



تأثیر خودکارآمدی حساب‌رسان و اندازه موسسات حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان

مینا رضائی^۱

آرزو آقایی چادگانی^۲

احسان کمالی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۱۸

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۰۷

چکیده

قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری مهارت‌کلیدی در فرآیندهای حسابرسی بوده و توانایی حسابرس برای تصمیم‌گیری و قضاوت با کیفیت بالا، تحت ویژگی‌های شخصیتی آن‌ها قرار می‌گیرد. خودکارآمدی حسابرس نوعی شناخت درونی از توانمندی و ویژگی‌های فردی است که باعث درک بهتر از شغل و ارتقای اظهار نظرهای تخصصی حسابرس می‌باشد. براین اساس، پژوهش حاضر تأثیر خودکارآمدی را به عنوان عوامل تأثیرگذار بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان پیشنهاد و آزمون نمود. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت توصیفی-پیمایشی، است. جمع‌آوری اطلاعات در این پژوهش از طریق پرسشنامه محقق ساخته بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی انجام شد و ۱۳۲ پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. روایی محتوایی با استفاده از نظرات متخصصان و اساتید خبره و روایی تشخیصی با استفاده از شاخص فورنل و لاکر مورد تأیید واقع شد. پس از اجرای اولیه آزمون پایایی با آلفای کرونباخ بررسی و تأیید روابط بین متغیرها و عوامل از طریق تحلیل عاملی تأییدی و تحلیل مسیر صورت پذیرفته است. برای آزمون فرضیه‌ها از نرم افزار آماري Smart PLS استفاده گردید. یافته‌ها نشان داد خودکارآمدی حسابرس بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. حساب‌رسانی که از خودکارآمدی بیشتری برخوردار هستند، تلاش بیشتری جهت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای می‌کنند. همچنین نتایج نشان داد اندازه موسسه حسابرسی تأثیر معناداری بر رابطه خودکارآمدی و قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان ندارد.

واژه‌های کلیدی: قضاوت حساب‌رسان، تصمیم‌گیری حساب‌رسان، خودکارآمدی، اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی.

۱ گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. a.rezaie88@yahoo.com

۲ گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. (نویسنده و مسئول). arezooaghaie2001@yahoo.com

۳ گروه حسابداری، واحد نجف آباد، دانشگاه آزاد اسلامی، نجف آباد، ایران. Ehsankamali_acc@yahoo.com



۱- مقدمه

قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی صورت‌های مالی به دلیل آن که مستقیماً بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد، از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است (ویدمیر^۱، ۲۰۱۰). یکی از مهم‌ترین بخش‌های حرفه حسابرسی، قضاوت‌هایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سروکار دارند. با وجود ابزارها و روش‌های مختلف مورد استفاده، حسابرسی بیش از هر چیز، فرآیندی قضاوتی است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگون ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوت‌اند. قضاوت فرآیند رسیدن به یک تصمیم یا دستیابی به یک راه حل از بین راه‌های جایگزین است. قضاوت حسابرس در واقع قضاوت در مورد معقول بودن و مطلوبیت گزارش‌های مالی است که منجر به اظهارنظر یا همان تصمیم‌نهایی حسابرس می‌شود. قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس تحت تاثیر عوامل فردی، عوامل کار و عوامل محیطی قرار می‌گیرد (بانر^۲، ۱۹۹۹) حسابرسان درباره استفاده درست حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند، در نتیجه شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد. یکی از عوامل تاثیرگذار بر قضاوت، ویژگی‌های فردی و روانشناسی افراد است در برخی پژوهش‌ها به بررسی رابطه بین اجرای عملیات حسابرسی و برخی از جنبه‌های شخصیتی و ویژگی‌های شناختی افراد پرداخته‌اند (خواجه‌وی و نوشادی، ۱۳۸۸) مطالعاتی که در حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس انجام شده است، بر اساس سه عامل طبقه‌بندی شده‌اند: متغیرهای شخصیتی، شغلی و محیطی. این سه متغیر مؤلفه‌های جدایی‌ناپذیر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس هستند (بانر^۳، ۲۰۰۸). دسته‌ای از محققان تاثیر عوامل فردی مانند ویژگی‌های شخصیتی، سن، تجربه، جنسیت، دین و ارزش‌های اخلاقی را بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مورد بررسی قرار داده‌اند (هارون و همکاران^۴، ۲۰۱۴؛ عبدل‌حلیم و همکاران^۵، ۲۰۱۸؛ ایشاک^۶، ۲۰۲۱؛ فاگبمی^۷، ۲۰۲۰؛ گلشایبان، غفاری و سیدی، ۱۳۹۹؛ اشتون و کرامر^۷، ۱۹۹۹؛ سعداله و بیلی، ۲۰۱۴؛ نظامی و همکاران^۷، ۱۳۹۹؛ رجب‌دري و همکاران، ۱۴۰۱). خودکارآمدی به عنوان اعتقاد فرد به توانایی او در سازماندهی و اجرا کردن اقدامات مورد نیاز برای دستیابی به سطح معینی از موفقیت تعریف شده است. خودکارآمدی موجب می‌گردد تا حسابرس به دلیل ارزیابی مستمر عملکرد حرفه‌ای خود، از کیفیت عملکرد رفتاری و اخلاقی بیشتری نسبت به سایر حسابرسان برخوردار شود. به طوری که ادراک مناسب و مطلوب تر حسابرس از عملکرد رفتاری و اخلاقی خود، موجب می‌شود تا حسابرس در جهت ارتقای کیفیت حسابرسی گام بردارد (اوردان و پاچارس، ۲۰۰۶). حسابرسان در هر کار حسابرسی برای قضاوت و تصمیم‌گیری از ویژگی‌های فردی و ساختاری استفاده می‌

¹ Wedemeyer

² Bonner

³ Haron et al.

⁴ Abdul Halim et al.

⁵ Ishak

⁶ Fagbemi

⁷ Ashton & cramer

کنند و با توجه به این موضوع که حسابرسی شامل قضاوت حرفه ای است، بررسی تأثیر این قبیل ویژگی های حسابرسان بر قضاوت آنها، هم از لحاظ عملی و هم از نظر علمی شایان توجه است. بدین منظور، بررسی خودکارآمدی حسابرس از این جهت حائز اهمیت است که خودکارآمدی یک بعد از ویژگی های فردی است که در این پژوهش نقش آن بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس بررسی شد. دی آنجلو (۱۹۸۱) استدلال می کند که اندازه موسسه حسابرسی، نماینده ای از کیفیت حسابرسی می باشد، چرا که موسسات حسابرسی بزرگ به منظور حفظ اعتبار و شهرت خود در محیط حرفه ای ناگزیر به ارتقاء کیفیت گزارش بوده و پرسنل این موسسات از سطح دانش و تجربه بالایی برخوردار خواهند بود (حساس یگانه و عموزاد مهدیرجی، ۱۳۹۹). حسابرسانی که در موسسات حسابرسی بزرگ اشتغال دارند ممکن است در مقایسه با سایر حسابرسان هنگام مواجهه با مسائل و مشکلات صاحبکار از انگیزه های متفاوتی برخوردار باشند زیرا در معرض دادخواهی بودن و همچنین حفاظت از شهرت باعث می شود در موسسات حسابرسی بزرگ به منظور حفظ کیفیت بالای کار حسابرسی، قضاوت ها و تصمیم گیری ها با دقت عمل بیشتری انجام شود. بنابراین، اندازه موسسه حسابرسی را می توان به عنوان یک عامل تعدیل گر بر رابطه خودکارآمدی و قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان در نظر گرفت. با توجه به مسئله مطرح شده پرسش اصلی پژوهش آن است که خودکارآمدی حسابرسان تا چه اندازه بر قضاوت و تصمیم گیری آن ها تاثیر می گذارد؟ با توجه به حساسیت و اهمیت قضاوت و تصمیم گیری حسابرسی بررسی عوامل موثر بر آن از جمله خودکارآمدی حسابرسان احساس می شود. در حوزه خودکارآمدی و تاثیر آن بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان، پژوهش کافی انجام نشده و انتظار می رود این پژوهش و نتایج آن بتواند موجب بسط و توسعه میانی نظری در قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان و افزایش سطح آگاهی و پیشرفت آن ها می گردد.

