



Financial Accounting Research

Financial Accounting Research

E-ISSN: 2322-3405

Vol. 15, Issue 2, No.56, Summer 2023, P:141-157

Received: 15.06.2023


Accepted: 14.01.2024

Research Article

## Development of the auditor's risk tolerance model with the aim of improving the auditor's professional judgment (multifaceted foundation data approach)

**Shahram Shafee:** Ph.D. Student of Accounting Department, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran

[shahramshafii60@gmail.com](mailto:shahramshafii60@gmail.com)

**Abdoreza mohseni** \*: Assistant Professor of Accounting Department, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran.

[mohseni@iau.bushehr.ac.ir](mailto:mohseni@iau.bushehr.ac.ir)

**Mostafa ghasemi:** Assistant Professor of Accounting Department, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran

[m.ghasemi@iau.bushehr.ac.ir](mailto:m.ghasemi@iau.bushehr.ac.ir)

### Abstract

Ethical judgment is a thought process that is influenced by many factors such as the auditor's personal values and external influences on audit judgments. In the field of auditing, people's risk tolerance can affect the volume of proceedings and the type of tests and ultimately overshadow the auditor's professional judgment. The purpose of this research is to develop the auditor's risk tolerance model with the aim of improving the auditor's professional judgment (multifaceted foundation data approach). The present research was conducted by interviewing 20 experts in the auditing profession, who were part of the auditors and members of the Certified Public Accountants Society of Iran, and by using the snowball method and multifaceted foundation data theory. In this way, 500 conceptual codes, 40 sub-categories, 15 main categories and 1 conceptual model were extracted and components such as professional experience, specialized knowledge, psychological factors, professional ethics, supervision of supervisory institutions, leadership, teamwork, cooperation, Stakeholder community, work complexity, auditor's internal satisfaction, stakeholder pressure, time pressure, motivation and personal interests, opportunistic behavior, cultural structure, justification power, etc. were identified. The results of this study showed that auditors' motives and unethical behaviors originate from factors such as individual characteristics, organizational position, professional characteristics, internal and external factors. Failure to pay attention to the occurrence of such behaviors shows a decrease in transparency and unwillingness to respond at the community level.

**Keywords:** Risk taking, professional judgments, Auditors' professional reports

---

\* Corresponding author

2322-3405 © The author(s) Publisher: University of Isfahan



This is an open access article under the [CC-BY-NC 4.0 License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

 [10.22108/FAR.2023.138702.1988](https://doi.org/10.22108/FAR.2023.138702.1988)

## Introduction

Professional judgment is one of the professional characteristics of independent auditors, which affects all aspects of the audit, including planning, determining the level of importance, quantity and quality of audit evidence, and finally, the professional opinion of independent auditors, and on the decision-making of the group. It affects a wide range of stakeholders including managers, investors and analysts. The dimensions of judgment and decision-making are issues that have always been raised in auditing. In fact, these dimensions are the main aspects of auditing. Because auditing is a process that is always accompanied by judgment. This can create a risk for auditors. Auditing, like accounting, is not concerned with the world of debtors and creditors, but is faced with matters such as risk, controls, measurement of operations and audit documents (Nechal, 2000).

The studies that have been conducted in the auditor's judgment and decision-making area have been classified by Bonner (1999) based on three main determinants: personality, occupational and environmental variables. These three variables are integral components of the auditor's judgment and decision-making process; which are used by an accountant or auditor (Mala and Chand, 2015). Some of the factors affecting the judgment of auditors are individual and psychological factors that create differences in the judgment of different people and sometimes cause behavioral and judgmental biases in auditors. Researches on judgment and decision-making in auditing examine two important issues. The first is the quality of judgment and decision-making of an individual or a group, that is, the measurement of people's performance when performing tasks that require judgment and decision-making. Second, they examine the factors that influence the auditor's judgment and decision-making (Bonner, 1999).

An auditor's ability to make high-quality decisions and to make decisions at different levels of task complexity may be influenced by their personal characteristics (McKnight and Wright, 2011). Considering the dimensions of people's personality in the

organization makes employees work according to their abilities and personality traits in the fields they are interested in, which improves the efficiency of the individual and the effectiveness of the organization. Previous research on the relationship between personality and job performance shows that personality components can affect job performance in auditing (Ashton and Kramer, 1999).

## Research questions

According to the subject of the research, the research questions are as follows:

First question: Does improving auditors' professional judgments increase the quality of auditors' reports?

Second question: Is there a comprehensive model for auditors' professional judgments regarding auditors' risk taking?

Third question: What variables can affect auditors' risk taking?

Question 4: What are the key categories for auditors' risk taking in order to improve auditors' professional judgment?

Question 5: What are the background conditions for formulating auditors' risk tolerance patterns in order to improve auditors' professional judgment?

## Research methodology

From the objective point of view, this research is an applied research, because the researcher seeks to present the auditor's risk tolerance model with the aim of improving the auditor's professional judgment and developing practical knowledge in this field. The current study is classified in the mixed research group in terms of how to collect the required data; In other words, this data type research is a sequential exploratory mixed (combined) research in which the qualitative method is first followed by the quantitative method. This means that qualitative data is collected and formulated first, and then the researcher gets a complete understanding of the phenomenon by recommending the aspects to be studied, and the next step is to answer the research questions through quantitative data. In the qualitative part, the qualitative model will be used using the data-

based theory of Strauss and Corbin (2008) to discover the central and sub-categories of the auditor's risk-taking model and to identify the relationship between these categories, leading to the presentation of a paradigmatic model. In the quantitative part, the researcher-made questionnaire will be used. Also, in terms of time, the current research can be considered a cross-sectional study that will take place in 1402.

Documentary and field method will be used in this research. In the document section, domestic and foreign scientific books and articles related to the subject are used, and in the field section, the required data collection tools (questionnaire) are used.

### **Discussion and conclusion**

The auditing profession includes a set of crediting services to financial statements that has many audiences and stakeholders. Since the main mission of the auditing profession is the accreditation of financial statements and related reports. In performing this task, auditors need to gain the trust of society by adhering to ethical principles. While different dimensions of the auditor's personality can be determining factors in auditors' judgment, the level of self-efficacy of people may affect the level of audit judgment along with these factors. Considering the influence of these

factors may help explain changes in audit judgment.

Considering the general attitude that excessive risk in audit is unethical and unethical decisions bring some risk, also the prevalence of unethical behavior can initiate pessimism and reduce value-creating behaviors in the right direction in such circumstances. The person does not have the desire to do principled and systematic work and it may even lead to pessimism and reduce value-creating behaviors in other honest audit institutions. The findings of this research show that risk-taking and ethical decision-making have a significant effect on auditing and auditor's judgments. The present study shows that the effective personal, environmental, cultural, ethical, professional, and organizational factors, etc., on the risk-taking of auditors and finally its effect on the ethical judgment of auditors are high. According to the obtained results, the following suggestions are made:

- It is suggested to the policy makers of the auditing profession, apart from measuring the technical capabilities of auditors, by applying psychological tests, they should also learn about their behavioral characteristics.
- Audit institutions are recommended to help the expansion and development of ethical behavior more by establishing effective internal control systems.



