



## Design a Model for Auditor's Professional Judgment

### Majid Shahbazi

\*Corresponding author, Ph.D., Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: majidshahbaz@ut.ac.ir

### Kaveh Mehrani

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. E-mail: kmehrani@ut.ac.ir

### Abstract

**Objective:** Considering the importance of the issue of professional judgment in auditing, the purpose of this study is to design a model for auditor's professional judgment, considering the environmental characteristics, attributes and conditions surrounding the audit profession in Iran.

**Methods:** This research used a qualitative research method and a grounded theory approach. By reviewing the opinions of 18 experts in the audit profession, the factors affecting the professional judgment of the auditors were examined and, finally, the "integrated model of professional judgment," including the causal conditions, intermediary factors and the context, as well as strategies related to professional judgment and their implications are presented. The results of the research led to the formation of a paradigmatic model of research.

**Results:** The model resulted in the identification of 13 categories of causal conditions, 5 categories of phenomena/context, 8 categories of intervening conditions, 4 categories of action strategies and 5 categories of consequences related to the main phenomenon of research (professionalism of judgment).

**Conclusion:** This model can define the variables used in future research by referring to the literature of the auditor's professional judgment. Since the professional judgment of independent auditors has a complex and multifaceted nature, and in addition to the personal characteristics and performance of the auditors, they are influenced by the attributes of the company, the stakeholders, legal and regulatory environment, thus, for a more comprehensive examination of the subject, the modeling of auditor's professional judgment have review from different aspects.

**Keywords:** Professional judgment, Independent auditors, Grounded Theory.

**Citation:** Shahbazi, M., & Mehrani, K. (2020). Design a Model for Auditor's Professional Judgment. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 60-86. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2020, Vol. 27, No.1, pp. 60-86

DOI: 10.22059/acctgrev.2020.251546.1007828

Received: January 30, 2018; Accepted: October 30, 2019

© Faculty of Management, University of Tehran



## تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل

مجید شهبازی

\* نویسنده مسئول، دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: majidshahbaz@ut.ac.ir

کاوه مهرانی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: kmehrani@ut.ac.ir

### چکیده

**هدف:** با توجه به اهمیت موضوع قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، هدف این پژوهش تدوین مدلی برای قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل، با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی کشور است.

**روش:** در این پژوهش، از روش پژوهش کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌ای استفاده شده است. به این منظور با نظرسنجی از ۱۸ خبره حرفه حسابرسی، عوامل تأثیرگذار بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان بررسی شد و در انتها مدلی یکپارچه برای قضاوت حرفه‌ای ارائه شد که دربردارنده شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و همچنین راهبردهای مربوط به قضاوت حرفه‌ای و پیامدهای هر یک است.

**یافته‌ها:** نتایج به شکل‌گیری یک مدل پارادایمی انجامید که در این مدل، ۱۳ مقوله برای شرایط علی، ۵ مقوله در زمینه بستر، ۸ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۴ مقوله برای راهبرد و ۵ مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده اصلی پژوهش (حرفه‌ای بودن قضاوت) شناسایی شد.

**نتیجه‌گیری:** قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل، ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی‌ها و عملکرد شخصی حساب‌رسان، تحت تأثیر ویژگی‌های شرکت، ذی‌نفعان، محیط قانونی و مقرراتی پیرامون قرار می‌گیرد، از این رو، به‌منظور بررسی جامع‌تر موضوع، مدل‌سازی قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل از جنبه‌های مختلف بررسی شده است.

**کلیدواژه‌ها:** قضاوت حرفه‌ای، حسابرسی مستقل، نظریه زمینه‌ای.

**استناد:** شهبازی، مجید؛ مهرانی، کاوه (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*،

۲۷(۱)، ۶۰-۸۶

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۹، دوره ۲۷، شماره ۱، صص. ۶۰-۸۶

DOI: 10.22059/acctgrev.2020.251546.1007828

دریافت: ۱۳۹۶/۱۱/۱۰، پذیرش: ۱۳۹۸/۰۸/۰۸

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

## مقدمه

قضاوت حرفه‌ای از جمله ویژگی‌های حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل به‌شمار 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<sup>۱</sup> (۲۰۱۸)، قضاوت حرفه‌ای را «به‌کارگیری آموخته‌ها، تجربه‌ها و دانش به‌دست‌آمده 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<sup>۲</sup> (ISA200) و استانداردهای حسابرسی ایران، حساب‌رسان را ملزم می‌کند که در به‌کارگیری استانداردها، نهایت قضاوت حرفه‌ای خود را اعمال کنند؛ به‌طوری که این قضاوت، مستدل و دفاع‌پذیر باشد. استانداردهای مذکور دربرگیرنده اهداف، الزامات، نحوه اجرا و سایر توضیحات کاربردی هستند که برای پشتیبانی حساب‌رسان در کسب اطمینان معقول طراحی شده‌اند. این استانداردها، حساب‌رسان را به اعمال قضاوت حرفه‌ای در تمام مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی ملزم می‌کند. اما تاکنون با استفاده از رویکرد کیفی و مصاحبه‌های عمیق با خبرگان، پژوهش‌های جامعی در خصوص قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل و بررسی ویژگی‌ها و عوامل مؤثر بر آن صورت نپذیرفته است. با توجه به نامشخص بودن شرایط علی، عوامل مداخله‌گر و بستر و راهبردهای مربوط به قضاوت حرفه‌ای، هدف اصلی این پژوهش، ارائه مدلی در خصوص قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل، در فرایند حسابرسی مستقل و شناخت بهتر مفهوم قضاوت حرفه‌ای با استفاده از نظریه زمینه‌ای<sup>۳</sup> است. در نظریه زمینه‌ای، فرایند جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها هم‌زمان انجام می‌پذیرد. بدین منظور و بر پایه نظریه زمینه‌ای، برای جمع‌آوری داده‌ها و تدوین مدل مدنظر، از مصاحبه‌های عمیق استفاده می‌شود. در این رابطه، مطالعه عمیقی در زمینه حساب‌رسان مستقل، شامل شرکای مؤسسه‌های حسابرسی، مدیران رده‌های نخست و حرفه‌ای مؤسسه‌های حسابرسی که با موضوع قضاوت حرفه‌ای ارتباط مستقیم دارند، انجام پذیرفته است. به این ترتیب، مراحل اجرای پژوهش به روش نظریه زمینه‌ای به این شرح است (گیویان، ۱۳۹۵):

۱. بررسی ادبیات نظری موضوع؛
۲. تدوین پرسش‌های پژوهش؛
۳. گردآوری داده‌ها همراه با تحلیل تا رسیدن به مرحله اشباع؛
۴. کدگذاری داده‌ها در سه مرحله (یافتن مفاهیم در داده‌ها):
  - کدگذاری باز<sup>۴</sup>: ابتدا به بخش‌های مختلف داده‌ها، کدهای مناسب اختصاص می‌یابد و این مرزها در قالب چند مقوله دسته‌بندی می‌شوند.
  - کدگذاری محوری<sup>۵</sup>: پژوهشگر با اندیشیدن درباره ابعاد متفاوت این مقوله‌ها و یافتن پیوند میان آنها به کدگذاری محوری اقدام می‌کند.

1. IAASB  
3. Grounded Theory  
5. Axial coding

2. ISA  
4. Open coding

- کدگذاری انتخابی<sup>۱</sup>: با کدگذاری انتخابی، مقوله‌ها پالایش می‌شوند و با طی این فرایندها در نهایت، چارچوب نظری پدیدار می‌شود.

۵. یادداشت‌برداری؛

۶. نگارش و تدوین تئوری.

### بیان مسئله

قضاوت حرفه‌ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است، حسابرسان هم برای استفاده درست و به جای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی از استانداردهای حسابداری و هم برای چگونگی انجام کار حسابرسی، باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند. برای آنکه قضاوت حسابرسان به‌درستی انجام شود و این واژه، مفهوم بی‌قیدی حسابرسان یا نامحدودبودن اختیارات آنها در کار حسابرسی تلقی نشود، لازم است ضمن کوشش برای شناخت مفهوم آن، بستر (زمینه)، عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود تا روشن شود که چگونه حسابرسان به‌صورت حرفه‌ای قضاوت می‌کنند و مدل مفهومی قضاوت حرفه‌ای، در حرفه حسابرسی از چه مقوله‌هایی تأثیر می‌پذیرد. حرفه حسابرسی مانند سایر حرفه‌ها برای حفظ جایگاه خود، به کسب اعتماد عمومی نیاز دارد (آیین رفتار حرفه‌ای، ۲۰۱۶). آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است. افزون بر این، امروزه رقابت بین مؤسسه‌های حسابرسی گسترش یافته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسه‌های حسابرسی ضرورت خدمات‌دهی با کیفیت هرچه بهتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. همچنین، از آنجا که هدف حسابرسی حفاظت از منافع سهام‌داران در مقابل تحریف‌ها و اشتباه‌های بااهمیت موجود در صورت‌های مالی است، حسابرسان به‌منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند.

حرفه حسابرسی، به قضاوت در دادگاه‌ها شباهت زیادی دارد. هم قاضی و هم حسابرس با ادعاهایی مواجه‌اند، شواهد پشتیبان ادعا را جمع‌آوری و ارزیابی می‌کنند و در نهایت، بر اساس معیارهایی که در اختیار آنها قرار داده شده، نظر می‌دهند و قضاوت می‌کنند. هر دو، در اظهار نظر و قضاوت خود باید انصاف را رعایت کنند (متز و شرف<sup>۲</sup>، ۱۹۶۱). رویکرد یکپارچه و تعریف‌شده‌ای برای اعمال قضاوت حرفه‌ای وجود ندارد؛ اما اعمال قضاوت حرفه‌ای صحیح و مناسب در انجام وظیفه خطیر اعتباردهی حسابرس، عامل برجسته‌ای محسوب می‌شود و افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان، از اصول اساسی به‌شمار می‌رود.