اهمیت و ضرورت انجام این پژوهش بدین گونه بیان می شود که ابتدا انجام پژوهش در زمینه قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان می تواند باعث گسترش پژوهش های رفتاری و تاثیر عوامل شخصیتی بر مهمترین جنبه حرفه حسابرسی یعنی قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان شود. به ویژه در شرایط اقتصادی، سیاسی و فرهنگی فعلی کشور که اطلاع از عوامل تاثیرگذار بر رفتارهای درست و مناسب حسابرسان به عنوان معتمدین جامعه می تواند اطمینان بخش و بسیار بااهمیت باشد. همچنین، بررسی تاثیر عامل اندازه موسسات حسابرسی که از دیرباز مورد تاکید در زمینه کیفیت کار حسابرسی بوده به عنوان عامل تعدیل گر می تواند تمایز بین موسسات باکیفیت بالاتر و پایین تر را روشن سازد. علاوه بر این در بیشتر پژوهش ها قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان به عنوان یک متغیر در نظر گرفته شده در صورتی که طبق تئوری رفتار برنامه ریزی شده فرد ابتدا در مورد موقعیت و مسئله قضاوت کرده و سپس تصمیم گیری می کند که در این پژوهش به شکل یک فرآیند و دو مرحله مجزا در نظر گرفته شده است.

۲- مبانی نظری پژوهش

در حرفه حسابداری و حسابرسی قضاوت عبارتست از شکل دهی یک عقیده، اظهارنظر یا برآورد در مورد یک موضوع، یک رویداد یا یک پدیده و گزارشگری مالی واحد تجاری محصول نهایی تعداد زیادی قضاوت است (کتاب قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، سارا بانر^۱). قضاوت حرفه ای مهارتی کلیدی در حرفه حسابداری و حسابرسی است و در شرایط کنونی ایران که حرکت به سمت بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول است، تصمیم گیری افراد فعال در حرفه از جمله مدیران، حسابرسان، تحلیلگران مالی، حسابداران و استانداردها گزاران، بر اساس قضاوتهایشان خواهد بود. بی شک انجام قضاوت امری دشوار است و توانایی در انجام قضاوتهای خوب بنای حرفه حسابداری است و استانداردهای حرفه ای بدون اعمال قضاوت حرفه ای هرگز نقشی اثربخش نخواهند داشت. به گفته ترتمن در سال ۱۹۹۲، قضاوت حرفه ای به عنوان بنیان و اساس حسابداری و حسابرسی تلقی میگردد. از طرفی با توجه به حرکت جهانی به سمت بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و اینکه رویکرد اتخاذ شده در استانداردهای مذکور اصول گرا میباشد، قضاوت حرفه ای امری ضروری در بکارگیری این استانداردها تلقی میگردد. میزان کیفیت قضاوتهای حسابرسی بر شهرت و عملکرد حرفه اثر با اهمیتی خواهد داشت و دامنه گسترده ای از افراد و ذینفعان تحت تاثیر تصمیم گیری هایی که بر مبنای قضاوت صورت میگیرند قرار خواهند گرفت (حسینی و رسولی، ۱۳۹۸).

برخی از پژوهشگران تاثیر عوامل مختلفی مانند عوامل فردی و شخصیتی را بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان بررسی کرده اند. برای مثال خوش طینت و بستانیان (1386) در مطالعه خود به دنبال شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه ای بودند. یافته های آنان نشان داد دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای بندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه ای و استقلال میدانی، مهم ترین ویژگی های شخصی مؤثر بر قضاوت حرفه ای در حسابرسی هستند و نظارت حرفه ای بر کار حسابرسان، وجود وضعیتی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوتهای حرفهای انجام شده بدانند، وجود برنامه ها و چک لیستهای حسابرسی و تفسیرناپذیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز، مهم ترین عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفهای در حسابرسی به شمار می روند. رضائی و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند که تعامل فرهنگ اسلامی و تجربه حسابرس رابطه بین انصاف متقابل بر کیفیت حسابرسی را تعدیل میکند. همچنین رواج تعهد به اجرای انصاف متقابل، پایبندی به اجرا را تقویت میکند و پایبندی به اجرا، در پررنگ سازی اجرای آیین رفتار حرفه ای نقش داشته و در نهایت کیفیت حسابرسی را بهبود می بخشد.

شانتیو^۲ (۱۹۸۷) چارچوب نظری تصمیم گیری خبره را از دیدگاه روانشناختی آزمود و پیشنهاد داد که برخی از ویژگیهای مرتبط با مهارت، مانند خوداتکایی و سازگاری، ویژگیهای شخصیتی ذاتی اند و آموزش آنها

¹ Bonner.S

² Shanteau

را ایجاد نمیکنند. در این چارچوب پیشنهاد شده است که تصمیم گیرندگان خبره، به طور بالقوه چهارده ویژگی دارند. این ویژگیها مختص حسابرسی نیست، بلکه به تصمیم گیری 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. بنابراین مشهود است که ویژگی های شخصیتی افراد بر قضاوت و تصمیم گیری موثر است. بندورا^۱ (۱۹۸۶) خودکارآمدی را قضاوت افراد درباره توانایی خود در زمینه سازماندهی و فعالیت های لازم به منظور دستیابی به اهداف و عملکردهای تعیین شده تعریف کرده است. خودکارآمدی از نظریه شناخت - اجتماعی مشتق شده است و به باورها و قضاوت های فرد در زمینه توانایی های خود در پرداختن به وظایف و مسئولیت ها اشاره می کند. افرادی که خودکارآمدی بالاتری دارند بر تلاش خود به منظور دستیابی به اهداف تعیین شده مصرترند؛ حتی زمانی که با وضعیت دشوار و چالش بر انگیز (تضاد) مواجه باشند. به همین ترتیب افرادی که خودکارآمدی کمتری دارند در مواجهه با مشکلات ممکن است از تلاش خود برای نیل به اهداف تعیین شده دست بکشند (سلیمی و همکاران، ۱۳۹۴).

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) پژوهشی با عنوان شناسایی ویژگی های روان شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت های حسابرسی انجام دادند. نتایج آنان نشان داد که ۱۴ ویژگی شخصیتی در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارد اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است؛ مهم ترین ویژگی ها در مرحله اول، مسئولیت پذیری و به گزینی و در مرحله دوم، تمایز میان اطلاعات مرتبط و نامرتبط 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.

نتایج پژوهش سکرکا و باگازی^۲ (۲۰۱۵)، نشان می دهد که باور و اعتقاد حسابرس به مهارت ها و توانمندی های فردی، موجب می شود تا حسابرس به وضعیت موجود کنترل بیشتری داشته باشد و قضاوت حرفه ای و اخلاقی مناسب تری ارائه نماید؛ لذا، خودکارآمدی حسابرس که از ارزیابی توانایی ها و مهارت های فردی حسابرس نشأت می گیرد، عملکرد حرفه ای و قضاوت اخلاقی حسابرس را تحت تاثیر قرار می دهد و کیفیت قضاوت حرفه ای و تقارن اطلاعاتی را افزایش می دهد. بنابراین، انتظار می رود حسابرسان خودکارآمد، که همواره در شرایط سخت بدنبال نیل به اهداف حرفه حسابرسی هستند، نسبت به سایر حسابرسان تعهد بیشتری به حرفه حسابرسی داشته باشند خودکارآمدی بر روی تعهد و تلاش جهت دستیابی به هدف مطلوب تاثیرگذار می باشد؛ پس خودکارآمدی ضعیف نشان دهنده نابسامانی توانمندی های شناختی و موجب تاثیر نامطلوب بر عملکرد و قضاوت حرفه ای حسابرس می شود (اوگانیمی و مابکوجه^۳، ۲۰۰۷). افراد با خودکارآمدی بالا تمایل دارند قبل از انتخاب گزینه های خود و شروع تلاش های خود، توانایی های درک شده خود را وزن کنند، ارزیابی و ادغام کنند. بنابراین،

