

طراحی مدل ارتقای سطح استدلال حرفه ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه ای مؤثر بر قضاوت حرفه ای و شک و تردید حسابرسان

ایرج کهراری

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
irajkh1348@yahoo.com

مهران متین فرد

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
mehran.matinfard2@gmail.com

محمد حسنی

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
m_hassani@iau-tnb.ac.ir

علی اکبر چهارمحالی

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
a.chaharmahali@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۰۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۰۸

چکیده

قضاوت حرفه ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره استفاده درست و به جای تهیه کنندگان گزارش های مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه ای خود استفاده کنند. برای آن که قضاوت حسابرسان به درستی انجام شود می بایست به عوامل روانی حرفه ای مؤثر بر قضاوت حرفه ای و شک و تردید حسابرسان توجهی ویژه داشت. در همین راستا، این مقاله با هدف طراحی مدل ارتقای سطح استدلال حرفه ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه ای مؤثر بر قضاوت حرفه ای و شک و تردید حسابرسان به انجام رسیده است. نوع پژوهش توصیفی-پیمایشی است. شیوه گردآوری داده ها با استفاده از پرسشنامه بوده، و رویکرد و جهت گیری این مقاله قیاسی و کاربردی می باشد. در این مقاله ابتدا با استفاده از ماتریس خودتعاملی نظرات ۲۰ خبره در مورد چگونگی ارتباط عوامل با یکدیگر مورد بررسی قرار گرفت، که نحوه ارتباط و اثرگذاری عوامل استخراج شده با کمک خبرگان گردآوری شد. با نرم افزار ISM متلب داده های گردآوری شده در قالب ماتریس خودتعاملی تجزیه و تحلیل شدند و الگویی پنج سطحی حاصل شد. الگوی پژوهش نشان داد که ویژگی های شخصیتی مطلوب و خردورزی حسابرسان تاثیرگذارترین عوامل هستند. در ادامه برای تعیین هویت عوامل تشکیل دهنده مدل از تحلیل میک-مک استفاده شد و تحلیل داده ها نشان داد که ویژگی های شخصیتی مطلوب دارای هویت مستقل و سایر عوامل دارای هویت رابط هستند. **واژه های کلیدی:** حسابرسی، استدلال حرفه ای، قضاوت حرفه ای، شک و تردید.

۱- مقدمه

می شود و در نتیجه ویژگیهای منحصر به فرد حسابرس از مهم ترین عوامل اثرگذار محسوب می شود. حسابداری و حسابرسی به عنوان یکی از پایه های اساسی در اقتصاد امروزی در نظر گرفته شده است. یکی از مسائل کنونی دقت در ارائه نظر حسابرسان است. اظهارنظر یک جنبه مهم کیفیت اظهارنظر حسابرسی است و این امر مرتبط با رفتار افرادی است که حسابرسی را انجام میدهند. حسابرسی می تواند به استفاده کنندگان صورتهای مالی در تصمیم گیری کمک کند. چنانچه حسابرس از ویژگی های لازم و دقت کافی در طی حسابرسی برخوردار نباشد، گزارش حسابداری از اعتباری برخوردار نیست (بنی مهند، ۱۳۹۸). اظهار نظر در خصوص ارائه دقیق همه جنبه های بااهمیت، وضعیت مالی، نتایج عملیاتی و جریان های نقدی مطابق با چارچوب گزارشگری مالی قابل اجرا، بر اساس اطلاعات موجه و کافی، باعث شده که نام حسابرس را با صورتهای مالی حسابرسی شده مرتبط کند. حتی اگر مسئولیت قضاوت ها به عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی باشد، تضمینی برای همه استفاده کنندگان بالقوه نیست. دستیابی به هدف حسابرسی صورتهای مالی منوط به استدلال حرفه ای است. استدلال زنجیره ای از استدلال است که برای ارزیابی یک مساله استفاده می شود، در واقع استدلال حرفه ای ترکیب منطقی قضاوت ها بر اساس دانش و مفاهیم است، که منجر به نتیجه می شود. حرفه ای بودن در حسابرسی در مجموعه ای از دانش نظری نهفته است که از طریق آموزش ها در اجرای دقیق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابرسی بین المللی و انباشت تجربه در این زمینه که احتمالاً درک و توانایی تشخیص هر گونه تفاوت را افزایش می دهد، به دست می آید (اسپان^۴، ۲۰۱۸). مساله آنجا اهمیت می یابد که استدلال حرفه ای مبتنی بر نگرش شک گرایی حرفه ای، تضمینی معقول در مورد شناسایی خطاهای مهم در صورتهای مالی و طبقه بندی آنها به دسته ها تلقی می شود. در حسابرسی بهتر است به جای انتخاب استدلال فردی برای تصمیم گیری به استدلال تخصصی متوسل شد. چرا که استدلال فردی و شخصی بعداً منجر به اشتباهاتی می شود که اصلاح آنها دشوار است. استدلال حرفه ای امکان آگاهی و دانش از آنچه هست را فراهم می کند و از قضاوت ناشناخته و همچنین تصمیم گیری بدون توجه به حدود شرایط جلوگیری می کند، که این خود یکی از چالش های مهم در عرصه حسابرسی است (تورتمن^۵، ۲۰۲۰). از طرفی، مساله تردید حرفه ای به قدری جدی است که از آن به عنوان قلب فرایند حسابرسی نام برده

در چند دهه اخیر ادبیات دانشگاهی و حرفه ای حسابرسی به اهمیت و سلطه قضاوت در حسابرسی پی برده اند. اخیراً در استانداردهای حرفه ای درباره نیاز به قضاوت حرفه ای در زمینه های متعدد بحث شده است (کوچ و سالتر^۱، ۲۰۱۷). با توجه به تعاریف مختلف مطرح شده در مورد کیفیت حسابرسی در مورد مطالعات گذشته، چارچوب آن را میتوان به این صورت بیان کرد: کیفیت حسابرسی عبارت است از حسن شهرت و مراقبت های حرفه ای حسابرس (رنجبریان و همکاران، ۱۳۹۹). در نتیجه، حسن شهرت حسابرس بر اعتبار صورتهای مالی میافزاید و نظارت و مراقبت های حرفه ای او، کیفیت اطلاعات صورتهای مالی را افزایش میدهد (حمیدیان، ۱۳۹۷). آنجا که اظهارنظر حسابرسان درباره صورتهای مالی نتیجه قضاوت های آن ها در طول فرایند حسابرسی میباشد، بنابراین جهت ارتقای کیفیت عملکرد حسابرسان شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه ای در حسابرسی مهم به نظر می رسد. قضاوت افراد متأثر از ویژگیهای رفتاری آنها میباشد و از طرفی به آئین نامه ها، قوانین و مقررات و استانداردهای وضع شده و عوامل محیطی دیگری بستگی دارد. قضاوت خوب از تجربه می آید. تجربه از قضاوت بد حاصل می شود. " این اعتراف نشان می دهد که استدلال یا قضاوت را فقط می توان آموخت، به دست آمده یا تقویت شده از طریق یک "مدرسه از شکست های خود"، بر اساس تجربه غنی. بنابراین، اگر در انجام حرفه های مختلف، متخصصان اشتباه نمی کردند، نمی توانستند تصمیمات درست را از تصمیمات اشتباه متمایز کنند و توانایی اجتناب از آن شرایط را داشته باشند. قبلاً منجر به انتخاب های اشتباه شده است. یادگیری از اشتباهات راهی برای رسیدن به بالاترین عملکرد آسانتر است. برای این کار، اما لازم است که از اشتباهات خود آگاه باشید، آن را درک کنید و شرایطی که منجر به وقوع آنها و در نتیجه شناسایی روش هایی برای اجتناب از آنها در فعالیت های آتی شده است را به خوبی تحلیل کنید (پاتل^۲ و همکاران، ۲۰۲۱). صاحب نظران در حوزه ادبیات حسابرسی در ارتباط با اینکه فشارها چگونه می توانند بر نگرش حرفه ای حسابرسان و کارایی آنها تاثیر بگذارد، ابراز نگرانی کرده اند (دیزورت و لورد^۳، ۲۰۲۰). فرایند حسابرسی شامل قضاوت حسابرس، عملکرد حسابرس، خطر حسابرسی، روش های تحلیلی، تهیه و ارزیابی مدارک، بررسی و کنترل کیفیت روند کار حسابرسی می شود. اگر حسابرس تحت تاثیر هر عاملی تشخیص اشتباه دهد، گزارش حسابرسی نیز اشتباه

