

تحلیل عوامل مؤثر روان‌شناختی بر مهارت‌های حسابرسی (مطالعه موردی حسابرسی دیوان محاسبات)

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۴/۲۷

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۲/۰۸

فرشاد احمدی حصار^۱

عبداله پاکدل^۲

علی رضایی شریف^۳

چکیده:

هدف از انجام این پژوهش «شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسی دیوان محاسبات در نهادهای دولتی استان اردبیل، آذربایجان شرقی و استان گیلان» بود. جامعه آماری پژوهش ۱۶۰ نفر از کارکنان دیوان محاسبات استان اردبیل، آذربایجان شرقی و استان گیلان که در سال ۱۳۹۵ در این اداره مشغول به کار بودند و نمونه آماری با بررسی نظرات ۱۱۳ نفر به دست آمد که از بین آن‌ها ۱۰۳ نفر را مردان و ۱۰ نفر را زنان تشکیل می‌داد و ۵۴ درصد افراد دارای تحصیلات کارشناسی و ۳۸ درصد افراد کارشناسی ارشد و بالاتر بودند و ۵۹ درصد افراد دارای سوابق خدمتی بالاتر از ۱۰ سال و ۴۱ درصد سوابق خدمتی پایین‌تر از ۱۰ سال بودند. نتایج به دست آمده نشان داد متغیرهای مسئولیت‌پذیری، ادراکی، مهارت ارتباطی، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها، اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط، استثناها، اطمینان، میزان دانش، به‌گزینی، سازگاری، خودکاری، خلاقیت، تحمل استرس و ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری به‌عنوان ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار در مهارت حسابرسی می‌توان تلقی کرد. لذا با آموزش عوامل روان‌شناختی می‌توان مهارت‌های حسابرسی را افزایش داده و از این طریق کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات را بالا برد. از بین عوامل مورد بررسی متغیرهای مسئولیت‌پذیری، مهارت‌های ادراکی، مهارت ارتباطی، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها به‌عنوان عوامل مهم و متغیرهای تحمل استرس و ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری به‌عنوان عوامل غیر مهم می‌باشند.

کلمات کلیدی: ویژگی‌های روان‌شناختی، مهارت حسابرسی، کارکنان، دیوان محاسبات

۱. گروه حسابداری، پردیس علوم و تحقیقات اردبیل، دانشگاه آزاد اسلامی، اردبیل - ایران.

۲. گروه حسابداری، واحد اردبیل، دانشگاه آزاد اسلامی، اردبیل - ایران. نویسنده مسئول، پست الکترونیک: abdolapakdel@yahoo.com

۳. استادیار، گروه روانشناسی تربیتی، دانشگاه محقق اردبیلی، اردبیل - ایران.

۱. مقدمه

در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهارنظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی الزامی شود. از این رو لازم است حسابرسیان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت بپردازند و نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت ارائه کنند (آقاجانی و گنجه‌خو، ۱۳۸۹).

با توجه به تضاد منافع حاکم بر محیط حسابرسی و ماهیت مسائل موجود، حسابرسیان باید از مهارت یا صلاحیت حرفه‌ای کافی برخوردار باشند. با این وجود، تعریف یکسان از ابعاد این مفهوم در ادبیات و تحقیقات پیشین وجود ندارد و ابعاد آن به فراخور مقتضیات زمان دستخوش تغییرات اساسی قرار گرفته است. بررسی سیر تطور تاریخی این مفهوم نیز حکایت از گسترش ابعاد آن به مفاهیمی مانند مهارت‌های ارتباطی، دانش مدیریت و پاسخ‌گویی دارد (پیچر و همکاران، ۲۰۱۰). با این وجود، یافته‌های تحقیقات پیشین در حسابرسی و روانشناسی نشان می‌دهند، ارزیابی دانش، عملکرد و نیات دیگران به‌ویژه نیات مدیران در هنگام وقوع تقلب و یا ارتکاب فعالیت‌های غیرقانونی، به‌سادگی امکان‌پذیر نیست (گودوین، ۲۰۱۰).

در طول تاریخ محققان به دنبال بهبود درک خود از رابطه مهارت و قضاوت حسابرسی بوده‌اند (گیبیز، ۱۹۸۴). شماری از مطالعات با به‌کارگیری تعدادی از وظایف و استفاده از ابزارهای متنوع پژوهش، به درک بهتر این رابطه کمک کرده‌اند (تروتمن و رایت، ۲۰۰۰). وجود دو مشکل، پیشرفت‌های شناسایی رابطه مهارت و قضاوت حسابرسی را محدود کرده است. مشکل اول اینکه تعریف پذیرفته شده عمومی از مهارت در حسابرسی وجود ندارد، یا معیاری برای اندازه‌گیری آن مشخص نشده است. این مشکل از آنجا نشئت می‌گیرد که در شناسایی مهارت‌ها پیشرفت نظری حاصل نشده است. مشکل دوم با تعریف عملکرد قضاوتی حسابرسی ارتباط دارد، تعریف مناسب از عملکرد قضاوتی، نمی‌تواند بدون وجود تعریف پذیرفته شده کلی از مهارت صورت گیرد. وجود نظریه تفصیلی و شفاف به محققان در شناسایی مهارت‌ها کمک می‌کند و به درک بهتری از ماهیت مهارت منجر می‌شود (بدارد، ۱۹۸۹)؛ بدارد و چی،^۱ (۱۹۹۳) هرچند مطالعات انجام گرفته تعدادی

4 . Peecher & et al.

5 . Goodwin

6 . Gibbins

7 . Trotman & Wright

8 . Bédard

9 . Bédard & Chi

از متغیرها را پوشش داده‌اند، هنوز برای شناسایی مهارت‌های حساب‌رسان به مطالعات بیشتری نیاز است. لذا در این پژوهش محقق به بررسی این موضوع می‌پردازد؛ آیا ویژگی‌های روان‌شناختی را می‌توان به‌عنوان مهارت حساب‌رسان دیوان محاسبات در انجام قضاوت‌های حساب‌رسی دانست؟ با توجه به این که حساب‌رسان دیوان محاسبات به لحاظ حساسیت شغلی که دارند علاوه بر داشتن تخصص‌های حسابداری و حساب‌رسی، دارا بودن توانایی‌های روان‌شناختی نیز می‌توانند مهارت‌های آنان را دو چندان کرده و باعث کاهش فرسودگی شغلی آنان گردیده و کیفیت کاری آنان را افزایش دهد، به همین دلیل به بررسی چنین موضوعی پرداخته شده است.

۲. بیان مسأله

مهارت در حساب‌رسی، توانایی انجام وظیفه‌های نسبتاً پیچیده، به شیوه‌های مناسب و بر اساس دانش انباشته در زمینه‌ای خاص، تعریف می‌شود (رایت^{۱۰}، ۱۹۸۸). در تعریف مشابهی، مهارت توانایی کسب‌شده از طریق آموزش برای انجام وظایف خاص به نحو مطلوب است (بدارد و چی، ۱۹۹۳). برخورداری از دانش زیاد و مهارت‌های وابسته به عمل، تعریفی از مهارت است که بدارد (۱۹۸۹) به کار برده است؛ در حالی که دیویس و سولومون^{۱۱} (۱۹۸۹) مفهوم مبتنی بر عملکرد از مهارت را ترجیح می‌دهند. پیچر و سولومون^{۱۲} (۲۰۰۱) قضاوت را ارزیابی انجام شده به منزله مقدمه انجام عمل تعریف کرده‌اند و تصمیمات را عملیاتی می‌دانند که افراد برای انجام عمل یا حل مسئله به کار می‌گیرند. در دیدگاه آنان حساب‌رس فردی است که در موقعیت‌های استراتژیک در حال تغییر، قضاوت می‌کند و تصمیماتی می‌گیرد (پیچر و سولومون، ۲۰۰۱).