¹ Bandora

² Sekerka & Bagozzi

³ Ogunyemi & Mabekeje

خودکارآمدی بالا باعث بهبود مستمر در عملکرد شغلی می شود. در مقابل، افرادی که خود را به عنوان خودکارآمدی پایین درک می کنند احتمالاً تلاش کامل خود را متوقف می کنند و قادر به انجام کار نیستند (استایکویچ و لوتانس^۱، ۱۹۹۸). حسابرسانی که دارای خودکارآمدی بالایی هستند، انتظار می رود نسبت به حسابرسان با خودکارآمدی پایین قضاوت حرفه ای تری داشته باشند (نظامی و همکاران، ۱۳۹۹). گلشائیان و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر فشارهای اجتماعی، تعهد و ویژگی های شخصیتی بر قضاوت حسابرسان پرداختند. روش این پژوهش توصیفی-پیمایشی و تعداد نمونه ۲۸۹ پرسشنامه تکمیل شده بود که از طریق مدل سازی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان داد بین فشار اطلاعات، فشار تطابق، تعهد حرفه ای، تعهد عاطفی، تعهد هنجاری و تعهد مستمر با قضاوت حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. صفری و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر خودکارآمدی حسابرس بر کیفیت حسابرسی را با استفاده از داده های جمع آوری شده از حسابرسان فعال در ایران پرداختند. نتایج نشان داد که خودکارآمدی حسابرس تاثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد و حسابرسان با خودکارآمدی بالاتر، کیفیت حسابرسی بیشتری ارائه می دهند.

اندازه موسسه حسابرسی را می توان با معیارهای مختلف اندازه گیری نمود که در این پژوهش با میزان حق الزحمه و درآمد موسسه های حسابرسی اندازه گیری شد. از جمله عواملی که می تواند انگیزه برای حسابرسان ایجاد کند که پیامدهای مثبت تصمیم و قضاوتشان را مدنظر داشته باشند، شهرت و اندازه موسسات حسابرسی که از جمله عوامل سازمانی به شمار می آید، است (حساس یگانه و عموزاد مهدیرجی، ۱۳۹۹). حق الزحمه حسابرسی بازتابی از کیفیت حسابرسی برای استفاده کنندگان خارجی صورتهای مالی است. مبلغ حق الزحمه می تواند دلیلی بر میزان تلاش های حسابرسی یا تخمین وی از ریسک کل حسابرسی واحد صاحب کار باشد. از سوی دیگر، حق الزحمه حسابرسی یا به تعبیری دیگر غیر عادی، می تواند وابستگی اقتصادی را میان حسابرس و صاحبکار ایجاد نماید. این موضوع ممکن است تردیدی اساسی درباره استقلال حسابرس فراهم آورد، زیرا ممکن است حسابرس برای حفظ مشتری و کسب حق الزحمه بیشتر، گزارش مطلوب تری ارائه دهد. لذا، تاثیر این وابستگی اقتصادی بر کیفیت گزارش حسابرسی، موضوع مهمی در پژوهش های حسابرسی در ایران است.

۳- پیشینه پژوهش

مردکاوآتی (۲۰۲۲) به بررسی اثر تعدیلی درک حسابرسان از آیین رفتار حرفه ای بر رابطه بین تجربه حسابرسان و ریسک حسابرسی با قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان پرداخت. نمونه ها شامل ۱۴۰ حسابرس مستقل شاغل در موسسات حسابرسی بین سالهای ۲۰۱۶ تا ۲۰۲۰ بود. نتایج این پژوهش نشان داد تجربه حسابرسان تاثیر معناداری بر قضاوت آنها ندارد و درک حسابرسان از آیین رفتار حرفه ای رابطه بین تجربه و قضاوت را تعدیل نمی کند. اما خطر حسابرسی بر قضاوت حسابرسان تاثیر معناداری دارد. مرور ادبیات نشان داد پژوهشی که به طور

^۱ Stajkovic & Luthans

مجزا قضاوت و تصمیم‌گیری حسابربان را مورد بررسی و اثر فرهنگ سازمانی و اندازه موسسه حسابرسی (کیفیت حسابرسی) را به عنوان دو عامل محیطی و سازمانی بر قضاوت حرفه ای حسابربان بررسی کند، تاکنون انجام نشده است و این مطالعه سعی دارد این خلاء پژوهشی را با بررسی این عوامل پر کند.

دجادانگ و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی رابطه خودکارآمدی حسابربان با کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌کننده فرهنگ فردگرایی در مالزی پرداختند. نتایج پرسشنامه ای از ۱۹۶ حسابربان نشان داد که خودکارآمدی حسابربان باعث تقویت کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین، وجود معیارهای فرهنگ فردگرایی در حسابربان موجب می‌شود ارتباط مثبت این رابطه در جهت منفی تعدیل شود و تاثیر خودکارآمدی در جهت منفعت طلبانه کیفیت حسابرسی را کاهش دهد.

اسوانبرگ و همکارانش (۲۰۱۸)، در بررسی تاثیر خودکارآمدی حسابربان بر بی‌طرفی هشتصد حسابربان سوئد نشان دادند که سطح بالای خودکارآمدی حسابربان در مذاکره باعث افزایش سطح بی‌طرفی در حسابرسی می‌شود و هر قدر هویت حرفه ای حسابربان بیشتر تقویت می‌شود خودکارآمدی فردی حسابربان سطح بی‌طرفی او را در حسابرسی افزایش می‌دهد. چون فرد، برای تعامل با صاحبکاران خود را وابسته به موسسات حسابرسی نمی‌داند و مستقل بر مبنای ویژگی‌های رفتاری خود عمل می‌کند.

مهد سانوسی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی اثر تفاوت‌های روانشناختی فردی در عملکرد حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که جهت‌گیری هدف‌یادگیری با قضاوت حسابربان رابطه مثبت معناداری دارد. تجزیه و تحلیل بیشتر نشان داد که خودکارآمدی میان روابط بین جهت‌گیری هدف‌یادگیری و قضاوت حسابرسی میانجی‌گری می‌کند. سطح بالایی از اهداف‌یادگیری در میان حسابربان، خودکارآمدی را افزایش می‌دهد که در نهایت موجب بهبود عملکرد قضاوت حسابربان می‌شود.

سویینی و پیرس (۲۰۱۰) دریافتند که حسابربان موسسات متوسط، قضاوت اخلاقی ضعیف‌تری نسبت به حسابربانی که در چهار موسسه بزرگ کار می‌کنند، دارند. در واقع، حسابربان موسسات کوچک در مواجهه با مشکلات و مسائل صاحبکاران از سازوکارهای حمایتی سازمانی کمتری نسبت به موسسات بزرگ برخوردار هستند که این موضوع سطح قضاوت و تصمیم‌گیری آنها را تحت تاثیر قرار می‌دهد. همچنین، موسسات حسابرسی بزرگ دارای شهرت و اعتبار بیشتری هستند و در نتیجه حساسیت و ریسک بیشتری متوجه قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های آنهاست و در واقع نسبت به موسسات کوچک‌تر زمان و دقت عمل بیشتری را به منظور بهبود قضاوت و تصمیم‌گیری اختصاص می‌دهند.

محمد بیگی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی فرهنگ و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی: نقش میانجی‌گرایی به ریسک‌پذیری فردی پرداختند. تعداد نمونه ۲۱۲ نفر از حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی بوده‌اند. نتایج بیانگر رابطه منفی و معنادار بین فرهنگ و آگاهی اخلاقی حسابداران رسمی ایران می‌باشد، همچنین یافته‌ها حاکی از رابطه مثبت و معنادار بین فرهنگ و تمایل به ریسک‌پذیری فردی، رابطه مثبت و معنادار بین



تمایل به ریسک پذیری فردی و آگاهی اخلاقی، نقش میانجی تمایل به ریسک‌پذیری فردی به طور مثبت و معنادار بر رابطه بین فرهنگ و آگاهی اخلاقی، رابطه مثبت و معنادار بین آگاهی اخلاقی و قضاوت اخلاقی، قضاوت اخلاقی و قصد اخلاقی می‌باشد.