قضاوت حرفه‌ای از دو بُعد روان‌شناسی و اجتماعی بررسی می‌شود. در حوزه روان‌شناسی قضاوت حرفه‌ای، کمابیش پژوهش‌های مفصل‌تری انجام گرفته و تئوری‌های مختلفی بیان شده است، از جمله تئوری روان‌شناسی اجتماعی، تئوری انگیزش و تئوری شناخت<sup>۳</sup> که از میان آنها تئوری شناخت از معروف‌ترین این تئوری‌هاست. این تئوری به مسئله چگونگی شناخت توسط افراد و تأثیر این شناخت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌پردازد که نحوه این شناخت و گرایش‌های مختلف آن را می‌توان در پنج حوزه زیر بیان کرد (دیکمن، گیبنز و سوئیرینگا<sup>۴</sup>، ۱۹۷۸):

1. Selective coding  
3. Cognitive Theory

2. Mautz, & Sharaf  
4. Dyckman, Gibbins, & Swieringa

۱. اقتدارگرایی<sup>۱</sup>: فلسفه تمرکز قدرت یا استبداد که به بررسی رفتار و تفکر اساسی افراد غیردمکرات می‌پردازد و در دو حالت بررسی می‌شود: ۱. انعطاف‌ناپذیری و ۲. تحمل‌نکردن یا نپذیرفتن دیگران.
  ۲. جزم‌گرایی<sup>۲</sup>: به معنای پافشاری بر درستی یک مطلب (مفهوم و عقیده) به شکل تعصب‌آمیز و بدون ارائه دلایل معتبر و کافی است.
  ۳. شناخت<sup>۳</sup>: در این روش تصمیم‌گیرندگان به دو طبقه تحلیلگر و مکتشف طبقه‌بندی می‌شوند.
  ۴. تجمع و ادغام<sup>۴</sup>: به بررسی نوع واکنش انسان‌ها در فرایند ورود اطلاعات می‌پردازد که دو اصل «تفکیک و تمایز مطالب از هم» و «اتحاد آنها با هم» را دربرمی‌گیرد.
- شایان ذکر است که حتی در ابعاد روان‌شناسی، با وجود پیشرفت‌های زیاد در حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری، رویکردهای مختلف به نتایج یکسانی دست نیافته‌اند و همچنان پژوهشگران تلاش می‌کنند که تئوری‌های جدیدی خلق کنند یا تئوری‌های موجود را گسترش دهند.
- اما در حوزه اجتماعی و جامعه‌شناسی، تاکنون پژوهش‌های جامع در خصوص قضاوت حرفه‌ای و تأثیرهای آن بر اجتماع صورت نپذیرفته است و تئوری شناخته‌شده‌ای در این خصوص وجود ندارد.
- با توجه به شفاف‌نبودن مفهوم قضاوت حرفه‌ای و فرایند آن و نبود توافق میان اعضای حرفه در خصوص نحوه اعمال قضاوت حرفه‌ای و نظر به این موضوع که تاکنون پژوهش‌های جامع در این خصوص صورت نپذیرفته است، مسئله اصلی آن است که به کمک نظریه زمینه‌ای و از دیدگاه حساب‌رسان مستقل، سیستمی از مفاهیم مشترک در خصوص قضاوت حرفه‌ای ارائه کرد تا بتوان بر گستره دانش موجود در خصوص قضاوت حرفه‌ای افزود و ضروری است که ضمن کوشش برای شناخت مفهوم آن، بستر (زمینه)، عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای قضاوت حرفه‌ای شناسایی شود تا روشن شود که چه افرادی شایستگی قضاوت حرفه‌ای را دارند و فرایند قضاوت حرفه‌ای به چه صورتی است.

## مبانی نظری

قضاوت حرفه‌ای نقش بسیار مهمی را در رویه‌های حسابرسی ایفا می‌کند؛ به طوری که نهاد استانداردگذار بین‌المللی در پیشگفتار استانداردهای بین‌المللی، در خصوص کنترل کیفیت، حسابرسی، بررسی خدمات اطمینان‌بخشی و سایر خدمات مربوطه، موضوع قضاوت حرفه‌ای را با این مطلب تأیید می‌کند که ماهیت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، حسابداران حرفه‌ای را به اعمال قضاوت حرفه‌ای ملزم می‌کند. همچنین، این استانداردها توضیح می‌دهند که قضاوت حرفه‌ای برای اجرای مناسب حسابرسی ضروری است. چنین ضرورتی به این دلیل است که تفسیر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و الزام‌های اخلاقی مربوط به آن و تصمیم‌های آگاهانه برای انجام حسابرسی، بدون به‌کارگیری دانش و تجربه، برای حقایق و شرایط انجام نمی‌شود. این دانش و تجربه که به گسترش صلاحیت و شایستگی‌های لازم برای دستیابی به قضاوت‌های معقول یاری می‌رساند، حساب‌رسان را ملزم می‌کند که «در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت حرفه‌ای اعمال کند» (استاندارد ۳۰۰ حسابرسی ایران، ۱۳۹۷).

1. Authoritarianism  
3. Cognitive

2. Dogmatism  
4. Integrative

این نمودی از شکست پرسشگری مفهومی مناسب در مفاهیم حسابرسی است که با وجود اهمیت قضاوت حرفه‌ای برای حسابرسان، به توضیح ماهیت چنین قضاوتی توجه چندانی نشده است. بیش از پنجاه سال پیش، به این موضوع اشاره شده است که قضاوت «در هر حرفه‌ای عنصر حیاتی و مهم به‌شمار می‌رود»؛ اما در آن زمان، هنوز این واژه به‌درستی در ادبیات تعریف نشده بود (برنشتاین<sup>۱</sup>، ۱۹۶۷). بررسی ادبیات پژوهش در چند دهه گذشته نشان می‌دهد که با وجود ۹۳۹ ارجاع برای قضاوت، هیچ‌یک از آنها توضیح نمی‌دهند که منظور از قضاوت چیست (گیبینز و ماسون<sup>۲</sup>، ۱۹۹۸). انجمن حسابداران خبره کانادا، گزارش‌هایی را در خصوص قضاوت در گزارشگری مالی و حسابرسی ارائه کرده است که در آن تعاریفی از «قضاوت حرفه‌ای» درج شده است. گزارش دیگری با عنوان چارچوب قضاوت حرفه‌ای برای گزارشگری مالی در سال ۲۰۱۲ توسط انجمن حسابداران خبره اسکاتلند (ICAS) تهیه شد؛ اما این انجمن، وقت و انرژی چندانی را برای توضیح اینکه منظور از «قضاوت حرفه‌ای» چیست، صرف نکرد. شاید دلیل بی‌توجهی انجمن یاد شده، این موضوع باشد که این انجمن‌ها در بخش‌های پایانی به مفهوم قضاوت حرفه‌ای می‌پردازند. با این حال، در یادداشت نظرخواهی برنامه استراتژی و کار پیشنهادی استانداردهای بین‌المللی در سال ۲۰۱۲، مشارکت‌کنندگان از پروژه‌های درباره جنبه‌های مفهومی قضاوت حرفه‌ای حمایت کردند. این نشان می‌دهد که هنوز ماهیت قضاوت حرفه‌ای به‌طور کافی و مناسب توضیح داده نشده است.

باور بر این است که بدون پرسشگری مناسب در باب مفهوم قضاوت حرفه‌ای، حرفه حسابرسی ممکن است از تکثر استانداردها و رویه‌های بی‌قاعده متأثر شود. اگر استانداردها، حسابرسان را به اعمال قضاوت ملزم کنند، حسابرسان نیز باید این مفهوم را درک کنند (گیبینز و ماسون، ۱۹۹۸). قضاوت حرفه‌ای، ورودی مهم و تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی است. از این رو، شفاف‌نبودن «ماهیت قضاوت و عوامل تشکیل‌دهنده آن»، درک این مسئله را دشوار می‌کند که چگونه قانون‌گذاران و استانداردها گزاران حسابرسی با پافشاری بر اعمال قضاوت، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌دهند. اگر افراد حرفه‌ای و قانون‌گذاران در خصوص معنای قضاوت حرفه‌ای توافق کنند، پرسشگری در باب مفهوم قضاوت حرفه‌ای ضرورت نمی‌یابد. ساخت مفهوم از قضاوت حرفه‌ای، به‌واسطه پرسشگری مفهومی ارزیابی‌کننده و با بررسی اعمال قضاوت در موقعیت‌های مختلف و نیز مدنظر قرار دادن نقش آن در تصمیم‌گیری به واقعیت می‌پیوندد. این مفهوم می‌تواند در بحث شواهد و اهمیت نیز استفاده شود.

