



تردید حرفه ای، ابعاد خلاقیت فردی و قضاوت حسابرسان

محسن صفاجو^۱
زهرا پورزمانی^۲✉

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۱۹

چکیده

خلاقیت فردی و سبک تفکر افراد عاملی مهم در پردازش اطلاعات است. تردید حرفه ای نیز عامل تعدیل کننده رابطه بین خلاقیت فردی و پردازش اطلاعات محسوب می شود. نتایج مطالعات بیانگر آنست که استفاده مناسب از تردید حرفه ای به کیفیت بالا در فرایند تصمیم گیری و قضاوت و اظهار نظر صحیح منجر می شود. بنابراین می توان تردید حرفه ای و ابعاد خلاقیت را به عنوان عاملی اثرگذار بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان فرض نمود. در این راستا هدف این پژوهش تعیین تاثیر تردید حرفه ای بر ابعاد خلاقیت (سیالی، انعطاف پذیری، ابتکار و بسط جزئیات) و قضاوت حسابرسان می باشد. این پژوهش از حیث هدف کاربردی است و از حیث روش، پیمایشی است که با استفاده از تحلیل آماری معادلات ساختاری انجام می شود. داده های مورد نیاز با استفاده از پرسشنامه تکمیل شده به وسیله ۲۹۷ نفر از حسابداران رسمی و مدیران حرفه ای در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران جمع آوری و تجزیه و تحلیل شده است. همچنین، برای گردآوری داده ها از ابزار پرسشنامه های استاندارد هارت (۲۰۱۳) و تورنس (۱۹۷۹) استفاده شده است. یافته ها حاکی از آنست که تردید حرفه ای بر ابعاد خلاقیت (سیالی، انعطاف پذیری، ابتکار و بسط جزئیات) و نیز ابعاد آن، بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج این تحقیق می تواند موجب بسط مبانی نظری خلاقیت در کسب و کار حسابرسان و بررسی رابطه آن با تردید حرفه ای و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان شود.

واژه های کلیدی: تردید حرفه ای، قضاوت، خلاقیت فردی حسابرس.

۱ - گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران Mohsen.safajoo53@gmail.com

۲ - گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) Zahra.poorzamani@yahoo.com



۱- مقدمه

افزایش به کارگیری تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان مسأله‌ی بسیار مهمی است که در حال حاضر حرفه‌ی حسابداری در سطح جهان توجه بسیار زیادی به آن دارد. حوزه‌های گسترده‌ای از جمله اتحادیه اروپا^۱ (۲۰۱۰)، هیأت رویه‌های حسابرسی^۲ (۲۰۱۱، ۲۰۱۰)، سازمان تدوین‌کننده مقررات خدمات مالی و شورای گزارشگری مالی^۳ (۲۰۱۰)، انجمن حسابداران خبره آمریکا^۴ (۲۰۱۰) و به تازگی هیأت استانداردهای حسابرسی و اعتباردهی^۵ (۲۰۱۱) بارها به این موضوع تأکید ورزیده‌اند. به عنوان نمونه، انجمن حسابداران خبره آمریکا در پاسخ به پیش‌نویس لایحه‌ی کمیسیون آمریکا که در آن تردید حرفه‌ای به عنوان مهارتی اساسی محسوب می‌شود، تأکید می‌کند. از این رو، اجزای رفتاری موجود در تردید حرفه‌ای مانند آن بخش از رفتار حسابرسان که تحت تأثیر جانب‌داری‌ها و الگوهای فردی قرار می‌گیرد، بررسی شود. به تازگی، رئیس هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام نیز تأکید کرده است، اساس حسابرسی بخش عمومی «استقلال»^۶ و «تردید حرفه‌ای»^۷ است (دتی،^۸ ۲۰۱۱).

همانطور که گفته شد، تردید حرفه‌ای همواره در استانداردهای حسابرسی و همچنین در دستورالعمل‌های اجرایی حسابرسی در کانون توجه قرار گرفته است (هیئت نظارت عمومی^۹، ۲۰۰۸، فدراسیون بین‌المللی حسابداری^{۱۰}، ۲۰۱۲؛ سازمان حسابرسی، ۱۳۹۴). قضاوت حرفه‌ای از جمله ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسان مستقل به شمار می‌رود که بر تمامی جنبه‌های حسابرسی، از جمله برنامه‌ریزی، تعیین سطح اهمیت، کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و در نهایت، اظهارنظر حرفه‌ای حسابرسان مستقل مؤثر است و بر گروه‌های وسیعی از ذی‌نفعان شامل مدیران، سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران تأثیر می‌گذارد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌دهی^{۱۱} (۲۰۱۸)، قضاوت حرفه‌ای را «به کارگیری آموخته‌ها، تجربه‌ها و دانش به دست آمده درباره استانداردهای حسابرسی و حسابداری و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، برای اتخاذ تصمیم‌های مناسب با توجه به شرایط کار حسابرسی» تعریف کرده است. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی^{۱۲} (ISA200) و استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرسان را ملزم می‌کند که در به کارگیری استانداردها، نهایت قضاوت حرفه‌ای خود را اعمال کنند؛ بطوری که این قضاوت، مستدل و دفاع‌پذیر باشد. استانداردهای مذکور دربرگیرنده

¹ - European Union

² - The Auditing Practices Board

³ - The Financial Services Authority and the Financial Reporting Council

⁴ - The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

⁵ - The International Auditing and Assurance Standards Board

⁶ - Independence

⁷ - Professional skepticism

⁸ - Doty

⁹ - Public Oversight Board (POB)

¹⁰ - International Federation Of Accountants (IFAC)

¹¹ - IAASB

¹² - ISA

اهداف، الزامات، نحوه اجرا و سایر توضیحات کاربردی هستند که برای پشتیبانی حسابرس در کسب اطمینان معقول طراحی شده‌اند.

در مجموع اهمیت بسیار تردید حرفه ای، شفاف نبودن تعریف آن و نیاز به رهنمودهای بیشتر در این خصوص، نشان دهنده ضرورت اجرای پژوهش‌های بیشتر در این حوزه است تا مفهوم تردید حرفه ای عمیق تر تشریح شود. تردید حرفه ای، موضوعی رفتاری است و از دیدگاه تئوری به تبیین چیزی می پردازد که در اصول بنیادی حسابرسی و اطمینان بخشی، اصل زیر بنایی شناخته می شود و از دیدگاه فرهنگ و عوامل انگیزشی که از جامعه شناسی و روانشناسی سرچشمه می گیرد، آن را ریشه یابی می کند (حسینی و دیگران، ۱۳۹۴).

در بررسی‌های روانشناسی مشخص شده که خلاقیت فردی و سبک تفکر در افراد متفاوت است (گریفیث^۱ و همکاران ۲۰۱۵). تردید حرفه ای نیز عامل تعدیل کننده رابطه بین خلاقیت فردی و پردازش اطلاعات محسوب می شود. از سوی دیگر استفاده مناسب از تردید حرفه ای مناسب به کیفیت بالا در فرایند تصمیم گیری و قضاوت و اظهارنظر صحیح منجر می شود، بنابراین خلاقیت فردی و سبک تفکر به خودی خود یک توانایی نیست بلکه به چگونگی استفاده از توانایی‌ها اشاره دارد (مالیک^۲ و دیگران، ۲۰۱۹). از این رو هدف این پژوهش آزمودن تاثیر تردید حرفه ای و خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان می باشد.

