

شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حساب‌رسان

محمد نمازی

استاد ممتاز گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران
mnamazi@rose.shirazu.ac.ir

علیرضا ممتازیان

استادیار حسابداری، دانشگاه جهرم، جهرم، ایران (نویسنده مسئول)
ar.momtazian@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۴/۱۰ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۷/۲۷

چکیده

قضاوت در حسابرسی از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است و به عنوان مهمترین عامل نتیجه‌گیری حسابرس محسوب می‌شود. به همین دلیل شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان حائز اهمیت است. از این رو هدف این پژوهش شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حساب‌رسان با استفاده از تحلیل محتوا و فن غربالگری فازی می‌باشد. پژوهش حاضر در بازه زمانی یکساله اسفند ماه ۱۳۹۷ الی اسفند ۱۳۹۸ انجام پذیرفته است. ابتدا با بررسی ادبیات مرتبط با موضوع پژوهش، عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان شناسایی، سپس با استفاده از نظرهای ۱۵ تن از خبرگان (حسابداران رسمی و استادان دانشگاه) و با به کارگیری فن غربالگری فازی ۴۰ شاخص نهایی، شناسایی و در نهایت با استفاده از رتبه‌بندی فازی درجه اهمیت این عوامل مشخص شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که سازه‌های محیطی، وظیفه‌ای و رفتاری حسابرس به ترتیب بیشترین تأثیر را بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حساب‌رسان در ایران دارند. تفاوت سازه‌های محیطی و وظیفه‌ای معنادار نیست. اما تفاوت بین سازه‌های محیطی و رفتاری و سازه‌های وظیفه‌ای و رفتاری معنادار است.

همچنین شاخص‌های حق‌الزحمه حسابرس، پاسخگویی حسابرس، شرایط مالی و رقابتی حرفه حسابرسی، استقلال حسابرس و تلاش جهت جلب رضایت صاحب‌کار توسط حسابرس به ترتیب مهم‌ترین و اثرگذارترین عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حساب‌رسان در ایران هستند. این پژوهش می‌تواند شروع بسیار مناسبی برای در نظر گرفتن عوامل کلیدی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حساب‌رسان در بین حساب‌رسان باشد و نتایج نیز می‌تواند مورد استفاده مجامع حسابداری ایران جهت وضع قوانین و دستورالعمل‌های مربوط به قضاوت حرفه‌ای قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: قضاوت حرفه‌ای، تصمیم‌گیری حسابرس، غربالگری فازی، رتبه‌بندی فازی.

۱- مقدمه

دنیای تجاری و حرفه‌ای امروز، دستخوش تحولات بسیاری گردیده است. جهانی شدن نه تنها به تجارت، بلکه به حرفه‌های مختلف نیز تسری یافته است و به این ترتیب، تقاضا برای دقت نظر بیشتر نسبت به نتیجه کارهای حرفه‌ای افزایش یافته و دیگر نمی‌توان به سیستم‌ها و روش‌های سنتی اتکا کرد. حرفه حسابرسی نیز، از این موضوع مستثنی نیست. ابهام در درک نقش و اهمیت حسابرسی در چارچوب تصمیم‌گیری‌های شرکت‌ها باعث شده که حرفه حسابرسی بر خلاف کشورهای پیشرو دارای جایگاه مشخص و شفافیتی در نظام اقتصادی ایران نباشد، به گونه‌ای که در حال حاضر، اهمیت کار حسابرسان در شرکت‌ها اغلب از جهت الزام قانونی و جوابگویی مدیران نسبت به قانون، مفید تلقی می‌شود. بدیهی است که چنین نقشی، حسابرسی را از یک وضعیت پویا به حالت ایستا در خواهد آورد (اعتمادی و فخاری، ۱۳۸۳: ۹). از این رو به نظر می‌رسد که حرفه حسابرسی نتوانسته هم‌قدم با محیط به سرعت در حال تغییر خود گام بردارد و این موضوع در آینده منجر به منزوی و کمرنگ شدن نقش حسابرسان مستقل در محیط اقتصادی کشور می‌شود. از آنجا که مطابق با فرضیه‌ی اطلاعات، یکی از دلایل پشتوانه تقاضای استفاده کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده، سودمندی گزارش حسابرسی برای تصمیم‌گیری‌های است، در راستای تحقق این موضوع، گزارش حسابرسی بایستی حاوی اطلاعات با کیفیت باشد.

کیفیت، تعیین‌کننده عملکرد حسابرسی است و تابع عوامل متعددی مانند (قضاوت حرفه‌ای، دانش، تجربه و استقلال حسابرسان) است (فرانسیس^۱، ۲۰۱۱). قضاوت حرفه‌ای زیربنای حسابرسی و حسابداری است (تراتمن، ۲۰۰۶). پژوهشگران (اشتون^۲ و اشتون، ۱۹۹۵؛ نلسون و تان^۳، ۲۰۰۵؛ تراتمن، ۲۰۱۴؛ گرفت و همکاران، ۲۰۱۶) معتقدند که، قضاوت حرفه‌ای اهمیت زیادی در حسابداری و حسابرسی دارد و حسابرسان باید هنگام انجام فرآیند حسابرسی، در رابطه با میزان خطر قابل تحمل، شواهد لازم جهت جمع‌آوری اطلاعات و کفایت شواهد جمع‌آوری شده، تصمیم‌گیری کنند. افزون بر این، آن‌ها باید در مورد منطقی بودن برآوردهای حسابداری، قابلیت کاربرد روش‌های حسابداری در شرایط معین و همچنین کنترل‌های داخلی مربوط در طول دوره گزارشگری مالی، قضاوت حرفه‌ای نمایند (گرفت

و همکاران، ۲۰۱۶: ۱). با این وجود انجام قضاوت کامل یا کاملاً عاری از جانب‌داری بسیار دشوار است، چرا که ویژگی‌های محیطی^۴ (بودجه زمانی، پاسخگویی، محیط حسابداری، رقابت در بازار حسابرسی و ...)، رفتاری^۵ (دانش، تخصص، توانایی پردازش اطلاعات، بیش‌اطمینانی و ...) و وظیفه‌ای^۶ (شکل ارائه اطلاعات، پیچیدگی اطلاعات، ریسک و ...) حسابرسان مستقل بر نوع و شیوه کار آن‌ها در کشف انحراف‌ها مؤثر است و در نهایت این مسئله قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد (کوادرز^۷، ۲۰۰۹: ۱۴).

ایجاد فرصت‌های پژوهشی در برنامه حسابرسی (پیت^۸ و همکاران، ۱۹۷۶) و انتشار بیانیه‌ها توسط کمیته پردازش اطلاعات انسانی انجمن حسابداری آمریکا^۹ (۱۹۷۷) نیز موید آن است که قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی به‌عنوان یکی از زمینه‌های پژوهشی مهم مطرح است (سالومن و تراتمن، ۲۰۰۳: ۳۹۵). نیاز به انجام قضاوت حرفه‌ای ۲۴۴ مرتبه در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی نیز اشاره شده (مالا و چاند^{۱۰}، ۲۰۱۵: ۲ به نقل از پیلر^{۱۱}، ۲۰۰۵) و همچنین در استانداردهای مالی بین‌المللی که مبتنی بر اصول هستند به‌عنوان یک هنجار مورد تأکید قرار گرفته است.

از این رو، جهت دستیابی به افزایش کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، ضروری است که عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای آنان شناسایی و اولویت‌بندی شود. از آنجا که تاکنون پژوهش‌های جامعی در زمینه قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در داخل و خارج کشور، که اقدام به شناسایی و رتبه‌بندی سازه‌های محیطی، رفتاری و وظیفه‌ای کرده باشد، یافت نشده و با توجه به موارد بالا که حاکی از نقش مؤثر این عوامل است، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این پرسش اصلی است که:

- سازه‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان کدام اند؟
- سازه‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان با استفاده از فن فازی از چه وزن و اهمیتی برخوردارند؟

این پژوهش به دنبال کمک به ادبیات موضوع برای استناد شواهد تجربی بیشتر در این زمینه است، تا بدین وسیله، پس از شناسایی و اولویت‌بندی این مفاهیم در شرایط محیطی ایران، در صورت

⁷ Quadackers

⁸ Peat

⁹ Committee on Human Information Processing

¹⁰ Mala and Chand

¹¹ Pillar

¹ Francis

² Ashton

³ Nelson and Tan

⁴ Environmental

⁵ Behavioral

⁶ Task

متأثر از عواملی است که از آن جمله می‌توان عوامل محیط کار حسابرسی، ویژگی‌های حسابرس، شواهد، فرآیند تصمیم‌گیری و ویژگی‌های شخصیتی حسابرس را نام برد (کی پی‌ام جی، ۲۰۱۲). سازه‌های محیطی^۶ از جمله فشار زمانی (هوستون^۷، ۱۹۹۹)، رقابت در حق‌الزحمه حسابرسی (سایمون^۸، ۱۹۸۰)، حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی (مالا و چاند، ۲۰۱۵) و همچنین سازه‌های وظیفه‌ای^۹ از جمله نحوه‌ی ارائه اطلاعات، پیچیدگی و ریسک (مالا و چاند، ۲۰۱۵) نیز بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر می‌گذارند.

ادبیات نظری موجود در زمینه قضاوت و تصمیم‌گیری نشان می‌دهد که حسابرسان، مستعد «تمایلات ناخودآگاه خدمت به خود»^{۱۰} هستند، یعنی گرایش دارند که امور معقول و پذیرفتنی را با اموری که تأمین‌کننده منافع شخصی آن‌ها است، ترکیب کنند (بابکوک و لویسنترین^{۱۱}، ۱۹۹۷). تصور حسابرسان این است که فعالیت‌های خود را به صورت بی‌طرفانه انجام می‌دهند؛ اما در نتیجه این تمایلات ناخودآگاه، آن‌ها شواهد را از طریق یک لنز جانبدارانه^{۱۲} ارزیابی نموده و به صورت ندانسته شواهد را به صورت راهبردی ارزیابی می‌کنند و یا توجیهاتی که با نگرش‌های مخاطبان توانمند آن‌ها (صاحبکاران و شرکاء) همسو است، توسعه می‌دهند (مور^{۱۳} و همکاران، ۲۰۰۶). نگرانی‌های مربوط به منافع شخصی، مانند ارتقاء حرفه‌ای و با ادامه کار با صاحب‌کار حسابرسی، سبب ایجاد انگیزه در حسابرسان جهت اتخاذ تصمیماتی می‌شود که تأمین‌کننده اهداف مخاطبان آن‌ها است. حسابرسان درگیر استدلال انگیزشی شده و اهداف جهت‌دار آن‌ها، استدلال و توجیهات‌شان را جانبدارانه می‌کنند. به عبارت دیگر، آن‌ها در «توهم بی‌طرفی»^{۱۴} تصمیم‌گیری می‌کنند (جونز^{۱۵} و همکاران، ۲۰۰۸). بیزرمن (۱۹۹۷) نیز در مقاله‌ای تحت عنوان «امکان ناپذیری استقلال حسابرس» ادعان می‌دارد که برای حسابرسان غیرممکن است تا بی‌طرفی خود را کاملاً حفظ کنند و در هنگام ارزیابی رسوایی‌های حسابرسی نباید صرفاً بر فساد حسابرسان تمرکز نمود، چراکه سوگیری‌ها نه‌تنها وقتی که حسابرسان قضاوت‌های خود را گزارش می‌دهند، بلکه مدت‌ها قبل از آن یعنی در مرحله ناخودآگاه که تصمیمات اتخاذ می‌شوند، به شکلی ناخودآگاه به وجود می‌آیند (بیزرمن، ۱۹۹۷). در چنین محیط حسابرسی، هم کارایی و هم اثربخشی موردتوجه

دلالت، نتایج مطالعات پیشین به این محیط تعمیم داده شود و در نهایت یافته‌های آن در فعالیت‌های حسابرسی به کار رود. در ادامه مقاله پیشینه و مبانی نظری پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین روش پژوهش بیان می‌شود. در نهایت نتایج شناسایی شاخص‌ها و همچنین درجه اهمیت هر یک از شاخص‌ها مطرح شده، نتیجه‌گیری صورت می‌گیرد و با ذکر محدودیت‌ها و پیشنهادهای به پایان می‌رسد.