وظایف متعدد حساب‌رسی معیار هدفمندی ندارد، بنابراین برای جبران این کمبود، قضاوت حساب‌رسان، جایگزینی برای سایر معیارهای عملکرد در نظر گرفته می‌شود (بانر و لویس^{۱۳}، ۱۹۹۰). مفاهیم مهارت حساب‌رس و عملکرد قضاوتی حساب‌رس، به‌طور واضحی تفکیک‌پذیر نیستند و اگر تعاریف هر یک از این دو مفهوم ارائه شود، به‌نوعی تکرار یکدیگر محسوب می‌شود، بنابراین محدودیت‌هایی در این زمینه به وجود می‌آید. کیفیت که تعیین‌کننده عملکرد حساب‌رسی است، تابع عوامل متعددی چون توانایی‌های حساب‌رس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است (لی و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۱).

مجتهدزاده و آقایی (۱۳۸۳) عوامل اثرگذار بر کیفیت حساب‌رسی در ایران را از دیدگاه رفتاری بررسی کردند. یافته‌های آنان نشان داد پرسش‌شوندگان بر وجود بیست و چهار عامل تأکید بیشتری داشتند. همچنین بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و حساب‌رسان مستقل بین گروهی با حساب‌رسان

10 . Wright

11 . Davis & Solomon

12 . Peecher & Solomon

13 . Bonner & Lewis

14 . Lee

مستقل درون‌گروهی، تفاوت معناداری وجود نداشت.

خبرگان به دلیل عملکرد قضاوتی‌شان، به‌عنوان خبره در نظر گرفته می‌شوند. حسابرسان حرفه‌ای و خبره، درک بالاتری از اشتباه‌های مرتکب شده در تهیه صورت‌های مالی دارند که می‌تواند کیفیت تصمیمات حسابرسی را افزایش دهد. از دیدگاه حسابرسان، اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد، حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) در پژوهشی به دنبال بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس (مؤسسه حسابرسی) در ایران بودند. نتایج پژوهش حاکی از وجود رابطه معنادار و معکوس بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس (مؤسسه حسابرسی) بوده است. مهارت‌های لازم برای عملکرد قضاوتی، ممکن است همان مهارت‌های اولیه و پایه‌ای باشد (بدارد و چی، ۱۹۹۳)، یا اینکه مهارت‌هایی باشد که با آموزش کسب می‌شود، اما نکته مهم اینجاست که مهارت‌های لازم برای انجام قضاوت‌های مختلف تحت تأثیر چه عواملی هستند؟ شانتیو^{۱۵} (۱۹۹۲) معتقد است توانایی‌ها و مهارت‌هایی که در خبرگان ظاهر می‌شود، به پنج عامل بستگی دارد: میزان دانش، ویژگی‌های روان‌شناختی، مهارت‌های شناختی، استراتژی‌های تصمیم‌گیری و ویژگی‌های وظیفه (شانتیو، ۱۹۹۲).

پژوهش‌های پیشین برخی از عوامل اشاره شده شانتیو را بررسی کرده‌اند (عبدالحمیدی و شانتیو^{۱۶}، ۱۹۹۲؛ بانر و لويس، ۱۹۹۰؛ مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳؛ خوش طینت و بستانیان، ۱۳۸۶ و سیرانی، خواجوی و نوشادی، ۱۳۸۸)، اما هیچ پژوهشی در داخل با هدف بررسی ویژگی‌های روان‌شناختی و شناسایی اهمیت آن‌ها در قضاوت حسابرسی انجام نگرفته است. این مطالعه اهمیت ویژگی‌های روان‌شناختی در حسابرسی را بررسی می‌کند. بنابراین هدف این پژوهش بررسی و شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار در مهارت قضاوت حسابرس است از بررسی این مفاهیم در شرایط محیطی ایران، در صورت دلالت، نتایج مطالعات پیشین به این محیط تعمیم داده شود و در نهایت یافته‌های آن در فعالیتهای حسابرسی به کار رود.

همه حرفه‌ها، بدون در نظر گرفتن زمینه فعالیتشان، دارای قوانین، اصول، استانداردها و دستورالعمل‌هایی هستند که باید به‌منظور انجام آن شغل خاص رعایت شوند. بسیاری از کارشناسان، از جمله حسابداران و حسابرسان، تابع استانداردها، مقررات و ضابطه‌های فنی، اخلاقی و رفتاری سخت‌گیرانه هستند که در چارچوب آن‌ها برای انجام هر چه بهتر وظایف از دانش، شایستگی، مهارت و تجربه و به‌عبارت‌دیگر قضاوت حرفه‌ای خود استفاده می‌کنند. در حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای به‌کارگیری آموخته‌ها، تجارب و دانش به دست آمده درباره استانداردهای حسابرسی و حسابداری و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، برای تصمیم‌گیری‌های مناسب با توجه به شرایط کار حسابرسی است. لذا در این پژوهش با بررسی اهمیت ویژگی‌های روان‌شناختی بر مهارت حسابرسان می‌توان کیفیت ارائه حسابرسی را در نهادهای دولتی بررسی و عوامل مؤثر در آن را شناسایی و در راستای تصمیمات صحیح گام برداشت. چارچوب تصمیم‌گیری به‌طور عمده در ادبیات روان‌شناسی به کار می‌رود، اما

15 . Shanteau

16 . Abdolmohammadi & Shanteau

به‌تازگی در زمینه‌های دیگر پژوهش نیز راه یافته است. این چارچوب چهارده ویژگی روان‌شناختی شناسایی شده در مهارت‌ها را ترکیب می‌کند؛ بنابراین با توجه به مطالب بالا می‌توان سؤال پژوهشی را این طور بیان کرد که: آیا ویژگی‌های روان‌شناختی را می‌توان به‌عنوان مهارت حسابرسیان دیوان محاسبات در انجام قضاوت‌های حسابرسی دانست؟