۲- چارچوب نظری تحقیق

یکی از مکاتبی که در سال‌های اخیر در حوزه روانشناسی و حسابرسی در کانون توجه قرار گرفته و تاثیرات ویژگی‌های شخصیتی در روانشناسی را بر حسابرسی مطرح می کند، مکتب تردید گرایی (شک گرایی) نام دارد. مکتب تردید گرایی یکی از مکاتب زیر مجموعه مکتب خردگرایی در روان شناسی است. با شناسایی مشخصه‌های اصلی تردید گرایی و مشخص شدن تاثیرات آن بر رفتار حسابرسان، توجه به ابعاد شخصیتی حسابرسان مستقل بیش از پیش ضرورت می یابد (بل و توماس، ۲۰۱۱؛ یعقوب نژاد و دیگران، ۱۳۹۱). با وجود اهمیت تردید حرفه‌ای، تعریف و اندازه‌گیری دقیق آن اغلب دشوار است. در بیان کلی می‌توان تردید حرفه‌ای را نگرشی ذهنی، برگرفته از ذهن پرسشگر و ارزیابی منتقدانه شواهد تعریف نمود (رجبعلی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۷۴). همچنین، می‌توان تردید حرفه‌ای را عدم اعتماد کامل و نوعی نگرش محافظه‌کارانه در قضاوت‌های حسابرسی (بوکارو^۳، ۲۰۱۹) و یا نوعی شک و تردید (نلسون ۲۰۰۹: ۴) قلمداد نمود. صرف نظر از

¹ - Griffith

² - Malik

³-Bucaro

تعریف تردید حرفه‌ای، بررسی ادبیات دانشگاهی نشان می‌دهد تردید حرفه‌ای شامل دو بعد بی‌طرفی ۱ و شک ۲ است. بعد بی‌طرفی به این موضوع اشاره دارد که حسابرسان نباید در نگرش خود جانب‌داری کنند؛ به این معنا که آنها نباید در جهت منفی (مشکوک بودن) یا مثبت (زودباوری) سوءگیری داشته باشند (کوچ، ۲۰۱۸: ۳). در مقابل شک و تردید نیز بر این موضوع تأکید دارد که حسابرس باید فرض را بر نادرستی و تخلف مدیریت قرار دهد؛ مگر اینکه خلاف آن ثابت شود (بل و همکاران، ۲۰۰۵: ۲۵) نکته‌ای که در استانداردهای حسابرسی مبهم است، این است که مشخص نیست، در وضعیت متفاوت ریسک، به کارگیری کدام یک از دو بعد تردید حرفه‌ای می‌تواند سودمندتر باشد.

قضاوت بطور عام و از نظر لغوی به معنای داوری کردن بین دو یا چند تن و دادرسی کردن است، و بطور خاص حکم کردن در مسأله‌ای (معین، ۱۳۷۶)، اظهار نظر معقول با اتخاذ تصمیم عاقلانه (آکسفورد، ۱۹۹۴) و در آخر فتوا (آریان‌پور کاشانی، ۱۳۸۱) است. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول و حکم دادن مستدل درباره مطلوبیت صورت‌های مالی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و تجربه مرتبط و ارزشمندی دارد و هم ویژگی‌های لازم برای اظهار نظرهای بی‌طرفانه را دارا است، قضاوت افراد، بسته به ماهیت و گستره رویه‌هایی که برای قضاوت استفاده می‌کنند، با یکدیگر متفاوت است. مقررات حرفه‌ای، قضاوت خوب حسابرسان را قضاوتی تعریف می‌کند که «عاری از هرگونه جانب‌داری، توجه یا ارتباطی با امور صاحب‌کار باشد» (مؤسسه حسابداران رسمی اونتاریو، ۲۰۰۶)، و حسابرسان را ملزم می‌نماید بی‌طرف بوده، و تردید حرفه‌ای یا ذهن کنجکاو و جستجوگر داشته باشند (بیانیه استاندارد حسابرسی (SAS) شماره ۱: استاندارد حسابرسی کانادا (CAS) ۲۰۰، قضاوت‌ها و تصمیمات در حوزه‌های حسابداری و حسابرسی متأثر از عوامل زیادی مانند متغیرهای کاری، محیطی و انسانی (مانند هویت) هستند (بونر، ۲۰۱۵: ۵۴).

طبق بررسی‌هایی که توسط محققین انجام شده تا به حال در بستر تحقیقات آمیخته و هویت‌های چندگانه در قضاوت حسابرسی در ایران و در سطح بین‌المللی تحقیقی صورت نگرفته است، لذا این تحقیق به عنوان اولین تحقیق در این حوزه محسوب می‌شود. در ادامه به برخی از مربوط‌ترین مطالعات انجام شده به صورت خلاصه اشاره می‌گردد.

نتایج تحقیق دلیا^۱ (۲۰۲۰) نشان داد که تردید حرفه‌ای در حسابرسی و عوامل روانی-حرفه‌ای بر قضاوت و بدبینی حرفه‌ای حسابرسان) موثر می‌باشند. نتایج تحقیق هارلی^۲ (۲۰۱۹) نشان داد که عدم اعتماد به نفس در انجام وظایف، اطمینان حسابرسان را نسبت به کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری کار حسابرسان کاهش می‌دهد. نتایج تحقیق نادلر و کادوس (۲۰۱۸) نشان داد که، تغییر استانداردها با رویکرد تغییر جوامع به

¹ - Neutrality

² - Presumptive Doubt

³ - Delia

⁴ - Hurley

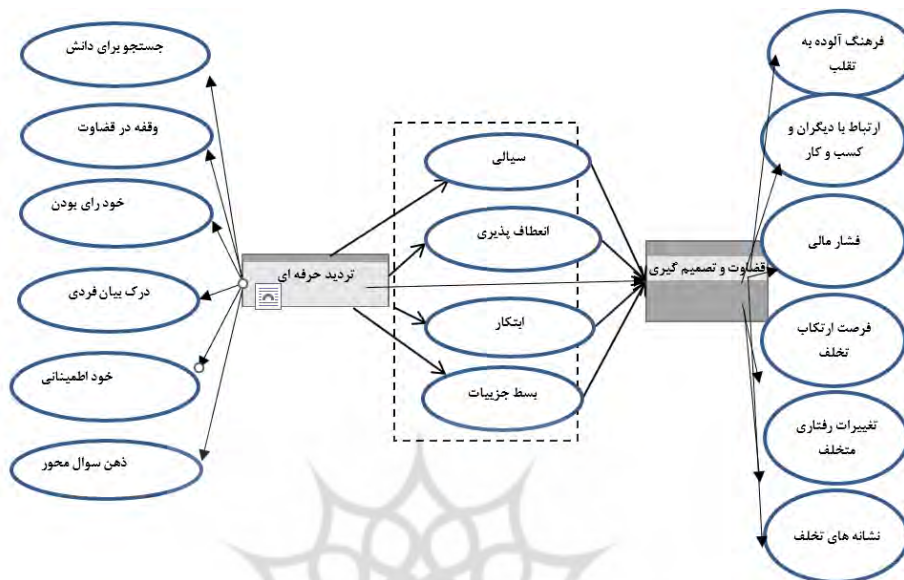
عنوان یک الزام برای ارتقای سطح کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی از طریق شناخت بیشتر معیارهای ایجاد تردید حرفه‌ای در حسابرسان، محسوب می‌شود. نتایج تحقیق جعفر و جانودین^۱ (۲۰۱۸) نشان داد که تجربه و رده حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای، رابطه مثبت و معناداری دارد؛ اما نوع جنسیت حسابرس، میزان دانش و تحصیلات دانشگاهی و اندازه شرکتی که حسابرسی شده، بر قضاوت حرفه‌ای بی‌تأثیر است. همچنین نتایج پژوهش بوکارو و همکاران (۲۰۱۹) نشان داد که چهار معیار اصلی تحت عنوان ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرس، ویژگی‌های تخصصی حسابرس، ویژگی‌های حمایتی شریک حسابرس و ویژگی‌های بازرگانی مؤسسات حسابرسی به عنوان عوامل مهم در تردید حرفه‌ای شناسایی شدند. از طرف دیگر، نتایج تحقیق گلاور^۲ (۲۰۱۸) نشان داد که تأثیر تردید حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

