویژگی‌های تخصصی حسابرس، ویژگی‌های حمایتی شریک حسابرس و ویژگی‌های بازرگانی مؤسسات حسابرسی به عنوان عوامل مهم در تردید حرفه‌ای شناسایی شدند.

از طرف دیگر، کوسوموتی و سیامسودین (۲۰۱۸) تأثیر تردید حرفه‌ای حسابرسان را بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. نتایج ضمن تأیید تأثیر تردید حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی وجود عوامل تأثیرگذاری همچون محیط مؤسسه حسابرسی، حمایت ادراک شده مؤسسه و حمایت ادراک شده شریک حسابرسی بر تقویت تأثیر تردید حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی را مهم تلقی نمود.

اوتو و الیاس<sup>۲۵</sup> (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان تردید حرفه‌ای حسابرسی و بحران‌های مالی در کشور تجربه انجام دادند. در این پژوهش ۲۷۰ حسابرسی حرفه‌ای مشارکت داشتند و نتایج مشخص ساخته علل فردی و اجتماعی از جمله مهمترین دلایل تقویت تردید حرفه‌ای حسابرسان محسوب می‌شوند که می‌تواند با پیشگیری از فسادهای سازمان‌یافته و واسطه‌گری، بحران‌های مالی را تا حدی کاهش دهند.

آگاروالا و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۷) تأثیر خودباوری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای را بررسی نمودند. در این تحقیق با استفاده از بررسی مقایسه‌ای، ۱۲۵ حسابرسی در دو گروه آزمون و کنترل مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج تحقیق نشان داد، خودباوری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری دارد به‌گونه‌ای که نتایج منتج از این تحقیق نشان داد، با افزایش خودباوری حسابرسان به عنوان یک ویژگی شخصیتی، تردید حرفه‌ای حسابرسان برانگیخته می‌شود. باوتر (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان بررسی اثرات برجستگی هویت حرفه‌ای و هویت صاحب‌کار بر قضاوت حسابرس، هویت را در قضاوت حسابرسی مورد بررسی قرار داد. نتایج مطالعه وی حکایت از این دارد که برجستگی هویت حرفه‌ای رابطه میان قدرت هویت صاحب‌کار و توافق نهایی حسابرس یا صاحب‌کار را تعدیل می‌کند.

بمانی محمدآبادی و رویایی (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر ایدئولوژی سیاسی و تعهد حرفه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای

حسابرسان پرداختند. در این تحقیق تأثیر ایدئولوژی سیاسی بعنوان یک متغیر اجتماعی و تعهد حرفه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و همچنین تأثیر ایدئولوژی سیاسی بر تعهد حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. اطلاعات لازم برای این پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شد. نمونه مورد بررسی شامل ۲۷۰ پرسشنامه تکمیل شده توسط حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی بوده است. نتایج این پژوهش نشان داد که ایدئولوژی سیاسی حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای و تعهد حرفه‌ای آنها تأثیر دارد همچنین تعهد حرفه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس مؤثر است

سلمانی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی تحت عنوان الگویی برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان نتیجه گرفتند که بعد حرفه‌ای و شغلی، بیشترین تأثیر را بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد. بعد فردی در جایگاه دوم قرار دارد و بعد محیطی نسبت به دو بعد دیگر کمترین تأثیر بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی تحت عنوان بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب، بیان کردند که از آنجایی که ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی حسابرسان در به‌کارگیری تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تقلب مؤثر است، توجه هر چه بیشتر به ابعاد رفتاری و اخلاقی آنها در محیط کار حسابرسی حائز اهمیت است.

بیرجندی و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیقی تحت عنوان بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس بیان کردند که اخلاق و رفتار حرفه‌ای برای حرفه حسابداری بسیار مهم است.

صفی‌پور افشار و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس انجام دادند.

یافته‌های پژوهشی سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) با عنوان «تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورده» نشان می‌دهد که از میان ابعاد شخصیتی، صرفاً روان‌رنجوری با قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری دارد و سایر ویژگی‌ها از جمله برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و داشتن وجدان، رابطه معناداری با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل ندارد.