### پیشینه پژوهش

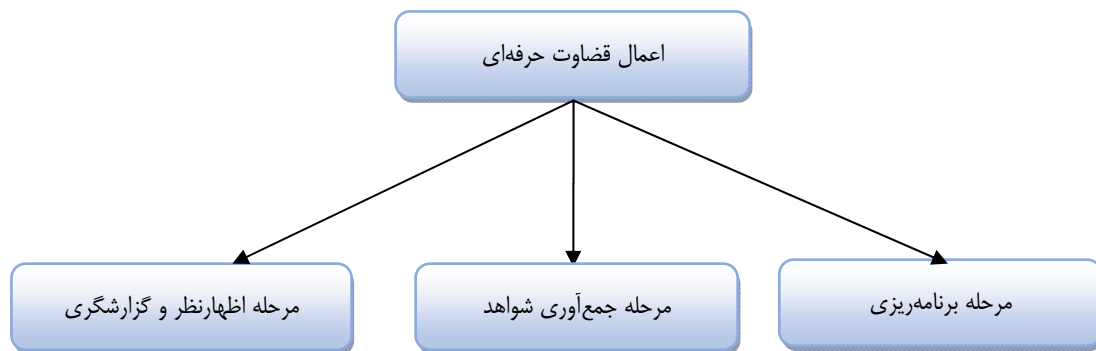
#### قضاوت حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی بین‌المللی و ایران

برایند قضاوت حرفه‌ای همه افراد شاغل در حرفه حسابرسی به صورت استانداردهای حسابرسی تدوین و ارائه می‌شود. با این حال، در جای جای استانداردهای حسابرسی هم، وقتی امکان مشخص کردن محدوده خاصی وجود ندارد، تعیین مصداق و تطبیق آن با موضوع به قضاوت حرفه‌ای حسابرس موکول می‌شود. هرچه قضاوت کلی حرفه (استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای) کامل‌تر و جامع‌تر باشد، قضاوت حرفه‌ای شخصی حسابرسان

1. Bernstein

2. Gibbins, & Mason

کمتر می‌شود و برعکس. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌دهی در اکثر بخش‌های استانداردهای حسابرسی بین‌المللی و سازمان حسابرسی در استانداردهای حسابرسی ایران، به اعمال قضاوت حرفه‌ای اشاره کرده‌اند. به‌طور کلی، طبق الزامات استانداردهای حسابرسی ۳۰۰، اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای در خصوص برنامه‌ریزی، در کلیه سه مرحله اصلی حسابرسی الزامی شده است (نوروش، ۱۳۹۶: ۱۱۲). این موضوع در شکل ۱ مشاهده می‌شود.



شکل ۱. مراحل الزامی اعمال قضاوت حرفه‌ای

به‌طور کلی، حسابرس بایستی از قضاوت حرفه‌ای خود در موضوعات زیر استفاده کند:

- تدوین طرح کلی در مرحله برنامه‌ریزی؛
- تدوین برنامه تفصیلی در مرحله برنامه‌ریزی؛
- شناخت و ارزیابی از سیستم کنترل‌های داخلی صاحب‌کار؛
- برآورد اولیه و نهایی خطرهای ذاتی، کنترل و عدم کشف؛
- تعیین سطح اهمیت؛
- بررسی وجود یا نبود فرض تداوم فعالیت؛
- جمع‌آوری شواهد حسابرسی؛
- ارزیابی شواهد حسابرسی؛
- چگونگی و میزان مستندسازی؛
- ارائه اظهارنظر حرفه‌ای.

### تحقیقات بین‌المللی

انجمن حسابداران خبره کانادا در پژوهشی که سال ۱۹۹۵ انجام داد، بیان کرد که «قضاوت حرفه‌ای، گوهر اصلی حسابرسی است. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، از قضاوت حسابرس و در کل، از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای نشئت می‌گیرد که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود». افزون‌بر این، در گزارش منتشر شده سال ۱۹۶۶ انجمن حسابداران خبره کانادا، بیان شده است که گروه تحقیق انجمن درباره قضاوت حرفه‌ای در گزارشگری مالی، تعریفی برای قضاوت حرفه‌ای ارائه کرده است که می‌تواند به همان

شکل برای قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی نیز استفاده شود: «فرایند دستیابی به تصمیمی درباره موضوع مربوط به گزارشگری مالی، در صورتی که تحلیلی مبتنی بر تجربه و دانش (شامل دانش درباره محدودیت‌های شخصی و اطلاع از استانداردهای مربوط) بی‌طرفانه، محتاطانه و همراه با امانت‌داری و درک مسئولیت برای افرادی باشد که از عواقب آن تصمیم اثر می‌پذیرند، قضاوت حرفه‌ای خوانده می‌شود. این گونه قضاوت حرفه‌ای در شرایط پیچیده، نامشخص و دائم در حال تغییر، به‌خصوص در جایی که استانداردها کامل نیستند، بیشترین ارزش را دارد. برای قضاوت حرفه‌ای باید با افراد دانا مشورت کرد، عواقب بالقوه تصمیم را در نظر گرفت و فرایندهای تحلیلی منجرشده به تصمیم را مستند کرد.»

در خصوص قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و طبقه‌بندی کردن عوامل علی، مداخله‌گر، بستر، راهبردها و پیامدها، سابقه زیادی در ادبیات حسابرسی وجود ندارد و چشمگیرترین آن، همان تحقیق انجمن حسابداران خبره کانادا<sup>۱</sup> در سال ۱۹۹۵ است که به‌وسیله یک گروه تحقیق انجام شده است و بیشتر بر جنبه‌های عملی و حرفه‌ای موضوع تکیه دارد و هدف آن بحث درباره ماهیت و کارکرد قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی بوده است. بر اساس تحقیق یادشده، پاسخ‌گویی، شناخت از فعالیت اقتصادی واحد در دست رسیدگی، پذیرش صاحب‌کار و تداوم کار با او، کمیته‌های حسابرسی، فشارهای رقابتی و استانداردهای حرفه‌ای، همه عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و استقلال، بی‌طرفی و درستکاری، دانش، تجربه و خبرگی، صلاحیت حرفه‌ای، سوگیری‌ها در قضاوت و تردید حرفه‌ای، ویژگی‌های شخصی حسابرس شناخته شده‌اند (انجمن حسابداران خبره کانادا، ۱۹۹۵). هر یک از پژوهشگرانی که در زمینه قضاوت حرفه‌ای پژوهش کرده‌اند، به بررسی یک یا چند عامل پرداخته‌اند و اثر آن عامل یا عوامل را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان سنجیده‌اند. تحقیقاتی که در مقاله‌های مختلف ارائه شده و نیز مبانی نظری که درباره قضاوت حرفه‌ای به‌طور عام و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به‌طور خاص بحث کرده‌اند، مبنای یافتن عواملی شد که بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مؤثرند.

مسییر و کویلیام<sup>۲</sup> (۱۹۹۲) در مقاله‌ای با عنوان «اثر پاسخ‌گویی روی قضاوت حرفه‌ای» بیان می‌کنند که بیشتر مطالعات و پژوهش‌های روان‌شناسی اجتماعی گویای آن است که مسئولیت تصمیم‌گیران برای اقداماتی که انجام می‌دهند، ممکن است فرایند قضاوت را تحت تأثیر قرار دهد. از این رو، حسابدھی (پاسخ‌گویی) بُعد مهمی از محیط قضاوت حسابرسان است. بدارد و چی<sup>۳</sup> (۱۹۹۳) نتیجه گرفتند که متغیرهای خبرگی شناسایی شده در حوزه‌های دیگر، در حوزه حسابرسی هم صادق است. دانش عمومی حسابداری و حسابرسی، دانش درباره صنعت خاص و تجربه از عوامل اصلی است که موجب خبرگی در حسابرسی می‌شود. عبدالمحمدی و رایت<sup>۴</sup> (۱۹۸۷) در تحقیقی به این نتیجه دست یافت که سطح خبرگی حسابرس، در برخورد با واحدهایی که در صنایع مختلف کار می‌کنند، متفاوت است، بنابراین تعیین سطح خبرگی حسابرسان در صنعت خاص معنادار است. عبدالمحمدی و شانتیو<sup>۵</sup> (۱۹۹۲) تحقیقی برای شناسایی ویژگی‌های شخصی حسابرسان خبره انجام دادند و دریافتند که دانش و تجربه که از ویژگی‌های شناختی هستند، مهم‌ترین ویژگی افراد خبره‌اند. مسئولیت‌پذیری، اعتمادبه‌نفس و ارتباطات قوی، گروه دیگری از ویژگی‌های خبرگان است که در دسته

1. CICA

3. Bedard, &amp; Chi

5. Abdolmohamadi, &amp; Shanteau

2. Messier, &amp; Quilliam

4. Abdolmohamadi &amp; Wright



ویژگی‌های سبک و ارائه قرار می‌گیرند. خلاقیت، ساده‌سازی مسئله و تحلیل نیز از ویژگی‌های راهبردی خبرگان شمرده می‌شود. عبدل حلیم، جعفر و جانودین<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در مالزی پرداختند. نتایج آنها 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.

شلتون<sup>۲</sup> (۱۹۹۹) در پژوهشی به آزمون تأثیر تجربه بر استفاده از اطلاعات نامربوط در قضاوت حسابرس پرداخته است. او تأکید می‌کند که حسابرسان هنگام انجام عملیات حسابرسی، هم با اطلاعات مربوط و هم با اطلاعات نامربوط روبه‌رو می‌شوند و تحقیقات گذشته نشان داده است که اطلاعات نامربوط، اثر اطلاعات مربوط را رقیق می‌کند. شلتون در پژوهش خود به این نتایج دست یافت: ۱. تجربه اثر رقیق‌شدگی اطلاعات را کم می‌کند؛ ۲. مدیران و شرکا با بررسی کاربرگ‌ها، مؤسسه را از رقیق‌شدگی اطلاعات مصون می‌کنند؛ ۳. یکی از اهداف مهم برنامه‌های آموزشی و ابزارهای تصمیم‌گیری، کمک به حسابرسان کم‌تجربه‌تر است تا به اطلاعات نامرتبب توجه نکنند، بلکه بر اطلاعات مرتبط تمرکز کنند.

دی‌زورت، هریسون و تیلور<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) اثرهای میزان متفاوت فشار پاسخ‌گویی را بر قضاوت حسابرسان درباره سطح اهمیت بررسی کردند. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسانی که زیر فشار بیشتر برای پاسخ‌گویی بوده‌اند، در خصوص سطح اهمیت، قضاوت‌های محافظه‌کارانه‌تری انجام داده‌اند. از طرفی، شدت پاسخ‌گویی با زمان صرف‌شده برای کار، اندازه توضیحات و ملاحظه عوامل کیفی اهمیت، رابطه مثبت دارد. تیلور<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) در پژوهشی به این نتیجه رسید که سوگیری گروه خودی بر قضاوت حسابرسان اثر دارد و ابزارهای تصمیم‌گیری می‌تواند اثر این سوگیری را کاهش دهد.