⁴ Span
⁵ Trotman

¹ Koch, Salterio
² Patel
³ Duckworth

قابل اتکا بودن صورتهای مالی امکان دسترسی به اطلاعات و شواهد پشتوانه صورتهای مالی را ندارند. این عوامل باعث می شود که کیفیت قضاوت حرفه ای، یعنی ستون اصلی حسابرسی، نقش بالاهمیتی در جامعه اقتصادی ایفا کند (گلاور و پراویت^۲، ۲۰۱۸). در حسابرسی، قضاوت حرفه ای به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای برای تصمیم گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه های مختلف است. اعتمادبخشی در حسابرسی و نیز اعتبار و سودمندی گزارش گری مالی در گرو انجام قضاوت های خوب به دست افراد حرفه ای است. قضاوت حرفه ای سنگ بنای حرفه حسابداری و حسابرسی است (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۴). آنچه که اهمیت و ضرورت این پژوهش را دو چندان می کند اینکه در حوزه قضاوت حرفه ای حسابرسی و همچنین استدلال حرفه ای بیشتر در مورد عوامل موثر و با ارتباط آن با متغیرهای دیگر و با به صورت کیفی مطالعاتی انجام شده است. اما این پژوهش قصد دارد که به سوالات ارتباط مولفه های ارتقاء سطح استدلال حرفه ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه ای موثر بر قضاوت حرفه ای و شک و تردید حسابرسان چگونه است؟ و هویت مولفه های ارتقاء سطح استدلال حرفه ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه ای موثر بر قضاوت حرفه ای و شک و تردید حسابرسان چیست؟ چگونه است؟

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

استدلال حرفه ای در حسابرسی

استدلال، به عنوان نشانه وجود تفکر منطقی، استعدادی ذهنی است که به شیوه ای عقلانی عمل می کند. در پس هر استدلالی، فردی قرار دارد که برخی مقدمه ها را به گونه ای هدفمند، در راستای حمایت از نتایج به کار می گیرد و هرچه امکان تجربه مستقیم محتوای گزاره ها کمتر باشد، نیاز به آوردن استدلال برای توجیه نتایج بیشتر می شود (شفعتی و همکاران، ۱۳۹۹). براساس استانداردهای حسابرسی هدف حسابرسی صورت های مالی این است که حسابرسان بتواند درباره انطباق صورت های مالی تهیه شده، از تمام جنبه های با اهمیت، با استانداردهای حسابداری اظهار نظر کند. اظهار نظر حرفه ای همواره با محدودیت های ذاتی مانند قضاوت حسابرسان در فرایند انجام کار همراه بوده و فعالیت هایی که حسابرسان برای رسیدن به اظهار نظر انجام می دهند، متأثر از قضاوت ها و تصمیم گیری های حرفه ای است (حساس یگانه، ۱۳۹۵).

می شود و حسابرسان بر اساس استانداردهای حسابرسی، بایستی فرایند حسابرسی را با نگرش تردید حرفه ای انجام دهند. با توجه به اینکه ویژگی های روانی حسابرسان می تواند بر تردید حرفه ای آن ها تأثیر بگذارد، لذا این مساله به چالشی جدی تبدیل شده است. تحقیقات نشان داده است که حسابرسان در طی فرایند حسابرسی، واکنش های احساسی گوناگونی نسبت به صاحبکار (به عنوان مثال حس خوشبینی نسبت به صاحبکار) یا هر یک از عناصر مربوط به محیط کاری (مانند حس نگرانی نسبت به افراد و پرسنل مسئول صاحبکار) نشان می دهند که این امر، در ادامه سبب خطا در قضاوت حرفه ای وی می شود. همچنین، حالات روانی حسابرسان (مانند حس بدی نسبت به آب و هوا) نیز همچون احساسات وی، چنین پیامدی را خواهد داشت (رجبعلی زاده، ۱۳۹۷). حالت روانی، نوعی طرز تفکر یا احساس را بیان می کند. یک حسابرسان در حین انجام کار حسابرسی، حالات روانی متفاوتی را می تواند تجربه کند. بر اساس تحقیقات روانشناسی انجام شده، ممکن است حسابرسان در حالات روانی منفی خود، اطلاعات منفی (محافظه کارانه تر) را در قضاوت خود در نظر بگیرند. افراد در این گونه شرایط، نگرانی کمتری نسبت به این حس خود دارند و در مواجهه با سایرین، حس مشاخره دارند و سعی به کشف اطلاعات منفی بیشتری خواهند داشت. در نقطه مقابل، چنانچه افراد حالات روانی مثبت داشته باشند، ممکن است اطلاعات مثبت تر (یعنی اطلاعات مربوط به کاهش ریسک و کاهش رخداد تقلب) را در حین قضاوت حرفه ای به کار بندند و در ادامه کار نیز تمایل به حفظ این حالات در حوزه های دیگر و مواجهه با سایرین داشته باشند. این خود مشکل مهمی در حسابرسی است (چانگ^۱ و همکاران، ۲۰۱۸). پیچیدگی موضوعات اقتصادی و فرایند تبدیل آنها به اطلاعات، موجب امکان بروز اشتباه در پردازش اطلاعات شده و به این ترتیب، استفاده کنندگان از گزارشها را در تشخیص کیفیت گزارشهای ارائه شده دچار مشکل می کند. از سویی، تضاد منافع بین تهیه کنندگان صورتهای مالی و استفاده کنندگان از آنها موجب نگرانی استفاده کنندگان می شود. حسابرسان باید هنگام رسیدگی و گزارشگری، خود را در مقابل همه اشخاصی که به هر دلیل از گزارش های مالی استفاده می کنند، مسئول بدانند تا آنان با اتکا به تایید گزارشهای مالی به وسیله حسابرسان، تصمیمات اقتصادی مناسب اتخاذ کنند که در برخی موارد بر خلاف خواسته های صاحبکاران است. اما استفاده کننده اصلی گزارش حسابرسی اشخاص ذینفعی هستند که جزو صاحبکاران نیستند و برای بررسی و حصول اطمینان از

² Glover, S. M., and. Prawitt

¹ Chung

قضاوت حرفه ای

قضاوت حرفه ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره استفاده درست و به جای تهیه کنندگان گزارش های مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه ای خود استفاده کنند. برای آنکه قضاوت حسابرسان به درستی انجام شود و این واژه مفهوم بی قیدی حسابرسان یا نامحدود بودن اختیارات آنها در کار حسابرسی تلقی نشود، لازم است ضمن کوشش برای شناخت مفهوم آن، عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای شناسایی شود تا روشن شود که چگونه اشخاصی شایستگی قضاوت حرفه ای دارند و کدام عوامل محیطی بر قضاوت حرفه ای آن اشخاص اثرگذار است (خوش طینت و بستانیان، ۱۳۹۶). حسابرسی، حرفه ای است که شباهت زیادی به قضاوت در دادگاه ها دارد. هم قاضی و هم حسابرس با ادعاهایی مواجه هستند، شواهد پشتوانه ادعا را جمع آوری و ارزیابی می کنند و نهایتاً براساس معیارهایی که در اختیار آنها قرار داده شده، قضاوت می کنند. هر دو ی آنها در اظهارنظر و قضاوت خود باید جانب انصاف را رعایت کنند (ماتز و شرف^۱، ۲۰۱۸). قضاوت حرفه ای حسابرس باید در برنامه ریزی و اجرای حسابرسی صورت های مالی بکارگیرد. اعمال قضاوت حرفه ای برای انجام مناسب کار حسابرسی، امری اساسی است، زیرا تفسیر الزامات آیین رفتار حرفه ای و استانداردهای حسابرسی و اتخاذ تصمیمات آگاهانه در تمام مراحل حسابرسی، بدون بهره گیری از دانش و تجربه در خصوص واقعیت ها و شرایط موجود میسر نیست. اعمال قضاوت حرفه ای حسابرس، به خصوص برای تصمیم گیری درباره موضوعات زیر، ضروری است:

- اهمیت و خطر حسابرسی.
- ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی مورد استفاده برای رعایت الزامات استانداردهای حسابرسی.
- ارزیابی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده و نیاز به انجام کار بیشتر برای دستیابی به اهداف استانداردهای حسابرسی و در نتیجه اهداف کلی حسابرس.
- ارزیابی قضاوت های مدیران اجرایی در بکارگیری چارچوب گزارشگری مالی مربوط برای واحد تجاری.
- نتیجه گیری براساس شواهد حسابرسی کسب شده برای مثال، ارزیابی منطقی بودن برآوردهای انجام شده توسط

مدیران اجرایی در تهیه صورتهای مالی (لوپز و همکاران^۲، ۲۰۲۱).

شک و تردید حسابرسی

شک و تردید حسابرس به صورت یک پرسش ذهنی از طرف حسابرس بر روی قضاوت و تصمیم گیری او عمل می کنند (حاجیهها و همکاران، ۱۳۹۲). برای رسیدن به یک قضاوت درست، اعمال تردید حرفه ای توسط حسابرس، همواره یکی از اجزا کلیدی هر کار حسابرسی است و استاندارد حسابرسی آمریکا، بیانیه شماره ۹۹ صراحتاً بیان میکند که چگونه این امر باید در هر کار حسابرسی، آشکار و مستند باشد. این استاندارد، تمام حوزههای حسابرسی را فرا می گیرد و حسابرسان را از اتکای صرف به چک لیست ها به سمت تفکرگرایی، هدایت می کند و تردید حرفه ای را به عنوان یکی از موضوعات اصلی حسابرسی مورد تاکید خاص قرار می دهد. اولین تعریف تردید که توسط کرتز (۱۹۹۲) صورت گرفت، عبارت است از: شک و تردید در قضاوت در فرهنگ لغت آکسفورد، از تردید به عنوان تمایل به سوال و با شک نظرات پذیرفته شده، معنی شده است. کرتز (۱۹۹۲)، شک و تردید را به دو دسته کلی تقسیم کرده است؛ اول، شک و تردید سیستماتیک که دستیابی به دانش مطلق غیرممکن است و دوم، شک و تردید روشمند که دستیابی به دانش را ممکن میداند و این شکل از شک و تردید است که به جستجو برای دستیابی به دانش کمک می کند. فلسفه طرفداران شک و تردید سیستماتیک که کرتز بیان میکند، این است که ماهیت خیلی از چیزها را نمیدانیم. لذا، از قضاوت در مورد آنها خودداری می کنیم و نهایتاً، این تعلیق از قضاوت خواهد بود و این نوع از شک و تردید، منجر به موضع کاملاً خنثی میشود ولی شک و تردید روشمند، بسیار سازنده خواهد بود. زیرا، فرد شکاک با استفاده از پرسوجو به جستجوی دانش می پردازد. در بسیاری از عرصه های تجاری نه تنها انجام حسابرسی لازم است، بلکه حسابرسی باید توسط شخص یا موسسههای انجام شود که هم آموزش مناسب دیده باشد و هم عضو انجمن حرفه ای باشد. در این عرصه ها، عموماً به قضاوت حرفه ای و تصمیم گیری حسابرسان توجه خاصی می شود (ووگل^۳، ۲۰۱۹).

عوامل روانی حسابرس

مجموع ویژگی های روانی و درونی یک فرد محسوب می شود که عملکرد حرفه ای او را در شرایط مختلف تحت تاثیر قرار می

³ Vogel

¹Matz&Sharaf
² López

براساس نظریه پردازش دوگانه در روان شناسی شناختی، راه هایی که افراد اطلاعات را مورد پردازش قرار می دهند را میتوان از سبک سریع، کارا و راحت تا روش هدفمند، آگاهانه و پرزحمت ترتیب بندی کرد. انگیزش شناختی باعث خواهد شد، افراد به صورتی دقیق، هدفمند و متفکرانه درگیر پردازش اطلاعات شوند. انگیزش شناختی را می توان با مشخصه های ذاتی افراد از قبیل: میل به شناخت و کنجکاوی بیشتر و همچنین به عوامل محیطی مرتبط دانست (پیتچوا و همکاران^۴، ۲۰۱۸).

با در نظر گرفتن مبانی نظری در بالا، در ادامه به برخی از مهمترین مطالعات انجام شده در این حوزه اشاره میشود:

پاپ^۵ (۲۰۱۷) مقاله ای در زمینه استدلال حرفه ای - مبنایی برای ایجاد منطق و دلالت را ارائه کرد. این مطالعه به آستانه دلالت به عنوان یک عنصر اساسی که بر توسعه و کیفیت کل فرآیند حسابرسی مالی تأثیر می گذارد، اشاره می کند. بر این واقعیت تأکید شده است که نحوه تعیین آستانه دلالت در مأموریت های حسابرسی مبتنی بر استدلال حرفه ای حسابرسان است، این واقعیت که ظاهر برخی تفاوت های مهم در انتخاب معیارها به عنوان مبنای محاسباتی و هم در انتخاب معیارها سطح کمی آنها مشخص می کند. دیلای^۶ (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان بالا بردن استدلال حرفه ای در حسابرسی با لحاظ کردن عوامل روانی-حرفه ای مؤثر بر قضاوت و شک و تردید حرفه ای حسابرسان را انجام داد. یافته های این مقاله به این واقعیت اشاره دارد که علاوه بر دانش نظری مرتبط با آموزش حرفه ای، لازم است حسابرسی که فعالیت خود را انجام می دهد، تجربه کافی، مهارت های ارتباطی و کار تیمی، توان تشخیص عناصر مهم و مرتبط برای انجام وظایف خود و مسئولیت در قبال وظایف خود را داشته باشد. این نتیجه حاصل شد که تجلی نگرش بدبینانه و عینی به اعمال کنترل بر تصمیمات اتخاذ شده و نتایج به دست آمده کمک می کند. علاوه بر این، ترکیبی از ویژگی ها و شایستگی های حرفه ای با روانشناختی هدف آن ها ارائه راه حل های صحیح، روشن و قانع کننده برای ذینفعان گزارش حسابرسی است. برزیده و خیراللهی (۱۳۹۴) به بررسی مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسی پرداختند، نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که وجود فشار زمانی منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت حسابرسان بابت ارتقا حرفه ای در موسسه گردیده و احتمال کتمان شواهدی که قضاوت حرفه ای را نقض کند یا یافته های اولیه حسابرسان را زیر سوال ببرد، افزایش می یابد. سعیدی گراغانی و

دهد. به عبارت دیگر، ویژگی های روانشناختی فرد اشاره به قابلیت احساسی، عاطفی و ارتباطی یک فرد با شغل و حرفه خود به منظور توسعه، تغییر و اصلاح تضادها و تمایلات شخصی به طور منطقی و عادلانه در یک محیط شغلی یا محیط اجتماعی می باشد. این ویژگی ها شامل مولفه های زیر می باشند:

مسئولیت پذیری: مسئولیت پذیری به تعهد فرد در مقابل حرفه و تخصص شغلی اش اشاره دارد. هرچند باید گفت، مسئولیت پذیری نه تنها به عنوان یک ویژگی درونی، بلکه تحت تاثیر علل انگیزشی نیز قرار دارد. مسئولیت پذیری به عنوان یکی از ویژگی های روانشناختی فرد جزء حوزه های اکتسابی محسوب می شود که محیط اجتماعی می تواند از طریق تقویت آن را در جهت مثبت توسعه بخشد (دوک ورت و همکاران^۱، ۲۰۱۹).

