



Investigating the effect of behavioral bias on the professional judgment of auditors of the State Court of Audit

- Ahmad Pari Pour^۱
- Abbasali Pour Aghajan^۲
- Mehdi Alinezad Sarokelai^۳

Abstract

The aim of the present research is to examine the effect of behavioral bias on the professional judgment of auditors of the Supreme Audit Court of Iran and to present a localized model. By reviewing the theoretical foundations, the components affecting the judgment of the auditors of the Supreme Audit Court were identified, and based on expert opinions, the primary and secondary factors influencing the professional judgment of the auditors of the Supreme Audit Court were identified using the AHP ranking method. Then, by extracting and identifying the various behavioral bias indicators affecting the professional judgment of the auditors of the Supreme Audit Court, screening of behavioral bias indicators influencing the professional judgment of the auditors of the Supreme Audit Court was also conducted using the fuzzy Delphi method, and a qualitative, localized model was designed using the aforementioned indicators. After designing a researcher-made questionnaire, this questionnaire was distributed among a statistical sample comprising ۳۱۷ auditors from the Supreme Audit Court in ۲۸ provinces of Iran, and the data were collected and then analyzed using the SMART-PLS method. According to the obtained results, among the individual factors, experience and expertise, and among the organizational factors, adherence to the professional code of conduct, and among the environmental factors, legal requirements have the most impact on the professional judgment of the auditors of the Supreme Audit Court. Also, among the biases, overconfidence bias (BOC) has the highest correlation with the professional judgment of auditors, followed respectively by self-deception bias (BSD), optimism bias (BOP), and self-reference bias. Furthermore, by examining the effect of behavioral bias on the professional judgment of the auditors of the Supreme Audit Court, the results indicate that individual and environmental factors have a significant impact on the professional judgment of auditors. In contrast, the coefficient of the variable of organizational factors is not significant, and behavioral biases such as optimism bias, self-deception bias, overconfidence bias, and self-reference bias have a significant effect on the professional judgment of auditors of the Supreme Audit Court.

Key words: professional judgment, environmental factors, organizational factors, personal factors, behavioral bias

^۱ Ph.D. student in Accounting, Islamic Azad University, Sari. Email: ahmad.paripour@gmail.com

^۲ Assistant Professor, Department of Accounting, Sari Branch, Islamic Azad University, Sari, Iran.

^۳ Assistant Professor, Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran.

بررسی اثر تورش رفتاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور

- احمدپری پور^۱
- عباسعلی پورآقا جان^۲
- مهدی علی نژاد سارو کلائی^۳

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی اثر تورش رفتاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور و ارائه یک مدل بومی می‌باشد. با بررسی مبانی، مولفه‌های تاثیر گذار بر قضاوت حسابرسان دیوان محاسبات را شناسایی نموده و با توجه به نظر خبرگان عوامل اصلی و فرعی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش رتبه بندی AHP شناسایی گردید و سپس با استخراج و شناسایی انواع شاخص‌های تورش رفتاری موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور، غربالگری شاخص‌های تورش رفتاری موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش دلفی فازی نیز صورت گرفت و مدلی بومی و کیفی با استفاده از شاخص‌های فوق طراحی گردید و پس از طراحی پرسشنامه محقق ساخته، این پرسشنامه بین نمونه آماری که شامل ۳۱۷ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات ۲۸ استان کشور ایران بود، توزیع گردید و داده‌ها جمع‌آوری و سپس با بهره‌گیری از روش SMART-PLS مدل مربوطه تحلیل گردید. با توجه به نتایج بدست آمده از عوامل فردی، تجربه و تخصص و از عوامل سازمانی، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و از عوامل محیطی، الزامات قانونی بیشترین اثر را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد. همچنین، در میان تورش‌ها تورش بیش اعتمادی (BOC) بیشترین همبستگی با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را دارد. پس از آن به ترتیب تورش خودفریبی (BSD)، تورش بهینه بینی (BOP) و تورش خوداستنادی قرار دارند. پس از آن با بررسی اثر تورش رفتاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات، نتایج بیانگر این است که عوامل فردی و عوامل محیطی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثر معنی دار دارد. بر خلاف آن، ضریب متغیر عوامل سازمانی معنی دار نمی‌باشد و تورش رفتاری بهینه بینی، تورش رفتاری خودفریبی، تورش رفتاری بیش اعتمادی، تورش رفتاری خوداستنادی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد.

واژگان کلیدی: قضاوت حرفه‌ای، عوامل محیطی، عوامل سازمانی، عوامل شخصی، تورش رفتاری

۱. دانشجوی دکتری رشته حسابداری دانشگاه آزاد ساری. ایمیل: ahmad.paripour@gmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران.