در ایران، پژوهش‌های جامعی در خصوص شناسایی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای انجام نشده است. در ادامه به چند پژوهش انجام شده داخلی که به بررسی برخی ابعاد قضاوت حرفه‌ای پرداخته‌اند، اشاره می‌شود.

یافته‌های پژوهشی که با عنوان «تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد» انجام شد، نشان می‌دهد که از میان ابعاد شخصیتی، صرفاً روان‌رنجوری با قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری دارد و سایر ویژگی‌ها از جمله برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و داشتن وجدان، رابطه معناداری با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل ندارد (سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶).

حیرانی، وکیلی فرد و رهنمای رودپشتی (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان «حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس» انجام دادند و برای جمع‌آوری اطلاعات، پرسش‌نامه‌ای را در بین ۵۵۰ حسابرس توزیع کردند. نتایج نشان داد که قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تأثیر می‌گذارد؛ اما حرفه‌ای‌گرایی بر حل تعارض بین حسابرس و مدیریت بی‌تأثیر است و قضاوت حرفه‌ای در تأثیرگذاری حرفه‌ای‌گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت، نقش میانجی ندارد.

نتیجه پژوهش رجبعلی‌زاده، حصارزاده و باقرپور (۱۳۹۵) با عنوان «بررسی رابطه بین دو بُعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس» نشان داد که در محیط کنترلی بسیار پُرسیک، ارتباط بین شکاکیت و

1. Abdul Halim, Jaffar, & Janudin  
3. DeZoort, Harrison, & Taylor

2. Shelton  
4. Teylor

قضاوت‌های «بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه» نسبت به «ارتباط بین شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» قوی‌تر است. همچنین، ارتباط بین «بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه» در محیط کنترلی بسیار پُرسیک، شدت می‌یابد. سیرانی، خواجوی و نوشادی (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان «تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس»، به بررسی وظایف ساختاریافته، نیمه‌ساختاریافته و ساختاریافته پرداختند و نمونه آماری پژوهش را به دو گروه باتجربه (حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی) و کم‌تجربه (رده سازمانی پایین‌تر و حسابرسان کم‌تجربه شاغل در سازمان حسابرسی) دسته‌بندی کردند. نتایج، نشان‌دهنده این واقعیت است که بین تصمیم‌گیری گروه‌های آزمایش، تفاوت معناداری وجود دارد؛ به طوری که حسابرسان کم‌تجربه، به خصوص برای وظایف ساختاریافته، جانشین‌های مطمئنی برای حسابرسان محسوب نمی‌شوند.

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) پژوهشی با عنوان «شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های 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؛ مهم‌ترین ویژگی‌ها در مرحله اول، مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی و در مرحله دوم، تمایز میان اطلاعات مرتبط و نامرتب 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.

خوش‌طینت و بستانیان (۱۳۸۷) در پژوهشی که با عنوان «قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی» انجام دادند، به این نتیجه رسیدند که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پایبندی به مبانی اخلاقی و استقلال میدانی، از ویژگی‌های شخصی بسیار مهم مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل است.

حساس یگانه و رحیمیان (۱۳۸۶) توجیحات حسابرسان و عوامل مؤثر بر قضاوت حسابرسان در برنامه‌ریزی را بررسی کردند. بر اساس یافته‌های آنان، دو عامل تأثیر زیادی بر توجیحات حسابرسان می‌گذارد و نوع شواهد حسابرسی و ارزیابی توضیحات مدیریت، بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل تأثیرگذار است.

صابریان (۱۳۸۶) پژوهشی با عنوان «میزان تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان» انجام داد. وی در این پژوهش، عوامل تشکیل‌دهنده ویژگی‌های حسابرس را به لحاظ تأثیر آنها بر قضاوت حرفه‌ای، شناسایی و رتبه‌بندی کرده است که عبارت‌اند از: ۱. استقلال؛ ۲. معلومات حسابرس؛ ۳. صلاحیت حرفه‌ای؛ ۴. تردید حرفه‌ای؛ ۵. جانبداری در قضاوت.

رحیمیان (۱۳۸۴) در پژوهشی با عنوان «قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی»، به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان مستقل، شامل راه‌های بهبود مهارت تصمیم‌گیری و راه‌های غلبه بر قضاوت‌های اشتباه در حسابرسی پرداخت. وی در پژوهش دیگری که همان سال با عنوان «تأثیر تجربه بر استفاده از شواهد نامربوط در قضاوت حسابرسان» انجام داد، نتیجه گرفت که تجربه، تأثیر اطلاعات نامربوط روی قضاوت حسابرسان را کاهش می‌دهد.

## روش‌شناسی پژوهش

برای اصطلاح Grounded Theory ترجمه‌ها و معادل‌های مختلفی استفاده شده است، مانند: «نظریه بنیادی»، «نظریه مبنایی»، «نظریه داده‌بنیان»، «نظریه پردازی داده‌بنیاد»، «نظریه بسترزاد»، «نظریه زمینه‌ای»، «نظریه مفهوم‌سازی بنیادی»، «روش نظریه» و «نظریه برخواسته از داده‌ها» (مشایخی، مهرانی، رحمانی و مداحی، ۱۳۹۲). در فرهنگ اکسفورد، واژه Grounded «مبتنی بر»، «بر اساس و بنیادبودن» معنا شده است. دایره‌المعارف ویکی‌پدیا، بر معنای «تولید نظریه از داده» تأکید می‌کند. در این پژوهش، از عبارت «نظریه زمینه‌ای» استفاده شده است.

چه زمانی از نظریه زمینه‌ای استفاده می‌شود؟ برای پاسخ به این سؤال، پژوهشگران موارد ذیل را برجسته کرده‌اند (ابوالعالی، ۱۳۹۱):

- زمانی که درباره حوزه در دست مطالعه، ناشناخته‌های زیادی وجود داشته باشد.
- زمانی که نظریه‌ای (تئوری) برای توضیح تناسب ساختارهای روان‌شناختی خاص با رفتارهای تحت بررسی وجود نداشته باشد.
- زمانی که پژوهشگران علاقه دارند که نظریه‌های موجود را به چالش بکشند.
- زمانی که پژوهشگران نیاز به فهم تجارب افراد شرکت‌کننده در مورد موضوع خاصی را داشته باشند.
- زمانی که هدف پژوهشگر گسترش نظریه جدید باشد.

همان گونه که بیان شد، تحقیقات مبتنی بر پارادایم اثباتی، در خصوص قضاوت حرفه‌ای بینش محدودی ارائه کرده‌اند. در خصوص مدل قضاوت حرفه‌ای، چارچوب شناخته شده‌ای وجود ندارد. با توجه به اهداف ذکر شده، این پژوهش به دنبال آن است که به کمک نظریه زمینه‌ای برای فهم، درک و بینش حساب‌رسان مستقل در خصوص قضاوت حرفه‌ای، بتواند از این رهیافت مدلی نظری برای قضاوت حرفه‌ای ارائه کند. سابقه «نظریه زمینه‌ای» به سال ۱۹۶۷ و انتشار اثر گلیزر و استراوس بازمی‌گردد. کشف تئوری در پژوهش‌های علوم اجتماعی، بر اساس گردآوری نظام‌مند داده‌ها، برای رسیدن به مرحله‌ای از شناخت درباره موضوع مورد مطالعه که ما را قادر می‌سازد نظریه‌ای را بر اساس داده‌های واقعی ساخته‌ایم با نظریه‌های موجود مقایسه کنیم (ایمان، ۱۳۹۳).

به کمک تئوری ساخته شده می‌توان فرضیه‌هایی تدوین کرد که پژوهش‌های بعدی به آزمون آنها بپردازند. «نظریه زمینه‌ای» برای آزمون فرضیه نیست، بلکه روشی برای تولید آن است. نظریه زمینه‌ای، روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (استراوس و کوربین<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸).  
در این روش با استفاده از داده‌ها، نظریه‌ای تکوین می‌یابد و این نظریه، فرایند یا پدیده‌ای را تبیین می‌کند.

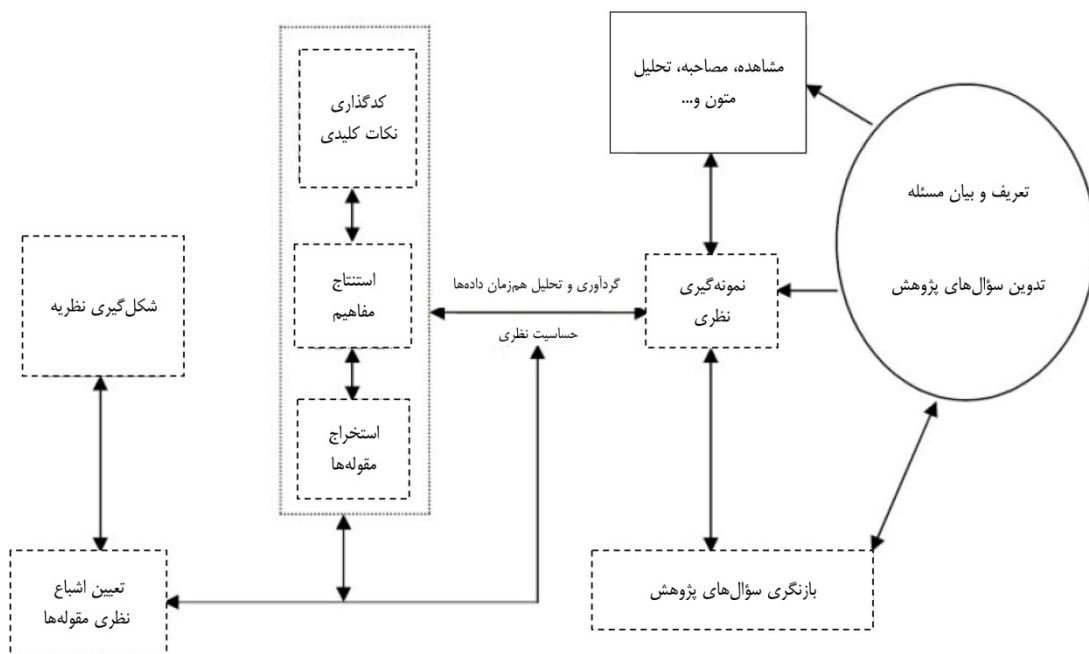
## فرایند اجرای پژوهش

مراحل اجرای پژوهش به شیوه نظریه زمینه‌ای به شرح زیر است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸):