تحمل استرس: اشاره به توانایی فرد در بازنگرش در احساسات و هیجانات خود و دیگران دارد و از طریق آن می تواند بین هیجانات و تصمیم گیری های منطقی تفاوت قائل شود و کمتر حیطه تخصصی خود را با احساساتش در هم می آمیزد. این افراد، واقعیات درونی و بیرونی را آزادانه و بدون تحریف ادراک می کنند و توانایی زیادی در مواجهه با دامنه گسترده ای از تفکرات، هیجان ها و تجربه دارند (براون و همکاران^۲، ۲۰۱۷). ادراک: ادراک، فرآیندی است که افراد، به وسیله آن، پنداشت ها و برداشت هایی را که از شغل و حرفه تخصصی خود دارند را، تنظیم و تفسیر می کنند و بدین وسیله، به آن ها معنی می دهند که این موضوع می تواند ماحصل پردازش اطلاعات از شغل فرد باشد. مثلاً فرد به دلیل وجود این باور که صورت های مالی توأمأ همراه با تقلب ارائه می شوند، تلاش می نماید از طریق رویه های محافظه کارانه گزارشات فرد از احتمال تقلب در صورت های مالی توسط شرکت ها ناشی می شود، ولی ادراک می تواند که با واقعیت عینی، بسیار متفاوت باشد. غالباً افراد از امری واحد، برداشت های متفاوتی دارند. می توان گفت که، رفتار افراد به نوع ادراک، پنداشت یا برداشت آن ها از تخصص و حرفه شان و نه واقعیت بستگی دارد (انیوگراث^۳، ۲۰۲۱).

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

انگیزش: در حوزه روانشناسی، انگیزش شناختی را تمایل به توسعه و حفظ درکی دقیق و غنی از هستی تعریف کرده اند.

⁴ Peytcheva

⁵ Popa

⁶ Dilai

¹ Duckworth

² Brown

³ Anugerah

طبقه بندی نمودند که هر سه حوزه اجزای جدایی ناپذیر از قضاوت هستند و در نظر گرفتن همه عوامل در بررسی کیفیت قضاوت ضروری می باشد .

روش پژوهش

این پژوهش از منظر نحوه اجرا توصیفی- پیمایشی است. به منظور جمع آوری داده ها و مبانی نظری تحقیق، به ترتیب از روش میدانی و کتابخانه ای استفاده میشود و برای مدل سازی ساختاری تفسیری (ISM) استفاده شد و داده های این بخش با استفاده از ماتریس خودتعاملی، گردآوری شدند. جامعه آماری دو بخش را شامل می شد که اساتید دانشگاهی خبره (اساتید با رتبه علمی دانشیار به بالا) در موضوع پژوهش و همچنین خبرگان سازمانی که مدیران شرکت های حسابرسی (با مدرک کارشناسی ارشد و بالاتر و سابقه بیش از ۱۰ سال مدیریت) مورد تایید جامعه حسابداران رسمی و با عضو انجمن حسابداران خبره ایران هستند که با ماتریس خودتعاملی آشنایی کامل دارند. تأیید روایی ماتریس خودتعاملی توسط تعدادی از متخصصان انجام شد. روش نمونه گیری در این بخش نیز روش نمونه گیری هدفمند است. در جدول زیر اطلاعات مربوط به پنل خبرگان ارائه شده است.

ناصری(۱۳۹۶) تفاوت های فردی و قضاوت حرفه ای حسابرس را مطالعه کردند. در این تحقیق اثر چهار ویژگی فردی شامل دو ویژگی جمعیت شناختی (جنسیت و تجربه) و دو ویژگی روان شناختی (خوش بینی و اعتماد به نفس) بر قضاوت حرفه ای مورد مطالعه قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می دهد کلیه متغیرهای مورد مطالعه در این مقاله خوش بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه ای حسابرسان می شود. دریایی و عزیزی(۱۳۹۷) رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی را با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه ای مطالعه کردند. نتایج پژوهش، متغیر شک و تردید حرفه ای را به عنوان یک متغیر تعدیلگر و تاثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای و کیفیت حسابرسی، نشان داد. حسینی و رسولی(۱۳۹۸) قضاوت حرفه ای در حسابرسی و اندازه گیری آن را مورد مطالعه قرار داد. مطابق با بررسی تحقیقات انجام شده، مطالعات صورت گرفته در خصوص قضاوت، عوامل تعیین کننده و اثر گذار بر قضاوت را در سه حوزه شامل متغیرهای شخصیتی(شامل 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

جدول ۱- جدول اطلاعات توصیفی خبرگان پژوهش

ردیف	سمت	مدرک تحصیلی	جنسیت	سابقه(سال)
۱	دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری-حسابداری	مرد	۱۶
۲	حسابرس ارشد	کارشناسی ارشد	زن	۳۰ سال بالا
۳	مدیر شرکت حسابرسی	کارشناسی ارشد	مرد	۱۶
۴	دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری-حسابداری	مرد	۲۵
۵	مدیر شرکت حسابرسی	کارشناسی ارشد حسابرسی	مرد	۱۹
۶	استاد و عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری- حسابداری	مرد	۲۲
۷	حسابرس ارشد و مدیر شرکت حسابرسی	دکتری- حسابداری	مرد	۲۰
۸	مدیر شرکت حسابرسی	کارشناسی ارشد-حسابرسی	مرد	۱۸
۹	دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری - مدیریت مالی	مرد	۱۹
۱۰	مدیر شرکت حسابرسی	دکتری - حسابداری	مرد	۲۰
۱۱	مدیر شرکت حسابرسی	دکتری- حسابداری	مرد	۱۷
۱۲	مدیر شرکت حسابرسی	کارشناسی ارشد- حسابداری	مرد	سابقه ۳۰ سال به بالا
۱۳	دانشیار و عضو هیئت علمی	دکتری - مدیریت مالی	زن	۱۹
۱۴	دانشیار و عضو هیئت علمی	دکتری - حسابداری	مرد	۲۰
۱۵	استاد و عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری -حسابداری	مرد	۲۳
۱۶	دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری - حسابداری	زن	۲۱
۱۷	دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری - مدیریت مالی	مرد	۲۳

ردیف	سمت	مدرک تحصیلی	جنسیت	سابقه (سال)
۱۸	استاد و عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری - مدیریت مالی	مرد	۲۶
۱۹	دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری - حسابداری	مرد	۱۸
۲۰	استاد و عضو هیئت علمی دانشگاه	دکتری - حسابداری	مرد	۲۳

یافته های پژوهش

کیفی در سطوح مختلف اهمیت بر یکدیگر آثار متقابل دارند. با استفاده از این تکنیک می توان ارتباطات و وابستگی های بین متغیرهای کیفی مساله را کشف کرد (چاران^۱ و همکاران، ۲۰۰۸). حاصل تحلیل یافته های پژوهش تعداد ۲۵ شاخص استخراج بود، که در جدول ۲ آورده شده است.

