

شناسایی ویژگی های روان شناختی اثرگذار بر مهارت حسابسان در انجام قضاوت های حسابرسی

مهناز ملانظری^۱، غریبه اسماعیلی کیا^۲

چکیده: هدف این مطالعه شناسایی ویژگی های روان شناختی اثرگذار بر مهارت است که در نهایت قضاوت حسابسان را تحت تأثیر قرار می دهد. بنابراین ضمن پذیرش بخشی از چارچوب حاصل از ادبیات تصمیم گیری در روان شناسی، آن را بر حسابرسی اعمال کرده است. در دیدگاه شانتیو، تصمیم گیرندگان خبره حائز چهارده ویژگی روان شناختی هستند. اهمیت هریک از این ویژگی ها با استفاده از طرح تحقیق آزمایش تجربی برای ۶۵ حسابرس از حسابسان سازمان حسابرسی، در چهار مرحله برنامه ریزی، آزمون معاملات، آزمون جزئیات مانده ها و انتشار گزارش حسابرسی، ارزیابی شده است. آزمون فرضیه ها با استفاده از آزمون همبستگی، آزمون ناپارامتریک فریدمن و ماتریس همبستگی اسپیرمن انجام گرفته است. نتایج نشان داد هر چهارده ویژگی در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارند، اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است؛ به گونه ای که مهم ترین ویژگی ها در مرحله اول مسئولیت پذیری و به گزینی، 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.

واژه های کلیدی: قضاوت حسابرس، مهارت، ویژگی های روان شناختی.

۱. استادیار حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۳/۰۷/۱۶

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۳/۰۹/۱۵

نویسنده مسئول مقاله: غریبه اسماعیلی کیا

E-mail: ghareibesmaeli@yahoo.com

مقدمه

در طول تاریخ محققان به دنبال بهبود درک خود از رابطه مهارت و قضاوت حسابرسی بوده‌اند (گبینز، 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 پذیرفته‌شده 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 حسابرس ارتباط دارد، تعریف مناسب از عملکرد قضاوتی، نمی‌تواند بدون وجود تعریف پذیرفته‌شده 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، ۱۹۹۳). هرچند مطالعات انجام‌گرفته تعدادی از متغیرها را پوشش داده‌اند، هنوز برای شناسایی مهارت‌های حسابرسان به مطالعات بیشتری نیاز است.

مهارت در حسابرسی، توانایی انجام وظیفه‌های نسبتاً پیچیده، به‌شیوه‌ای مناسب و بر اساس دانش انباشته در زمینه‌ای خاص، تعریف می‌شود (رایت، 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) به‌کار برده است؛ در حالیکه دیویس و سولومون (۱۹۸۹) مفهوم مبتنی بر عملکرد از مهارت را ترجیح می‌دهند. پیچر و سولومون (۲۰۰۱) قضاوت را ارزیابی انجام شده به‌منزله مقدمه انجام عمل تعریف کرده‌اند و تصمیمات را عملیاتی می‌دانند که افراد برای انجام عمل یا حل مسئله به‌کار 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 لوپس، ۱۹۹۰). مفاهیم مهارت حسابرس و عملکرد قضاوتی حسابرس، به‌طور واضحی تفکیک‌پذیر نیستند و اگر تعاریف هر یک از این دو مفهوم ارائه شود، به نوعی تکرار یکدیگر محسوب می‌شود، بنابراین محدودیت‌هایی در این زمینه به‌وجود 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.

مجتهدزاده و آقای (۱۳۸۳) عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی در ایران را از دیدگاه رفتاری بررسی کردند. یافته‌های آنان نشان داد پرسش‌شوندگان بر وجود بیست‌و‌چهار عامل تأکید بیشتری داشتند. همچنین بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و حسابرسان مستقل بین گروهی با حسابرسان 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 مرتکب‌شده 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، حساس‌یگانه و آدین‌فر (۱۳۸۹) در پژوهشی به‌دنبال 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 (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 اشاره‌شده شانتیو را بررسی کرده‌اند (عبدالحمیدی و شانتیو، ۱۹۹۱؛ بانر و لويس، ۱۹۹۰؛ مجتهدزاده و آقای، ۱۳۸۳؛ خوش‌طینت 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 نخستین مطالعه ایرانی است که اهمیت ویژگی‌های روان‌شناختی در حسابرسی را بررسی می‌کند. بنابراین هدف این نوشتار آزمودن اهمیت مهارت‌های روان‌شناختی (چهارده عامل پیشنهاد شده شانتیو) در چهار مرحله حسابرسی، به‌منظور شناسایی مهارت‌های تأثیرگذار در قضاوت حسابرس است. انگیزه آن نیز کمک به ادبیات موضوع برای استناد شواهد بیشتر در این زمینه است، تا بدین وسیله، پس از بررسی این مفاهیم در شرایط محیطی ایران، در صورت دلالت، نتایج مطالعات پیشین به این محیط تعمیم داده شود و درنهایت یافته‌های آن در فعالیت‌های حسابرسی به‌کار رود.

چارچوب تصمیم‌گیری به‌طور عمده در ادبیات روان‌شناسی به‌کار 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. این کار از طریق طرح آزمایش تجربی (موقعیت مستلزم قضاوت) درباره اهمیت این ویژگی‌ها در فرایند حسابرسی انجام گرفته است. تمرکز پژوهش حاضر بر اهمیت نسبی ویژگی‌های روان‌شناختی مهارت‌ها در فرایند حسابرسی است، اما چگونگی تأثیرگذاری این مسائل بر عملکرد قضاوتی حسابرسان در این مطالعه بررسی نشده است.

پیشینه پژوهش

پیشینه 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 آموذ و پیشنهاد داد که برخی از ویژگی‌های مرتبط با مهارت، مانند خودتکایی 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 جدول ۱ جمع‌آوری شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های روان‌شناختی تصمیم‌گیرندگان خبره از دیدگاه شانتیو

ویژگی مهارتی	توصیف ویژگی
ادراکی / توجه	خبرگان عموماً توانایی ادراکی / توجه بسیار پیشرفته‌ای دارند، آنها اطلاعاتی را استخراج می‌کنند که دیگران نمی‌توانند (فیلیس، ۱۹۷۷).
اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط	شناسایی اطلاعات مهم و تمرکز بر اطلاعات با اهمیت و مرتبط.
ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	خبرگان توانایی ساده‌سازی مسائل پیچیده را دارند (ایستون، ۱۹۸۴).
مهارت‌های ارتباطی	خبرگان می‌توانند به‌صورت کارایی مهارت خود را با دیگران مبادله کنند (تبادل، ارتباطات) (دینو و شانتیو، ۱۹۸۴).