۲- مبانی نظری پژوهش

حسابرسی تنها درگیر دنیای بدهکار و بستانکار نیست، بلکه با مواردی مانند خطر، کنترل‌ها، اندازه‌گیری عملیات، و مدارک حسابرسی روبه‌رو است (نیچل، ۲۰۰۰). در نتیجه، فرآیند حسابرسی مستلزم انجام قضاوت‌های حرفه‌ای زیادی توسط حسابرسان است (جیبینس و سوارین^۱، ۱۹۹۵؛ لیبی، ۱۹۹۵؛ میسر^۲، ۱۹۹۵؛ سالومن و شیلدز^۳، ۱۹۹۵؛ چوی و کینگ^۴، ۲۰۰۵؛ تراتمن و همکاران، ۲۰۱۵).

قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است. تصمیم‌گیری مستلزم انتخاب از میان گزینه‌ها و موارد انتخاب است، در حالی که قضاوت شامل فرآیند شکل‌گیری نظر یا ارزیابی از طریق تشخیص و مقایسه است. قضاوت زیر مجموعه فرآیند تصمیم‌گیری است و برای اتخاذ یک تصمیم قضاوت‌های زیادی انجام می‌شود (تراتمن^۵ و همکاران، ۲۰۱۱: ۲۸۲). چارچوب قضاوت حرفه‌ای فرآیند سازمان‌یافته‌ای است که حسابداران و حسابرسان، با سطح مناسبی از دانش، تجربه و واقع‌بینی می‌توانند در موضوعات حسابداری بر اساس واقعیت‌ها و شرایط مربوط در چارچوب استانداردهای حسابداری ارائه شده اظهارنظر کنند (انجمن حسابداران خبره اسکاتلند، ۲۰۱۶: ۱).

با توجه به این که انجام قضاوت صحیح تا اندازه زیادی بستگی به میزان استفاده انسان از عقل و درایت دارد، اعمال یک قضاوت خوب به گونه یکنواخت در یک محیط کسب و کاری که پیوسته در حال افزایش پیچیدگی و پویایی، عدم اطمینان و فشار بالا است، مستلزم استفاده از یک فرآیند منظم است. این فرآیند

⁹ Task Structure

¹⁰ Unconscious Self-Serving Bias

¹¹ Babcock and Loewenstein

¹² Biased Lens

¹³ Moore

¹⁴ Illusion of Objectivity

¹⁵ Jones

¹ Gibbins and Swieringa

² Messier

³ Solomon and Shields

⁴ Choy and King

⁵ Trotman

⁶ Environmental Structure

⁷ Houston

⁸ Simunic

۱) تصمیم‌گیرنده از تمام گزینه‌ها و همه نتایج آگاهی ندارد. به‌بیان دیگر، افراد تشخیص می‌دهند که ادراک آنان از جهان، ساده است.

۲) کاوش محدودی برای کشف چند گزینه رضایت‌بخش صورت می‌دهد. به عبارت دیگر، تصمیم‌گیری بدون مشخص کردن همه گزینه‌ها برای افراد آسان‌تر است.

۳) افراد تصمیمی می‌گیرند که سطح آمل و آرزویش را برآورده سازد. به‌بیان دیگر، مدیران نخستین گزینه‌ای را که رضایت‌بخش بوده را انتخاب می‌کنند.

۴) افراد به روش‌های ابتکاری تصمیم می‌گیرند.

فیلیکس و کینی (۱۹۸۲) چارچوب و الگویی در خصوص ساختار شغلی حسابرسی جهت کمک به امر تصمیم‌گیری برای تحقیقات رفتاری در نظر گرفته‌اند که این فرآیند به پنج مرحله تقسیم شده است. عبدالحمیدی (۱۹۹۹) نیز با ارائه الگویی جدید، یک مرحله نهایی به این پنج مرحله اضافه کرد. این شش مرحله عبارت‌اند از (به نقل از خواجه‌وی و نوشادی، ۱۳۹۱: ۱۲۸):

مرحله اول: شناخت- شناخت به‌طور گسترده به‌عنوان جمع‌آوری اطلاعات درباره صاحب‌کار و محیطی که صاحب‌کار در آن فعالیت می‌کند، تعریف می‌شود. شناخت می‌تواند به‌عنوان یک پیش‌شرط برای تمهیدات برنامه‌ریزی در یک سطح استراتژیک تلقی شود. در این مرحله، اطلاعاتی در خصوص موقعیت جغرافیایی، اقتصاد و صنعتی که صاحب‌کار در آن فعالیت می‌کند، ماهیت عملیات صاحب‌کار، صلاحیت و خصوصیات اخلاقی کارکنان مالی و مدیریتی و ماهیت و ویژگی‌های سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی جمع‌آوری می‌شود.

مرحله دوم: درک ساختار کنترلی- این مرحله بر اساس مشاهده و پرس جو برای و توصیف رویه‌های بکار گرفته شده، سازماندهی می‌شود. اساساً این مرحله شامل ارزیابی اشتباهات موجود در سیستم حسابداری صاحب‌کار است، که کیفیت عملیات سیستم موجود با سیستم طراحی شده مقایسه می‌شود. مرحله سوم: آزمون کنترل‌ها- هدف این مرحله کسب اطمینان منطقی از رعایت رویه‌های تجویز شده کنترلی حسابداری است.

مرحله چهارم: آزمون‌های منحصربه‌فرد- هدف این مرحله، دستیابی به شواهد جهت آزمون صحت معاملات و مانده حساب‌ها و یا کشف خطاها و اشتباهات و عدم رعایت قوانین و مقررات

است و مهم است که افراد حرفه‌ای نه تنها بدانند در فرآیند قضاوت چگونه مشارکت نمایند، بلکه بدانند که در چه موقعیت‌هایی اسیر چالش‌های قضاوت و سوگیری می‌شوند (کی پی‌ام جی، ۲۰۱۲).

سوگیری‌های رفتاری به‌عنوان اشتباهات سیستماتیک در قضاوت حرفه‌ای تعریف شده است (پاینو^۱ و همکاران، ۲۰۱۴: ۱۸۸). پژوهشگران فهرست بلندی از انواع سوگیری‌های رفتاری را شناسایی و ارائه نموده‌اند. پژوهش‌های اخیر بیش از پنجاه نوع از سوگیری‌های رفتاری را معرفی کرده و این در حالی است که بسیاری از تمایلات رفتاری هنوز به‌روشنی مورد شناسایی قرار نگرفته است (پمپین^۲، ۲۰۰۶: ۵۷). تی‌ورسکی و کانمن^۳ (۱۹۷۴) که برای اولین بار مفهوم سوگیری شناختی را ارائه کردند، ادعان داشته‌اند که بشر از رویکرد کاوش شناختی^۴ استفاده می‌کند، به‌گونه‌ای که پیچیدگی قضاوت‌های احتمالی را کاهش دهد. به‌طورکلی این مکاشفه‌ها مفیدند، اما بعضاً منجر به خطای سیستماتیک می‌شوند (تی‌ورسکی و کانمن، ۱۹۷۴). آن‌ها دیدگاه خود از این کاوش و سوگیری را به این نحو بیان می‌کنند: در تصمیم‌گیری و قضاوت تحت شرایط عدم اطمینان، به نظر نمی‌رسد که افراد محاسبه‌ی شانس یا تئوری آماری پیش‌بینی را دنبال کنند. در عوض، آن‌ها به شمار محدودی از اکتشافات خود بر مبنای تجربه اتکا می‌کنند و گاهی تفاوت‌های معقولی را نتیجه می‌دهند و در بعضی مواقع نیز منجر به خطای منظم و شدید می‌شوند (پمپین، ۲۰۰۶: ۵۸).

از این‌رو در گذشته تعداد مطالعات رفتاری در حسابرسی افزایش یافته و پژوهشگران زیادی تلاش کرده‌اند که به بررسی ارتباط بین اطلاعات رفتارهای انسانی و جنبه‌های مختلف تئوری و نظریه‌های تصمیم‌گیری رفتاری بپردازند. مطابق با الگوی «اداری تصمیم‌گیرنده» که توسط سایمون (۱۹۶۰) ارائه شده است، تصمیم‌گیرنده کاملاً عقلایی عمل نمی‌کند، بلکه عقلانیت را فقط در محدوده‌ای اعمال می‌کند که توسط زمینه تحمیل شده، یا از طریق ادراک از گزینه و توان استفاده از الگوی تصمیم و مانند آن‌ها به‌دست آمده است. درحالی‌که هدف الگوی انسان اقتصادی، خوب تعریف شده است، ولی هدف الگوی اداری می‌تواند با دریافت شواهدی از موفقیت یا شکست تغییر یابد (میرمحمدی و هادوی‌نیا، ۱۳۸۷: ۳۵). الگوی اداری تصمیم‌گیرنده بر پیش‌فرض‌های زیر استوار است (میرمحمدی و هادوی‌نیا، ۱۳۸۷: ۳۶ به نقل از سایمون، ۱۹۶۰ و لانگلی، ۱۹۹۵):

³ Tversky and Kahneman

⁴ Cognitive Exploration

¹ Paino

² Pompian

است. این آزمون‌ها هنگامی که اهداف حسابرسان تعیین این است که آیا مقدار ریالی یک مانده حساب به صورت بااهمیت تحریف شده است یا خیر به کار گرفته می‌شود.

مرحله پنجم: اظهارنظر - پس از اینکه فرآیند ارزیابی برای همه عناصر صورت‌های مالی انجام شد، شواهد پشتوانه عناصر صورت‌های مالی به گونه‌ای مناسب جمع‌آوری می‌شود و بعد از آن حسابرسان جهت ارائه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی اقدام می‌کنند. حسابرسان در این مرحله نظر خود را نسبت به صورت‌های مالی به صورت مختصر و به شکل رسمی به صاحب‌کار مکاتبه می‌کنند.

مرحله ششم - گزارشگری صورت‌های مالی: اگرچه حسابرسان گزارش حسابرسی را منتشر می‌کنند، ولی مدیریت نسبت به صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن مسئولیت دارد.

با این حال تصمیم‌گیری رفتاری به دلیل عظمت و پیچیدگی مسائل مربوط به رفتار انسان، به طور کامل قابل توضیح نیست (عبدالحمیدی و رایت، ۱۹۸۷) و از آنجا که حسابرسان در انجام فرآیند حسابرسی همواره به دنبال کسب شواهد و اسناد و مدارک مثبت در راستای ادعاهای مدیریت می‌باشند و باید درباره این شواهد اظهار نظر حرفه‌ای و تصمیم‌گیری کنند، از این رو به نظر می‌رسد با توجه به شرایط زمانی و محدودیت‌های شناختی اشاره شده در الگوی اداری تصمیم‌گیرنده، از این الگو در قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده کنند، هر چند که در این زمینه ادبیات پراکنده‌ای وجود دارد.

۳- پیشینه پژوهش

۳-۱- پیشینه خارجی

اولین پژوهشی که به بررسی قضاوت حسابرسان پرداخت، اشتون (۱۹۷۴) بود که اجماع، ثبات و استفاده علامت در قضاوت فردی حسابرسان را مورد بررسی قرار داد. اشتون از این الگو برای بررسی ارزیابی حسابرسان از قوت سیستم کنترل داخلی استفاده کرد و خودبینشی حسابرسان را بررسی نمود. سه یافته مهم پژوهش اشتون که زمینه‌ای برای پژوهش‌های بعدی شد، عبارت‌اند از:

- ۱) درجه بالایی از اجماع بین آزمودنی‌ها (حسابرسان) در مقایسه با خبرگان در دیگر زمینه‌ها وجود دارد.
- ۲) حسابرسان هر علامت را مستقل از علامت دیگر پردازش می‌کنند.

۳) تفاوت در میزان استفاده از علامت‌های اطلاعاتی، به میزان عدم یکنواختی بین قضاوت حسابرسان مرتبط است.

تورنر^۲ (۲۰۰۱) اثر ترجیحات بازبینی کننده (پاسخگویی) بر استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی را بررسی کرد. ریچ^۳ (۲۰۰۴) به مرحله پیچیده‌ای از فرآیند قضاوت بازبینی کننده توجه کرد و در آن بازبینی کننده، قوت و ضعف کار تهیه‌کننده را ارزیابی کرد. او به این نتیجه رسید که میزان وارد جزییات شدن بازبینی کننده، تحت تأثیر انتظارات وی درباره صاحب‌کار و تهیه‌کننده قرار دارد.