اندرو سیچ مدل سازی ساختاری تفسیری را در سال ۱۹۷۷ ارائه کرده است. این روش به طبقه بندی عوامل و شناسایی روابط بین معیارها می پردازد. رویکرد مدلسازی ساختاری تفسیری یک متدولوژی موثر و کارا برای موضوعاتی است که در آن متغیرهای

جدول ۲- شاخص های پژوهش

کد معیار	نام معیار	کد معیار	نام معیار	کد معیار	نام معیار
N1	منفعت طلبی	N9	رفتارها و تفکرهای کنترلی	N17	نگرش و ویژگی های فردی
N2	سطح فرسودگی شغلی	N10	هوش درون فردی	N18	ارزش های شخصی
N3	تصمیم گیری درست و اثربخش	N11	خردورزی حسابرسان	N19	مدیریت استرس
N4	پایبندی سازمانی	N12	سبک تفکر اجرایی	N20	سطح تعارض در محیط کاری
N5	مطلوبیت کاری	N13	تاب آوری فردی	N21	منفی نگری حسابرسان
N6	بهداشت روانی	N14	استقلال شخصیتی و فکری	N22	فرصت طلبی های شخصی
N7	کیفیت تعاملات سازمانی	N15	فشار شغلی	N23	ویژگی های شخصیتی مطلوب
N8	سطح درون گرایی	N16	مهارت تحمل ابهام	N24	خطاهای ادراکی
N25		سطح تمرکز و آرامش			

تشکیل ماتریس خودتعاملی

در گام اول ماتریس خودتعاملی ساختاری پژوهش را با استفاده از نظر پاسخ دهندگان تشکیل دادیم. برای تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری خبرگان معیارها را به صورت زوجی با یکدیگر در نظر می گیرند و بر اساس طیف زیر به مقایسات زوجی پاسخ می دهند. ماتریس خودتعاملی در جدول ۳ آورده شده است.

V: عامل سطر i باعث محقق شدن عامل ستون j می شود.

A: عامل ستون j باعث محقق شدن عامل سطر i می شود.

X: هر دو عامل سطر و ستون باعث محقق شدن یکدیگر می شوند (عامل i و j رابطه دوطرفه دارند).

O: بین عامل سطر و ستون هیچ ارتباطی وجود ندارد.

کار از قاعده زیر استفاده می شود: جدول ۴ ماتریس دستیابی اولیه مشخص شده است.

اگر نماد خانه ij حرف V باشد در آن خانه عدد ۱ و در خانه قرینه عدد صفر گذاشته می شود.

اگر نماد خانه ij حرف A باشد در آن خانه عدد صفر و در خانه قرینه عدد ۱ گذاشته می شود.

اگر نماد خانه ij حرف X باشد در آن خانه عدد ۱ و در خانه قرینه نیز عدد ۱ گذاشته می شود.

اگر نماد خانه ij حرف O باشد در آن خانه عدد صفر و در خانه قرینه نیز عدد صفر گذاشته می شود.

تشکیل ماتریس دستیابی اولیه سازگار

پس از اینکه ماتریس اولیه دستیابی بدست آمد، باید سازگاری درونی آن برقرار شود. به عنوان نمونه اگر متغیر ۱ منجر به متغیر ۲ شود و متغیر ۲ منجر به متغیر ۳ شود، باید متغیر ۱ نیز منجر به متغیر ۳ شود و اگر در ماتریس دسترسی این حالت برقرار

تشکیل ماتریس دستیابی اولیه

در گام دوم باید ماتریس دستیابی اولیه را با تبدیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به اعداد صفر و یک تشکیل داد. برای این

^۱ Charan

نبود، باید ماتریس اصلاح شود و روابط این چنینی اصلاح و ایجاد شوند. این سازگاری با استفاده از روابط ثانویه که ممکن است وجود نداشته باشند به ماتریس دستیابی اولیه افزوده می‌شوند.

در جدول ۵ سلول‌های که با 1* نشان داده شد روابطی هستند که در ماتریس سازگار شده ایجاد شده‌اند.

در ادامه بر اساس قوانین و روابط گفته شده جدول ماتریس دستیابی اولیه سازگار شده تدوین می‌شود.

جدول ۳- ماتریس خودتعاملی ساختاری

	N1	N2	N3	N4	N5	N6	N7	N8	N9	N10	N11	N12	N13	N14	N15	N16	N17	N18	N19	N20	N21	N22	N23	N24	N25	
N1		A	V	V	V	V	V	V	V	V	A	A	V	V	V	A	V	V	V	V	V	V	V	V	V	
N2			V	V	V	V	A	A	X	V	A	A	V	A	A	A	V	A	A	V	V	V	V	A	A	V
N3				V	A	V	A	A	A	X	A	O	A	O	V	A	V	X	V	V	A	V	A	A	A	V
N4					A	A	A	A	A	A	A	A	V	A	V	A	A	A	A	A	A	V	A	A	A	A
N5						V	V	A	V	V	O	A	V	A	V	A	V	V	V	V	V	V	V	A	A	V
N6							A	A	A	A	A	A	V	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	V
N7								A	A	A	A	A	V	A	A	A	A	A	A	A	A	A	O	A	A	V
N8									V	V	V	V	V	O	V	A	V	V	V	A	A	V	V	A	A	V
N9										V	A	A	V	O	V	A	V	A	A	A	V	V	V	A	A	V
N10											A	A	V	O	A	A	A	A	V	V	V	A	A	A	V	
N11												A	V	O	V	A	V	V	V	V	V	V	V	A	X	V
N12													V	V	V	A	V	A	V	A	V	O	A	A	V	
N13														A	A	A	A	X	A	A	V	X	A	V	V	
N14															V	A	V	V	V	V	V	V	A	A	V	
N15																A	V	A	A	V	V	V	V	A	V	
N16																	A	A	A	A	A	O	A	A	V	
N17																		A	A	A	V	A	A	A	V	
N18																			V	V	V	V	A	A	V	
N19																				A	V	V	A	A	V	
N20																					V	V	A	A	V	
N21																							A	A	A	
N22																								A	A	V
N23																									V	V
N24																										V
N25																										

جدول ۴- ماتریس دستیابی اولیه

	N1	N2	N3	N4	N5	N6	N7	N8	N9	N10	N11	N12	N13	N14	N15	N16	N17	N18	N19	N20	N21	N22	N23	N24	N25
N1	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱
N2	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱
N3	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۱
N4	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰
N5	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱
N6	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
N7	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
N8	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱
N9	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۱
N10	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱
N11	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱
N12	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱
N13	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱
N14	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱
N15	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱
N16	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
N17	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱
N18	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱
N19	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱
N20	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱
N21	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
N22	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱
N23	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱
N24	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱
N25	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰

جدول ۵- ماتریس دستیابی اولیه سازگار شده

	N1	N2	N3	N4	N5	N6	N7	N8	N9	N10	N11	N12	N13	N14	N15	N16	N17	N18	N19	N20	N21	N22	N23	N24	N25	قدرت نفوذ
N1	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۲۸
N2	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱	۰	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۲۷
N3	۱*	۱*	۱	۱	۰	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۰	۱*	۱*	۰	۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۰	۱*	۱	۱	۲۳
N4	۰	۱*	۱*	۱	۰	۱*	۱*	۰	۰	۱*	۰	۰	۱	۰	۱	۱*	۱*	۱*	۰	۱*	۱	۱*	۰	۱*	۱*	۱۹
N5	۱*	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۰	۱*	۱	۰	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱*	۱	۲۵
N6	۱*	۱*	۱*	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱*	۰	۰	۱*	۰	۰	۱*	۱*	۰	۱*	۱	۱۵
N7	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۰	۱*	۱*	۰	۰	۱	۰	۱*	۰	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۰	۱*	۱	۲۲
N8	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۰	۱*	۱	۲۷
N9	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۰	۱*	۱	۲۳
N10	۱*	۱*	۱	۱	۰	۱	۱	۱*	۱*	۱	۰	۱*	۱	۰	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۰	۱*	۱	۲۴
N11	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۲۸
N12	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۲۸
N13	۱*	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱*	۱*	۱	۱	۰	۱	۱	۲۷
N14	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۰	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱*	۱	۲۶
N15	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۲۷
N16	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۲۸
N17	۱*	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱*	۱*	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۰	۱*	۱	۱*	۰	۱*	۱	۲۶
N18	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱*	۱	۲۷
N19	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱	۰	۱*	۱	۲۷
N20	۱	۱*	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱*	۱*	۱	۲۸
N21	۱*	۱*	۱	۱*	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱*	۰	۰	۱*	۲۶
N22	۱*	۱*	۱*	۱	۰	۱	۱*	۰	۱*	۱	۰	۰	۱	۰	۱*	۱*	۱	۱*	۰	۱*	۱	۱	۰	۱*	۱	۲۱
N23	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۲۸
N24	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۲۷
N25	۱*	۱*	۱*	۱	۰	۱*	۱*	۰	۱*	۰	۰	۰	۱*	۰	۱*	۱*	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱۴
میزان وابستگی	۲۷	۲۸	۲۸	۲۸	۲۱	۲۸	۲۷	۲۱	۲۶	۲۶	۱۵	۲۰	۲۸	۱۸	۲۸	۲۶	۲۶	۲۶	۲۲	۲۵	۲۸	۲۷	۹	۲۵	۲۸	
ی																										