موضوع که تردید حرفه ای با چه مکانیزمی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تأثیر خواهد داشت پرداخته شده است. در این پژوهش متغیر وابسته، "تردید حرفه ای" و متغیر مستقل "قضاوت و تصمیم گیری" و متغیرهای مربوط به ابعاد "خلاقیت فردی" بعنوان متغیرهای میانجی در نظر گرفته شده است.

براساس اهداف پژوهش و با توجه به مبانی نظری مربوطه مدل مفهومی پژوهش به شکل نمودار ۱ در نظر گرفته شده است.

بنابراین فرضیات بصورت زیر مطرح می شوند:

**فرضیه اول** تحقیق: تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

**فرضیه دوم** تحقیق: تردید حرفه ای بر خلاقیت فردی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

**فرضیه سوم** تحقیق: خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

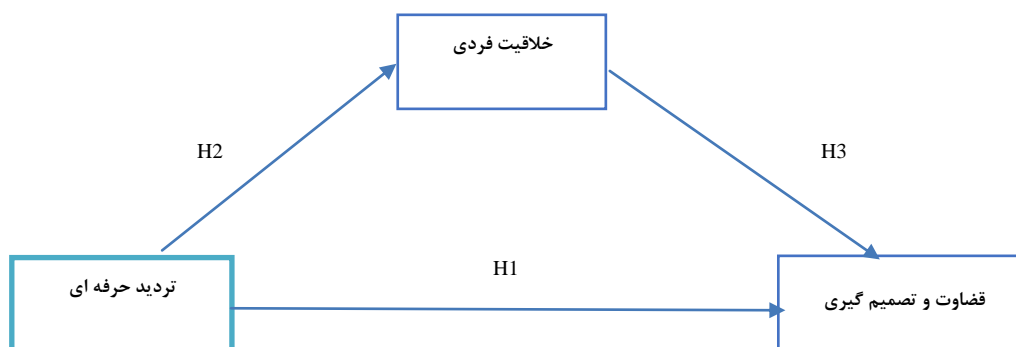
**فرضیه چهارم** تحقیق: خلاقیت فردی در تأثیر تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان نقش میانجی دارد.

سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) در تحقیقی تحت عنوان تفاوت های فردی و قضاوت حرفه ای حسابرسان نشان می دهند که متغیرهای خوش بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه ای حسابرسان می شود.

حیرانی، وکیلی فرد و رهنمای رودپشتی (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان «حرفه ای گرایی و قضاوت حرفه ای حسابرسان» انجام دادند و برای جمع آوری اطلاعات، پرسشنامه ای را در بین ۵۵۰ حسابرسان توزیع کردند. نتایج نشان داد که قضاوت حرفه ای بر تعارض بین حسابرسی و مدیریت تأثیر می گذارد اما حرفه ای گرایی بر حل تعارض بین حسابرسان و مدیریت بی تأثیر است و قضاوت حرفه ای در تأثیرگذاری حرفه ای گرایی بر تعارض بین حسابرسان و مدیریت، نقش میانجی ندارد.

رویایی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی رابطه بین شاخص های تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را بررسی کردند. نتایج بیانگر وجود رابطه مثبت و معنادار بین تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای بود.

با توجه به مبانی نظری در این پژوهش ضمن بررسی تأثیر خلاقیت فردی بر تردید حرفه ای حسابرسان به بررسی این



نمودار ۱- مدل مفهومی پژوهش

پژوهش حاضر، بر اساس سوالات تحقیق، برای گردآوری داده ها از ابزار پرسشنامه استاندارد، استفاده شده است. برای اندازه گیری تردید حرفه ای از پرسش نامه هارت (۲۰۱۳) استفاده شده که بر مبنای ابعاد شش گانه ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خود رای بودن استفاده شده است و برای اندازه گیری خلاقیت فردی (سیالی، انعطاف پذیری، ابتکار و بسط جزئیات) از پرسشنامه ارزش های تصویری (P-VQ) تورنس (۱۹۷۹) استفاده شده است. و برای اندازه گیری قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان از پرسشنامه هارت (۲۰۱۲) که در تحقیقات متعدد (نلسون، ۲۰۰۹)، رویایی و دیگران (۱۳۹۳) و ... نیز