بختیاری و دیگران (۱۴۰۰) در تحقیقی عوامل موثر بر ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی را شناسایی کردند. ملکی و دیگران (۱۳۹۹) در تحقیقی تحت عنوان تدوین مدل کیفی تردید حرفه‌ای حسابرسان بیان کردند که تردید حرفه‌ای یکی از نکات مهم در کیفیت حسابرسی است. محرک‌ها و موانع اعمال تردید حرفه‌ای متعددی در فرایند حسابرسی وجود دارد. نتایج تحقیق سلمانی و دیگران (۱۳۹۹) نتیجه گرفتند که بعد حرفه‌ای و شغلی، بیشترین تأثیر را بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد. بعد فردی در جایگاه دوم قرار دارد و بعد محیطی نسبت به دو بعد دیگر کمترین تأثیر بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد. نتایج تحقیق حسینی و دیگران (۱۳۹۹) نشان داد که دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب، مؤثر است. نتایج تحقیق بیرجندی و دیگران (۱۳۹۸) حاکی از تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس می‌باشد. در پژوهش‌های دیگر نیز صفی‌پور افشار و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس انجام دادند.

با توجه به مبانی نظری، در این پژوهش متغیر وابسته، "قضاوت و تصمیم‌گیری" و متغیر مستقل "تردید حرفه‌ای" بودند. همچنین متغیرهای مربوط به ابعاد "خلاقیت فردی" بعنوان متغیرهای میانجی در نظر گرفته شدند. براساس اهداف پژوهش و با توجه به مبانی نظری مربوطه مدل مفهومی پژوهش به شکل نمودار زیر در نظر گرفته شد.

^۱- Abdul Halim, Jaffar, & Janudin

^۲-Glover



نمودار ۱- مدل مفهومی پژوهش

بنابراین، فرضیات بصورت زیر مطرح می شوند:

- فرضیه اصلی: تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.
- فرضیه فرعی ۱: تردید حرفه ای بر سیالی خلاقیت فردی تاثیر مثبت معناداری دارد.
- فرضیه فرعی ۲: تردید حرفه ای بر انعطاف پذیری خلاقیت فردی تاثیر مثبت معناداری دارد.
- فرضیه فرعی ۳: تردید حرفه ای بر ابتکار خلاقیت فردی تاثیر مثبت معناداری دارد.
- فرضیه فرعی ۴: تردید حرفه ای بر بسط جزئیات خلاقیت فردی تاثیر مثبت معناداری دارد.
- فرضیه فرعی ۵: سیالی خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم گیری تاثیر مثبت معناداری دارد.
- فرضیه فرعی ۶: انعطاف پذیری خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم گیری تاثیر مثبت معناداری دارد.
- فرضیه فرعی ۷: ابتکار خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم گیری تاثیر مثبت معناداری دارد.
- فرضیه فرعی ۸: بسط جزئیات خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم گیری تاثیر مثبت معناداری دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

روش مورد استفاده در این پژوهش از نوع میدانی است. پژوهش حاضر، بر اساس هدف یک پژوهش کاربردی است زیرا درصدد بررسی تاثیر تردید حرفه ای بر خلاقیت فردی و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان است.

از سوی دیگر با توجه به اینکه در این پژوهش از روش‌های مطالعه کتابخانه‌ای و نیز روش‌های میدانی نظیر مطالعه مقالات، مصاحبه و پرسشنامه استفاده شده است، می‌توان بیان کرد که پژوهش حاضر بر اساس روش گردآوری داده‌ها یک پژوهش پیمایشی-مقطعی است. جامعه آماری در این مطالعه، شامل حسابداران رسمی شاغل و مدیران حرفه ای شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. که کل تعداد جامعه آماری ۱۳۰۰ نفر می‌باشند. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۲۹۷ نفر تعیین شد و نمونه‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای متناسب انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. بدین منظور در حدود ۳۲۰ پرسشنامه توزیع شده و سپس ۲۹۷ پرسشنامه مورد تحلیل قرار گرفتند. در این پژوهش به منظور تعیین ضریب قابلیت اعتماد از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. مقدار پایایی ترکیبی و پایایی هر یک از مؤلفه‌های تحقیق محاسبه شد که نتایج حاکی از پایایی ابزار سنجش دارد. همچنین روایی واگرا و همگرایی پرسشنامه نیز بدست آمده که نتایج حاکی از روایی مناسب پرسشنامه می‌باشد. برای اندازه‌گیری تردید حرفه ای از پرسش نامه هارت (۲۰۱۳) استفاده شده که بر مبنای ابعاد ۶ گانه زیر است:

جدول ۱- ابعاد متغیرهای موجود در پرسشنامه تردید حرفه ای

متغیر	ابعاد	اختصار	خلاصه تعریف عملیاتی
تردید حرفه‌ای (SKP)	ذهن پرسشگر	QM	ذهن پرسشگر یعنی توانایی ذهن در پرسش مستمر صحت مساله در طی عملیات حسابرسی
	وقفه در قضاوت	SJ	در خصوص یک مورد مشکوک شکل‌گیری قضاوت‌ها به کندی صورت می‌گیرد.
	جستجوی دانش	SK	حسابرس یک ذهن کنجکاوانه همراه با علاقه برای جستجوی شواهد داشته باشد.
	درک میان فردی	IU	حسابرس باید به درک نگرش‌ها، مقاصد و رفتارهای انسانی اشتیاق داشته باشد.
	اعتماد به نفس	SC	اعتماد به نفس یعنی اینکه به لحاظ حرفه ای به آن درجه از اطمینان برسیم که بتوانیم ادعا کنیم که قضاوت مان بر اساس شواهدی است که گردآوری شده است.
	خود رای بودن	SD	خود رای بودن یعنی حسابرس شجاعانه برای ارزیابی، ارائه و ثبات اظهارنظرهای حسابرسی تصمیم می‌گیرد.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

برای اندازه‌گیری خلاقیت فردی (سیالی، انعطاف پذیری، ابتکار و بسط جزئیات) از پرسشنامه ارزش‌های تصویری (PVQ) تورنس (۱۹۷۹) استفاده شده است.