گزارشگری مالی به عنوان نتیجه نهایی سیستم حسابداری برای استفاده کنندگان از اطلاعات مالی، از جهت ارائه وضعیت مالی و پاسخگویی و نیز در نقش مباشرت مدیریت، مهم تلقی می‌گردد. بنابراین، طیف‌های مختلفی از استفاده کنندگان، صورتهای مالی را برای تصمیمات اقتصادی خود بکار می‌گیرند. در واقع این استفاده کنندگان به اطلاعاتی نیاز دارند که براساس آن بتوانند در مورد تخصیص منابع مالی تصمیم‌گیری کنند. اظهارنظر حسابرسان در مورد صحت و سقم اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی، به این استفاده کنندگان اطمینان می‌دهد که می‌توانند بر اساس این اطلاعات تصمیمات اقتصادی صحیح و به موقعی اتخاذ کنند (هرمزی و همکاران، ۱۳۹۵). همه حسابرسان، نقش مهم و کلیدی در فرایند گزارشگری مالی بازی میکنند و نسبت به صورتهای مالی اظهار نظر می‌کنند و این اظهار نظر باعث اعتبار بخشی به صورتهای مالی می‌شود. اخیراً انتقاداتی به حسابرسان وارد می‌شود بدین مضمون که تردید حرفه‌ای کافی در ارتباط با موضوعات کاری از جمله برآوردهای حسابداری پیچیده اعمال نکرده اند چرا که تردید حرفه‌ای یکی از مهمترین ویژگی‌های حسابرسان تلقی می‌گردد (براتن و همکاران، ۲۰۱۳) و این تردید حرفه‌ای وابسته به قضاوت حسابرسان است. اعمال قضاوت حرفه‌ای، یکی از مباحث مهم در کار حسابرسی با توجه به پیچیدگی و نوع و محیط کار می‌باشد. قضاوت حرفه‌ای بر تمامی جنبه‌های حسابرسی، از جمله برنامه‌ریزی، تعیین سطح اهمیت، کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی و اظهارنظر حرفه‌ای آنها مؤثر است و بر گروه‌های وسیعی از ذی‌نفعان شامل مدیران، سرمایه‌گذاران، تحلیلگران و استفاده کنندگان تأثیر می‌گذارد (شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹). بنابراین، برای بهبود تصمیم‌گیری‌ها باید اشتباهات در قضاوت‌ها شناسایی و حداقل شود. اکثر نظریه‌های اقتصادی و مالی بر اساس این فرض قرار دارند که افراد به صورت کاملاً عقلایی عمل می‌کنند و تمامی اطلاعات موجود را در زمان تصمیم‌گیری ارزیابی می‌کنند (هه و همکاران، ۲۰۱۸). با این حال هنوز یک اتفاق آرای عمومی میان فعالان محیط علمی و عملی مالی نسبت به اینکه هیجانات انسانی و خطاهای شناختی در تصمیمات حوزه مالی و حسابرسی تا چه اندازه موثرند، حاصل نشده است؛ اما در سال‌های اخیر، با مستندسازی مثال‌های فراوانی از رفتارهای غیرعقلایی و خطاهای تکرار شونده در قضاوت، اساسی‌ترین فرض نظریه اقتصادی، یعنی انسان اقتصادی عقلایی یا بشر اقتصادی را مورد سوال قرار داده است. طرفداران مالی رفتاری، باور دارند و معتقدند که آگاهی از تورش‌های روانشناختی به منظور کسب موفقیت در قلمرو تصمیمات مالی بسیار مهم می‌باشد. بنابراین در دهه گذشته مطالعات بسیاری اثر عوامل رفتاری و احساسات و هیجانات انسانی را بر تصمیمات

مالی در سطح سرمایه‌گذاران مورد بررسی قرار داده‌اند، اما جای مالی رفتاری همچنان در تحقیقات مربوط به حسابرسان و حوزه حسابرسی خالی است و تاکنون به بررسی اثر هیجانات، احساسات و ویژگی شخصیتی حسابرسان به ویژه تورش‌های رفتاری در تصمیم‌گیری در مورد موضوعات حسابرسی پرداخته نشده است (کریمی و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۴).

