

سنخ‌شناسی الگوهای تفکر حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای بر اساس روش تحلیل کیو (Q)

عباس احمدیان^۱

محمد رضا عبدلی^۲

حسن ولیان^۳

تاریخ دریافت: ۹۸/۱/۲۰

تاریخ پذیرش: ۹۸/۳/۱۹

چکیده

هدف این پژوهش سنخ‌شناسی الگوهای تفکر حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای بر اساس روش تحلیل کیو (Q) می‌باشد. این پژوهش در بازه زمانی یکساله ۱۳۹۶-۱۳۹۷ با مشارکت دو جامعه هدف از طریق روش تحلیل کیو انجام گرفت. در بخش اول که شناسایی گزاره‌های کیو یا گفتمان معیارهای قضاوت حسابرسان بود تعداد ۱۲ نفر از متخصصان رشته حسابداری مشارکت داشتند که براساس واکاوی محتوایی به واسطه تحلیل فراترکیب تعداد ۱۸ گزاره کیو از میان ۲۴ مقاله مرتبط و ارزیابی شده انتخاب شد. سپس به منظور تحلیل کیو و شناخت الگوهای ذهنی حسابرسان در مورد قضاوت حرفه‌ای، تعداد ۱۸ نفر از شرکای حسابرسی که اعلام آمادگی کرده بودند، مشارکت نمودند، اما بدلیل عدم تفهیم در امتیاز دادن و اولویت بندی گزاره‌های کیو، ۴ پاسخ از دور تحلیل‌ها حذف شدند و تنها ۱۴ نفر از شرکا به از طریق نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شده بودند در این بخش همکاری کردند. نتایج از طریق تحلیل عاملی و روش واریماکس انجام گرفت و نتایج نشان داد، براساس ۱۸ گزاره کیو، ۳ الگوی ذهنی در مورد قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان وجود دارد. در واقع براساس امتیاز اولویت‌ها به گزاره‌ها سه الگوی ذهنی قضاوت حرفه‌ای مبتنی بر ویژگی‌های شواهد و مدارک ارائه شده، الگوی ذهنی قضاوت حرفه‌ای مبتنی بر رفتارهای حرفه‌ای و الگوی ذهنی قضاوت حرفه‌ای مبتنی بر تحلیل شهودی شناسایی شدند و مورد تأیید قرار گرفتند. این نتایج می‌تواند به عنوان مکانیزم‌هایی جهت تدوین رویه‌ها و شناخت معیارهای قضاوتی حسابرسان کمک کند و باعث گردد درک بهتر نسبت به محتوای تصمیم‌های حسابرسان گردد.

کلمات کلیدی: قضاوت حرفه‌ای، سنخ‌شناسی قضاوت حسابرسان، تحلیل کیو (Q)

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران (نویسنده مسؤل)، ایمیل:

mra830@yahoo.com

۳. استادیار، گروه مدیریت، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران، ایمیل:

hasan.valiyan@yahoo.com

۱. مقدمه

کیفیت قضاوت حسابرسان به طور چشمگیری بر عملکرد شفاف‌سازی شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد. چراکه تصمیمات حسابرسان به دلیل ایفای نقش مهمی که بر اساس قضاوت در ارائه گزارش‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها دارد، به ارتقای سطح تصمیم‌گیری سهامداران، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی کمک می‌نماید (تروتمن و همکاران^۱، ۲۰۱۵: ۵۷). قضاوت در حسابرسی، مبتنی بر بکارگیری دانش و تجربه در محدوده‌ای است که خارج از استانداردهای حسابداری و حسابرسی نباشد و توأماً حسابرسان خود را متعهد به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای نمایند تا از این طریق ضمن رعایت مسئولیت‌های تخصصی خود، مسئولیت‌های اجتماعی را به درستی ایفا نمایند (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶: ۲). اطلاع حسابرسان از مسئولیت‌های اجتماعی محوله بر دوش آن‌ها، این ادراک را در درون حسابرس به وجود می‌آورد که قضاوتی مبتنی بر عدالت و اخلاق را در بررسی‌های صورت‌های مالی اتخاذ نمایند (سعیدی‌گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶: ۱۸۶). طی سال‌های اخیر بررسی‌ها و تحقیقات زیادی درباره قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی صورت گرفته است که این موضوع نشان از اهمیت آن در حرفه حسابرسی دارد. طیف بیشتر این قضاوت‌ها از دهه ۱۹۷۰ که نقطه شروع این‌گونه از تحقیقات بوده است متمرکز بر روش‌های تحلیلی، ارزیابی شواهد، ویژگی‌های فردی و محدودیت‌های شناختی حسابرسان بوده است. اما با گذر زمان رویکردهای پژوهشی در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر حوزه‌های روانشناختی تغییر مسیر داده است و بیشتر به نقش ذهنیت حسابرسان در اظهارنظرهای حسابرسی متمرکز شده‌اند. به عنوان مثال پژوهش‌هایی همچون اولسن و گولد^۲ (۲۰۱۸)؛ برازل و همکاران^۳ (۲۰۱۶)؛ کوهن و همکاران^۴ (۲۰۱۷) و گلور و پراویت^۵ (۲۰۱۴) در بررسی و شناخت قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان به عواملی همچون محیط کار حسابرسی، ویژگی‌های شخصی حسابرس، چگونگی شواهد حسابرسی، فرآیندهای پیچیده تصمیم‌گیری و خصوصیات کیفی در تصمیم‌گیری، اشاره نمودند. همچنین گروهی دیگر از تحقیقات همچون نادلر و کادئوس^۶ (۲۰۱۸)؛ بک آف و همکاران^۷ (۲۰۱۶) و پیچووا و همکاران^۸ (۲۰۱۴) بر نقش محیط‌های اخلاقی و فرهنگ کلان یک جامعه اشاره داشتند و آن را عامل مهمی در توسعه قضاوت‌های حرفه‌ای با کیفیت‌تر مطرح نمودند. همانطور که مشاهده می‌شود، رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه‌ای وجود ندارد، اما اعمال قضاوت حرفه‌ای درست در انجام وظیفه یک حسابرس، عامل برجسته‌ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان اساسی است. هر چند مقررات حرفه‌ای، قضاوت خوب حسابرسان را

1. Trotman et al
2. Olsen & Gold
3. Brazel et al
4. Cohen et al
5. Glover & Prawitt
6. Nolder & Kadous
7. Backof et al
8. Peytcheva et al

قضاوتی تعریف می‌کند که عاری از هرگونه جانبداری، توجه یا ارتباطی با امور صاحبکار باشد (موسسه حسابداری رسمی اونتاریو، ۲۰۰۶) و حسابرسان را ملزم می‌نماید بی‌طرف بوده، و تردید حرفه‌ای یا ذهن کنجکاو و جستجوگر داشته باشند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۲)، اما این مقررات در عمل و اجرا به دلیل پیچیدگی‌های درونی افراد از منظرهای مختلفی همچون شخصیت، رفتار، ادراک و ... با مشکلات زیادی روبرو می‌باشد. به عبارت دیگر، استانداردهای حرفه‌ای معمولاً در یک محدوده خاص، شرایط عمومی را در نظر می‌گیرند و بیشتر از آن نمی‌توانند بدلیل ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی حسابرسان الزامات و استانداردهایی را مدون کنند (لهمن و نورمن^۲، ۲۰۰۶: ۶۷). زیرا یک حسابرس بنا به فلسفه ذهنی تعریف شده به عنوان یک فرد حرفه‌ای در حسابرسی دارای ویژگی‌های متفاوت از سایرین می‌باشد و این موضوع باعث می‌گردد قضاوت‌های حسابرسان الزاماً رویه‌های خاصی از اصول از قبل تعیین شده را دنبال نکنند. از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی که نیاز به توجه دارد، شناخت معیارها و ویژگی‌های قضاوت در حرفه حسابرسی است که در هیچ کتاب استانداردی به آن اشاره نشده است. زیرا قضاوت امری است که در تمام فرآیند عملیات حسابرسی وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌هایی همچون حرفه‌ای‌گرایی منجر به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود. قضاوت حرفه‌ای در کارهای حسابرسی و فرآیند آن موضوعی پیچیده است و از عوامل متعددی تأثیر می‌پذیرد. این موضوع موجب چالش‌های عدیده در حرفه حسابرسی شده است. بررسی مطالعات انجام شده و وضعیت موجود در ایران و سایر کشورها، حکایت از آن دارد که حسابرسی همچون سایر حرفه‌ها به دلیل متکی بودن به قضاوت دارای پیچیدگی‌های بسیار زیادی است که بدلیل تغییرات محیطی و تأثیر آن بر حرفه حسابرسی نیازمند توجه ویژه به آن می‌باشد. با توجه به مستندات مربوط به عدم پژوهش‌هایی در رابطه با ذهن کاوی حسابرسان در قضاوت حرفه‌ای و نبود استانداردهای مشخص در مورد قضاوت حسابرسان و صرف اتکا به دو موضوع بی‌طرفی و تردید در آن‌ها، این پژوهش تلاش دارد تا براساس دو رویکرد پژوهش فراترکیب به منظور شناسایی گزاره‌های مرتبط با قضاوت حرفه‌ای و تحلیل کیو (Q) به عنوان یک مبنای تحلیلی ذهن کاوانه در پژوهش، از طریق سنخ‌شناسی، گونه‌های ذهنی در قضاوت حرفه‌ای را دسته‌بندی نماید و به ادراک مفهومی و یکپارچگی نظری این بعد مهم از حرفه حسابرسی کمک نماید. از این منظر می‌توان گفت این پژوهش به لحاظ تغییر ماهیت پژوهش‌های گذشته در رابطه با موضوع قضاوت حرفه‌ای و خارج کردن آن از پیش فرض‌های استاندارد تحقیقات قبلی و به لحاظ تغییر ساختارشناختی در موضوع، می‌تواند دارای نوآوری باشد. براین اساس، هدف این پژوهش سنخ‌شناسی الگوهای تفکر حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای بر اساس روش تحلیل کیو (Q) می‌باشد. براین اساس سؤال‌های پژوهش عبارتند از:

۱. گزاره‌های کیو مربوط به بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟

1. AICPA

2. Lehmann & Norman

۲. اولویت‌بندی هریک از گزاره‌های کیو مربوط به بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟

۳. دسته‌بندی ذهنیت‌های حسابرسان در مورد قضاوت‌های حرفه‌ای در بررسی‌های صورت‌های مالی صاحبکاران کدامند؟

با بیان مقدمه‌ای در رابطه با موضوع و سوال‌های پژوهش، در ادامه این پژوهش در بخش دوم ضمن بیان مبانی نظری پژوهش و مبنای روش کیو در پژوهش‌های حسابرسی، اقدام به ارائه پیشینه تجربی می‌شود. در بخش سوم نیز پژوهش با بیان روش تحقیق، مشارکت‌کنندگان و نحوه تحلیل نتایج داده‌های پژوهش تلاش می‌شود تا مسیر منسجم‌تری از محتوایی پژوهش ارائه گردد و در بخش چهارم تحلیل گزاره‌های پژوهش به منظور تفکیک گونه‌شناسایی الگوهای ذهنی قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان انجام می‌گیرد و هریک از الگوهای ذهنی شناسایی شده تفسیر می‌گردند و در نهایت در بخش پنجم، بحث و استدلال نتایج پژوهش ارائه و پیشنهادات لازم، ارائه خواهد شود.

مبانی نظری

قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

قضاوت اشاره به یک مجموعه فعالیت‌های ذهنی دارد که به هنگام تصمیم‌گیری درباره خلق یا انتخاب در بین راه‌حل‌های مختلف، رخ می‌دهد (گالوتی^۱، ۲۰۰۲؛ چاراکین و همکاران^۲، ۲۰۰۸؛ ۴: ۲۰۰۸) مینتزرگ و همکاران^۳ (۱۹۷۶)، با تعریف رفتار به عنوان یکی از جنبه‌های قضاوت، تصدیق کردند که قضاوت، یک تعهد خاص برای تصمیم‌گیری درباره موضوعی خاص محسوب می‌شود. پورتر^۴ (۱۹۸۵) تاکید دارد که موفقیت یا شکست یک شرکت عمدتاً به توانایی مدیران برای تصمیمات استراتژیک بستگی دارد. محققین، مانند مینتزرگ و وستلی^۵ (۲۰۰۱) و مک‌کنیا و همکاران^۶ (۲۰۰۵) تاکید دارند که در واقعیت، قضاوت همیشه نتیجه مجموعه رفتارهای متوالی و از قبل تعریف شده نمی‌باشد، بلکه قضاوت در نتیجه یک فرآیند غیر خطی و غیر متوالی است. در راستای تحقیقات هریسون^۷ (۱۹۹۹)، این پژوهش، قضاوت را به عنوان یک فرآیند مستمر شناسایی و ارزیابی راه‌حل‌های جایگزین برای تحقق یک یا چند هدف تعریف می‌کند که در آن انتظارات و اولویت‌بندی‌ها درباره یک مسیر رفتاری خاص منجر می‌شود تا تصمیم‌گیرنده، مسیری را به احتمال زیاد منجر به تحقق اهداف می‌شود را برگزیند. نکته قابل توجه این است، گرچه موضوع تصمیم‌گیری و قضاوت در پژوهش‌هایی همچون مدیریت و