ادامه جدول ۱

ویژگی مهارتی	توصیف ویژگی
استناها	خبرگان در زمان انحراف از استراتژی یا استثنا قائل شدن نسبت به قواعد، در مقایسه با تازه‌کارها بهتر قضاوت می‌کنند (شانتیو و فیلیپس، ۱۹۷۷).
مسئولیت‌پذیری	خبرگان از حس قوی مسئولیت‌پذیری برخوردارند و تمایل دارند از تصمیم‌های انجام‌گرفته پشتیبانی کنند (شانتیو، گریر، جانسون و برنر، ۱۹۸۱).
به‌گزینی	خبرگان در گزینش مسائل به‌منظور حل کردن آنها انتخاب‌گردد. آنها می‌دانند که باید بین مسائل تمایز قائل شوند تا بتوانند از عهده انجام آنها برآیند (دینو و شانتیو، ۱۹۸۴).
اطمینان	خبرگان در توانایی تصمیم‌گیری خود درجه بالاتری از اطمینان ظاهری نشان می‌دهند (شانتیو و فیلیپس، ۱۹۸۷).
سازگاری	خبرگان توانایی بسیاری برای سازگاری با شرایط در حال تغییر از خود نشان می‌دهند (فیلیپس، ۱۹۷۷).
میزان دانش	خبرگان از ظرفیت دانشی عالی برخوردارند، همچنین آنها از طریق گسترش این ظرفیت دانشی، زمینه‌های مهارتی خود را به‌روز می‌کنند (شانتیو، ۱۹۷۸).
خودکاری	خبرگان در فرایندهای شناختی درجه خودکاری بالاتری از خود به نمایش می‌گذارند (اندرسون، ۱۹۸۲).
تحمل استرس	توانایی تحمل میزان استرس بیشتری در میان تصمیم‌گیرندگان خبره مستند شده است (دینو، شانتیو، بنکلی و اسپنسر، ۱۹۸۴).
خلاقیت	به نظر می‌رسد که در یافتن استراتژی‌های تصمیم‌گیری جدید، خبرگان نسبت به تازه‌کارها خلاق‌تر باشند (دینو و شانتیو، ۱۹۸۴).
ناتوانی در تشریح فرایند تصمیم‌گیری	در حالیکه خبرگان مهارت‌های ارتباطی خوبی دارند و نسبت به توانایی‌هایشان مطمئن‌ترند، عموماً قادر به تشریح مفصل فرایندهای به‌کاررفته در اتخاذ تصمیمات خود نیستند و انجام این کار را به مفاهیم مبهمی ارجاع می‌دهند (شانتیو، ۱۹۸۹).

چارچوب نظری تصمیم‌گیری شانتیو، زیربنای موقعیت‌های قضاوتی استفاده‌شده در پژوهش حاضر است. این چهارده ویژگی در قالب چهار مرحله حسابرسی آزمون می‌شوند. چهار مرحله حسابرسی به‌اجمال در زیر توصیف می‌شود. اجرای این مراحل در استانداردها اجباری نیست، اما افراد شاغل در حرفه معمولاً از این مراحل پیروی می‌کنند.

مرحله اول حسابرسی: مرحله یک، مرحله برنامه ریزی حسابرسی است. نقش هایی که حسابرس طی این مرحله ایفا می کند عبارتند از: ۱. برنامه ریزی اولیه؛ ۲. کسب اطلاعات پیش زمینه و اطلاعاتی درباره تعهدات قانونی مشتریان؛ ۳. ارزیابی سطح مد نظر از اهمیت و ریسک و ۴. مطالعه و ایجاد درک از ساختار کنترل داخلی و ارزیابی ریسک کنترل مربوط به آن.

مرحله دوم حسابرسی: در این مرحله از حسابرسی، آزمون معاملات انجام می گیرد. اهداف این مرحله، کسب شواهدی برای پشتیبانی از موارد خاص در سیستم کنترل داخلی مربوط به سطوح تخمینی از ریسک کنترل حسابرسی و گردآوری شواهدی برای پشتیبانی از صحت مبالغ معاملات است (آرنز، بست و شاینر، ۲۰۰۵).

مرحله سوم حسابرسی: در مرحله سوم حسابرسی، آزمون های جزئیات مانده ها انجام می شود. هدف این مرحله گردآوری شواهد اضافی کافی برای کسب اطمینان از ارائه منصفانه مانده های نهایی و یادداشت های توضیحی همراه صورت های مالی مشتری است. دو نوع آزمون کلی در این مرحله عبارتند از: بررسی های تحلیلی و آزمون های جزئیات معاملات.

مرحله چهارم حسابرسی: مرحله نهایی حسابرسی شامل تلخیص نتایج سه مرحله اول و انتشار گزارش حسابرسی است. چهار مورد اصلی این مرحله عبارتند از: ۱. بررسی بدهی های احتمالی؛ ۲. مرور رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه؛ ۳. ارزیابی نتایج حسابرسی و ۴. انتشار گزارش حسابرسی (آرنز و همکاران، ۲۰۰۵).

مطالعات پیشین اهمیت ویژگی های پیشنهادی شانتیو در چهار مرحله حسابرسی را تأیید کرده اند (کینت و همکاران، ۲۰۰۶). بنابراین پژوهش حاضر در صدد بررسی آن است که آیا مهارت های روان شناختی در قضاوت حسابرسان اهمیت دارد؟ آیا این مهارت ها در قضاوت های انجام شده در تمام مراحل فرایند حسابرسی، اهمیت یکسانی دارند؟

بر اساس پژوهش های پیشین، علاوه بر رتبه شغلی، میزان تجربه و میزان دانش نیز می تواند معیاری برای شناسایی خبرگان باشد (عبدالحمیدی و شانتیو، ۱۹۹۲). لذا به منظور یافتن پاسخی برای این سؤال کلی که آیا معیارهای رتبه شغلی، میزان تجربه و میزان دانش با ویژگی های خبرگان ارتباط دارند، هر یک از این سه معیار را در قالب سه پرسش فرعی بررسی می کنیم.

در زمینه حسابرسی، عملکرد بهتر می تواند برای عملکرد شغلی یا عملکرد شناخت در نظر گرفته شود. بهترین تعریف از عملکرد شغلی، عنوان یا موقعیت شغلی است که به شدت متأثر از تجربه است؛ زیرا در اغلب موارد ارشدیت که بر اساس میزان تجربه تعریف شده است، در اولویت بندی تصمیمات گروهی کانون توجه قرار می گیرد. این امر می تواند تصمیمات اتخاذ شده

رده‌های پایین‌تر و به تبع، عملکرد آنان را تحت تأثیر قرار دهد (حساس‌یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹). پژوهشگران رتبه‌بندی حسابرسان حرفه‌ای را شاخصی از دانش دانسته و در پژوهش‌ها از آن استفاده کرده‌اند (عبدالحمیدی، ۱۹۹۹). از سوی دیگر، نتایج مطالعات پیشین دانش و تجربه را مهم‌ترین ویژگی افراد خبره شناخته‌اند (عبدالحمیدی و شانتیو، ۱۹۹۲). به گفته دیگر، موقعیت شغلی حسابرسان که با دانش و تجربه آنان ارتباط دارد، می‌تواند شاخصی از میزان مهارت و خبرگی حسابرسان باشد. بنابراین پژوهش پیش رو در صدد بررسی این موضوع است که آیا مهارت‌های روان‌شناختی (ویژگی‌های خبرگان در دیدگاه شانتیو) با رتبه شغلی حسابرسان رابطه دارد؟

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 (حساس‌یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹). تعریف عمومی پذیرفته‌شده‌ای از مهارت وجود ندارد، بنابراین برای عملیاتی‌شدن این متغیر، از تعداد سال‌های تجربه استفاده می‌شود (گایمنتز، نانامکر، سوردیک و توماس، ۱۹۸۲). این امر بر وجود ارتباط بین تجربه و مهارت دلالت دارد، ممکن است افراد تجربه زیادی داشته باشند، اما ماهر یا خبره نباشند (جاکوبی، ترومن، کاس و مازورسکی، ۱۹۸۶). حسابرسان با سطوح مشابه تجربه عمومی، ممکن است تجارب آموزشی ویژه گوناگونی داشته باشند که به سطوح متفاوت مهارتی منجر شود (لیبی، ۱۹۸۹).