۱. بررسی ادبیات نظری موضوع

۲. تدوین پرسش‌های پژوهش
  ۳. گردآوری داده‌ها همراه با تحلیل تا رسیدن به مرحله اشباع
  ۴. کدگذاری داده‌ها در سه مرحله آزاد، محوری و انتخابی (یافتن مفاهیم در داده‌ها)
- ۴-۱- کدگذاری آزاد: ابتدا به بخش‌های مختلف داده‌ها، کدهای مناسبی اختصاص می‌یابد و این مرزها در قالب مقوله‌ها دسته‌بندی می‌شوند.
- ۴-۲- کدگذاری محوری: پس از کدگذاری آزاد، پژوهشگر درباره ابعاد متفاوت این مقوله‌ها می‌اندیشد و پیوند میان هر یک را می‌یابد.
- ۴-۳- کدگذاری انتخابی: در این کدگذاری، مقوله‌ها پالایش می‌شوند. پس از پیمودن این سه فرایند کدگذاری، چارچوبی نظری پدیدار می‌شود.
۵. یادداشت برداری
  ۶. نگارش و تدوین تئوری

در شکل ۲ مراحل اجرای نظریه زمینه‌ای به تصویر کشیده شده است.



شکل ۲. مراحل اجرای نظریه زمینه‌ای

منبع: فراستخواه (۱۳۹۵)

## جامعه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر را شرکای مؤسسه‌های حسابرسی (۱۳ نفر)، استادان دانشگاه با تخصص حسابرسی (۲ نفر) و اشخاص ناظر بر حسابرسان در نهادهای نظارتی در حوزه حسابرسی (۳ نفر) تشکیل می‌دهند.

در نظریه زمینه‌ای، مصاحبه با خبرگان به تعدادی انجام می‌شود تا محقق به اشباع نظری دست یابد. برای پیشگیری از بی‌توجهی به تمام جوانب، محقق نباید تمام مصاحبه‌ها را یک‌باره انجام دهد و بعد کدگذاری را آغاز کند، بلکه این فرایند باید به‌صورت تدریجی انجام شود؛ یعنی با پایان هر مصاحبه، تمام کدگذاری‌های باز، محوری و گزینشی صورت می‌پذیرد و پیش از شروع مصاحبه بعدی، محقق در خصوص نوع سؤال‌ها تأمل می‌کند (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸). روش دیگر برای رسیدن به اشباع نظری، تنوع‌بخشی به افرادی است که با آنها مصاحبه می‌شود؛ زیرا به احتمال بسیار زیاد، افرادی که به‌مدت طولانی هم‌رشته، همکار یا هم‌محل هستند، به زبان مشابه سخن می‌گویند و محقق را به احساس کاذب اشباع نظری (تکرار در مفاهیم و مقوله‌ها یا رابطه‌ها) می‌رسانند. تنوع مصاحبه‌شوندگان از حیث سن و سال، جنسیت، تأهل، اشتغال که از متغیرهای نخ‌نما شده تحقیقات کمی هستند، روش دیگری است که به‌عرضه دیدگاه‌های متفاوت در مصاحبه‌ها می‌انجامد و بازه متنوعی از مفهومی‌ها و مقوله‌ها را در اختیار محقق می‌گذارد. در این پژوهش اشباع نظری پس از برگزاری ۱۸ مصاحبه به دست آمد. مصاحبه‌شوندگان به‌روش نمونه‌گیری گزینشی انتخاب شدند و اطلاعات آنان به شرح جدول ۱ است.

جدول ۱. اطلاعات تفصیلی مصاحبه‌شوندگان

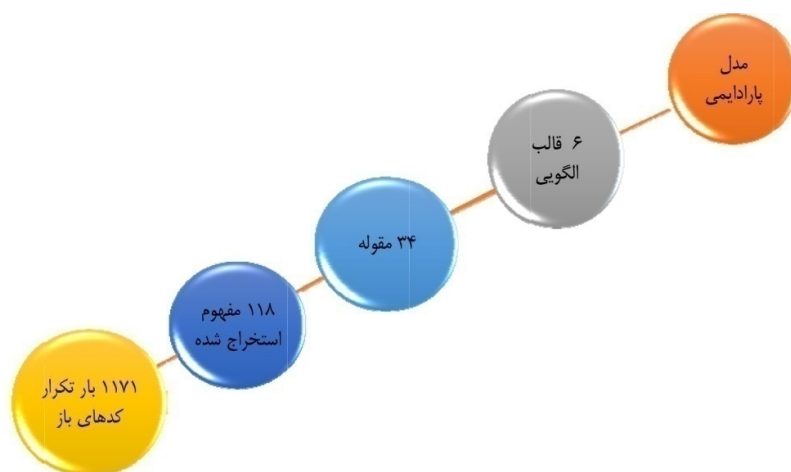
کد	جنسیت	سمت	سابقه کاری	تحصیلات
۱۰۱	آقا	شریک مؤسسه حسابرسی	۲۳ سال	کارشناسی ارشد
۱۰۲	آقا	شریک مؤسسه حسابرسی	۲۵ سال	کارشناسی ارشد
۱۰۳	آقا	شریک مؤسسه حسابرسی	۴۱ سال	کارشناسی
۱۰۴	آقا	حسابدار رسمی، مدیریت نهاد ناظر بر کار حسابرسان	۲۹ سال	کارشناسی ارشد
۱۰۵	آقا	شریک مؤسسه حسابرسی	۳۴ سال	کارشناسی
۱۰۶	آقا	شریک مؤسسه حسابرسی	۲۸ سال	کارشناسی ارشد
۱۰۷	آقا	حسابدار رسمی، مدیر سابق سازمان حسابرسی	۳۶ سال	کارشناسی ارشد
۱۰۸	آقا	شریک مؤسسه حسابرسی	۲۹ سال	کارشناسی ارشد
۱۰۹	آقا	شریک مؤسسه حسابرسی	۲۲ سال	کارشناسی ارشد
۱۱۰	آقا	شریک مؤسسه حسابرسی	۲۳ سال	کارشناسی ارشد
۱۱۱	آقا	حسابدار رسمی، مدیریت نهاد ناظر بر کار حسابرسان	۳۵ سال	دکتری
۱۱۲	خانم	شریک مؤسسه حسابرسی	۱۵ سال	دکتری
۱۱۳	خانم	شریک مؤسسه حسابرسی	۱۵ سال	کارشناسی
۱۱۴	آقا	عضو هیئت علمی، سابقه تألیف و تدریس در حسابرسی	۲۵ سال	دکتری
۱۱۵	آقا	شریک مؤسسه حسابرسی، مدیر سابق مؤسسه حسابرسی مفید راهبر	۱۸ سال	کارشناسی ارشد
۱۱۶	آقا	حسابدار رسمی، مدیر سابق مؤسسه حسابرسی مفید راهبر	۱۶ سال	کارشناسی ارشد
۱۱۷	خانم	شریک مؤسسه حسابرسی	۱۷ سال	کارشناسی ارشد
۱۱۸	آقا	حسابدار رسمی، مدیریت نهاد ناظر بر کار حسابرسان	۳۰ سال	کارشناسی ارشد

### یافته‌های پژوهش

مفهوم‌پردازی از داده‌ها، گام نخست در تجزیه و تحلیل به شمار می‌رود. به این منظور، داده‌های مصاحبه به شکل صوتی ضبط شد و پس از پیاده‌سازی در محیط متنی و انتقال به نسخه ۱۲ نرم‌افزار MAXQDA (نرم‌افزار مخصوص برای تحلیل داده‌های کیفی)، به دقت مطالعه و بررسی شدند. طی بررسی، داده‌های مشابهی که بار معنایی یکسانی داشتند، تحت کدهای مشترکی کدگذاری شدند و مفاهیم متناسبی به هر یک اختصاص داده شد.

در ادامه، برای تشکیل مقوله‌ها، هر یک از مفاهیم با یکدیگر از نظر مشابهت و نزدیکی معنایی مقایسه شدند تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود.

در این پژوهش، ۱۱۷۱ کد باز نشانه‌گذاری شد. این کدها در ۱۱۸ مفهوم دسته‌بندی و در نهایت به ۳۴ مقوله منجر شدند و پس از طبقه‌بندی در شش قالب الگویی، سرانجام مدل پارادایمی را شکل دادند که در شکل ۳ مشاهده می‌شود.



شکل ۳. مراحل کدگذاری داده‌ها

پس از اجرای کدگذاری باز (۱۱۷۱ کد) و شکل‌گیری مقوله‌ها (۱۱۸ مقوله) با اندیشیدن درباره ابعاد متفاوت این مقوله‌ها و یافتن پیوند میان هر یک، به کدگذاری محوری اقدام شد که نتیجه آن، دستیابی به ۳۴ مقوله اصلی به شرح جدول ۲ است.