رجب دری و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتارهای اخلاقی در قضاوت حسابرس پرداختند. یافته‌های کلی پژوهش نشان می‌دهد که رابطه معناداری بین نظریه‌های وظیفه‌گرایی و سودگرایی با رفتار اخلاقی در حسابرسان مشاهده نشد. بررسی متغیرهای کنترلی نیز نشان داد که بین سن و جنسیت و رفتار اخلاقی حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد. با توجه به اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابرسي و اهمیت فلسفه اخلاق و نظریه‌های اخلاقی در راستای گسترش اخلاق حرفه‌ای، ضروری است این موضوع مورد توجه بیشتری قرار گیرد تا بتوان در آینده سطح اخلاق حرفه را افزایش داد.

ملکی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه و محتوای گزارش حسابرسي پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه حسابرسي و تعداد بندهای بعد از اظهار نظر تأثیر منفی معنادار و بر نوع اظهار نظر تأثیر مثبت معنادار دارد. و نهایتاً کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای شرط تأثیر معناداری ندارد.

سلمانی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی الگویی برای پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد 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.

گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) به بررسی تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداختند. در این تحقیق اثر چهار ویژگی فردی شامل دو ویژگی جمعیت‌شناختی (جنسیت و تجربه) و دو ویژگی روان‌شناختی (خوش‌بینی و اعتماد به نفس) بر قضاوت حرفه‌ای مورد مطالعه قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد کلیه متغیرهای مورد مطالعه در این مقاله (خوش‌بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت) منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود.

رویایی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی با نام ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل انجام دادند. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین شاخص‌های تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل در مؤسسات حسابرسي عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. در این تحقیق با استفاده از پیمایش نظرات ۱۵۰ حسابرس مستقل به عنوان نمونه آماری و با استفاده از پرسشنامه تعدیل شده هرت و همکاران به این نتیجه رسیدیم که در مؤسسات حسابرسي عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.



۴- فرضیه های پژوهش

با توجه به مطالب عنوان شده، برای بررسی موضوع پژوهش فرضیه ها به شکل زیر ارائه می شود:

فرضیه اول: خودکارآمدی حسابرس بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس تاثیر دارد.

فرضیه دوم: اندازه موسسه حسابرسی رابطه بین خودکارآمدی و قضاوت و تصمیم گیری حسابرس را تقویت می کند.

۵- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و به لحاظ روش گردآوری داده ها، توصیفی-تحلیلی، از نوع همبستگی است که به شکل میدانی اجرا گردید. برای جمع آوری میدانی نظری از روش کتابخانه ای و مطالعه مبانی نظری پژوهش های مشابه استفاده شد. جامعه آماری پژوهش شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و دلیل انتخاب این جامعه آماری مرتبط بودن آنان با موضوع پژوهش و همچنین ارزیابی دیدگاه حسابرسان در رابطه با تاثیر خودکارآمدی بر قضاوت و تصمیم گیری آن ها بوده است. داده های مور نیاز براساس بررسی پیمایشی و با استفاده از پرسشنامه جمع آوری شدند، زیرا روشی موثر برای جمع آوری داده ها از میان نمونه بزرگ محسوب می شود. تعداد ۳۰۰ پرسشنامه به صورت الکترونیکی و حضوری در سال های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ در اختیار پاسخ دهندگان قرار گرفت که در نهایت تعداد ۱۳۲ پرسشنامه قابل استفاده و داده های آن مورد تحلیل قرار گرفت.

برای اندازه گیری خودکارآمدی حسابرس از پرسشنامه ۱۶ گویه ای شرر و همکاران (۱۹۸۲)، و جهت سنجش قضاوت و تصمیم گیری حسابرس از پرسش نامه ای با ۴ وضعیت استفاده شد. همچنین اندازه موسسه حسابرسی براساس میزان درآمد آن، اندازه گیری شد. پاسخ دهندگان بر اساس طیف لیکرت به سوالات پاسخ دادند. روایی صوری پرسشنامه ها توسط چند تن از جامعه آماری، روایی محتوایی با استفاده از نظرات متخصصان و اساتید خبره بررسی و مفهوم سوالات در جهت همراستایی با مساله پژوهش اصلاح و تایید شد. روایی همگرا با تأیید شاخص های بار عاملی (مقدار مطلوب بیشتر از ۰/۵) و مقدار AVE^1 (مقدار مطلوب بیشتر از ۰/۵) و روایی تشخیصی با استفاده از شاخص فورنل و لارکر مورد تایید واقع شد. پایایی نیز با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (مقدار مطلوب بیشتر از ۰/۷) مورد تأیید قرار گرفت. جهت تجزیه و تحلیل داده ها از مدل معادلات ساختاری در نرم افزار PLS Smart استفاده گردیده است. در ادامه به بررسی برازش مدل پیشنهادی پرداخته شد. برازش در سه حالت بررسی شده است؛ در حالت اول برازش مدل اندازه گیری پژوهش، در حالت دوم مدل درونی پژوهش (مدل ساختاری) شامل ضرایب مسیر، ضریب تعیین R^2 ، اندازه اثر F^2 مورد ملاحظه قرار گرفت و در حالت سوم نیز برازش کلی مدل مورد بررسی قرار گرفته است. همانطور که ملاحظه در جدول (۱) ملاحظه می شود کلیه

^۱ میانگین واریانس استخراجی

مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ و میانگین واریانس‌های استخراجی بالای ۰/۷ می‌باشند در نتیجه پایایی و روایی ابزار تأیید گردید. لازم به ذکر است نتایج تحلیل عاملی تاییدی الگوهای اندازه‌گیری پژوهش برای متغیر تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرس است، چون این متغیر دارای ۲ بعد و هر بعد دارای ۲ گویه می‌باشد؛ لذا بایستی هم تحلیل عاملی مرتبه اول و هم تحلیل عاملی مرتبه دوم مورد بررسی قرار گیرد. در جدول زیر هم نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول و همه مرتبه دوم اشاره شده است.

در تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول رابطه عامل یا عامل‌ها (متغیرهای پنهان) با گویه‌ها (متغیرهای مشاهده‌پذیر) مورد سنجش قرار می‌گیرد. در این روش هیچ‌گونه رابطه‌ای بین متغیرهای پنهان مورد بررسی قرار نمی‌گیرد. این نوع مدل اندازه‌گیری صرفاً برای اطمینان از آن است که متغیرهای پنهان درست اندازه‌گیری شده‌اند. در تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول می‌توان رابطه یک عامل با چند گویه یا چندعامل با چند گویه را مورد بررسی قرار داد. اما تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم زمانی که یک سازه بزرگ خود از چند متغیر پنهان تشکیل شده باشد، استفاده می‌شود. همانطور که نتایج نشان داده است بارهای عاملی همه گویه‌ها بیشتر از ۰/۵ می‌باشد. همچنین میانگین واریانس استخراجی نیز بیشتر از ۰/۵ به دست آمده است که یافته‌ها نشان از تأیید روایی سؤالات می‌باشد می‌توان نتیجه گرفت که گویه‌ها بخوبی داده‌ها را می‌سنجد.