کنت^۴ و همکاران (۲۰۰۶) چهارده ویژگی روان‌شناختی پیشنهادی شانتیو برای خبرگان را در هر یک از مراحل حسابرسی بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد همه‌ی این ویژگی‌ها در چهار مرحله حسابرسی (برنامه‌ریزی، آزمون معاملات، آزمون جزئیات مانده‌ها و تلخیص نتایج)، حائز اهمیت‌اند، اما میزان اهمیت هر یک از ویژگی‌ها در هر گام متفاوت است.

تراتمن و همکاران (۲۰۱۱) اقدام به تحلیل محتوای ۵۷۴۵ مقاله در حوزه قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری بین سال‌های ۱۹۷۰ الی ۲۰۰۹ کردند. هدف آن‌ها ایجاد انگیزه بیش‌تر در پژوهشگران جهت انجام پژوهش در این حوزه بود. یافته‌های مطالعه نشان داد که قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری در ابتدا آزمایشگاهی بوده‌اند. استفاده از طرح آزمایشگاهی زمانی مفید است که پژوهشگر به دنبال تعیین علیت باشد، اما برای تعیین میزان علیت مفید نیست. این طرح‌ها برای آزمون مواردی که در عمل وجود ندارند، مفید هستند. بسیاری از پرسش‌هایی که برای پژوهشگران در دهه ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ مطرح بود، در دوره‌های بعد با یک تئوری بهتر و طرح پژوهشی برتر به آن پاسخ داده شد. اگرچه استفاده از رویکرد تسخیر خط‌مشی غالب مدل لنز در دهه ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ رایج بود، اما تمایل پژوهشگران در دوره‌های بعد، تأکید بر شناخت بود. در دهه ۲۰۰۰ تعداد زیادی عوامل محیطی وارد بحث قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری شد. روش‌های بهبود عملکرد اگرچه بستگی به پیچیدگی‌های وظایف مختلف دارد، اما چیزی که بین متخصصان عمومیت دارد این است که عملکرد قضاوتی تابعی از توانایی، دانش، محیط و انگیزه است.

ملا و چاند^۵ (۲۰۱۵) به تحلیل محتوای مقالات منتشر شده در ده مجله‌ی معتبر حسابداری در مورد قضاوت و تصمیم‌گیری حسابداری و حسابرسی طی سال‌های ۱۹۸۰ الی ۲۰۱۰ کرده و مطابق با پژوهش بونر (۱۹۹۰) این مقالات را به سه طبقه کلی

⁴ Kent

⁵ Mala and Chand

¹ Abdolmohammadi and Wright

² Turner

³ Rich

متغیرهای شخصیتی (انفرادی)، وظیفه‌ای و محیطی طبقه‌بندی کردند. آن‌ها اذعان داشتند که این طبقه‌بندی هرچند مفید بوده، اما ممکن است که بین این متغیرها در طبقه‌های مختلف رابطه متقابل وجود داشته باشد، که باید در پژوهش‌های آینده مورد توجه قرار گیرند.

تراتمن و همکاران (۲۰۱۵) نیز به بررسی قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری گروهی در حسابرسی با تمرکز به سه حوزه فرآیند سلسله مراتبی، طوفان مغزی، و مشاوره (بحث گروهی) با واحد مورد رسیدگی کردند. آن‌ها اذعان داشته‌اند که جهت بهبود کیفیت قضاوت حسابرسان، در پژوهش‌های آینده از نظرات حسابرسان نیز در پژوهش‌ها استفاده شود.

گریفیت^۱ و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تحولات اخیر پژوهش‌های قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری برای درک بینشی نسبت به دو ایده‌ای که در این زمینه وجود داشته و می‌تواند به‌عنوان یک اهرم برای آزمون و بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان استفاده شود، پرداختند. این ایده‌ها عبارت‌اند از: ۱- تفکر و استدلال انسان که می‌تواند با یک الگوی دو فرآیندی توصیف شود و ۲- اهداف آگاه و ناآگاه که باعث شناخت می‌شود. دو ایده بالا که در اکثر پژوهش‌های قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری منتشر شده است، نوید بهبود فرآیند قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری در آینده را می‌دهد. از این رو گریفیت و همکاران (۲۰۱۶) این ایده‌ها را بسط داده و چارچوبی را ارائه کرده‌اند که باعث بهبود کیفیت حسابرسی با افزایش درک استفاده‌کنندگان نسبت به فرآیند قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان و عواملی که بر آن تأثیر می‌گذارد، می‌شود.

لاتان و همکاران (۲۰۱۷) با بهره‌گیری از الگوی جامع تصمیم‌گیری اخلاقی شوارتز (۲۰۱۶) اثر عوامل غیرمنطقی را بر تصمیم حسابرسان جامعه حسابداران کشور اندونزی نسبت به هشداردهی تخلفات همکاران خود مورد بررسی قرار دادند. بر اساس یافته‌های آنان، نیت هشداردهی، بستگی به ادراک اخلاقی و قضاوت اخلاقی داشته و این ارتباط بر اثر عواملی همچون احساسات و شدت مسئله اخلاقی تحت تأثیر قرار گرفته و تعدیل می‌شود.

حلیم و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی اقدام به بررسی عوامل اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان ردر کشور مالزی کردند. یافته‌های پژوهش آنان نشان می‌دهد که جایگاه سازمانی و تجربه رابطه مثبت و معناداری با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داشته و

متغیرهای جنسیت حسابرسان، دانش حسابرسان و اندازه شرکت صاحبکار رابطه معناداری با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان ندارند. بوکارو^۲ (۲۰۱۹) در پژوهشی نشان داد که جهت بهبود کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به منظور جلوگیری از مکانیکی شدن فرآیند حسابرسی، باید طرز تفکر حسابرسان تغییر کرده و حسابرسان در شرایط پیچیده با به‌کارگیری دیدگاه تفکر سیستمی می‌توانند قضاوت بهتری داشته باشند.

شفر^۳ و شفر (۲۰۱۹) در پژوهشی اقدام به بررسی تأثیر عوامل فردی، مسئولیت‌پذیری و تجربه حسابرسان بر ریسک تخلف به هنگام قضاوت حرفه‌ای حسابرسان کردند. نتایج نشان می‌دهد که ارتباط نزدیک دوطرفه با صاحب‌کار در حسابرسان با تجربه منجر به کاهش ریسک قضاوت حرفه‌ای در مورد کلاهبرداری یا تخلف ضابط‌کار می‌شود؛ با این وجود مسئولیت-پذیری حسابرسان این رابطه را تعدیل می‌کند.

اخیرا شتودینر و کلین^۴ (۲۰۲۰) اقدام به بررسی تأثیر جنسیت بر قضاوت غیراخلاقی حسابداران کردند. با نشان دادن تصاویر رفتارهای غیراخلاقی به ۴۱۰۲ فرد مختلف نتایج نشان داد که از دید جامعه آماری رفتارهای غیراخلاقی مردان، اخلاقی-تر از رفتارهای غیر اخلاقی زنان می‌باشد.

۲-۳- پیشینه داخلی

همچنین خواجه‌ای و نوشادی (۱۳۹۱) در پژوهشی اقدام به ارائه نقش الگوهای رفتاری و الگوهای تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان کردند. یافته‌های مطالعه نشان داد که توجه به ویژگی‌های فردی، الگوهای رفتاری و الگوهای تصمیم‌گیری منجر به بهبود کیفیت قضاوت در مراحل مختلف حسابرسی می‌شود و پژوهش‌های کافی در زمینه‌ی حالات فردی و احساسی تیم حسابرسی انجام نشده است. برخی ویژگی‌های فردی مانند حالات عاطفی و احساسی حسابرسان که در نتیجه محدودیت-هایی مانند فشار زمانی و محدودیت‌های بودجه‌ای با آن مواجه می‌شوند، ممکن است بر عملیات حسابرسی نیز تأثیر بگذارند.

برادران حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۳) اقدام به بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی با استفاده از گزارش مدیران سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی طی دوره‌ی زمانی ۸۷ الی ۸۹ نمودند. نتایج مطالعه حاکی از آن است که روان رنجوری بر نوع اظهارنظر حسابرسان و تعداد بند شرط گزارش حسابرسی تأثیر معنادار و منفی و بر تعداد بند بعد از اظهارنظر تأثیر معنادار و مثبت دارد،

³ Schafer

⁴ Shtudiner and Klein

¹ Griffith

² Bucaro

در بخش‌های خصوصی و دولتی، حسابرسان زن و مرد و رتبه‌های شغلی حسابرسی با هم برابر است.

سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) اقدام به بررسی تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان شاغل در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران کردند. نتایج نشان داد که خوش بینی، اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود.

حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) اقدام به بررسی تاثیر حرفه‌ای-گرایبی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان با استفاده از پرسشنامه‌های استاندارد و فیش برداری بین ۵۵۵ نفر از حسابرسان و حسابداران حرفه‌ای شاغل در این حرفه با کمک روش آماری تحلیل عاملی تاییدی و تکنیک مدل سازی PLS با استفاده از نرم افزار Smart PLS2 کردند. نتایج نشان داد که حرفه‌ای‌گرایی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تاثیرگذار است. همچنین نتایج نشان داد قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیرگذار است؛ اما حرفه‌ای‌گرایی تاثیر بر حل تعارض بین حسابرس و مدیریت ندارد و قضاوت حرفه‌ای نقش میانجی در تاثیرگذاری حرفه‌ای-گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا نمی‌کند.

جاویدی و همکاران (۱۳۹۷) اقدام به بررسی تاثیر گرایش طرز فکر تفسیر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس: مبتنی بر تئوری سطح تفسیر فاصله روانی طی سال ۱۳۹۶ در بین ۲۱۱ نفر از حسابرسان مستقل شاغل در حرفه حسابرسی کردند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد؛ حسابرسانی که گرایش طرز فکر انتزاعی در نتیجه کار حسابرسی قبلی نامرتبب اتخاذ کرده‌اند، نسبت به هم‌تایان خود که گرایش طرز فکر واقعی اتخاذ کرده‌اند، ارزیابی احتمال پایین‌تری برای وقوع یک رویداد ارایه می‌کنند و فاصله روانی به‌طور نظام‌مند قضاوت افراد را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

اکبری‌نفت‌چالی و همکاران (۱۳۹۸) اقدام به بررسی تاثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان از طریق پرسشنامه‌ای که بین ۱۲۸ نفر از حسابرسان توزیع شد، کردند. آن‌ها اذعان داشته که فرآیند حسابرسی متأثر از ویژگی‌های فردی حسابرس است، لذا انتظار می‌رود تا حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت خود دچار سوگیری‌های شناختی گردد. نتایج پژوهش با استفاده از تحلیل مسیر در معادلات ساختاری نشان می‌دهد که تجربه در حسابرسان با تجربه بالا توانسته تا اثر پیشگویی کامبخش را تعدیل نماید. به همین خاطر بهتر است از طریق آموزش موجب آشنایی حسابرسان با تجربه کم با این پدیده شده تا اثر آن را بر روی تصمیم‌های خود در نظر داشته باشند.

ولیان و همکاران (۱۳۹۸) اقدام به مفهوم‌سازی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان بر اساس تحلیل داده‌بنیاد کردند. یافته‌های آنان، تحقیقات مفهومی قبلی در زمینه خرد یا دانایی

ولی بر نوع بند شرط گزارش حسابرس تأثیری معنادار ندارد. برون‌گرایی بر نوع اظهارنظر حسابرس، نوع بند شرط، تعداد بند شرط و تعداد بند بعد از اظهارنظر تأثیر معنادار و منفی دارد. انعطاف‌پذیری بر نوع بند شرط تأثیر معنادار و مثبت ولی بر تعداد بند شرط، نوع اظهارنظر حسابرس و تعداد بند بعد از اظهارنظر تأثیری معنادار ندارد. توافق‌پذیری بر نوع اظهارنظر حسابرس، نوع بند شرط، تعداد بند شرط و تعداد بند بعد از اظهارنظر معنادار و مثبت بودن بر تعداد بند بعد از اظهارنظر تأثیر معنادار و مثبت دارد ولی بر نوع اظهارنظر، نوع بند شرط و تعداد بند شرط تأثیری معنادار ندارد.