### ۳- روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، از نوع کاربردی است و بر حسب نحوه گردآوری داده ها از نوع توصیفی - پیمایشی می باشد. جامعه آماری در این مطالعه، شامل حسابداران رسمی شاغل و مدیران حرفه ای شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند. تعداد جامعه آماری نامشخص فرض گردیده است. لذا تعداد نمونه لازم برای بررسی میدانی از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود بدست می آید. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۳۸۴ نفر تعیین شد و نمونه ها با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی طبقه ای متناسب انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. همچنین در

#### ۴- یافته‌ها

جهت بررسی برازش مدل، از برازش مدل اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل استفاده می‌کنیم. به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، به بررسی ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی<sup>۸</sup> می‌پردازیم. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰,۴ می‌باشد. در جدول زیر تمامی اعداد ضرایب بارهای عاملی سؤالات از ۰,۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد.

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در PLS، بعد از سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد. معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا<sup>۹</sup> است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد. که نتایج آن در جدول ۲ آمده است.

استفاده شده است. که شاخص‌های شش‌گانه آن شامل فرهنگ آلوده به تقلب، ارتباط با دیگران و کسب و کار، فشار مالی، فرصت ارتکاب تخلف، تغییرات رفتاری متخلف و نشانه‌های تخلف می‌باشد. در این پژوهش به منظور تعیین ضریب قابلیت اعتماد از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. مقدار پایایی ترکیبی و پایایی هر یک از مؤلفه‌های تحقیق محاسبه شد که نتایج حاکی از پایایی ابزار سنجش دارد. همچنین روایی واگرا و همگرایی پرسشنامه نیز بدست آمده که نتایج حاکی از روایی مناسب پرسشنامه می‌باشد. به همین ترتیب، روابط علی بین متغیرها با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار PLS3 استفاده شده است. برخلاف مدل-یابی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس که میزان برازش مدل مفروض را ارزیابی می‌کند و در نتیجه برآورد مدل در جهت تبیین، آزمون و تأیید نظریه‌ها است، روش PLS پیش-بینی مدار بوده و به عنوان روش تبیین نظریه می‌تواند به کار رفته است.

جدول ۱. ضرایب بارهای عاملی

شاخص‌ها / متغیرها	AJD	PRC	SKP
	قضاوت و تصمیم‌گیری	خلاقیت فردی	تردید حرفه‌ای
فرهنگ آلوده به تقلب	0.472		
ارتباط با دیگران و کسب و کار	0.511		
فشار مالی	0.491		
فرصت ارتکاب تخلف	0.418		
تغییرات رفتاری متخلف	0.863		
نشانه‌های تخلف	0.870		
سیالی		0.531	
انعطاف‌پذیری		0.481	
ابتکار		0.912	
بسط جزئیات		0.905	
ذهن پرسشگر			0.529
وقفه در قضاوت			0.537
جستجوی دانش			0.864
درک میان فردی			0.891
اعتماد به نفس			0.627
خود رای بودن			0.432

جدول ۲. نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	نشان	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
قضاوت و تصمیم‌گیری	AJD	0.738	0.785	0.600
خلاقیت فردی	PRC	0.709	0.813	0.541
تردید حرفه‌ای	SKP	0.763	0.820	0.648

مقدار  $R^2$  برای سازه‌های درونزای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید ساخت. برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده می‌شود که سه مقدار ۰،۰۱، ۰،۲۵ و ۰،۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\text{communalities} \times R^2}$$

*Communalities* از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان پژوهش به دست می‌آید.

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰،۵۶۶، برازش خوب مدل کلی تأیید می‌شود. در این قسمت به بررسی آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از نرم افزار PLS می‌پردازیم. همانطور که مشاهده می‌کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی در شکل ۲ نمایش داده شده است.

همانطور که در شکل ۳ نیز مشاهده می‌کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب معناداری نمایش داده شده است.

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰،۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود. با توجه به اینکه مقدار مناسب برای  $AVE^{11}$  ۰،۵ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرایی پژوهش تأیید می‌شود.

جهت سنجش روایی واگرا از معیار فورنل-لارکر استفاده کرده ایم. که نتایج بصورت جدول ۳ می‌باشد. چون مقادیر قطر اصلی (جذر AVE) برای هر متغیر پنهان از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای پنهان موجود در مدل بیشتر می‌باشد روایی واگرایی مدل نیز تأیید می‌شود.