بانر و لوئیس (۱۹۹۰) به این نتیجه دست یافتند که حسابرسان مجرب نسبت به حسابرسان کم‌تجربه‌تر عملکرد بهتری دارند. بنابراین تجربه از طریق ارائه مهارت‌های الزامی یا دانشی که برای انجام این‌گونه وظایف لازم است، کارایی را بهبود می‌بخشد. از این رو، در این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ برای این پرسش هستیم که آیا مهارت‌های روان‌شناختی با میزان تجربه حسابرسی رابطه دارد؟

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، به‌ویژه در وظایف حسابرسی نیمه‌ساختاریافته یا غیر ساختاری مفید است. دانش و توانایی اولیه در مقایسه با تجربه بهتر می‌تواند تغییرات عملکرد را تشریح کند (بانر و لوئیس، ۱۹۹۰). پژوهش حاضر میزان تحصیلات حسابرسان را شاخصی از میزان دانش آنها در نظر می‌گیرد. بنابراین در صدد بررسی آن است که آیا مهارت‌های روان‌شناختی با میزان تحصیلات رابطه دارد؟

پیشینه تجربی

کینت 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 پنجاهوپنچ حسابرس از سه شرکت حسابداری ملی در استرالیا، بررسی شد. یافته‌ها نشان داد همه این ویژگی‌ها در چهار مرحله حسابرسی حائز اهمیت‌اند، اما میزان اهمیت هر یک از ویژگی‌ها در هر گام متفاوت است.

عبدالحمیدی و شانتیو (۱۹۹۲) با هدف شناسایی ویژگی‌های شخصی حسابرسان خبره، پژوهشی انجام دادند. یافته‌های آنان نشان داد دانش و تجربه، از مهم‌ترین ویژگی‌های افراد خبره به‌شمار می‌رود. مسئولیت‌پذیری، اعتمادبه‌نفس و ارتباطات قوی، گروه دیگری از ویژگی‌های خبرگان است که جزء ویژگی‌های «سَبک ارائه» قرار می‌گیرد. خلاقیت، ساده‌سازی مسئله و قدرت تحلیل نیز ویژگی‌های راهبردی خبرگان است.

عبدالحمیدی (۱۹۹۹) در پژوهش خود، پایگاه داده توصیفی‌ای از ساختار وظیفه حسابرسان ایجاد کرد و در آن حداقل رتبه حرفه‌ای و کمک تصمیم‌گیری برای انجام هر یک از وظایف را در فهرست جامع وظایف حسابرسی گنجانده. علاوه‌براین مفاهیمی برای پژوهش‌های رفتاری در حوزه مهارت، آموزش و استخدام کارکنان و گسترش کمک تصمیم‌گیری فراهم آورد. شلتون (۱۹۹۹) تأثیر تجربه بر استفاده از اطلاعات غیر مرتبط در قضاوت حسابرس را آزمود. یافته‌های وی نشان داد تجربه اثر رقیق‌شدگی اطلاعات را کم می‌کند. همچنین بررسی کاربرگ‌ها توسط مدیران و شریکان، مؤسسه را از رقیق‌شدگی اطلاعات مصون می‌دارد. لی، استیلر و آنتوناکیس (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.

حساس‌یگانه 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، پای‌بندی به مبانی

اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی، مهم‌ترین ویژگی‌های شخصی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی هستند و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود وضعیتی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام‌شده بدانند، وجود برنامه‌ها و چک‌لیست‌های حسابرسی و تفسیرناپذیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز، مهم‌ترین عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به‌شمار می‌روند.

سیرانی و همکاران (۱۳۸۸) اثر تجربه در سطوح مختلف پیچیدگی کار را بررسی کردند. نتایج نشان داد هرچه وظایف و کار حسابرسی پیچیده‌تر شود، اهمیت و اثر تجربه بیشتر نمایان می‌شود. برای تعیین پیچیدگی و تعیین وظایف ساختاریافته، نیمه‌ساختاریافته و تجربه لازم برای قضاوت در ارزیابی این وظایف، مطالعه جداگانه‌ای با حضور ۴۶ شریک و مدیر حسابرسی انجام دادند. یافته‌ها بیانگر آن بود که بین تصمیم‌گیری گروه‌های آزمایش، تفاوت معناداری وجود دارد و حسابرسان کم‌تجربه، به‌ویژه در مورد وظایف ساختاریافته، جانشین‌های مطمئنی برای حسابرسان محسوب نمی‌شود.

حساس‌یگانه و مقصودی (۱۳۸۹) تأثیر تجربه و آیین رفتار حرفه‌ای را بر قضاوت حسابرسان بررسی کردند. نتایج این بررسی نشان داد هر دوی آنها بر قضاوت حسابرسان تأثیر گذارند. حساس‌یگانه و کاظم‌پور (۱۳۹۲) رابطه سطح مهارت حسابرسان را با حساسیت و قضاوت اخلاقی بررسی کردند. هدف پژوهش آنها پاسخی برای این سؤال بود: آیا اخلاق جزئی از مهارت حسابرسان محسوب می‌شود؟ نتایج حاکی از وجود اختلاف معنادار بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر و نیمه‌ماهر و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط آنها بود، ولی در بررسی هم‌پیشگان آنها با یکدیگر، اختلاف معناداری مشاهده نشد.

با توجه به مبانی نظری و پیشینه بیان شده، فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شده است:
فرضیه اول: مهارت‌های روان‌شناختی (چهارده ویژگی شانتیو) در قضاوت حسابرسان اهمیت دارند.

فرضیه دوم: مهارت‌های روان‌شناختی در چهار مرحله فرایند حسابرسی اهمیت یکسانی دارد.

فرضیه سوم: مهارت‌های روان‌شناختی با رتبه شغلی رابطه معناداری دارد.

فرضیه چهارم: مهارت‌های روان‌شناختی با میزان تجربه در حسابرسی رابطه معناداری دارد.

فرضیه پنجم: مهارت‌های روان‌شناختی با میزان تحصیلات رابطه معناداری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

هدف این مطالعه شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت در قضاوت‌های حسابرسی است، بنابراین متغیر مستقل این پژوهش، ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت و متغیر

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 می کند.

داده های این پژوهش با استفاده از ابزاری متشکل از دو بخش، یعنی پرسشنامه و طرح آزمایش تجربی جمع آوری شده است. در بخش پرسشنامه ویژگی های جمعیت شناسی آزمودنی ها سؤال شد و در بخش طرح آزمایش تجربی، موقعیت هایی در هر یک از مراحل حسابرسی در اختیار آزمودنی ها قرار گرفت و از آنان درخواست شد ضمن انجام قضاوت درباره آن، میزان اهمیت ویژگی ها را نیز تعیین کنند. شایان ذکر است، ابزار به کار رفته در این پژوهش بر مبنای چهارده ویژگی روان شناختی شانتیو و با بهره جویی از نظر صاحب نظران و حسابرسان و متناسب با وضعیت محیطی کشورمان طراحی شده است و برای تکمیل آنها، از مطالعات خارج از کشور نیز استفاده شده است.

در مرحله پیش مطالعه، برای بررسی روایی محتوایی، ابزار طراحی شده در اختیار متخصصان فنی قرار گرفت و از آنان درخواست شد، نظرهای خود را در مورد آن بیان کنند. آنگاه با بررسی نظر آنها تغییراتی در آن اعمال شد، سپس با کمک تعدادی از خبرگان و حسابرسان سازمان حسابرسی، پیش آزمون صورت گرفت. برای آزمون روایی ساختاری از صاحب نظران نظرخواهی شد. به دلیل شناسایی نکردن مشکلات مفهومی از جانب آنان، نتیجه گیری شد که از روایی سازه لازم برخوردار است. برای تعیین پایایی نیز از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است، آماره این آزمون با استفاده از پیش آزمونی که در اختیار ۱۲ نفر پاسخ دهنده قرار گرفت ۰/۹۳۷ محاسبه شد که بیانگر قابلیت اعتماد آن است.