رؤیایی و همکاران (۱۳۹۳) نیز اقدام به بررسی ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل حسابرسان مستقل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران کردند. نتایج مطالعه که با استفاده از پیمایش نظرات ۱۵۰ حسابرس مستقل به‌عنوان نمونه آماری و همچنین استفاده از پرسشنامه تعدیل‌شده هرت و همکاران به دست آمد، حاکی از آن است که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

مرشدی‌پور و همکاران (۱۳۹۵) اقدام به شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات با توزیع پرسش‌نامه بین ۱۶۳ حسابرس عضو جامعه حسابداران رسمی کردند. پس از جمع‌آوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل آن‌ها با استفاده از روش تحلیل عاملی، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که پاسخگویی عامل مهم دیگری است که بر کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات اثر می‌گذارد. حسابرسان نیز چنانچه در معرض پاسخگویی نسبت به کارهای خود و از جمله مهم‌ترین آن‌ها قضاوت حرفه‌ای، نباشند، دلیلی برای صرف هزینه جهت ارتقای قضاوت خود نخواهند کرد، ولی چنانچه خود را در معرض پاسخگویی در مقابل ارکان ناظر حرفه‌ای یا در مقابل شکایاتی که از طرف ذی‌نفعان از آن‌ها می‌شود، قرار گیرند، تلاش لازم را برای ارتقای کیفیت قضاوت حرفه‌ای خود خواهند کرد.

وهاب‌زاده گردودباری و بنی‌مهد (۱۳۹۵) اقدام به بررسی ارتباط میان مولفه فرهنگی رابطه‌مداری و قضاوت اخلاقی حسابرسان در بین ۲۹۱ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی را بر اساس نظریه پیوندهای اجتماعی با استفاده از رگرسیون لاجستیک کردند. نتایج پژوهش نشان داد که رابطه مستقیم و معنی‌دار بین قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان و رابطه‌مداری وجود دارد؛ هم‌چنین سطح رابطه‌مداری و قضاوت اخلاقی در میان حسابرسان شاغل

را هم تأیید کرده و هم به چالش می‌کشد و روشی عملی برای تصمیم‌گیری بخردانه حسابرسان ارائه می‌دهد. این پژوهش، به دلیل وسعت‌دادن به دیدگاه عملیاتی خرد یا حکمت در حسابرسان و درک بیشتر ماهیت پیچیده تصمیم‌گیری در فضای حرفه‌ای حسابرسی، از اهمیت بسزایی برخوردار است. از دیدگاه حسابرسان، بسط و توسعه توانایی تصمیم‌گیری بخردانه در شرایط واقعی، به رویکرد منسجم و چند بعدی نیاز دارد که باید به افراد آموزش داده شود.

حسینی و رسولی (۱۳۹۸) اقدام به تجزیه و تحلیلی تئوریک از ادبیات قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و روش‌های اندازه‌گیری آن با استفاده از روش کیفی فرا ترکیب کردند. با بررسی پژوهش‌های انجام شده در خصوص قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، عوامل تعیین کننده و اثر گذار بر قضاوت را در سه حوزه شامل متغیرهای شخصیتی (دانش، تجربه، پردازش اطلاعات، ابزارهای کمک به تصمیم‌گیری و باورهای قبلی)، متغیرهای کاری (شامل شکل ارائه، پیچیدگی کار و ریسک) و متغیرهای محیطی (شامل حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی، فشار زمانی، فرایند پردازش اطلاعات به شکل گروهی در مقابل پردازش فردی، حسابداری) طبقه‌بندی نمودند، که هر سه حوزه اجزای جدایی ناپذیر از قضاوت هستند و در نظر گرفتن همه عوامل در بررسی کیفیت قضاوت ضروری می‌باشد.

۳-۳- نقد پژوهش‌های پیشین

ادبیات موجود اهمیت سازه‌های مؤثر در قضاوت حسابرسان را روشن می‌سازد و در زمینه قضاوت حرفه‌ای حسابرسان نیز حاکی از تأثیر سازه‌های محیطی، رفتاری و وظیفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان است. اما این سازه‌ها در مطالعات مربوط به سایر کشورها به صورت پراکنده اشاره شده (بونر، ۱۹۹۰؛ مالا و چاند، ۲۰۱۴) و در پژوهش‌های داخلی تنها خوش‌طینت و بیستانیان (۱۳۸۶) به مطالعه تعداد محدودی متغیرهای محیطی (وجود برنامه‌ها و چک‌لیست‌های حسابرسی) پرداخته‌اند. خواجه‌وی و نوشادی (۱۳۹۱) نیز در پژوهش خود به اهمیت این سازه‌ها اشاره و بیان می‌کنند که برخی ویژگی‌های فردی حسابرسان مانند حالات عاطفی و احساسی، که در نتیجه محدودیت‌هایی همچون فشار زمانی و محدودیت‌های بودجه‌ای با آن مواجه می‌شوند، مستلزم تحقیق و بررسی بیشتر هستند. افزون بر این، در هیچ‌یک از مطالعات داخلی و خارجی مربوط در این زمینه، از فن‌های نوین (مانند فن غربالگری فازی و رتبه‌بندی

فازی) جهت شناسایی و رتبه‌بندی سازه‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان استفاده نشده و مورد آزمون تجربی قرار نگرفته است. در پژوهش حاضر ضمن بررسی جامع سازه‌های محیطی، رفتاری و وظیفه‌ای از این فن‌ها جهت گسترش بحث قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در ایران استفاده خواهد شد و به گونه تجربی مورد آزمون قرار می‌گیرند.

۴- پرسش‌های پژوهش

با عنایت به موضوع هدف و مبانی نظری پژوهش، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به دو سوال زیر است:

- ۱) عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان با استفاده از فن غربالگری فازی کدامند؟
- ۲) درجه اهمیت عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان با استفاده از رویکرد فازی به چه صورت است؟
- ۳) کدام یک از سازه‌های محیطی، رفتاری و وظیفه‌ای تأثیر بیشتری بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان دارند؟

۵- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به پرسش‌های پژوهش و جهت دستیابی به اهداف پژوهش، فرضیه‌های زیر طراحی شده است:

- فرضیه اول:** تأثیر سازه‌های محیطی بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بیشتر از سازه‌های وظیفه‌ای است.
- فرضیه دوم:** تأثیر سازه محیطی بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بیشتر از سازه‌های رفتاری است.
- فرضیه سوم:** تأثیر سازه وظیفه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان بیشتر از سازه‌های رفتاری است.

۶- روش پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های کمی است که از روش علمی ساخت و اثبات تجربی استفاده می‌کند (نمازی، ۱۳۸۲) و از آنجا که به دنبال توسعه‌ی کاربردی دانش در یک زمینه خاص و بهبود درک نسبت به مسئله فرا روی حرفه و یافتن راه‌حلی برای آن است؛ کاربردی بوده (سرمد و همکاران، ۱۳۹۰)، از نظر ماهیتی، پیمایشی و به لحاظ منطبق گردآوری داده‌ها از نوع استقرای-قیاسی است؛ بدین منظور ابتدا با بررسی مبانی نظری پژوهش و با به‌کارگیری فن تحلیل محتوای مطابق با پژوهش نمازی و همکاران (۱۳۹۶) شاخص‌های رفتاری^۱، ساختاری و وظیفه‌ای

^۱ مقصود ویژگی‌های فردی تصمیم‌گیرنده (حسابرس) یا فرآیندهای پردازش اطلاعات، برای شناخت، هنگام قضاوت و تصمیم‌گیری است.

پانل حضور داشتند. در روش‌شناسی کیفی پژوهشگر به جای متغیر، با سازه که مفهومی با معناست ارتباط دارد. در اینجا بحث از مفهوم معنا، به جای متغیر است (ایمان، ۱۳۹۳). شیوه نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی-میدانی، نمونه‌گیری کیفی است که به آن نمونه‌گیری هدفمند یا «نمونه‌گیری نظری» نیز گفته می‌شود (استراوس و کربن، ۱۹۹۰). در این نوع از نمونه‌گیری می‌توان از افراد، رویدادها، فضاها و موقعیت‌ها نمونه‌گیری کرد. برای گردآوری اطلاعات پژوهشگر با افرادی تماس برقرار می‌کند که در زمینه پژوهش مورد بررسی یا جنبه‌هایی از آن دارای اطلاعات و شناخت مناسب و کافی باشند. همچنین در روش قضاوتی (هدفمند) نمونه‌ها به صورت غیر تصادفی و بر اساس ویژگی‌های خاصی که دارند، برگزیده می‌شوند (جلالی، ۱۳۹۱: ۳۱۴). جدول (۱) اطلاعات لازم را در این زمینه ارائه می‌دهد.

مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس شناسایی و در قالب چک لیست امتیازی تهیه و تدوین شد و بر مبنای قیاسی تلاش می‌شود از طریق روش غربالگری فازی شاخص‌های پژوهش تایید شوند، سپس بر اساس رویکرد فازی علل مهم و مؤثر تاثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان اولویت‌بندی می‌شود.

مشارکت کنندگان پژوهش حاضر از طریق نمونه‌گیری نظری^۱ انتخاب شدند، در بخش انجام غربالگری فازی و همچنین رتبه‌بندی شاخص‌ها، تعداد ۱۵ نفر از متخصصان شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی، مدیران شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی و همچنین استادان دانشگاه که در زمینه قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری و همچنین حسابرسی صاحب‌نظر هستند و نسبت به سازه‌های مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان شناخت کافی دارند؛ به عنوان اعضای

جدول ۱- مشخصات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان در تکمیل پرسش‌نامه‌ها

تعداد		متغیر	تعداد		متغیر
۱۲	دکتری	مدرک تحصیلی	۱۵	مرد	جنسیت
۳	کارشناسی ارشد		۰	زن	
۱۳	حسابداری	رشته تحصیلی	۲	۳۰-۴۰	سن
۲	روانشناسی		۸	۴۰-۵۰	
			۵	۵۰-۶۰	
۸	عضو جامعه حسابداران رسمی و استاد دانشگاه	محل کار	۳	۱۰-۱۵	سابقه کار
۶	عضو جامعه حسابداران رسمی		۷	۱۵-۲۰	
۳	استاد دانشگاه		۴	۲۰-۲۵	
			۱	بیش از ۲۵ سال	

شاخص‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان مشخص شدند و در حقیقت، به پرسش نخست پژوهش پاسخ داده شد. در گام بعد با استفاده مجدد از پرسشنامه‌ای (طبق طیف ۵ گزینه‌ای از بسیار کم تا بسیار زیاد) که حاوی شاخص‌های شناسایی شده در مرحله قبل بود (۴۰ شاخص)، از خبرگان خواسته شد تا به هر یک از شاخص‌ها از جنبه میزان اهمیت در فرآیند قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان اعلام نظر نمایند؛ که در نهایت، پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده با استفاده از روش فازی تجزیه و تحلیل شدند.

برای پاسخگویی به سؤال‌های پژوهش، ابتدا با مراجعه به پژوهش‌های پیشین در زمینه مطالعه حاضر، و با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی مطابق با پژوهش نمازی و همکاران (۱۳۹۶) کلیه شاخص‌های ارائه شده پژوهشگران احصا شد. سپس، موارد مشابه مشخص و عناوین قابل ادغام نیز در یکدیگر ادغام شدند. در نهایت، پرسشنامه‌ای محقق ساخته شامل ۵۰ شاخص طراحی و براساس روش غربالگری فازی (آذر و فرجی، ۱۳۸۷)، میان ۱۵ نفر از خبرگان توزیع و از آن‌ها خواسته شد تا درباره هر یک از شاخص‌های پیشنهادی از جنبه میزان اهمیت نظر خود را در قالب طیف ۷ گزینه‌ای (از بسیار کم اهمیت تا بسیار با اهمیت) اعلام کنند. سپس، با جمع‌آوری پرسشنامه‌ها و تجزیه و تحلیل آن‌ها با استفاده از روش غربالگری فازی

^۱ Theoretical Sampling

۶-۱- غربالگری فازی

به‌عنوان مناسب‌ترین گزینه تشخیص داده باشد، آنگاه چگونه آن عامل برگزیده خواهد شد.