جدول ۱- نتایج بارهای عاملی، پایایی ترکیبی، آلفای کرونباخ و AVE

میانگین واریانس (AVE) استخراجی	پایایی ترکیبی	ضریب آلفای کرونباخ	تحلیل عاملی مرتبه اول				متغیرها
			p-value (سطح معنی داری)	C.R. (نسبت بحرانی)	بارعاملی و ضرایب استاندارد	علائم اختصاری	
۰/۵۲۹	۰/۹۰۳	۰/۸۹۵	۰/۰۲۲	۳/۳۰۵	۰/۵۹۱	Se1	خودکارآمدی
			۰/۰۱۳	۲/۷۳۷	۰/۶۶۷	Se2	
			۰/۰۲۰	۳/۳۲۵	۰/۶۶۰	Se3	
			۰/۰۰۲	۴/۵۲۷	۰/۷۹۴	Se4	
			۰/۰۲۵	۲/۲۵۱	۰/۶۶۳	Se5	
			۰/۰۲۳	۲/۶۸۵	۰/۶۶۲	Se6	
			۰/۰۲۸	۲/۵۲۵	۰/۶۰۴	Se7	
			۰/۰۰۷	۳/۷۰۳	۰/۷۴۵	Se8	
			۰/۰۲۹	۲/۵۲۲	۰/۶۷۹	Se9	
			۰/۰۱۱	۳/۴۶۵	۰/۷۲۵	Se10	
			۰/۰۱۶	۳/۲۴۶	۰/۷۱۶	Se11	

متغیرها	تحلیل عاملی مرتبه اول				ضریب آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس (A استخراچی VE)
	علائم اختصاری	بارعاملی و ضرایب استاندارد	C.R. (نسبت بحرانی)	p-value (سطح معنی داری)			
	Se12	۰/۵۸۹	۳/۵۱۹	۰/۰۱۲			
	Se13	۰/۷۴۳	۳/۷۹۶	۰/۰۲۱			
	Se14	۰/۷۸۹	۳/۲۶۵	۰/۰۲۴			
	Se15	۰/۵۲۵	۲/۶۰۸	۰/۰۲۷			
	Se16	۰/۶۸۷	۳/۱۰۰	۰/۰۳۶			
تصمیم گیری	تصمیم گیری ۱	۰/۶۰۹	۲/۱۰۵	۰/۰۴۰	۰/۷۱۲	۰/۷۷۰	۰/۶۳۷
	تصمیم گیری ۲	۰/۹۵۰	۲/۲۵۸	۰/۰۲۴			
قضاوت	قضاوت ۱	۰/۷۸۶	۲/۲۹۷	۰/۰۲۲	۰/۷۸۸	۰/۸۲۶	۰/۸۲۶
	قضاوت ۲	۰/۸۹۰	۳/۶۹۳	۰/۰۰۱			
تحلیل عاملی مرتبه دوم							
قضاوت و تصمیم گیری	قضاوت	۰/۸۵۱	۸/۴۴۰	۰/۰۰۱	۰/۸۳۲	۰/۸۶۶	۰/۵۸۳
	تصمیم گیری	۰/۶۶۴	۵/۹۰۴	۰/۰۰۱			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم علاوه بر بررسی رابطه متغیرهای مشاهده‌پذیر با متغیرهای پنهان، رابطه متغیرهای پنهان با سازه اصلی خود نیز بررسی می‌شود. همانطور که در تحلیل عاملی مرتبه دوم نشان داده شد مقدار ضرایب استاندارد هر دو بعد تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان بالاتر از ۰/۵۰ و با توجه به سطح معنی داری ($p < ۰/۰۵$) می‌توان نتیجه گرفت که ابعاد بخوبی متغیر تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان را می‌سنجد.

از سویی دیگر بر اساس نتایج جدول (۲) روایی واگرایی مدل تحقیق مورد تایید واقع می‌شود. برای برازش مدل ساختاری ضریب تعیین R^2 نیز نشان می‌دهد که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود و همچنین محققان تاکید کرده اند شاخص توان پیش بینی کنندگی Q^2 مقداری بالاتر از صفر داشته باشد قابل قبول می‌باشد و هرچه به یک نیز نزدیکتر گردد نشان از توان پیش بینی کنندگی بالای آن می‌باشد. بر این اساس نتایج به دست آمده مورد تایید می‌باشد در صورتی که اندازه اثر یا F^2 به معنای توان تبیین کنندگی مدل می‌باشد و رابطه‌ی بین سازه‌های مدل را تعیین می‌کند. عامل تورم واریانس

(VIF)^۱ شدت همخطی چندگانه را ارزیابی می‌کند. به عنوان یک قاعده تجربی مقدار VIF بزرگتر از ۵ باشد همخطی چندگانه بالا می‌باشد همانطور که جدول (۳) نشان داده است کلیه مقادیر به دست آمده بالای متوسط مقادیر تعیین شده می‌باشند.

جدول ۲: نتایج روایی واگرا (روایی تشخیصی)

متغیر	اندازه موسسه حسابرسی	قضاوت	تصمیم‌گیری	خودکارآمدی
اندازه موسسه حسابرسی	۱/۰۰۰			
قضاوت	۰/۰۵۳	۰/۸۴۰		
تصمیم‌گیری	۰/۰۰۷	۰/۱۷۲	۰/۷۹۸	
خودکارآمدی	۰/۲۱۹	۰/۳۱۷	۰/۱۳۷	۰/۶۹۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳- نتایج مقادیر توان پیش‌بینی کنندگی Q2 و ضریب تعیین R2

قضاوت و تصمیم‌گیری		
۰/۱۰۷	خودکارآمدی	F2 ضرایب اندازه اثر
۱/۱۵۹	خودکارآمدی	عامل تورم واریانس (VIF)
۰/۱۰۱		R2 ضریب تعیین
۰/۱۸۲		Q2 توان پیش‌بینی کنندگی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یکی از شاخص‌های اصلی برازش مدل کلی معیار GOF^۲ می‌باشد. مقدار GOF محاسبه شده به شرح زیر می‌باشد:

$$GOF = \sqrt{COMMUNALITY * R^2} = \sqrt{0.624 * 0.101} = 0.251$$

با توجه به سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF، حاصل شدن ۰/۲۵۱ نشان از برازش مطلوب مدل دارد. به علاوه یافته‌های مربوط به شاخص‌های دیگر برازش مدل کلی در جدول (۴) ارائه شده است. مشخص است که همه شاخص‌های مورد بررسی دارای نمره مطلوبی می‌باشند یعنی اینکه مدل تحقیق از برازش مطلوبی برخوردار است.

^۱ - variance inflation factor

^۲ GOf: Goodness of Fit



جدول ۴- شاخص های برازش مدل تحقیق

منبع	مقدار استاندارد	آماره	شاخص
(هو و بنتلر، ۱۹۹۹)	کمتر از ۰/۰۸	۰/۰۷۳	SRMR
(رینگل و همکاران، ۲۰۲۰)	کمتر از ۰/۱۲	۰/۱۰۱	rms Theta
وتزلس و همکاران(۲۰۰۹)	بیش از ۰/۲۵	۰/۲۵۱	GOF
(بانت و بنتلر، ۱۹۸۰)	بیشتر از ۰/۹	۰/۹۱۰	NFI
(هنسلر و همکاران، ۲۰۱۶)	کمتر از ۰/۹۵	۰/۶۲۱	d_ULS
(هنسلر و همکاران، ۲۰۱۶)	کمتر از ۰/۹۵	۰/۶۹۰	d_G

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- یافته های پژوهش

آمار توصیفی

اطلاعات عمومی و تخصصی پرسش نامه با استفاده از روش های آمار توصیفی شامل توزیع فراوانی نسبی، توزیع فراوانی مطلق و میانگین حسابی مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به یافته های توصیفی جدول (۵) نمونه های آماری بر اساس جنسیت ۱۹ نفر زن و ۱۱۳ نفر مرد بودند بیشتر پاسخ دهندگان با توجه به ماهیت شغلی مرد هستند. بر اساس سن ۴ نفر کمتر از ۳۰ سال، ۷۷ نفر ۳۰ تا ۴۰ سال، ۲۴ نفر ۴۱ تا ۵۰ سال و ۲۷ نفر بالای ۵۰ سال سن داشتند؛ یعنی ۵۸٪ افراد بین ۳۰ تا ۴۰ سال سن داشتند. بیشترین تحصیلات مربوط به مقطع کارشناسی ارشد بوده، ۲۰ نفر از حسابرسان دارای تحصیلات کارشناسی، ۹۶ نفر کارشناسی ارشد و ۱۶ نفر نیز دارای تحصیلات دکتری بودند. ۱۱۷ نفر در رشته حسابداری، ۴ نفر حسابرسی و ۱۱ نفر نیز در رشته های مدیریت، اقتصاد، مالی و غیره تحصیل کرده بودند. با توجه به سابقه کاری ۷ نفر کمتر از ۵ سال، ۲۱ نفر ۵ تا ۱۰ سال، ۴۸ نفر ۱۰ تا ۱۵ سال و ۵۶ نفر بالای ۱۵ سال سابقه کاری داشتند. برای اندازه گیری اندازه موسسه حسابرسی از شاخص درآمد موسسه استفاده شد که نتایج نشان می دهد ۱۴ نفر از افراد در موسسات با درآمد کمتر از ۱۰ میلیارد ریال در ماه، ۳۴ نفر در موسسات با ۱۰ تا ۲۰ میلیارد ریال، ۳۵ نفر در موسسات با درآمد ۲۰ تا ۴۰ میلیارد ریال و ۴۹ نفر در موسسات با درآمد بیش از ۴۰ میلیارد در سال مشغول فعالیت بودند.