جدول ۲- ابعاد متغیرهای موجود در پرسشنامه ابعاد خلاقیت

متغیر	ابعاد	اختصار	خلاصه تعریف عملیاتی
خلاقیت (PRC)	سیالی	FLD	توانایی برقراری رابطه معنی دار بین فکر، اندیشه و بیان که افراد را قادر می‌سازد راه‌حل‌های متعددی در حل مساله ارائه دهند.
	انعطاف پذیری	FLB	توانایی تفکر به راه‌های مختلف برای حل یک مساله جدید است.
	ابتکار	INV	توانایی تفکر به شیوه غیرمتداول و خلاف عادت رایج است.
	بسط جزئیات	DEX	توانایی توجه به جزئیات در حین انجام یک فعالیت است.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

این مطالعه در بخش اول، براساس مطالعات کتابخانه‌ای، مقالات و مصاحبه‌های تخصصی به شناسایی تاثیر خلاقیت فردی بر رابطه تردید حرفه ای و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مبادرت ورزیده خواهد شد. پس از آن به اعتبارسنجی مدل با استفاده از نرم افزار SPSS و PLS پرداخته خواهد شد.

۴. یافته‌ها

۴-۱- یافته‌های توصیفی

به منظور شناخت بهتر جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری لازم است این داده‌ها توصیف شوند. جنسیت: مشخص می‌شود که اکثر افراد نمونه دارای جنسیت مرد (۲۶۵ نفر) می‌باشند، که ۸۹٪ نمونه می‌باشد.

سن: تعداد ۷ نفر از ۲۰ تا ۳۰ سال، تعداد ۱۲۸ نفر از ۳۱ تا ۴۰ سال، ۱۱۳ نفر از ۴۱ تا ۵۰ سال و ۴۹ نفر از ۵۰ سال به بالا می‌باشند. که مشخص می‌شود که افراد نمونه که دارای سن ۳۱ تا ۴۰ سال هستند، بیشترین فراوانی (۱۲۸ نفر) را دارند.

سطح تحصیلات: تعداد ۱۲ نفر کمتر از کارشناسی، تعداد ۸۶ نفر کارشناسی، ۱۴۰ نفر کارشناسی ارشد و ۵۹ نفر دکتری می‌باشند. بنابراین مشخص می‌شود که افراد نمونه که سطح تحصیلات فوق لیسانس هستند، بیشترین فراوانی (۱۴۰ نفر) را دارند.

سابقه کاری: تعداد ۲۱ نفر دارای سابقه کمتر از ۵ سال، ۱۰۸ نفر بین ۵ تا ۱۰ سال، ۱۲۹ نفر بین ۱۰ تا ۱۵ سال و ۳۹ نفر بیشتر از ۱۵ سال می‌باشند. بنابراین مشخص می‌شود که افراد نمونه که دارای سابقه ۱۰ تا ۱۵ سال هستند، بیشترین فراوانی (۱۲۹ نفر) را دارند.

۲-۴- تحلیل عاملی اکتشافی برای ابعاد خلاقیت

جهت بررسی و پاسخ گویی به این سؤال پژوهش از پرسشنامه‌ی خلاقیت فردی تورنس به عنوان ابزار گردآوری داده‌ها استفاده شد. این پرسش‌نامه در چهار بعد (سیالی، انعطاف پذیری، ابتکار و بسط جزئیات) با ۱۶ سؤال تدوین شد. و پرسش‌نامه نهایی خلاقیت فردی با ۱۶ سؤال از طریق تحلیل عاملی اکتشافی برای کشف شاخص‌ها و مؤلفه‌ها و رتبه بندی آن‌ها مورد استفاده قرار گرفت. با توجه به عدد KMO (بزرگتر از ۰.۷) و عدد معناداری آزمون بارتلت ($sig < 0.05$) می‌توان گفت که داده‌ها برای اجرای تحلیل عاملی مناسب است و از شرایط مورد نیاز برخوردار است.

جدول ۳- آزمون KMO و بارتلت

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		۰.۷۲۷
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	۳۱۹۶.۵۲۰
	df	۱۲۰
	Sig.	۰.۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۴- نتایج آزمون تحلیل عاملی اکتشافی و تعیین میزان بار عاملی برای هر مؤلفه

ابعاد خلاقیت	مخفف لاتین	شماره سوالات	نسبت اشتراک	بار عاملی اول	بار عاملی دوم	بار عاملی سوم	بار عاملی چهارم
سیالی	FLD1	۱	.762	.177	-.421	.091	.591
	FLD2	۲	.813	.145	-.441	-.020	.567
	FLD3	۳	.705	.126	-.392	.051	.521
	FLD4	۴	.596	.168	-.381	.101	.666
انعطاف پذیری	FLB1	۵	.673	.108	-.158	.571	-.255
	FLB2	۶	.671	.128	-.061	.572	-.250
	FLB3	۷	.702	.270	.087	.740	-.272
	FLB4	۸	.597	.243	.049	.694	-.234
ابتکار	INV1	۹	.901	.177	.723	-.071	.200
	INV2	۱۰	.631	.380	.676	-.036	.167
	INV3	۱۱	.682	.151	.668	.109	.144
	INV4	۱۲	.897	.177	.722	-.065	.195
بسط جزئیات	DEX1	۱۳	.724	.644	-.146	-.453	-.287

ابعاد خلاقیت	مخفف لاتین	شماره سوالات	نسبت اشتراک	بار عاملی اول	بار عاملی دوم	بار عاملی سوم	بار عاملی چهارم
	DEX2	۱۴	.813	.736	-.221	-.376	-.284
	DEX3	۱۵	.766	.710	-.270	-.325	-.289
	DEX4	۱۶	.863	.677	-.173	-.460	-.405

منبع: یافته‌های پژوهشگر

براساس نتایج حاصل از جدول ۴ مشخص شد که خلاقیت فردی دارای چهار بعد (سیالی، انعطاف پذیری، ابتکار، بسط جزئیات) که شامل سؤال‌های ۱ تا ۱۶ است، بیش‌ترین بار عاملی ۰.۹۰۱ مربوط به سؤال ۹ و کم‌ترین بار عاملی ۰.۵۹۶ مربوط به سؤال ۴ می‌باشد.

بار عاملی اول مربوط به بعد (بسط جزئیات) است که شامل سؤال‌های ۱۳ تا ۱۶ می‌باشد، در این مؤلفه بیش‌ترین بار عاملی ۰.۷۳۶ به سؤال ۱۴ و کم‌ترین بار عاملی ۰.۶۷۷ به سؤال ۱۶ مربوط می‌شود. بار عاملی دوم مربوط به بعد (ابتکار) است که شامل سؤال‌های ۹ تا ۱۲ می‌باشد، در این مؤلفه بیش‌ترین بار عاملی ۰.۷۲۳ به سؤال ۹ و کم‌ترین بار عاملی ۰.۶۶۸ به سؤال ۱۱ مربوط می‌شود. بار عاملی سوم مربوط به بعد (انعطاف پذیری) است که شامل سؤال‌های ۵ تا ۸ می‌باشد، در این مؤلفه بیش‌ترین بار عاملی ۰.۷۴۰ به سؤال ۷ و کم‌ترین بار عاملی ۰.۵۷۱ به سؤال ۵ مربوط می‌شود. بار عاملی چهارم مربوط به بعد (سیالی) است که شامل سؤال‌های ۱ تا ۶ می‌باشد، بیش‌ترین بار عاملی ۰.۶۶۶ به سؤال ۴ و کم‌ترین بار عاملی ۰.۵۲۱ به سؤال ۳ مربوط می‌شود.

۴-۳-مدل ساختاری برای فرضیه‌های اصلی تحقیق

جهت بررسی برازش مدل، از برازش مدل اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل استفاده می‌کنیم. به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، به بررسی ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی^۱ می‌پردازیم. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰.۴ می‌باشد. در جدول زیر تمامی اعداد ضرایب بارهای عاملی سؤالات از ۰.۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد.