از سویی، حسابرسی و اظهارنظر نسبت به گزارش‌های دولتی، بخش اساسی فرآیند کنترل و پاسخگویی است. در کشور جمهوری اسلامی ایران، دستگاه‌های نظارتی متعددی وجود دارند، اما به دلیل اهمیت موضوع کنترل امور دستگاه‌های اجرایی، قانون اساسی، سازمانی را تحت عنوان دیوان محاسبات کشور ایجاد نموده تا زیر نظر مستقیم نمایندگان ملت به کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی بپردازند. در واقع دیوان محاسبات به عنوان چشم نظارتی قوه مقننه در پاسداری از بیت‌المال عمل می‌نماید (نیکبخت، ۱۳۹۱). بنابراین، با توجه به نقش موثر حسابرسی دیوان محاسبات کشور در فرآیند مسئولیت پاسخگویی دولت، لازم است فرآیند اجرای آن بر اصول و ضوابط استوار و کارآمدی مبتنی باشد تا بتواند به این نقش مهم اجتماعی جامه عمل بپوشاند. از این نظر، توجه نهادهای نظارتی از جمله دیوان محاسبات کشور بر بررسی‌های تحلیلی، برنامه‌ریزی و برآورد عملیات حسابرسی قبل از شروع آن، تاثیر بسزایی در قضاوت حسابرس، فرآیندهای حسابرسی و در نهایت افزایش اثربخشی کار حسابرسی خواهد داشت. از آنجایی که حسابرسان دیوان محاسبات کشور در محیط سازمانی که در آن حضور دارند با افراد و گروه‌های مختلفی در تعامل هستند، ممکن است در فرآیند قضاوت حرفه‌ای خود، تحت تاثیر عوامل مختلف روانشناختی، اجتماعی و محیطی و تورش‌های رفتاری قرار گیرند، به گونه‌ای نتوانند سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را اعمال کنند. با وجود این، هنگامی که حسابرسان دیوان محاسبات کشور با تمایلات و دام‌های بالقوه قضاوتی برخورد می‌کنند، همیشه توانایی غلبه بر این سوگیری‌های قضاوتی را ندارند. با توجه به مباحث مطرح شده فوق و در نظر گرفتن این مسئله که پژوهش‌های پیشین در حسابرسی، تورش‌های رفتاری را به صورت مجزا و در ساختارهایی مستقل بررسی می‌کند، استدلال پژوهش حاضر بر این است که اثر تورش‌های رفتاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را همراه با ارائه یک مدل که در برگیرنده عوامل مؤثر بر قضاوت حسابرسان دیوان محاسبات می‌باشد، مورد تحقیق قرار دهد که با بررسی‌های صورت گرفته در مقالات داخلی و خارجی تاکنون پژوهشی مدون که به بررسی جامع تورش‌های رفتاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات بپردازد، صورت نگرفته است و از این منظر دارای نوآوری خاص خود می‌باشد. سهم این پژوهش در پژوهش‌های مالی از آنجاست که عوامل رفتاری و روانشناسی را در یک محیط مالی بررسی نموده و با شناسایی تورش‌های رفتاری و تاثیر آن بر قضاوت‌های حسابرسان که نقش مهمی در شکل



گیری نظرات حسابرسان دیوان محاسبات که یکی از ارکان مهم نظارت دولتی می‌باشد، دارد و از آنجا که قضاوت حسابرسان با مسائل مربوط به عملکرد فعلی و برنامه‌های استراتژیک آینده شرکت‌ها از جمله، ارزیابی احتمالی برخی از نتایج پیش‌بینی شده و ارزیابی انتخاب عمل سروکار دارد، بسط و گسترش مبانی و ادبیات در این موضوع دارای اهمیت می‌باشد که می‌تواند زمینه‌سازی بسیاری دیگر از پژوهش‌های آتی نیز باشد، لذا این مطالعه به بررسی اثر تورش‌های رفتاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌پردازد.

در راستای انجام پژوهش در گام اول منابع موجود و محتوی ادبیات پژوهش جهت یافتن عوامل اصلی و فرعی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور و با استفاده از نظر سنجی از خبرگان مورد مطالعه قرار گرفت. در گام دوم عوامل اصلی و فرعی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش تحلیل سلسله‌مراتبی AHP رتبه‌بندی گردید. سپس استخراج و شناسایی انواع شاخص‌های تورش رفتاری موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش کتابخانه‌ای و نظرسنجی از خبرگان صورت گرفته و بعد از آن با غربالگری شاخص‌های تورش‌های رفتاری موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش دلفی فازی مدل کیفی با استفاده از شاخص‌های فوق طراحی گردید. در نهایت ساختار مقاله به شرح مطروحه می‌باشد: در بخش دوم ادبیات و پیشینه‌های مرتبط با موضوع و متغیرها و مولفه‌های اصلی پژوهش شرح داده می‌شود و سپس در بخش سوم، روش انجام پژوهش شامل جامعه آماری، شیوه جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها بیان می‌گردد و در ادامه در بخش چهارم، یافته‌های آماری حاصله از تحلیل داده‌ها ارائه شده و در نهایت در بخش پنجم، نتایج و پیشنهادات کاربردی حاصله از یافته‌ها مطرح می‌گردد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