در این پژوهش معیار انتخاب حسابرسان خبره، رتبه شغلی آنان است. حسابرسان با رتبه شغلی حسابرس ارشد و بالاتر به عنوان خبره در نظر گرفته شدند. بنابراین کلیه حسابرسان سازمان حسابرسی با رتبه شغلی حسابرس ارشد به بالا جامعه آماری این پژوهش را تشکیل می دهند. با استفاده از فرمول کوکران، نمونه ای به تعداد ۱۰۰ نفر تعیین شد. در اجرای پژوهش، ابتدا درباره چهارده ویژگی شانتیو و همچنین مراحل حسابرسی براساس طبقه بندی پیش گفته، به آزمودنی ها آموزش هایی داده شد، سپس از آنان درخواست شد با مطالعه موقعیت بیان شده، ضمن انجام قضاوت، اهمیت هر یک از ویژگی های پیشنهاد شده شانتیو را در دامنه یک تا ده بیان کنند. بر اساس نمونه تعیین شده، ابزار پژوهش در اختیار ۱۰۰ نفر از حسابرسان قرار گرفت و ۶۵ نسخه تکمیل دریافت شد.

جدول ۲. جامعه آماری و حجم نمونه

رتبه شغلی	تعداد جامعه	تعداد نمونه
مدیر ارشد	۱۳	۱
مدیر فنی	۵۲	۶
سرپرست ارشد	۱۱۷	۱۴
سرپرست	۲۳۱	۲۹
حساب‌رسان ارشد	۴۰۷	۵۰
جمع	۸۲۰	۱۰۰

ویژگی‌های جمعیت‌شناسی آزمودنی‌ها، شامل رتبه شغلی، میزان تحصیلات و مدت تجربه حساب‌رسانی در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. ویژگی‌های آزمودنی‌ها

رتبه شغلی	میزان تحصیلات	مدت تجربه حساب‌رسانی
مدیر ارشد	دکتری	بین ۰ تا ۵ سال
مدیر فنی	کارشناسی ارشد	بین ۵ تا ۱۰ سال
سرپرست ارشد	کارشناسی	بین ۱۰ تا ۱۵ سال
سرپرست	کاردانی	بیش از ۱۵ سال
حساب‌رسان ارشد	بدون پاسخ	بدون پاسخ
جمع	جمع	جمع

در فرضیه اول، تأثیرگذاری هر یک از چهارده ویژگی در قضاوت‌های انجام‌گرفته حساب‌رسان در هر چهار مرحله حساب‌رسانی، بررسی خواهد شد. به بیان دیگر هدف بررسی، وجود همبستگی بین این ویژگی‌ها با قضاوت حساب‌رسان است. چنانچه داده‌ها کم باشند و فرض نرمال بودن آنها معقول نباشد، برای بررسی همبستگی بین متغیرها از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده می‌شود. بنابراین آزمون فرضیه اول از طریق ضریب همبستگی اسپیرمن انجام می‌گیرد. فرضیه دوم به دنبال بررسی یکسان بودن یا نبودن اهمیت ویژگی‌ها در مراحل مختلف حساب‌رسانی است. در آمار هیچ روشی برای تعیین رتبه‌بندی وجود ندارد. آزمون فریدمن فقط می‌تواند به بررسی یکسان بودن رتبه‌ها بپردازد، اگر فرضیه صفر آن رد شود، می‌توان نتیجه گرفت که میانگین رتبه‌ها یکسان نیست. در فرضیه‌های سوم تا پنجم نیز برای بررسی وجود ارتباط و همبستگی بین

مهارت‌های روان‌شناختی و رتبه شغلی، میزان تجربه و میزان تحصیلات، از ماتریس همبستگی اسپیرمن استفاده می‌شود.

یافته‌های پژوهش

فرضیه اول: در این فرضیه اهمیت ویژگی‌های شانتیو در قضاوت حسابرسان بررسی می‌شود. به‌منظور آزمون این فرضیه، همان‌گونه که در بخش روش پژوهش اشاره شد، از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده است. نتایج حاصل از اجرای این آزمون در جدول ۴ مشاهده می‌شود.

جدول ۴. بررسی ارتباط هر یک از ویژگی‌ها با قضاوت حسابرسان

ویژگی	ضریب همبستگی	معناداری	ویژگی	ضریب همبستگی	معناداری
ادراکی / توجه	۰/۲۸۶	۰/۰۰۸	اطمینان	۰/۱۷۵	۰/۰۲۴
اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط	۰/۱۶۴	۰/۰۰۴	سازگاری	۰/۲۶۳	۰/۰۱۲
ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	۰/۱۸۹	۰/۰۲۷	میزان دانش	۰/۲۲۴	۳۰/۰۴
مهارت‌های ارتباطی	۰/۳۶۷	۰/۰۴۹	خودکاری	۰/۱۱۴	۰/۰۰۷
استثناها	۰/۱۴۹	۰/۰۴۶	تحمل استرس	۰/۲۳۳	۰/۰۴۵
مسئولیت‌پذیری	۰/۳۶۳	۰/۰۰۲	خلاقت	۰/۱۱۹	۰/۰۰۶
به‌گزینی	۰/۵۶۴	۰/۰۰۵	ناتوانی در توضیح مراحل تصمیم‌گیری	۰/۶۷۹	۰/۰۰۳

در آزمون همبستگی، به دو خروجی این آزمون، یعنی ضریب همبستگی و معناداری آن توجه می‌شود. چنانچه سطح معناداری کمتر از مقدار خطا باشد، چنین استنباط می‌شود که ضریب همبستگی معنادار است. یافته‌های جدول ۴ نشان می‌دهد سطح معناداری همه ویژگی‌ها کمتر از ۵ درصد است، بدین مفهوم که در سطح خطای ۵ درصد، همه چهارده ویژگی معنادارند. بنابراین می‌توان گفت که فرضیه اول با سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأیید شده است.

فرضیه دوم: در این فرضیه، میزان اهمیت هر یک از ویژگی‌های شانتیو در هر یک از مراحل، تجزیه و تحلیل می‌شود. جدول ۵ آماره‌های توصیفی اهمیت چهارده ویژگی در چهار مرحله حسابرسی را نشان می‌دهد.

جدول ۵. آماره‌های توصیفی ویژگی‌های شانتیو در چهار مرحله حسابرسی

ویژگی	مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی		مرحله آزمون معاملات	
	میانگین	میانه	میانگین	میانه
ادراکی / توجه	۷	۷/۱۷	۶/۸۳	۶/۰۰
اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط	۸/۵۰	۸/۰۸	۷/۷۵	۸/۵۰
ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	۸/۰۰	۷/۰۸	۶/۷۵	۶/۵۰
مهارت‌های ارتباطی	۸/۰۰	۷/۳۳	۷/۴۲	۷/۵۰
استثناها	۶/۵۰	۶/۶۷	۷/۰۰	۶/۵۰
مسئولیت‌پذیری	۹/۰۰	۸/۵۰	۷/۳۳	۸/۰۰
به‌گزینی	۹/۰۰	۸/۳۳	۷/۲۵	۷/۰۰
اطمینان	۸/۵۰	۸/۰۸	۷/۶۷	۷/۵۰
سازگاری	۸/۰۰	۷/۶۷	۷/۸۳	۸/۵۰
میزان دانش	۸/۰۰	۷/۵۰	۷/۶۷	۷/۵۰
خودکاری	۸/۰۰	۷/۶۷	۷/۳۳	۷/۵۰
تحمل استرس	۸/۰۰	۷/۶۷	۸/۰۸	۸/۰۰
خلاقیت	۶/۰۰	۶/۷۵	۷/۶۷	۸/۰۰
ناتوانی در توضیح مراحل تصمیم‌گیری	۹/۰۰	۸/۰۰	۷/۰۰	۷/۰۰