۳. اهمیت پژوهش

امروز در محیط اقتصادی که دارای نظام‌های متعدد و ابعاد گوناگون است، مدیریت سازمانی تأکید فزاینده‌ای بر ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات سازمانی دارد. حسابرسی عملکرد به‌عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار می‌رود. در محیط‌های رقابتی ضروری است تا مدیران با استفاده از فرایند ارزیابی عملکرد به هدایت صحیح امور در مسیر پیشرفت کار و در جهت اهداف و استراتژی‌های موردنظر سازمان به شیوه‌ای آگاهانه بپردازند. با توجه به تغییرات و تحولات سریع و افزایش توان و قابلیت‌های رقابتی سازمان‌ها در جهان امروز میزان مطلوبیت عملکرد تک‌تک اجزای کاری سازمان و مجموع آن می‌تواند به‌عنوان معیار سنجش موفقیت یک سازمان برای مدیران بسیار حائز اهمیت باشد و با استفاده از آن‌ها می‌توانند به سنجش ارزیابی وضعیت موجود طرح‌های استراتژیک سازمان و بررسی عملکرد اجزای کاری آن پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارایی آن‌ها اقدام کنند. گسترش رقابت موجب شده تا مدیریت ارشد در بسیاری از سازمان‌های نوین در به دست آوردن موقعیت مناسب در بازار و حفظ آن تمرکز یابد. مدیران دریافته‌اند بسیاری از سیستم‌های سازمانی که انتظار می‌رود برای پیشبرد عملیات مفید واقع شود. در جهت عکس اهداف سازمان حرکت می‌کند و موجب عقب‌ماندگی می‌شود. حسابرسی عملکرد یک ابزار مفید برای اصلاح این سیستم‌ها و هدایت سازمان به سوی اهداف آن است. در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می‌کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر رسیدگی به صورت‌های مالی و اظهارنظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی الزامی شود. از این رو لازم است حسابرسیان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه‌های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریت بپردازند و نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادها اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت ارائه کنند (آقاجانی و گنجه‌خور، ۱۳۸۹).

لذا در این پژوهش با بررسی اهمیت ویژگی‌های روان‌شناختی بر مهارت حسابرسی می‌توان کیفیت ارائه حسابرسی را در نهادهای دولتی بررسی و عوامل مؤثر در آن را شناسایی و در راستای تصمیمات صحیح گام برداشت. چارچوب تصمیم‌گیری به‌طور عمده در ادبیات روان‌شناسی به کار می‌رود، اما به‌تازگی در زمینه‌های دیگر پژوهش نیز راه یافته است. این چارچوب چهارده ویژگی روان‌شناختی شناسایی شده در مهارت‌ها را ترکیب می‌کند. پژوهش پیش رو، اهمیت هر یک از این ویژگی‌ها را در قضاوت حسابرسی بررسی می‌کند. با اجرای این پژوهش بستر و دیدگاه مناسبی در میان حسابرسیان

و محققین در راستای توجه به ویژگی‌های روان‌شناختی و اهمیت آن در نهادهای دولتی و خصوصی ایجاد می‌شود؛ بنابراین با توجه به مطالب فوق اهمیت اجرای پژوهش مهم به نظر می‌رسد.

۴. هدف پژوهش

شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان دیوان محاسبات در انجام قضاوت‌های حسابرسی در نهادهای دولتی استان‌های اردبیل، آذربایجان شرقی و استان گیلان

۵. تاریخچه پژوهش

حساس یگانه و رحیمیان (۱۳۸۶) درباره چگونگی تأثیرگذاری فرایند بررسی حسابرسی و نوع شواهد در دسترس، روی قضاوت حسابرسان درباره تصمیمات برنامه‌ریزی حسابرسی آنان، پژوهشی انجام دادند و به این نتیجه دست یافتند که این دو عامل تأثیر زیادی روی توجیحات حسابرسان دارند و حسابرسانی که انتظار بررسی بعدی را دارند، توجیحات بیشتری را نسبت به حسابرسانی مستندسازی می‌کنند که انتظار چنین بررسی را ندارند.

خوشطینت و بستانیان (۱۳۸۶) در مطالعه خود به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای بودند. یافته‌های آنان نشان داد دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای بندی به مبانی وابسته، قضاوت حسابرسان است. از نظر ماهیت و روش اجرا، پژوهش حاضر از نوع طرح آزمایش تجربی - رفتاری است. در طرح آزمایش تجربی، پژوهشگر تأثیر متغیری مستقل را بر متغیری وابسته بررسی می‌کند.

حساس یگانه و کاظم‌پور (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان «رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی» پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن بود حسابرسان ماهر حساسیت اخلاقی بیشتری نسبت به منافع افراد ذینفع به ویژه مدیران دارند و آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی حسابرسان نیمه ماهر تأثیر دارد.

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳)، در پژوهشی با عنوان «شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی» به این نتیجه رسیدند که هر چهارده ویژگی بررسی شده در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارند، اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است؛ به گونه‌ای که مهم‌ترین ویژگی‌ها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی / توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان «تأثیر همکاری حسابرسی داخلی در به‌موقع بودن گزارش حسابرسی مستقل» پرداخته و طبق نتایج به دست آمده رابطه معناداری میان همکاری حسابرسان داخلی با به‌موقع بودن گزارش حسابرسی مستقل به دست نیامد.

کینت^{۱۷} و همکاران (۲۰۰۶) چهارده ویژگی روان‌شناختی پیشنهادی شانتیو برای خبرگان را در حسابرسی بررسی کردند. در این پژوهش اهمیت این ویژگی‌ها در هر یک از مراحل حسابرسی، با استفاده از دیدگاه‌های پنجاه‌و پنج حسابرس از سه شرکت حسابداری ملی در استرالیا، بررسی شد و یافته‌ها نشان داد همه این ویژگی‌ها در چهار مرحله حسابرسی حائز اهمیت‌اند، اما میزان اهمیت هر یک از ویژگی‌ها در هر گام متفاوت است.

لی، استیلر و آنتوناکیس^{۱۸} (۲۰۱۱) رابطه سطح استدلال اخلاقی با سطح مهارت حساب‌رسان را بررسی کردند. یافته‌های آنان نشان داد حساب‌رسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی هستند، سوگیری کمتری نسبت به منافع صاحب‌کاران خود دارند و در هنگام رسیدگی منافع به همه افراد توجه می‌کنند.

پیزینی^{۱۹} و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی «تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی» پرداختند و به این نتیجه رسیدند اتکا به کار حساب‌رسان داخلی باعث کاهش دوره عملیات به میزان ۴ الی ۶ روز می‌شود و مشارکت حساب‌رسان داخلی باعث بهبود صورت‌های مالی می‌شود.

۶. مروری بر چارچوب نظری

مطالعات شانتیو در زمینه تصمیم‌گیرندگان خبره، در دهه هفتاد میلادی با تحلیل ویژگی‌های تصمیم‌گیری و قضاوت‌های افراد آغاز شد. در مطالعات بعدی، وی عوامل مربوط به رقابت میان خبرگان در زمینه‌های حسابرسی، انتخاب کارکنان، پرستاری و مدیریت فعالیت‌های تجاری را بررسی کرد (شانتیو، ۱۹۸۷). شانتیو (۱۹۸۷) چارچوب نظری تصمیم‌گیری خبره را از دیدگاه روان‌شناختی آزمود و پیشنهاد داد که برخی از ویژگی‌های مرتبط با مهارت، مانند خوداتکایی و سازگاری، ویژگی‌های شخصیتی ذاتی‌اند و آموزش آن‌ها را ایجاد نمی‌کند. در این چارچوب پیشنهاد شده است که تصمیم‌گیرندگان خبره، به‌طور بالقوه چهارده ویژگی دارند. این ویژگی‌ها مختص حسابرسی نیست، بلکه به تصمیم‌گیری در حالت کلی مرتبط است. ظرفیت بالقوه‌ای برای تجهیز افراد با این ویژگی‌ها وجود دارد که تا حدی به تبیین مهارت در حسابرسی کمک می‌کند. این چهارده ویژگی و توجیه شانتیو (۱۹۸۷) برای هر یک، در شکل ۱ جمع‌آوری شده است. مدل شانتیو به این دلیل به عنوان چارچوب پژوهش انتخاب شده که به عنوان مدلی جامع از سوی پژوهشگران در حوزه مهارت‌های حساب‌رسان شناخته شده و همچنین عناصر مهارت‌های روان‌شناختی حساب‌رسان در پژوهش‌های گذشته به حساب آمده و از طرفی این مدل نظری برای اولین بار است در قلمروی مکانی دیوان محاسبات مورد بررسی و پژوهش قرار می‌گیرد و به لحاظ روش‌شناسی و تحلیل آماری نیز با سایر روش‌های انجام شده در گذشته متفاوت می‌باشد. علی‌رغم اینکه چارچوب نظری شانتیو