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در PLS، بعد از سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد. معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا^۲ است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد. که نتایج آن در جدول ۶ آمده است.

¹ -Composite Reliability

² -Convergent Validity

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰.۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود. با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE^1 ، ۰.۵ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرایی پژوهش تأیید می‌شود.

جهت سنجش روایی واگرا از معیار $HTMT^2$ استفاده شده است. اگر مقدار $HTMT$ کمتر از ۰.۹۰ باشد، روایی واگرا وجود دارد. (هنسلر^۳ و دیگران، ۲۰۱۵)

جدول ۵. ضرایب بارهای عاملی

SKP	INV	FLD	FLB	DEX	AJD	
تردید حرفه ای	ابتکار	سیالی	انعطاف پذیری	بسط جزئیات	قضاوت و تصمیم گیری	
					۰.۷۱۷	CF
					۰.۷۸۷	COB
					۰.۷۶۰	FP
					۰.۵۰۴	OCV
					۰.۵۸۷	SV
					۰.۵۷۷	VBC
				۰.۶۵۰		DEX1
				۰.۶۳۳		DEX2
				۰.۷۰۷		DEX3
				۰.۶۷۵		DEX4
			۰.۶۰۶			FLB1
			۰.۶۲۷			FLB2
			۰.۵۴۴			FLB3
			۰.۷۱۶			FLB4
		۰.۶۸۳				FLD1
		۰.۶۵۰				FLD2
		۰.۶۴۶				FLD3
		۰.۶۷۸				FLD4
	۰.۵۹۹					INV1
	۰.۶۸۸					INV2
	۰.۵۶۱					INV3
	۰.۶۵۱					INV4

¹ - Average Variance Extracted

² -Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT)

³ -Henseler

۰. ۷۹۵						IU
۰. ۵۹۳						QM
۰. ۷۶۲						SC
۰. ۴۶۹						SD
۰. ۷۵۷						SK
۰. ۶۶۰						ST

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۶. نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	نشان	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
قضاوت	AJD	۰.۷۳۸	۰.۸۲۲	۰.۶۴۱
بسط جزئیات	DEX	۰.۷۰۱	۰.۷۶۲	۰.۶۴۵
انعطاف پذیری	FLB	۰.۷۸۹	۰.۷۱۹	۰.۵۹۲
سیالی	FLD	۰.۷۹۳	۰.۷۶۰	۰.۶۴۱
ابتکار	INV	۰.۷۸۸	۰.۷۲۰	۰.۵۹۳
تردید حرفه ای	SKP	۰.۷۶۳	۰.۸۳۶	۰.۶۶۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷- بررسی روایی واگرا از طریق معیار HTMT

معیار HTMT	AJD	DEX	FLB	FLD	INV	SKP
قضاوت و تصمیم گیری	AJD					
بسط جزئیات	DEX	۰.۷۲۵				
انعطاف پذیری	FLB	۰.۶۶۴	۰.۴۸۰			
سیالی	FLD	۰.۵۰۲	۰.۵۲۴	۰.۴۷۷		
ابتکار	INV	۰.۴۰۱	۰.۵۲۲	۰.۵۰۳	۰.۳۸۵	
تردید حرفه ای	SKP	۰.۶۱۵	۰.۶۰۴	۰.۴۶۵	۰.۴۱۰	۰.۴۷۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به شکل شماره ۲ و ۳، فرضیه‌های تحقیق چون ضرایب t بیشتر از ۱.۹۶ بدست آمده‌اند، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آنها تأیید می‌شود.

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. و سه مقدار ۰.۱۹، ۰.۳۳ و ۰.۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R^2 در نظر گرفته می‌شود. مطابق با شکل ۳، مقدار R^2 برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید ساخت. برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده می‌شود که سه مقدار ۰.۰۱، ۰.۲۵ و ۰.۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\overline{communalities} \times R^2}$$

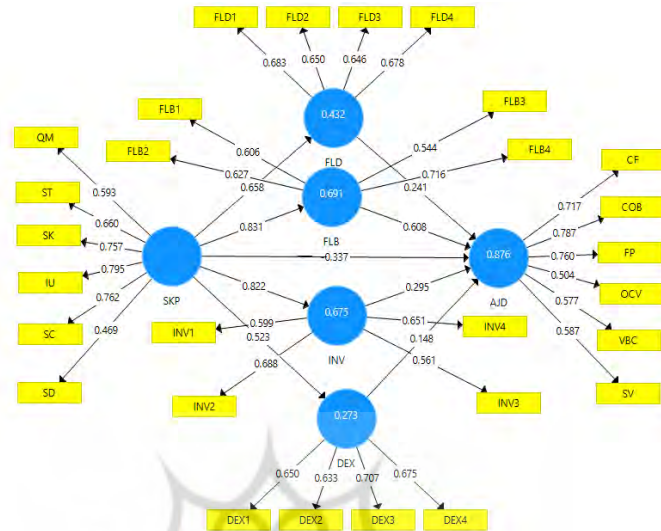
از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان پژوهش به دست می‌آید.

جدول ۸- میزان R^2 و $Commuality$ متغیرهای تحقیق

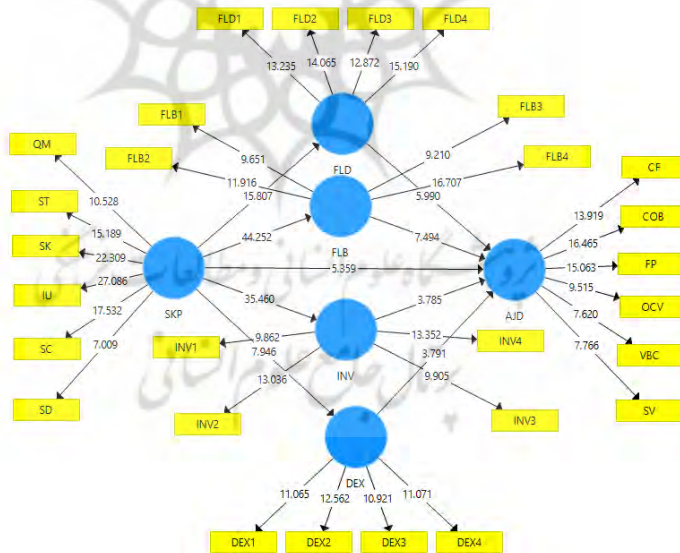
Commuality	R^2	نشان	متغیرهای مکنون
۰.۴۵۱	۰.۸۷۶	AJD	قضاوت و تصمیم‌گیری
۰.۳۶۵	۰.۲۷۳	DEX	بسط جزئیات
۰.۴۰۲	۰.۶۹۱	FLB	انعطاف‌پذیری
۰.۵۶۱	۰.۴۳۲	FLD	سیالی
۰.۴۱۲	۰.۶۷۵	INV	ابتکار
۰.۴۵۷		SKP	تردید حرفه‌ای
GOF		$\overline{R^2}$	$\overline{Commuality}$
۰.۵۱		۰.۵۸۹۴	۰.۴۴۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰.۵۱، برازش خوب مدل کلی تأیید می‌شود. در این قسمت به بررسی آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از نرم افزار PLS می‌پردازیم. همانطور که مشاهده می‌کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی در شکل ۲ نمایش داده شده است. همانطور که در شکل ۳ نیز مشاهده می‌کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب معناداری نمایش داده شده است.