1. Galotti
2. Schraagen et al
3. Mintzberg et al
4. Porter
5. Mintzberg and Westley
6. McKenna et al
7. Harrison

مطالعات سازمانی سابقه طولانی دارد و تصمیم‌گیری عمدتاً به عنوان یک فرآیند سیستماتیک در نظر گرفته می‌شود (لانگلی و همکاران^۱، ۱۹۹۵: ۲۶۴) که از طریق آن راه‌حل‌های جایگزین، بسط و توسعه، مقایسه و به منظور تحقق اهداف مورد نظر، انتخاب می‌شوند (کیست و مایکل^۲، ۲۰۰۹: ۱۲)، اما در حیطه‌های علم مالی همچون حسابرسی دانشی تقریباً نوظهور محسوب می‌شود، چرا که پس از توسعه دیدگاه‌های رفتاری مالی در سال ۱۹۹۰ به طور جدی‌تر مورد توجه قرار گرفتند تا اینکه در اوایل قرن حاضر مباحث روانشناختی و رفتاری به عنوان معیارهای تصمیم‌گیری به خصوص در حوزه‌های حسابرسی مطرح گردید. به عبارت دیگر باید بیان نمود، موضوع تصمیم‌گیری و اظهارنظر در حرفه حسابرسی، از منظر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرس در طی سال‌های اخیر مورد توجه ویژه قرار گرفته است (هردینگ و تروتمن^۳، ۲۰۱۷: ۱۱۳). در واقع، قضاوت فرآیند یک انتخاب یا یک تصمیم است که منجر به یک فعالیت می‌شود. این یک تعریف ساده از قضاوت است. اما فرآیند قضاوت احتمالاً مفهومی گسترده‌تر دارد. از لحاظ مفهومی قضاوت شامل درک اولیه و شناخت موضوع، جستجو برای کسب اطلاعات، ارزیابی و وزن دهی به اطلاعات موجود، ملاحظه ارزش و مطلوبیت پیامدهای بالقوه و در نهایت اتخاذ خود تصمیم است (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۱۳). قضاوت حرفه‌ای مفهومی است که در اغلب رشته‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما در حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای 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 (سانوسی و همکاران^۴، ۲۰۱۸: ۷۷). اعتمادبخشی در حسابرسی و نیز اعتبار و سودمندی گزارش‌گری مالی در گرو انجام قضاوت‌های خوب به دست افراد حرفه‌ای است. قضاوت حرفه‌ای سنگ بنای حرفه حسابداری و حسابرسی است (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۴: ۳۵). انجمن حسابداران خبره کانادا (۱۹۹۵) در تعریفی جامع در مورد قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان بیان می‌کند: «قضاوت حرفه‌ای، گوهر اصلی حسابرسی است و ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود و ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌تواند به افزایش ارزش در این عرصه منجر شود». اما سؤال اینجاست تا چه اندازه، استانداردهای حسابرسی می‌توانند به افزایش درستی قضاوت‌های حرفه‌ای کمک کنند؟ در پاسخ به این سؤال باید گفت، استانداردهای حسابرسی در حیطه ارائه گزارشات حسابرسان با تکیه بر آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان تلاش می‌نمایند، از طریق برانگیختن انگیزه‌های مسئولیتی و حرفه‌ای، رفتار حسابرسان را تا حدی کنترل نمایند (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳: ۲) و از این طریق اعتبار بیشتری به صورت‌های مالی بدهند و قدرت تصمیم‌گیری افراد را افزایش بخشند. اما واقعیت اینست که بدلیل پیچیدگی‌های رفتاری افراد و به دلیل اینکه قضاوت مبتنی بر جنبه‌های درونی و رفتاری افراد می‌باشد و معمولاً

1. Langley et al
2. Keast & Michael
3. Harding & Trotman
4. Sanusi et al

در برداشت از واقعیت‌ها، هویت حرفه‌ای حسابرسان در ابعاد کلان‌تر نادیده انگاشته می‌شود، نمی‌تواند نقش چندان کارسازی برای آن در قضاوت حرفه‌ای قائل شد (چن و همکاران^۱، ۲۰۱۸: ۲۲۶). از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌ها در حرفه حسابرسی که نیاز به توجه دارد، در نظر گرفتن معیارهای قضاوتی حسابرسان است که در هیچ کتاب استاندارد به آن اشاره نشده است، می‌باشد. چرا که قضاوت امری است که در تمام فرآیند عملیات حسابرسی وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی‌هایی همچون حرفه‌ای‌گرایی که منجر به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حسابرسان و تصمیم‌گیری‌های آنها می‌شود، بسیار احساس می‌شود. از منظر تئوری‌های رفتاری در حیطه‌های حسابرسی، باید بیان شود، حسابرس یک فرد خاص با دانش فنی، در یک فضای خاص، در یک زمان خاص و در یک مکان خاص و متفاوت از تمامی بررسی‌های قبلی خود می‌باشد. در این شرایط، می‌بایست با نگاه کلان قضاوت حرفه‌ای را هم از منظر حیطه‌های تخصصی و رفتاری بررسی نمود و هم به ویژگی‌های شهودی و قدرت تصمیم‌گیری‌های حسابرسان در شرایط فشار رسیدگی توجه کرد (لینچ و همکاران^۲، ۲۰۰۹: ۱۲۱۰). تصمیم‌گیری یا قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان باور دارد که حسابرسان براساس بکارگیری دانش فنی و تخصصی مبتنی بر تجربه‌های‌شان می‌توانند اظهار نظرهای واقع‌گرایانه براساس رفتارهای اخلاقی را در جهت افزایش میزان شفافیت‌ها اتخاذ نمایند (زسامبوک^۳، ۱۹۹۷: ۴). درحالی‌که تئوری‌های سنتی اعتقاد داشتند که براساس رویکردهای بخردانه و بر مبنای مدل‌های هنجاری می‌بایست تصمیم‌های بهینه‌ای مبتنی بر طی کردن گام به گام اصول تصمیم‌گیری طی شود، رویکردهای رفتاری و شناختی اعتقاد به تاثیرگذاری محیط‌های پیچیده در فرآیندهای تصمیم‌گیری دارد و تصمیم‌گیری را مبنایی براساس نیروهای درونی حسابرسان همچون قدرت شهود بنا می‌نماید. در واقع تصمیم‌گیری از فرآیند گام به گام به فرآیندهای قضاوتی مبتنی بر ادراک شخصی حسابرسان تغییر جهت می‌دهد و بیشتر بر جنبه‌های عملی در تصمیم‌گیری متمرکز می‌شود. در این راستا شناخت دو مکتب مهم در تصمیم‌گیری شامل مکتب برلین و مکتب تئوری تعادل استرنبرگ می‌تواند به افزایش مفهوم سازی قضاوت‌های حرفه‌ای کمک نماید (ویندهورست^۴، ۲۰۱۱: ۴۳). در واقع واژه، «پراگماتیک^۵»، «عملگرایی^۶»، «حل مسئله^۷» و «واکنش به یک محیط^۸» مفاهیم مشابهی هستند که در مفهوم‌سازی قضاوت از نوع معقولانه و گام به گام می‌تواند در حرفه حسابرسی مورد توجه قرار گیرد. لام و منساح^۹ (۲۰۰۶) باور دارد زمانیکه گفته می‌شود که یک

1. Chen et al
2. Lynch et al
3. Zsambok
4. Windhorst
5. Pragmatic
6. Practical
7. Problem-Solving
8. Responding to an Environment
9. Lam & Mensah

حسابرس تصمیمی را اتخاذ کرده است، سه مفهوم در ذهن ما نقش می‌بندد: (۱) وی یک سری از اقدامات را در راستای انجام دادن آن آغاز کرده است (۲) وی ذهن خود را برای انجام یک موضوع خاص فارغ از چارچوب‌های ذهنی گذشته، آماده ساخته است و (۳) وی یک نظر یا رأی را در این زمینه ارائه کرده است که یک فرد باید در یک شرایط خاص بعد از ارائه راه حل‌های جایگزین، اقداماتی را انجام دهد. لذا شناخت معیارهای قضاوتی یک حسابرس در بررسی‌های صورت‌های مالی با اتکا به مفهوم سازی عقلایی، می‌تواند به هم‌راستایی بیشتر مفاهیم ذهنی و واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها کمک نماید. اما مکتب تئوری تعادل استرنبرگ^۱ (۲۰۱۳)، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را ذاتاً ماهیتی شهودی قلمداد می‌کند، چراکه شواهد و مدارک به تنهایی نمی‌توانند ضمانت اتخاذ یک تصمیم منطقی باشند.

گروه‌های تفکری حسابرسی

استانداردهای بین‌المللی حسابرسی همچون (ISA 240.2004) و (ISA 315.2004) بحث درباره تفکر در تیم‌های حسابرسی در بررسی‌های حسابرسی خود درباره احتمال یا قابلیت مغایرت‌های مالی ناشی از تقلب، را تا حد زیادی پیشنهاد نموده است. در این استانداردها آمده است که حسابرسان و شرکای حسابرسی در بررسی‌های مالی و وجود مغایرت‌های احتمالی در صورت‌های مالی صاحبکاران می‌بایست بر اساس تفکر گروهی اقدام به تصمیم‌گیری نمایند (تان و تان^۲، ۲۰۰۸: ۱۱۷). در استاندارد شماره ۹۹ حسابرسی ایالات متحده (SAS No 99) با اشاره به طوفان فکری، موضوع تفکر در حسابرسی را با اهمیت توصیف می‌نماید و بر لزوم تشکیل گروه‌هایی مبتنی بر تفکر برای شناخت بهتر تقلب و تصمیم‌گیری‌های حسابرسی در این خصوص تاکید شده است. در واقع گروه‌های تفکری با ترکیب دانش، تخصص و تجربه، تصمیم‌هایی را اتخاذ می‌کند که بر تقویت شفافیت صورت‌های مالی می‌افزاید (مورنو و همکاران^۳، ۲۰۰۷: ۹۸۵). اما مفهوم گروه‌های تفکری، یک مبحث تئوریک و شناختی نسبت به محتوای افکار گروه‌های حسابرسان می‌باشد. اینکه چطور مجموعه‌ای از افکار حسابرسان یک نوع قضاوت یا تصمیم درباره صورت‌های مالی را شکل می‌دهند. معمولاً افکار حسابرسان به دلایلی همچون نوع صنعت، عدم رقابت بازار، عدم حساسیت‌های اجتماعی نسبت به شرکت و ... چندان متفاوت نیستند، اما تعامل تفکر و گروه بندی آن ضمن شناخت بهتر الگوهای ذهنی آنان به بکارگیری آن در قضاوت و تصمیم‌گیری کمک می‌کند (ریچ و همکاران^۴، ۱۹۹۷: ۴۸۳). به عنوان مثال اگر مشخصاً گروهی از حسابرسان صرفاً اعتقاد به شواهد و مستندات داشته باشند، بر این اساس می‌توان گفت، نوعی تفکر آن‌ها تک بعدی و فارغ از هرگونه شهود و شم در تصمیم‌گیری است. این گروه از حسابرسان احتمالاً چندان هم به تردید در حسابرسی اعتقادی ندارند و وجود مستندات را دلیلی برای

1. Sternberg
2. Tan & Tan
3. Moreno et al
4. Rich et al

تصمیم‌گیری و قضاوت خود قرار می‌دهند. در حالیکه ممکن است نوعی تفکر در گروه دیگری از حسابرسان و اکاوی و کاوشگری ذهنی در عملکردهای صاحبکاران باشد و به صرف وجود مستندات ارائه شده توسط صاحبکاران اکتفا نمی‌کنند، بلکه از طریق بررسی‌ها و ردیابی حساب‌ها در نهایت از قوه شهودی خود نیز استفاده می‌نمایند (بیتن و همکاران^۱، ۱۹۸۲: ۱۰۸). در حالیکه ممکن است شناخت کامل این الگوهای تفکری حسابرسان در عمل ممکن نباشد، اما تفکیک این نوع از تفکرات مشابه بین حسابرسان می‌تواند در آموزش‌های حسابرسی مورد توجه قرار گیرد، چرا که ذهنیت بیدارتری از حسابرسی به حسابرسان ارائه می‌دهد و باعث می‌گردد تا سمت و سوی بررسی‌ها مشخص‌تر باشد.

روش کیو (Q)

روش‌های پژوهشی صرف نظر از نوع پارادایم‌های ظهور آنان و تقسیم‌بندی آنها به انواع رویکردهای کمی، کیفی یا آمیخته، به عنوان ابزاری برای بهره‌گیری در انجام پژوهش‌های کاربردی یا توسعه مرزهای دانش نقش بسیار چشم‌گیری در زندگی و پیشرفت انسان داشته‌اند. اگر از محدود انتقادهای وارد بر روش گرای و پیشنهاد روش‌گریزی در انجام پژوهش صرف نظر کنیم می‌توان گفت که ما در انجام تحقیقات خود به روش تحقیق نیازمندیم و باید به آن وفادار باشیم؛ اما روش به تنهایی باعث شناخت پدیده مورد مطالعه نمی‌شود (میسنگام و همکاران^۲، ۲۰۱۲: ۶۷). روش‌شناسی کیو به عنوان یک روش تحلیل مبتنی بر الگوهای ذهنی جامعه هدف در هر پژوهشی قلمداد می‌شود که نقش قابل توجه در بسط و مفهومی‌سازی هدف یک پژوهش دارد. ویلیام استیونسون نیز در سال ۱۹۳۵ روش‌شناسی کیو را به عنوان روشی برای شناسایی ذهنیت افراد مطرح کرد. روش‌شناسی کیو، فنی است که پژوهشگر را قادر می‌سازد تا اولاً ادراکات و عقاید فردی را شناسایی و طبقه‌بندی کند و ثانیاً به دسته‌بندی گروه‌های افراد براساس ادراکاتشان بپردازد. هدف اصلی این فن آشکار ساختن الگوهای مختلف تفکر است، نه شمارش تعداد افرادی که تفکرات مختلفی دارند (کوتلی و مک کئون^۳، ۱۹۸۰: ۵۹). ویژگی فوق این روش‌شناسی را به روش‌های تحقیق کیفی نزدیک می‌سازد. با وجود این، روش‌شناسی کیو از بعد کمی نیز برخوردار است، زیرا از روش‌های آماری مانند تحلیل عاملی و تحلیل مؤلفه‌های اصلی^۴ برای دسته‌بندی افراد کمک می‌گیرد. همچنین دانایی فرد و همکارانش (۱۳۹۲) نیز در معرفی روش‌شناسی کیو بیان می‌کند، «روش‌شناسی کیو، چارچوبی علمی برای پژوهش درباره ذهنیت افراد و شیوه نگرش آنها به موضوعات گوناگون است». آن‌ها اعتقاد دارند که این روش‌شناسی بر دیدگاه‌های ذهنی مشارکت‌کنندگان در پژوهش تمرکز دارد». در واقع با کمک و استفاده از این روش‌شناسی پژوهشگر قادر خواهد بود تا با استفاده از مراحل تعریف شده در آن، در نهایت