ویژگی	مرحله انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها		مرحله تلخیص نتایج سه مرحله اول و انتشار گزارش حسابرسی	
	میانگین	میانه	میانگین	میانه
ادراکی / توجه	۹/۵۰	۸/۴۲	۹/۵۸	۹/۵۰
اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط	۹/۰۰	۸/۴۲	۸/۶۷	۹/۰۰
ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	۹/۰۰	۸/۳۳	۸/۴۱	۹/۰۰
مهارت‌های ارتباطی	۸/۰۰	۷/۶۷	۸/۷۵	۹/۵۰
استثناها	۷/۵۰	۷/۶۷	۷/۸۳	۹/۰۰
مسئولیت‌پذیری	۹/۰۰	۷/۹۲	۸/۸۳	۹/۵۰
به‌گزینی	۸/۰۰	۷/۹۲	۶/۹۲	۷/۵۰
اطمینان	۸/۰۰	۸/۰۸	۸/۳۳	۹/۰۰
سازگاری	۸/۰۰	۷/۵۸	۷/۴۲	۷/۵۰
میزان دانش	۷/۵۰	۷/۸۳	۹/۰۰	۹/۰۰
خودکاری	۸/۵۰	۸/۴۲	۸/۶۷	۱۰/۰
تحمل استرس	۸/۰۰	۸/۰۸	۸/۴۲	۹/۵۰
خلاقیت	۷/۰۰	۷/۴۲	۷/۷۵	۹/۰۰
ناتوانی در توضیح مراحل تصمیم‌گیری	۷/۵۰	۷/۲۵	۸/۳۳	۹/۵۰

بر اساس داده‌های جدول ۵، دامنه تغییرات میانگین اهمیت هر یک از ویژگی‌ها در مرحله اول حسابرسی ۶ تا ۹ است. در مرحله دوم حسابرسی حداقل آن ۶ و حداکثر ۸/۵ است. در مرحله سوم و چهارم حسابرسی، میانگین داده‌ها به ترتیب تغییراتی از ۷ تا ۹/۵ و ۷/۵ تا ۱۰ دارند. بنابراین میانگین اهمیت هر یک از ویژگی‌های روان‌شناختی در هر چهار مرحله حسابرسی بیشتر

از حد وسط، یعنی ۵ است، بر این اساس می توان نتیجه گرفت که هر یک از ویژگی ها در همه مراحل حسابرسی اهمیت دارند.

برای بررسی داشتن یا نداشتن تفاوت معنادار بین میانگین پاسخ های داده شده برای هر ویژگی در هر مرحله حسابرسی، از آزمون فریدمن بهره جویی شده است. این آزمون برای بررسی یکسان بودن اولویت بندی (رتبه بندی) انجام گرفته افراد برای تعدادی از متغیرهای مستقل استفاده می شود. نتایج آزمون فریدمن در جدول ۶ درج شده است. همان گونه که مشاهده می شود، همه آماره های کای دو به استثنای دو مورد مسئولیت پذیری و تحمل استرس، در سطح ۵ درصد معنادارند؛ بدین مفهوم که اهمیت این ویژگی ها از نظر حسابرسان یکسان نیست.

جدول ۶. آزمون فریدمن

ویژگی	آماره کای دو	معناداری	ویژگی	آماره کای دو	معناداری
ادراکی / توجه	۱/۲۸۶	۰/۰۳۵	اطمینان	۱/۰۰۰	۰/۰۴۶
اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط	۰/۱۴۳	۰/۰۲۶	سازگاری	۰/۱۱۱	۰/۰۲۳
ساده سازی پیچیدگی ها	۰/۱۱۱	۰/۰۰۳	میزان دانش	۰/۱۴۳	۰/۰۲۹
مهارت های ارتباطی	۰/۱۴۳	۰/۰۰۱	خودکاری	۱/۷۰۰	۰/۰۰۴
استثناها	۰/۵۰۰	۰/۰۰۷	تحمل استرس	۴/۵۰۰	۰/۵۸
مسئولیت پذیری	۲/۰۰۰	۰/۲۴۸	خلاقیات	۱/۲۸۶	۰/۰۲۰
به گزینی	۲/۰۰۰	۰/۰۳۹	ناتوانی در توضیح مراحل تصمیم گیری	۰/۱۱۱	۰/۰۰۶

در نهایت به بررسی اهمیت نسبی ویژگی ها در هر مرحله پرداخته شد که نتایج آن در جدول ۷ مشاهده می شود. در مرحله اول حسابرسی، به گزینی و مسئولیت پذیری اهمیت بیشتری داشتند. در توجیه اهمیت این ویژگی ها در مرحله اول می توان گفت، به گزینی موجب می شود حسابرس ارزیابی مناسبی از ریسک های موجود داشته باشد و بر این اساس واکنش مناسب به این ریسک ها را تعیین کند. حس مسئولیت پذیری نیز به حسابرسان کمک می کند وضعیت آتی آنها را تحت تأثیر قرار ندهد. در مرحله دوم، سازگاری و تمایز بین اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط، مهم ترین ویژگی ها هستند. توانایی سازگاری طی گفت و گو و مذاکره با بخش های مد نظر حسابرس، می تواند به کسب اطلاعات وی کمک کند، همچنین موجب آسان تر شدن اجرای کارهایی می شود که اشخاص دیگری برای حسابرس انجام می دهند. توانایی تصمیم گیری در مورد اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط، می تواند سبب تمرکز بر موارد مهم برای آزمون شود.

ویژگی ادراکی/توجه در مرحله سوم حسابرسی، حائز بیشترین اهمیت شده است. توانایی ادراکی/توجه بسیار گسترده، در مشابهت‌سازی اطلاعات گردآوری‌شده در مراحل اول و دوم به حسابرس کمک می‌کند و بر تعیین سطح بررسی تحلیلی و مانده‌هایی که باید آزمون شوند، نیز تأثیر دارد. در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بالاترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داده است. خبرگان در تعیین نوع گزارش، درجه خودکاری بالاتری از خود به نمایش می‌گذارند. با کسب تجربه، خبرگان به راحتی قادر به انجام مرحله چهارم هستند؛ در حالیکه تازه‌کارها با کشمکش و به سختی این کارها را انجام می‌دهند.

جدول ۷. رتبه‌بندی حسابرسان از ویژگی‌های شانتیو در چهار فاز حسابرسی

ویژگی	مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی	مرحله آزمون معاملات	مرحله انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	مرحله انتشار گزارش حسابرسی
ادراکی/توجه	۱۲	۱۴	۱	۲
اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط	۴	۱	۲	۷
ساده‌سازی پیچیدگی‌ها	۶	۱۲	۲	۷
مهارت‌های ارتباطی	۶	۶	۶	۲
استثناها	۱۳	۱۲	۱۱	۷
مسئولیت‌پذیری	۱	۳	۲	۲
به‌گزینی	۱	۱۰	۶	۱۳
اطمینان	۴	۶	۶	۷
سازگاری	۶	۱	۶	۱۳
میزان دانش	۶	۶	۱۱	۷
خودکاری	۶	۶	۵	۱
تحمل استرس	۶	۳	۶	۲
خلاقیت	۱۴	۳	۱۴	۷
ناتوانی در توضیح مراحل تصمیم‌گیری	۱	۱۰	۱۱	۲

فرضیه‌های سوم تا پنجم: در این سه فرضیه، وجود همبستگی بین چهارده ویژگی شانتیو و معیارهایی که بر اساس پژوهش‌های پیشین، معیارهای خبرگی در نظر گرفته شده‌اند (رتبه شغلی، تعداد سال‌های تجربه و میزان تحصیلات) بررسی شده است. فرضیه‌های فوق به کمک ماتریس اسپیرمن آزمون شدند که نتایج آن در جدول ۸ مشاهده می‌شود. این ماتریس بیانگر رابطه و اهمیت اظهار شده برای هر یک از ویژگی‌های روان‌شناختی شانتیو با ویژگی‌های جمعیت‌شناسی آزمودنی‌ها (معیارهای خبرگی) است.