جدول ۵- نتایج آمار توصیفی متغیرهای شناختی

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
سن	کمتر از ۳۰ سال	۴	۳/۰	۳/۰
	۳۰ تا ۴۰ سال	۷۷	۵۸/۳	۶۱/۴
	۴۱ تا ۵۰ سال	۲۴	۱۸/۲	۷۹/۵
	بیش از ۵۰ سال	۲۷	۲۰/۵	۱۰۰/۰
سابقه کاری	کمتر از ۵ سال	۷	۵/۳	۵/۳
	۵ تا ۱۰ سال	۲۱	۱۵/۹	۲۱/۲
	۱۱ تا ۱۵ سال	۴۸	۳۶/۴	۵۷/۶
	بیش از ۱۵ سال	۵۶	۴۲/۴	۱۰۰/۰
جنسیت	زن	۱۹	۱۴/۴	۱۴/۴
	مرد	۱۱۳	۸۵/۶	۱۰۰/۰
تحصیلات	کارشناسی	۲۰	۱۵/۲	۱۵/۲
	کارشناسی ارشد	۹۶	۷۲/۷	۸۷/۹
	دکتری	۱۶	۱۲/۱	۱۰۰/۰
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۱۷	۸۸/۶	۸۸/۶
	حسابرسی	۴	۳/۰	۹۱/۷
	مدیریت، اقتصاد، مالی	۷	۵/۳	۹۷/۰
	سایر رشته ها	۴	۳/۰	۱۰۰/۰
درآمد سالانه	کمتر از ۱۰ میلیارد ریال	۱۴	۱۰/۶	۱۰/۶
	۱۰ تا ۲۰ میلیارد ریال	۳۴	۲۵/۸	۳۶/۴
	۲۰ تا ۴۰ میلیارد ریال	۳۵	۲۶/۵	۶۲/۹
	بیش از ۴۰ میلیارد ریال	۴۹	۳۷/۱	۱۰۰/۰
مجموع		۱۳۲	۱۰۰/۰	

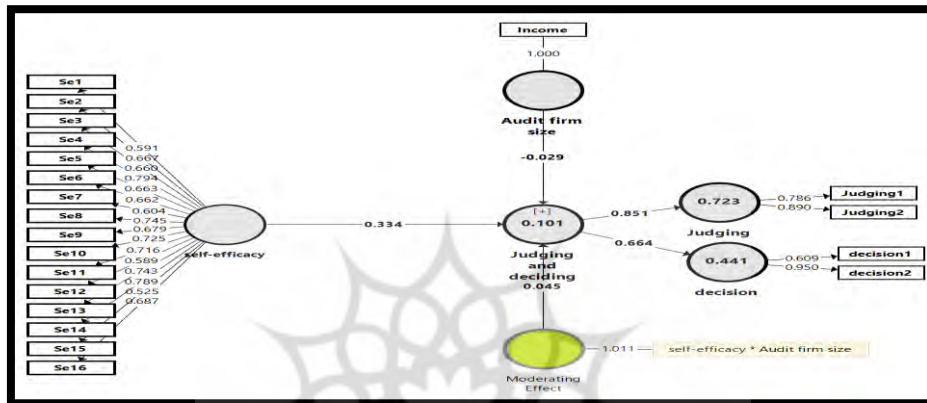
منبع: یافته‌های پژوهشگر

آمار استنباطی

حال نتایج مدل اجرا شده در راستای تحلیل فرضیه ها ارائه گردیده است و در آن ضرایب رگرسیونی یا ضریب مسیره، مقدار تی و سطح معنی داری مشخص شده‌اند. با مقایسه مقدار t محاسبه شده برای ضریب هر مسیره می توان به تایید یا عدم تایید فرضیه پژوهش پرداخت. اگر مقدار مطلق آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ گردد، در سطح اطمینان ۹۵٪ و در صورتی که مقدار آماره t بیشتر از ۲/۵۸ گردد، ضریب مسیره در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار است.



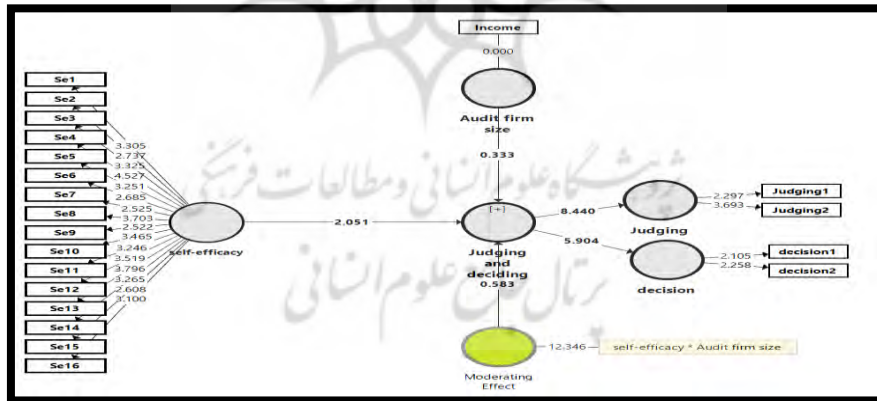
اعداد موجود بر روی مسیرها در شکل (۱) نشانگر ضریب مسیر و در شکل (۲) نشانگر مقدار t-value برای هر مسیر می باشد. برای بررسی معنادار بودن ضرایب مسیر لازم است تا مقدار t هر مسیر بالاتر از ۱/۹۶ شود. آزمون هر فرضیه از طریق بررسی علامت، اندازه و معناداری آماری ضریب مسیر (بتا) بین هر متغیر مکنون با متغیر وابسته مورد بررسی قرار می گیرد. هر اندازه این ضریب مسیر بالاتر باشد تاثیر پیش بینی کننده متغیر مکنون نسبت به متغیر وابسته بیشتر خواهد بود.



شکل(۱): حالت استاندارد نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی در رابطه خودکارآمدی با قضاوت و تصمیم

گیری حسابرس

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل(۲): حالت معنی داری نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی در رابطه خودکارآمدی قضاوت و تصمیم گیری حسابرس

تصمیم‌گیری حسابرس

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در راستای تحلیل فرضیه اول و همانطور که نتایج شکل های (۱) و (۲) و جدول (۶) نشان داده است تاثیر خودکارآمدی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس ($\beta = 0/334$; $P = 0/041$) مثبت و معنی دار است یعنی با اطمینان ۹۵ درصد باید گفت که فرضیه اول پژوهش تایید می گردد و به طور واضحتر در زای یک واحد افزایش در خودکارآمدی حسابرس به میزان $0/334$ قضاوت و تصمیمگیری او بیشتر و مطلوب تر خواهد بود

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه اول

روابط متغیرها	ضریب مسیر	ضرایب تی	سطح معنی داری	نتیجه
قضاوت و تصمیم گیری - خودکارآمدی	۰/۳۳۴	۲/۰۵۱	۰/۰۴۱	تایید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در راستای تحلیل فرضیه دوم و بر اساس شکل های (۱) و (۲) و جدول (۷) تاثیر اندازه موسسه حسابرسی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس ($\beta = -0/029$; $P = 0/739$) غیر معنی دار است. همچنین تاثیر متغیر تعدیل گر یا به عبارت بهتر متغیر ضریب اندازه موسسه حسابرسی در خودکارآمدی حسابرسی بر قضاوت و تصمیم گیری او ($\beta = 0/045$; $P = 0/560$) تایید نگردید، یعنی اندازه موسسه حسابرسی نتوانسته است شدت و جهت تاثیرگذاری خودکارآمدی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرس را تغییر دهد. پس فرض دوم پژوهش رد شده است.