1. Yetton et al
2. Massingham et al
3. Cottle & McKeown
4. Principle Components Analysis

ذهنیت افراد و الگوهای تفکری آنان را نسبت به موضوعات مختلف آشکار نماید. معمولاً روش کیو را پیوند بین روش‌های کیفی و کمی می‌دانند، زیرا از یک سو، انتخاب مشارکت‌کنندگان از طریق روش‌های نمونه‌گیری احتمالی صورت نمی‌گیرد بلکه نمونه افراد به طور هدفمند و با اندازه‌های کوچک انتخاب می‌شود که آن را به روش کیفی نزدیک می‌سازد و از سوی دیگر، یافته‌ها از طریق تحلیل عاملی و به صورت کاملاً کمی به دست می‌آیند (براون^۱، ۱۹۸۰: ۱۱). همچنین به دلیل شیوه گردآوری داده‌ها (مرتب‌سازی)، عمیق‌تر می‌توان از ذهنیت مشارکت‌کنندگان آگاه شد. تفاوت اصلی روش کیو با سایر روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی در این است که در روش‌شناسی کیو، به جای متغیرها افراد تحلیل می‌شوند. روش کیو از پنج فاز تشکیل شده است. در فاز اول با مطالعات کتابخانه‌ای، ادبیات تحقیق بررسی شده و پیش زمینه انجام فازهای بعدی فراهم می‌آید. محقق با انجام فاز اول نسبت به موضوع شناخت عمیقی می‌یابد. در فاز دوم روایی و پایایی با استفاده از نظرات متخصصان و به واسطه روش‌هایی مثل ارزیابی انتقادی در خصوص مسائل مرتبط با تحقیق بدست می‌آید. نتایج فاز اول و دوم فضای گفتمان را تشکیل می‌دهد. فاز سوم باید با ارزیابی و جمع‌بندی محتویات فضای گفتمان به آن سرو سامان داده و نمونه‌های از عبارات را به عنوان نمونه کیو از میان آنها انتخاب کرد. مک‌کئون و توماس تعدادی بین ۱۰ تا ۱۰۰ عبارت را برای نمونه کیو پیشنهاد کرده‌اند. اما دانر معتقد است تعداد مناسب عبارت برای آنکه یافته‌ها دارای اعتبار آماری باشند، بین ۱۰ تا ۶۰ عبارت است. در فاز چهارم مشارکت‌کنندگان به مرتب‌سازی و دسته‌بندی کارت‌های دسته کیو (Q deck) خواهند پرداخت. در حقیقت، این فاز، مرحله گردآوری داده‌هاست. نهایتاً در فاز آخر، به تحلیل داده‌های گردآوری شده با روش تحلیل عاملی کیو و تفسیر عامل‌های استخراج شده پرداخته می‌شود. لازم به ذکر است، در مطالعات کمی، جامعه‌ای وجود دارد که نتایج مطالعه در آن سطح به کار می‌روند و دارای نمونه‌ای است که با روش تصادفی انتخاب می‌شود و عموماً نمونه معرف آن جامعه است. روش کیو فاقد چنین جامعه و نمونه‌ای است و معمولاً پژوهشگر، نمونه افراد را از میان کسانی انتخاب می‌کند که آیا ارتباط خاصی با موضوع تحقیق دارند و یا دارای عقاید ویژه‌ای هستند (بروئر^۲، ۱۹۹۹: ۳۸).

پیشینه تجربی

سانوسی و همکاران^۳ (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تأثیرات جهت‌گیری، خودکارآمدی و پیچیدگی کار بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان را بررسی نمودند. جامعه آماری این پژوهش تعداد ۱۱۵ نفر از حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی کشور مالزی بودند و ابزار پژوهش پرسشنامه بود. پژوهش در یک دوره زمانی ۶ ماه انجام شد و نتایج نشان داد، جهت‌گیری به سمت صاحبکاران بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر منفی و قوی دارد و خودکارآمدی به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده می‌تواند این ارتباط را تعدیل کند. همچنین مشخص گردید پیچیدگی

1. Brown
2. Brouwer
3. Sanusi et al

کار میزان وسواس قضاوت حسابرسان را بیشتر تحریک می‌کند و این موضوع باعث می‌گردد تأثیر مثبتی بر قضاوت حسابرسان داشته باشد. مولیز و هاتفیلد^۱ (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تأثیر دیدگاه چند بعدی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان انجام دادند. جامعه‌آماری این پژوهش ۸۳ شریک حسابرسی از مؤسسات حسابرسی کشور کانادا بودند. نتایج در این پژوهش مشخص ساخت، داشتن رویکرد چند بعدی تأثیر منفی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس خواهد داشت، چراکه تمرکز فرد را در تصمیم‌گیری تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین مشخص گردید خودکارآمدی در حرفه حسابرسی به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده می‌تواند تأثیر منفی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را در تعدیل نماید و به سمت تقویت مثبت هدایت کند. کوسوماوتی و سیامسودین^۲ (۲۰۱۸) تأثیر تردید حرفه‌ای حسابرسان را بر کیفیت قضاوت حسابرسان مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش تعداد ۲۰۲ حسابرس عضو هیات حسابرسی اندونزی (BPK) شرکت داشتند که از روش حداقل مربعات جزئی (PLS) برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید. نتایج ضمن تأیید تأثیر تردید حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، وجود عوامل تأثیرگذاری همچون محیط موسسه حسابرسی، حمایت ادراک شده موسسه و حمایت ادراک شده شریک حسابرسی بر تقویت ارتباط تردید حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت قضاوت حسابرس را مهم تلقی نمود. جونز و همکاران^۳ (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر هویت شرکت بر پیش‌فرض‌های شکل گرفته در قضاوت حسابرس قبل از مذاکره با صاحبکاران» انجام دادند. این پژوهش همچنین جنسیت حسابرسان را به عنوان یک عامل مداخله‌گر مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد هر قدر میزان هویت یک شرکت از منظر عملکردهای بازار، صنعت و تولید بالاتر باشد، حسابرس ذهنیت مثبت‌تری در قضاوت حرفه‌ای خود در آینده خواهد داشت، اما این شدت این موضوع در مورد حسابرسان از جنسیت زنان به مراتب کمتر است و حسابرسان زن کمتر تحت تأثیر ویژگی‌های هویت صاحبکاران قرار می‌گیرند. جانسون^۴ (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان تأثیر هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای، اثرات همزمان هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت را بررسی کردند. نتایج این تحقیق نشان داد قضاوت حرفه‌ای مجزا از هویت حرفه‌ای نیست. نتایج حاکی از آن است که ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر دارد. همچنین آنها دست یافتند میزان هویت‌سازی سازمانی متخصصین و عزت نفس اعضاء بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر دارد. پارلی و همکاران^۵ (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان استعاره و قضاوت حرفه‌ای حسابرس: آیا می‌توان فعالیتهای اصلی را در ایجاد ذهنیت تردید حرفه‌ای غیرفعال دانست، آزمونی را از طریق ۹۹ حسابرس ارشد که از شاخص‌های ۴ شرکت بزرگ حسابرسی بودند، انجام دادند، آن‌ها نشان دادند که مطالعات مجازی شک و تردید حرفه‌ای را تقویت و برشک و تردید در قضاوت تأثیر

1. Mullis & Hatfield
2. Kusumawati & Syamsuddin
3. Jones et al
4. Johnson
5. Parlee et al

می‌گذارد. برزیده و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد انجام دادند. این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی بود که با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد انجام شد. داده‌ها به روش مصاحبه با روش هدایت کلیات و به صورت نیمه ساختاریافته گردآوری شد. برای به دست آوردن اعتبار و روایی داده‌ها از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و همچنین مرور خبرگان غیرشرکت‌کننده در پژوهش استفاده شد. مقوله محوری هویت در قضاوت حسابرسی است که در چهار بعد ویژگی‌های فردی، دانش، مهارت و تجربه، و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی تحلیل و با توجه به شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و شرایط مداخله‌گر، راهبردهایی تدوین و مدل نهایی براساس آن ارائه شده است. این مطالعه می‌تواند شروع مناسبی برای در نظر گرفتن هویت در بین حسابرسان باشد. حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت ویژگی‌های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم» انجام دادند. نتایج نشان داد که اعتماد بیش از حد حسابرسان و نیز شخصیت ماکیاولیسم آن‌ها بر قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است. همچنین نتایج نشان داد قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تأثیرگذار است و نیز اعتماد بیش از حد تأثیری معنادار بر آن دارد و قضاوت حرفه‌ای نقش تعدیل‌کننده در تأثیرگذاری اعتماد بیش از حد و شخصیت ماکیاولیسم بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا می‌کند. حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) پژوهشی تحت عنوان «حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس» انجام دادند. جامعه آماری این تحقیق حسابرسان و حسابداران حرفه‌ای شاغل در این حرفه ۵۵۰ نفر بود. نتایج نشان داد که حرفه‌ای‌گرایی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است. همچنین نتایج نشان داد قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تأثیرگذار است اما حرفه‌ای‌گرایی تأثیری بر حل تعارض بین حسابرس و مدیریت ندارد و قضاوت حرفه‌ای نقش میانجی در تأثیرگذاری حرفه‌ای‌گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا نمی‌کند. سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد» انجام دادند. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی کشور و نمونه مورد بررسی شامل ۱۸۴ نفر از اعضای عضو جامعه بود. یافته‌های پژوهش نشان داد از بین ابعاد شخصیتی تنها روان رنجوری با قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. سایر ابعاد شخصیتی همچون برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و با وجدان بودن رابطه معنی‌داری با قضاوت حرفه‌ای ندارد. مشایخی و اسکندری (۱۳۹۶) پژوهشی تحت عنوان بررسی رابطه مولفه‌های هوش هیجانی و قضاوت حسابرس انجام دادند. جامعه آماری تحقیق، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و انتخاب نمونه به صورت تصادفی در مقطع ۱۳۹۳ انجام شده است. نتایج نشان می‌دهد حسابرسان با هوش هیجانی بالاتر، قضاوت مناسب‌تری انجام می‌دهند. این مطالعه شروع بسیار مناسبی برای در نظر گرفتن آموزش‌های مهارت‌های هوش هیجانی در بین حسابرسان است.

روش تحقیق

۱۵۳

هر پژوهشی با هدف بررسی کامل موضوع به گونه‌ای منظم و منسجم و براساس روش‌های عینی و غیرشهودی، به منظور کسب اطلاعات و یا کشف اصول وابسته به آن انجام می‌گیرد. دستیابی به هدف‌های پژوهش میسر نخواهد بود، مگر زمانی که جستجوی شناخت با روش‌شناسی درست صورت پذیرد (ماسینگهام و همکاران^۱، ۲۰۱۲: ۶۹). به دلیل اینکه این پژوهش به دنبال شناسایی، دسته‌بندی، اولویت‌بندی و تعیین دیدگاه متخصصان درباره قضاوت‌های حرفه‌ای از طریق سنخ‌شناسی قضاوت حرفه‌ای می‌باشد. از این‌رو ضروری است تا از روش پژوهشی استفاده شود که بتواند همزمان از مزایای هر دو روش کمی و کیفی یعنی روش‌های محتوایی و توصیفی استفاده کند. سنخ‌شناسی یکی از انواع روش‌های طبقه‌بندی یا رده‌بندی است که در آن محقق دو یا مفهومی ذهنی را ترکیب و در قالب یک مفهوم مشترک تلفیق و ارائه می‌نماید. در واقع گونه‌شناسی یا سنخ‌شناسی از طریق ایجاد مفاهیم مشترک و ساده بین ذهنیت‌های تعاملی بین مشارکت‌کنندگان براساس گزاره‌های پژوهشی، تلاش دارد تا مفاهیم پیچیده و ذهنی همچون قضاوت حساب‌برسان را قابل فهم‌تر و روشن‌تر ارائه دهد. برای ایجاد الگوهای افکاری حساب‌برسان لازم است براساس روش تحلیلی همچون کیو، قالب‌های ذهنی قضاوت‌های حساب‌برسان مورد تحلیل قرار گیرد تا از طریق سنخ‌شناسی تفکیک متناسبی با گزاره‌ها و محتوای مفاهیم قضاوت صورت پذیرد. در واقع، روش کیو به دلیل ماهیت کمی و کیفی خود می‌تواند بیشترین سازگاری را با این هدف پژوهش داشته باشد. در پژوهش حاضر برای شناسایی ذهنیت افراد در مورد قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان از روش‌شناسی کیو استفاده شده است که روشی ترکیبی است و در برگیرنده دو نوع آمار توصیفی و تحلیلی است. روش کیو می‌تواند ضمن شناسایی دیدگاه‌های مختلف میزان موافقت با هر دیدگاه میان متخصصان را نیز مشخص نماید. از آنجا که هدف اصلی این تکنیک، آشکار ساختن الگوهای مختلف تفکر است نه شمارش افرادی که تفکرات مختلفی دارند، به روش کیفی نزدیک است (برتون^۲، ۱۹۹۶: ۳۴). مک کئون و توماس^۳ (۱۹۸۸) روش کیو را فنی می‌دانند که پژوهشگر را قادر می‌سازد اولاً ادراک و عقاید فردی را شناسایی و طبقه‌بندی کند و ثانیاً به طبقه‌بندی گروه‌ها براساس دیدگاه آنان بپردازد. به طور خلاصه باید بیان نمود، پژوهش حاضر در مراحل گردآوری نظرها، از روش فراترکیب استفاده نمود تا از این طریق معیارهای نظری مربوط به قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان را مشخص نماید و در مرحله کشف ذهنیت‌ها از رویکرد کمی و تحلیلی کیو براساس تحلیل عاملی استفاده کرد. از حیث مکانی نیز، پژوهشی کتابخانه‌ای میدانی محسوب می‌شود. به عبارت دیگر، در این روش تحقیق، با توجه به موضوع آن، ابتدا هر آنچه درباره موضوع در قالب‌های مختلف وجود دارد و فضای گفتمان نامیده می‌شود، براساس تحلیل فراترکیب گردآوری گردید. در این پژوهش فضای گفتمان شامل بررسی مقاله‌های مرتبط به موضوع پژوهش یعنی قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان بود.