## تدوین مدل ریسک پذیری حسابرسان با هدف بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان (رویکرد داده بنیاد چندوجهی)

شهرام شفیعی: دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

[shahramshafii60@gmail.com](mailto:shahramshafii60@gmail.com)

عبدالرضا محسنی<sup>id</sup>: نویسنده مسئول: استادیار گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

[mohseni@iau.bushehr.ac.ir](mailto:mohseni@iau.bushehr.ac.ir)

مصطفی قاسمی: استادیار گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

[m.ghasemi@iau.bushehr.ac.ir](mailto:m.ghasemi@iau.bushehr.ac.ir)

### چکیده

قضاوت اخلاقی یک پروسه فکری است که تحت تأثیر عوامل بسیاری مانند ارزش‌های شخصی حسابرسان و اثرات بیرونی بر قضاوت‌های حسابرسانی قرار دارد. در حرفه حسابرسانی ریسک‌پذیری اشخاص می‌تواند بر حجم رسیدگی‌ها و نوع آزمون‌های حسابرسانی تأثیرگذار باشد و در نهایت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را تحت الشعاع قرار دهد. هدف این پژوهش تدوین مدل ریسک‌پذیری حسابرسان با هدف بهبود قضاوت حرفه‌ای حسابرسان (رویکرد داده بنیاد چندوجهی) می‌باشد. پژوهش با ۲۰ مصاحبه از خبره حرفه حسابرسانی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و با نمونه‌گیری روش گلوله برفی و رویکرد داده بنیاد چندوجهی انجام گرفته است. نتایج شامل استخراج پانصد کد مفهومی، چهل مقوله فرعی، پانزده مقوله اصلی و یک مدل مفهومی باشد. سرانجام؛ مولفه‌های چون تجربه حرفه‌ای، دانش تخصصی، عوامل روان‌شناختی، اخلاق حرفه‌ای، نظارت نهادی ناظر، رهبری، کار تیمی، همکاری، جامعه ذینفعان، پیچیدگی کار، رضایت درونی حسابرسان، فشار ذینفعان، فشار زمانی، انگیزه و منافع شخصی، رفتار فرصت طلبانه ساختار فرهنگی، توان توجیه‌کنندگی و غیره شناسایی شد.

**واژه‌های کلیدی:** ریسک‌پذیری، قضاوت‌های حرفه‌ای، گزارش‌های حسابرسان.

### ۱- مقدمه

حسابرسانی، سطح شواهد حسابرسانی، گزارش حسابرسان مستقل، مدیران، سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران تأثیر بگذارد. جنبه‌های قضاوت حرفه‌ای موضوعی است که همیشه در حسابرسانی مطرح شده‌اند. بنابراین می‌توان

قضاوت‌های اخلاق حرفه‌ای حسابرسان از خصیصه‌های اصلی اخلاق حرفه‌ای حسابرسان مستقل می‌باشد که می‌تواند بر طرح و برنامه حسابرسانی، سطح اهمیت



(2016).

با توجه به نگرش کلی مبنی بر اینکه ریسک بیش از حد در تجارت غیراخلاقی است و تصمیمات غیراخلاقی تا حدی ریسک را به همراه دارد، تحقیقات اندک تا به امروز رابطه بین ریسک پذیری و تصمیم‌گیری اخلاقی در تجارت را بررسی کرده‌اند. ریسک‌پذیری نقش مهمی در تجارت و حسابداری دارد، زیرا که ریسک بیش از حد یا کنترل نشده می‌تواند منجر به شکست شود. به عنوان مثال، ریسک‌پذیری بیش از حد در بحران مالی جهانی سال ۲۰۰۸، میلیون‌ها نفر را تحت تأثیر منفی خود قرار داد (Jackson et al., 2013).

علاوه بر این، ریسک بیش از حد وجه مشترک کلاهبرداری‌های حسابداران برجسته مانند انرون، وردکام و غیره است. تصمیم برای ریسک‌پذیری به طور مشترک تحت تأثیر ویژگی‌های تصمیم‌گیرنده و وضعیت موجود است. در یک مطالعه بنیادی برای توسعه ساختار گرایش به ریسک‌پذیری، جکسون و همکاران (2013) بر این باورند که ریسک‌پذیری ممکن است کاملاً مختص موقعیت یا عملکرد شخصیت فرد باشد، همچنین آنها پس از بررسی ریسک در چهار بعد (پولی، جسمی، اجتماعی و اخلاقی)، به این نتیجه رسیدند که ریسک‌پذیری را می‌توان به عنوان یک ویژگی شخصیتی در نظر گرفت که به هیچ نوع ریسکی وابسته نیست (Jackson et al., 2013).

تحقیقات در مورد گرایش به ریسک‌پذیری در درجه اول به ادبیات شخصیت یا مدیریت محدود شده است، در یک مطالعه در حسابداری از گرایش به ریسک‌پذیری به عنوان متغیر کنترل در یک آزمایش استفاده شده است. فراتر از شخصیت فردی، تصمیم‌گیری در مورد ریسک نیز تحت تأثیر مسئله وضعیت اخلاقی موجود است. جونز (1991) شدت اخلاقی هر حرفه را ساختاری چند بعدی می‌داند. در نظر گرفتن میزان ضرورت

گفت که این ابعاد، جنبه‌های اصلی حسابداری می‌باشند. قضاوت‌های حسابداری می‌تواند زمینه‌ساز وقوع خطر برای حسابرسان باشد. (Nechel, 2000).

پژوهش‌های با محوریت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان اغلب بر اساس سه عامل اصلی متغیرهای هویتی، کاری و محیطی طبقه‌بندی می‌شوند. از طرف دیگر، عوامل فردی و روانشناختی نیز در قضاوت افراد مختلف تفاوت‌هایی را ایجاد می‌کنند و باعث سوگیری‌های غیرحرفه‌ای و رفتاری در قضاوت حسابرسان می‌شوند. پژوهش‌های حوزه قضاوت حسابداری دو بعد کیفیت قضاوت و عوامل تأثیرگذار بر قضاوت مورد بررسی قرار می‌دهند (Bonner, 1999).

توانایی حسابرسان برای قضاوت حرفه‌ای تحت تأثیر سطوح کار و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان قرار می‌گیرد (McKnight & Wright, 2011). جوانب شخصیتی افراد در سازمانها و شرکت‌ها باعث می‌شود تا آنها متناسب با توانایی خود فعالیت کنند، که این امر می‌تواند کارایی فردی و سازمانی را بهبود بخشد. پژوهش‌ها نشان می‌دهد ارتباط شخصیتی و عملکرد شغلی افراد می‌تواند عملکرد و کیفیت شغلی را در حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد (Abdul Halim et al., 2018).