جدول ۸. ماتریس همبستگی اسپرومن برای ویژگی های روان‌شناختی شایسته و ویژگی های جمعیت‌شناختی آزمودنی ها

ویژگی ها	رتبه شغل				
	ماتراری	ضریب همبستگی	ماتراری	ضریب همبستگی	
ادراکی / توجه	مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۸۵۱	۰/۳۳۳	۰/۳۳۳	
	مربوطه آزمون مفاد	۰/۸۴۵	-۰/۴۲۳	۰/۸۳۰	
	مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۸۲۳	۰/۴۰۶	۰/۴۰۶	
	مربوطه کنترل گزارش حسابرسی	۰/۶۲۳	۰/۲۸۳	۰/۷۸۳	
	مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۶۶۹	-۰/۴۴۴	۰/۶۶۹	
	مربوطه آزمون مفاد	۰/۶۰۶	۰/۸۴۳	۰/۶۶۹	
	مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۶۷۸	۰/۷۳۳	۰/۶۶۹	
	مربوطه کنترل گزارش حسابرسی	۰/۶۲۹	۰/۸۴۳	۰/۶۶۹	
	اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط	مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۸۲۳	-۰/۵۶۱	۰/۸۲۳
		مربوطه آزمون مفاد	۰/۳۱۵	۰/۳۲۸	۰/۳۰۷
مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها		۰/۵۳۵	-۰/۰۷۱	۰/۵۹۲	
مربوطه کنترل گزارش حسابرسی		۰/۵۲۵	۰/۳۱۵	۰/۶۵۰	
مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی		۰/۸۸۱	-۰/۰۵۱	۰/۵۷۵	
مربوطه آزمون مفاد		۰/۵۲۰	۰/۲۰۸	۰/۴۳۰	
مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها		۰/۳۳۱	۰/۳۶۴	۰/۵۶۱	
مربوطه کنترل گزارش حسابرسی		۰/۱۲۵	۰/۴۸۰	۰/۰۷۱	
جهان‌شمه ارتباطی		مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۵۸۱	-۰/۰۵۱	۰/۵۷۵
		مربوطه آزمون مفاد	۰/۵۲۰	۰/۲۰۸	۰/۴۳۰
	مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۳۳۱	۰/۳۶۴	۰/۵۶۱	
	مربوطه کنترل گزارش حسابرسی	۰/۱۲۵	۰/۴۸۰	۰/۰۷۱	
	مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۶۵۲	-۰/۱۵۳	۰/۶۸۲	
	مربوطه آزمون مفاد	۰/۵۲۸	۰/۲۰۹	۰/۳۳۳	
	مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۶۸۳	۰/۱۷۳	۰/۱۵۳	
	مربوطه کنترل گزارش حسابرسی	۰/۹۲۳	۰/۰۲۷	۰/۹۸۱	
	استقامت	مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۱۶۱	-۰/۳۵۳	۰/۵۵۳
		مربوطه آزمون مفاد	۰/۳۳۹	-۰/۳۴۵	۰/۷۵۳
مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها		۰/۶۲۷	۰/۰۸۸	۰/۳۴۵	
مربوطه کنترل گزارش حسابرسی		۰/۶۸۳	۰/۱۷۳	۰/۱۹۳	
مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی		۰/۶۱۷	-۰/۴۴۴	۰/۶۱۷	
مربوطه آزمون مفاد		۰/۳۳۹	-۰/۴۴۴	۰/۳۳۹	
مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها		۰/۶۲۷	-۰/۴۴۴	۰/۶۲۷	
مربوطه کنترل گزارش حسابرسی		۰/۶۸۳	-۰/۴۴۴	۰/۶۸۳	
سودمندی		مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۸۱۷	-۰/۴۴۴	۰/۸۱۷
		مربوطه آزمون مفاد	۰/۳۱۹	۰/۳۳۳	۰/۰۰۳
	مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۵۸۳	۰/۱۹۱	۰/۱۹۵	
	مربوطه کنترل گزارش حسابرسی	۰/۲۲۴	-۰/۱۱۱	۰/۸۸۷	
	مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۸۱۷	-۰/۴۴۴	۰/۸۱۷	
	مربوطه آزمون مفاد	۰/۳۱۹	۰/۳۳۳	۰/۰۰۳	
	مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۵۸۳	۰/۱۹۱	۰/۱۹۵	
	مربوطه کنترل گزارش حسابرسی	۰/۲۲۴	-۰/۱۱۱	۰/۸۸۷	
	تخصصیات	مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۸۱۷	-۰/۴۴۴	۰/۸۱۷
		مربوطه آزمون مفاد	۰/۳۱۹	۰/۳۳۳	۰/۰۰۳
مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها		۰/۵۸۳	۰/۱۹۱	۰/۱۹۵	
مربوطه کنترل گزارش حسابرسی		۰/۲۲۴	-۰/۱۱۱	۰/۸۸۷	
مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی		۰/۸۱۷	-۰/۴۴۴	۰/۸۱۷	
مربوطه آزمون مفاد		۰/۳۱۹	۰/۳۳۳	۰/۰۰۳	
مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها		۰/۵۸۳	۰/۱۹۱	۰/۱۹۵	
مربوطه کنترل گزارش حسابرسی		۰/۲۲۴	-۰/۱۱۱	۰/۸۸۷	
ویژگی های		مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۸۱۷	-۰/۴۴۴	۰/۸۱۷
		مربوطه آزمون مفاد	۰/۳۱۹	۰/۳۳۳	۰/۰۰۳
	مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۵۸۳	۰/۱۹۱	۰/۱۹۵	
	مربوطه کنترل گزارش حسابرسی	۰/۲۲۴	-۰/۱۱۱	۰/۸۸۷	
	مربوطه برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۸۱۷	-۰/۴۴۴	۰/۸۱۷	
	مربوطه آزمون مفاد	۰/۳۱۹	۰/۳۳۳	۰/۰۰۳	
	مربوطه انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۵۸۳	۰/۱۹۱	۰/۱۹۵	
	مربوطه کنترل گزارش حسابرسی	۰/۲۲۴	-۰/۱۱۱	۰/۸۸۷	