1. Massingham et al
2. Brown
3. McKeown & Thomas

جامعه‌آماري

در این پژوهش با توجه به ماهیت آن که، مبتنی بر شناسایی گزاره‌های کیو در قضاوت‌های حرفه‌ای و تحلیل کیو براساس بارهای عاملی برای دسته‌بندی الگوهای ذهنی قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان می‌باشد، از دو دسته جامعه‌آماري استفاده می‌شود. در بخش اول جامعه‌آماري شامل متخصصان رشته حسابداری از طریق تحلیل فراترکیب و ارزیابی انتقادی می‌باشد که از طریق روش نمونه‌گیری در دسترس و همگن استفاده شده است. بر این اساس تعداد ۱۲ نفر از متخصصان رشته حسابداری در شناسایی گزاره‌های قضاوت‌های حرفه‌ای با محققان مشارکت کردند که اطلاعات این افراد در جدول زیر ارائه شده است. ابتدا محقق مقاله‌ها و پژوهش‌های تأیید شده در گام اول فراترکیب را مطالعه و سپس از آن‌ها فیش‌برداری نمودند تا خلاصه‌ای از آن در اختیار متخصصان به منظور امتیازبندی از ۰ تا ۵۰ براساس ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی قرار داده شود. هدف از این کار ایجاد رویکرد سیستماتیک و فرآیندمحور در انتخاب گزاره‌ها بود تا از تک‌بعدنگری جلوگیری شود. نحوه توزیع چک لیست‌های ارزیابی انتقادی به صورت حضوری با توجه به در دسترس بودن نمونه آماری به دلیل مراودات علمی و پژوهشی با محققان بود و در دو مورد چک لیست از طریق تماس تصویری پر گردید.

جدول (۱) مشخصات نمونه پژوهش پژوهش در بخش کیفی

مورد	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	حوزه تخصصی	محل فعالیت
مشارکت‌کننده شماره ۱	مرد	۳۸ سال	دکتری	۶ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائمشهر
مشارکت‌کننده شماره ۲	مرد	۴۴ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائمشهر
مشارکت‌کننده شماره ۳	مرد	۴۲ سال	دکتری	۱۰ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
مشارکت‌کننده شماره ۴	مرد	۵۱ سال	فوق لیسانسی	۱۷ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه صنعتی شاهرود و کارشناس رسمی دادگستری
مشارکت‌کننده شماره ۵	مرد	۴۵ سال	فوق لیسانسی	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه صنعتی شاهرود
مشارکت‌کننده شماره ۶	مرد	۴۳ سال	دکتری	۱۰ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد ساری

محل فعالیت	حوزه تخصصی	سابقه شغلی	مدرک تحصیلی	سن	جنسیت	مورد
عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد شاهرود	حسابداری	۱۲ سال	دکتری	۴۶ سال	مرد	مشارکت‌کننده شماره ۷
عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد علی‌آباد	حسابداری	۹ سال	دکتری	۴۰ سال	زن	مشارکت‌کننده شماره ۸
عضو هیات علمی دانشگاه گیلان	حسابداری	۱۱ سال	دکتری	۴۶ سال	زن	مشارکت‌کننده شماره ۹
عضو هیات علمی دانشگاه تربیت مدرس	حسابداری	۱۸ سال	دکتری	۵۳ سال	مرد	مشارکت‌کننده شماره ۱۰
عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی شاهرود	حسابداری	۱۶ سال	دکتری	۴۸ سال	مرد	مشارکت‌کننده شماره ۱۱
عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد سبزوار	حسابداری	۱۰ سال	دکتری	۴۱ سال	مرد	مشارکت‌کننده شماره ۱۲

براساس اطلاعات واصله از مشارکت‌کنندگان مشخص گردید از مجموع ۱۲ نفر ۲ نفر زن و ۱۰ نفر مرد می‌باشند. همچنین با توجه به تجربه برخی از مشارکت‌کنندگان ۲ نفر فوق لیسانس و ۱۰ نفر دارای مدرک دکتری هستند. بازه سنی مشارکت‌کنندگان نیز از ۳۸ سال تا ۵۳ می‌باشد. اما در مورد مشارکت‌کنندگان در بخش تحلیل کیو و مشخص نمودن الگوهای ذهنی، از متخصصان حرفه حساب‌برسی استفاده شد که با توجه به فرآیند زمان‌بر مشارکت‌شان و تمرکز بر اولویت‌بندی درست و منطقی ذهنی گزاره‌های کیو می‌بایست از افراد مشتاق در این زمینه از طریق نمونه‌گیری غیرتصادفی استفاده می‌شد، تعداد ۱۸ نفر در ابتدا انتخاب شدند که به دلیل ۴ مورد اشتباه در پر کردن فرم‌های گزاره‌های کیو از جریان تحلیل حذف شدند. نکته قابل توجه اینست که در روش کیو، واژه‌های جامعه آماری و نمونه آماری بار معنایی‌ای که در پژوهش‌های کمی مصطلح است، را ندارند. در این روش لازم نیست نمونه آماری به شکل تصادفی از جامعه آماری انتخاب شود؛ بلکه افراد، به دلیل داشتن یک نظر خاص درباره موضوع پژوهش، به شکلی کاملاً آگاهانه از جانب محققان این پژوهش انتخاب می‌شوند. اندازه نمونه نیز در این روش کوچک است و هدف، تجزیه و تحلیل عمیق تعداد اندک است و نه تجزیه و تحلیلی سطحی تعداد زیادی از افراد؛ بنابراین، در این دسته از پژوهش‌ها، نمونه افراد را از میان کسانی انتخاب می‌کنند که یا ارتباط خاصی با موضوع تحقیق دارند یا دارای عقاید ویژه‌ای هستند. در واقع، مرحله انتخاب مجموعه مشارکت‌کنندگان در انجام روش کیو، معادل انتخاب نمونه آماری در پژوهش‌های کمی است که این امر، به صورت هدفمند و غیر احتمالی صورت می‌گیرد (شاه حسینی و همکاران،

۱۳۹۴: ۱۰۲). لذا در این پژوهش تعداد ۱۴ نفر از شرکای حسابرسی از مؤسسات فعال در سطح کشور برای تحلیل بخش کیو مورد استفاده قرار گرفتند.

روایی و پایایی گزاره‌های کیو

برای بررسی روایی در این پژوهش با توجه به اینکه از طریق روش فراترکیب و ارزیابی انتقادی انجام گرفت و براساس مقیاس ۵۰ امتیازی گزاره‌های کیو شناسایی شدند، می‌تواند ادعان داشت، روایی گزاره‌های شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد. هر چند براساس روایی (CVR) با مشارکت هر ۱۲ نفر مشارکت کننده در بخش کیفی مجدداً بررسی شد و روایی مورد تأیید قرار گرفت. همچنین به منظور تعیین پایایی گزاره‌های کیو از ابزار آزمون-آزمون مجدد که در روش کیو روش معتبری است استفاده شد و با توجه به اینکه ضریب همبستگی جدول رتبه‌بندی پس از دو مرحله که در اختیار ۱۲ نفر از مشارکت‌کنندگان قرار داده شد، ۸۳ درصد محاسبه شد، مورد تأیید قرار گرفت.

سوال‌های پژوهش

۱. گزاره‌های کیو مربوط به بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟
۲. اولویت‌بندی هریک از گزاره‌های کیو مربوط به بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟
۳. دسته‌بندی ذهنیت‌های حسابرسان در مورد قضاوت‌های حرفه‌ای در بررسی‌های صورت‌های مالی صاحبکاران کدامند؟

شناسایی گزاره‌های مرتبط با قضاوت حسابرسان

در این بخش به منظور شناسایی عبارت کیو یا فضای گفتمان مربوط به قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان از روش فراترکیب استفاده شد. فراترکیب مشابه فراتحلیل، برای یکپارچه سازی چندین مطالعه برای ایجاد یافته‌های جامع و تفسیری صورت می‌گیرد. در مقایسه با رویکرد فراتحلیلی کمی که بر داده‌های کمی ادبیات موضوع و رویکردهای آماری تکیه دارد (بک، ۲۰۰۲: ۱۱)، در روش فراترکیب کیفی، پژوهشگر از طریق ۷ مرحله به دنبال شناسایی فضای گفتمان در مورد قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. فراترکیب اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات کیفی دیگر با موضوع مرتبط و مشابه را بررسی می‌کند. در نتیجه، نمونه مورد نظر برای فراترکیب، از مطالعات کیفی منتخب و براساس ارتباط آنها با سؤال پژوهش تشکیل می‌شود. فراترکیب، مرور یکپارچه ادبیات کیفی موضوع مورد نظر و تجزیه و تحلیل داده‌های ثانویه و اصلی از مطالعات منتخب نیست، بلکه تحلیل یافته‌های این مطالعات است. در این پژوهش از راه بررسی یافته‌های مقاله‌های اصلی پژوهش، پژوهشگران واژه‌هایی را آشکار و ایجاد می‌کنند که نمایش

جامع‌تری از پدیده تحت بررسی را نشان می‌دهد. مشابه نگرش نظامند، نتیجه فراتلفیق بزرگ‌تر از مجموع بخش‌هایش است (زیمِر^۱، ۲۰۰۶: ۳۱۶). براساس نظر باروسو و ساندوسکی^۲ (۲۰۰۷)، در پژوهش‌های فراترکیب کیفی، روایی توصیفی یعنی تشخیص تمامی گزارش‌های تحقیقات مرتبط با موضوع و شناسایی و توصیف اطلاعات هرکدام از گزارش‌های موجود در مطالعه. روایی نظری در فراترکیب، در درجه اول به اعتبار روش‌هایی بر می‌گردد که برای ایجاد یکپارچگی نتایج در پیش گرفته شده است و در گام بعد به یکپارچگی خود نتایج یا به عبارتی تفسیر محقق از یافته‌های پژوهشگران پیشین می‌پردازد (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶: ۹۳). برای روایی نظری، محققان سعی نمودند با فیش‌برداری از پژوهش‌هایی معتبر از منظر ارجاع مقالات، کیفیت شناسایی مولفه‌های مربوط به متغیر پژوهش را افزایش دهند. در گام اول، یعنی تنظیم سوال‌های پژوهش، تلاش گردید، با توجه به ماهیت پژوهش، سوال‌ها تنظیم گردید و در گام دوم به منظور مرور ادبیات به شکل سیستماتیک، پیش از هر اقدام، باید محدوده جستجو براساس روش فراترکیب مشخص شود. برای این منظور، تلاش شده است، کتاب‌ها و همچنین مجموعه مقالات پایگاه‌های داده‌ها، مجلات، همایش‌ها و موتورهای جستجوی مختلف برای مطالعات انگلیسی از سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۸ و مطالعات فارسی از سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ بررسی شود. براساس نتایج اولیه حاصل از جستجو، ۲۴ مقاله مرتبط با ماهیت پژوهش شناسایی شد و برای انتخاب مطالعات مناسب براساس الگوریتم ارزیابی حیاتی^۳، ابتدا محققان با فیش‌برداری از مقالات مشابه بر حسب چکیده و محتوای آن‌ها، اولویت‌های لازم در مورد هر یک از مقالات و کتاب‌ها را مشخص نمودند، که در این رابطه مراحل پالایش منابع مورد استفاده به ترتیب زیر می‌باشد:

جدول (۲) مراحل پالایش منابع مورد استفاده براساس روش ارزیابی حیاتی

تعداد	منابع جستجو شده	مراحل
۷۵	تعداد منابع یافت شده	مرحله ۱
(۱۸)	تعداد منابع رده‌شده به علت عنوان	
۵۷	منابع غربال شده براساس عنوان	مرحله ۲
(۲۳)	تعداد منابع رد شده از نظر چکیده	
۴۷	منابع غربال شده براساس چکیده	مرحله ۳
(۲۳)	تعداد منابع رد شده از نظر محتوا	
۲۴	تعداد منابع نهایی	مرحله ۴

ماخذ: یافته‌های پژوهش

1. Zimmer
2. Barros & Sandelowski
3. Critical Appraisal Skills Program

همانطور که مشاهده می‌شود، ۲۴ مقاله به منظور شناسایی عوامل کیو (Q) مربوط به قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان انتخاب شدند که براساس روش ارزیابی حیاتی، این پژوهش وارد مرحله چهارم، یعنی استخراج اطلاعات متون، می‌شود. در این روش از طریق ۱۰ معیار اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق و به کمک ۱۴ نفر از اعضای پانل در بخش کیفی اقدام به تعیین مولفه‌های مربوط به قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان می‌شود. این روش یک مقیاس ۵۰ امتیازی می‌باشد که محقق براساس نظام امتیازبندی، هر مقاله‌ای را که پایین‌تر از امتیاز ۳۰ باشد را حذف می‌کند. این برنامه، شاخصی است که به پژوهشگر کمک می‌کند تا دقت، اعتبار و اهمیت مطالعه‌های کیفی پژوهش را مشخص کند. بنابراین، ابتدا می‌بایست تحقیقات مرتبط طبق جدول (۳) با استفاده از روش امتیازدهی بر مبنای جدول (۴) شناسایی مولفه‌های مربوط به قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مشخص می‌گردند.