جدول ۲- مقیاس‌های زبانی برای ارزیابی معیارها و گزینه‌ها

مقدار زبانی	نماد تعریف شده	واژه زبانی
Outstanding (OU)	S ₇	فوق‌العاده مهم
Very high (VH)	S ₆	بسیار مهم
High (H)	S ₅	مهم
Medium (M)	S ₄	متوسط
Low (L)	S ₃	کم اهمیت
Very Low (VL)	S ₂	بسیار کم اهمیت
None (N)	S ₁	فوق‌العاده بی اهمیت

(یاگر، ۱۹۹۳: ۲۵۶)

یک تابع تجمیع نظر اعضای تیم تصمیم‌گیرنده (Q) برای منطقی بودن باید دارای ویژگی‌های زیر باشد (آذر و فرجی، ۱۳۸۷):
الف) اگر تعداد بیشتری از افراد خبره توافق داشته باشند، درجه اقتناع تصمیم‌گیرنده بیشتر خواهد بود:

$$Q(K) \geq Q(K') \quad K \geq K' \quad (1)$$

ب) اگر تمام افراد خبره راضی باشند، میزان رضایت باید در بالاترین سطح ممکن باشد:

$$Q(l) = S_7 \quad (2)$$

ج) اگر تیم تصمیم‌گیرنده نیازمند به حمایت همه اعضای تیم باشد، آنگاه داریم:

$$Q(k) = S_1 \quad k < l \quad (3)$$

$$Q(l) = S_7 \quad k = l$$

د) اگر حمایت فقط یک نفر از اعضای تیم تصمیم‌گیری برای با ارزش دانستن یک گزینه کافی باشد، آنگاه داریم:

$$Q(k) = S_7 \quad k = 1, 2, 3, \dots, l \quad (4)$$

ه) اگر حمایت حداقل m عضو تیم تصمیم‌گیرنده برای ملاحظه کردن گزینه کافی باشد، آنگاه داریم:

$$Q(k) = S_1 \quad k < m \quad (5)$$

$$Q(k) = S_7 \quad k \geq m$$

تابع اجماع به‌صورت زیر تعریف می‌شود:

$$Q_A(k) = S_{b(k)}$$

$$b(k) = \text{INT} \left[1 + \left(k \frac{q-1}{r} \right) \right] \quad (6)$$

مسائل تصمیم‌گیری چندشاخصه مستلزم ارزیابی و تعیین ارزش عملکردی موضوع‌ها و پدیده‌های مورد مطالعه و نیازمند غربالگری، شناسایی و انتخاب شاخص‌های کلیدی و مهم ارزیابی هستند. مسائل غربالگری با زیرمجموعه‌های بزرگی (X) از مجموعه گزینه‌های ممکن شروع می‌شوند (کانر و رابرتس، ۲۰۱۳).

فرایند انتخاب یک زیرمجموعه A از X فرایند غربالگری نامیده می‌شود. هر گزینه اساساً با حداقل اطلاعات مورد نیاز که مبین مناسب بودن آن به‌عنوان بهترین گزینه است، توصیف می‌شود و در بررسی‌های بعدی از آن برای انتخاب یک زیرمجموعه A از X استفاده می‌شود. همچنین مسائل غربالگری ضمن داشتن مشخصه حداقل اطلاعات، عموماً در برگزیده مشارکت چندین نفر در فرایند تصمیم‌گیری هستند. البته، واقعیت وجود حداقل اطلاعات درباره گزینه‌ها/معیارها به‌دلیل محدود کردن عملیات لازم برای ترکیب نظرهای چندین نفر مسئله را پیچیده‌تر می‌کند. یاگر (۱۹۹۳) روشی به نام سیستم غربالگری فازی برای مدیریت این فرآیند پیشنهاد کرد که می‌تواند با ملاحظه حداقل اطلاعات (کمبود اطلاعات جزئی در ارتباط با معیارها) اجماع لازم را فراهم آورد (آذر و فرجی، ۱۳۸۷).

غربالگری فازی فرایندی دو مرحله‌ای به شرح زیر است:

الف. کسب اطلاعات و دانش از اعضای تیم تصمیم‌گیرنده. در این مرحله از اعضای تیم تصمیم‌گیرنده خواسته می‌شود تا قضاوت خود را درباره میزان درجه اهمیت هر معیار یا درجه تأمین هر معیار با گزینه‌های تصمیم به‌صورت واژه‌های زبانی تعریف شده در جدول (۲) بیان کنند که مبتنی بر مقیاس ترتیبی خطی است.

ب. تلفیق و تجمیع قضاوت زبانی اعضای تیم تصمیم‌گیرنده. در این مرحله قضاوت‌ها و ارجحیت‌های فازی هر عضو تیم تصمیم‌گیرنده درباره درجات اهمیت هر معیار یا درجه تأمین هر معیار با گزینه‌های تصمیم با همدیگر تلفیق و تجمیع می‌شوند تا ارزش واحدی برای هر عامل به‌دست آید. اولین گام در این مرحله یک تابع تجمیع (Q) برای بدنه تصمیم‌گیری است. این تابع مبین توافق تعداد مشخصی از اعضای تیم تصمیم‌گیرنده درباره درجه اهمیت هر معیار یا درجه تأمین هر معیار توسط گزینه‌های تصمیم و غربال شدن آن عامل به‌عنوان شاخص کلیدی یا انتخاب آن گزینه به‌عنوان مناسب‌ترین گزینه است. بر این اساس، برای هر عامل i بدنه تصمیم‌گیری یک ارزش Q(k) فراهم می‌کند. Q(k) بیان می‌دارد که اگر عضو k نخست عامل i را به‌عنوان یک شاخص کلیدی و سپس، انتخاب آن گزینه را

۷- یافته‌ها

همانطور که بیان شد، برای پاسخگویی به پرسش نخست پژوهش از روش غربالگری فازی استفاده شد. در این مرحله ابتدا سطر a_j تعیین شد. برای نمونه، a_1 به صورت زیر محاسبه می‌شود:

در رابطه زیر q تعداد نقاط در مقیاس انتخاب شده است که در اینجا به دلیل طیف ۷ تایی پرسشنامه غربالگری فازی (بی- اهمیت تا بسیار مهم) برابر با ۷ می‌شود، r بیانگر تعداد افراد خبره مشارکت‌کننده در فرایند تصمیم‌گیری است که برابر با ۱۵ می‌شود و k شماره خبره مورد نظر است.

$$q = 7, \quad r = 15, \quad k = 1, \quad b(1) = \text{INT}\left[1 + \left(1 * \frac{7-1}{15}\right)\right] = 1$$

$$Q_{A(k)} = S_{b(k)} ; Q_{A(1)} = S_1 \quad (\wedge)$$

با توجه به جدول ۳، a_1 را N (بی‌اهمیت) قرار می‌دهیم. دیگر a_j را به همین ترتیب محاسبه و در سطرهای جدول نظر خبرگان قرار داده می‌شود. در پرسشنامه هر خبره یکی از واژگان زبانی بی‌اهمیت تا بسیار مهم را بر می‌گزیند. در مرحله بعد، قابلیت‌های نهایی که توسط خبرگان انتخاب می‌شوند. همچنین بنا بر پیش-فرض تعیین شده از سوی خبرگان، قابلیت‌هایی که دو OU داشته باشد، به عنوان قابلیت مورد نظر انتخاب خواهد شد. نتایج نهایی روش غربالگری فازی با توجه به تابع اجماع شکل گرفته، در جدول (۳) مشاهده می‌شود. گفتنی است قابلیت‌هایی که پذیرفته شده با OU و قابلیت‌هایی که رد شده با VH مشخص شده است.

که در آن q تعداد نقاط در مقیاس انتخاب شده، r بیانگر تعداد افراد خبره مشارکت‌کننده در فرایند تصمیم‌گیری و INT به معنای بخش صحیح یک عدد است. همچنین k تعداد افراد حمایت‌کننده از گزینه است. بعد از یک تابع اجماع نظر مناسب، می‌توان از اپراتور متوسط‌گیری موزون مرتب شده^۱ برای تجمیع نظرهای اعضای تیم تصمیم‌گیرنده استفاده کرد. اپراتور متوسط-گیری موزون مرتب شده روشی مؤثر برای تجمیع ارجحیت‌های زبانی افراد در یک ارجحیت زبانی جمعی و گروهی است. این اپراتور را یاگر به عنوان روش جمع جدید معرفی شده است. برای هر یک از گزینه‌ها ارزیابی واحد افراد خبره به صورت نزولی مرتب می‌شود.

B_{ij} بیانگر ز امین بالاترین نمره شاخص i است. ارزیابی کلی راهکارها عبارت خواهند بود از:

$$U_i = \max_j \{Q(j) \cap B_{ij}\} \quad i=1,2,\dots,m \quad (7)$$

که در آن U_i بیانگر امتیاز کلی، B_{ij} بیانگر ارزش ز امین نمره خوب شاخص، $Q(j)$ بیانگر آن است که تصمیم‌گیرنده چقدر احساس می‌کند که حمایت حداقل ز فرد خبره لازم است و $Q(j) \cap B_{ij}$ را می‌توان وزن دهی به ز امین نمره خوب گزینه i (B_{ij}) بر اساس خواست تصمیم‌گیرنده در نظر گرفت. با توجه به توضیحات بیان شده، U_i را می‌توان تعمیم یافته میانگین موزون معمولی در فضای فازی محسوب کرد. این اپراتور نوعی جمع فراهم می‌کند که همیشه بین جمع "OR" و "AND" واقع می‌شود.

جدول ۳- شاخص‌های نهایی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان

نتیجه	شاخص	نتیجه	شاخص	نتیجه	شاخص	نتیجه	شاخص
OU	۴۰- پیچیدگی موضوعات حسابرسی**	OU	۲۷- ارزش‌های اخلاقی موجود در شرکت صاحب‌کار***	OU	۱۴- سوگیری نقطه اتکا*	OU	۱- خوش بینی یا بد بینی حسابرس*
OU	۴۱- تسلط به فرآیند شناخت و بررسی فعالیت واحد مورد رسیدگی**	OU	۲۸- رسوایی‌های مالی واحد تجاری***	OU	۱۵- قدرت طلبی حسابرس*	VH	۲- ضد اجتماع بودن حسابرس*
VH	۴۲- جمع‌گرایی حسابرس*	VH	۲۹- ارزش‌های عرفی موجود در شرکت صاحب‌کار***	OU	۱۶- خودرأی بودن حسابرس*	OU	۳- مرکز کنترل حسابرس (درونی و برونی)*
OU	۴۳- راز داری**	VH	۳۰- ارزش‌های فرهنگی موجود در شرکت صاحب‌کار***	OU	۱۷- قدرت تحلیل در تشریح فرآیند تصمیم‌گیری*	OU	۴- اعتماد به نفس بیش از حد حسابرس*

¹ Ordinary Weighting Averaging (OWA)

نتیجه	شاخص	نتیجه	شاخص	نتیجه	شاخص	نتیجه	شاخص
OU	۴۴-محافظه کاری حسابرس**	OU	۳۱-ارزش‌های اجتماعی موجود در شرکت صاحب‌کار***	VH	۱۸-فردگرایی حسابرس*	VH	۵-سوگیری اجماع غلط*
OU	۴۵-درستکاری حسابرس**	OU	۳۲-ماهیت ساختار کنترل داخلی صاحب کار***	OU	۱۹-ترس از مجازات توسط کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی***	OU	۶-سوگیری پس‌نگر*
OU	۴۶-استقلال حسابرس**	OU	۳۳-ماهیت کمیته حسابرسی صاحب‌کار***	OU	۲۰-تلاش جهت جلب رضایت صاحب‌کار توسط حسابرس**	VH	۷-سوگیری پیامد*
OU	۴۷-رعایت انصاف در حسابرسی**	OU	۳۴-سن حسابرس**	OU	۲۱-حق‌الزحمه حسابرسی***	OU	۸-سوگیری تاییدی*
OU	۴۸-تعهدات حرفه‌ای و سازمانی حسابرس**	OU	۳۵-جنسیت حسابرس***	OU	۲۲-فشار مالی و رقابتی حرفه حسابرسی***	OU	۹-سوگیری تکیه‌گاهی و تعدیل*
OU	۴۹-پایبندی به مبانی اخلاقی در حسابرسی**	OU	۳۶-سابقه کار حسابرس**	OU	۲۳-اندازه موسسه حسابرسی***	OU	۱۰-سوگیری چارچوب بندی*
OU	۵۰-پاسخگویی حسابرس**	OU	۳۷-تحصیلات حسابرس**	OU	۲۴-نوع مالکیت موسسه حسابرسی***	VH	۱۱-سوگیری دردسترس بودن*
		OU	۳۸-تسلط به استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای**	OU	۲۵-دوره تصدی حسابرس***	VH	۱۲-سوگیری دسترسی پذیری*
		OU	۳۹-استفاده از فناوری‌های نوین در ارزیابی ریسک‌های حسابرسی**	VH	۲۶-سیستم پاداش موسسه حسابرسی***	OU	۱۳-سوگیری عدم اطمینان‌گریزی*

(سازه رفتاری*، سازه محیطی**، سازه وظیفه‌ای***)

می‌شود (کانر و رابرتس، ۲۰۱۳). در این روش وزن‌دهی، جامعه آماری خبرگان حداقل باید ۷ الی ۸ نفر باشد و هر چه جامعه آماری خبرگان بزرگتر باشد، نتیجه بهتری به دست می‌آید (فروزنده^۱ و همکاران، ۲۰۱۱). تعداد خبرگان این پژوهش ۱۵ نفر بودند و برای استفاده از روش فازی برای وزن‌دهی به معیارها تعداد بسیار مناسبی است. در پرسشنامه‌ای که در نمونه آماری پژوهش قرار گرفت، به ازای هر شاخص پیشنهادی یک سؤال از خبرگان پرسیده شد.