سعد الله و بیلی (2014) اظهار کردند که مولفه شخصیت حسابرسان نقش مهمی در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان دارد. ویژگی شخصیتی می‌تواند ذاتی یا اکتسابی و در نهایت تغییرپذیر باشد (Saadullah & Bailey, 2014). همچنین یافته‌ها نشان می‌دهد که علاوه بر علم و تجربه حسابرسان، محورهای شخصیتی حسابرسان بر انجام قضاوت حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد (سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶). پژوهش‌های همچون گیمبر و همکاران (2016)، بیان دارند که نوع شخصیت حسابرسان می‌تواند بر قضاوت حسابرسان تأثیرگذار باشد. (Gimbar et al.,

اخلاقی مربوط به هر حرفه متأثر از موقعیت و تأثیر بر تمام مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی هر حرفه می‌باشد. در حالی که شدت اخلاقی فقط بر ویژگی‌های اخلاقی متمرکز است، ابعاد شدت اخلاقی تابع ادراکات و سوگیری‌های شناختی افراد است که با مسئله اخلاقی روبرو هستند (Jones, 1991; Barnett, 2001).

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تحت تأثیر آموزش و تجربه حسابرسان می‌باشد که با زمان و عوامل دیگر از شخصی به شخص دیگر متفاوت بوده و تحت تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابرس و مسائل روانشناختی حسابرسان همچون خوشبینی و بدبینی قرار می‌گیرد. (MacKinnon, 2008) بنابراین هدف این پژوهش بررسی مولفه‌های مهم و تأثیر گذار بر ریسک‌پذیری حسابرس می‌باشد که می‌تواند قضاوت‌های او را تحت تأثیر قرار دهد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

قضاوت حسابرسان فرآیندی است که فرد گزارش حسابرسی را هدف شناسایی می‌کند و عبارت است از قضاوت در مورد اینکه چه عملی از لحاظ وجدان حسابرس بیشترین توجیه‌پذیری را دارد. قضاوت‌های حسابرسی پیچیدگی زیادی دارد و عوامل زیادی بر آن تأثیر می‌گذارند. ویژگی جنسیت و جذابیت از بین دیگر ویژگی‌ها بیشترین توجه را در تحقیق‌های مربوط به این حوزه به خود جلب کرده است. تحقیق‌های مختلف نشان داده است که نمی‌توان به صورت قطعی تمایز بین زن و مرد در نگرش اخلاقی پذیرفت. از یک طرف مطالعاتی وجود دارد که نشان می‌دهد زن‌ها اساساً اخلاق محورتر از مردها هستند، از طرف دیگر تحقیق‌هایی وجود دارد که تفاوت بین نگرش اخلاقی زن و مرد را تأیید نمی‌کند. صرف‌نظر از تفاوت در عقاید، به نظر می‌رسد بسیاری از محققان، بر تأثیرپذیری اخلاق از جنسیت تأکید دارند و

بیانگر آن است که زن‌ها سطوح اخلاقی بالاتری را نسبت به مردها رعایت می‌کنند و از سوی دیگر، شواهد حاکی از آن است که در محیط‌ها، صنایع و فرهنگ‌های متفاوت با نمونه‌گیری از حسابداران و یا بررسی رفتار مدیران در نقاط مختلف دنیا، هیچ تفاوتی بین زنان و مردان در نگرش اخلاقی وجود ندارد (مه‌دوی و ابراهیمی، ۱۳۹۲).

با توجه به پیچیدگی موضوعات اخلاقی در زمینه حسابداری، انتظار می‌رود حسابداران با ویژگی شخصیتی روان رنج و نتوانند قضاوت‌های چندان اخلاقی داشته باشند (Giluk & Postlethwaite, 2015). درحالی‌که احساسات منفی با روان‌رنجوری مرتبط است، برون‌گرایی به‌عنوان یک ویژگی جذابیت، با احساسات مثبت از جمله اجتماعی بودن و سهل‌گیری مرتبط است (Nei et al., 2018).

کانور و همکاران<sup>۱</sup> (2010) نشان دادند که افراد برون‌گرا، گرایش به قضاوت‌های اخلاقی مبتنی بر عدالت و افراد درون‌گرا تمایل به رفتار اخلاقی مبتنی بر مراقبت دارند. تاکنون تحقیقات متعددی نشان داده‌اند که رابطه مثبتی بین وظیفه‌شناس بودن و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان وجود دارد. تحقیقات نشان می‌دهد که افراد وظیفه‌شناس، اقدامات درست را نه تنها بر اساس مطلوبیت خود، بلکه بر اساس منافع دیگران تعریف می‌کنند و افراد وظیفه‌شناس افراد مسئولیت‌پذیری هستند (مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷). تجربه‌گرایی نیز به‌عنوان یکی از ویژگی‌های شخصیتی اصلی، میزان انعطاف‌پذیری افراد را در برابر تجارب تعریف می‌کند. مک‌کاری و همکاران<sup>۲</sup> (2011) بیان می‌کنند که افراد تجربه‌گرا، سطح استدلالی اخلاقی بالاتری دارند. با این وجود جمع‌بندی تحقیقات انجام‌شده خصوصاً تجربه‌گرایی به نتیجه‌گیری‌های متناقضی منجر می‌شود. از طرف دیگر، حرفه حسابرسی

<sup>1</sup> Kalshoven et al

<sup>2</sup> McCrae et al

می‌تواند با نظریه شناخت اجتماعی، ارتباط تنگاتنگی داشته باشد (مشعشعی و همکاران، ۱۳۹۷). نظریه شناخت اجتماعی تأکید دارد که ویژگی‌های فردی و محیطی بر رفتار فرد تأثیر می‌گذارند و عملکرد انسان را نتیجه مجموعه سه گانه پویای عوامل روانشناختی (فردی)، محیط فیزیکی - اجتماعی و رفتار میداند و حسابرسی نیز رشته و حرفه‌ای مبتنی بر رفتار حسابرس و صاحبکار بوده و به نوعی به رفتار وابسته است (مشعشعی و همکاران، ۱۳۹۷). از اینرو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی که به توجه نیاز دارد، در نظر گرفتن معیارهای تصمیم‌گیری حسابرسان است، زیرا تصمیم‌گیری، رفتاری است که در تمام فرآیند عملیات حسابرسی وجود دارد (ولیان و همکاران، ۱۳۹۸). در یک نظام اقتصاد دولتی اگر حسابرسان به وظایف خود عمل کنند، عملکرد سازمانها شفافتر و اکثر فسادهای پیش رو قابل کشف و گزارش خواهند بود. این درحالی است که بسیاری از فسادهای ایجاد شده در اقتصاد غیر رقابتی و دولتی، به عوامل و متغیرهای متعددی از جمله تنظیم قوانین و مقررات ناپایدار و لحظه‌ای، تعدد قوانین و وجود تفسیرهای مختلف در قوانین ارتباط دارد، به تعبیر دیگر، نبود ساختار یک اقتصاد پایدار و کارا، فقدان قوانین و مقررات و استانداردهای مناسب، تنظیم دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های غیرمؤثر، عدم استقرار نظام‌ها و سیستمها و کنترل‌های داخلی قوی، عدم بکارگیری منابع انسانی و مدیریت شایسته و سایر عوامل میتواند بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر به‌سزایی گذاشته و شفافیت عملکرد مدیریتی را خدشه‌دار کند. در حالی که بر خلاف انتظار عمومی جامعه، استخراج و افشای بسیاری از این موارد، توسط حسابرس قابل کشف و شناسایی نیست (وادیزاده، ۱۳۹۸).