ادامه جدول ۸

ویژگی‌ها	ریشه‌شناسی			
	تخصصیات	تجربه حساب‌رسانی	معناداری	معناداری
المسائل	مرحله برنامه‌ریزی حساب‌رسانی	۰/۱۸۱	۰/۴۲۰	۰/۲۲۹
	مرحله آزمون معادلات	۰/۱۲۰	۰/۶۸۸	۰/۶۴۹
	مرحله انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۳۳۹	۰/۲۸۱	۰/۰۲۷
	مرحله انتشار گزارش حساب‌رسانی	۰/۱۷۰	۰/۵۵۸	۰/۶۱۵
سازگاری	مرحله برنامه‌ریزی حساب‌رسانی	۰/۱۰۷	۰/۵۵۸	۰/۶۴۷
	مرحله آزمون معادلات	۰/۳۴۹	۰/۳۲۵	۰/۵۱۰
	مرحله انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۵۲۷	۰/۹۰۳	۰/۳۲۷
	مرحله انتشار گزارش حساب‌رسانی	۰/۱۸۵	۰/۵۶۴	۰/۱۸۸
میزان دشمنی	مرحله برنامه‌ریزی حساب‌رسانی	۰/۰۸۴	۰/۰۰۵	۰/۴۶۹
	مرحله آزمون معادلات	۰/۵۶۹	۰/۰۰۴	۰/۰۲۱
	مرحله انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۱۸۹	۰/۰۰۶	۰/۶۸۲
	مرحله انتشار گزارش حساب‌رسانی	۰/۲۷۰	۰/۵۲۶	۰/۵۲۹
خودکاری	مرحله برنامه‌ریزی حساب‌رسانی	۰/۵۱۰	۰/۰۹۰	۰/۰۹۵
	مرحله آزمون معادلات	۰/۰۵۰	۰/۸۷۸	۰/۴۶۸
	مرحله انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۲۰۴	۰/۰۲۳	۰/۶۲۶
	مرحله انتشار گزارش حساب‌رسانی	۰/۱۲۰	۰/۶۵۸	۰/۳۸۳
تحمل استرس	مرحله برنامه‌ریزی حساب‌رسانی	۰/۰۶۱	۰/۹۲۷	۰/۰۲۷
	مرحله آزمون معادلات	۰/۲۴۱	۰/۸۹۹	۰/۷۲۲
	مرحله انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۳۷۸	۰/۲۸۲	۰/۰۰۰
	مرحله انتشار گزارش حساب‌رسانی	۰/۱۰۷	۰/۲۲۱	۰/۱۲۹
خلاقیت	مرحله برنامه‌ریزی حساب‌رسانی	۰/۰۶۸	۰/۴۶۱	۰/۳۲۷
	مرحله آزمون معادلات	۰/۰۶۹	۰/۸۷۹	۰/۵۷۶
	مرحله انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۰۸۰	۰/۸۰۵	۰/۸۰۰
	مرحله انتشار گزارش حساب‌رسانی	۰/۲۲۰	۰/۴۵۲	۰/۵۷۳
تابناکی در توضیح روابط تصمیم‌گیری	مرحله برنامه‌ریزی حساب‌رسانی	۰/۲۸۶	۰/۱۰۹	۰/۸۵۹
	مرحله آزمون معادلات	۰/۰۲۲	۰/۹۲۶	۰/۰۰۴
	مرحله انجام آزمون‌های جزئیات مانده‌ها	۰/۰۲۴	۰/۹۱۶	۰/۰۰۰
	مرحله انتشار گزارش حساب‌رسانی	۰/۱۸۹	۰/۵۵۶	۰/۴۹۵

داده‌های جدول ۸ نشان می‌دهد که هر سه معیار رتبه شغلی، تعداد سال‌های تجربه و میزان تحصیلات، با برخی از ویژگی‌های روان‌شناختی در سطح خطای ۵ درصد رابطه معناداری دارد و شواهدی برای تأیید فرضیه‌های سوم، چهارم و پنجم ارائه می‌دهد. اما بیشترین تعداد ویژگی‌های روان‌شناختی معنادار در مراحل مختلف، مربوط به تجربه حسابرسی است؛ به این معنا که از بین سه معیار رتبه شغلی، میزان تجربه و میزان تحصیلات، میزان تجربه شاخص مناسب‌تری برای شناسایی خبرگان حسابرسی ایران است. بیشترین میزان ضریب همبستگی در معیار میزان تجربه مقدار $0/۸۹۰-$ به دست آمد که در سطح ۵ درصد معنادار است، این میزان نشان می‌دهد بین میزان تجربه در حسابرسی و اهمیت متغیر تمایز بین اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط در مرحله سوم حسابرسی، رابطه منفی وجود دارد. این وضعیت احتمالاً بیانگر آن است که حسابرسان مجرب نسبت به حسابرسان کم‌تجربه‌تر، به اهمیت تمایز بین اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط توجه کمتری دارند؛ زیرا حسابرسان با تجربه طی تجارب حسابرسی خود به مهارت‌های بیشتری در این زمینه دست می‌یابند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف این پژوهش، آزمون اهمیت مهارت‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت فرایند حسابرسی است. یافته‌ها نشان داد هر یک از چهارده ویژگی در هر چهار مرحله حسابرسی از درجه اهمیت متفاوتی برخوردار است. از یک سو، با اهمیت بودن همه ویژگی‌های خبرگان شانتیو در مراحل مختلف حسابرسی، می‌تواند به این دلیل باشد که ویژگی‌های پیشنهادی شانتیو برای تصمیم‌گیرندگان خبره، مختص به زمینه خاصی نیست و به تصمیم‌گیری در حالت کلی مربوط است، بنابراین قضاوت خبرگان حسابرسی نیز از این قاعده مستثنا نیست. این نتیجه، مشابه با یافته‌های پالما، لویس و تونی (۲۰۰۶) است.

از سوی دیگر، با توجه به نتایج فرضیه دوم که بیانگر متفاوت بودن اهمیت نسبی ویژگی‌ها در هر یک از مراحل حسابرسی است، می‌توان استدلال کرد که نوع قضاوت‌های انجام‌شده در هر یک از مراحل حسابرسی، متفاوت است؛ به طوری که در هر یک از آنها ممکن است نقش ویژگی یا ویژگی‌های خاصی پررنگ‌تر باشد. در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی، به‌گزینی و مسئولیت‌پذیری اهمیت بیشتری دارند؛ زیرا حسابرسان با تمایز بین مسائل می‌توانند از عهده انجام آنها برآیند و با مسئولیت‌پذیری زیادشان به تصمیمات اتخاذشده در مرحله برنامه‌ریزی پای‌بند باشند؛ ضمن اینکه می‌توانند مسئولیت‌پذیری را به سایر افراد درگیر در کار حسابرسی انتقال دهند و آنها به این کار تشویق کنند. به نظر می‌رسد که مهم‌تر بودن ویژگی‌های سازگاری

و تمایز بین اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط در مرحله دوم که حسابرس به گردآوری شواهد برای آزمون معاملات می‌پردازد، می‌تواند به این دلایل باشد که سازگاری سبب گردآوری آسان‌تر شواهد می‌شود، همچنین تمایز بین اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط، به شناسایی شواهد مرتبط سرعت می‌بخشد. در مرحله سوم که گردآوری شواهد اضافی برای بررسی‌های تحلیلی و آزمون جزئیات معاملات است، ویژگی ادراکی / توجه بالای خبرگان می‌تواند منجر به استخراج اطلاعاتی شود که افراد عادی امکان استخراج آنها را ندارند. درنهایت، در مرحله آخر، یعنی تلخیص سه مرحله اول و تهیه گزارش حسابرسی، ویژگی خودکاری نسبت به بقیه ویژگی‌ها حاکی از خودکاری بیشتر خبرگان در تهیه گزارش است.

همچنین نتایج حاکی از معناداری رابطه بین تجربه حسابرسی با اغلب ویژگی‌های روان‌شناختی خبرگان بود. بر این اساس تجربه حسابرس با میزان دانش رابطه معناداری دارد. این یافته می‌تواند ناشی از این باشد که تجربه در یک زمینه، به دانش ساختاریافته منجر می‌شود. این تجربه مرتبط با ساختار دانش، تأثیر مهمی بر کیفیت حل مسائل دارد. این یافته با یافته‌های عبدالحمیدی و شانتیو (۱۹۹۲)، شلتون (۱۹۹۹)، خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۶) و سیرانی، خواجوی و نوشادی (۱۳۸۸) همسو است.