17 . Kent

18 . Lee & Stettler & Antonakis

19 . Pizzini

(۱۹۸۷) به چند دهه قبل بر می‌گردد ولی شانتیو (۱۹۹۹؛ ۲۰۱۵) در نظریه خود بازنگری و تحقیقات جدیدی انجام داده است و در کشورهای مختلف تحقیقات زیادی در ارتباط با آن انجام شده است.

شکل ۱- مدل نظری پژوهش (شانتیو، ۱۹۸۷)

ویژگی‌های روان‌شناختی	توصیف ویژگی‌ها
ادراکی / توجه	خبرگان عموماً توانایی ادراکی / توجه بسیار پیشرفته‌ای دارند، آن‌ها اطلاعاتی را استخراج می‌کنند که دیگران نمی‌توانند.
اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط	شناسایی اطلاعات مهم و تمرکز بر اطلاعات با اهمیت و مرتبط.
ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	خبرگان توانایی ساده‌سازی مسائل پیچیده را دارند.
مهارت‌های ارتباطی	خبرگان می‌توانند به صورت کارایی مهارت خود را با دیگران مبادله کنند (تبادل، ارتباطات).
استثناها	خبرگان در زمان انحراف از استراتژی یا استثنا قائل شدن نسبت به قواعد، در مقایسه با تازه کارها بهتر قضاوت می‌کنند.
مسئولیت پذیری	خبرگان از حس قوی مسئولیت پذیری برخوردارند و تمایل دارند از تصمیم‌های انجام گرفته پشتیبانی کنند.
به‌گزینی	خبرگان در گزینش مسائل به‌منظور حل کردن آن‌ها انتخاب‌گرند. آن‌ها می‌دانند که باید بین مسائل تمایز قائل شوند تا بتوانند از عهده انجام آن‌ها برآیند.
اطمینان	خبرگان در توانایی تصمیم‌گیری خود درجه بالاتری از اطمینان ظاهری نشان می‌دهند.
سازگاری	خبرگان توانایی بسیاری برای سازگاری با شرایط در حال تغییر از خود نشان می‌دهند.
میزان دانش	خبرگان از ظرفیت دانشی عالی برخوردارند، همچنین آن‌ها از طریق گسترش این ظرفیت دانشی، زمینه‌های مهارتی خود را به روز می‌کنند.
خودکاری	خبرگان در فرایندهای شناختی درجه خودکاری بالاتری از خود به نمایش می‌گذارند.
تحمل استرس	توانایی تحمل میزان استرس بیشتری در میان تصمیم‌گیرندگان خیره مستند شده است.
خلاقیت	به نظر می‌رسد که در یافتن استراتژی‌های تصمیم‌گیری جدید، خبرگان نسبت به تازه کارها خلاق‌تر باشند.
ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری	در حالیکه خبرگان مهارت‌های ارتباطی خوبی دارند و نسبت به توانایی‌هایشان مطمئن‌ترند عموماً قادر به تشریح مفصل فرایندهای به کار رفته در اتخاذ تصمیمات خود نیستند و انجام این کار را به مفاهیم مبهمی ارجاع می‌دهند.

چارچوب نظری تصمیم‌گیری شانتیو، زیربنای موقعیتهای قضاوتی استفاده شده در پژوهش حاضر است.

۷. پرسش‌های پژوهش

ویژگی‌های روان‌شناختی اثر گذار در مهارت‌های حسابرسان دیوان محاسبات در انجام قضاوت‌های حسابرسی در نهادهای دولتی استان اردبیل، آذربایجان شرقی و استان گیلان کدام‌ها هستند؟

۸. روش تحقیق

روش مورد استفاده در تحقیق حاضر با توجه به ماهیت موضوع و هدف بر خورداری از نتایج یافته‌ها که برای حل مسائل موجود به کار می‌رود و به دنبال پاسخ به یک مسئله و مشکل به صورت تحقیق توصیفی می‌باشد. این تحقیق به دنبال به دست آوردن اطلاعات و شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان دیوان محاسبات در انجام قضاوت‌های حسابرسی در نهادهای دولتی اردبیل، آذربایجان شرقی و گیلان است، لذا به دلیل نحوه گردآوری اطلاعات، تحقیق حاضر از نوع پیمایشی می‌باشد. همچنین از آنجایی که نتایج این تحقیق می‌تواند به طور علمی مورد استفاده قرار گیرد. یک تحقیق نظری و کاربردی می‌باشد چون به دلیل حجم زیاد و پراکنده بودن جامعه آماری از روش نمونه‌گیری استفاده می‌شود. از لحاظ آماری تحقیق حاضر یک تحقیق استنباطی محسوب می‌شود.

جامعه آماری این تحقیق برابر با ۱۶۰ نفر از کلیه کارکنان و حسابرسان دیوان محاسبات استان اردبیل، استان آذربایجان شرقی و استان گیلان تشکیل می‌داد و افرادی که حداقل سابقه کاری ۵ سال بوده و در زمینه حسابرسی تخصص داشته، اعم از مدیران، معاونین و حسابرسان، بازرسان دیوان محاسبات به عنوان نمونه مورد نظر انتخاب گردیدند. حجم نمونه‌گیری با استفاده از فرمول کوکران برابر با ۱۱۳ و روش نمونه‌گیری به صورت طبقه‌ای تصادفی انتخاب گردید. از آن جایی که رایج‌ترین وسیله جمع‌آوری اطلاعات در تحقیقات پیمایشی پرسشنامه می‌باشد. لذا در پژوهش حاضر نیز ابزار اندازه‌گیری تحقیق پرسشنامه می‌باشد. در این پژوهش از پرسشنامه محقق ساخته ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان بهره گرفته شد.

در این پژوهش با توجه به محقق ساخته بودن پرسشنامه که بر اساس تئوری شانتیو (۱۹۸۹) تنظیم گردیده، روایی محتوایی و صوری پرسشنامه توسط نظر اساتید و متخصصان بررسی و مورد تأیید قرار گرفت؛ و برای تعیین پایایی از ضریب آلفای کرونباخ با توجه به چند گزینه بودن مقیاس اندازه‌گیری استفاده گردیده است که مقدار آن برابر با ۰/۷۹ به دست آمد. اطلاعات مربوط به پرسشنامه و متغیرهای مورد نظر در جدول ۱ نشان داده شده است. برای تحلیل سؤالیهای پژوهش از روش تحلیل عاملی تأییدی استفاده شد، به این دلیل که میزان انطباق این مدل در جامعه ایرانی مورد بررسی قرار گیرد و به لحاظ تطابق فرهنگی، مشابهت‌های سازمانی و بوروکراسی اداری در داخل کشور مورد بررسی قرار گیرد.