مسئولیت‌های اخلاقی، اجتماعی و حرفه‌ای

حسابرسان در شفاف‌سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. حسابرسان وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پولشویی و تقلب را گزارش نمایند. این مهم بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و هم‌چنین بروز تقلب و فساد در نظام مالی کشور و نیز با گسترش و رشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیاز به سرمایه‌گذاری خارجی اهمیت خاصی به خود گرفته است. فقدان پژوهش کافی در زمینه نگرش حسابرسان درباره قضاوت‌های آنها و هم‌چنین اهمیت ویژه‌ای که فاکتورهای فردی و سازمانی بر ریسک‌پذیری حسابرسان در فرآیند قضاوت و اظهارنظر حسابرسی به وجود آورده این انگیزه را برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر ریسک‌پذیری حسابرس در قضاوت‌های حسابرسان مورد مطالعه قرار گیرد. مطالعات پیشین فاکتورهای مختلف مؤثر بر روی قضاوت اخلاقی را مورد بررسی قرار داده‌اند. به‌طور کلی فاکتورهای فردی و سازمانی دو فاکتور مهم در فرآیند قضاوت اخلاقی هستند. در مروری بر مطالعات پیشین در مورد تصمیم‌گیری حسابرسان خواستار کارهای تجربی بیشتری در مورد تأثیرات فردی (شخصی) و موقعیتی (سازمانی) بر قضاوت اخلاقی شدند. مطالعه حاضر با الهام گرفتن از کار محققان پیشین و فراخوان عوامل مؤثر بیشتر بر قضاوت‌های حسابرسان بر آن است تا تأثیر برخی فاکتورهای شخصی، فرهنگی، اخلاقی، محیطی، حرفه، سازمانی و غیره را بر ریسک‌پذیری حسابرسان و نهایتاً تأثیر آن را روی قضاوت اخلاقی حسابرسان ایرانی مورد بررسی قرار دهد.

ملکی پور و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان طراحی مدل مضامین فلسفی درایت خردمندانه حسابرس در قضاوت حرفه‌ای بیان کردند که سطح تعقل‌گرایی برای اتخاذ تصمیم خردمندانه باعث ارتقای سطح کیفی قضاوت حسابرسی می‌شود. هم‌چنین بیان داشتند که



مولفه پایبندی به اخلاق حرفه‌ای به عنوان مولفه پایه تفکر حرفه‌ای درایت خردمندانه می باشد.

نظامی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان بررسی اثر ویژگیهای شخصیتی حسابرسان همچون وجدان حسابرسی و توافق پذیری حسابرسان، احساسات-تفکر و ریسک پذیری حسابرسان بر قضاوت حسابرسان با توجه به نقش میانجی خودکارآمدی حسابرسان دریافتند که توافق پذیری رویکردی کاهنده و توفیق پذیری اجتنابی افزایشده کیفیت قضاوت حرفه ای حسابرسان می باشد. ریسک پذیری نتیجه مدار تاثیر کاهشی و ریسک پذیری نامعین تأثیرافزاینده بر قضاوت حرفه ای و اخلاقی حسابرسان دارد.

شهبازی و مهرانی (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان مدل قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل یافتند که قضاوت های حرفه ای حسابرسان مستقل، ماهیت پیچیده و چند وجهی را دارد و تحت تأثیر ویژگی افراد، عملکرد حسابرس، ویژگی شرکت، ذی نفعان، قوانین و مقررات محیطی قرار می گیرند.

حساس یگانه و عموزاد محدیرجی (۱۳۹۹). در پژوهشی با عنوان عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارد شده بر آنها، بیان می کنند که اندازه موسسه و تجربه حسابرس با فشارهای وارده بر حسابرسان رابطه معکوس و با قضاوت حرفه‌ای آنها، رابطه مستقیم و معناداری دارند.

سان و همکاران (2020)، پژوهشی تحت عنوان بررسی تاثیر اشتراک گذاری دانش حسابرس در قالب تفکر گروهی بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. این پژوهش که به صورت نیمه تجربی صورت گرفت با مشارکت گروه های کنترل و آزمون و با مشارکت ۴ گروه ۳۰ نفر صورت پذیرفت. نتایج براساس آزمون های تطبیقی نشان داد، اشتراک گذاری دانش حسابرسی می تواند ضمن افزایش قابلیت های تصمیم گیری گروهی،

به ایجاد وحدت رویه بیشتر و نگرش های مبتنی بر مسئولیت های اجتماعی حسابرسان منجر شود و باعث گردد تا کارکردهای کیفی حسابرسی تقویت شود (Sun et al., 2020).

بوکارو (2019)، پژوهشی تحت عنوان ارتقای سطح کارکردهای تفکر انتقادی حسابرسان در محیط های بررسی پیچیده انجام دادند. در این پژوهش تفکر انتقادی به عنوان یک مبنای حسابرسی مبتنی بر الگوی پارادیمی انتقادی به مسئولیت های حسابرسان در قابل سرمایه گذاران، سهامداران و دولت همچون محیط زیست اشاره دارد که چگونه از این طریق می توانند صورتهای مالی ای را که دارای تقلب می باشند را شناسایی و گزارش های شفاف تری از عملکردهای مالی صاحبکاران ارائه دهند. در این پژوهش تعداد ۳۳۰ حسابرس کشور مکزیک از طریق پرسشنامه مشارکت داشتند و نتایج نشان داد، وجود سطح تحلیلی و شهودی به عنوان دو معیار تفکر انتقادی در حسابرسان میتواند صورتهای مالی شرکتهایی که اقدام به تقلب و گمراهی سهامداران و سرمایه گذاران نموده بودند را به خوبی شناسایی نمایند (Bucaro et al., 2019).

عبدل حلیم و همکاران (2018)، به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه ای و اخلاقی حسابرسان در کشور مالزی پرداختند. نتایج آنها نشان داد که تجربه و رده شغلی با قضاوت حسابرسان، رابطه مستقیم و معناداری دارد؛ در مقابل جنسیت حسابرسان، میزان علم و تحصیلات دانشگاهی و اندازه شرکت مورد رسیدگی، بر قضاوت حرفه ای بی تأثیر می باشد (Abdul Halim et al., 2018).