با توجه به شکل شماره ۲ و ۳، فرضیه‌های تحقیق چون ضرایب t بیشتر از ۱،۹۶ بدست آمده‌اند، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آنها تأیید می‌شود.

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب  $R^2$  مربوط به متغیرهای پنهان درونزای (وابسته) مدل است.  $R^2$  معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برونزا بر یک متغیر درونزا دارد و سه مقدار ۰،۱۹، ۰،۳۳ و ۰،۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  در نظر گرفته می‌شود. مطابق با شکل ۳،

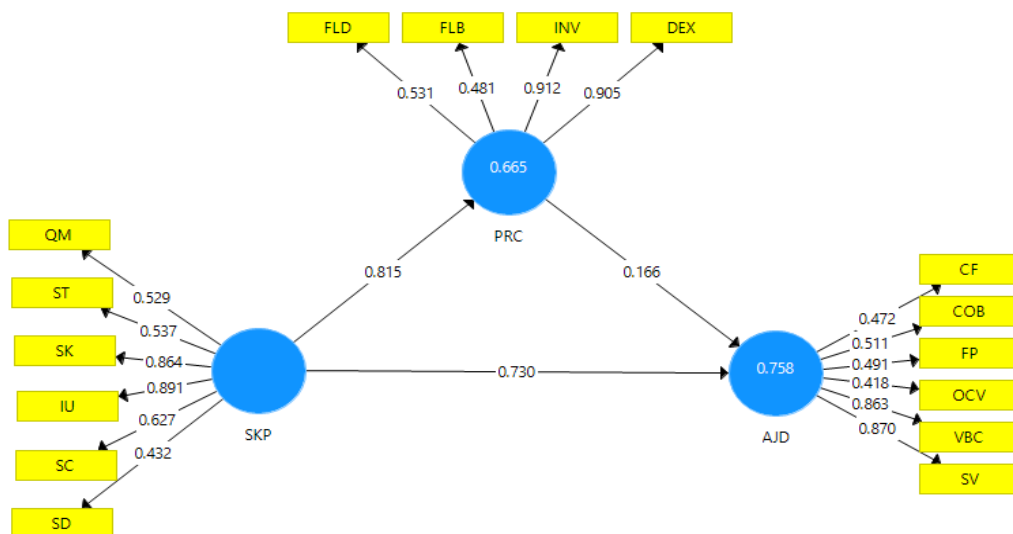
جدول ۳. محاسبه روایی واگرا

SKP	PRC	AJD	نشان	متغیرهای مکنون
تردید حرفه ای	خلاقیت فردی	قضاوت و تصمیم گیری	AJD	قضاوت و تصمیم گیری
	0.756	0.639	PRC	خلاقیت فردی
0.676	0.431	0.550	SKP	تردید حرفه ای

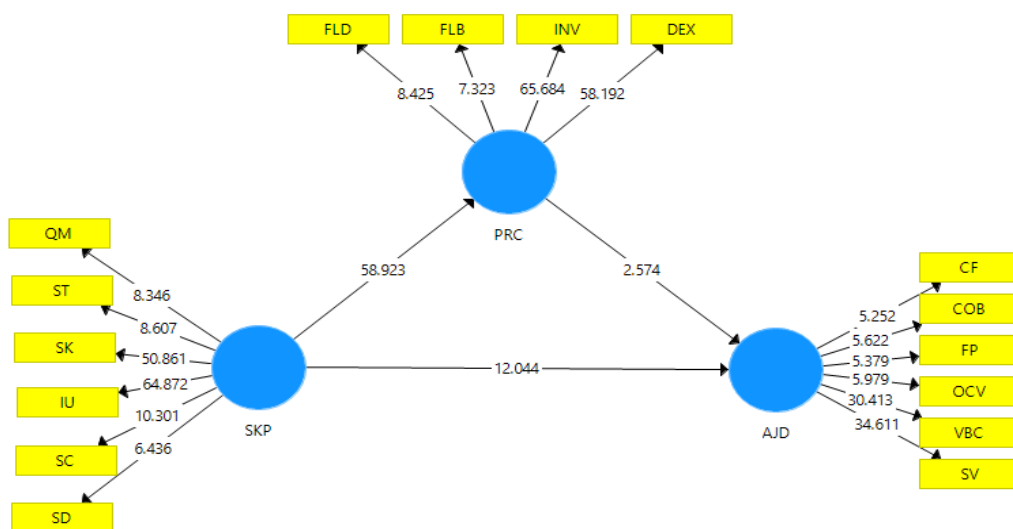
جدول ۴- میزان *Community* و  $R^2$  متغیرهای تحقیق