تعیین سطوح عوامل

در این گام مجموعه معیارهای ورودی (پیش نیاز) و خروجی (دستیابی) برای هر معیار را محاسبه شد و سپس عوامل مشترک را نیز مشخص شد. در این گام معیاری دارای بالاترین سطح است که مجموعه خروجی (دستیابی) با مجموعه مشترک برابر باشد. پس از شناسایی این متغیر یا متغیرها، سطر و ستون آن‌ها را از جدول حذف می‌شوند و عملیات را دوباره بر روی دیگر معیارها تکرار می‌کنیم. خروجی‌ها و ورودی‌ها از ماتریس دستیابی اولیه سازگار شده (جدول ۵) استخراج می‌شود برای این کار، تعداد ۱ ها در هر سطر بیانگر خروجی، و تعداد ۱ ها در ستون برابر ورودی هستند که برای تعیین سطح اول، نتایج در جدول ۶ آورده شده است.

در جدول ۶، معیارهای سطح ۱ استخراج شده است که شامل معیارهای N2-N3-N4-N6-N13-N15-N21-N25 می‌باشد. حال برای تعیین معیارهای سطح دوم، کفایت سطر و ستون این ۱۰ معیار را از ماتریس دستیابی اولیه سازگار شده (جدول ۵) حذف نمود و دوباره محاسبات تعیین خروجی و ورودی را انجام داد. نتایج در جدول ۷ آورده شده است. در جدول ۷، معیارهای سطح ۲ استخراج شده‌اند که شامل معیارهای N1-N7-N9-N10-N17-N18-N20-N22-N24 است. حال برای تعیین معیارهای سطح سوم باید سطر و ستون این ۹ معیار را از ماتریس دستیابی اولیه سازگار شده (جدول ۴-۴) حذف نمود و دوباره محاسبات تعیین خروجی و ورودی را انجام داد. نتایج در جدول ۸ آورده شده است.

جدول ۶: معیارهای سطح ۱

معیار	خروجی	ورودی	اشتراک	سطح
N1	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25-	N1-N2-N3-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25-	N1-N2-N3-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	
N2	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N23-N24--N18-N19-N20-N21-N22-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	۱
N3	N1-N2-N3-N4-N6-N7-N8-N9-N10-N12-N13-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N6-N7-N8-N9-N10-N12-N13-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	۱
N4	N2-N3-N4-N6-N7-N10-N13-N15-N16-N17-N18-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N2-N3-N4-N6-N7-N10-N13-N15-N16-N17-N18-N20-N21-N22-N24-N25	۱
N5	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N12-N13-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N5-N7-N8-N9-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N23-N24-	N1-N2-N5-N7-N8-N9-N12-N13-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N24	
N6	N1-N2-N3-N4-N6-N13-N15-N18-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N6-N13-N15-N18-N21-N22-N24-N25	۱
N7	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N9-N10-N13-N15-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N7-N9-N10-N13-N15-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	
N8	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N5-N8-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N23-N24	N1-N2-N3-N5-N8-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N24	
N9	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N9-N10-N13-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N5-N7-N9-N10-N13-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	
N10	N1-N2-N3-N4-N6-N7-N8-N9-N10-N12-N13-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24	N1-N2-N3-N4-N7-N8-N9-N10-N12-N13-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24	
N11	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N8-N11-N12-N13-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N23-N24	N1-N8-N11-N12-N13-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N23-N24	
N12	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N5-N8-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N23-N24	N1-N2-N3-N5-N8-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N23-N24	
N13	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	۱
N14	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N8-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N23-N24	N1-N2-N8-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N24	
N15	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	۱
N16	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	
N17	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24	N1-N2-N3-N4-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N20-N21-N22-N24	
N18	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24	
N19	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N18-N19-N20-N21-N23-N24	N1-N2-N3-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N18-N19-N20-N21-N24	
N20	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24	N1-N2-N3-N4-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24	

معیار	خروجی	ورودی	اشتراک	سطح
N21	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N25	۱
N22	N1-N2-N3-N4-N6-N7-N9-N10-N13-N15-N16-N17-N18-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24	N1-N2-N3-N4-N6-N7-N9-N10-N13-N15-N16-N17-N18-N20-N21-N22-N24	
N23	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N11-N12-N16-N20-N23	N1-N2-N11-N12-N16-N20-N23	
N24	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	
N25	N1-N2-N3-N4-N6-N7-N9-N13-N15-N16-N21-N25-N26-N27	N1-N2-N3-N4-N5-N6-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N13-N14-N15-N16-N17-N18-N19-N20-N21-N22-N23-N24-N25	N1-N2-N3-N4-N6-N7-N9-N13-N15-N16-N21-N25	۱

جدول ۷- معیارهای سطح ۲

معیار	خروجی	ورودی	اشتراک	سطح
N1	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	۲
N5	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N12-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N23-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N12-N16-N17-N18-N19-N20-N24	
N7	N1-N5-N7-N9-N10-N17-N18-N19-N20-N22-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N7-N9-N10-N17-N18-N19-N20-N22-N24	۲
N8	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	N1-N5-N8-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N23-N24	N1-N5-N8-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N24	
N9	N1-N5-N7-N9-N10-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N7-N9-N10-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	۲
N10	N1-N7-N8-N9-N10-N12-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N7-N8-N9-N10-N12-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	۲
N11	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N8-N11-N12-N16-N17-N18-N19-N20-N23-N24	N1-N8-N11-N12-N16-N17-N18-N19-N20-N23-N24	
N12	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N8-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N23-N24	N1-N5-N8-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N23-N24	
N14	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	N1-N8-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N23-N24	N1-N8-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N24	
N16	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	
N17	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N20-N22-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N20-N22-N24	۲
N18	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	۲
N19	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N18-N19-N20-N23-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N18-N19-N20-N24	
N20	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	۲
N22	N1-N7-N9-N10-N16-N17-N18-N20-N22-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N7-N9-N10-N16-N17-N18-N20-N22-N24	۲
N23	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N11-N12-N16-N20-N23	N1-N11-N12-N16-N20-N23	
N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N23-N24	N1-N5-N7-N8-N9-N10-N11-N12-N14-N16-N17-N18-N19-N20-N22-N24	۲

جدول ۸: معیارهای سطح ۳

معیار	خروجی	ورودی	اشتراک	سطح
N5	-N5-N8-N12-N16-N19	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	-N5-N8-N12-N16-N19	۳
N8	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19	۳
N11	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	-N8-N11-N12-N16-N19-N23	-N8-N11-N12-N16-N19-N23	
N12	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	۳
N14	-N5-N8-N12-N14-N16-N19	-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	-N8-N12-N14-N16-N19	
N16	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	۳
N19	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19	۳
N23	-N5-N8-N11-N12-N14-N16-N19-N23	-N11-N12-N16-N23	-N11-N12-N16-N23	