جدول ۲. نتایج کدگذاری محوری

مفاهیم	مقوله‌ها
مربوط بودن تجربه	تجربه حرفه‌ای
پویایی تجربه	
نوع‌تربیت حرفه‌ای	
تعداد سال کارکرد	
سابقه اجرای حسابرسی در شرکت‌های مشابه	

## ادامه جدول ۲

مفاهیم	مقوله‌ها
مدارک دانشگاهی	دانش تخصصی
مدارک حرفه‌ای بین‌المللی	
آموزش حین کار	
دوره‌های ضمن خدمت	
کلاس‌های آموزشی نهادهای ناظر	
ریسک‌پذیر بودن / ریسک‌گریز بودن	عوامل روان‌شناختی فرد
ترسو بودن یا متهور بودن	
منظم بودن	
دقیق بودن	
شکاک بودن	
تعصب به کار	اخلاق
استقلال	
پایبندی به چارچوب‌های مذهبی	
وضعیت خانوادگی	
حسن شهرت	
جامعه حسابداران رسمی	نظارت نهادهای ناظر
بانک مرکزی	
سازمان بورس و اوراق بهادار	
دیوان محاسبات	
سازمان بازرسی کل کشور	
امتیازبندی در مؤسسه‌های حسابرسی	رهبری، کار تیمی و همکاری
پایبندی به سلسله مراتب حرفه‌ای	
بررسی توسط مراتب بالاتر	
واحد کنترل کیفیت درون مؤسسه	
انتظار جامعه	جامعه ذی‌نفعان و انتظارات آنها
کشف تقلب	
کشف اشتباه	
آحاد جامعه	
نوع نگاه به حسابرسان	
درخواست از حسابرسان	استانداردهای مبتنی بر اصول و قواعد
استاندارد مشخص	
استاندارد قضاوتی	
انعطاف‌پذیری در استاندارد	
استانداردهای دقیق	

## ادامه جدول ۲

مفاهیم	مقوله‌ها
رازداری	آیین رفتار حرفه‌ای
درستکاری	
صلاحیت	
چارچوب حرفه حسابرسی	
سیاسی بودن	پیچیدگی و بغرنج بودن کار
بورسی بودن	
تعداد زیاد سهام‌دار	
پیچیدگی فعالیت	
فعالیت پولشویی	
فعالیت متقلبانه	
سوء جریان مالی	
بانک‌ها	استفاده‌کنندگان و بازخورد آنها
دولت	
آحاد مردم	
شواهد مناسب و کافی	تعریف صحیح مسئله و امکان دستیابی به اطلاعات مربوط
خطر نوع اول (الف)	
خطر نوع دوم (بتا)	
کمبود شواهد	
نرخ شکنی	نبود آیین‌نامه حق‌الزحمه و نرخ شکنی
حق‌الزحمه پایین	
رقابت ناسالم	
مؤسسه‌های بزرگ	فقدان مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ
عدم وجود مؤسسه‌های بین‌المللی	
بی‌ارتباط بودن با سایر کشورها	
شناخته شدن	افزایش اعتبار حرفه
میزان اعتماد	
اعتبار حسابرسی	
مقبولیت حسابرسی	
حس موفقیت	رضایت درونی حسابرس
حس مثبت بودن	
حسابرس خوب	



## ادامه جدول ۲

مفاهیم	مقوله‌ها
امتیاز الف در رتبه‌بندی	افزایش شایستگی مؤسسه حسابرسی
افزایش درآمد	
شهرت مؤسسه حسابرسی	
برند مؤسسه حسابرسی	
درخواست نامعقول	فشار ذی‌نفعان
حق‌الزحمه مشروط	
گزارش مقبول	
عدم وجود تعداد بندهای زیاد حسابرسی	
ساعات پایین	فشار زمانی
فشار بودجه‌ای	
علاقه به پول	انگیزه‌ها و منافع شخصی
علاقه به شهرت	
علاقه به موفقیت	
اجتناب از بازخواست	
اجتناب از تنبیه‌های انتظامی	
نظارت چندگانه	تعدد نهادهای نظارتی
نبود توافق	
دخالت نهادهای مختلف	
همپوشانی و تضاد قوانین	همپوشانی و تضاد قوانین
قوانین تکراری	
تضاد قوانین	
سابقه خدمت	تجربه تخصصی حسابرس
شناخت صنعت	
تجربه تخصصی	
اقتصاد بازار آزاد	ساختار کلان اقتصادی
اقتصاد دولتی	
چارچوب باز / بسته	
ارتباطات اقتصادی بین‌المللی	

## ادامه جدول ۲

مفاهیم	مقوله‌ها
پاسخ‌گویی	ساختار نظام سیاسی
پاسخ‌خواهی	
فرهنگ پاسخ	
تشویق افشاکننده‌ها	
تنبیه افشاکننده‌ها	
شفافیت	
محکومیت حسابرس	ساختار قوانین جزایی
قوانین کیفری	
مسئولیت مدنی	
فرهنگ مالیاتی	
فرهنگ مالی	ساختار فرهنگی
سابقه حرفه حسابرسی در کشور	
وضعیت نظارت بر حرفه	نفوذ و مقبولیت حسابداری و حسابرسی
علت وجودی حسابرسی شرکت‌ها	
سطح کیفیت مورد تقاضا	
میزان توجه و اعتقاد به گزارشگری	
نرم‌افزارهای حسابرسی	
فناوری اطلاعات	استفاده مناسب از ابزار فناوری اطلاعات
کامپیوتری کردن	

در ادامه، به‌منظور تشکیل مقوله‌ها، هر یک از مفاهیم با یکدیگر مقایسه شدند تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود. مقوله‌های رده بالاتر و دسته‌بندی مفاهیم کشف‌شده از مشابهت متن مصاحبه‌ها و کدهای استخراج شده، به شرح زیر طبقه‌بندی شدند.

## مقوله‌ها

- تجربه حرفه‌ای
- دانش تخصصی
- عوامل روان‌شناختی فرد
- اخلاق
- نظارت نهادهای ناظر
- رهبری
- کار تیمی و همکاری
- جامعه ذی‌نفعان و انتظارات آنها
- انگیزه‌ها و منافع شخصی
- تعدد نهادهای نظارتی
- هم‌پوشانی و تضاد قوانین
- تجربه تخصصی حسابرس
- ساختار کلان اقتصادی (دولتی یا غیردولتی)
- ساختار نظام سیاسی (شفافیت و پاسخ‌خواهی)
- ساختار قوانین جزایی
- ساختار فرهنگی

- استانداردهای مبتنی بر اصول یا قواعد
- آیین رفتار حرفه‌ای
- پیچیدگی و بغرنج بودن شرکت
- استفاده‌کنندگان و بازخورد آنها
- تعریف صحیح مسئله و امکان دستیابی به اطلاعات مربوط
- نبود آیین‌نامه حق‌الزحمه و نرخ‌شکنی
- نبود مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ
- فشار ذی‌نفعان
- فشار زمانی
- نفوذ و مقبولیت حسابداری و حسابرسی در جامعه
- تجربه و آموزش مناسب
- نظام نظارتی اثربخش
- پایبندی به استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای
- استفاده از ابزارهای مناسب و فناوری
- افزایش اعتبار حرفه
- رضایت درونی حسابرس
- افزایش شایستگی مؤسسه حسابرسی
- تقویت فرهنگ حسابداری و حسابرسی

اگر در کدگذاری باز داده‌ها را می‌شکنیم و از یکدیگر جدا می‌کنیم، کدگذاری محوری دوباره مقوله‌های قبلی را با روش‌های متفاوت مفهومی، در کنار یکدیگر قرار می‌دهد. بنابراین در کدگذاری محوری، دوباره بین مقوله‌های اساسی گسترش‌یافته در کدگذاری باز، ارتباط درونی برقرار می‌شود (فراستخواه، ۱۳۹۵). در پژوهش حاضر با انجام کدگذاری محوری، ضمن برقراری پیوند میان مقوله‌ها، «شرایط علی»، «مقوله محوری»، «شرایط مداخله‌گر»، «بستر»، «راهبردها» و «پیامدها» شناسایی شد.

### شرایط علی

مقوله‌هایی (شرایطی) هستند که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مدنظر می‌انجامند. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آنجا که، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند. حتی زمانی که چنین نشانه‌هایی وجود ندارد، محقق می‌تواند با توجه به خود پدیده و با نگاه منظم به داده‌ها و بازبینی رویدادها و وقایعی که از نظر زمانی مقدم بر پدیده مدنظرند، شرایط علی را بیابد (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). با بررسی متن مصاحبه‌ها، شرایط علی در سه سطح شخص، محیط و شرایط خاص قضاوت (شرکت) دسته‌بندی شد:

۱. شخص: شرایط علی متناسب به شخص در مفاهیم زیر طبقه‌بندی شد:

- تجربه حرفه‌ای
- دانش تخصصی
- عوامل روان‌شناختی فرد
- اخلاق
- کاهش فاصله انتظارات و رضایت ذی‌نفعان

۲. محیط: شرایط علی متناسب به محیط در مفاهیم زیر طبقه‌بندی شد:

- نظارت نهادهای ناظر

- رهبری، کار تیمی و همکاری
  - جامعه ذی‌نفعان و انتظارات آنها
  - استانداردهای مبتنی بر اصول یا قواعد
  - آیین رفتار حرفه‌ای
۳. موضوع خاص قضاوت (شرکت): شرایط علی منتسب به موضوع خاص قضاوت در مفاهیم زیر طبقه‌بندی شد:
- پیچیدگی و بغرنج بودن شرکت
  - استفاده‌کنندگان و بازخورد آنها
  - تعریف صحیح مسئله و امکان دستیابی به اطلاعات مربوط

### بستر

بستر یا زمینه، مجموعه مشخصه‌های ویژه، مانند محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده است که بر پدیده مدنظر دلالت می‌کند. بستر نشان‌دهنده مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). بستر قضاوت حرفه‌ای در قالب مفاهیم زیر طبقه‌بندی شدند:

- ساختار کلان اقتصادی (دولتی یا غیر دولتی)
- ساختار فرهنگی
- ساختار نظام سیاسی (شفافیت و پاسخ‌خواهی)
- نفوذ و مقبولیت حسابداری و حسابرسی در جامعه
- ساختار قوانین جزایی