ویژگی‌های مسئولیت‌پذیری، مهارت‌های ارتباطی و خلاقیت نیز رابطه معناداری با تجربه داشتند. به نظر می‌رسد که با افزایش تجربه، به دلیل رویارویی با شرایط مختلف و آگاهی از پیامدهای ناشی از مسئولیت‌ناپذیری، این ویژگی در مجرب‌ها قوی‌تر می‌شود. مهارت‌های ارتباطی در طبقه ویژگی‌های ذاتی و غیر اکتسابی قرار می‌گیرد، اما بارور شدن آنها با تکرار و تجربه امکان‌پذیر است، بنابراین وجود رابطه معنادار بین این دو درک می‌شود. درنهایت، میزان تجربه با فعالیت‌ها و ایده‌های کسب‌شده ارتباط مستقیم دارد. خلاقیت نیز به معنای نوآوری، ایجاد و آفرینندگی است و با توانایی شخص در بیان ایده‌ها، نظریه‌ها، بینش‌ها یا خلق اشیای جدید و بازسازی مجدد در علوم و سایر زمینه‌ها نمایان می‌شود، پس این دو نیز با هم ارتباط دارند. این نتایج منطبق بر یافته‌های عبدالحمیدی و شانتیو (۱۹۹۲) است. معنادار بودن رابطه آگاهی از تمایز بین اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط با تجربه حسابرس نیز ناشی از این است که تجربه رقیق‌شدگی اطلاعات را کم می‌کند. این نتیجه با یافته شلتون (۱۹۹۹) مشابه است.

بر اساس یافته‌های این پژوهش، پیشنهادهای زیر مطرح می‌شود:

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

۲. 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.

پژوهش حاضر نخستین پژوهشی است که در ایران به بررسی تأثیر ویژگی‌های روان‌شناختی در قضاوت حسابرسان پرداخته است. بر این اساس، برای پوشش جنبه‌های مختلف این موضوع، پیشنهاد‌های بسیاری برای پژوهش‌های آتی می‌توان طرح کرد که به دو مورد از آنها به شرح زیر بسنده شده است:

۱. حسابرسان سازمان حسابرسی، جامعه آماری این پژوهش بودند. پیشنهاد می‌شود پژوهش مشابهی با در نظر گرفتن حسابرسان بخش خصوصی صورت پذیرد.
۲. پیشنهاد می‌شود پژوهش حاضر با در نظر گرفتن تفکیک جنسیتی انجام شود. از این راه ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان، با توجه به متغیر جنسیت بررسی می‌شود.

References

- Abdolmohammadi, M. J. (1999). A comprehensive taxonomy of audit task structure, professional rank and decision aids for behavioral research. *Behavioral Research in Accounting*, (11): 51-92.
- Abdolmohammadi, M. J. & Shanteau, J. (1992). *Personal Attributes of Expert Auditors*, *Organizational behavior and Human Decision Processes*, 53 (2): 158-172.
- Anderson, J. (1982). Acquisition of cognitive skill, *Psychological Review*, 89 (4): 369-406.
- Arens, A., Best, P. & Shailer, G. (2005). *Auditing and Assurance Services in Australia: An Integrated Approach*. 6th ed, Pearson Prentice-Hall: Australia.
- Bédard, J. & Chi, M. T. H. (1993). Expertise in auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 12 (Supplement): 21-45.
- Bédard, J. (1989). Expertise in auditing: Myth or reality? *Accounting, Organizations and Society*, 14 (1-2): 113-131.
- Bonner, S. E. & Lewis, B. L. (1990). Determinants of auditor expertise, *Journal of Accounting Research*, 28: 1-20.
- Davis, J. S. & Solomon, I. (1989). Expertise and experience in behavioral accounting research. *Journal of Accounting Literature*, 8: 150-164.

- Dino, G. A. & Shanteau, J. (1984). What skills do managers consider important for effective decision making? Paper presented at *the Psychonomic Society meeting*, San Antonio, in Shanteau, J. (1988). Psychological characteristics and strategies of expert decision makers, *Acta Psychologica*, 68 (1-3): 203-215.
- Dino, G. A., Shanteau, J., Binkley, M. & Spenser, A. (1984). The detrimental effects of environmental stress on creativity. *Technical Report*, 84-2 (Kansas State University), in Shanteau, J. (1988). Psychological characteristics and strategies of expert decision makers', *Acta Psychologica*, 68 (1-3): 203-215.
- Ettenson, R. T. (1984). *A schematic approach to the examination of the search for and use of information in expert decision making*. Unpublished doctoral dissertation, Kansas State University.
- Gaumnitz, B., Nunamaker, T., Surdick, J. & Thomas, M. (1982). Auditor consensus in internal control evaluation and audit program planning, *Journal of Accounting Research*, 20 (2): 745-755.
- Gibbins, M. (1984). Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting *Journal of Accounting Research*, 22 (1): 103-125.
- Hasas Yeganeh, Y. & Maghsodi, O. (2010). The impact of Code Professional Conduct and experience on audit judgment quality, *Quarterly journal of Certified Public Accountant*, 9: 49-57. (in Persian)
- Hasas Yeganeh, Y. & Rahimian, N. (2007). Decisions Justification in audit planning, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, (14) 1: 37-61. (in Persian).
- Hassas Yeganeh, Y. & Azinfar, K. (2010). Relationship between Audit Quality and Auditor Size, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 17(61): 85-98. (in Persian).
- Hassas Yeganeh, Y. & Kazempour, E. (2013). Relation between auditors expertise and ethical sensitivity and moral judgment, *Quarterly empirical research in accounting*, 3 (2): 53-70. (in Persian)
- Jacoby, J., Troutman, T., Kuss, A. & Mazursky, D. (1986). Experience and expertise in complex decision making, *Advances in Consumer Research*, 13 (1): 469-472.
- Kent, P., Munro, L., Ambling, T. (2006). Psychological Characteristics Contributing to Expertise in Audit Judgment, *International Journal of Auditing*, 10 (2): 125-141.
- Khosh-Tinat, M. & Bostanian, J. (2007). Professional judgment in auditing, *Quarterly Journal of Accounting study*, (18): 25-58. (in Persian)
- Lee, Y., Stettler, A. & Antonakis, J. (2011). Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. *Personality and Individual Differences*, 50 (7): 1110-1115.

- Libby, R. (1989). Experimental research and the distinctive features of accounting settings, Symposium on Auditing Research, University of Illinois, in Bédard, J. (1989). Expertise in auditing: Myth or reality? *Accounting, organizations and Society*, 14 (1-2): 113–131.
- Mojtahedzadeh, V. & Aghaei, P. (2004). Factors affecting the quality of the independent audit of independent auditors and users perspective, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 11(4):53-76. (in Persian)
- Peecher, 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.
- Phelps, R. (1977). *Expert livestock judgment: A descriptive analysis of the development of expertise*. Doctoral dissertation, Kansas State University.
- Sayrani, M., Khajavi, SH. & Noshadi, M. (2009), An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 16(2): 35-50. (in Persian)
- 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.
- Shanteau, J. (1978). When does a response error become a judgment bias? *Journal of Experimental Psychology: Human Learning and Memory*, 4(6): 579-581.
- 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.
- Shanteau, J. (1989). Cognitive heuristics and biases in behavioral auditing: Review, comments and observations, *Accounting, Organizations and Society*, 14 (1-2): 165-177.
- Shanteau, J. (1992). Competence in experts: The role of task characteristics, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 53(2): 252–266.
- Shanteau, J., Grier, M., Johnson, J. & Berner, E. (1981). Improving decision making skills of nurses, in ORSA-TIMS Proceedings (Houston) in Shanteau, J. (1988). Psychological characteristics and strategies of expert decision makers', *Acta Psychologica*, 68(1-3): 203-215.
- Shelton, S.W. (1999). The Effect of Experience on the use of irrelevant Evidence in auditor Judgment. *The Accounting Review*, 74 (2): 217-224.
- Trotman, K. T. & Wright, A. (2000). Order effects and regency: where do we go from here? *Accounting and Finance*, 40 (2): 169-182.
- 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.