جدول ۱- ابعاد و اطلاعات توصیفی پرسشنامه

مؤلفه‌ها	سؤالات	پایایی	میانگین	انحراف معیار
ادراکی / توجه	۵-۴-۳-۲-۱	۰/۷۸	۳/۷۹	۰/۷۶۵
اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط	۸-۷-۶	۰/۸۱	۳/۸۲	۰/۶۰۱
مهارت‌های ارتباطی	۱۷-۱۶-۱۵-۱۴-۱۳	۰/۷۵	۳/۶۲	۰/۶۳۹
استثناها	۲۱-۲۰-۱۹-۱۸	۰/۷۷	۳/۹۶	۰/۶۶۶
مسئولیت پذیری	۲۴-۲۳-۲۲	۰/۸۳	۳/۸۹	۰/۷۳۶
به‌گزینی	۲۷-۲۶-۲۵	۰/۸۴	۴/۱۴	۰/۶۸۷
اطمینان	۳۰-۲۹-۲۸	۰/۷۴	۳/۵۵	۰/۸۲۵
سازگاری	۳۳-۳۲-۳۱	۰/۸۳	۳/۷۶	۰/۷۱۶
میزان دانش	۳۶-۳۵-۳۴	۰/۷۸	۳/۶۶	۰/۷۱۲
خودکاری	۳۹-۳۸-۳۷	۰/۸۲	۳/۸۵	۰/۶۹۲
تحمل استرس	۴۹-۴۸-۴۷	۰/۷۹	۳/۳۸	۰/۷۷۰
خلاقیت	۴۳-۴۲-۴۱-۴۰	۰/۸۸	۳/۳۷	۱/۵۰
ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری	۴۶-۴۵-۴۴	۰/۸۴	۲/۶۱	۱
ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	۱۲-۱۱-۱۰-۹	۰/۷۶	۳/۴۶	۰/۷۷۳

۹. یافته‌های پژوهش

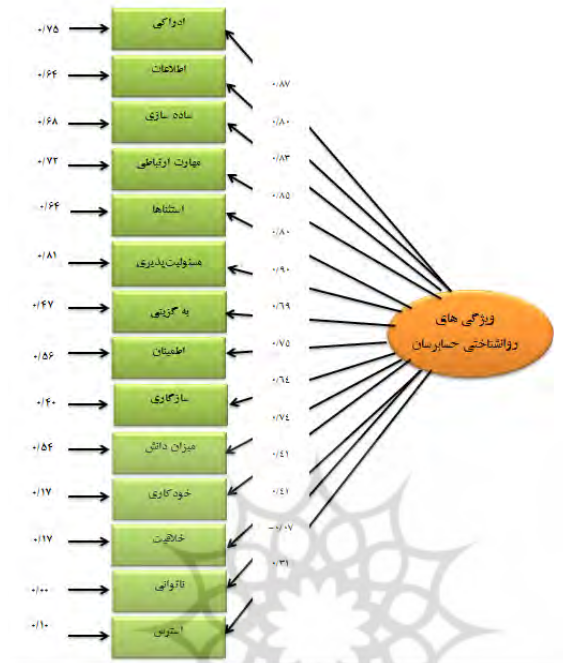
طبق اطلاعات جدول ۲ ملاحظه می‌شود که بیشتر افراد به لحاظ سوابق خدمتی بین ۱ تا ۱۵ سال می‌باشند و به لحاظ سنی از بین ۱۱۳ نفری که به سؤالات پرسشنامه پاسخ گفته‌اند ۳۶ نفر دارای سن ۲۷ تا ۳۳ سال، ۲۸ نفر دارای سن ۳۴ تا ۳۹ سال، ۳۹ نفر دارای سن ۴۰ تا ۴۵ سال و ۱۰ نفر بالاتر از ۴۶ سال بودند و به لحاظ تحصیلات از بین ۱۱۳ نفر پاسخگو به پرسشنامه، ۱۳ نفر دارای تحصیلات فوق دیپلم، ۵۸ نفر دارای تحصیلات کارشناسی و ۴۲ نفر دارای تحصیلات کارشناسی ارشد می‌باشند و داده‌های مربوط به جنسیت پاسخگویان نشانگر آن است که از ۱۱۳ نمونه مورد مطالعه ۱۰۳ نفر (معادل ۹۱،۲ درصد) را مردان و ۱۰ نفر (معادل ۸،۸ درصد) را زنان تشکیل می‌داد.

جدول ۲- آمار توصیفی ویژگی‌های جمعیت شناسی

سابقه خدمت	فراوانی	سن	فراوانی	تحصیلات	فراوانی	جنسیت	فراوانی
۱ تا ۵ سال	۱۶	بین ۲۷ تا ۳۳ سال	۳۶	فوق دیپلم	۱۳	مرد	۱۰۳
۶ تا ۱۰ سال	۳۱	۳۴ تا ۳۹ سال	۲۸	کارشناسی	۵۸	زن	۱۰
۱۱ تا ۱۵ سال	۲۴	۴۰ تا ۴۵ سال	۳۹	کارشناسی ارشد	۴۲		
۱۶ تا ۲۰ سال	۱۴	۴۶ سال و بالاتر	۱۰				
۲۱ سال و بالاتر	۲۸						
کل	۱۱۳		۱۱۳		۱۱۳		۱۱۳

سؤال پژوهش: آیا ویژگی‌های روان‌شناختی را می‌توان به‌عنوان مهارت‌های حساب‌رسان دیوان محاسبات در انجام قضاوت‌های حساب‌رسی در نهادهای دولتی استان اردبیل، آذربایجان شرقی و استان گیلان دانست؟

برای بررسی سؤال پژوهش از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. در تحلیل عاملی تأییدی مشخص است که کدام سؤالات مربوط به کدام عامل می‌باشد. هم‌چنان که مشاهده می‌شود شاخص‌های اصلی برازش کلیه متغیرهای مدل در دامنه‌ی قابل قبولی قرار دارد. در این بخش، نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی هر یک از متغیرهای پژوهش با نرم‌افزار Amos برای مدل تحقیق آورده شده است. لازم به ذکر است که به‌منظور کاهش متغیرها و در نظر گرفتن آن‌ها به‌عنوان یک متغیر مکنون، بار عاملی به دست آمده باید بیشتر از $0/3$ باشد. در تحلیل عاملی تأییدی محقق می‌داند چه سؤالی مربوط به چه بعدی است؛ یعنی در تحلیل عاملی تأییدی مدل مفهومی برای هر یک از مفاهیم یا متغیرهای تحقیق وجود دارد. با توجه به این که مقدار بار عاملی سؤالات بیشتر از $0/3$ قرار دارد، (تنها متغیر ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری کمتر از $0/3$ بوده) بنابراین می‌توان مدل موردنظر را مطلوب و قابل قبول دانست (طبق شکل ۲ و ۳).