Community	$R^2$	نشان	متغیرهای مکنون
۰،۴۸۳	۰،۷۵۸	AJD	قضاوت و تصمیم گیری
۰،۵۲۹	۰،۶۶۵	PRC	خلاقیت فردی
۰،۳۴۲		SKP	تردید حرفه ای
GOF	R2		Community
۰،۵۶۶	۰،۷۱۱۵		۰،۴۵۱





شکل ۲- مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی



شکل ۳- مدل ساختاری تحقیق همراه با ضرایب معناداری

جدول ۵- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری مدل پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	ضریب مسیر ( $\beta$ )	T Statistics ضرایب آماره	علامت اختصاری	مسیر
تایید	0.010	۰,۱۶۶	۲,۵۷۴	PRC -> AJD	خلاقیت فردی -> قضاوت و تصمیم‌گیری
تایید	0.000	۰,۷۳۰	۱۲,۰۴۴	SKP -> AJD	تردید حرفه‌ای -> قضاوت و تصمیم‌گیری
تایید	0.000	۰,۸۱۵	۵۸,۹۲۳	SKP -> PRC	تردید حرفه‌ای -> خلاقیت فردی

با توجه به جدول ۵ نتایج روابط مستقیم و ضرایب معناداری مسیریها در مدل پژوهش نمایش داده شده است.

### تحلیل فرضیات:

**فرضیه اول تحقیق:** تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها(تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان) برابر  $\beta=0.857$  می باشد. و ضریب معناداری(آماره تی) نیز برابر  $t=50.468$  بوده(بیشتر از قدرمطلق  $1,96$ ) که نشان می دهد این رابطه، معنادار است. و می توان نتیجه گرفت، تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

**فرضیه دوم تحقیق:** تردید حرفه ای بر خلاقیت فردی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها(تردید حرفه ای بر خلاقیت فردی حسابرسان) برابر  $\beta=0.857$  می باشد. و ضریب معناداری(آماره تی) نیز برابر  $t=50.468$  بوده(بیشتر از قدرمطلق  $1,96$ ) که نشان می دهد این رابطه، معنادار است. و می توان نتیجه گرفت،

تردید حرفه ای بر خلاقیت فردی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

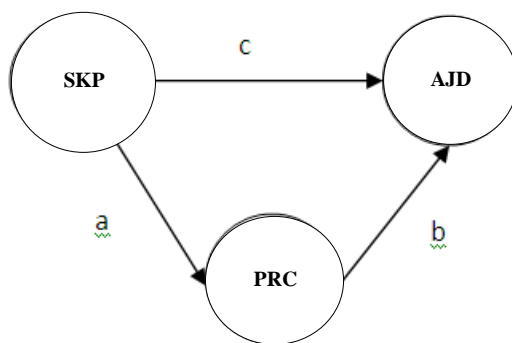
**فرضیه سوم تحقیق:** خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها(خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان) برابر  $\beta=0.857$  می باشد. و ضریب معناداری(آماره تی) نیز برابر  $t=50.468$  بوده(بیشتر از قدرمطلق  $1,96$ ) که نشان می دهد این رابطه، معنادار است. و می توان نتیجه گرفت، خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه دوم تأیید خواهد شد.

**فرضیه چهارم تحقیق:** خلاقیت فردی در تاثیر تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان نقش میانجی دارد.

طبق نظریه سوپل<sup>۱۱</sup> و با توجه به جداول فوق و با در نظر گرفتن اثرات ضرایب در حالت میانجی گری در جدول ۴-۳۰ می توان گفت:

شکل ۴ روابط میانجیگری خلاقیت فردی در تاثیر تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان را نشان می دهد.