شکل ۲- مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی
منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۳- مدل ساختاری تحقیق همراه با ضرایب معناداری
منبع: یافته‌های پژوهشگر

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۶ / پیاپی ۶۳ / پائیز ۱۴۰۳

جدول ۹- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری مدل پژوهش

مسیر	علامت اختصاری	ضریب مسیر (β)	معناداری (T-Value)	سطح معناداری	نتیجه مسیر
بسط جزئیات -> قضاوت و تصمیم گیری	DEX -> AJD	۰.۱۴۸	۳.۸۴۰	۰.۰۰۰	قبول
انعطاف پذیری -> قضاوت و تصمیم گیری	FLB -> AJD	۰.۶۰۸	۷.۶۰۰	۰.۰۰۰	قبول
سیالی -> قضاوت و تصمیم گیری	FLD -> AJD	۰.۲۴۱	۶.۳۵۸	۰.۰۰۰	قبول
ابتکار -> قضاوت و تصمیم گیری	INV -> AJD	۰.۲۹۵	۳.۷۳۹	۰.۰۰۰	قبول
تردید حرفه ای -> قضاوت و تصمیم گیری	SKP -> AJD	۰.۳۳۷	۴.۹۱۷	۰.۰۰۰	قبول
تردید حرفه ای -> بسط جزئیات	SKP -> DEX	۰.۵۲۳	۸.۲۸۷	۰.۰۰۰	قبول
تردید حرفه ای -> انعطاف پذیری	SKP -> FLB	۰.۸۳۱	۴۴.۳۹۲	۰.۰۰۰	قبول
تردید حرفه ای -> سیالی	SKP -> FLD	۰.۶۵۸	۱۵.۹۳۳	۰.۰۰۰	قبول
تردید حرفه ای -> ابتکار	SKP -> INV	۰.۸۲۲	۳۵.۸۸۲	۰.۰۰۰	قبول

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به جدول ۹ نتایج روابط مستقیم و ضرایب معناداری مسیرها در مدل پژوهش نمایش داده شده است.

تحلیل فرضیات:

فرضیه اصلی: تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. با توجه به نتایج، می‌توان گفت ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین متغیرها (تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان) برابر $\beta=0.730$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t=12.044$ بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱.۹۶) که نشان می‌دهد این رابطه، معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت، تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه اول اصلی تأیید خواهد شد.

فرضیه فرعی ۱: تردید حرفه ای بر سیالی خلاقیت فردی تاثیر مثبت معناداری دارد.

با توجه به نتایج، می‌توان گفت ضریب مسیر بین متغیرها (تردید حرفه ای بر سیالی خلاقیت فردی) برابر $\beta=0.658$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t=15.933$ بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱.۹۶) که نشان می‌دهد این تاثیر مثبت، و معنادار است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت تردید حرفه ای بر سیالی خلاقیت فردی تاثیر مثبت معناداری دارد. و لذا این فرضیه تأیید خواهد شد.

فرضیه فرعی ۲: تردید حرفه ای بر انعطاف پذیری خلاقیت فردی تاثیر مثبت معناداری دارد. با توجه به نتایج، می‌توان گفت ضریب مسیر بین متغیرها (تردید حرفه ای بر انعطاف پذیری خلاقیت فردی) برابر $\beta=0.831$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t=44.392$ بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱.۹۶) که

نشان می‌دهد این تاثیر مثبت، و معنادار است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت تردید حرفه ای بر انعطاف پذیری خلاقیت فردی تاثیر مثبت و معنی داری دارد. و لذا فرضیه تأیید خواهد شد.

فرضیه فرعی ۳: تردید حرفه ای بر ابتکار خلاقیت فردی تاثیر مثبت معناداری دارد.

با توجه به نتایج، می‌توان گفت ضریب مسیر بین متغیرها (تردید حرفه ای بر ابتکار خلاقیت فردی) برابر $\beta=0.822$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t=35.882$ بوده (بیشتر از قدرمطلق 1.96) که نشان می‌دهد این تاثیر مثبت، و معنادار است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت تردید حرفه ای بر ابتکار خلاقیت فردی تاثیر مثبت و معنادار دارد. و لذا فرضیه تأیید خواهد شد.

فرضیه فرعی ۴: تردید حرفه ای بر بسط جزئیات خلاقیت فردی تاثیر مثبت معناداری دارد.

با توجه به نتایج، می‌توان گفت ضریب مسیر بین متغیرها (تردید حرفه ای بر بسط جزئیات خلاقیت فردی) برابر $\beta=0.523$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t=8.287$ بوده (بیشتر از قدرمطلق 1.96) که نشان می‌دهد این تاثیر معنادار است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت تردید حرفه ای بر بسط جزئیات خلاقیت فردی تاثیر مثبت و معنادار دارد. و لذا فرضیه تأیید خواهد شد.

فرضیه فرعی ۵: سیالی خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری تاثیر مثبت معناداری دارد.

با توجه به نتایج، می‌توان گفت ضریب مسیر بین متغیرها (سیالی خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری) برابر $\beta=0.241$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t=6.358$ بوده (بیشتر از قدرمطلق 1.96) که نشان می‌دهد این تاثیر معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت سیالی خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری تاثیر مثبت و معنادار دارد. و لذا فرضیه تأیید خواهد شد.

فرضیه فرعی ۶: انعطاف پذیری خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری تاثیر مثبت معناداری دارد.

با توجه به نتایج می‌توان گفت ضریب مسیر بین متغیرها (انعطاف پذیری خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری) برابر $\beta=0.608$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t=7.600$ بوده (بیشتر از قدرمطلق 1.96) که نشان می‌دهد این تاثیر مثبت، و معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت انعطاف پذیری خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری تاثیر مثبت و معنی داری دارد. و لذا فرضیه تأیید خواهد شد.

فرضیه فرعی ۷: ابتکار خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری تاثیر مثبت معناداری دارد.

با توجه به نتایج، می‌توان گفت ضریب مسیر بین متغیرها (ابتکار خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری) برابر $\beta=0.295$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t=3.739$ بوده (بیشتر از قدرمطلق 1.96) که نشان می‌دهد این تاثیر مثبت، و معنادار است. و می‌توان نتیجه گرفت ابتکار خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری تاثیر مثبت و معنادار دارد. و لذا فرضیه تأیید خواهد شد.