شکل ۲- ضرایب استاندارد مدل برآورد شده



شکل ۳- ضرایب غیر استاندارد مدل برآورد شده

□ شاخص‌های برازش و اصلاح مدل

با توجه جدول ۲ چون سطح معناداری CMIN/DF از ۰/۰۵ کوچک‌تر است بنابراین مدل فوق برازش لازم را ندارد؛ اما از نظر گروه متخصصین آمار به چند دلیل قضاوت درباره برازش مدل که صرفاً بر مبنای مقدار کای اسکوئر و سطح معناداری آن انجام شده باشند می‌تواند همراه کننده باشند و بنابراین پژوهشگر اغلب نیازمند توجه به شاخص‌های برازش دیگری برای تصمیم‌گیری نهایی است. این دلایل به شرح زیر می‌باشد (قاسمی، ۱۳۹۲).

هرچه مدل پیچیده‌تر باشد، احتمال برازش بهتر داده‌ها به مدل افزایش می‌یابد به نحوی که در یک مدل اشباع شده (که تعداد پارامترها به تعدادی است که امکان تعریف آن وجود دارد در حالی که یک راه حل برای برآورد پارامترها نیز وجود خواهد داشت) برازش مدل کامل خواهد بود. با توجه به حساسیتی که مقدار کای اسکوئر به حجم نمونه دارد^{۲۰} با افزایش حجم نمونه، به‌طور کلی احتمال رد فرضیه صفر افزایش می‌یابد چرا که حتی تفاوت اندک بین دو ماتریس S و Σ به لحاظ آماری معنادار خواهد شد؛ بنابراین باید به شاخص‌های دیگر هم توجه شود.

جدول ۲- بررسی شاخص CMIN/DF برای مدل برآورد شده

CMIN/DF	P	DF	CMIN	NPAR	Model
۴/۵۸	۰/۰۰۰	۷۷	۳۵۲/۹۵	۲۸	Default model
		۰	۰/۰۰۰	۱۰۵	Saturated model
۱۳/۳۲	۰/۰۰۰	۹۱	۱۲۱۲/۵۲	۱۴	Independence model

اگر شاخص‌های CFI، NFI، IFI بزرگ‌تر از ۰/۹۰ باشند بر برازش بسیار مطلوب و بسیار مناسب دلالت دارند و بزرگ‌تر بودن این شاخص‌ها از ۰/۸۰ حاکی از برازش مطلوب و مناسب مدل است؛ بنابراین با توجه به جدول ۳ مدل از برازش مطلوبی برخوردار است.

جدول ۳- شاخص‌های برازش CFI، NFI، IFI برای مدل

CFI	TLI rho ^۲	IFI Delta ^۲	RFI rho ^۱	NFI Delta ^۱	Model
۰/۸۵۴	۰/۸۰۹	۰/۸۵۷	۰/۸۵۶	۰/۸۰۹	Default model
۱		۱		۱	Saturated model
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	Independence model

با توجه به جدول ۴ شاخص‌های برازش مقتصد بالاتر از ۵۰ درصد شده است که نشان از اقتصادی بودن مدل دارد.

20. با توجه به اینکه حجم نمونه در این تحقیق بزرگتر است شاخص CMIN/DF می‌تواند همراه کننده باشد.

جدول ۴- شاخص‌های برازش مقتصد

PCFI	PNFI	PRATIO	Model
۰/۶۳۸	۰/۶۰	۰/۸۴۶	Default model
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	Saturated model
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱	Independence model

همچنین اگر شاخص‌های RMSEA کوچک‌تر از ۰/۰۵ باشند بر برازش بسیار مطلوب مدل دلالت دارند و کوچک‌تر بودن آن‌ها از ۰/۰۸ حاکی از برازش مطلوب مدل است (آلکسوپولس و کالایتریسیس، ۲۰۰۴) با توجه به جدول ۵ مدل از برازش مطلوبی برخوردار است.

جدول ۵- شاخص RMSEA برای بررسی برازش مدل

PCLOSE	۹۰ HI	۹۰ LO	RMSEA	Model
۰/۰۰۰	۰/۱۹۸	۰/۱۶۰	۰/۰۷۹	Default model
۰/۰۰۰	۰/۳۴۸	۰/۳۱۵	۰/۳۳۲	Independence model

با توجه به شاخص‌های برازش ذکر شده در بالا در کل می‌توان گفت که مدل تدوین شده از شاخص برازش خوبی برخوردار است.

تحلیل عاملی تأییدی از جمله روش‌های تعیین ساختار درونی یک مجموعه از متغیرها می‌باشد که جهت سنجش میزان انطباق الگوی مذکور در جامعه ایرانی از آن استفاده شد و نتایج نشان داد که این انطباق وجود دارد. تحلیل عاملی تأییدی روشی است که در آن به برآورد پارامتر و آزمون فرضیه‌ها، با توجه به تعداد عامل‌های زیربنایی روابط بین مجموعه‌ای از متغیرها می‌پردازد. در این روش محقق میزان هماهنگی داده‌ها با یک ساختار عاملی معین را مشخص می‌کند. بنابراین با این روش می‌توان تأییدی برای یک ساختار عاملی مفروضه به دست آورد. در روش تحلیل عاملی تأییدی برازش داده‌های تحقیق با مجموعه عامل‌های فرضی، سنجیده می‌شود. به این ترتیب باید ابتدا بر اساس نظریه یا داده‌های موجود، چندین مدل رقیب را که فرض می‌شود با داده‌ها برازش بیشتری دارد را پیشنهاد داد و سپس با توجه به شاخص‌های نیکویی برازش، بهترین مدل را برای داده‌ها انتخاب نمود (هومن، ۱۳۸۴). تحلیل عاملی تأییدی در واقع بسط تحلیل عاملی معمولی است با این تفاوت که در آن فرضیه‌های معینی درباره ساختار بارهای عاملی و همبستگی‌های متقابل بین متغیرها مورد آزمون قرار می‌گیرد، این تحلیل اساساً یک روش آزمون فرضیه است و این مطلب را که آیا نشانگرهایی که برای معرفی سازه یا متغیرهای مکنون در نظر گرفته شده‌اند واقعاً معرف آنها هستند یا نه، را می‌آزماید و همچنین مشخص می‌نماید که نشانگرهای انتخابی با چه دقتی معرف یا برازنده متغیر مکنون هستند (هومن، ۱۳۸۴، ص ۲۱۷).

۱۰. نتیجه گیری

با توجه به شکل ۲ و ۳ که در آن مدل تحلیل عاملی نشان داده شده ملاحظه می‌شود که تمامی متغیرهای تحقیق (به جز متغیر ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری) دارای بارهای عاملی بیشتر از سطح موردنظر قرار دارند و همچنین با توجه به جدول ۳، ۴ و ۵ ملاحظه می‌شود که مدل موردنظر تحقیق دارای برازش خوبی بوده و مورد تأیید قرار می‌گیرد. لذا در کل می‌توان بیان کرد از بین عوامل مورد بررسی متغیرهای مسئولیت‌پذیری، مهارت‌های ادراکی، مهارت ارتباطی، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها به عنوان عوامل مهم و متغیرهای تحمل استرس و ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری به عنوان عوامل غیر مهم می‌باشند.