جدول (۳) ارزیابی انتقادی پژوهش‌های حوزه قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان

مکان تحقیقات	معیار مقاله	اهداف تحقیق	منطق روش تحقیق	طرح تحقیق	نمونه برداری	جمع‌آوری داده‌ها	انعکاس‌پذیری	ملاحظات اخلاقی	دقت تجزیه و تحلیل	بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها	ارزش تحقیق	جمع
تحقیقات ارزیابی	چن و همکاران ^۱ (۲۰۱۸)	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۲۸
	مولینس و هاتفیلد ^۲ (۲۰۱۸)	۳	۵	۲	۲	۵	۴	۵	۵	۵	۴	۴۲
	اوت و همکاران ^۳ (۲۰۱۷)	۵	۲	۲	۲	۲	۴	۵	۳	۲	۴	۲۷
	هاردینگ و تروتمن ^۴ (۲۰۱۷)	۴	۵	۵	۵	۵	۳	۲	۴	۵	۵	۴۳
	رینسوم و همکاران ^۵ (۲۰۱۷)	۳	۳	۳	۳	۴	۳	۲	۴	۴	۲	۲۲
	باسکارا و همکاران ^۶ (۲۰۱۶)	۳	۴	۴	۵	۲	۴	۴	۵	۴	۵	۴۴
	دنیس و جانستون ^۷ (۲۰۱۶)	۴	۵	۳	۳	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴۰
	راسو ^۸ (۲۰۱۵)	۲	۳	۲	۲	۳	۲	۳	۳	۲	۲	۲۳
	گرینفیس و همکاران ^۹ (۲۰۱۵)	۳	۲	۲	۲	۲	۳	۴	۵	۲	۲	۲۷
	دهالوال و همکاران ^{۱۰} (۲۰۱۵)	۳	۲	۲	۲	۴	۲	۴	۴	۴	۵	۲۴
	لی بی و همکاران ^{۱۱} (۲۰۱۵)	۳	۴	۴	۵	۴	۵	۵	۵	۲	۴	۲۸
	کیم و تروتمن ^{۱۲} (۲۰۱۵)	۵	۴	۳	۳	۳	۴	۲	۲	۴	۴	۲۱
	هرت و همکاران ^{۱۳} (۲۰۱۳)	۳	۳	۲	۲	۴	۴	۴	۲	۴	۲	۲۴
	فیولیا و همکاران ^{۱۴} (۲۰۱۳)	۳	۳	۳	۲	۲	۲	۲	۴	۳	۲	۲۸
	پراویت ^{۱۵} (۲۰۱۱)	۳	۲	۲	۳	۲	۴	۵	۵	۵	۴	۳۸

1. Chen et al / 2. Mullis & Hatfield / 3. Out et al / 4. Harding & Trotman / 5. Rinsum et al / 6. Bhaskar et al / 7. Dennis & Johnstone / 8. Rasso / 9. Griffith et al / 10. Dhaliwal et al / 11. Libby et al / 12. Kim & Trotman / 13. Hurtt et al / 14. Fiolleau et al / 15. Prawitt

۳۶	۵	۵	۴	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۳	حیرانی و همکاران (۱۳۹۶)
۳۶	۵	۴	۴	۲	۲	۲	۳	۴	۵	۵	ولیان و عبدلی (۱۳۹۶)
۳۵	۴	۲	۴	۳	۴	۵	۵	۵	۳	۳	حیرانی و همکاران (۱۳۹۶)
۳۷	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۳	۴	۳	۴	ولیان و صفری (۱۳۹۶)
۳۱	۴	۲	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۳	۴	سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶)
۲۶	۲	۳	۲	۳	۳	۳	۲	۳	۳	۲	اسدی و نعمتی (۱۳۹۳)
۳۴	۳	۴	۴	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۴	رحیمیان و هدایتی (۱۳۹۲)
۳۶	۳	۵	۴	۵	۵	۴	۳	۲	۳	۲	کده و سالاری (۱۳۹۰)
۲۲	۲	۲	۴	۲	۳	۲	۲	۱	۲	۲	خوش‌طینت و همکاران (۱۳۸۶)

تحقیقات داخلی

ماخذ: یافته‌های پژوهش

همانطور که مشاهده می‌شود، ۲۴ تحقیق بررسی شده که، ۱۵ تحقیق آن در خارج و ۹ تحقیق در داخل انجام گرفته است، مشخص گردید، ۳ تحقیق راسو (۲۰۱۵)؛ اسدی و نعمتی (۱۳۹۳) و خوش طینت و همکاران (۱۳۸۶) بدلیل اینکه امتیاز زیر ۳۰ را کسب نموده‌اند، مورد تأیید قرار نگرفتند.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول (۴) گزینه‌های کیو یا فضای گفتمان پژوهش

کد	گزاره‌های کیو	منابع
۱	بررسی شواهد ابهام‌آمیز گذشته	چن و همکاران (۲۰۱۸)؛ هاردینگ و تروتمن (۲۰۱۷)؛ اوت و همکاران (۲۰۱۷)
۲	بررسی شواهد مقبول گذشته	گرینفیس و همکاران (۲۰۱۵)؛ پراویت (۲۰۱۱)؛ سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶)
۳	بررسی شواهد اشتباهات با اهمیت	هرت و همکاران (۲۰۱۳)؛ لی بی و همکاران (۲۰۱۵)
۴	تصمیم‌گیری بر مبنای ضعف کنترل‌های داخلی	مولینس و هانفیلد (۲۰۱۸)؛ رینسوم و همکاران (۲۰۱۷)
۵	تصمیم‌گیری بر مبنای ردیابی اطلاعات حساب‌ها	دهالوال و همکاران (۲۰۱۵)؛ کیم و تروتمن (۲۰۱۵)؛ فیولیا و همکاران (۲۰۱۳)
۶	مرور شواهد مربوط به ریسک صاحبکاران	باسکارا و همکاران (۲۰۱۶)؛ دنیس و جانستون (۲۰۱۶)
۷	کنترل احساسات فردی	گرینفیس و همکاران (۲۰۱۵)؛ چن و همکاران (۲۰۱۸)
۸	حفظ استقلال در بررسی	حیرانی و همکاران (۱۳۹۶)؛ اوت و همکاران (۲۰۱۷)
۹	تعهد به حفظ منافع سهامداران	رینسوم و همکاران (۲۰۱۷)؛ فیولیا و همکاران (۲۰۱۳)
۱۰	تفسیر یکپارچه و کل نگر اطلاعات در زمان ارائه گزارش	گده و سالاری (۱۳۹۰)؛ حیرانی و همکاران (۱۳۹۶)
۱۱	ارائه گزارش بر مبنای تعهد و هویت حرفه‌ای	هرت و همکاران (۲۰۱۳)؛ لی بی و همکاران (۲۰۱۵)
۱۲	کنترل و ایجاد تعادل در فشارهای وارده جهت رسیدگی	دهالوال و همکاران (۲۰۱۵)؛ لی بی و همکاران (۲۰۱۵)
۱۳	توجه به الهام و احساسات درونی	رینسوم و همکاران (۲۰۱۷)؛ دنیس و جانستون (۲۰۱۶)
۱۴	تصمیم‌گیری بر مبنای شواهد ذهنی	فیولیا و همکاران (۲۰۱۳)؛ سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶)
۱۵	تصمیم‌گیری بر مبنای تجربه	رحیمیان و هدایتی (۱۳۹۲)؛ چن و همکاران (۲۰۱۸)
۱۶	تصمیم‌گیری بر مبنای استراتژی‌های شرکت	مولینس و هانفیلد (۲۰۱۸)؛ باسکارا و همکاران (۲۰۱۶)
۱۷	تصمیم‌گیری بر مبنای دانش شهودی	کیم و تروتمن (۲۰۱۵)؛ فیولیا و همکاران (۲۰۱۳)
۱۸	تصمیم‌گیری بر مبنای روابط مالی شرکت	ولیان و عبدلی (۱۳۹۶)؛ لی بی و همکاران (۲۰۱۵)

ماخذ: یافته‌های پژوهش

همانطور که مشاهده می‌شود برای تحلیل کیو ۱۸ گفتمان پژوهش ایجاد شده است که این ۱۸ گزینه کیو بر روی ۴۰ عدد کارت برای اولویت بندی طراحی شدند. نکته قابل توجه این است

که این کارت‌ها از نظر ظاهری (شکل، رنگ، اندازه، قلم، سبک نگارش، و ...) کاملاً با یکدیگر یکسان بودند؛ سپس کارت‌های کیو در اختیار مشارکت‌کنندگان پژوهش قرار گرفت تا براساس دستورالعمل (یعنی موافقم، مخالفم و ممتنع) مرتب‌سازی کیو، هر یک از کارت‌ها را روی نمودار قرار دهند. جدول زیر رتبه‌بندی گزاره‌ها را نشان می‌دهد که در واقع الگوی تحلیل کیو می‌باشد.

جدول (۵) رتبه‌بندی گزاره‌های کیو (Q)

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴

یافته‌ها

تحلیل گزاره‌ها

پس از مرتب‌سازی کارت‌ها توسط مشارکت‌کنندگان پژوهش، نحوه امتیازدهی هر یک از مشارکت‌کنندگان به عبارات نمونه کیو روی نمودار کیو، توسط فرم مخصوصی همچون جدول بالا که برای این منظور طراحی شده بود، ثبت و جمع‌آوری گردید. به طور نمونه امتیازهای مربوط به مشارکت‌کننده ۷، در جدول زیر ارائه شده است که بیشترین میزان همبستگی را با بارزترین عامل یعنی گزاره با کد ۹ داشته است.

جدول (۶) رتبه‌بندی گزاره‌های کیو (مشارکت‌کننده شماره ۷)

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴
۱۸	۱۶	۹	۱	۱۰	۶	۴	۱۲	۸
		۱۳	۳	۷	۱۷	۱۱		
			۱۴	۵	۱۵			
				۲				

ماخذ: یافته‌های پژوهش

برای سایر مشارکت‌کنندگان نیز جداول گزاره‌های کیوهای مشابهی توسط مشارکت‌کنندگان

در این پژوهش تکمیل شد. داده‌های ناشی از رتبه‌بندی گزاره‌های کیو برای ورود به نرم‌افزار (SPSS) آماده شد و برای تحلیل عاملی وارد محیط داده‌پردازی شدند.

جدول (۷) داده‌های پژوهش در محیط نرم‌افزار (SPSS)

Data	No.1	No.2	No.3	No.4	No.5	No.6	No.7	No.8	No.9	No.10	No.11	No.12	No.13	No.14
Code 1	-۲	۳	۰	-۱	۰	-۲	-۱	۲	-۱	-۴	-۱	۲	-۳	-۲
Code 2	۲	-۱	-۱	۰	-۱	۰	۰	-۳	۰	۴	۰	-۲	-۱	۲
Code 3	۱	-۲	-۴	۰	-۲	-۱	-۱	۱	۰	۱	۰	۰	-۲	-۱
Code 4	۰	۰	۰	-۱	۱	۰	۲	۰	-۱	-۲	-۴	۱	۰	۰
Code 5	۰	۱	۰	۰	۴	-۱	۰	-۱	۰	-۱	۰	۰	۱	-۱
Code 6	۱	۰	-۱	۱	۱	۲	۱	۱	۱	۰	-۱	۲	۰	۰
Code 7	۲	-۱	-۲	۱	۳	۱	۰	۱	۱	-۱	-۲	۱	۴	۴
Code 8	۳	۱	۲	۴	۰	۴	۴	۳	۴	۳	۲	-۱	۱	۱
Code 9	-۱	-۴	-۱	-۳	-۲	-۴	-۲	۰	-۳	-۳	-۱	۳	-۴	-۴
Code 10	۴	۱	۱	۰	-۱	۰	۰	۲	۰	۰	۱	-۲	۱	۰
Code 11	۰	۰	۴	۱	۱	۲	۲	۰	۱	۲	-۲	۰	۰	۲
Code 12	-۲	۴	۱	۲	۲	۳	۳	۴	۲	۱	۱	۴	-۱	-۲
Code 13	۰	-۲	-۲	-۲	۰	-۳	-۲	-۲	-۲	-۱	۴	-۳	-۲	-۳
Code 14	-۱	۲	۲	۲	۲	۱	-۱	-۱	۲	۱	۲	-۱	۲	۱
Code 15	-۳	-۱	-۳	-۲	۰	۱	۱	۰	-۲	۲	-۳	۰	-۱	۱
Code 16	۱	۲	۳	-۱	-۱	۰	-۳	-۲	-۱	-۲	۳	۱	۲	۰
Code 17	-۱	۰	۱	-۴	-۳	-۱	۱	-۱	-۴	۰	۱	-۱	۳	-۱
Code 18	-۴	-۳	۰	۳	-۴	-۲	-۴	-۴	۳	-۱	۰	-۴	۰	۳

ماخذ: یافته‌های پژوهش

در این مرحله پس از وار کردن داده‌های پژوهش در نرم‌افزار (SPSS) پژوهش وارد تحلیل عاملی گزاره‌های کیو برای تعیین تصمیم‌گیرندگان ذهنی می‌شود.

تحلیل عاملی کیو (Q)

برای انجام تحلیل عاملی گزاره‌های کیو، از ماتریس همبستگی که روش مرسوم است، استفاده شد. عامل‌ها (گزاره‌های کیو) به روش واریماکس^۱ که نوعی چرخش متعامد است، چرخش یافتند. در واقع این روش به منظور تشخیص ساختار ساده متغیرها برای تحلیل عاملی استفاده می‌شود از قابلیت پایایی بسیار مطلوبی برخوردار است (شهبازی و همکاران، ۱۳۹۵: ۴۸۶). براساس این روش، اعداد استخراج شده از تحلیل عاملی کیو به روش مؤلفه‌های اصلی هستند. در روش‌شناسی

1. Varimax

کیو مشارکت‌کنندگانی که میزان موافقت یا مخالفت آن‌ها در اولویت‌بندی گزاره‌های کیو به هم نزدیک‌تر باشد، دارای ذهنیت مشابهی خواهند بود. در نتیجه در این روش با توجه به نزدیکی ذهنیت افراد دسته‌بندی و تحلیل‌های آماری صورت می‌گیرد. به منظور مشخص نمودن الگوهای ذهنی ابتدا لازم است براساس دو معیار مقدار ویژه^۱ و پراکندگی^۲، خروجی‌های تحلیل عاملی مشخص گردند.

جدول (۸) الگوهای ذهنی شناسایی شده

مجموع مجذور بارهای چرخش یافته نهایی			مجموع مجذور بارهای استخراجی			مقادیر خاص آغازین			الگوی ذهنی
درصد واریانس تجمعی	درصد واریانس	مقدار ویژه	درصد واریانس تجمعی	درصد واریانس	مقدار ویژه	درصد واریانس تجمعی	درصد واریانس	مقدار ویژه	
۲۸/۳۲۱	۲۸/۳۲۱	۲/۰۲۰	۲۰/۲۶۶	۲۰/۲۶۶	۲/۰۸۷	۲۰/۲۶۶	۲۰/۲۶۶	۲/۰۸۷	۱
۴۹/۶۸۶	۲۱/۳۶۵	۱/۹۸۸	۳۸/۹۱۹	۱۸/۶۵۳	۱/۶۷۳	۳۸/۹۱۹	۱۸/۶۵۳	۱/۶۷۳	۲
۶۹/۲۱۴	۱۹/۵۲۸	۱/۷۸۳	۵۱/۳۸۲	۱۲/۴۶۳	۱/۰۷۵	۵۱/۳۸۲	۱۲/۴۶۳	۱/۰۷۵	۳
						۶۰/۷۶۸	۹/۳۸۶	۰/۹۷۸	۴
						۶۹/۶۳۹	۸/۸۷۱	۰/۹۲۱	۵
						۷۶/۳۱۲	۶/۵۷۳	۰/۸۴۷	۶
						۸۱/۰۷۷	۴/۸۶۵	۰/۸۱۱	۷
						۸۵/۰۶۴	۳/۹۸۷	۰/۷۶۹	۸
						۸۸/۰۷۶	۳/۰۱۲	۰/۶۵۱	۹
						۹۰/۶۲۴	۳/۰۰۲	۰/۵۸۸	۱۰
						۹۳/۹۹۶	۲/۹۱۸	۰/۵۳۱	۱۱
						۹۶/۶۷۵	۲/۶۷۹	۰/۳۲۹	۱۲
						۹۸/۶۶۲	۱/۹۸۷	۰/۱۸۳	۱۳
						۱۰۰/۰۰۰	۱/۳۳۸	۰/۰۹۴	۱۴

ماخذ: یافته‌های پژوهش

جدول کل واریانس تبیین شده (جدول ۸) نشان می‌دهد که نرم افزار با توجه به دیدگاه مشارکت‌کنندگان جمعاً ۳ الگوی ذهنی را که مقادیر ویژه آن‌ها بالا است را شناسایی و این ۳ الگوی ذهنی در حدود ۶۹/۲۱۴ درصد واریانس را نشان می‌دهند. براساس نتیجه مشخص گردید بالاترین الگوی ذهنی مربوط به عامل اول با درصد واریانس (۲۸/۳۲۱) و عامل دوم با درصد

1. Eigenvalue
2. Community

واریانس (۲۱/۳۶۵) و عامل سوم با درصد واریانس (۱۹/۵۲۸) شناسایی شدند. به منظور مشخص نمودن معناداری بارعاملی هر یک از الگوهای ذهنی می‌بایست از قدر مطلق $|\sqrt{n}/(1/96)|$ استفاده نمود. در واقع \sqrt{n} اشاره به گزاره‌های شناسایی شده کیو دارد. بر این اساس محاسبه زیر انجام می‌شود:

$$\text{Sign} = \left| \frac{1/96}{\sqrt{18}} \right| = 0/462$$

با توجه به اینکه سطح معنی‌داری بارعاملی محاسبه شده براساس تعداد گزاره‌های کیو ۰/۴۶۲ بدست آمده است، پس به منظور تعیین قرار گرفتن مشارکت‌کنندگان در هریک از الگوهای ذهنی، باید بار عاملی آن‌ها بیشتر از ۰/۴۶۲ باشد.