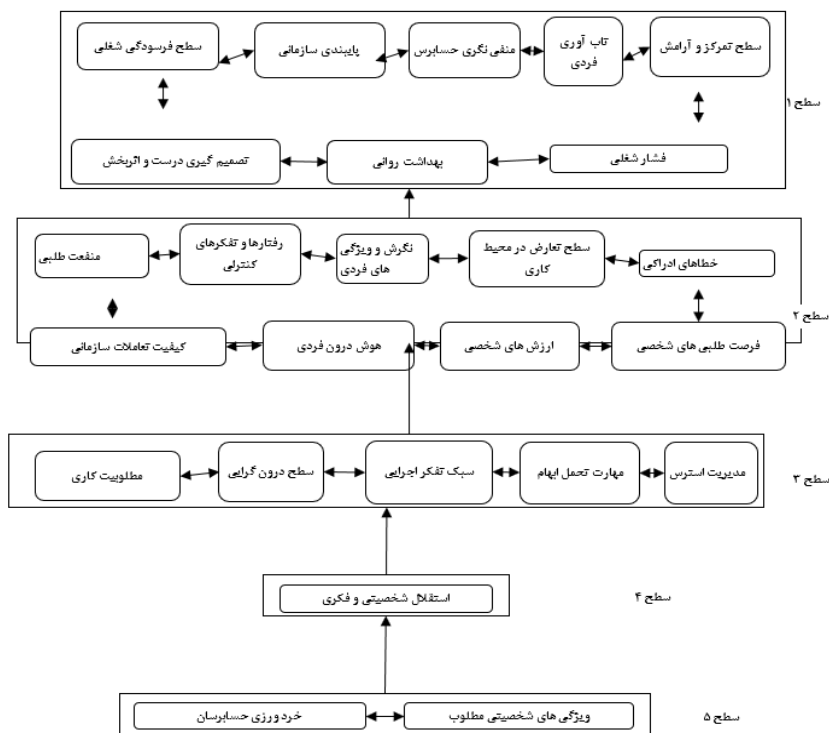
در جدول ۸، معیارهای سطح ۳ استخراج شده‌اند که شامل معیار N5-N8-N12-N16-N19 است برای تعیین معیارهای سطح چهارم باید سطر و ستون این ۵ معیار را از ماتریس دستیابی اولیه سازگار شده (جدول ۵) حذف نمود و دوباره محاسبات تعیین خروجی و ورودی را انجام داد. نتایج در جدول ۹ آورده شده است.

شبکه تعاملات ISM

در گام پنجم با استفاده از سطوح بدست آمده از معیارها، شبکه تعاملات ISM رسم می‌شود. اگر بین دو متغیر ۱ و ۲ رابطه باشد آن را به وسیله یک پیکان جهت دار نشان می‌شود. دیاگرام نهایی ایجاد شده که با حذف حالت‌های تعدی و نیز با استفاده از بخش-بندی سطوح بدست آمده است در نمودار ۱ نشان داده شده است.

جدول ۹: معیارهای سطح ۴ و ۵

معیار	خروجی	ورودی	اشتراک	سطح
N11	N11-N14-N23	N11-N23	N11-N23	۵
N14	N14	N11-N14-N23	N14	۴
N23	N11-N14-N23	N11-N23	N11-N23	۵



شکل ۱: مدل ارتقای سطح استدلال حرفه ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه ای مؤثر بر قضاوت حرفه ای و شک و تردید حسابرسان

(ویژگی های شخصیتی مطلوب) از نوع مستقل می باشد. این معیار دارای وابستگی کم و هدایت بالا می باشد به عبارتی دیگر تاثیرگذاری بالا و تاثیرپذیری کم از ویژگی های این معیار است. مابقی معیارها از نوع رابط هستند این متغیرها از وابستگی بالا و قدرت هدایت بالا برخوردارند به عبارتی تاثیرگذاری و تاثیرپذیری این معیارها بسیار بالاست و هر تغییر کوچکی بر روی این متغیرها باعث تغییرات اساسی در سیستم می شود.

با توجه به شکل ۱، مدل پژوهش شامل ۵ سطح می باشد که سطح پنجم که شاخص ویژگی های شخصیتی مطلوب و خردورزی حسابرسان در آن هستند به عنوان تاثیرگذارترین سطح و سطح یک که هشت شاخص در آن است به عنوان تاثیرپذیرترین سطح می باشد.

تحلیل میک مک

همچنین مدل پژوهش را می توان از لحاظ قدرت نفوذ و وابستگی به صورت شکل ۴-۲ نشان داد. بر این اساس معیارهای N23



شکل ۲: ماتریس قدرت نفوذ-وابستگی

شخصیتی مطلوب و خردورزی حسابرسان قرار دارند. زمانی که ویژگی های شخصیتی مطلوب حسابرسان تشخیص داده شود، درک بهتری از نقاط قوت حسابرسان ارائه می دهد. ویژگی های شخصیتی مطلوب می تواند بینشی در مورد نحوه انجام وظایف و شغلی جدید، برقراری ارتباط با همکاران، مدیریت استرس و مدیریت موقعیت های پرفشار ارائه دهد. واقعیت این است که برخی حسابرسان سریعتر به موفقیت شغلی دست پیدا می کنند. طبق جدیدترین پژوهش ها، تفاوت در مسیرهای شغلی به ویژگی های شخصیتی مطلوب افراد بستگی دارد و برخی ویژگی های شخصیتی با موفقیت گره خورده اند. همچنین، خردورزی حسابرسان تاثیرگذارترین عامل دیگر است. این عامل نشان می دهد که فکر، تلاش و پویایی است که به هنگام مواجهه حسابرسان با معما در وی جریان می یابد. ضمن اینکه اصل ناظر به اندیشه

بحث و نتیجه گیری

قضاوت حرفه ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره استفاده درست و به جای تهیه کنندگان گزارش های مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه ای خود استفاده کنند. برای آن که قضاوت حسابرسان به درستی انجام شود می بایست به عوامل روانی حرفه ای مؤثر بر قضاوت حرفه ای و شک و تردید حسابرسان توجهی ویژه داشت. در همین راستا، این پژوهش با هدف طراحی مدل ارتقای سطح استدلال حرفه ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه ای مؤثر بر قضاوت حرفه ای و شک و تردید حسابرسان به انجام رسیده است. مدل این پژوهش که مدلی پنج سطحی است در سطح پنج مدل و تاثیرگذارترین سطح این مولفه ها ویژگی های