مطالعات شانتیو در زمینه تصمیم‌گیرندگان خبره، در دهه هفتاد میلادی با تحلیل ویژگی‌های تصمیم‌گیری و قضاوت‌های افراد آغاز شد. در مطالعات بعدی، وی عوامل مربوط به رقابت میان خبرگان در زمینه‌های حسابرسی، انتخاب کارکنان، پرستاری و مدیریت فعالیت‌های تجاری را بررسی کرد (شانتیو، ۱۹۸۷). شانتیو (۱۹۸۷) چارچوب نظری تصمیم‌گیری خبره را از دیدگاه روان‌شناختی آموذ و پیشنهاد داد که برخی از ویژگی‌های مرتبط با مهارت، مانند خوداتکایی و سازگاری، ویژگی‌های شخصیتی ذاتی‌اند و آموزش آن‌ها را ایجاد نمی‌کند. در این چارچوب پیشنهاد شده است که تصمیم‌گیرندگان خبره، به‌طور بالقوه چهارده ویژگی دارند. این ویژگی‌ها مختص حسابرسی نیست، بلکه به تصمیم‌گیری در حالت کلی مرتبط است. ظرفیت بالقوه‌ای برای تجهیز افراد با این ویژگی‌ها وجود دارد که تا حدی به تبیین مهارت در حسابرسی کمک می‌کند. صلاحیت و مهارت فنی، توانایی فردی است و به نظر می‌رسد معیار مهمی برای تعیین کارایی تصمیم‌گیری و کیفیت قضاوت باشد. تجربه و دانش را می‌توان نمادی از صلاحیت فنی مطرح کرد (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹). تعریف عمومی پذیرفته شده‌ای از مهارت وجود ندارد، بنابراین برای عملیاتی شدن این متغیر، از تعداد سال‌های تجربه استفاده می‌شود. این امر بر وجود ارتباط بین تجربه و مهارت دلالت دارد، ممکن است افراد تجربه زیادی داشته باشند، اما ماهر یا خبره نباشند. حسابرسان با سطوح مشابه تجربه عمومی، ممکن است تجارب آموزشی ویژه‌گوناگونی داشته باشند که به سطوح متفاوت مهارتی منجر شود. میزان دانش یکی از عواملی است که بر ظهور تواناییها و مهارت‌های خبرگان تأثیر دارد (شانتیو، ۱۹۹۲). دانش معیار اصلی دیگری برای صلاحیت فنی است. دانش‌های تخصصی، به ویژه در وظایف حسابرسی نیمه ساختاریافته یا غیر ساختاری مفید است. دانش و توانایی اولیه در مقایسه با تجربه بهتر می‌تواند تغییرات عملکرد را تشریح کند (بانر و لوئیس، ۱۹۹۰).

یافته‌های این پژوهش با تحقیق استوئل و همکاران^{۲۱} (۲۰۱۲)، چن و همکاران^{۲۲} (۲۰۰۱)، ساملسون و همکاران^{۲۳} (۲۰۰۶) که خودکاری حسابرس را به عنوان مهارت‌های حسابرسان تلقی کرده و همچنین یافته‌های این پژوهش با تحقیق استوئل و همکاران (۲۰۱۲)، ساملسون و

21 . Stoel & et al

22 . Chen & et al

23 . Samelson & et al

همکاران (۲۰۰۶) و موسی‌زاده و همکاران (۱۳۹۳)، دهقان دهنوی و همکاران (۱۳۹۱) و مرشدی‌پور و همکاران (۱۳۹۵) که دانش فرایند کسب و کار، تجربه، پاسخگویی و اجرای عملیات حسابداری و روش‌های آن را جزء مهارت‌های حسابرسیان تلقی کرده‌اند.

در کل می‌توان بیان کرد در کارکنان و حسابرسیان دیوان محاسبات استان اردبیل، آذربایجان شرقی و استان گیلان؛ عامل‌های ادراکی یا توجه، اطلاعات مرتبط و غیرمرتبط، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها، مهارت‌های ارتباطی، استثناها، مسئولیت‌پذیری، به‌گزینی، اطمینان، سازگاری، میزان دانش، خودکاری، تحمل استرس و خلاقیت به‌عنوان متغیرهای اثرگذار در مهارت حسابرسیان دیوان محاسبات تأثیرگذار هستند.

با توجه به نتایج به دست آمده از فرصه‌ها مبنی بر این که تمامی ویژگی‌های روانشناختی بر مهارت حسابرسیان در انجام قضاوت‌های حسابرسی در بین کارکنان دیوان محاسبات استان اردبیل، آذربایجان شرقی و گیلان تأثیر دارد، لذا پیشنهادهای ذیل در راستای نتایج به دست آمده ارائه می‌شود؛

نتایج پژوهش حاضر برای افراد حرفه‌ای شاغل در زمینه آموزش حسابرسی سودمند است. درک بهتر از ویژگی‌های شخصیتی با اهمیت در مراحل گوناگون حسابرسی، می‌تواند به آموزش بهتر و انتخاب مناسب‌تر حسابرسیان منجر شود.

افراد درگیر در گزینش و استخدام کارکنان حسابرسی نیز می‌توانند از یافته‌های این پژوهش بهره‌مند شوند. انتخاب کارکنان با ویژگی‌های روان‌شناختی خاص و ترکیب این انتخاب با اجرای برنامه‌های آموزشی مناسب، می‌تواند برای بهبود مهارت در حسابرسی، فرصت مناسبی را فراهم آورد. با توجه به نتایج به دست آمده از تحقیق می‌توان بیان کرد که مسؤولین و برنامه‌ریزان سازمانی به اهمیت ویژگی‌های روانشناختی در سازمان تأکید داشته باشند و بر استقرار آن در سازمان تلاش نمایند.

همچنین به پژوهشگران و محققان این حوزه پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود: پیشنهاد می‌شود رابطه سایر متغیرها از جمله هوش فرهنگی، تعهد سازمانی با مهارت‌های حسابرسی و ویژگی‌های حسابرسی حسابرسیان مورد بررسی قرار گیرد. حسابرسیان سازمان دیوان محاسبات، جامعه آماری این پژوهش بودند لذا پیشنهاد می‌شود پژوهش مشابهی با در نظر گرفتن حسابرسیان بخش خصوصی صورت پذیرد.

پیشنهاد می‌شود پژوهش حاضر با در نظر گرفتن تفکیک جنسیتی انجام شود. از این رو ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسیان، با توجه به متغیر جنسیت بررسی شود.