شکل ۴- روابط میانجیگری

جدول ۶- اثرات ضرایب در حالت میانجی گری

متغیر			
c	b	a	
۰,۷۳۰	۰,۱۶۶	۰,۸۱۵	ضرایب بتا
۰,۰۰۰	۰,۰۱۰	۰,۰۰۰	سطح معنی داری
اثر غیر مستقیم		اثر مستقیم	اثر کل
a*b		c	(a*b)+c
۰,۱۳۵		۰,۷۳۰	۰,۸۶۵

طبق نظریه سوبل<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۶) سه حالت پدید می‌آید:

- ۱) حالتی که c معنی دار نشود ولی a و b معنی دار شود یعنی m میانجی کامل است.
- ۲) حالتی که c معنی دار بشود ولی a یا b یا هر دو معنی دار نشود m میانجی نیست.
- ۳) حالتی که c معنی دار بشود a و b هم معنی دار شود m میانجی جزئی است

با توجه به ضرایب بتا و سطح معناداری نمایش داده شده در جدول ۶ بین این سه متغیر و با توجه به شرایط ذکر شده در فوق، حالت سوم برقرار می‌باشد. بنابراین، می‌توان بیان کرد که فرضیه H<sub>۱</sub> رد و فرضیه H<sub>۲</sub> تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت خلاقیت فردی در تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان نقش میانجی جزئی دارد. و لذا فرضیه چهارم تأیید خواهد شد.

#### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول تحقیق، می‌توان بیان نمود که تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. که مشابه تحقیقات هارت و همکاران (۲۰۰۳)، هارت (۲۰۰۸)، کواداکرز (۲۰۰۹)، نلسون (۲۰۱۰) و همچنین تحقیق بستانیان (۱۳۸۶) و (۱۳۹۰) و رویایی و همکاران (۱۳۹۳) است. علت آن می‌تواند تأثیر شگرف ویژگی‌های شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان باشد. اما در این تحقیق بر خلاف تحقیقات فولرتون و دور تسچی (۲۰۰۸) می‌باشد که نتیجه گرفتند شاخص‌های تردید قضاوت و تلاش برای کسب شواهد ارتباط معناداری با قضاوت حرفه‌ای ندارند. با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم تحقیق می‌توان بیان نمود که تردید حرفه‌ای بر خلاقیت فردی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. تاکنون در داخل و خارج از ایران اثر عوامل مختلف بر خلاقیت حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است اما شواهد کسب شده حاکی از آن است که هیچ کدام اثر تردید حرفه‌ای بر خلاقیت فردی حسابرسان را مورد بررسی قرار نداده‌اند. در این پژوهش ضمن بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای حسابرسان بر خلاقیت فردی به بررسی این موضوع پرداختیم که تردید حرفه‌ای از چه مکانیزمی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر خواهد داشت. با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم تحقیق حاضر می‌توان بیان نمود که خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. در بررسی‌های روانشناسی مشخص شده که خلاقیت فردی و سبک تفکر در افراد متفاوت است (ونگوپال و همکاران ۲۰۰۷)،

خلاقیت فردی و سبک تفکر افراد عاملی مهم در پردازش اطلاعات است. مطابق با نتایج مطالعات آیسته (۲۰۱۳) می‌باشد و بیانگر آنست که استفاده مناسب از تردید حرفه‌ای به کیفیت بالا در فرایند تصمیم‌گیری و قضاوت و اظهارنظر صحیح منجر می‌شود. با بررسی متون علمی در ایران نیز مشخص گردید که تا کنون پژوهشی درخصوص اثر خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری در حوزه حسابرسی صورت نپذیرفته است.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم تحقیق می‌توان بیان نمود که خلاقیت فردی در تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان نقش میانجی دارد. بنابراین خلاقیت فردی و سبک تفکر به خودی خود یک توانایی نیست بلکه به چگونگی استفاده از توانایی‌ها اشاره دارد (آلیسا و دیگران، ۲۰۱۴)، خلاقیت فردی نیز عامل میانجی در تأثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان محسوب می‌شود. سبک تفکر و خلاقیت فردی می‌تواند بر تردید حرفه‌ای، قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیرگذار باشد (آیسته، ۲۰۱۳)، لذا شناخت و به کارگیری خلاقیت فردی و تأثیر آن بر قضاوت حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، امری ضروری است و عدم توجه به آن منجر به نادیده گرفتن توانایی‌های حسابرسان در قضاوت و تصمیم‌گیری می‌شود.