### ۳- سؤال های پژوهش

با توجه به موضوع پژوهش، سؤال های پژوهش به قرار زیر است:

پذیری حسابرسان و شناسایی ارتباط این مقولات با یکدیگر منجر به ارائه یک الگوی پارادایمی گردد. در بخش کمی نیز از پرسشنامه محقق ساخته استفاده خواهد شد. هم چنین از نظر زمانی می توان پژوهش حاضر را یک مطالعه مقطعی دانست که در سال ۱۴۰۲ صورت خواهد پذیرفت.

در پژوهش حاضر از روش اسنادی و میدانی استفاده خواهد شد. در بخش اسنادی از کتب و مقالات علمی داخلی و خارجی مرتبط با موضوع استفاده می شود و در بخش میدانی از ابزارهای گردآوری داده های مورد نیاز (پرسشنامه) استفاده می گردد.

#### بخش کیفی:

مصاحبه نیمه ساختار یافته: در این بخش، از مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان جهت تعیین شاخص های مدل کیفی استفاده می گردد. با توجه به اینکه یکی از اهداف این پژوهش رسیدن به مدل کیفی بر مبنای نظریه داده بنیاد است، شاخص های مورد نظر باید در شش دسته شرایط علی، شرایط زمینه ای، مقوله محوری، شرایط مداخله گر، راهبرد ها و پیامدها، قرار بگیرند. بدین منظور لازم است تا سه مرحله کد گذاری باز، محوری و انتخابی انجام شود.

چک لیست: از چک لیست جهت انتخاب مهمترین شاخص های مدل کیفی استفاده خواهد شد. لازم به یادآوری است که در این بخش شاخص های اولیه مدل کیفی از طریق مصاحبه نیمه ساختار یافته به دست آمده اند، در یک چک لیست قرار داده می شوند و از خبرگان خواسته می شود تا میزان موافقت خود با هر یک از این شاخص ها را مشخص کنند (تکنیک روایی نسبت اعتبار محتوا).

#### بخش کمی:

پرسشنامه محقق ساخته مبتنی بر مقایسات زوجی جهت اولویت بندی: از این پرسشنامه که دارای طیف ۱

سوال اول: آیا بهبود قضاوت های حرفه ای حسابرسان باعث افزایش کیفیت گزارش حسابرسان می شود؟

سوال دوم: آیا مدل جامع برای قضاوت های حرفه ای حسابرسان با توجه به ریسک پذیری حسابرسان وجود دارد؟

سوال سوم: چه متغیر های می تواند بر ریسک پذیری حسابرسان تاثیر بگذارد؟

سوال چهارم: چه مقوله های محوری برای ریسک پذیری حسابرسان با هدف بهبود قضاوت حرفه ای حسابرسان وجود دارد؟

سوال پنجم: چه شرایط زمینه ای برای تدوین الگوهای ریسک پذیری حسابرسان هدف بهبود قضاوت حرفه ای حسابرسان وجود دارد؟

#### ۴- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از دیدگاه هدف، از نوع پژوهش کاربردی است، چرا که پژوهشگر به دنبال ارائه مدل ریسک پذیری حسابرسان با هدف بهبود قضاوت حرفه ای حسابرسان و توسعه دانش کاربردی در این زمینه می باشد. مطالعه حاضر از نظر چگونگی گردآوری داده های مورد نیاز در گروه پژوهش آمیخته طبقه بندی می شود؛ به عبارت دیگر این پژوهش از نوع داده ها یک پژوهش آمیخته (ترکیبی) اکتشافی متوالی است که در آن ابتدا روش کیفی و سپس کمی انجام می شود. به این معنا که ابتدا داده های کیفی گردآوری و صورت بندی شده و سپس پژوهشگر با توصیه جنبه های مورد مطالعه به شناخت کاملی از پدیده دست یافته و مرحله بعد از طریق داده های کمی به سوالات پژوهش پاسخ داده می شود. در بخش کیفی، مدل کیفی با استفاده از نظریه داده بنیان استرواس و کوربین (2008) استفاده خواهد شد تا به کشف مقوله های مرکزی و فرعی الگوی ریسک

تا ۹ است، جهت اولویت بندی شاخص های مدل استفاده می گردد ( تعداد سوالات بستگی به تعداد متغیرهای مدل کیفی دارد).

پرسشنامه محقق ساخته جهت بررسی روابط بین شاخص ها: از این ابزار جهت بررسی متغیرهای مدل کیفی استفاده خواهد شد ( تعداد سوالات بستگی به تعداد متغیرهای مدل کیفی دارد).

جامعه و نمونه آماری این پژوهش را اعضای جامعه حسابداران رسمی و حسابرسان مستقل، حسابرسان

سازمان های حسابرسی تشکیل می دهند. در مطالعه حاضر به منظور ارائه مدل کیفی، بررسی روابط بین شاخص های مدل کیفی و نیز اولویت بندی آنها، نیازمند مصاحبه و تکمیل پرسشنامه از خبرگان است. بنابراین در این پژوهش از ۲۰ نفر از خبرگان به شرح جدول (۱) زیر به عنوان اعضای نمونه آماری استفاده خواهد شد. اضافه می نماید این افراد به صورت هدفمند و با توجه به قاعده اشباع نظری و به صورت داوطلبانه در پژوهش شرکت کردند.

جدول (۱): گروه خبرگان

Table (1): Group of experts

| ردیف | گروه خبرگان                | تعداد |
|------|----------------------------|-------|
| ۱    | اعضای جامعه حسابداران رسمی | ۵     |
| ۲    | مدیران واحدهای تجاری       | ۵     |
| ۳    | اعضای جامعه حسابرسان       | ۵     |
| ۴    | حسابرسان سازمان حسابرسی    | ۵     |
|      | مجموع                      | ۲۰    |

منبع: یافته های پژوهش

#### ۵- یافته های پژوهش

در پژوهش حاضر برای تجزیه و تحلیل داده ها با استفاده از نرم افزار مکس کیودا کدهایی که بیشترین فراوانی را داشتند و از اهمیت بیشتری در مصاحبه ها

برخوردار بودند استخراج شده و فراوانی هر یک مشخص گردید. این دسته بندی در جدول (۲) مشخص گردیده است.