۲- ادبیات موضوع و مبانی نظری پژوهش

۲-۲- تورش‌های رفتاری

منظور از تورش، انحراف از تصمیم‌گیری‌های درست و بهینه است. به دلیل محدود بودن زمان و منابع شناخت، نمی‌توان داده‌های جمع‌آوری شده از محیط را به طور بهینه تجزیه و تحلیل کرد؛ بنابراین ذهن انسان به طور طبیعی از محاسبات سرانگشتی استفاده می‌کند. اگر از چنین روش‌های ابتکاری به طور مناسب استفاده شود، می‌تواند مؤثر واقع شوند. در غیر این صورت، تورش‌های غیرقابل اجتنابی پیش خواهند آمد؛ به طور کلی ممکن است افراد در فرایند تفکر و تصمیم‌گیری دچار خطا شوند (حسینی و همکاران، ۱۳۹۳). به طور خلاصه، سوگیری‌های رفتاری، به عنوان اشتباهات سیستماتیک در

قضاوت تعریف شده اند. تورش های رفتاری به عنوان " اشتباهات سیستماتیک " در قضاوت تعریف شده اند. ابزارهای مهم مالی رفتاری که در رفتارهای غیرمنطقی حسابرسان، نقش دارند نیز می توان بعنوان تورش رفتاری حسابرسان نام برد. بهینه سازی بیش از حد (خوشبینی) که بعنوان «تخمین نتیجه مطلوب» تعریف می شود، باعث می شود که یک حسابرس نگاهی خوشبینانه تر نسبت به رویدادها داشته باشد. تورشهای رفتاری عبارتند از: بیش اعتمادی، اتکا و تعدیل، سازگارگرایی، آشناگرایی، خود اسنادی، توان پنداری، دیرپذیری، ابهام گریزی، داشته بیشنگری (بازرزش دانستن داراییهای خود)، کوتاهنگری، بهینه بینی، حسابداری ذهنی، باورگرایی، رویدادگرایی، زبانگرایی، تازه گرایی، پشیمان گریزی، شکل گرایی، دگرگونگریزی و

تورش فرا اعتمادی: این تورش زمانی رخ می دهد که یک حسابرس تصور می کند که او بهتر و برتر از سایرین است. در اصل، تورش فرا اعتمادی عبارت از تخمین بیش از حد حسابرس از تواناییهایشان است؛ زیرا آنها فکر می کنند که در مقایسه با دیگران، می توانند تصمیمات بهتری بگیرند؛ اما در واقع چنین نیست. دو دلیل اصلی فرا اعتمادی از دیدگاه حسابرسان عبارت است از: عدم توانایی در تعمیم اطلاعات و انجام معاملات اضافی با توجه به این عدم توانایی.

تورش توهم کنترل؛ موقعیتی که در آن افراد فکر می کنند که بر رویدادها، کنترل دارند؛ اما در واقع ندارند. برای مثال، اگر بازیکن تخته نرد فکر کند که می تواند نتیجه طاس تخته نرد را پیشبینی کند، دچار توهم کنترل شده است. در عمل احتمال تصمیم گیری اشتباه توسط حسابرسانی که دچار این تورش هستند، بیشتر از سایرین است. در هنگام حسابرسی، ممکن است حسابرس در ابتدا فکر کند که او حسابرس خوبی است؛ درحالیکه ممکن است کاملاً انتظارات غیرواقعی از و بیش از حد از خود داشته باشد.

اعتماد به نفس: اعتماد به نفس یعنی میزان صداقت و اعتماد حسابرسان که به شکل گیری نگرشها و رفتارها منجر خواهد شد و یکی از ویژگی های تردید حرفه ای حسابرس محسوب می شود (ماتر و شرف، ۱۹۶۱).

خودرأی بودن: ویژگی خودرأیی یعنی حسابرس شجاعانه برای ارزیابی، ارائه و ثبات اظهارنظرهای حسابرسی تصمیم می گیرد. ویژگی خودرأی بودن میزان تأثیر انگیزه و مسائل شخصی در ارزیابی هر کدام از اطلاعات دریافت شده را توضیح می دهد (لفکورت ۱، ۱۹۹۱).



درک میان فردی: درک میان فردی در زمره ویژگی‌های تردید حرفه‌ای است که نیاز به فهم دلایل یا انگیزه‌هایی دارد که چرا صاحبکار به یک روش خاص رفتار می‌کند. درک روابط میان فردی حساب‌رسان را به مشکوک بودن ترغیب می‌کند (هوک وی ۱، ۱۹۹۰).

وقفه در قضاوت: وقفه در قضاوت یک ویژگی است و بیان می‌کند که در خصوص یک مورد مشکوک، شکل‌گیری قضاوت‌ها به کندی صورت می‌گیرد. زیرا انجام قضاوت نیازمند تأمل و جمع‌آوری اطلاعات اضافی پشتیبان می‌باشد (هارت ۲، ۲۰۱۳).