جدول (۹) ماتریس چرخش یافته الگوهای ذهنی

الگوی ذهنی	الگوی ذهنی اول	الگوی ذهنی دوم	الگوی ذهنی سوم
۱	-۰/۰۸۳	۰/۷۸۳	-۰/۰۳۵
۲	۰/۸۱۴	۰/۲۷۳	-۰/۰۶۳
۳	۰/۱۳۸	۰/۳۲۱	۰/۴۹۹
۴	۰/۵۷۱	-۰/۰۷۸	۰/۱۵۰
۵	۰/۴۸۸	۰/۲۱۹	-۰/۰۴۳
۶	۰/۳۶۴	-۰/۰۴۴	۰/۵۱۸
۷	۰/۸۴۶	۰/۱۲۲	۰/۳۳۲
۸	-۰/۱۱۱	۰/۵۲۹	۰/۱۰۷
۹	۰/۰۹۴	-۰/۰۵۶	۰/۸۰۲
۱۰	۰/۶۹۵	۰/۰۹۲	۰/۱۲۷
۱۱	۰/۱۷۳	۰/۵۴۶	-۰/۰۴۶
۱۲	۰/۰۲۳	۰/۷۰۱	۰/۰۹۷
۱۳	۰/۱۲۹	۰/۱۴۴	۰/۷۱۱
۱۴	۰/۱۰۷	۰/۶۱۲	-۰/۰۱۷

مآخذ: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول زیر مشاهده می‌کنید، مشارکت‌کننده ۲، ۴، ۵، ۷ و ۱۰ به عنوان دارندگان الگوی ذهنی اول محسوب می‌شوند. مشارکت‌کنندگان ۱، ۸، ۱۱، ۱۲ و ۱۴ به عنوان دارندگان الگوی ذهنی دوم شناسایی شدند و مشارکت‌کنندگان ۳، ۶، ۹ و ۱۳ به عنوان الگوی ذهنی سوم مشخص گردیدند.

امتیازها و آرایه‌های عاملی هر الگوی ذهنی

در این بخش اولویت‌بندی هریک از الگوهای ذهنی سه گانه براساس امتیازهای مربوط به گزاره‌های کیو ارائه می‌شود که در تفسیر بهتر نتایج و تعیین کدهای مفهومی برای استنباط قضاوت‌های حرفه‌ای بسیار می‌تواند کمک کننده باشد.

امتیازها و آرایه‌های عاملی الگوی ذهنی اول

برای بررسی امتیازهای عاملی الگوی ذهنی از اطلاعات اولیه جدول کیو و همچنین از جدول بارهای عاملی استفاده شد. محاسبه امتیازهای عاملی و رتبه‌بندی آن‌ها به منظور استخراج گزاره‌های کیو عاملی (نحوه چیدن کارت‌ها در هر الگوی ذهنی) از نرم افزار (SPSS) استفاده شد. براساس جدول (۱۰) گزاره‌های عاملی الگوی ذهنی نخست مشخص گردید.

جدول (۱۰) گزاره‌های عاملی الگوی ذهنی نخست در قالب اولویت‌بندی کیو

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴
۱۸	۱۶	۱۳	۱۲	۷	۵	۳	۶	۴
		۱۵	۱۴	۹	۲	۱		
			۱۷	۱۰	۸			
				۱۱				

ماخذ: یافته‌های پژوهش

با توجه به ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کنندگان ۲، ۴، ۵، ۷ و ۱۰ که در شناسایی عامل یا الگوی ذهنی اول مشترک هستند، گزاره‌های تصمیم‌گیری بر مبنای ضعف کنترل‌های داخلی (کد ۴)؛ مرور شواهد مربوط به ریسک صاحبکاران (کد ۶)؛ بررسی شواهد اشتباهات با اهمیت (کد ۳)؛ بررسی شواهد ابهام‌آمیز گذشته (کد ۱) به عنوان موثرترین ویژگی‌ها در قضاوت‌های حرفه‌ای شناسایی کردند و گزاره‌های کیو تصمیم‌گیری بر مبنای روابط مالی شرکت (کد ۱۸)؛ تصمیم‌گیری بر مبنای استراتژی‌های شرکت (کد ۱۶)؛ توجه به الهام و احساسات درونی (کد ۱۳) و تصمیم‌گیری بر مبنای تجربه (کد ۱۵) را به عنوان کم اثرترین ویژگی‌ها در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تشخیص دادند. بر مبنای اولویت بندی گزاره‌های کیو در الگوی ذهنی اول می‌تواند کدی با نام قضاوت‌های حرفه‌ای مبتنی بر تحلیل شواهد و واقعیت‌ها ایجاد نمود، چراکه موثرترین گزاره‌های اولویت بندی شده توسط مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در الگوی ذهنی اول بیشتر مبتنی بر ویژگی‌های شواهد و مدارک ارائه شده از جانب صاحبکاران می‌باشد که قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان را شکل می‌دهد.

امتیازها و آرایه‌های عاملی الگوی ذهنی دوم

طبق جدول (۱۱) گزاره‌های عاملی الگوی ذهنی دوم می‌تواند مشخص کننده رویکرد مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در این الگوی ذهنی باشد.

جدول (۱۱) گزاره‌های عاملی الگوی ذهنی دوم در قالب اولویت بندی کیو

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴
۱۶	۴	۵	۱	۱۴	۱۰	۷	۱۱	۸
		۱۷	۳	۱۵	۹	۱۲		
			۱۸	۲	۶			
				۶				

ماخذ: یافته‌های پژوهش

با توجه به ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کنندگان ۱، ۸، ۱۱، ۱۲ و ۱۴ که در شناسایی عامل یا الگوی ذهنی دوم مشترک هستند، گزاره‌های حفظ استقلال در بررسی (کد ۸)؛ ارائه گزارش بر مبنای تعهد و هویت حرفه‌ای (کد ۱۱)؛ کنترل احساسات فردی (کد ۷)؛ کنترل و ایجاد تعادل در فشارهای وارده جهت رسیدگی (کد ۱۲) به عنوان موثرترین ویژگی‌ها در قضاوت‌های حرفه‌ای شناسایی کردند و گزاره‌های کیو تصمیم‌گیری بر مبنای استراتژی‌های شرکت (کد ۱۶)؛ تصمیم‌گیری بر مبنای نقاط ضعف کنترل داخلی (کد ۴)؛ تصمیم‌گیری بر مبنای ردیابی اطلاعات حساب‌ها (کد ۵) و تصمیم‌گیری بر مبنای دانش شهودی (کد ۱۷) را به عنوان کم‌اثرترین ویژگی‌ها در قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان تشخیص دادند. بر مبنای اولویت بندی گزاره‌های کیو می‌توان کدی با نام قضاوت‌های حرفه‌ای مبتنی بر رفتارهای حرفه‌ای ایجاد نمود، چراکه موثرترین گزاره‌های اولویت بندی شده توسط مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در الگوی ذهنی دوم بیشتر مبتنی بر ویژگی‌های رفتاری و حرفه‌ای حساب‌برسی می‌باشد.

امتیازها و آرایه‌های عاملی الگوی ذهنی سوم

طبق جدول (۱۲) گزاره‌های عاملی الگوی ذهنی سوم می‌تواند مشخص کننده رویکرد مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در این الگوی ذهنی باشد.

جدول (۱۲) گزاره‌های عاملی الگوی ذهنی دوم در قالب اولویت بندی کیو

-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴
۹	۱۲	۴	۸	۳	۱۸	۱۴	۱۵	۱۷
		۱۱	۵	۲	۱۶	۱۳		
			۱۰	۷	۶			
				۱				

ماخذ: یافته‌های پژوهش

با توجه به ماتریس چرخش یافته، مشارکت کنندگان ۳، ۶، ۹ و ۱۳ که در شناسایی عامل یا الگوی ذهنی سوم مشترک هستند، گزاره‌های تصمیم‌گیری بر مبنای دانش شهودی (کد ۱۷)؛ تصمیم‌گیری بر مبنای تجربه (کد ۱۵)؛ تصمیم‌گیری بر مبنای شواهد ذهنی (کد ۱۴)؛ توجه به الهام و احساسات درونی (کد ۱۳) به عنوان موثرترین ویژگی‌ها در قضاوت‌های حرفه‌ای شناسایی کردند و گزاره‌های کیو تعهد به حفظ منافع سهام داران (کد ۹)؛ کنترل و ایجاد تعادل در فشارهای وارد جهت رسیدگی (کد ۱۲)؛ تصمیم‌گیری بر مبنای ضعف کنترل‌های داخلی (کد ۴) و ارائه گزارش بر مبنای تعهد و هویت حرفه‌ای (کد ۱۱) را به عنوان کم اثرترین ویژگی‌ها در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تشخیص دادند. بر مبنای اولویت‌بندی گزاره‌های کیو می‌توان کدی با نام قضاوت‌های حرفه‌ای مبتنی بر تحلیل شهودی ایجاد نمود، چراکه موثرترین گزاره‌های اولویت بندی شده توسط مشارکت کنندگان قرار گرفته در الگوی ذهنی سوم بیشتر مبتنی بر تصمیم‌گیری بر مبنای دانش شهودی و تجربه حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسی می‌باشد.

تفسیر الگوهای ذهنی در مورد قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان

الگوی ذهنی اول/قضاوت حرفه‌ای مبتنی بر مبتنی بر ویژگی‌های شواهد و مدارک ارائه شده

همانطور که براساس تحلیل گزاره‌های ایجاد شده توسط مشارکت کنندگان قرار گرفته در الگوی ذهنی اول مشخص شد، مشارکت کنندگان براساس اولویت‌هایی همچون تصمیم‌گیری بر مبنای ضعف کنترل‌های داخلی صاحبکاران و بررسی شواهد مربوط به ریسک صاحبکاران تلاش می‌نمایند قضاوت‌های مبتنی بر واقعیت‌هایی را ارائه دهند. در واقع این قضاوت همان قضاوت تحلیلی و گام به گام که بر حسب دیدگاه‌های حسابرسان در بررسی‌های صورت‌های مالی بکار گرفته می‌شود، که به آن اصطلاحاً قضاوت عقلایی نیز گفته می‌شود. حسابرسان براساس این رویکرد تلاش می‌کنند تا شواهد ارائه شده صاحبکاران را براساس ردیابی اطلاعات حساب‌ها مورد ارزیابی قرار دهند و به کمک بررسی اظهارنظرهای گذشته حسابرسان، به یک جمع بندی و کلیاتی از عملکردهای مالی صاحبکاران دست یابند. به عبارت دیگر، حسابرسان بر مبنای این

قضاوت تلاش می‌کنند تا با ردیابی حساب‌ها و بررسی تفصیلی اسناد، قضاوت دقیقی مبتنی بر شواهد در ارائه گزارشات حسابرسی داشته باشند. هر چند این قضاوت به دلیل وقت گیر بودن و گام‌به‌گام بودن می‌تواند مبنای مناسبی برای تصمیم‌گیری قلمداد شود، اما دارای محدودیت‌هایی همچون رخوت در رسیدگی و فشار جهت رسیدگی می‌باشد. این دیدگاه بیان می‌کند حساب‌برسان تلاش می‌کنند قضاوت‌های مبتنی بر واقعیت‌های تفصیلی داشته باشند و کمتر به ویژگی‌های شهودی در تصمیم‌گیری توجه می‌کنند و ضمن اینکه تلاش می‌کنند تا رفتارهای حرفه‌ای و متعهدانه خود را در قالب بررسی‌های گام به گام و دقیق بر مبنای شواهد و مدارک ارائه شده انجام دهند (رینسوم و همکاران^۱، ۲۰۱۷: ۴).