۱۱. فهرست منابع

- ۱- آقاجانی، حسنعلی و گنجه خور، زیبا. (۱۳۸۹). تبیین نقش ویژگی‌های روان‌شناختی کارآفرینان بر فرآیند کارآفرینی مستقل، پژوهش نامه مدیریت تحول، سال دوم، شماره ۴، صص ۱۴۰-۱۱۹.
- ۲- بیگی نیا عبدالرضا، سرداری احمد، موسوی مجید و کیانی بختیاری ابوالفضل. (۱۳۸۸)؛ بررسی اثر توانمندسازی شناختی کارکنان بر عوامل اثرگذار بر بهره‌وری نیروی انسانی، ماهنامه علمی - پژوهشی دانشگاه شاهد، دوره ۱، شماره ۳، صص ۱۰۲-۷۹.
- ۳- حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۸۹). تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی، مجله حسابداری رسمی، دوره ۲، شماره ۹، صص ۵۷-۴۹.
- ۴- حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشگاه تهران، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۹۸-۸۵.
- ۵- حساس یگانه، یحیی و رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۶). توجیه تصمیمات در برنامه ریزی حسابرسی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۴۷، صص ۵۵-۲۸.
- ۶- خوشطینت، محسن و بستانیان، جواد. (۱۳۸۶). شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۰، شماره ۱۸، صص ۵۸-۲۵.
- ۷- دهقان دهنوی، حسن؛ معین‌الدین، محمود و صبا، ندا. (۱۳۹۱). تعیین اجزای دانش و مهارت آموزش حسابداری در محیط‌های تجاری جدید با رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال اول، شماره ۴، صص ۱۱۹-۱۰۵.
- ۸- سیرانی، محمد؛ خواجوی، شکراله و خواجوی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۵، صص ۵۰-۳۵.
- ۹- قاسمی، وحید. (۱۳۹۲). مدل‌سازی معادلات ساختاری در پژوهش‌های اجتماعی با کاربرد Amos، چاپ دوم، انتشارات جامعه‌شناسان.
- ۱۰- کاظم پور، احسان؛ حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۲). رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، فصلنامه علمی - پژوهشی پژوهش‌های تجربی حسابداری دوره ۳، شماره ۲، صص ۷۰-۵۳.
- ۱۱- مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین. (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان، بررسی حسابداری و حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۳۸، صص ۷۶-۵۳.
- ۱۲- مرشدی پور، مریم؛ دهقان دهنوی، حسن و معین‌الدین، محمود. (۱۳۹۵). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی فناوری اطلاعات، فصلنامه دانش حسابرسی، سال شانزدهم، شماره ۶۲، صص ۱۵۸-۱۲۷.
- ۱۳- مشایخی، بیتا؛ حسن‌زاده، شادی؛ امینی، یاسین و منتی، وحید. (۱۳۹۴). تأثیر همکاری

حسابرسی داخلی در به موقع بودن گزارش حسابرسی مستقل، فصلنامه حسابرسی، نظریه و عمل، سال دوم، شماره ۳، صص ۹۱-۱۰۹.

۱۴- ملانظری، مهناز و اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۴، صص ۵۲۶-۵۰۵.

۱۵- موسی‌زاده، سید محمد؛ طالب تبار، میثم و فتحه، محمد حسین. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر آگاهی و مهارت حسابرسان از مبانی و روش‌های فناوری اطلاعات بر اجرای مطلوب عملیات حسابرسی، فصلنامه مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دوره ۲، شماره ۴، صص ۶۸-۵۸.

۱۶- هومن، حیدر علی (۱۳۸۴). اندازه‌گیری‌های روانی و تربیتی: فن تهیه تست و پرسشنامه. تهران: نشر پارسا.

1. Abdolmohammadi, M. J. & Shanteau, J. (1992). Personal Attributes of Expert Auditors, *Organizational behavior and Human Decision Processes*, 53 (2): 158-172.
2. Adolfson ET, Smide Bibbi, Gregeby E, Fernstorm L, Wikblad K. (2004). Implementing Empowerment Group Education in Diabets. *Patient Education and Counseling*, 53, 319-324.
3. Bédard, J. & Chi, M. T. H. (1993). Expertise in auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 12 (Supplement): 21-45.
4. Bédard, J. (1989). Expertise in auditing: Myth or reality? *Accounting, Organizations and Society*, 14 (1-2): 113-131.
5. Bonner, S. E. & Lewis, B. L. (1990). Determinants of auditor expertise, *Journal of Accounting Research*, 28: 1-20.
6. Chen CJP, Shome A, Su X. (2001), How is audit quality perceived by big 5 and local auditors in China? A preliminary investigation. *Int J Aud*; 5: 157-75.
7. D, White NH. (1991). Empowerment: An idea whose time has come in Diabetes Education. *Diabetes Educ*, 17(1), 37-41.
8. Dale Stoel, Douglas Havelka, Jeffrey W. Merhout, (2012), An analysis of attributes that impact information technology audit quality: A study of IT and financial audit practitioners, *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 13, Issue 1, Pages 60-79.
9. Davis, J. S. & Solomon, I. (1989). Expertise and experience in behavioral accounting research. *Journal of Accounting Literature*, 8: 150-164.
10. Gibbins, M. (1984). Propositions about the psychology of professional

- judgment in public accounting *Journal of Accounting Research*, 22 (1): 103-125.
11. Goodwin, P. (2010). Why hindsight can damage foresight. *Foresight*, Sp:5-7.
12. Kent, P. Munro, L. Ambling, T. (2006). Psychological Characteristics Contributing to Expertise in Audit Judgment, *International Journal of Auditing*, 10 (2): 125–141.
13. Lee, Y. Stettler, A. & Antonakis, J. (2011). Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. <http://www.elsevier.com>.
14. M.R.P. Dougherty, Shanteau. j. (1999). Averaging expectancies and perceptual experiences in the assessment of quality, *Acta Psychologica* 101 (1999) 49±67.
15. Pecher, M. & Solomon, I. (2001). Theory and experimentations in studies of audit judgments and decisions: avoiding common research traps, *International Journal of Auditing*, 5 (3): 193–203.
16. Pecher, M. & Solomon, I. (2010). Theory and experimentations in studies of audit judgments and decisions: avoiding common research traps, *International Journal of Auditing*, 5 (3): 193–203.
17. Pizzini, M., S. Lin, M. Vargus, and D. Ziegenfuss. (2015). The impact of internal audit function quality and contribution on audit delays. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 34. PP. 25-58.
18. Samelson D, Lowensohn S, Johnson L. (2006), The determinants of perceived audit quality and auditee satisfaction in local government. *Journal of Public Budg Acc Finan Manage*;18:139–66.
19. Shanteau, J. & Phelps, R. (1977). Judgment and swine Approaches and issues in applied judgment analysis, in Kaplan, M. & Schwartz, S. (eds), *Human Judgment and Decision Processes in Applied Settings*, New York: Academic Press.
20. Shanteau, J. (1978). When does a response error become a judgment bias? *Journal of Experimental Psychology: Human Learning and Memory*, 4(6): 579-581.
21. Shanteau, J. (1987). Psychological characteristics of expert decision makers. In Mumpower, J. Phillips, L. Renn, O. & Uppuluri, V. *Expert Judgment and Expert Systems*, Berlin: Springer-Verlag, pp. 289–304.

22. Shanteau, J. (1989). Cognitive heuristics and biases in behavioral auditing: Review, comments and observations, *Accounting, Organizations and Society*, 14 (1- 2): 165-177.
23. Shanteau, J. (1992). Competence in experts: The role of task characteristics, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 53(2): 252–266.
24. Shanteau, J. Grier, M. Johnson, J. & Berner, E. (1981). Improving decision making skills of nurses, in *ORSA-TIMS Proceedings (Houston)* in Shanteau,
25. Shanteau, j (2015). Why task domains (still) matter for understanding expertise, *Journal of Applied Research in Memory and Cognition* 4 (2015) 169–175
26. Trotman, K. T. & Wright, A. (2000). Order effects and regency: where do we go from here? *Accounting and Finance*, 40 (2): 169-182.
27. Wright, W. F. (1988). Audit judgment experience and consensus, in Ferris, K. R. (ed.), *A Critical Analysis*, Columbus, OH: Century VII Publishing Company, pp. 305–328.