برخی پیشینه‌ها در زمینه تورش‌های رفتاری به شرح زیر می‌باشد:

شفای ۳ و همکاران (۲۰۲۴)، با تجزیه و تحلیل روابط متقابل بین سوگیری‌های رفتاری سرمایه‌گذاران با استفاده از روش DANP یکپارچه نشان دادند افزایش یا کاهش شدت یک زمینه خاص از سوگیری‌های رفتاری در تصمیم‌گیری‌های فرد به طور قابل توجهی بر شدت سایر زمینه‌ها تأثیر می‌گذارد یعنی تغییر در ترجیح ریسک، لنگر انداختن، ضرر گریزی و پشیمانی گریزی از مهمترین زمینه‌های سوگیری‌های رفتاری بر اساس شیوع آنها در بین سرمایه‌گذاران و همبستگی آنها با سایر سوگیری‌ها هستند.

قیطانچیان ۴ و همکاران (۲۰۲۴)، با بررسی تأثیر ساختار ذهنی حساب‌رسان بر فرآیند کاری حساب‌رسان مستقل با تأکید بر نقش واسطه‌ای حساب‌رسی مستمر، بیان نمودند که بین ساختار ذهنی حساب‌رسان و فرآیند کار حساب‌رسان مستقل رابطه معناداری وجود دارد و همچنین حساب‌رسی مستمر نقش واسطه‌ای معناداری در رابطه بین ساختار ذهنی حساب‌رسان و فرآیند کار حساب‌رسان مستقل دارد.

اشرفی و همکاران (۲۰۲۳) با طراحی مدل تورش رفتاری حساب‌رسان با تأکید بر ویژگی‌های فردی و عمومی حساب‌رسان به روش داده‌بنیاد به این مهم دست یافتند که پس از اعمال تغییرات ۵۶ مفهوم در هفت مولفه شامل، ویژگی‌های جسمی فردی، ویژگی‌های اخلاقی و ذهنی، مهارت‌ها و دانش، خطاها، عوامل سازمانی، عوامل فراسازمانی و عوامل فرهنگی برای تورش رفتاری دسته‌بندی شد.

طباطبایی و همکاران (۲۰۲۲)، با ارائه الگوی اثرگذاری تورش رفتاری اتکا و تعدیل بر قضاوت حساب‌رسان بورس تهران نشان دادند که بر اساس روش دیمتل مشخص می‌گردد که تجربه، اثرگذارترین و فرهنگ سازمانی، اثرپذیرترین مؤلفه است. براساس رویکرد تحلیل سلسله

^۱ Hookway

^۲ Hurtt

^۳ Safaie

^۴ Gheitanchian

مراتبی، عوامل اقتصادی بالاترین امتیاز را در بین دیگر مؤلفه‌ها به دست آورده است و معیارهای عوامل فردی تورش‌های رفتاری و عوامل اجتماعی در اولویت‌های بعدی قرار دارند.

سابدی^۱ (۲۰۲۳)، با بررسی موضوعات حسابرسی مستقل در زمینه کاهش مسائل مربوط به استقلال حسابرسان و تعصبات، دریافتند حسابرسی نظارت مناسب را در سازمان‌ها تسهیل می‌کنند. همچنین مسائل بالقوه مربوط به استقلال و سوگیری حسابرس را بصورت مروری بررسی می‌کند و بر استراتژی‌های مختلف برای کاهش تعصبات و مسائل استقلال حسابرسان تاکید دارد.

از این رو با توجه به مبانی و پیشینه‌های مطروحه فرضیات پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

۱- تورش رفتاری بهینه بینی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد.

۲- تورش رفتاری خود فریبی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد.

۳- تورش رفتاری بیش اعتمادی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد.

۴- تورش رفتاری خود استنادی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد.

۳. روش‌شناسی پژوهش

پرسشنامه طراحی شده پژوهش از ۸ بخش اصلی شامل عوامل سازمانی، محیطی، فردی، نوع دستگاه رسیدگی، تورش‌های رفتاری بهینه بینی، خودفریبی، بیش اعتمادی و خوداستنادی تشکیل شده است. هر قسمت خود چهار پرسش دارد. برای پاسخ به این ۳۲ پرسش، ۵ پاسخ شامل خیلی زیاد، زیاد، تاحدودی، کم و خیلی کم در نظر گرفته شده است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان دیوان محاسبات کشور هستند. نمونه آماری این پژوهش برابر ۳۱۷ نفر از ۲۸ استان کشور (به شرح جدول ۵) می‌باشد که تحلیل‌ها بر اساس این داده‌ها صورت گرفت. در این پژوهش به دلیل آمیخته بودن روش تحقیق از جهت شناسایی مؤلفه‌ها و غربال‌گری توسط روش دلفی از خبرگان مالی که دارای تخصص و تجارب مفید و پژوهش‌های مرتبط و فعال در حوزه پژوهش بوده‌اند، تعداد ۲۰ نفر موردبررسی و نظرخواهی قرار گرفته‌اند.