فهرست منابع

- اسدی، مرتضی، نعمتی، محمد، (۱۳۹۴)، قضاوت حرفه ای در حسابرسی، فصلنامه حسابداری رسمی، شماره ۲۷.
- برزیده، فرخ؛ خیراللهی، مرشد (۱۳۹۴)؛ مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد؛ دانش حسابرسی سال یازدهم، شماره ۴۵.
- بنی مهد، بهمن، شیرزاد، بهرام، (۱۳۹۸)، بررسی و تبیین متغیرهای حسابداری با نوع اظهار نظر حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، شماره ۶۲.
- حاجیهها، زهره، احمد گودرزی و فتاحی، زهرا، (۱۳۹۲)، ارتباط ویژگی های تردید حرفه ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم گیری آنها، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره ۱۹.
- حساس یگانه، سید محمد حسین مدنی، (۱۳۹۴)، "تاثیر گزارش حسابرسی مستقل در تصمیم گیری اعتبار دهندگان". فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۶، ۱۱۳-۱۲۷.
- حسینی، سیدعلی و رسولی، ندا، (۱۳۹۸)، قضاوت حرفه ای در حسابرسی و اندازه گیری آن: مفاهیم، نظریه ها و چشم انداز تئوریک، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۳۱.
- حمیدیان، محسن، بزرگمهریان، شاهرخ، جنت مکان، حسین، ۱۳۹۷، نقش تخصص حسابرسان در صنعت در پیشگیری از اعمال تغییر طبقه بندی فرصت طلبانه ارقام صورت سود و زیان، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دهم، شماره ۹۳، تابستان، صص ۹۳-۱۱۳.
- خوش طینت، محسن، بستانیان، جواد، (۱۳۹۶)، قضاوت حرفه ای در حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۲۷.
- دریائی، عباسعلی و عزیزی، اکرم، (۱۳۹۷)، رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه ای، مجله علمی - پژوهشی دانش حسابداری مالی، شماره ۱۶.
- رجبعلی زاده، جواد، (۱۳۹۷)، تاثیر احساسات و حالات روانی حسابرسان بر قضاوت حرفه ای حسابرسان: بررسی مطالعات و ارائه چکیده های از مفاهیم و رویکردهای پیشنهادی، مجله پژوهش های تجربی حسابداری، شماره ۳۱.
- رنجبریان، لیلیا، عبدی، رسول، رضایی میاندواب، نادر، پاک مرام، عسگر، (۱۳۹۹). نقش تعدیل کنندگی شک و تردید
- ورزی درانسان، تعقل است و تعقل تفکر هدایت شده است و هرگاه تفکر و تعقل مترادف به کار می روند منظور تفکر هدایت شده است. بنابراین حسابرسان بایستی درک کنند که هر تعقلی، تفکر است اما هر تفکری، تعقل نیست. خرد به عنوان سازه ای چندبعدی، حسابرسان را قادر می سازد در جریان کنش و واکنشی فعال در برابر وقایع حسابرسی، به رشد خود و دستیابی به سود و صلاح همگانی کمک کنند. مدل این پژوهش نشان داد که عواملی همانند استقلال شخصیتی و فکری، سطح درون گرایی، مطلوبیت کار، مهارت تحمل ابهام، مدیریت استرس و ... عوامل رابطی هستند که تصمیم گیری درست و اثربخش، منفی نگری حسابرسان، سطح تمرکز و آرامش، فشار شغلی، فرسودگی شغلی حسابرسان و ... را تحت تاثیر قرار می دهند. با توجه به نتایج این پژوهش پیشنهادات زیر ارائه می شود:
- ترویج این نکته که یکی از راه های موفقیت حسابرسان، خدمت خالصانه به همکاران است. پس باید بر روی بهبود شخصیت فردی حسابرسان کار کرده و آن را بهبود بخشید. پیشرفت باعث بهبود شخصیت حسابرسان می شود.
 - مدیران شرکت ها و سازمان های حسابرسی باید بدانند که تداوم تلاش، در بهبود ویژگی های شخصیتی مطلوب، کلید موفقیت حسابرسان است.
 - در جهت مدیریت استرس حسابرسان می بایست ذهن خود را به شکلی تربیت کنند که آمادگی مقابله با شرایط و عوامل تنش زا را داشته باشند، در نتیجه وقتی بدانند که چه اتفاقاتی ممکن است پیش بیاید، راحت تر می توانند استرس خود را کنترل کنند.
 - وقتی حسابرسان برای انجام کار حسابرسی با مجموعه ای از شرایط ناآشنا، پیچیده و نامفهوم مواجه می شوند و تغییرات به صورت سریع و غیر قابل پیش بینی اتفاق می افتند با اطلاعات ناکافی و غیر شفاف روبرو می شوند، که در نهایت دچار ابهام می شوند. لذا، حسابرسان می بایست کنترل درونی خود را مدیریت کنند و آگاهی ذهن خود را افزایش دهند.
 - حسابرسان باید بدانند که رفتارهای کنترلی ممکن است در واقع یک مکانیسم دفاعی برای حسابرسان باشد. تلاشی برای کنار آمدن با دنیای درونی پرتنش در کار حسابرسی است. گاهی اوقات، حسابرسان زمانی که از آنچه در داخل سازمان اتفاق می افتد می ترسند، بر تلاش برای کنترل شرایط بیرونی تمرکز می کنند و این اشتباه است بایستی رفتارهای کنترلی را بیاموزند و بر آن تاکید داشته باشند.

- Şpan, G.A. (2018). Foundation of the Professional Judgment in Statutory Audit. PhD thesis, Babeş-Bolyai University, ClujNapoca
- Trotman, K.T., (2020), The Review Process and the Accuracy of Auditor Judgments. *Journal of Accounting Research*, 23(2): 740-752.
- Vogel, J. (2019). Bonjour on explanation and skepticism, *Studies in History and Philosophy of Science* 41, pp413-421.
- حرفه‌ای در مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسی. ماهنامه جامعه‌شناسی سیاسی/ایران. 3(4), 1621-1636.
- سعیدی گراغانی، مسلم و ناصری، احمد. (۱۳۹۶)، تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲۶.
- شفعتی، مرتضی، عبدلی، محمدرضا و ولیان، حسن. (۱۳۹۹). طراحی الگوی ساختاری استدلال حسابرسی با استفاده از رهیافت الگو سازی ساختاری تفسیری فازی، فصلنامه مطالعات میان رشته‌ای در علوم انسانی، شماره ۴۸.
- Anugerah, R. Nelly Sari, R. Frostiana, R. (2021). The Relationship between Ethics, Expertise, Audit Experience, Fraud Risk Assessment and Audit Situational Factors and Auditor Professional Skepticism. Department of Accounting, Faculty of Economics, Universities INDONESIA
- Bruns Jr., W.J. (2017). Inventory Valuation and Management Decisions. *The Accounting Review*, 40: 345– 357
- Chung, J., J. Cohen, and G. S. Monroe. (2018). The effect of moods on auditors' inventory valuation decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (2): 137–159
- DELIU, Delia, (2020), Elevating Professional Reasoning Psycho-Professional Factors in Auditing Affecting Auditor's Professional Judgement and Skepticism, *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*, Vol.20.
- Duckworth, A. L., Weir, D., Tsukayama, E., & Kwok, D (2019). Who does well in life? Conscientious adults excel in both objective and subjective success. *Frontiers in Personality Science and Individual Differences*, 3(356), 1-8
- Glover, S. M., and Prawitt. D. F. (2018). Enhancing Auditor Professional Skepticism. Available at: <http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf>
- Koch, C., Salterio, S. (2017). The Effects of Auditor Affinity for Client and Perceived Client Pressure on Auditor Proposed Adjustments, *The Accounting Review: September* September 2017, Vol. 92, No. 5, pp. 117-142.
- (2020). Cultural. Patel, C., Harrison, G.L., McKinnon, J.L Professional Influences on Judgments of Accountants in Auditor-Client Conflict Financial Resolution. *Journal of International Management and Accounting* 13(1): 1-31.
- Peytcheva, M., Wright, A., Majoor, B. (2018). The impact of principles-based versus rules-based accounting standards on auditors' motivations and evidence demands. *Behavioral Research in Accounting*, 26(2), 51-72
- Popa, I.E., (2017), "Essential Characteristics of a Correct Professional Judgment Process", *International Journal of Business Research*.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 15/ No. 58/ Summer 2025

Designing a Model to Enhance the Level of Professional Reasoning in Auditing Focused on Psychological Factors Influencing Professional Judgment and Auditors' Skepticism

Iraj Kahrari

Ph.D. Student in Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
irajkh1348@yahoo.com

Mehran Matinfard

Assistant Professor of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
Corresponding author
m_matinfard@iau-tnb.ac.ir

Mohammad Hassani

Assistant Professor of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
m_hassani@iau-tnb.ac.ir

Aliakbar Chaharmahali

Assistant Professor of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
a.chaharmahali@yahoo.com

Abstract

Professional judgment is one of the core elements of auditing. Auditors must consistently apply their professional judgment regarding the proper use of accounting standards by financial statement preparers and the execution of the audit work itself. To ensure that auditors' judgments are made correctly, special attention must be given to the psychological factors that influence professional judgment and auditors' skepticism. In this context, this article aims to design a model to enhance the level of professional reasoning in auditing, centered on the psychological factors affecting professional judgment and auditors' skepticism. The type of research is descriptive-survey. Data collection was conducted using a questionnaire, and the approach and orientation of this article are deductive and practical. Initially, the article examines the interrelationship of factors through a self-interaction matrix based on the opinions of 20 experts, gathering insights on how the identified factors relate to and influence each other. The data collected were analyzed using the ISM MATLAB software, resulting in a five-level model. The research model indicated that desirable personality traits and auditors' wisdom are the most influential factors. Furthermore, to identify the components of the model, the Mic-Mac analysis was employed, revealing that desirable personality traits possess an independent identity, while other factors have a relational identity.

Keywords: Auditing, professional reasoning, professional judgment, skepticism.