فرضیه فرعی ۸: بسط جزئیات خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیر مثبت معناداری دارد. با توجه به نتایج می‌توان گفت ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین متغیرها (بسط جزئیات خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری) برابر $\beta=0.148$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر $t=3.840$ بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱.۹۶) که نشان می‌دهد این تأثیر معنادار است. بنابراین فرضیه H_۱ رد و فرضیه H_۱ تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت بسط جزئیات خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیر مثبت و معنادار دارد. و لذا فرضیه تأیید خواهد شد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول تا چهارم تحقیق می‌توان بیان نمود که تردید حرفه ای بر ابعاد خلاقیت حسابرسان (سیالی، انعطاف‌پذیری، ابتکار و بسط جزئیات) تأثیر مثبت و معناداری دارد. تاکنون در داخل و خارج از ایران اثر عوامل مختلف بر خلاقیت حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است اما شواهد کسب شده حاکی از آن است که هیچ کدام اثر تردید حرفه ای بر خلاقیت فردی حسابرسان را مورد بررسی قرار نداده‌اند. در این پژوهش ضمن بررسی تأثیر تردید حرفه ای حسابرسان بر خلاقیت فردی به بررسی این موضوع پرداختیم که تردید حرفه ای از چه مکانیزمی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر خواهد داشت. در بررسی‌های روانشناسی مشخص شده که خلاقیت فردی و سبک تفکر در افراد متفاوت است (بوکارو، ۲۰۱۹)، خلاقیت فردی و سبک تفکر افراد عاملی مهم در پردازش اطلاعات است. مطابق با نتایج مطالعات ترنبول (۲۰۱۰) می‌باشد و بیانگر آنست که استفاده مناسب از تردید حرفه ای به کیفیت بالا در فرایند تصمیم‌گیری و قضاوت و اظهارنظر صحیح منجر می‌شود. با بررسی متون علمی در ایران نیز مشخص گردید که تا کنون پژوهشی درخصوص اثر خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری در حوزه حسابرسی صورت نپذیرفته است.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم تا هشتم تحقیق حاضر می‌توان بیان نمود که ابعاد خلاقیت (سیالی، انعطاف‌پذیری، ابتکار و بسط جزئیات) بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. خلاقیت فردی و سبک تفکر به خودی خود یک توانایی نیست بلکه به چگونگی استفاده از توانایی‌ها اشاره دارد (آلیسا و دیگران، ۲۰۱۴)، خلاقیت فردی نیز عامل میانجی در تأثیر تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان محسوب می‌شود. سبک تفکر و خلاقیت فردی می‌تواند بر تردید حرفه ای، قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیرگذار باشد (ترنبول، ۲۰۱۰)، لذا شناخت و به کارگیری خلاقیت فردی و تأثیر آن بر قضاوت حرفه ای در حرفه حسابرسی، امری ضروری است و عدم توجه به آن منجر به نادیده گرفتن توانایی‌های حسابرسان در قضاوت و تصمیم‌گیری می‌شود.

در نهایت با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی، می‌توان بیان نمود که تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. که مشابه تحقیقات هارت (۲۰۱۰)، هارلی (۲۰۱۹)، کواداکرز (۲۰۱۴)، نلسون (۲۰۱۰) و همچنین تحقیق بستانیان (۱۳۸۶ و ۱۳۹۰) و رویایی و همکاران (۱۳۹۳)

است. علت آن می تواند تاثیر شگرف ویژگیهای شخصیتی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان باشد. اما در این تحقیق بر خلاف تحقیقات فولرتون و دور تسچی (۲۰۰۸) می باشد که نتیجه گرفتند شاخص های تردید قضاوت و تلاش برای کسب شواهد ارتباط معناداری با قضاوت حرفه ای ندارند.

۶- پیشنهادات حاصل از نتایج تحقیق

به شرکای مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می شود که شش جنبه تردیدگرایی را بصورت دوره ای بررسی و با آموزش های ضمن خدمت تقویت نمایند. که بصورت کاربردی می توان پیشنهادهای زیر را مطرح نمود:

- (۱) بررسی و تقویت ذهن پرسشگر حسابرسان بطوریکه توانایی ذهن حسابرسان در پرسش مستمر صحت مساله در طی فرایند حسابرسی تقویت گردد. که شامل مواردی از قبیل الزام به استدلال، شواهد، برهان و دلیل آوردن یا اثبات کردن میباشد.
- (۲) بررسی و تقویت وقفه در قضاوت حسابرسان که شامل تأمل و جمع آوری اطلاعات اضافی پشتیبان می باشد.
- (۳) تقویت ویژگی جستجوی دانش در حسابرسان که همان کنجکاوی است. اینکه حسابرس ذهنیت کنجکاوانه همراه با علاقه برای جستجوی شواهد داشته باشد. جستجوی دانش به عنوان ویژگی تردید حرفه ای مبتنی بر کنجکاوی فردی است، که باید با کلاسهای آموزشی تقویت گردد.
- (۴) تقویت ویژگی درک میان فردی در حسابرسان که نیاز به فهم دلایل یا انگیزه هایی دارد که چرا صاحبکار به یک روش خاص رفتار میکند. درک روابط میان فردی حسابرسان را به مشکوک بودن ترغیب می کند که باید مورد توجه ویژه قرار گیرد.
- (۵) تقویت اعتماد به نفس در حسابرسان به شکل گیری نگرشها و رفتارها منجر خواهد شد.
- (۶) خودرأی بودن: یعنی حسابرس شجاعانه برای ارزیابی، ارائه و ثبات اظهارنظرهای حسابرسی تصمیم میگیرد. ویژگی خودرأی بودن میزان تأثیر انگیزه و مسائل شخصی در ارزیابی هر کدام از اطلاعات دریافت شده را توضیح میدهد.

پیشنهاد می شود که شرکای مؤسسات حسابرسی به صورت دوره ای از حسابرسان مؤسسه بخواهند تا چک لیست خلاقیت (برگرفته از پرسشنامه تحقیق حاضر) را پر نمایند. این وضعیت کمک می کند که حسابرسان خلاق مشخص و درجه خلاقیت آنان نیز بهتر تعیین شود.

به حسابرسان توصیه می شود که چهار عنصر خلاقیت فردی (سیالی، انعطاف پذیری، ابتکار و بسط جزئیات) را در حرفه شان لحاظ نمایند که این چهار عنصر شامل سیالی (توانایی برقراری رابطه معنی دار بین فکر، اندیشه و بیان) انعطاف پذیری (توانایی تفکر به راههای مختلف برای حل یک مساله جدید) ابتکار (توانایی تفکر به شیوه غیر متداول و برخلاف عادت رایج) و بسط جزئیات (توانایی توجه به جزئیات در حین انجام یک فعالیت) می باشد که حسابرسان باید به آن اهتمام ویژه نمایند. و به شرکای مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می

شود که به صورت دوره ای با آموزش ضمن خدمت به حسابرسان در جهت تقویت مهارت‌های خلاقانه مبتنی بر چهار عنصر مذکور کمک نمایند.

پیشنهاد می شود مؤسسات حسابرسی آزمون تردید گرایی و خلاقیت را برای کارکنان خود اعمال نمایند تا حسابرسان با تردید گرایی و خلاقیت بالا انتخاب و بین تیم های حسابرسی به طور مناسب توزیع شوند تا هر تیم حسابرسی از وجود حسابرسان تردیدگرا و خلاق بهره مند شود. همچنین این کار منجر به اصلاح برنامه ریزی تیمی می شود. چون باید برخی از اعضای تیم حسابرسی دارای تردیدگرایی و خلاقیت بالا و برخی دارای تردید گرایی و خلاقیت کم باشند.

به نهادهای تصمیم گیر و ناظر پیشنهاد می شود که هنگام تصمیم گیری، به اصلاح آنچه بیان شد و همچنین شرایط علی از قبیل آموزش حسابرسان، فرایند تجربه اندوزی، بسط روحیه اخلاق گرایی و آیین رفتار حرفه ای، توجه بیشتری کنند.