جدول (۲) کدهای استخراج شده

Table (2) extracted codes

| ردیف | کدهای توصیفی             | ردیف | کدهای توصیفی                        |
|------|--------------------------|------|-------------------------------------|
| ۱    | تجربه حرفه ای            | ۱۴   | انگیزه و منافع شخصی                 |
| ۲    | دانش تخصصی               | ۱۵   | ساختار نظام سیاسی                   |
| ۳    | عوامل روان شناختی        | ۱۶   | ساختار فرهنگی                       |
| ۴    | اخلاق حرفه ای            | ۱۷   | ساختار قوانین جزایی                 |
| ۵    | نظارت نهادهای ناظر       | ۱۸   | شرایط کسب و کار حسابرسی             |
| ۶    | رهبری، کار تیمی و همکاری | ۱۹   | اندازه موسسات حسابرسی               |
| ۷    | جامعه ذینفعان و انتظارات | ۲۰   | رفتار شرکت های مورد حسابرسی         |
| ۸    | آیین و رفتار حرفه ای     | ۲۱   | توان توجیه کنندگی حسابرس            |
| ۹    | پیچیدگی و بغرنج بودن کار | ۲۲   | فشار رقباتی حسابرس                  |
| ۱۰   | رضایت درونی حسابرس       | ۲۳   | رفتار فرصت طلبانه حسابرس            |
| ۱۱   | فشار ذی نفعان            | ۲۴   | باور عدم استفاده از اطلاعات حسابرسی |
| ۱۲   | فشار زمانی               | ۲۵   | محدودیت های اجرایی                  |
| ۱۳   | شرایط اقتصادی            |      |                                     |

منبع: یافته های پژوهش

پردازی، مقوله بندی و براساس شباهت، مفهوم و اشتراک ها بین کدهای باز، مفاهیم و مقوله ها مشخص می شوند.

### کدگذاری محوری

در این کدگذاری بین مقوله ها و زیر مقوله ها ارتباط برقرار می شود. در این مرحله یک مفاهیم اصلی در محور قرار می گیرد و سپس سایر مفاهیم با آنها ارتباط برقرار می کنند. این مقوله شامل موارد زیر هستند:

#### شرایط علی

در این کدگذاری بین مقوله ها و زیر مقوله ها ارتباط برقرار می شود. در این مرحله یک مفاهیم اصلی در محور قرار می گیرد و سپس سایر مفاهیم با آنها ارتباط برقرار می کنند. این مقوله شامل موارد زیر هستند:

. به اعتقاد مصاحبه شوندهگان پنج عامل ابعاد رفتاری، دانشی و اخلاقی، روان شناختی، قانونی و مالی از جمله شرایط علی ریسک پذیری حسابرسان است.

در ادامه با کدگذاری تفسیری از فرآیند تحلیل مضمونی پیاده شده در این تحقیق، با مقایسه ی مستمر و تکرار کدهای توصیفی ایجاد شده در مراحل پیشین، کدهای تفسیری تولید می شود. برای ایجاد کدهای تفسیری چندین کد توصیفی در زیر مجموعه یک کد تفسیری جمع آوری می گردد. شایان ذکر است مصاحبه ها تا دست یابی به اشباع نظری ادامه پیدا کرد است. بررسی تحلیلی اطلاعات جمع آوری شده در مرحله مصاحبه با به کارگیری روش های مطرح شده در نظریه پردازی زمینه بنیان جهت تحلیل داده ها است. این بررسی در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام می پذیرد.

### کدگذاری باز

در این کدگذاری متن مصاحبه ها چندین بار خوانده و به صورت کد استخراج می شود. کدهای مشابه از نظر مفهوم در یک مجموعه قرار می گیرند. در این پژوهش مصاحبه ها با استفاده از تحلیل محتوا تفحص، مفهوم

جدول (۳) شرایط علی مربوط به ریسک پذیری حسابرسان

Table (3) Causal conditions related to the auditor's risk taking

| شرایط علی            | مقوله اصلی           | مقوله فرعی            | مفاهیم   |
|----------------------|----------------------|-----------------------|--|
| ابعاد رفتاری         | ابعاد رفتاری         | موانع قانونی          | عدم رعایت رفتار حرفه ای  |
|                      |                      | رفتار فرصت طلبانه     | استفاده از اختیارات حسابرسان   |
|                      |                      | قضاوت                 | قضاوت ضمنی، قضاوت ناآگاهانه  |
| ابعاد دانشی و اخلاقی | ابعاد دانشی و اخلاقی | فشار رقبا             | رقباتی بودن خدمات حسابرسان   |
|                      |                      | تجربه                 | تنوع حسابرسان  |
|                      |                      | مهارت و تربیت حرفه ای | کسب مهارت حرفه ای  |
| ابعاد روان شناختی    | ابعاد روان شناختی    | آموزش                 | فقر دانش و آموزش کافی (آموزش دهنده و آموزش گیرنده)، آموزش ضمن خدمت کارکنان |
|                      |                      | دانش                  | افزایش دانش حرفه ای و به روز بودن  |
|                      |                      | اخلاق                 | رعایت آیین رفتار حرفه ای   |
| ابعاد قانونی         | ابعاد روان شناختی    | ترسو یا متهور بودن    | محافظه کاری و ریسک گریزی   |
|                      |                      | شک و تردید حرفه ای    | اصل محافظه کاری، عدم اعتماد به مدیریت و صورت های مالی                      |
|                      |                      | منظم و تعصب به کار    | برنامه ریزی و سرپرستی کار  |
| ابعاد مالی           | ابعاد قانونی         | قوانین                | قوانین حسابرسان  |
|                      |                      | الزامات               | الزامات حرفه ای سازمان حسابرسان و بورس اوراق بهادار                        |
|                      |                      | تورم                  | افزایش حق الزحمه حسابرسان، افزایش سطح عمومی خدمات اعتباربخشی               |
| ابعاد مالی           | ابعاد مالی           | اقتصادی               | رشد و پایداری اقتصادی مؤسسات مورد رسیدگی                                   |
|                      |                      | هزینه                 | هزینه حسابرسان سالانه، فصلی و ماهانه                                       |
|                      |                      | شرایط کسب و کار       | فشار رقبا  |
|                      |                      | حق الزحمه حسابرسان    | حق الزحمه های مشروط  |
|                      |                      | قرارداد حسابرسان      | تنوع قرارداد های حسابرسان  |

منبع: یافته های پژوهش

## شرایط زمینه ای

قانونی ذاتی و حمایتی از جمله شرایط زمینه ای ریسک

پذیری حسابرس است.

به اعتقاد مصاحبه شوندگان سه عامل محدودیت‌های

جدول (۴) شرایط زمینه ای مربوط به ریسک پذیری حسابرس

Table (4) background conditions related to auditor's risk taking

| مفاهیم   | شرایط زمینه ای        |                  |
|--|-----------------------|------------------|
|  | مقوله اصلی            | مقوله فرعی       |
| عدم کاربرد آموزش های مناسب در حرفه، عدم مجوز حسابرسی | محدودیت قوانین جزائنی | محکومیت حسابرس   |
| عدم استقلال، عدم صلاحیت حسابرسی                      |                       | قوانین کیفی      |
| سطح اهمیت، نمونه گیری، رسیدگی های موردی              | محدودیت ذاتی          | محدودیت ذاتی     |
| فشار زمانی و فشار رقبا، قضاوت های حسابرس             |                       | محدودیت گزارشگری |
| عدم وجود قوانین حمایتی از حسابرسان                   | حمایت                 | محدودیت حمایتی   |

منبع: یافته های پژوهش

## شرایط مداخله گر

شامل: شرایط بازار سرمایه، تورم می باشد. همچنین

شرایط محیطی شامل: عوامل سیاسی و تحریم می باشد.