در آخر با توجه به نتایج تحقیق پیشنهادات زیر ارائه می‌شود: با توجه به فرضیه اول تأیید شده در این پژوهش مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنادار بین تردید و قضاوت حرفه‌ای، پیشنهاد می‌شود که شرکای مؤسسات حسابرسی تلاش نمایند تا در هر تیم کاری حداقل یک حسابرس با تردید گرایی بالا قرار دهند تا به بهبود قضاوت حرفه‌ای کمک نماید.

با توجه به فرضیه دوم تأیید شده در این پژوهش پیشنهاد می‌شود که شرکای مؤسسات حسابرسی به صورت دوره‌ای از حسابرسان مؤسسه بخواهند تا چک لیست خلاقیت (برگرفته از پرسشنامه تحقیق حاضر) را پر نمایند. این وضعیت کمک می‌کند که حسابرسان خلاق مشخص و درجه خلاقیت آنان نیز بهتر تعیین شود.

با توجه به فرضیه سوم و چهارم تأیید شده در پژوهش پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی آزمون تردید گرایی و خلاقیت را برای کارکنان خود اعمال نمایند تا حسابرسان با تردید گرایی و خلاقیت بالا انتخاب و بین تیم‌های حسابرسی به طور مناسب توزیع شوند تا هر تیم حسابرسی از وجود حسابرسان تردیدگرا و خلاق بهره‌مند شود. همچنین این کار منجر به اصلاح برنامه ریزی تیمی می‌شود. چون باید برخی از

بودجه زمانی به حسابهای حاوی برآورد. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۲ (۳)، ۱۶۹-۱۸۴.

\* سعیدی گراغانی، مسلم، ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۹ (۳۶)، ۱۱۱-۱۳۰.

\* سلمانی، چنگیز، جبارزاده کنگر لویی، سعید، بحری ثالث، جمال، پاک مرام، عسکر. (۱۳۹۹). الگویی برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲ (۴۸)، ۱۷۹-۲۰۲.

\* صفی پور افشار، مجتبی، پورحیدری، امید، بهارمقدم، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت (۲۵)، ۶۷-۸۰.

\* کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی (۲۰۰۳). استاندارد حسابرسی ۲۰۰۰، سازمان حسابرسی.

\* هرمزی، شیرکو، نیکو مرام، هاشم، رویایی، رمضانعلی، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶ (۴)، ۱۲۳-۱۳۸.

\* Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T., & Suca, N. (2014). An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society*, 39(7), 495-510.

\* Auditing Practices Board. 2010. Auditor Scepticism: Raising the Bar. Discussion Paper. London, UK: Financial Reporting Council.

\* American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2010. Response to the European Commission's Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis. New York: AICPA.

\* Auditing Practices Board. 2011. Auditor Scepticism: Raising the Bar. Feedback Paper. London, UK: Financial Reporting Council.

\* Bell, T. B., M. E. Peecher, and I. Solomon. 2005. The 21<sup>st</sup> Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology. New York, NY: KPMG LLP.

\* Bucaro, A.C. (2019). Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates. *Accounting Organizations and Society*, 73, 35-49.

\* Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Peytcheva, M., & Wright, A (2013). How does the strength of the financial regulatory regime influence auditors' judgments to constrain aggressive reporting in a principles-based versus rules-based accounting environment? *Accounting Horizons*, 27(3), 579-601.

\* Delia D. (2020). "Elevating Professional Reasoning in Auditing. Psycho-Professional Factors Affecting Auditor's Professional Judgement and Skepticism",

اعضای تیم حسابرسی دارای تردیدگرایی و خلاقیت بالا و برخی دارای تردیدگرایی و خلاقیت کم باشند.

هم‌چنین باید در دروس حسابرسی دانشجویان رشته حسابداری، تأکید بیشتری بر خلاقیت، تردیدگرایی و تردید حرفه‌ای شود و اساتید رشته حسابداری، دانشجویان این رشته را با شاخص‌های مختلف خلاقیت و تردید حرفه‌ای آشنا نمایند.

### فهرست منابع

\* استانداردهای حسابرسی، (۱۳۹۳)، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی

\* بستانیان، جواد، (۱۳۸۶)، قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، فصلنامه حسابداری، شماره ۱۹۲.

\* بستانیان، جواد، (۱۳۹۰)، آیین رفتار حرفه‌ای زیر بنای تشکیل‌های حرفه‌ای، مجله حسابدار، شماره ۲۳۲.