به منظور پرهیز از پیچیدگی زیاد از خبرگان خواسته شد تا پاسخ خود را درباره میزان اهمیت هر یک از شاخص‌های مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان در قالب پیوستار ۵ گزینه‌ای (بسیار کم، کم، متوسط، زیاد و بسیار زیاد) ارائه دهند. از آنجایی که پاسخ‌ها به صورت اعداد کیفی پنج‌گزینه‌ای بود، برای تبدیل این اعداد به اعداد کمی قطعی، به هر یک از گزینه‌ها یک عدد مثلثی فازی داده شد. برای تبدیل عبارت‌های بیانی به

با توجه به جدول (۳) طبق نظر خبرگان و بر اساس نتایج روش غربالگری فازی، از ۵۰ شاخص مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان، ۴۰ شاخص تأیید و ۱۰ شاخص رد شدند.

۷-۱- اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری با استفاده از روش فازی

با توجه به تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از رویکرد غربالگری فازی، تعداد ۴۰ شاخص به عنوان عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان انتخاب شدند، اما قطعاً تأثیر این شاخص‌ها بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان یکسان نبوده و در این مرحله از پژوهش با استفاده از روش فازی اقدام به رتبه‌بندی این شاخص‌ها شد.

روش فازی یکی از روش‌های جدیدی است که در مطالعات داخلی و خارجی برای وزن‌گیری و اولویت‌بندی معیارها استفاده

نرمال‌سازی صورت گرفت و قابلیت‌های که وزن نرمال شده بیشتری داشت، از اولویت بیشتری هم برخوردار بود و بدین ترتیب، شاخص‌های مؤثر به روش فازی وزن‌دهی و رتبه‌بندی شدند. جدول (۵) فراوانی تعداد پاسخ‌دهندگان در هر گزینه برای هر شاخص و وزن شاخص‌ها که با اعداد فازی محاسبه شدند، را نشان می‌دهد.

جدول ۴- تبدیل اعداد کیفی گزینه‌ها به عدد فازی قطعی شده

گزینه	عدد کیفی	عدد فازی مثلثی	عدد فازی قطعی شده
۱	بسیار کم اهمیت	(۰، ۰/۲، ۰)	۰/۰۵
۲	کم اهمیت	(۰، ۰/۲، ۰/۴)	۰/۰۵
۳	متوسط	(۰/۳، ۰/۵، ۰/۷)	۰/۳۵
۴	مهم	(۰/۶، ۰/۸، ۱)	۰/۶۵
۵	بسیار مهم	(۰/۱، ۰/۸، ۱)	۰/۸

اعداد فازی مثلثی مقیاس‌های گوناگونی وجود دارد که در این پژوهش از مقیاس پنج سطحی پیشنهاد شده لیانگ و وانگ (۱۹۹۳) استفاده شد.

سپس، باید عددهای فازی به عددهای کمی تبدیل شوند. یکی از روش‌های پرکاربرد برای تبدیل اعداد فازی به اعداد کمی قطعی استفاده از فرمول مینکووسکی است که در رابطه زیر نشان داده شده است (گلدوست و همکاران، ۱۳۹۳). در جدول (۴) اعداد فازی متناظر با عبارت‌های بیانی و اعداد قطعی معادل با اعداد فازی هر گزینه نشان داده شده است.

$$X = m + (\beta - \alpha)/4 \quad (9)$$

در این رابطه X عدد فازی قطعی شده، m حد پایینی، β حد بالایی و α حد میانی را نشان می‌دهد.

پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، ابتدا فراوانی هر گزینه برای هر شاخص مشخص شد و با ضرب تعداد فراوانی‌ها در اعداد قطعی و تقسیم نتیجه بر تعداد پاسخ‌دهندگان وزن هر قابلیت به دست آمد. با تقسیم کردن وزن هر قابلیت بر مجموع وزن قابلیت‌ها،

جدول ۵- اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری با استفاده از روش فازی

سازه	شاخص	رتبه در کل شاخص‌ها	رتبه در سازه	بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم	میزان اهمیت	وزن نرمال شده
رفتاری	اعتماد به نفس بیش از حد حسابرس	۲۴	۱	۸	۳	۳	۱	۰	۰/۶۳	۰/۰۲۴۳۱
	خوش‌بینی یا بد بینی حسابرس	۲۶	۲	۶	۵	۴	۰	۰	۰/۶۳	۰/۰۲۴۳۱
	قدرت طلبی حسابرس	۲۹	۳	۶	۶	۱	۲	۰	۰/۶۱	۰/۰۲۳۵۳
	مرکز کنترل حسابرس (درونی و برونی)	۳۰	۴	۶	۵	۳	۱	۰	۰/۶۱	۰/۰۲۳۵۳
	خودرأی بودن حسابرس	۳۱	۵	۶	۵	۲	۲	۰	۰/۵۹	۰/۰۲۲۷۶
	سوگیری نقطه اتکا	۳۴	۶	۵	۵	۳	۱	۱	۰/۵۶	۰/۰۲۱۶
	سوگیری پس نگر	۳۵	۷	۵	۵	۳	۲	۰	۰/۵۶	۰/۰۲۱۶
	قدرت تحلیل در تشریح فرآیند تصمیم‌گیری	۳۶	۸	۶	۶	۲	۲	۱	۰/۵۵	۰/۰۲۱۲۲
	سوگیری تاییدی	۳۷	۹	۵	۵	۲	۲	۱	۰/۵۴	۰/۰۲۰۸۳
	سوگیری تکیه گاهی و تعدیل	۳۸	۱۰	۵	۵	۰	۴	۱	۰/۵	۰/۰۱۹۲۹
محیطی	سوگیری عدم اطمینان‌گریزی	۳۹	۱۱	۵	۳	۴	۲	۱	۰/۵	۰/۰۱۹۲۹
	سوگیری چارچوب بندی	۴۰	۱۲	۵	۲	۴	۲	۲	۰/۴۶	۰/۰۱۷۷۵
	حق الزحمه حسابرسی	۱	۱	۱۲	۳	۰	۰	۰	۰/۷۷	۰/۰۲۹۷۱
	فشار مالی و رقابتی حرفه حسابرسی	۳	۲	۱۰	۵	۰	۰	۰	۰/۷۵	۰/۰۲۸۹۴
	تلاش جهت جلب رضایت صاب‌کار توسط حسابرس	۵	۳	۹	۶	۰	۰	۰	۰/۷۴	۰/۰۲۸۵۵
	اندازه موسسه حسابرسی	۶	۴	۸	۷	۰	۰	۰	۰/۷۳	۰/۰۲۸۱۶
	ترس از مجازات توسط کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی	۹	۵	۹	۵	۱	۰	۰	۰/۷۲	۰/۰۲۷۷۸
	دوره تصدی حسابرس	۱۰	۶	۱۰	۳	۲	۰	۰	۰/۷۱	۰/۰۲۷۳۹
	رسوایی‌های مالی واحد تجاری	۱۳	۷	۸	۶	۱	۰	۰	۰/۷۱	۰/۰۲۷۳۹
	نوع مالکیت موسسه حسابرسی	۱۴	۸	۸	۶	۱	۰	۰	۰/۷۱	۰/۰۲۷۳۹
سن حسابرس	۱۶	۹	۸	۵	۲	۰	۰	۰/۶۹	۰/۰۲۶۶۲	

سازه	شاخص	رتبه در کل شاخص ها	رتبه در سازه	بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم	میزان اهمیت	وزن نرمال شده
وظیفه ای	جنسیت حسابر	۱۷	۱۰	۸	۵	۱	۱	۰	۰/۶۷	۰/۰۲۵۸۵
	ارزش های اجتماعی موجود در شرکت صاحب کار	۲۰	۱۱	۷	۵	۲	۱	۰	۰/۶۴	۰/۰۲۴۶۹
	ماهیت کمیته حسابرسی صاحب کار	۲۱	۱۲	۷	۵	۲	۱	۰	۰/۶۴	۰/۰۲۴۶۹
	ماهیت ساختار کنترل داخلی صاحب کار	۲۷	۱۳	۷	۵	۱	۱	۱	۰/۶۲	۰/۰۲۳۹۲
	ارزش های اخلاقی موجود در شرکت صاحب کار	۳۲	۱۴	۶	۴	۴	۱	۰	۰/۵۹	۰/۰۲۲۷۶
	پاسخگویی حسابر	۲	۱	۱۱	۴	۰	۰	۰	۰/۷۶	۰/۰۲۹۳۲
	استقلال حسابر	۴	۲	۱۰	۵	۰	۰	۰	۰/۷۵	۰/۰۲۸۹۴
	محافظه کاری حسابر	۷	۳	۱۰	۴	۱	۰	۰	۰/۷۳	۰/۰۲۸۱۶
	رعایت انصاف در حسابرسی	۸	۴	۱۰	۴	۱	۰	۰	۰/۷۳	۰/۰۲۸۱۶
	درستکاری حسابر	۱۱	۵	۱۰	۳	۲	۰	۰	۰/۷۱	۰/۰۲۷۳۹
	سابقه کار حسابر	۱۲	۶	۸	۶	۱	۰	۰	۰/۷۱	۰/۰۲۷۳۹
	راز داری	۱۵	۷	۹	۴	۲	۰	۰	۰/۷	۰/۰۲۷۰۱
	پیچیدگی موضوعات حسابرسی	۱۸	۸	۸	۴	۲	۱	۰	۰/۶۵	۰/۰۲۵۰۸
	تسلط به فرآیند شناخت و بررسی فعالیت واحد مورد رسیدگی	۱۹	۹	۸	۴	۲	۱	۰	۰/۶۵	۰/۰۲۵۰۸
	تحصیلات حسابر	۲۲	۱۰	۷	۵	۲	۱	۰	۰/۶۴	۰/۰۲۴۶۹
پایبندی به مبانی اخلاقی در حسابرسی	۲۳	۱۱	۷	۵	۲	۱	۰	۰/۶۴	۰/۰۲۴۶۹	
تعهدات حرفه ای و سازمانی حسابر	۲۵	۱۲	۶	۵	۴	۰	۰	۰/۶۳	۰/۰۲۴۳۱	
تسلط به استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای	۲۸	۱۳	۷	۴	۳	۱	۰	۰/۶۲	۰/۰۲۳۹۲	
استفاده از فناوری های نوین در ارزیابی ریسک های حسابرسی	۳۳	۱۴	۶	۴	۳	۱	۱	۰/۵۷	۰/۰۲۱۹۹	

در راستای آزمون فرضیه های پژوهش، میانگین امتیاز شاخص های مربوط به سازه های رفتاری، محیطی و وظیفه ای با استفاده از آزمون t^۱، مورد بررسی و مقایسه قرار گرفت. جدول ۶ یافته های مربوط را نشان می دهد.