فهرست منابع

- آریانپور کاشانی، عباس و آرانپور کاشانی، منوچهر . (۱۳۸۱). فرهنگ انگلیسی به فارسی، انتشارات امیرکبیر، چاپ سی و چهارم
- استانداردهای حسابرسی (۱۳۹۳)، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی بختیاری، عباس، حجازی، رضوان، جرزراده، علیرضا. (۱۴۰۰). شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۷)، ۱۴۳-۱۵۸.
- بستانیان، جواد، (۱۳۸۶)، قضاوت حرفه ای در حسابرسی، فصلنامه حسابداری، شماره ۱۹۲.
- بستانیان، جواد، (۱۳۹۰)، آیین رفتار حرفه ای زیر بنای تشکیل های حرفه ای، مجله حسابداری، شماره ۲۳۲.
- بیرجندی، حمید، خدای پور، احمد، پورحیدری، امید. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرس. حسابداری مدیریت، ۱۲(۴۲)، ۱۵-۲۶.
- حسینی، دکتر سید حسین و بنی مهد، دکتر بهمن و صفری، زهرا (۱۳۹۹) بررسی تاثیر دیدگاه های تردید حرفه ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی، دانش حسابداری، ۱۱(۴۱).
- حسینی سید حسن، نیکومرام هاشم و رضایی علی اکبر، (۱۳۹۴)، تبیین مولفه های تاثیر گذار بر تردید حرفه ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی، حسابداری مدیریت، شماره ۲۵.

رجبعلی زاده، جواد؛ حصارزاده، رضا باقرپور، محمدعلی (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۲)، ۱۷۳-۱۹۲.

رویایی رمضانعلی، یعقوب نژاد احمد، آذین فر کاوه، (۱۳۹۳)، ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرس مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶ (۲۲).

سلمانی، چنگیز، جبارزاده کنگر لویی، سعید، بحری ثالث، جمال، پاک مرام، عسکر. (۱۳۹۹). الگویی برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲ (۴۸)، ۱۷۹-۲۰۲. صفی پور افشار، مجتبی، پورحیدری، امید، بهارمقدم، مهدی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ۷ (۲۵)، ۶۷-۸۰.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی (۲۰۰۳). استاندارد حسابرسی ۲۰۰۰، سازمان حسابرسی.

معین، محمد. (۱۳۷۶). فرهنگ معین - متوسط، انتشارات امیرکبیر، چاپ یازدهم

یعقوب نژاد احمد و رویایی رمضانعلی و کاوه، آذین فر (۱۳۹۱). ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردید گرای و کیفیت حسابرسی، حسابداری مدیریت، شماره چهاردهم، پاییز، ۲۵-۳۵.

Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T., & Suca, N. (2014). An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society*, 39(7), 495-510.

Auditing Practices Board. 2010. Auditor Scepticism: Raising the Bar. Discussion Paper. London, UK: Financial Reporting Council.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2010. Response to the European Commission's Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis. New York: AICPA.

Auditing Practices Board. 2011. Auditor Scepticism: Raising the Bar. Feedback Paper. London, UK: Financial Reporting Council.

Bauer, Tim D. (2015), The Effects of Client Identity Strength and Professional Identity Salience on Auditor Judgments, *The Accounting Review*, January, Vol 90, Issue 1, pp. 95-114.

Bell, T. B., M. E. Peecher, and I. Solomon. 2005. The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology. New York, NY: KPMG LLP.

Bucaro, A.C. (2019). Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates. *Accounting Organizations and Society*, 73, 35-49.

Delia D. (2020). "Elevating Professional Reasoning in Auditing. Psycho-Professional Factors Affecting Auditor's Professional Judgement and Skepticism", *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*, 20(2), 46-80.

Doty, J. R. 2011. Rethinking the Relevance, Credibility and Transparency of Audits.

Fullerton, R. R., and C. Durtschi, (2008), "The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors", Utah State University School of Accountancy Working paper.

- Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y. (2018). Mind the gap: Why do experts have differences of opinion regarding the sufficiency of audit evidence supporting complex fair value measurements? *Contemporary Accounting Research*.
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., & Kadous, K. (2015). Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 833-863.
- Hurley, P. (2019). Ego Depletion and Auditors' JDM Quality. *Accounting Organizations and Society*, 77, 101048.
- Hurt, R. K. 2010. Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (1):149-171.
- Institute of Chartered Accountants of Ontario (ICAO). (2006). Standards of the Public Accountants Council for the Province of Ontario. Section 11 Rules of Professional Conduct. Toronto, ON: ICAO.
- International Standard on Auditing (ISA) Section 200. Objective and General Principles Governing an Audit of Financial Statements. New York, NY: International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2012. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance ,and Related Services Pronouncements. New York: IFAC.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) sets high-quality international standards for auditing, assurance, and quality control that strengthen public confidence in the global profession.
- Jaafar, Hartini & Abdul Halim, Hazianti & Janudin, Sharul. (2018). Corporate Accounting Narratives and Self-Presentational Dissimulation Technique: An Analysis of Fraudulent Financial Reporting Firms. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*. 7. 82-92. 10.6007/IJARBS/v7-i10/3360.
- Koch, Christopher and Köhler, Annette and Yankova, Kristina,(2018) Professional Skepticism and Auditor Judgment: Does Trait Skepticism Mitigate the Recency Bias? (December 2018).
- Malik, O., Shahzad, A., Raziq, M.M., Khan, M.M., Yusaf, S., & Khan, A. (2019). Perceptions of organizational politics, knowledge hiding, and employee creativity: The moderating role of professional commitment. *Personality and Individual Differences*, 142, 232-237.
- Nelson, M. W. 2009. A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2): 1-34.
- Nolder, Ch. J., Kadous, J. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, *Accounting, Organizations and Society*, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.010>
- Quadackers, L; Groot, T; and Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639-657 .
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2008. Proposed auditing standards related to the auditor's assessment of and response to risk and conforming Amendments to PCAOB standards. PCAOB Release No. 2008-006. Stamford, CT: PCAOB.
- Oxford Word Power Dictionary, 1994, Oxford University Press.
- Turnbull, M., Little, A., & Allan, M. (2010). Creativity and collaborative learning and teaching strategies in the design of a disorienting induction. *Arts Education Policy Review*, 111, 52-62.

Abstract

<https://doi.org/DOI:%2010.30495/FAAR.1403.1073516>

Professional doubt, dimensions of individual creativity and auditors' judgment

Mohsen Safajo¹
Zahra Pourzamani²

Receive: 02/July/2024 Acceptance: 09/ September/2024

Abstract

Individual creativity and thinking style of people is an important factor in information processing. Professional doubt is also considered as a moderating factor in the relationship between individual creativity and information processing. The results of the studies show that the proper use of professional doubt leads to high quality in the process of decision making and judgment and giving correct opinions. Therefore, professional doubt and creativity dimensions can be assumed as factors affecting auditors' judgment and decision making. In this regard, the aim of this research is to determine the effect of professional doubt on the dimensions of creativity (fluidity, flexibility, initiative and elaboration of details) and auditors' judgment. This research is applied in terms of purpose and in terms of method, it is a survey that is done using statistical analysis of structural equations. The required data has been collected and analyzed by using a questionnaire completed by 297 certified accountants and professional managers in audit institutions that are members of the Certified Accountant Society of Iran. Also, standard Hart (2013) and Torrance (1979) questionnaires were used to collect data. The findings indicate that professional doubt has a positive and significant effect on the dimensions of creativity (fluidity, flexibility, initiative and elaboration of details) as well as its dimensions on the auditors' judgment and decision making. The results of this research can expand the theoretical foundations of creativity in auditors' business and examine its relationship with professional doubt and auditors' judgment and decision making.

Key words: professional doubt, judgment, auditor's individual creativity

¹ Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran
Mohsen.safajoo53@gmail.com

² Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (corresponding author) Zahra.poorzamani@yahoo.com