^۱ Subedi

مراحل انجام پژوهش به شرح زیر صورت گرفته است:

جدول ۱. مراحل پژوهش

مرحله اول	۱- استخراج عوامل اصلی و فرعی موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش کتابخانه‌ای و نظرسنجی از خبرگان	بخش کیفی
مرحله دوم	۲- رتبه‌بندی عوامل اصلی و فرعی موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش AHP	
مرحله سوم	۳- استخراج و شناسایی انواع شاخصهای تورش رفتاری موثر بر قضاوت حرفه- ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش کتابخانه‌ای و نظرسنجی از خبرگان	
مرحله چهارم	۴- غربالگری شاخصهای تورش رفتاری موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش دلفی فازی	
مرحله پنجم	۵- طراحی مدل کیفی با استفاده از شاخص های فوق	
بخش کمی	۶- آزمون مدل استخراج شده به روش SMART- PLS	

مرحله اول: استخراج عوامل اصلی و فرعی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش کتابخانه‌ای و نظرسنجی از خبرگان

در جدول (۲) به طور خلاصه نحوه و منبع استخراج هریک از عوامل به طور خلاصه ذکر گردیده است.

جدول ۲. منبع استخراج هریک از معیارهای قضاوت حسابرسان دیوان محاسبات کشور

منبع استخراج	زیر معیارها	
(حسینی و رسولی، ۱۳۹۸)، (خوش طینت و بیستانیان، ۱۳۸۷)، (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶)، (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۶)، (شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹)، (کده و سالاری، ۱۳۹۰)، (عبدالمحمدی و شانتیو، ۱۹۹۱)، (آندریاس ۲ و همکاران، ۲۰۱۶)، (هاشمی	تجربه و تخصص	۱

^۱ Abdolmohamadi & Shanteau

^۲ Andreas



منبع استخراج	زیر معیارها	
وهمکاران، (۱۳۹۵)، (ووگل ^۱ ، ۲۰۱۰)، (هوقس ^۲ و همکاران، ۲۰۰۹)، (رحیمیان، ۱۳۸۴)، (هافمن ^۳ و همکاران، ۲۰۰۳)، (ریوس فیگیروا و کاردونا ^۴ ، ۲۰۱۳)، (کوپج و شاستری ^۵ ، ۲۰۱۴).		
(خوش طینت وبستانیان، ۱۳۸۷)، (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶)، (حسینی و رسولی، ۱۳۹۸)، (عبدالمحمدی و شانتیو، ۱۹۹۱)، (آندریاس و همکاران، ۲۰۱۶)، (مهام، ۱۳۸۳)، (شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹)، (صابریان، ۱۳۸۶)، (کنت ^۶ و همکاران، ۲۰۰۶)، (فردریک و همکاران، ۱۹۹۴).	دانش ومعلومات	۲
(حسینی و رسولی، ۱۳۹۸)، (رایت، ۱۹۹۸)، (تیلور ^۷ ، ۲۰۰۶)، (حاجیپارو و همکاران، ۱۳۹۲).	طرز تفکر	۳
(رویایی و محمدی، ۱۳۹۰)، (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶)، (خوش طینت و بستانیان، ۱۳۸۷)، (عباس زاده، محمدی، ۱۳۹۱)، (صابریان، ۱۳۸۶)، (سپاسی و دیناربر، ۱۳۹۴)، (تحریری و همکاران، ۱۳۹۵).	استقلال و بی طرفی	۴
(حسینی و رسولی، ۱۳۹۸)، (دزورت و لرد ^۸ ، ۱۹۹۴)، (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۶)، (خوش طینت وبستانیان، ۱۳۸۷).	فشارهای سیاسی و اجتماعی	۵
(سپاسی و دیناربر، ۱۳۹۴)، (ولیان و همکاران، ۱۳۹۶)، (کوپجو و شاستری، ۲۰۱۴).	الزامات قانونی	۶
(ولیان و همکاران، ۱۳۹۶)، (بrazel ^۹ و همکاران، ۲۰۱۶)، (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷)، (فولرتون و دورتسچیف ^{۱۰} ، ۲۰۰۸)، (رویایی و همکاران، ۱۳۹۳).	فرهنگ حسابرسی	۷
(خوش طینت وبستانیان، ۱۳۸۷)، (بل ^{۱۱} و همکاران، ۲۰۰۵)، (فولرتون و دورتسچیف ^{۱۲} ، ۲۰۰۸)، (رویایی و همکاران، ۱۳۹۳).	شرایط حاکم بر جامعه	۸