شرایط مداخله گر شرایطی است که باعث افزایش و

کاهش پدیده اصلی می شوند. برای مثال شرایط اقتصادی

جدول (۵) شرایط مداخله گر مربوط به ریسک پذیری حسابرس

Table (5) Intervening conditions related to the auditor's risk taking

| مفاهیم   | مداخله گر     |                    |
|--|---------------|--------------------|
|  | مقوله اصلی    | مقوله فرعی         |
| پیچیده بودن محیط اقتصادی   | شرایط اقتصادی | شرایط بازار سرمایه |
| میزان ثبات اقتصادی   |               | تورم               |
| کاهش تعداد سرمایه گذاران، رکود بازار سرمایه                                      |               | رکود               |
| سیاست های رفتاری حسابرسان و جامعه بین المللی و پابندی به استانداردهای بین المللی | شرایط محیطی   | عوامل سیاسی        |
| میزان اثرگذاری تحریم ها  |               | تحریم              |

منبع: یافته های پژوهش

## راهبردها

کنترل پدیده موردنظر را انجام می باشد. راهبردهای

مربوط به ریسک پذیری حسابرس در جدول (۶) ذکر

شده است.

راهبردها از دو عامل مقوله مداخله گر و شرایط زمینه

ای تأثیر می گیرد. بر اساس دلیل، به منظور نظارت و

## جدول (۶) راهبردهای مربوط به ریسک پذیری حسابرس

Table (6) strategies related to the auditor's risk tolerance

| راهبردها   |                     |                   |
|--|---------------------|-------------------|
| مفاهیم   | مقوله فرعی          | مقوله اصلی        |
| ترسو یا متهور بودن، منظم و دقیق بودن<br>تردید حرفه ای داشتن، تعصب به کار<br>داشتن  | شخصی                | مسائل روان شناختی |
| عدم احساس تعلق به حرفه، موفقیت<br>خود را موفقیت حرفه دانستن، عدالت<br>گریزی، توجه به قضاوت صاحبکار،<br>عدم ارتقای جایگاه شغلی، عدم<br>شناسایی رسالت حرفه | عمومی               |                   |
| متخصص در صنعت مورد نظر   | تخصص در صنعت        | مسائل حسابرسی     |
| مفاهیم ارزشهای اخلاقی، فقدان حس<br>ارزشمندی  | عوامل اخلاقی        |                   |
| شخصیت حسابرس، عدم پابندی به<br>آیین و رفتار حرفه ای  | شخصیت حسابرس        |                   |
| عدم قضاوت های حرفه ای  | کیفیت حسابرس        |                   |
| نوع حسابرس (موسسات بزرگ،<br>کوچک)  | نوع و اندازه حسابرس |                   |

منبع: یافته های پژوهش

## پیامدها

پدیده حاضر قادر است بر راهبردها اثر بگذارد. راهبردها نیز در جایگاه تحت تأثیر شرایط زمینه ای و مداخله گر، پیامدها را می سازند. پیامدهای مربوط به ریسک پذیری حسابرس در جدول (۷) ذکر شده است.

نتایج و خروجی به دست آمده از راهبردها که نتیجه عمل ها و واکنش ها است (بازرگان هرنندی، ۱۳۸۷). پدیده محوری تحت تأثیر عوامل علی است، با این حال،

## جدول (۷) پیامدهای مربوط به ریسک پذیری حسابرس

Table (7) consequences related to the auditor's risk tolerance

| پیامدها                                       |                    |                         |
|---|--------------------|-------------------------|
| مفاهیم  | مقوله فرعی         | مقوله اصلی              |
| عدم ارتقاء کیفیت حرفه                         | عدم کیفیت گزارش ها | تعدیل قضاوت های حرفه ای |
| ترس از دست دادن صاحبکار                       | اعتبار کاری        | تخریب اعتبار            |
| توجه به نتایج<br>به جای توجه به مسیر صحیح کار | کارایی             | کاهش کارایی             |

منبع: یافته های پژوهش

## ۷- بحث و نتیجه گیری

گیرد. از آنجایی که هدف نهایی حرفه حسابداری اعتبارسازی به صورتهای مالی و گزارشات مالی می باشد؛ حسابرسان با پذیرش اعتماد جامعه پابندی به آیین رفتار

حسابرسی مشتمل بر خدمات اعتباربخش به صورتهای مالی می باشد که مخاطب ها و ذینفعان زیادی را دربر می

حرفه ای را شکل می دهند. در حالی که جوانب متفاوت شخصیت حسابرسان می تواند عامل تعیین کننده در قضاوت اخلاقی حسابرسان باشد؛ سطح خود کارآمدی حسابرسان سطح قضاوت اخلاقی و حرفه ای حسابرسان را تحت تاثیر قرار می دهد. در نظر گرفتن تاثیر این عوامل ممکن است به توضیح دهندگی تفاوت در قضاوت های حسابرسان کمک بسزایی کند.

با توجه به نگرش کلی مبنی بر اینکه ریسک بیش از حد در حسابرسی غیراخلاقی است و تصمیمات غیراخلاقی تا حدی ریسک را به همراه دارد، همچنین نوع رفتارهای غیراخلاقی سازمانی حسابرسان می تواند آغازگر رفتار غیرحرفه ای باشد؛ در چنین شرایطی فرد انگیزه ای به انجام کارهای اخلاق مدار ندارد و ممکن است منجر به رفتار غیراخلاقی ای در سایر موسسه های حسابرسی اخلاق مدار شود. یافته های این پژوهش نشان می دهد که ریسک پذیری و تصمیم گیری اخلاقی در حسابرسی و قضاوت های حسابرس اثر بسزایی دارد. مطالعه حاضر نشان می دهد که عوامل موثر فردی، محیطی، فرهنگی، اخلاقی، حرفه، و سازمانی و غیره بر ریسک پذیری حسابرسان و نهایتا تاثیر آن را روی قضاوت اخلاقی حسابرسان زیاد می باشد. با توجه به یافته های اخیر پیشنهاد می شود که سازمان حسابرسی و حرفه حسابرسی علاوه بر سنجش توانمندی های فنی حسابرسان، با به کارگیری آزمونهای روانشناسی از ویژگیهای رفتاری آنها نیز آگاهی یابند.