الگوی ذهنی دوم/قضاوت حرفه‌ای مبتنی بر رفتارهای حرفه‌ای

همانطور که براساس تحلیل گزاره‌های ایجاد شده توسط مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در الگوی ذهنی دوم مشخص شد، تمایل بیشتری به سمت ارائه رفتارهای متعهدانه در تصمیم‌گیری در رابطه با عملکردهای مالی صاحبکاران وجود دارد. در واقع حساب‌برسان تلاش می‌کنند با تفسیر یکپارچه و کل نگر به دور از هر جزئی‌نگری و وابستگی، اصول رفتار حرفه‌ای را رعایت نمایند و از طریق کنترل احساسات و کنترل فشارهای وارده از جانب صاحبکاران یا واسطه‌ها، تلاش می‌کنند هویت‌های حرفه‌ای خود را در اظهارنظرهای حسابرسی حفظ نمایند. در واقع این دسته از حساب‌برسان دارای فلسفه‌ای ذهنی از معیارهای اخلاقی هستند که در دنیای پیچیده امروز جز الزامات حرفه حسابرسی محسوب می‌شود. نکته‌ای که بکرات در دیدگاه‌های مشارکت‌کنندگان وجود داشت، تاکید بر حفظ استقلال حساب‌برس بود که آن را به عنوان یک خط قرمز در این حرفه بسیار با اهمیت از سایر جنبه‌های تخصصی و عملکردی حساب‌برسان می‌نماید. شاید بتوان گفت، این روش قضاوت حرفه‌ای نه گام‌های طولانی روش تحلیلی را طی می‌کند و نه صرفاً بر مبنای روش شهودی اقدام به تصمیم‌گیری می‌نماید، بلکه مبتنی بر مجموع ویژگی‌هایی رفتاری و اخلاقی است که یک حساب‌برس با دیدگاه کلان‌تر نسبت به انجام یک کار تخصصی به آن می‌نگرد و ذهنیت مسئولانه‌تری از حساب‌برسان را در این عرصه به نمایش می‌گذارد (کوچتیا کوزالاسکی و همکاران^۲، ۲۰۱۱: ۸۳۸).

الگوی ذهنی سوم/قضاوت حرفه‌ای مبتنی بر مبتنی بر تحلیل شهودی

همانطور که براساس تحلیل گزاره‌های ایجاد شده توسط مشارکت‌کنندگان قرار گرفته در الگوی ذهنی سوم مشخص شد، باید بیان کرد، این دسته از حساب‌برسان دارای رویکردهای ذهنی بیشتر در قضاوت هستند و صرفاً ارائه مدارک و شواهد از جانب صاحبکاران اکتفا نمی‌کنند. شاید این نوع از قضاوت‌های حرفه‌ای را بیشتر بر مبنای تردید حرفه‌ای قلمداد نمود، یعنی رویکردی

1. Rinsum et al

2. Kochetova-Kozloski et al

که فارغ از هر گونه پیش‌فرض‌های ذهنی تلاش می‌کند ابعاد پنهان عملکرد مالی صاحبکاران را بررسی نماید و از طریق قدرت شهودی تصمیم‌گیری کند. در واقع رویکردهای ذهنی اشاره به شکل‌گیری چارچوب‌های ذهنی قبلی حسابرس در بررسی عملکردهای مالی ندارد، بلکه به توانمندی و شم حسابرس بر حسب تجربه‌ای که در طی سالیان بدست آورده است، اشاره می‌نماید و باعث می‌شود سرعت عمل و قدرت تصمیم‌گیری حسابرس بالاتر رود و فرد کمتر در فشار رسیدگی در صورت‌های مالی مانند بودجه بندی زمانی دچار گردد. یک حسابرس صرفاً به صورت ذهنی مکانیکی اقدام به بررسی شواهد و مدارک نمی‌کند، بلکه با مطالعه سابقه و استراتژی‌ها و روابط شرکت، تصمیم‌های شهودی قابل توجه تری از خود ارائه می‌کند. شاید بتوان این رویکرد و الگوی ذهنی را نقطه مقابل الگوی ذهنی اول قلمداد نمود، چرا که در الگوی ذهنی اول بیشتر رویکردهای بی‌طرفانه در تصمیم‌گیری حکم فرماست و بنا به دیدگاه هارت (۲۰۱۰) حسابرس با اعتماد بیشتری به صاحبکاران و صرفاً بر مبنای شکستن چارچوب‌های مرجع ذهنی خود اقدام به بررسی و قضاوت می‌نماید، در حالیکه در این الگوی ذهنی این موضوع به تنهایی کافی نیست و حسابرسان باید قادر به تحلیل‌های ذهنی هوشمندانه‌ای در بررسی‌های خود باشند. شاید بتوان از منظر تئوریک این الگوی ذهنی را نوعی قضاوت مبتنی بر درونیت و الهام‌های صورت گرفته بر فرد تعریف نمود، که حسابرسان در پاره‌ای از مواقع از قدرت شهودی و شم تصمیم‌گیری خود برای کنترل حساب‌ها و عملکرد شرکت استفاده می‌کنند. این نوع قضاوت هر چند شاید مبنای علمی و مبتنی بر شواهد خاصی نباشد، اما به دلیل اینکه مبتنی بر تجربه و تخصص حسابرس می‌باشد با نگاه اجمالی به کلیت حساب‌های می‌تواند از این قضاوت در گزارشگری خود استفاده نماید (کوچتیا کوزلاوسکی و همکاران، ۲۰۱۱: ۸۳۸).

بحث و نتیجه‌گیری

قضاوت حرفه‌ای، گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد شود ناشی از قضاوت حسابرس و درکل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود (سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶: ۱۱۲). قضاوت‌های حرفه‌ای در حسابرسی به مثابه رفتاری مسئولانه در برابر جامعه و ذینفعان می‌باشد که شناخت عوامل مؤثر بر آن می‌تواند به بهبود کارکردهای بازار سرمایه کمک نماید. چراکه اگر قضاوت حسابرسان براساس اصول و استانداردهای حرفه‌ای و به دور از هرگونه تعصب و سوگیری انجام شود، اتکاپذیری به گزارشات حسابرسی بیشتر می‌شود و این موضوع می‌تواند قابلیت‌های تصمیم‌گیری را افزایش دهد. سیر تحول از تحقیقات دهه ۱۹۷۰ تا به امروز نشان می‌دهد رویکردهای ذهنی حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای تغییرات زیادی کرده است و از تمرکز صرف بر روی روش‌های تحلیلی، ارزیابی شواهد به سمت رویکردهای شهودی و دانش افزا تا حدی تغییر مسیر داده است. اما این موضوع ای نسبت که بتوان با اطمینان کامل در

مورد آن صحبت نمود، چراکه نیازمند شناخت معیارها در تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان می‌باشد. لذا هدف این پژوهش، سنخ‌شناسی قضاوت‌های حساب‌برسی براساس تحلیل گروه‌بندی تفکری حساب‌برسان می‌باشد که به واسطه شناسایی گزاره‌ها از طریق واکاوی محتوایی صورت پذیرفته است. در این پژوهش در گام اول به منظور تعیین گزاره‌های کیو، تلاش گردید، با مطالعه بیش از ۷۵ مقاله در مرحله اول، از بین تحقیقات انجام گرفته، بهترین و مرتبط‌ترین و بروزترین تحقیق‌ها انتخاب شوند و در نهایت ۲۴ مقاله با ویژگی‌های یاد شده انتخاب و از طریق مشارکت ۱۲ نفر از اعضای هیات علمی دانشگاه که براساس نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده بودند، ۱۸ گزاره کیو شناسایی و وارد فاز تحلیل عاملی گزاره‌های کیو شدند. در این مرحله تعداد ۱۴ نفر از شرکای حساب‌برسی که بر حسب تعریف روش‌شناسی کیو مبتنی بر علاقه حضور در این تحقیق انتخاب شدند، مشارکت داشتند. در واقع هدف این پژوهش ضمن شناسایی گزاره‌های مربوط به قضاوت در حرفه حساب‌برسی، تعیین الگوهای ذهنی مشارکت‌کننده در این پژوهش به منظور شناخت بیشتر ویژگی‌های قضاوتی حساب‌برسان بود. بر این مبنای گزاره‌های ایجاد شده در قالب کارت‌های ارزیابی برای هر یک از شرکا مشارکت‌کننده در این پژوهش ارسال گردید تا از طریق طیف امتیازی +۴ تا -۴ امتیازهای لازم را به هر یک از گزاره‌ها بدهند. سپس نمودار مربوط به هر یک از اظهارنظرهای حساب‌برسان طراحی شد و از طریق روش واریماکس^۱ که نوعی چرخش متعامد است و یک قابلیت برای تعیین بارهای عاملی می‌باشد، تلاش گردید الگوهای ذهنی مربوط به قضاوت‌های حرفه‌ای مشخص گردد و سپس هر یک از مشارکت‌کنندگان را بر حسب امتیازهای الویت بندی شده به گزاره‌ها در این الگوهای ذهنی قرار داده شدند. براساس تحلیل‌های آماری از ۱۸ گزاره ایجاد شده با مشارکت ۱۴ نفر از شرکای حساب‌برسی مشخص گردید، سه الگوی ذهنی غالب در مورد قضاوت‌های حرفه‌ای وجود دارد که از بین ۱۴ مشارکت‌کننده در این پژوهش ۵ مشارکت‌کننده در الگوی ذهنی اول، ۵ مشارکت‌کننده در الگوی ذهنی دوم و ۴ مشارکت‌کننده در الگوی ذهنی سوم دسته‌بندی شوند. براساس نتایج کسب شده باید بیان نمود، الگوی ذهنی اول قضاوت‌های حساب‌برسی بر ویژگی‌های مبتنی بر ارزیابی شواهد ارائه شده توسط صاحبکاران مبتنی است و نشان دهنده این موضوع است که مشارکت‌کنندگان براساس این الگوی ذهنی تلاش می‌کنند در قضاوت‌های حرفه‌ای خود بیشتر به صورت بی‌طرفانه واقعیت‌های ارائه شده را بررسی نمایند و با بررسی‌های گزارشات کنترل داخلی و ریسک مربوط به هر صاحبکار، قضاوت‌های خود را ارائه دهند. این الگوی ذهنی قضاوت را صرفاً براساس واقعیت‌های موجود می‌بینید و تلاش می‌کند از طریق استنباط‌های شواهد ارائه شده و ردیابی حساب‌ها به صورت گام به گام عمل نماید و از اظهارنظرهای هیجانی و شهودی پرهیز می‌کند و از طریق اطلاعات گذشته و اظهارنظرهای حساب‌برسان نوعی روند تصمیم‌گیری تدریجی را مبنای قضاوت خود قرار می‌دهد. نتایج این نوع از تفکر در قضاوت‌های حرفه‌ای را می‌توان مطابق با پژوهش‌های چن و همکاران (۲۰۱۸)؛ رینسوم و همکاران (۲۰۱۷)؛ باسکارا و همکاران (۲۰۱۶)؛ دنیس و جانستون (۲۰۱۶)؛

گرینفیس و همکاران (۲۰۱۵) و دهالوال و همکاران (۲۰۱۵) دانست، چراکه نتایج بدست آمده در این بخش با رویکردهای پژوهشی تحقیقات یاد شده مطابقت دارد. بر مبنای الگوی ذهنی دوم باید بیان نمود، این نوع از قضاوت‌های حرفه‌ای بیشتر مبتنی بر الگوهای رفتاری و غالب‌های فلسفی حسابرسان در مورد مسیر حرفه‌ای حسابرسی خود می‌باشد و از طریق حفظ و رعایت هنجارهای رفتاری و استقلال در عمل حسابرسی تلاش می‌نمایند تا اصول حرفه‌ای خود را دنبال نمایند و کمتر در کشمکش‌های احساسی و وابستگی با صاحبکاران قرار می‌گیرند. در واقع براساس این الگوی ذهنی حسابرسان در بررسی‌های عملکردهای مالی صاحبکاران رویکردی کلان‌نگر دارند و به دنبال حفظ منافع ذینفعان هستند. به عبارت دیگر با جدیتی که به کار خود تزریق می‌کنند تلاش می‌نمایند تا اسیر بازی‌های پشت پرده نشوند و گزارش ارائه شده خود تمام جوانب را پوشش دهد. قضاوت‌های حرفه‌ای با تاکید بر ویژگی‌های رفتاری پایبند تعهد به آیین رفتار حرفه‌ای در کار خود هستند و ضمن بکارگیری سایر ویژگی‌های یک حسابرس همچون تکیه بر شواهد و مدارک و تصمیم‌گیری مبتنی بر شهود، تلاش می‌کنند ابراز نظرهایی با رویکرد منصفانه از خود ارائه دهند. نتایج بدست آمده در این الگوی ذهنی با پژوهش‌های هاردینگ و تروتمن (۲۰۱۷)؛ رینسون و همکاران (۲۰۱۷)؛ باسکارا و همکاران (۲۰۱۶)؛ لی بی و همکاران (۲۰۱۵) و پرویت (۲۰۱۱) که نتیجه بدست آمده را تأیید می‌نمایند مطابقت دارد. براساس الگوی ذهنی سوم شناسایی شده برای اساس تحلیل کیو باید بیان نمود، قضاوت‌های حرفه‌ای بیشتر میل به سمت الگوهای ذهنی و شهودی دارد و در واقع بیشتر بر ویژگی‌های شناختی فرد و شم تصمیم‌گیری‌ها او در محیط حرفه‌ای متمرکز می‌باشد. این رویکردی که فارغ از هر گونه پیش‌فرض‌های ذهنی تلاش می‌کند ابعاد پنهان عملکرد مالی صاحبکاران را بررسی نماید، همچنین بر قدرت شهودی در قضاوت خود متکی می‌باشد. در واقع رویکردهای ذهنی اشاره به شکل‌گیری چارچوب‌های ذهنی قبلی حسابرس در بررسی عملکردهای مالی ندارد، بلکه به توانمندی و شم حسابرس بر حسب تجربه‌ای که در طی سالیان بدست آورده است، اشاره می‌نماید و باعث می‌شود سرعت عمل و قدرت تصمیم‌گیری حسابرس بالاتر رود و فرد کمتر در فشار رسیدگی در صورت‌های مالی مانند بودجه بندی زمانی دچار گردد. یک حسابرس صرفاً به صورت ذهنی مکانیکی اقدام به بررسی شواهد و مدارک نمی‌کند، بلکه با مطالعه سابقه و استراتژی‌ها و روابط شرکت، تصمیم‌های شهودی قابل توجه تری از خود ارائه می‌کند. نتیجه بدست آمده با پژوهش‌های مولینس و هاتفیلد (۲۰۱۸)؛ دنیس و جانستون (۲۰۱۶) و چن و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

براساس نتایج کسب شده پیشنهادات زیر ارائه می‌شود:

۱. به منظور تقویت ذهنیت‌های حسابرسان مبنی بر درک همه جانبه عملکردهای مالی، فارغ از تمرکز صرف بر شواهد و مدارک، می‌بایست دوره‌های آموزش ضمن خدمت با استفاده از آموزش کیس استادی و حل مسئله و تحلیل آن به منظور ارزیابی بهترین تصمیم، به صورت متوالی برگزار گردد تا حسابرسان از تک بعدی گرایی فاصله بگیرند و در کنار مستندات ارائه شده مبنی بر عملکردهای صاحبکاران، از ابعاد دیگر تصمیم‌گیری در حرفه حسابرسی

همچون قابلیت تشخیص و ردیابی حساب‌ها، تصمیم‌گیری شهودی و ... توجه نماید.