### شرایط مداخله‌گر

شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری است که به پدیده‌ای تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند یا آنها را محدود و مقید می‌کنند (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). شرایط مداخله‌گر قضاوت حرفه‌ای در قالب مفاهیم زیر طبقه‌بندی شدند:

- نبود آیین‌نامه حق‌الزحمه و نرخ‌شکنی
- تعدد نهادهای نظارتی
- فقدان مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ
- هم‌پوشانی و تضاد قوانین
- فشار ذی‌نفعان
- تجربه تخصصی حسابرس
- فشار زمانی انگیزه‌ها و منافع شخصی

### راهبردها

راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مدنظر هستند. راهبردها مقصود دارند، هدفمندند و به دلیلی صورت می‌گیرند. همواره شرایط مداخله‌گری نیز وجود دارد که راهبردها را سهل یا محدود می‌سازند. (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). راهبردهای قضاوت حرفه‌ای در قالب مفاهیم زیر طبقه‌بندی شدند:

- تجربه و آموزش مناسب

- نظام نظارتی اثربخش
- استفاده از ابزارهای مناسب و فناوری
- پایبندی به استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای

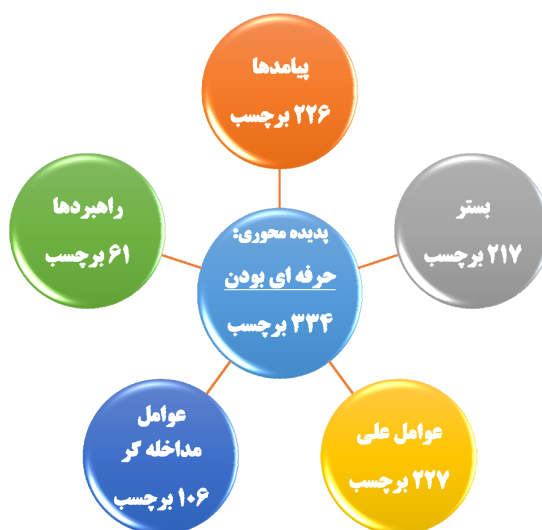
### پیامدها

پیامدها نتایجی است که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند. پیامدها را همواره نمی‌توان پیش‌بینی کرد و الزاماً همان‌هایی نیستند که افراد قصد آن را داشته‌اند. پیامدها ممکن است حوادث و اتفاق‌ها باشند، شکل منفی به خود بگیرند، واقعی یا ضمنی باشند و در حال یا آینده به وقوع بپیوندند. همچنین این امکان وجود دارد که آنچه در برهه‌ای از زمان پیامد به شمار می‌رود، در زمانی دیگر به بخشی از شرایط و عوامل تبدیل شود. (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). پیامدهای قضاوت حرفه‌ای در قالب مفاهیم زیر طبقه‌بندی شدند:

- افزایش اعتبار حرفه
- تقویت فرهنگ حسابداری و حسابرسی
- رضایت درونی حسابرس
- کاهش فاصله انتظارات و رضایت ذی‌نفعان
- افزایش شایستگی مؤسسه حسابرسی

### پدیده محوری

اجرای مراحل پژوهش به شیوه نظریه زمینه‌ای، در جهت نیل به یکی از اصلی‌ترین موضوعات این نظریه که کشف پدیده محوری پژوهش است، به الصاق ۲۱۷ کد (برچسب) برای بستر پژوهش، ۲۲۶ کد برای پیامدها، ۲۲۷ کد برای عوامل علی، ۱۰۶ کد برای عوامل مداخله‌گر و ۶۱ کد برای راهبردها انجامید. از مجموع ۱۱۷۱ کد، بیشترین تکرار در میان کدها (۳۳۴ تکرار)، به کد «حرفه‌ای بودن قضاوت» اختصاص یافت و به‌عنوان پدیده محوری این پژوهش تعیین شد که در شکل ۴ نشان داده شده است.



شکل ۴. تعیین پدیده محوری

**مدل پژوهش**

بر اساس نتایجی که از اطلاعات جمع‌آوری شده، به دست آمد و با توجه به فرایند بررسی و تحلیل داده‌ها با الگوی مطرح‌شده در نظریه‌پردازی زمینه‌ای، در پایان مرحله کدگذاری انتخابی، مدل مفهومی برای «قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل» به صورت زیر شکل گرفت.



شکل ۵. مدل قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل

**ارزیابی کیفیت پژوهش**

محققان از جمله استراوس و کوربین، معیارهای مختلفی برای ارزیابی تحقیقات کیفی ارائه کرده‌اند که به طور خلاصه به این مفهوم است که میزان ورود عمیق پژوهشگر به پدیده مدنظر، تصدیق یافته‌ها از جانب مشارکت‌کنندگان، میزان کامل بودن، دقیق بودن و عاری از ابهام بودن مدل استخراجی، به چه اندازه است.

در این پژوهش، برای اعتباربخشی به مدل و نتایج پژوهش، از زاویه‌بندی یا مثلث‌سازی «کنترل اعضا» و «معیار مقبولیت» (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸) استفاده شده است.

**زاویه‌بندی:** اجماع داده‌ها، به معنای استفاده از منابع چندگانه داده‌ها، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌های مختلف، محیط‌های مختلف یا در زمان‌های مختلف است. به‌طور کلی، زمانی که برای گردآوری داده‌ها بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کامل‌تری به دست خواهد آمد (ایمان، ۱۳۹۳). بدین منظور، در این پژوهش با انتخاب نمونه‌ها از میان گروه‌های مختلف، همچون اشخاص حرفه‌ای (حسابرسان مستقل) افراد آکادمیک متخصص در حسابرسی مستقل (استادان دانشگاه)، نهادهای ناظر بر حساب‌رسان (جامعه حسابداران رسمی، هیئت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی ایران، بانک مرکزی)، ترکیب افراد بیش از ۴۰ و زیر ۴۰ سال برای جمع‌آوری آرا و ترکیب مصاحبه‌شوندگان آقا و خانم، برگزیده شدند.

**کنترل اعضا:** اعتبار عضو یا اعتبار پاسخ‌گو زمانی رخ می‌دهد که پژوهشگر نتایج را برای دستیابی به قضاوت اعضا، به آنها برگرداند. پژوهشی از اعتبار عضو برخوردار است که اعضا، توصیف محقق را انعکاس دنیای اجتماعی خود بدانند (ایمان، ۱۳۹۳). در این پژوهش پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه‌گانه، به‌منظور اعتباربخشی به مدل پژوهش، متغیرهای استخراج شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، در اختیار ۷ نفر از صاحب‌نظران حرفه (۴ نفر از مصاحبه‌شوندگان و سه نفر از صاحب‌نظرانی که در مصاحبه شرکت نکردند) قرار گرفت و پالایش شد. صاحب‌نظرانی که در مصاحبه‌های ابتدایی حضور نداشتند، یک متخصص مالی از نمایندگان مجلس شورای اسلامی، یک متخصص مالی عضو سابق شورای شهر تهران و یک متخصص مالی شریک مؤسسه حسابرسی بودند. نتایج حاصل، مدل پژوهش را تأیید کرد.

## نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر، به‌دنبال شناخت و درک عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل، از طریق رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌ای بود. به‌منظور تدوین مدلی جامع برای قضاوت حرفه‌ای با ۱۸ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی مصاحبه شد. بر اساس موضوع پژوهش، سه نوع کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفت؛ پیوند میان مقوله‌ها به دست آمد و شرایط علی، مقوله محوری، شرایط مداخله‌گر، بستر، راهبردها و پیامدها شناسایی شد. در انتها نیز، نتایج پژوهش به شکل‌گیری مدل پارادایمی انجامید.

## محدودیت‌های پژوهش

در پژوهش‌های کیفی، امکان بروز و دخالت پیش‌فرض‌ها و تعصب‌های پژوهشگر، ممکن است یافته‌ها و نتایج پژوهش را خدشه‌دار کند؛ اگرچه در پژوهش حاضر محققان نهایت تلاش خود را انجام داده‌اند تا از سوگیری جلوگیری کنند. مهم‌ترین محدودیت در این نوع پژوهش‌ها، به‌ویژه پژوهش بازمی‌گردد، از آنجا که در پژوهش‌های کیفی پدیده مدنظر در بستری که رخ داده، بررسی می‌شود؛ امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش به شرایط و موقعیت‌ها محدود است و به‌آزمون تجربی از طریق پژوهش‌های کمی نیاز دارد.

### پیشنهاد‌های برگرفته از پژوهش حاضر

با توجه به شناسایی مدل مفهومی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، به نهادهای تصمیم‌گیر و ناظر پیشنهاد می‌شود که هنگام تصمیم‌گیری، به اصلاح آنچه بیان شد و همچنین شرایط علی از قبیل آموزش حسابرسان، فرایند تجربه‌اندوزی، بسط روحیه اخلاق‌گرایی و آیین رفتار حرفه‌ای، توجه بیشتری کنند. به‌طور خلاصه، پیشنهاد‌های کاربردی این پژوهش به شرح زیر است.

به مؤسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود:

- تدوین سازوکارهای درون مؤسسه‌ای انتقال تجارب و آموزش کارکنان؛
- اجرای تیمی و مشارکتی در اجرای پروژه‌های حسابرسی؛
- تمرکز و توجه بیشتر بر انتظارات ذی‌نفعان؛
- پایبندی مناسب و اعتقاد عملی به آیین رفتار حرفه‌ای.

به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود:

- استقرار نظام آموزش مستمر؛
- تلاش برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری و حسابرسی؛
- تلاش برای شناساندن خدمات حرفه حسابرسی به جامعه؛
- تدوین مدل قیمت‌گذاری حق‌الزحمه حسابرسان مستقل.