جدول ۷- نتایج آزمون فرضیه دوم

روابط متغیرها	ضریب مسیر	ضرایب تی	سطح معنی داری	نتیجه
قضاوت و تصمیم گیری - اندازه موسسه حسابرسی	-۰/۰۲۹	۰/۳۳۳	۰/۷۳۹	عدم تایید
قضاوت و تصمیم گیری - اثر تعدیل گر	۰/۰۴۵	۰/۵۸۳	۰/۵۶۰	عدم تایید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با در نظر گرفتن نتایج بررسی روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته با استفاده از ضریب مربوط می توان به بررسی معنی داری اثرات متغیرهای پژوهش پرداخت. طبق جدول نتایج ضریب مسیر در رابطه خودکارآمدی و قضاوت و تصمیم گیری حسابرس $0/334$ می باشد که میزان وابستگی را نشان می دهد که به رابطه مستقیم و مثبت نیز می باشد. در رابطه با نقش تعدیل گر اندازه موسسه حسابرسی با توجه به سطح معنی داری t -value این فرضیه پذیرفته نمی شود و ضریب مسیر $0/045$ و مثبت می باشد. نتایج کلی فرضیه ها با توجه به رد یا تایید آنها در جدول (۸) ارائه شده است.

جدول ۸- نتایج نهایی فرضیه ها

نتیجه	فرضیه
تایید مثبت	خودکارآمدی حسابرس بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس تاثیر دارد.
عدم تایید	اندازه موسسه حسابرسی بر میزان تاثیرگذاری خودکارآمدی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس، تعدیل‌گر است.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بحث و نتیجه‌گیری

هدف از این پژوهش بررسی تاثیر خودکارآمدی حسابرسان و اندازه موسسات حسابرسی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان است و نتایج نشان داد که رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به عبارتی، خودکارآمدی حسابرس باعث می‌شود قضاوت درباره چگونگی انجام دادن امور مربوطه به موقعیت‌های حرفه‌ای، مبتنی بر انگیزه‌های فردی، غنی‌تر شود و حسابرس دارای خودکارآمدی توانمندی‌های شخصی خود را برای منسجم کردن انگیزه و منابع شناختی به کار می‌گیرد تا بر این مبنا بررسی‌های دقیق‌تر و تخصصی‌تری در زمینه عملکرد مالی صاحبکاران انجام دهد. در حقیقت، نمی‌توان انتظار داشت حسابرس، فاقد احساس مثبت درباره خود، توانمندی کنترل منعطف‌تر استرس در شرایط بحران را داشته باشد و بر اساس آن کیفیت حسابرسی را بالا ببرد. زیرا بررسی‌های حسابرسان صرفاً مبتنی بر تجربه یا تخصص در یک صنعت نمی‌تواند تضمین‌کننده ارتقای اثربخشی کیفیت کار حسابرسی آن‌ها باشد. نتیجه این فرضیه مطابق با نتایج دجادانگ و همکاران (۲۰۱۸)، اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۸)، سکرکا و باگازی (۲۰۱۵) می‌باشد. هم‌چنین، این نتیجه هم‌راستا با نتیجه پژوهش ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳)، در رابطه با تایید تاثیر ویژگی خودکارآمدی بر قضاوت حسابرس می‌باشد. بطور کلی می‌توان گفت حسابرسانی که از خودکارآمدی بیشتری برخوردار هستند، تلاش بیشتری جهت دستیابی به اهداف تعیین شده، صرف می‌کنند و حسابرسانی که خودکارآمدی ضعیفی دارند، ممکن است از کوشش زیاد جهت رسیدن به اهداف مورد نظر خودداری کنند (استاکوویچ و لوتانس، ۱۹۹۸). از طرفی اندازه موسسه حسابرسی نقش تعدیل‌گری بر رابطه خودکارآمدی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس ندارد که با نتیجه پژوهش سوئینی و پیرس (۲۰۱۰)، مغایر می‌باشد. به عبارتی، اندازه موسسه حسابرسی (کوچک، متوسط و بزرگ)، تاثیری بر خودکارآمدی و قضاوت حسابرسان ندارند. علت عدم تایید فرضیه می‌تواند شرایط حاکم بر جامعه حسابداران رسمی ایران یا شاخص‌های متفاوت اندازه‌گیری، اندازه موسسه حسابرسی باشد.

بر اساس نتایج پیشنهاد می‌شود خودکارآمدی حسابرس به منزله یک برنامه توسعه محور در حرفه حسابرسی از سوی سازمان‌ها و نهادهای مربوطه مورد توجه قرار گیرد و برنامه‌های آموزشی و ارزیابی‌های دوره‌ای به منزله استراتژی‌های شغلی حسابرسان مدون شود تا از این طریق، در کنار ارتقای سطح اخلاق‌گرایی حرفه‌ای، گزارش

های حسابرسی کیفیت بهتری داشته باشند. خودکارآمدی را می توان منشا و منبع معیارهایی همچون تردید حرفه ای و بی طرفی حسابرس هم سو با استانداردهای حسابرسی قلمداد کرد. زیرا بر اساس نظریه شناخت اجتماعی باعث می شود فرد انگیزه و کارراهه شغلی مطلوب تری داشته باشد و بر این مینا ضمن حفظ استقلال حسابرسی، قضاوت های تخصصی مبتنی بر تجربه بیشتر در بررسی های حسابرسی ارائه دهد. به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می شود برای حمایت از سرمایه سهامداران و منافع سایر ذینفعان، آموزش های اخلاقی به حسابرسان را به نحو مطلوب تری ارائه دهند تا ضمن بهبود در کیفیت ارائه خدمات حرفه ای و اعتبار موسسه، زمینه تقویت بیشتر اخلاق حرفه ای در حسابرسان فراهم گردد. به متولیان آموزش در حرفه حسابرسی پیشنهاد می شود با برگزاری کارگاه های آموزشی مناسب خودکارآمدی حسابرس به عنوان عامل تاثیرگذار بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان مورد توجه قرار گیرد و شرکت در دوره های آموزشی اخلاقی به عنوان یکی از الزامات ارتقای شغلی قرار گیرد. از محدودیت های این پژوهش می توان به استفاده از ابزار پرسشنامه برای گردآوری اطلاعات و برداشت نادرست از سوالات پژوهش توسط پاسخ دهندگان اشاره کرد. عدم همکاری بسیاری از حسابداران رسمی بدلیل مشغله کاری و حذف برخی پرسش نامه ها بدلیل ناقص بودن پاسخ ها از جمله محدودیت دیگر پژوهش می باشد. هم چنین، در این پژوهش ویژگی خودکارآمدی حسابرس بر قضاوت و تصمیم گیری مورد بررسی قرار گرفته در حالی که قضاوت متاثر از بسیاری از ویژگی های اخلاقی و فردی می باشد.

فهرست منابع

- انصاری، عبدالمهدی؛ کرمانی کمالی، نرجس (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم حسابرسان جهت استفاده از "ابزار کمکی تصمیم گیری" در ارزیابی ریسک تقلب مدیریت. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۶(۴): ۶۲-۷۹.
- حساس یگانه، یحیی و عموزاد مهدیرجی، شهرام (۱۳۹۹). عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آنها. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۷): ۱-۲۶.
- حسینی، سید علی و رسولی، ندا (۱۳۹۸). قضاوت حرفه ای در حسابرسی و اندازه گیری آن: مفاهیم نظریه ها و چشم انداز تئوریک. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۱): ۱۵۵-۱۶۸.
- خوش طینت، محسن و بستانیان، جواد (۱۳۸۶). قضاوت حرفه ای در حسابرسی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۸): ۲۵-۵۷.
- خواجوی، شکراله؛ نوشادی، میثم (۱۳۹۱). نقش الگوهای رفتاری و مدل های تصمیم گیری در قضاوت حسابرسان. پژوهش حسابداری، ۲(۲): ۱۲۴-۱۳۵.