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه	آماره آمون لوین	معناداری آماره آمون لوین	آماره آزمون t	معناداری آماره آزمون t	حد بالا	حد پایین
فرضیه اول	۰/۴۴۱	۰/۵۱۲	۰/۵۲۴	۰/۶۰۵	۳/۵۱۴	-۲/۰۸۶
فرضیه دوم	۰/۱۰۴	۰/۷۵۰	۵/۹۸۶	۰/۰۰۰	۱۱/۲۷۰	۵/۴۹۱
فرضیه سوم	۰/۰۸۸	۰/۷۶۹	۵/۲۳۱	۰/۰۰۰	۱۰/۶۹۱	۴/۴۴۱

با توجه به نتایج حاصل از جدول (۵) میزان حق الزحمه، پاسخگویی، فشار مالی و رقابتی حرفه و استقلال حسابر به ترتیب بیشترین و سوگیری های شناختی (چارچوب بندی، عدم اطمینان گریزی، تکیه گاهی و تعدیل و تاییدی) کمترین تأثیر را بر قضاوت حرفه ای و تصمیم گیری حسابرسان دارند. لازم به ذکر است که منظور از سازه های رفتاری ویژگی های فردی تصمیم گیرنده (حسابرس) یا فرآیندهای پردازش اطلاعات، برای شناخت، هنگام قضاوت و تصمیم گیری است. در صورتی که سازه های محیطی شرایط محیطی و بیرونی حاکم بر حسابر هنگام قضاوت و تصمیم گیری است که مربوط به نوع فرآیند قضاوت و تصمیم گیری نیست. علاوه بر این سازه های وظیفه ای بخشی از کاری است که از حسابر تقاضا می شود و یا به وی ارجاع می گردد. متغیرهای مربوط به وظیفه، به ابعاد مختلف انجام آن وظیفه برمی گردد.

^۱ قبل از انجام آزمون فرضیه های پژوهش اقدام به بررسی نرمال بودن داده ها شد. آماره آمون جاکوبرا (۰/۱۳۰) و سطح معناداری آن (۰/۸۷۰) آن نشان می دهد که داده ها نرمال هستند.

و رفتاری معنادار است. "حق‌الزحمه حسابرسی" (مربوط به سازه‌ی محیطی) کلیدی‌ترین عامل مؤثر بر قضاوت حسابرسان می‌باشد؛ که با فرضیه اعتماد سازی در مورد نحوه قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با محوریت این‌که موسسات حسابرسی بزرگ و معتبر از صاحبکاران خود حق‌الزحمه بالاتری را طلب می‌کنند، زیرا چنین موسساتی از کیفیت و اعتبار بالایی نزد سرمایه‌گذاران و جامعه برخوردارند و در نتیجه شفافیت و عملکرد مناسب‌تری را برای شرکت به ارمغان می‌آورند و پژوهش‌های فرانسیس (۱۹۸۴) و مهرانی و همکاران (۱۳۹۰) هم‌خوانی دارد. همچنین پاسخگویی حسابرس (مربوط به سازه وظیفه‌ای)، فشار مالی و رقابتی موجود در حرفه حسابرسی (مربوط به سازه‌ی محیطی)، استقلال حسابرس (مربوط به سازه وظیفه‌ای) و تلاش جهت کسب رضایت صاحب‌کار (مربوط به سازه‌ی محیطی) تأثیر به‌سزایی بر قضاوت حسابرسان می‌گذارد. چراکه با افزایش سطح پاسخگویی حسابرسان، میزان دقت و توجه حسابرسان در ارزیابی جوانب مختلف مساله افزایش یافته و تحلیل‌ها دقیق‌تری را ارائه می‌کنند. این موضوع با پژوهش‌های جانسون و کپلن (۱۹۹۱)، دزورت و همکاران (۲۰۰۶) و اعتمادی و جباری (۱۳۸۷) هم‌خوانی دارد. همچنین فشار مالی و رقابتی موجود در حرفه حسابرسی منجر به توجه بیشتر حسابرس به صاحب‌کار و فراهم کردن شرایط برای برقراری ارتباط موثرتر و جلب رضایت او می‌شود. علاوه بر این وجود استقلال حسابرس باعث ایجاد نگرشی در ذهن او شده که اجازه نمی‌دهد نقطه‌نظرها و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی، اثرها و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد را در برگیرد. بنابراین، حسابرس نه تنها نباید قضاوت خود را منوط به دیگران کند، بلکه باید از هرگونه نفع شخصی که ممکن است قضاوت وی را تحت تأثیر قرار دهد، مستقل باشد. این موضوع با پژوهش‌های مالا و چاند (۲۰۱۵)، حلیم و همکاران (۲۰۱۸) و آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی (۱۳۸۲) هم‌خوانی دارد.

با وجود این اطلاعات مندرج در جدول ۵ نشان می‌دهد که متغیرهای روانشناختی و رفتاری از جمله سوگیری‌هایی شناختی حسابرسان هر چند با توجه به نظر خبرگان بر تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مؤثر هستند، اما در مقایسه با سایر عوامل از اهمیت کمتری برخوردارند.

از آن‌جا که پژوهشی مشابه با پژوهش حاضر در داخل و خارج از کشور مشاهده نشده است؛ از این رو نتایج این پژوهش با نتایج حساس‌یگانه و مقصودی (۱۳۸۹)، برادران حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۳)، سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶)، جاویدی و همکاران (۱۳۹۷)، کنت و همکاران (۲۰۰۶) و شتودینر و کلین (۲۰۲۰) قرابت معنایی دارد. یافته‌های این پژوهش می‌تواند

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول (مقایسه میانگین سازه محیطی و وظیفه‌ای): با توجه به سطح معناداری آزمون لوین (۰/۵۱۲) که بزرگتر از ۵ درصد است، فرض برابری واریانس دو گروه تأیید می‌شود. همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود، سطح معناداری آزمون t ، بیشتر از ۵ درصد است؛ بنابراین بین میانگین سازه محیطی و میانگین سازه وظیفه‌ای، تفاوت معناداری وجود ندارد. در نتیجه فرضیه اول رد می‌شود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم (مقایسه میانگین سازه محیطی و رفتاری): با توجه به سطح معناداری آزمون لوین (۰/۷۵۰) که بزرگتر از ۵ درصد است؛ فرض برابری واریانس دو گروه تأیید می‌شود. همان‌طور که در جدول ۴-۵ مشاهده می‌شود، سطح معناداری آزمون t ، کمتر از ۵ درصد است؛ بنابراین بین میانگین سازه محیطی و میانگین سازه رفتاری، تفاوت معناداری وجود دارد. در فرضیه دوم حد بالا و پایین هر دو مثبت هستند، بنابراین میانگین گروه اول (سازه محیطی) بزرگتر از میانگین گروه دوم (سازه رفتاری) است. در نتیجه فرضیه دوم تأیید می‌شود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم (مقایسه میانگین سازه وظیفه‌ای و رفتاری): با توجه به سطح معناداری آزمون لوین (۰/۷۶۹) که بزرگتر از ۵ درصد است؛ فرض برابری واریانس دو گروه تأیید می‌شود. همان‌طور که در جدول ۴-۵ مشاهده می‌شود، سطح معناداری آزمون t ، کمتر از ۵ درصد است؛ بنابراین بین میانگین سازه وظیفه‌ای و میانگین سازه رفتاری، تفاوت معناداری وجود دارد. در فرضیه سوم حد بالا و پایین هر دو مثبت هستند، بنابراین میانگین گروه اول (سازه وظیفه‌ای) بزرگتر از میانگین گروه دوم (سازه رفتاری) است. در نتیجه فرضیه سوم تأیید می‌شود.

۸- بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادات

هدف پژوهش حاضر شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان با استفاده از رویکرد غربالگری فازی بود. از این رو با تحلیل محتوای مبانی نظری مرتبط، ۵۰ عامل و سازه‌های کلیدی شناسایی شدند، سپس این عوامل با استفاده از رویکرد غربالگری فازی نهایی شده و در نهایت ۴۰ عامل کلیدی با استفاده از فن فازی رتبه‌بندی شدند.

بررسی یافته‌های مندرج در جدول ۵ نشان داد که سازه‌های محیطی، وظیفه‌ای و رفتاری حسابرس به ترتیب بیشترین تأثیر را بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان در ایران دارند. اما اطلاعات مندرج در جدول ۶ موید این مطلب است که تفاوت بین سازه‌های محیطی و وظیفه‌ای از نظر آماری معنادار نیست، ولی تفاوت بین سازه‌های محیطی و رفتاری و سازه‌های وظیفه‌ای

- همسویی تحقیقات. آموزش و عمل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۱، صص ۳-۲۷.
- * اکبری نفت چالی، عیسی، پورحیدری، امید و احمد خدای پور (۱۳۹۸). تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۱، صص ۱۹۷-۲۲۷.
- * ایمان، محمد تقی (۱۳۹۳). روش‌شناسی تحقیقات کیفی، پژوهشکده حوزه و دانشگاه، چاپ دوم.
- * آذر، عادل و حجت فرجی (۱۳۸۷). علم مدیریت فازی، انتشارات موسسه کتاب مهربان نشر، چاپ سوم.
- * برادران حسن‌زاده، رسول، فتاحی‌اصل، بهرام و سودا ابوالحسن‌زاده (۱۳۹۳). بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۶، صص ۸۹-۱۰۰.
- * پمپین، م. (۲۰۰۶). دانش مالی رفتاری و مدیریت داری (مترجم: احمد بدری). تهران، انتشارات کیهان، چاپ اول.
- * جاویدی، کاظم، رویایی، رمضانعلی، طالب نیا، قدرت‌اله و بهمن بنی‌مهد (۱۳۹۷). بررسی تأثیر گرایش طرز فکر تفسیر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس: مبتنی بر تئوری سطح تفسیر فاصله روانی، فصلنامه حسابداری مالی، شماره ۳۹، صص ۱۴۱-۱۶۴.
- * جلالی، رستم (۱۳۹۱). نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی، تحقیقات کیفی در علوم سلامت، ۴، صص ۳۱۰-۳۲۰.
- * حسابرس. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۵، صص ۳۵-۵۰.
- * حساس‌یگانه، یحیی و امید مقصودی (۱۳۹۰). ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس. فصلنامه اخلاق در علوم فناوری، شماره ۱، صص ۶۲-۷۳.
- * حساس‌یگانه، یحیی و حسین کثیری (۱۳۸۲). کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان مستقل. فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۳، صص ۱۸-۳۳.
- * حسینی، سید علی و ندا رسولی (۱۳۹۸). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و اندازه‌گیری آن: مفاهیم، نظریه‌ها و چشم‌انداز تئوریک، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۳۱، صص ۱۵۵-۱۶۸.
- * خواجوی، شکراله و میثم نوشادی (۱۳۹۱). نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان. پژوهش حسابداری، شماره ۵، صص ۱۲۳-۱۳۵.

مبنای مناسبی جهت اقدامات قضاوت حرفه‌ای قرار گیرد، زیرا با شناسایی، تحلیل، کنترل و آموزش این عوامل حسابرسان بهتر می‌توانند در محیط کاری خود قضاوت کنند. همچنین یافته‌های این پژوهش می‌تواند مورد استفاده مجامع حسابداری ایران جهت وضع قوانین و دستورالعمل‌های مربوط به قضاوت حرفه‌ای قرار گیرد.

۸-۱- پیشنهادهای پژوهش

با توجه به نتایج پژوهش، هر چند که تمام عوامل ارائه‌شده در جدول (۵) بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان مؤثر هستند، جهت بهبود خدمات حسابرسی از جمله خدمت اطمینان بخشی به جامعه حسابداران کشور پیشنهاد می‌شود که سازوکارهای لازم و علمی جهت تعیین حق‌الزحمه حسابرسان و همچنین کنترل رقابت در بازار حسابرسی را تعیین و مشخص کند. افزون بر این با توجه به اهمیت پاسخگویی حسابرسان، کمیته‌های فرعی جهت تقویت و بهبود معیارها و رسیدگی‌های هیئت کنترل کیفیت را تشکیل دهد.