^۱ Vogel

^۲ Hughes

^۳ Hoffman

^۴ Rios-Figueroa and Cardona

^۵ Coppage & Shastri

^۶ Kent

^۷ Wright

^۸ Teylor

^۹ DeZoort & Lord

^{۱۰} Brazel

^{۱۱} Fullerton & Durtschi

^{۱۲} Bell



منبع استخراج	زیر معیارها	
ولیان وهمکاران، (۱۳۹۶). (خوش طینت وبستانیان، ۱۳۸۷)، (مسیر و کویلیام ۱۹۹۲، ۱)، (وسترن و کوهن ۲۰۱۴، ۲)، (کنت وهمکاران، ۲۰۰۶)، (پیچر ۳ و همکاران، ۲۰۱۳)	الزامات پاسخگویی	۹
(بارونی و استورات ۲۰۰۰، ۴)، (کوادکرز ۵ و همکاران، ۲۰۰۹)، (سپاسی و دیناربر، ۱۳۹۴).	ساختار سازمانی	۱۰
(شهرابی، ۱۳۹۳)، (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰)، (مجتهد زاده و آقایی، ۱۳۸۳)، (بهزادیان و ابزدی نیا، ۹۷)، (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۵).	حق الزحمه حسابرسی	۱۱
(رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲)، (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۹۰)، (رویایی و محمدی، ۱۳۹۰)، (خوش طینت وبستانیان، ۱۳۸۷)، (عباس زاده، محمدی، ۱۳۹۱)، (والدمن، ۲۰۱۰، ۶)، (فروغی و همکاران، ۱۳۹۳).	آیین رفتار حرفه ای	۱۲
(حسینی ورسولی، ۱۳۹۸)، (تحریری و همکاران، ۱۳۹۵)، (محمدی، ۱۳۸۷)، (اسکندری و عرفی، ۱۳۸۴)، (نوروش و زارع زادگان، ۱۳۸۴)، (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۷۱).	کنترل‌های داخلی حاکم در دستگاه تحت رسیدگی	۱۳
(محمدی، ۱۳۸۷)، (اسکندری و عرفی، ۱۳۸۴)، (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۷۱)، (نوروش و زارع زادگان، ۱۳۸۴)، (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶)	درستکاری مدیریت	۱۴
(سپاسی و دیناربر، ۱۳۹۴)، (کوپجو و شاستری، ۲۰۱۴)، (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶)، (محمدی، ۱۳۸۷)، (اسکندری و عرفی، ۱۳۸۴)، (نوروش و زارع زادگان، ۱۳۸۴)، (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۷۱)، (حسینی ورسولی، ۱۳۹۸)، (عبدالمحمدی و رایت، ۱۹۸۷)، (بانز، ۱۹۹۴)، (چانگ و مونر، ۲۰۰۰)، (گریفیت ۷ و همکاران، ۲۰۱۵)	پیچیدگی حسابرسی	۱۵
(خوش طینت وبستانیان، ۱۳۸۷)، (محمدی، ۱۳۸۷)، (اسکندری و عرفی، ۱۳۸۴)، (نوروش و زارع زادگان، ۱۳۸۴)، (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۷۱).	نوع فعالیت واحد مورد رسیدگی	۱۶