رجب دری، حسین؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ سالاری، حجت الله؛ امیری، علی. (۱۴۰۱). رابطه نظریه های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابربان. قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۱): ۱۱۳-۱۴۱.

رضائی، حسین رضا، آذین فر، کاوه، غلام نیا روشن، حمیدرضا، و فلاح، رضا. (۱۴۰۱). نقش فرهنگ اسالمی و تجربه حسابربس در رابطه بین انصاف متقابل و کیفیت حسابرسی در شرایط محیطی ایران. قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۲): ۱۴۳-۱۶۳.

رویایی، رمضانعلی، یعقوب نژاد، احمد، و آذین فر، کاوه. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای حسابربان مستقل. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۶(۲۲): ۶۷-۹۵.

سعیدی گراغانی، مسلم، و ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تفاوت های فردی و قضاوت حرفه ای حسابربس. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۹(۳۶): ۱۱۱-۱۲۹.

سلمانی، چنگیز، جبارزاده کنگرلویی، سعید، بحری ثالث، جمال، و پاک مران، عسگر. (۱۳۹۹). الگوی برای پیش بینی قضاوت حرفه ای حسابربان. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۲(۴۸): ۱۷۹-۲۰۱.

سلیمی، جمال، یوسفی، ناصر، و سعیدزاده، حمزه. (۱۳۹۴). بررسی رابطه ی بین جو عاطفی خانواده و علایق حرفه گرایبی دانش آموزان؛ نقش واسطه ای خودکارآمدی. روانشناسی مدرسه، ۴(۳ (پیاپی ۱۵)): ۴۷-۶۶.

گلشائیان، سیدمحمد؛ سادات غفاری، منصوره؛ سیدی، سید محدثه. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر فشارهای اجتماعی، تعهد و ویژگی های شخصیتی بر قضاوت حسابربان. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۳): ۹۹-۱۱۷.

محمدبیگی، عرفان، عارف منش، زهره، دهقانی اشکذری، محمدمهدی. (۱۴۰۲). فرهنگ و تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی: نقش میانجی تمایل به ریسک پذیری فردی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی. doi: 10.30495/faar.2023.1980289.3629

ملانظری، مهناز و اسماعیلی کیا. (۱۳۹۳). شناسایی ویژگیهای روان شناختی اثرگذار بر مهارت حسابربان در انجام قضاوت های حسابرسی. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۴): ۵۰۵-۵۲۶.

ملکی، فریبا، و علوی، معصومه. (۱۴۰۱). تأثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی. قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی، ۱(۴): ۲۷-۵۰.

نظامی، احمد، پورحیدری، امید، و پاکدامن، مجید. (۱۳۹۹). بررسی اثر ویژگی های شخصیتی (وجدان و توافق پذیری)، احساسات-تفکر و ریسک پذیری بر قضاوت حسابربس با توجه به نقش میانجی خودکارآمدی. دانش حسابداری مالی، ۷(۱ (پیاپی ۲۴))، ۱-۲۴.

- ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ کوشکی جهرمی، علیرضا. (1398). مفهوم سازی تصمیم گیری خردمندانه حسابرسان براساس تحلیل داده بنیاد. بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۲): ۳۰۱-۳۲۶.
- Bonner, S. E. 2008. Judgment and Decision Making in Accounting. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall * Bonner.S 2008. Judgment and decision making in accounting Bandura, A. (1997). Self-Efficacy: The Exercise of Control. New York: Freeman.
- Charlotte Pietersen. (2014). Interpersonal Conflict Management Styles and Emotion Self-Management Competencies of Public Accountants Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing, Rome-Italy, Vol 5 No 7 May 2014.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3): 183-199.
- Djaddang, S., Lyshandra, sh., Wulamdjani, H., & Sulistiawarni, E. (2018). The Relationship between Self-Efficacy towards Audit Quality with Individualism Culture As Mediates: Evidence from Indonesia, *The International Journal of Social Sciences and Humanities Invention*, 5(04), pp. 4577-4583.
- Mohd Sanusi, Z., Iskandar, T. M., Monroe, G. S., and Mohd Saleh, N. (2018). Effects of goal orientation, self-efficacy and task complexity on the audit judgement performance of Malaysian auditors. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(1):75-95.
- Merdekawati, E. (2022). The Effect of Audit Experience and Audit Risk on Audit Judgment with Auditor's Perceptions of the Code of Ethics of Public Accountants as Moderating Variables. In *E3S Web of Conferences* (Vol. 348, p. 00004). EDP Sciences.
- Ogunyemi, A. O., & Mabekoje, S. O. (2007). Self-efficacy, risk-taking behavior, and mental health as predictors of personal growth initiative among university undergraduates. *Journal of Research in Educational Psychology*, 12, 349-362.
- Pajares, F., & Urdan, T. (2006). *Self-efficacy beliefs in adolescents*. Greenwich, CT: Information Age Publishing.
- Relationship between Self-Efficacy towards Audit Quality with Individualism Culture As Mediates: Evidence from Indonesia, *The International Journal of Social Sciences and Humanities Invention*, 5(04), pp. 4577-4583.
- Stajkovic, A. D., and Luthans, F. (1998). Self-efficacy and work-related performance: A meta-analysis. *Psychological Bulletin*, 124: 240-261.
- Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4): 531-551.
- Svanberg, J., Ohhman, P., Neidermeyer, P. E. (2018). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs, *Advances in Accounting*.
- Shanteau, J. (1978). When does a response error become a judgment bias? *Journal of Experimental Psychology: Human Learning and Memory*, 4(6): 579-581.
- Sekerka, L., & Bagozzi, R. (2015). Moral courage in the workplace: moving to and from the desire and decision to act. *Business Ethics: A European Review*, 16(2), 132-149.
- Wedemeyer, PD. (2010). A discussion of Auditor Judgment as the Critical Component in Audit Quality A Practitioners Perspective. *International Journal of Disclosure and Governance*. Vol.7, No.2: 320-333.



The effect of self-efficacy of auditors and the size of audit firms on auditors' judgment and decision making

Mina Rezaei¹
Arezoo Aghaie Chadgani²
Ehsan Kamali³

Received: 26 / April / 2024 Accepted: 07 / June / 2024

Abstract

Professional judgment and decision-making are key skills in auditing processes, and the auditor's ability to make high-quality decisions and judgments is under their personality traits. Auditor's self-efficacy is a kind of internal recognition of individual capabilities and characteristics that causes a better understanding of the job and improves the auditor's expert opinions. Therefore, the present study proposed and tested the effect of self-efficacy as factor affecting auditors' judgment and decision-making. This research is an applied research in terms of purpose and descriptive-survey in nature. Data collection in this research was done through a questionnaire made by the researcher among the members of the public accountants community of Iran using random sampling and 132 questionnaires were analyzed. Content validity was confirmed using the opinions of experts and university professors, and diagnostic validity was confirmed using the Fornell and Larcker index. After the initial implementation of the reliability test with Cronbach's alpha, the relationships between variables and factors have been investigated and confirmed through confirmatory factor analysis and path analysis. Smart PLS statistical software was used to test the hypotheses. The findings showed that the auditor's self-efficacy has a positive and significant effect on the auditor's judgment and decision-making. Auditors who have more self-efficacy make more effort to judge and make professional decisions. The size of the audit firm does not have a significant moderating role on the relationship between self-efficacy and auditor's judgment and decision-making.

Keywords: Auditors' Judgment, Auditors' Decision Making, self-efficacy, Audit Firm Size, Audit Quality

¹ Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najaf Abad, Iran.
a.rezaie88@yahoo.com

² Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najaf Abad, Iran. (author and responsible). arezooaghaie2001@yahoo.com, r

³ Department of Accounting, Najafabad Branch, Islamic Azad University, Najaf Abad, Iran.
Ehsankamali_acc@yahoo.com



پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی
پرتال جامع علوم انسانی