همچنین به مدیران و شرکاء مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود که فرد یا گروهی را برای ارائه راهنمایی درباره مسائل مربوط به اصول استقلال، درستکاری، بی‌طرفی، رازداری و رفتار حرفه‌ای و حل‌وفصل آن‌ها تعیین کنند. نتایج پژوهش حاضر مندرج در جدول (۵) برای افراد حرفه‌ای شاغل در زمینه آموزش حسابرسان نیز سودمند است. درک بهتر از ویژگی‌های شخصیتی با اهمیت در مراحل گوناگون حسابرسی، می‌تواند به آموزش بهتر و انتخاب مناسب‌تر حسابرسان منجر شود. افراد مسئول در گزینش و استخدام کارکنان حسابرسی نیز می‌توانند از یافته‌های این پژوهش بهره‌مند شوند. انتخاب کارکنان با ویژگی‌های روانشناختی خاص، می‌تواند برای بهبود قضاوت در حسابرسی، فرصت مناسبی را فراهم آورد.

به‌عنوان پیشنهادی برای پژوهشگران آینده، می‌توان نام‌گذاری و دسته‌بندی شاخص‌ها با استفاده از روش‌های پیمایشی و کمی مانند روش تحلیل خوشه‌ای و دیگر روش‌هایی که بدین منظور طراحی شده‌اند، انجام پذیرد. همچنین دسته‌بندی پژوهش حاضر نیز با استفاده از تحلیل عاملی اکتشافی و تأییدی مورد ارزیابی قرار گیرد. افزون بر این پیشنهاد می‌شود که پژوهشگران با استفاده از فنون تصمیم‌گیری چندمعیاره و وزن‌دهی به اولویت‌بندی شاخص‌های مذکور اقدام نمایند.

فهرست منابع

- * اعتمادی، حسین و حسین فخاری (۱۳۸۳). تبیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی حسابداری ارائه الگویی جهت

- * خوش‌طینت، محسن و جواد بستانیان (۱۳۸۶). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۱۸، صص ۲۵-۵۸.
- * رؤیایی، رمضانعلی، یعقوب‌نژاد، احمد و کاوه آذین‌فر (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲۲، صص ۶۷-۹۵.
- * سرمد، زهره؛ حجازی، الهه و عباس بازگان (۱۳۹۰). روش تحقیق در علوم رفتاری، تهران: انتشارات آگه.
- * سعیدی‌گراغانی، مسلم و احمد ناصری (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۶، صص ۱۱۱-۱۳۰.
- * حیرانی، فروغ، وکیلی‌فرد، حمیدرضا و فریدون رهنمای رودپشتی (۱۳۹۸). حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۲، صص ۱-۱۲.
- * گلدوست، مسعود، اللهیاری، محمد صادق و محمد عابدی (۱۳۹۳). غربال‌گری فازی بازدارنده‌های آموزشی توسعه‌ی کارآفرینی روستایی استان گیلان، فصلنامه پژوهش مدیریت آموزش کشاورزی، شماره ۳۰، صص ۳۱-۴۳.
- * مجتهدزاده، ویدا و پدرام آقایی (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۸، صص ۵۳-۷۶.
- * مرشدی‌پور، مریم، دهقان‌نوی، حسن و محمود معین‌الدین (۱۳۹۵). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات. دانش حسابرسی، ۶۲، صص ۱۳۷-۱۵۸.
- * میرمحمدی، سید محمد و عباس هادونی‌نیا (۱۳۸۷). مدل-های رفتاری در تصمیم‌گیری فردی. پیام مدیریت، ۲۸، صص ۲۹-۴۷.
- * نمازی، محمد، رجب‌دوری، حسین و اعظم روستا میمندی (۱۳۹۶). بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران، پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، شماره اول، صص ۱۹۳-۲۲۶.
- * ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا و علیرضا کوشکی‌جهرمی (۱۳۹۸). مفهوم‌سازی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسان بر اساس تحلیل داده‌بنیاد، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۶، شماره ۲، صص ۳۰۱-۳۲۶.
- * وهاب‌زاده گرد رودباری، میلاد و بهمن بنی‌مهد (۱۳۹۵). اثر رابطه مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۰، صص ۱-۱۲.
- * Abdolmohammadi, M. and A. Wright (1987). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments, *The Accounting Review*, 62, PP. 1-13.
- * Ashton, R. H. (1974). The Predictive-Ability Criterion and User Prediction Models, *The Accounting Review*, 49, PP. 719-732.
- * Ashton, R. H. and A. H. Ashton (1995). *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*, Cambridge University Press, New York.
- * Babcock, L. and G. Loewenstein (1997). Explaining Bargaining Impasse: The Role of Self Serving Biases, *Journal of Economic Perspectives*, 11, PP. 109-126.
- * Bonner, S. E. (1990). Experience Effects in Auditing: The Role of Task-Specific Knowledge, *The Accounting Review*, 65, PP. 72-92.
- * Bucaro, A. G. (2019). Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates, *Accounting, Organizations and Society*, 73, PP. 35-49.
- * Choy, A. and R. King (2005). An Experimental Investigation of Approaches to Audit Decision Making: An Evaluation Using Systems-Mediated Mental Models. *Contemporary Accounting Research*, 22, PP. 311-350.
- * Conner, N., & Roberts, T. G. (2013). Competencies and Experiences Needed by Pre-service Agricultural Educators to Teach Globalized Curricula: A Modified Delphi Study. *Journal of Agricultural Education*, 54(1), 8-17.
- * Francis, J. (2011). A Framework for Understanding & Researching Audit Quality, *Journal of Practice & Theory*, 30, PP. 152-125.
- * Gibbins, M. and R. J. Swieringa (1995). Twenty Years of Judgment Research in Accounting and Auditing, in: R. H. Ashton, A. H. Ashton, eds., *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing* (Cambridge University Press, New York), PP. 131-249.
- * Griffith, E. E., Kadous, K. and D. Young (2016). How Insights From The "New" JDM Research Can Improve Auditor Judgment: Fundamental Research Questions and Methodological Advice. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35, PP. 1-22.
- * Hazianti Abdul Halim, H. A., Jaafar, H., Janudin, S.H. (2018). Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia, *International Business Research*; Vol. 11, PP. 119-127.
- * Houston, R. W. (1999). The Effects of Fee Pressure and Client Risks on Audit Seniors' Time Budget Decisions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18, PP. 70-86.
- * Institute of Chartered Accountants of Scotland (2016). Technical Policy & Services Board of The Institute of Chartered Accountants of Scotland, *A Professional Judgment Framework For Financial Reporting, An Internal Guide For Preparers, Auditors, Regulators Standard Setters*, Available at: <http://www.iasplus.com/en/news/2016/09/icas-judgement-framework>.

- * Shtudiner, Z. Klein, G. (2020). Gender, attractiveness, and judgment of impropriety: The case of accountants, *European Journal of Political Economy*, 64, PP. 122-141.
- * Solomon, I. and M. D. Shields (1995). Judgment and Decision Research in Auditing, in: R. H. Ashton, A. H. Ashton, eds., *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing* (Cambridge University Press, New York), 137-175.
- * Trotman, K. T. (2014). Judgment and Decision Making. In *Routledge Companion to Auditing*, edited by Hay, D., W. R. Knechel, and M. Willekens. Abingdon, U.K.: Routledge.
- * Trotman, K. T., Bauer, T. D. and K. A. Humphreys (2015). Group Judgment and Decision Making in Auditing: Past and Future Research, *Accounting, Organizations and Society*, 47, PP. 56-72.
- * Trotman, K. T., Tan, H. C. and N. Ang (2011). Fifty-year Overview of Judgment and Decision-Making Research in Accounting, *Accounting and Finance*, 51, PP. 278-360.
- * Turner, C. W. (2001). Accountability Demands and the Auditor's Evidence Search Strategy: The Influence of Reviewer Preferences and the Nature of the Response (Belief vs. Action), *Journal of Accounting Research*, 39, PP. 683-706.
- * Tversky, A., and D. Kahneman (1974). Judgment Under Uncertainty: Heuristics and Biases, *Science*, 185, PP. 1124-1131.
- * Yager, R. R. (1993) Fuzzy screening systems. In R. Lowen & M. Roubens (Eds.). *Fuzzy logic: State of the art* Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 251-261.
- * Jones, K., Krishnan, G. and K. Melendrez (2008). Do models of Discretionary Accruals Detect Actual Cases of Fraudulent and Restated Earnings? An Empirical Analysis, *Contemporary Accounting Research*, 25, PP. 499-531.
- * Kent, P., Munro, L. and T. Ambling (2006). Psychological Characteristics Contributing to Expertise in Audit Judgment, *International Journal of Auditing*, 10, PP. 125-141.
- * Knechel, R.W. (2000). Behavioral Research in Auditing & Its Impact on Audit Education, *Issues in Accounting Education*, 15, PP. 695-712.
- * Liang, G. S., & Wang, M. J. J. (1993). A fuzzy multi-criteria decisionmaking approach for robot selection. *Robotics and Computer-Integrated Manufacturing*, 10(4). 267- 274.
- * Libby, R. (1995). The role of Knowledge and Memory in Audit Judgment. In *Cambridge Series on Judgment and Decision Making: Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*, eds. R. H. Ashton and A. H. Ashton, 176-206. New York: Cambridge University Press.
- * Mala, R. and P. Chand (2015). Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. *Accounting Perspectives*, 14, PP. 1-50.
- * Messier, W. F. Jr. (1995). Research in and Development of Audit-Decision Aids. In *Cambridge Series on Judgment and Decision Making: Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing*, eds. R. H. Ashton and A. H. Ashton, 207-28. New York: Cambridge University Press. *Auditing* (Cambridge University Press, New York), PP. 76-101.
- * Moore, D.A., Tetlock, P.E., Tanlu, L. and M.H. Bazerman (2006). Conflicts of Interest and The Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling. *Academy of Management Review*, 31, PP. 1-10.
- * Nelson, M., and H. T. Tan (2005). Judgment and Decision Making Research in Auditing: a Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24, PP. 41-71.
- * Paino, H., Ismail, Z. and M. Smith (2014). Modelling Dysfunctional Behaviour: Individual Factors and Ethical Financial Decision, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 145, PP. 116 - 128.
- * Quadackers, L. (2009). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions, *Dissertation Amsterdam*, 10, PP. 50-70.
- * Rich, J. S. (2004). Reviewers' Responses to Expectations About the Client and the Preparer, *The Accounting Review*, 79, PP. 497-517.
- * Schafer, J., Schafer, B. (2019). Interpersonal Affect, Accountability and Experience in Auditor Fraud Risk Judgments and the Processing of Fraud Cues, *Faculty Publications*, 4231.
- * Simunic, D. A. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence, *Journal of Accounting Research*, 18, PP. 161-190.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 11/ No. 42/ Summer 2022

Identification and Ranking Factors Affecting Professional Judgment and Decision-Making of Auditors

Mohammad Namazi

Distinguished Professor in Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

Alireza Montazian

Assistant Professor in accounting, Jahrom University, Jahrom, Iran.

(Corresponding Author)

Abstract

The importance of judgment in auditing is vital. Judgment in auditing is the most important factor in decision making, and auditors are required to make decisions and judgments in many work areas. Therefore, it is important to identify the factors that affect the judgment and decision-making of auditors. Therefore, the aim of this study is to identify and prioritize the factors affecting professional judgment and decision-making of auditors using fuzzy screening technique. The present study was conducted in one-year period from esfand (the final month of iranian calender) 2016 to esfand 2017.

First, by examining the literature related to the research topic, the factors influencing the judgement and decision-making of auditors were identified, then using the opinions of 15 experts (Iranian certified public accountants and faculty members) and using fuzzy screening technique 40 indicators were identified. Finally, using fuzzy ranking, the importance degree of these factors were determined. The results of testing the research hypotheses show that the environmental, functional and behavioral structures of the auditor have the greatest impact on the professional judgment and decision-making of auditors in Iran, respectively. Also, the auditors' fees, auditors' accountability, financial and competitive conditions of the auditing profession, auditors' independence and the auditors' attempt to satisfy the customer are the most important and effective factors influencing the professional judgment and decision-making of auditors in Iran.

Keywords: Professional Judgment, Auditor Decision Making, Fuzzy Screening, Fuzzy Ranking