۲. همچنین پیشنهاد می‌شود، در کنار رفتار گرایي و انجام بررسی‌ها مبتنی بر استانداردهای حساب‌برسی و موازن اخلاقی در این حرفه، حساب‌برسان می‌بایست به مذاکراتی حرفه‌ای جهت ارائه قضاوت‌های درست در بررسی‌های صاحبکاران توجه نمایند. به عبارت دیگر حساب‌برسان ضمن جمع‌آوری مدارک و مستندات، می‌بایست از طریق پرس و جوهای تخصصی به تعامل اثربخشی با صاحبکاران جهت اظهارنظر منصفانه‌تر دست یابند و از این طریق در کنار رفتار گرایي به ویژگی‌های حرفه‌ای و تخصصی در تصمیم‌گیری توجه خواهد شد.

۳. در نهایت پیشنهاد می‌شود، با توجه به تخصصی‌تر شدن صنایع و پیچیدگی اوضاع اقتصادی استراتژی‌های آموزش به حساب‌برسان نیازمند بازنگری می‌باشد و می‌بایست به ویژگی‌هایی غیر از اتکا به قدرت تصمیم‌گیری براساس شواهد و مستندات رجوع نمود. در واقع علم حساب‌برسی امروزه یک علم مبتنی بر دانش ذهنی و استنباط ذهنی، دقیقاً مترادف با قدرت شهودی و شم تصمیم‌گیری سریع می‌باشد که باعث می‌گردد تا در بسیاری از بن‌بست‌های بررسی عملکرد مالی، قضاوت قدرتمندانه‌ای را ارائه دهند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. اسدی، مرتضی، نعمتی، محمد. (۱۳۹۴). قضاوت حرفه‌ای در حساب‌برسی، فصلنامه حسابدار رسمی، ۲۷ (۳): ۴۳-۳۳.
۲. برزیده، فرخ، باباجانی، جعفر، عبدالهی، احمد. (۱۳۹۷). طراحی الگوی هویت در قضاوت حساب‌برسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد، دانش حساب‌برسی، سال هفدهم، ۷۱ (۲): ۳۷-۵.
۳. حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمیدرضا، بنی‌مهد، بهمن، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حساب‌برسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حساب‌برس و مدیریت ویژگی‌های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم، فصلنامه دانش حساب‌برسی، سال هفدهم، شماره ۶۷، تابستان، ۷۱-۹۸.
۴. حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمیدرضا، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حساب‌برس، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حساب‌داری و حساب‌برسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۲، تابستان، ۱-۱۲.
۵. خوش‌طینت، محسن، بستانیان، جواد. (۱۳۸۶). قضاوت حرفه‌ای در حساب‌برسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، تابستان، شماره ۱۸، ۲۵-۵۸.
۶. رحیمیان، نظام‌الدین، هدایتی، علی. (۱۳۹۲). عوامل مؤثر بر اظهارنظر حرفه‌ای حساب‌برسان، حسابدار رسمی، زمستان، دوره جدید، شماره ۳۶، ۷۷-۹۶.
۷. سعیدی‌گراغانی، مسلم، ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حساب‌برس، پژوهش‌های حسابداری مالی و حساب‌برسی، ۹ (۳۶): ۱۱۱-۱۳۰.
۸. شاه‌حسینی، محمدعلی، نازنجی‌ثانی، فاطمه، فلاح‌کریمی، صفورا. (۱۳۹۴). شناسایی و دسته‌بندی موانع و چالش‌های پیاده‌سازی برنامه راهبردی منابع انسانی در شرکت برق منطقه‌ای خراسان به روش کیو، فصلنامه علمی-پژوهشی مدیریت دولتی، ۱۷ (۱): ۸۹-۱۰۹.
۹. شهبازی، رحیم، فهیم‌نیا، فاطمه، حکیم‌زاده، رضوان. (۱۳۹۵). تحلیل عاملی اکتشافی پرسشنامه تدوین مدل شایستگی آموزش علم اطلاعات و دانش‌شناسی مبتنی بر فناوری اطلاعات براساس تحلیل سرفصل‌ها و نیازهای بازار کار، پژوهشنامه پردازش و مدیریت اطلاعات، دوره ۳۱، ۲ (۴): ۴۸۳-۵۱۱.
۱۰. عباس‌زاده، محمدرضا، صالحی، مهدی، حسینی‌پور، رضا. (۱۳۹۶). فراتحلیل عوامل مؤثر بر اظهارنظر

- حسابرسی تعدیل‌شده، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۶(۱): ۸۹-۱۲۶.
۱۱. کده، مریم، سالاری، علی. (۱۳۹۰). تأثیر ویژگی‌های کیفی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، مجله حسابرس، شماره ۵۴، شهریور.
۱۲. مشایخی، بیتا، اسکندری، قربان. (۱۳۹۶). بررسی رابطه مولفه‌های هوش هیجانی و قضاوت حسابرس، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، ۶۶(۱): ۶۱-۸۱.
۱۳. ولیان، حسن، صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). ارائه الگویی برای درک تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا، فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۵، بهار، ۲۸-۱۱.
۱۴. ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا. (۱۳۹۶). طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره چهارم، پاییز و زمستان، ۲۶۴-۲۱۵.

ب- منابع انگلیسی:

- Backof, A. G., Bamber, E. M., Carpenter, T. D. (2016). Do auditor judgment frameworks help in constraining aggressive reporting? Evidence under more precise and less precise accounting standards, *Accounting, Organizations and Society*, 51(3): 1-11.
- Barros, J., Sandelowski, M. (2007). *Handbook for synthesizing qualitative research*, Springer publishing company Inc.
- Beck, j. (2002). Mthering multiples: A meta-synthesis of the qualitative reserch. *MCN. Teh American Juornal of Maternal/child Nursing*; 93
- Bhaskar, L. S., Majors, T., and A. Vitalis. 2016. Are "good" auditors impacted more by depletion? Threats to Valued Auditor Attributes. Working paper, Indiana University.
- Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (2016). The Outcome Effect and Professional Skepticism. *The Accounting Review*, 91(6): 1577-1599.
- Brouwer, M. (1999). "Q is Accounting for Tastes". *Journal of Advertising Research*, 39 (2): 35-39.
- Brown, S. R. (1996), "Q methodology and qualitative research", *Qualitative Health Research*, 6(4): 561-7.
- Chen, W., Saeed Khalifa, A., Morgan, K. L., Trotman, T. (2018). The effect of brainstorming guidelines on individual auditors' identification of potential frauds, *Australian Journal of Management*, Vol. 43(2) 225-240.
- Cohen, J. R., Dalton, D. W., & Harp, N. L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. *Accounting, Organizations and Society*. doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.003>
- Cottle, C. E. McKeown, B. (1980), "The forced-free distinction in Q technique", *Operant Subjectivity*, Vol. 3 No. 2, pp. 58-63.
- Dennis, S., Johnstone, K. M. (2016) Audit partner leadership tone and professional scepticism in fraud brainstorming. Working paper, University of Wisconsin-Madison, Madison, WI.
- Dhaliwal, D. S., Lamoreaux, P. T., Lennox, C. S., & Mauler, L. M. (2015). Management influence on auditor selection and subsequent impairments of auditor independence during the post-SOX period. *Contemporary Accounting Research*, 32(2), 575-607
- Fiolleau, K., Hoang, K., Jamal, K., & Sunder, S. (2013). How do regulatory reforms to enhance auditor independence work in practice? *Contemporary Accounting Research*, 30(3), 864-890.
- Galotti, K. M. (2002). *Making decisions that matter: How people face important life choices*. London: Lawrence Erlbaum Associates.
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The

- professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10.
16. Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (2015). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49-77.
 17. Harding, N., Trotman, K. T. (2017). The effect of partner communications of fraud likelihood and skeptical orientation on auditors' professional scepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 36: 111-131.
 18. Harrison, F. E. (1999). *The managerial decision-making process* (5th ed.). Boston, MA: Houghton Mifflin Company.
 19. Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(Suppl.1), 45-97.
 20. Johnson, A. (2014). *The influence of professional identity and outcome knowledge on professional judgment*, Doctor of Philosophy dissertation, Florida Atlantic University.
 21. Jones, J., Mactavish, C., Schultz, W. (2018). The effect of gender and firm identification on auditor pre-negotiation judgments, *Advances in Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.12.003>
 22. Keast, S., & Michael, T. (2009). *Rational decision-making for managers*. West Sussex: Wiley
 23. Kim, S., & Trotman, K. T. (2015). The comparative effect of process and outcome accountability in enhancing professional skepticism. *Accounting and Finance*, 55, 1015-1040.
 24. Kusumawati, A., Syamsuddin, S. (2018). "The effect of auditor quality to professional skepticism and its relationship to audit quality", *International Journal of Law and Management*, <https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2017-0062>
 25. Lam, K, C, K., Mensah, M. (2006). Auditors' decision-making undergoing-concern uncertainties in low litigation-risk environments: Evidence from Hong Kong, *Journal of Accounting and Public Policy* 25: 706-739.
 26. Langley, A., Mintzberg, H., Pitcher, E., Posada, E., & Saint-Macary, J. (1995). Opening up decision-making: The view from the black stool. *Organization Science*, 6(3), 260-279
 27. Lehmann, C. and Norman, C. (2006), "The effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: an experimental investigation", *Behavioral Research in Accounting*, 18(12): 65-74.
 28. Libby, R., Rennekamp, K. M., & Seybert, N. (2015). Regulation and the interdependent roles of managers, auditors and directors in earnings management and accounting choice. *Accounting, Organizations and Society*, 47, 25-42.
 29. Lynch, A, L., Murthy, U, S., Engle, T, J. (2009) Fraud brainstorming using computer-mediated communication: The effects of brainstorming technique and facilitation. *Accounting Review* 84(4): 1209-1232.
 30. Massingham, P., Massingham, R., Diment, K. (2012). Q methodology: is it useful for accounting research? *Qualitative Research in Accounting & Management*, 9(1): 66-88.
 31. McKenna, B., Rooney, D., & Kenworthy, A. L. (2013). Introduction: Wisdom and Management - A guest-edited special collection of resource reviews for management education. *Academy of Management Learning & Education*, 12(2), 306-311
 32. McKeown, B. F. Thomas, D. B. (1988). *Q methodology, Quantitative Applications in the Social Sciences*, Sage, Newbury Park, CA.
 33. Mintzberg, H., & Westley, F. (2001). Decision making: It's not what you think. *MIT Sloan Management Review*, 42(3), 89-94.
 34. Moreno, K. K., S. Bhattacharjee, and D. M. Brandon. 2007. The effectiveness of alternative training techniques on analytical procedures performance. *Contemporary Accounting Research* 24 (3): 983-1014
 35. Mullis, C, E., Hatfield, R, C. (2018). The Effects of Multitasking on Auditors' Judgment Quality, *Contemporary Accounting Research*, 35(1): 314-333.

36. Nolder, Ch, J., Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, *Accounting, Organizations and Society* 67; 1–14.
37. Olsen, C., Gold, A. (2018). Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional Skepticism. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.006>
38. Out, Umoren Adebimpe., Elias, Asogwa Ikenna. (2017). Auditor Scepticism and Financial Crises: The Nigerian Factor, *Journal of Finance and Accounting*, 5(4): 123-130, doi: 10.11648/j.jfa.20170504.11
39. Parlee, M, C., Rose, J, M., Thibodeau, J, C. (2014). Metaphors and Auditor Professional Judgment: Can Non-Conscious Primes Activate Professionally Skeptical Mindsets?.
40. Peytcheva, M., Wright, A., & Majoor, B. (2014). The impact of principles-based versus rules-based judgment guidance on cognitive motivations and evidence demands. *Behavioral Research in Accounting*, 26(2): 51-72.
41. Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*. New York: Free Press
42. Prawitt, D, F. (2011). Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework, <https://www.researchgate.net/publication/258340692>.
43. Rasso, J. T. (2015). Construal instructions and professional skepticism in evaluating complex estimates. *Accounting, Organizations and Society*, 46, 44–55.
44. Rich, J. S., I. Solomon, and K. Trotman. 1997a. The audit review process: A characterization from the persuasion perspective. *Accounting, Organizations and Society* 22 (5): 481–505
45. Rinsum, M, V., Maas, V, S., Stolker, D. (2017): Disclosure Checklists and Auditors' Judgments of Aggressive Accounting, *European Accounting Review*, DOI: 10.1080/09638180.2017.1304228.
46. Sanusi, Z, M., Iskandar, T, M., Monroe, G, S., Saleh, N, M. (2018) "Effects of goal orientation, self-efficacy and task complexity on the audit judgement performance of Malaysian auditors", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(1): 75-95.
47. Schraagen, J. M., Klein, G., & Hoffman, R. R. (2008). The macrocognition framework of naturalistic decision making. In J. M. Schraagen, L. G. Militello, T. Ormerod, & R. Lipshitz (Eds.), *Naturalistic decision making and macrocognition*. Aldershot: Ashgate Publishing Limited, 3–25.
48. Sternberg, R. J. (2013). The WICS model of leadership. In M. G. Rumsey (Ed.), *New York, NY: Oxford University Press*, 47–62.
49. Tan, S.-K., and H.-T. Tan. 2008. Effects of exposure to subsequently invalidated evidence on judgements of audit workpaper preparers and reviewers. *Contemporary Accounting Research* 25 (3): 921–46.
50. Trotman, K, T., Bauer, T, D., Humphreys, K, A. (2015). Group judgment and decision making in auditing: Past and future research. *Accounting, Organizations and Society* 47: 56–72.
51. Windhorst, H. D. (2011). Loving wisdom with Dewey and Simone Weil. *Analytic Teaching and Philosophical Praxis*, 31(1), 41–55.
52. Yetton, P. W., and P. C. Bottger. 1982. Individual versus group problem solving: An experimental test of a best-member strategy. *Organizational Behavior and Human Performance* 29 (3): 307–21
53. Zimmer, L. (2006). Qualitative meta-synthesis: a question of dialoguing with texts", *Journal of Advanced Nursing*, 53(3): 311–318.
54. Zsombok, C. E. (1997). Naturalistic decision making: Where are we now? In C. E. Zsombok, & G. Klein (Eds.), *Naturalistic decision making. Mahwah, NJ: Erlbaum*, 3–16.