## منابع

- سعیدی گراغانی، مسلم، ناصری، احمد (۱۳۹۶)، تاثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب های حاوی برآورد، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲ (۳): ۱۷۹-۱۸۴
- شهبازی، مجید؛ مهرانی، کاوه (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفهای حسابرسان مستقل. بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۷، شماره ۱، صص ۶۰ الی ۸۶.
- ملکی پور، هادی، عبدلی، محمد رضا و ولیان، حسن (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان طراحی مدل مضامین فلسفی درایت خردمندانه حسابرس در قضاوت حرفه ای، مجله حسابداری مدیریت، شماره ۴۸، صص ۱۲۹ الی ۱۵۴.
- مهدوی. غلامحسین، ابراهیمی. فهیمه (۱۳۹۲)، ارزش های حرفه ای و ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دانشگاه های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران، فصلنامه حسابداری سلامت، سال دوم، شماره ۳، صص ۶۷-۵۴.
- مشعشعی، سید محمد؛ هاشمی، سید عباس و فروغی، داریوش (۱۳۹۷). تاثیر تفاوت های فردی حسابرسان بر تعهد حرفهای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی. مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۵ (۳)، صص ۴۱۵-۴۳۲.
- نظامی، احمد، پور حیدری، امید و مجید پاکدامن، (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان بررسی اثر ویژگیهای شخصیتی (وجدان و توافق پذیری)، احساسات-تفکر و ریسک پذیری بر قضاوت حسابرس با توجه به نقش میانجی خودکارآمدی. مجله علمی دانش حسابداری مالی، دوره هفتم، شماره ۱، پیاپی ۲۴، صص ۱ الی ۲۴.

حساس یگانه، یحیی، عموزاد محدی رجبی، شهرام (۱۳۹۹). عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارد شده بر آنها، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۶۷، صص ۱ الی ۲۶.

- Giluk, T. L., & Postlethwaite, B. E. (2015). Big Five personality and academic dishonesty: A meta-analytic review. *Personality and Individual Differences*, 72, 59-67.
- McCrae, R. R., Kurtz, J. E., Yamagata, S., & Terracciano, A. (2011). Internal consistency, retest reliability, and their implications for personality scale validity. *Personality and Social Psychology Review*, 15(1), 28-50.
- MacKinnon, D. (2008). *An introduction to mediation analysis*. New York: Taylor & Francis Group/Lawrence, Erlbaum Associates.
- Malekipour, H, Abdoli, M, Walian, H. (2021), in a research titled *Designing a Model of Philosophical Themes of the Auditor's Prudence in Professional Judgment*, *Journal of Management Accounting*, No. 48, pp. 129-154. [In Persian]
- McKnight, C.A. and Wright, W.F. (2011). Characteristics of relatively highperformance auditors", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 30(1): 191-206.
- Mahdavi, Gh, Ebrahimi. F. (2012), Professional values and ethical perceptions of internal auditors of universities of medical sciences and healthcare services in Iran, *Health Accounting Quarterly*, second year, number 3, pp. 54-67. [In Persian]
- Mashashai, S, Hashemi, S, Foroughi, D. (2017). The effect of auditors' individual differences on their professional commitment: Investigating the mediating role of ethical climate compatibility. *Accounting reviews and* 415-432, (3) 25. [In Persian]
- Nizami, A. Pour-Heidari, O. Pakdaman, M. (2019), in a research titled *investigating the effect of personality traits (conscientiousness and agreeableness), emotions-thinking and risk-taking on auditor's judgment with regard to the mediating role of self-efficacy*. *Scientific Journal of Financial Accounting*, Volume 7, Number 1, Series 24, pp. 1-24. [In Persian]
- Nechel, D.D. (2001). *Spiritual orientation in Relation to Relation to spiritual intelligence: A consideration of traditional Christianity and new Age/individualistic spirituality*, unpublished thesis. Australia: the University of South Australia.
- Nei, K. S., Foster, J. L., Ness, A. M., & Nei, D. S. (2018). Rule breakers and attention seekers: Personality predictors of integrity and accountability in leaders. *International Journal of Selection and Assessment*, 26(1), 17-26.
- Saadullah, Shahriar M. and Bailey, Charles D. (2014). *The Big Five Personality Traits*" and
- وادیزاده، کاظم (۱۳۹۸). *اصلاح ساختار حرفه حسابداری در کشورها، فصلنامه حسابداری رسمی، (۴۸)، ص ص ۱-۱۶*.
- ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ کوشکی جهرمی، علیرضا (۱۳۹۸). *مفهوم سازی تصمیم گیری خردمندانه حسابرسان بر اساس تحلیل داده بنیاد. بررسیهای حسابداری و حسابداری، ۲(۲۶)، (۳۰۱-۳۲۶)*.

## References

- Abdul Halim, H., Jaffar, H., Janudin, S. (2018). Factor Influencing Professional Judgment of Auditor in Malaysia. *The International Business Research*, 11(11), 119- 127.
- Barnett, T. (2001). Dimensions of moral intensity and ethical decision making: An empirical study. *Journal of Applied Social Psychology*, 31(5), 1038-1057.
- Bonner, S. E. (1999). Judgment and decision-making research in accounting. *Accounting Horizons*, 13:385-398.
- Bucaro, A. C. (2019). Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates, *Accounting, Organizations and Society, Accounting, Organizations and Society*.
- Connor, B., Farley, D. and Wise, G. (2010) *Moral Development, Moral Orientation and Personality Types*. *The International Journal of Learning* 16 (1), 335-345.
- Fan Y, H., Woodbine, G. and Scully, G. (2012). Guanxi and its influence on the judgments of chinese auditors. *Asia Pacific Business Review*, 18(1), 83-97.
- Jackson, R. W., Wood, C. M., & Zboja, J. J. (2013). The dissolution of ethical decision-making in organizations: A comprehensive review and model. *Journal of Business Ethics*, 116, 233-250.
- Jones, T. M. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366-395.
- Hassas Yeganeh, Y. Mohdirji, A. (2019). Factors affecting auditors' professional (ethical) judgment and pressures on them, *Financial Accounting Empirical Studies*, No. 67, pp. 1-26. [In Persian]
- Gimbar CH, Hansen B, Ozlanski ME. (2016). Early evidence on the effects of critical audit matters on auditor liability. *Current Issues in Auditing*; 10(1) : A24-A33.



- affiliated firms affect audit quality?, *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(1): 107-133.
- Vadzadeh, K. (2018). Reforming the structure of the auditing profession in the countries, *Official Accountant Quarterly*, (48), 1-16. [In Persian]
- Waliam, H, Abdoli, M, Koshki Jahormi, A. (2018). Conceptualizing auditors' wise decision-making based on foundation data analysis. *Accounting and auditing reviews*, 26(2), (301-326). [In Persian]
- Accountants' Ethical Intention Formation. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*. (18): 167 – 191.
- Shahbazi, M. Mehrani, K. (2019). Compilation of independent auditors' verbal judgment model. *Accounting and Auditing Studies*, Volume 27, Number 1, pp. 60-86. (In Persian)
- Saidi Garaghani, M, Naseri, A. (2016), the effect of personality type on auditor's professional judgment in allocating time budget to accounts containing estimates, *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 2 (3): 179-184. [In Persian]
- Sun, J., Wang, J., Kent, P., Qi, B. (2020). Does sharing the same network auditor in group