به سیاست‌گذاران و دولت پیشنهاد می‌شود:

- یکپارچه کردن نهاد نظارتی بر حسابرسان؛
- اتخاذ قوانین الزامی برای تأسیس مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی؛
- تلاش برای افزایش فرهنگ پاسخ‌گویی در جامعه؛
- پررنگ کردن خدمات حسابرسان مستقل، به‌عنوان نهاد نظارتی در جهت شفافیت اقتصادی در اسناد بالادستی.

### پیشنهاد‌هایی برای پژوهش‌های بعدی

الف) پیشنهاد می‌شود که مطالعات میدانی در حد چند هزار نفر از گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از گزارش‌های حسابرسی در ایران انجام شود و نظر استفاده‌کنندگان در رابطه با نوع قضاوت حسابرسان و آثار آن بر هر یک از گروه‌های ذی‌نفع به‌دقت مستند و ارزیابی شود. این دست‌اطلاعات برای تعیین بهترین راه برخورد با موضوع گزارش‌های حسابرسی در ایران کمک بسیار بزرگی است.

ب) پیشنهاد می‌شود که بر اساس روش پژوهش کمی و از طریق پرسش‌نامه، تأثیر هر یک از مفاهیم کشف‌شده در مدل پژوهش آزمون شود:

۱. تأثیر حق‌الزحمه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل؛
۲. تأثیر فشار زمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل؛



۳. تأثیر تغییر رویکرد استانداردهای حسابداری و حسابرسی مبتنی بر اصول، بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل؛
۴. تأثیر فرهنگ بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل؛
۵. تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل.

## منابع

- ابوالمعالی، خدیجه (۱۳۹۱). *پژوهش کیفی از نظریه تا عمل* (چاپ اول)، تهران: نشر علم.
- ایمان، محمدتقی (۱۳۹۳). روش‌شناسی تحقیقات کیفی (چاپ اول). قم: نشر پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۸۶). توجیه تصمیمات در برنامه‌ریزی حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۴(۴۷)، ۳۹-۶۲.
- حیرانی، فروغ؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۶). حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس. *فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۲)، ۱-۱۲.
- خوش‌طینت، محسن؛ بستانیان، جواد (۱۳۸۷). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۵(۱۸)، ۲۵-۵۷.
- رجبعلی‌زاده، جواد؛ حصارزاده، رضا؛ باقرپور، محمدعلی (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۲)، ۱۷۳-۱۹۲.
- رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۸۴). قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی. *مجله حسابدار رسمی*، ۹: ۱۰-۱۸.
- رحیمیان، نظام‌الدین (۱۳۸۴). تأثیر تجربه روی استفاده از شواهد نامربوط در قضاوت حسابرسان. *مجله حسابدار*، ۲۰(۱۷۰)، ۷-۱۰.
- سعیدی گراغانی، مسلم؛ ناصری، احمد (۱۳۹۶). تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳)، ۱۶۹-۱۸۴.
- سیرانی محمد؛ خواجوی، شکراله؛ نوشادی، میثم (۱۳۹۳). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶(۲)، ۳۵-۵۰.
- صابریان، مهران (۱۳۸۶). تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد نیشابور.
- فراستخواه، مقصود (۱۳۹۵). *راهنمای کدگذاری برای پژوهشگران کیفی* (چاپ دوم). تهران: انتشارات آگاه.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۹۷). *استانداردهای حسابرسی* (چاپ شانزدهم)، نشریه ۱۲۴. تهران: سازمان حسابرسی.
- گیویان، عبدالله (۱۳۹۵). روش تحقیق کیفی در علوم اجتماعی. (چاپ اول) تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.
- مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی؛ مداحی، آزاده (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۱۳۷(۲۳)، ۱۰۳-۱۳۷.

ملانظری، مهناز؛ اسماعیلی کیا، غریبه (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱ (۴)، ۵۰۵-۵۲۶.

نوروش، ایرج (۱۳۹۶). *مروری جامع بر حسابرسی* (چاپ هشتم). تهران: انتشارات نگاه دانش.

## References

- Abdolmohamadi, M.J. & Shanteau, J. (1992). Personal Attributes of Expert Auditors. *Organizational Behavior & Human Decision Processes*, 53(2), 158- 172.
- Abdolmohammadi, M., & Wright, A. (1987). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment. *The Accounting Review*, 62(1), 1-13.
- Abdul Halim, H., Jaffar, H., Janudin, S. (2018). Factor Influencing Professional Judgment of Auditor in Malaysia. *The International Bussiness Research*, 11(11), 119- 127.
- Abolmaali, Kh. (2012). *Qualitative research from theory to practice* (1st Edition). Tehran, Elm Publications. (in Persian)
- Accounting Standard Setting Committee (2018). Auditing Standards. Tehran, Audit Organization. (in Persian)
- Bedard, J., & Chi, M.T.H. (1993). Expertise in Auditing Auditing. *Journal of Practice and Theory*, 12(1), 21-45.
- Bernstein, L. (1967). The Concept of Materiality. *The Accounting Review*, 42(1), 86-95.
- Buchman, T. A., Tetlock, P. E. & Reed, R.O. (1996). Accountability and auditors' judgments about contingent events. *Journal of Business Finance & Accounting*, 23(3), 379- 398.
- Corbin, J., Strauss, A. (2008). *Basics of qualitative research, techniques and procedures for developing Grounded Theory*. (3th edition). Sage Publications, Inc.
- DeZoort, F. (2008). Audit Committee Member Support for Proposed Audit Adjustments: Pre-SOX versus Post-SOX Judgements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27 (1), 85-104.
- DeZoort, T., Harrison, P. & Taylor, M. (2006). Accountability and auditors' materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 373-390.
- Dyckman, T.R., Gibbins, M. & Swieringa, R. (1978). *Experimental and survey research in financial accounting: review and evaluation*, in *The Impact of Accounting Practice and Disclosure* (eds. R. Abdel-Khalik and T. Keller), Duke University Press.
- Ferasatkhah, M. (2016). *Coding guide for qualitative researchers* (2nd Edition), Tehran, Agah Publications. (in Persian)
- Gibbins, M., & Mason, A. K. (1998). *Professional Judgment in Financial Reporting Canadian*. Institute of Chartered Accountants.
- Givian, A. (2016). *Qualitative research method in social sciences* (1st Edition). Tehran, Elmi Farhangi Publications. (in Persian)

- Heyrani, F., Vakilifard, H., & Rahnamay Roudposhti, F. (2017). Professionalism and Auditors' Professional Judgment. *Accounting Knowledge & Management Auditing*, 6(22), 1-12. (in Persian)
- Iman, M. (2014). *Qualitative research methodology* (1st Edition). Qom, Research Institute of Hawzeh and University Publications. (in Persian)
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). *ISA200, Reporting on Audited Financial Statements*. New York, NY: IAASB.
- International Auditing and Assurance Standards Board.(2018). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York, NY: IAASB.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2016). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, NewYork, NY: International Federation of Accountant.
- Khoshtinat, M., Bostanian, J. (2008). Professional judgment in auditing. *Emperical studies in financial accounting quarterly*, 5(18), 25-57. (in Persian)
- Mashayekhi, B., Mehrani, K., Rahmani, A., & Madahi, A. (2013). Development of the Audit Quality Model. *Journal of Securities Exchange*, 6(23), 103-137. (in Persian)
- Mautz, R.K., & Sharaf, H. (1961). *Philosophy of Auditing*, Evanston. American Accounting Association.
- Messier, W.F., & Quilliam, W.C. (1992). The Effect of Accountability on Judgement: Development of Hypotheses for Auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 11(1), 123-138.
- Molanazari, M., Esmaili Kia, G. (2014). Psychological characteristics contributing to expertise in audit judgment. *Accounting and Auditing Review*, 21 (4), 505- 526. (in Persian)
- Noravesh, I. (2017). *Comprehensive review of auditing* (8th Edition), Tehran, Negahe Danesh Publications. (in Persian)
- Rahimian, N. (2005). Judgment and decision making in auditing. *Certified Public Accountant*, (9), 10-18. (in Persian)
- Rahimian, N. (2005). The effect of experience on the use of irrelevant evidence in auditing judgments. *Accountant*, 20(170), 7-10. (in Persian)
- Rahimian, N., Hassas Yeganeh, Y. (2007). Justify decisions in audit planning. *Accounting and Auditing Review*, (14), 39-62. (in Persian)
- Rajab Alizadeh, A., Hesarzadeh, R., & Bagherpour, M. (2016). An Investigation of the Relationship between Two Dimensions of Presumptive Doubt and Professional Skepticism with Professional Judgment of an Auditor. *Accounting and Auditing Review*, 23(2), 173-192. (in Persian)
- Saeidi, M., Nasser, A. (2017). The effect of personality type on the auditor's professional judgment in allocating time budget to accounts containing estimates. *Iranian Journal of Value & Behavioral Accounting*, 2(3), 169-184. (in Persian)

- Sayrani, M., Khajavi, S., & Noshadi, M. (2014). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *Accounting and Auditing Review*, 16(2), 35-50. (in Persian)
- Shelton S.W. (1999). The Effect of Experience on the Use of Irrelevant Evidence in Auditor Judgement. *The Accounting Review*, 74(2), 217- 224.
- Strauss, A., Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative Research: techniques and procedures for developing Grounded Theory*. (2nd edition). Sage Publications, Inc.
- Taylor, C. (2006). *The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: An Experimental Investigation, Behavioral Research in Accounting*.
- The Canadian Institute of Chartered Accountants (1995). *Professional Judgment and Auditor*, CICA Research Report.
- The Institute of Chartered Accountants of Scotland (2012). *A Professional Judgement Framework for financial reporting decision making*. An international guide for preparers, auditors, audit committees. Regulators and standard setters across business and not-for-profit sectors.