\* بمانی محمدآبادی، مجید، رویایی، رمضانعلی. (۱۴۰۰). تأثیر ایدئولوژی سیاسی و تعهد حرفه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰ (۳۹)، ۶۷-۵۷.

\* بیرجندی، حمید، خدای پور، احمد، پورحیدری، امید. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان. حسابداری مدیریت، ۱۲ (۴۲)، ۱۵-۲۶.

\* حسینی، دکتر سید حسین و بنی‌مهد، دکتر بهمن و صفری، زهرا (۱۳۹۹) بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی، دانش حسابداری، ۱۱ (۴۱).

\* حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمید رضا، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶ (۲۲)، ۱-۱۲.

\* خوش‌طینت، محسن، بستانیان، جواد. (۱۳۸۶). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵ (۱۸)، ۲۵-۵۷.

\* رویایی رمضانعلی، یعقوب نژاد احمد، آذین فر کاوه، (۱۳۹۳)، ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶ (۲۲).

\* سعیدی گراغانی مسلم، ناصری احمد (۱۳۹۶). تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در تخصیص

- Professional Skepticism. Graduate Theses and Dissertations. University of South Florida.
- \* Rasso.J. (2014) Construal Instructions and Professional Skepticism in Evaluating Complex Estimates. College of Charleston.
- \* Turnbull, M., Littlei, A., & Allan, M. (2010). Creativity and collaborative learning and teaching strategies in the design dis-abling Inducation. Arts Education Policy Review, 111, 52-62.
- Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice, 20(2), 46-80.
- \* Ford, G. T., Smith, D. B., & Swasy, J. L (1990). Consumer skepticism of advertising claims: Testing hypotheses from economics of information. Journal of Consumer Research, 16(4), 433-441.
- \* Fullerton, R. R., and C. Durtschi,(2008), "The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors", Utah State University School of Accountancy Working paper.
- \* Guliford, J. P. (1967). The nature of human intelligence. New York NY: McGrahill.
- \* Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y. (2018). Mind the gap: Why do experts have differences of opinion regarding the sufficiency of audit evidence supporting complex fair value measurements? Contemporary Accounting Research.
- \* Griffith, E. E., Hammersley, J. S., & Kadous, K. (2015). Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice. Contemporary Accounting Research, 32(3), 833-863.
- \* Hurley, P. (2019). Ego Depletion and Auditors' JDM Quality. Accounting Organizations and Society, 77, 101048.
- \* Hurtt, R. K. 2010. Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice & Theory 29 (1):149-171.
- \* Jaafar, Hartini & Abdul Halim, Hazianti & Janudin, Sharul. (2018). Corporate Accounting Narratives and Self-Presentational Dissimulation Technique: An Analysis of Fraudulent Financial Reporting Firms. International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences. 7. 82-92. 10.6007/IJARBS/v7-i10/3360.
- \* Koch, Christopher and Köhler, Annette and Yankova, Kristina,(2018) Professional Skepticism and Auditor Judgment: Does Trait Skepticism Mitigate the Recency Bias? (December 2018).
- \* Malik, O., Shahzad, A., Raziq, M.M., Khan, M.M., Yusuf, S., & Khan, A. (2019). Perceptions of organizational politics, knowledge hiding, and employee creativity: The moderating role of professional commitment. Personality and Individual Differences, 142, 232-237.
- \* Nelson, M. W. 2009. A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28(2): 1-34.
- \* Nolder, Ch, J., Kadous, J. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, Accounting, Organizations and Society, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.010>
- \* Quadackers L et al, (2009); Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions; VU University Amsterdam.
- \* Quadackers, L; Groot, T; and Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. Contemporary Accounting Research, 31(3), 639-657.
- \* Rasso.J. (2013) Psychological Distance: The Relation between Construals, Mindsets, and

## یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Bucaro

<sup>2</sup> Alissa

<sup>3</sup> Griffith, Hammersley, & Kadous

<sup>4</sup> Glover

<sup>5</sup> Delia

<sup>6</sup> Hurley

<sup>7</sup> - Abdul Halim, Jaffar, & Janudin

<sup>8</sup> -Composite Reliability

<sup>9</sup> -Convergent Validity

<sup>10</sup> - Average Variance Extracted

<sup>11</sup> Subell

<sup>12</sup> Subell