^۱ Messier & Quilliam

^۲ Westermann and Cohen

^۳ Peecher

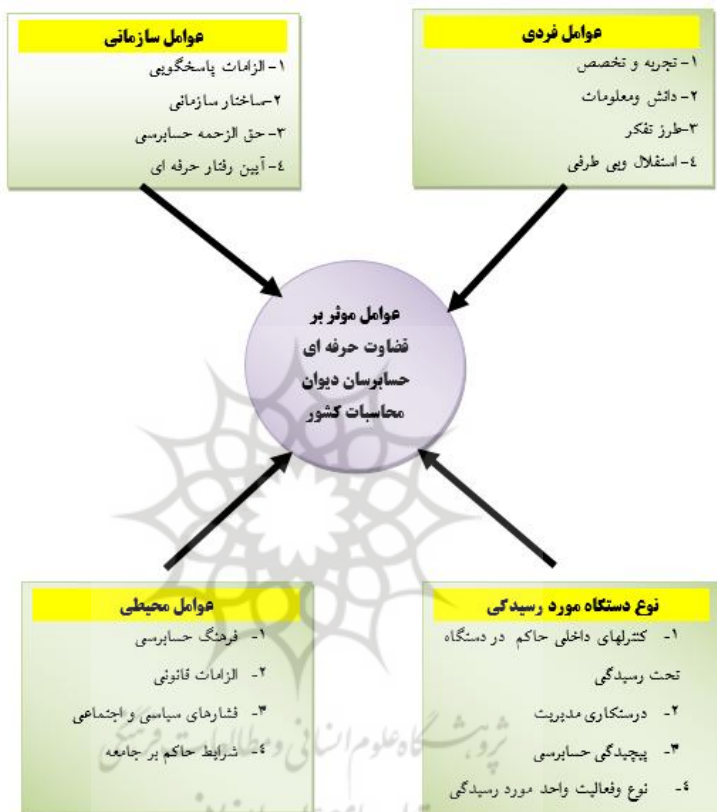
^۴ Barney and Stewart

^۵ Quadackers

^۶ Waldman

^۷ Griffith

بنابراین عوامل اصلی و فرعی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور که براساس نظر سنجی خبرگان (که دارای سال‌ها فعالیت حرفه‌ای و علمی در زمینه مورد پژوهش بوده‌اند) بود شامل ۴ عامل اصلی و ۱۶ عامل فرعی شد که طبق نمایه زیر مشخص گردید:



شکل ۱. عوامل اصلی و فرعی موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات

مرحله دوم: رتبه بندی عوامل اصلی و فرعی موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش AHP

این عوامل اصلی و فرعی موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور که به روش کتابخانه‌ای و نظرسنجی از خبرگان صورت پذیرفته به روش AHP رتبه بندی خواهد شد.

مرحله سوم: استخراج و شناسایی انواع شاخصهای تورش های رفتاری موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور از نظر خبرگان و مطالعه کتابخانه‌ای

ابتدا شاخصهای تورش های رفتاری موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور از نظر خبرگان و مطالعه کتابخانه‌ای شناسایی، به شرح جدول ذیل استخراج شده است:

جدول ۳. منبع استخراج شاخصهای تورش های رفتاری موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور

ردیف	معیار	شاخص	منبع	منبع استخراج
۱	حیثیت	انتکا به دیگران	نظر اجماع خبرگان	(بیگز، ۲۰۱۶)، (پرنیتایس، ۲۰۰۰)، (ابراهیمی سروعلیا و همکاران، ۱۳۹۵).
۲		سیستم حسابداری	نظر اجماع خبرگان	(ابراهیمی سروعلیا و همکاران، ۱۳۹۵)، (محمدی، ۱۳۸۷)، (اسکندری و عرفی، ۱۳۸۴)، (نوروش و زارع زادگان، ۱۳۸۴)، (اریاب سلیمانی و نفری، ۱۳۷۱).
۳		کمیت مدارک و شواهد حسابرسی	نظر اجماع خبرگان	(محمدی، ۱۳۸۷)، (ابراهیمی سروعلیا و همکاران، ۱۳۹۵)، (اسکندری و عرفی، ۱۳۸۴)، (نوروش و زارع زادگان، ۱۳۸۴)، (اریاب سلیمانی و نفری، ۱۳۷۱).
۴		میزان دعای حقوقی	نظر اجماع خبرگان	(محمدی، ۱۳۸۷)، (اسکندری و عرفی، ۱۳۸۴)، (ابراهیمی سروعلیا و همکاران، ۱۳۹۵)، (نوروش و زارع زادگان، ۱۳۸۴)، (اریاب سلیمانی و نفری، ۱۳۷۱).
۵	دانش	شخصیت فردی	نظر اجماع خبرگان	(محزون، ۱۳۸۹)، (حساس یگانه و شکرخواه، ۱۳۸۵)، (خواجوی و نوشادی، ۱۳۸۸)، (سعیدی و همکاران، ۱۳۹۶)، (گاندی، ۲۰۰۶).
۶		ذهنی بودن برآوردهای حسابداری	نظر اجماع خبرگان	(قلی پور و همکاران، ۱۳۸۹)

^۱ Bigus
^۲ Prentice
^۳ Gundry

۷	نتایج آزمون رعایت	نظر اجماع خبرگان	(سیاسی و دیناربر، ۱۳۹۴)، (محمدی، ۱۳۸۷)، (اسکندری و عرفی، ۱۳۸۴).
۸	ابهام گریزی	نظر اجماع خبرگان	(قالمق و همکاران، ۱۳۹۵)، (هو) و همکاران، ۲۰۱۳)، (گلوور و پراویت، ۲۰۱۴)، (سیاسی و دیناربر، ۱۳۹۴).
۹	اعتماد به نفس	نظر اجماع خبرگان	(قالمق و همکاران، ۱۳۹۵)، (کریم نژاد و همکاران، ۱۳۹۳)، (کنت و همکاران، ۲۰۰۶)، (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۲)، (حسینی و همکاران، ۱۳۹۴)، (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶).
۱۰	باورهای قبلی	نظر اجماع خبرگان	(قالمق و همکاران، ۱۳۹۵)، (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶)، (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۲)، (کوادرز و همکاران، ۲۰۰۹).
۱۱	کوتاه نگری	نظر اجماع خبرگان	(قالمق و همکاران، ۱۳۹۵)، (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۶)، (برادران حسن زاده و همکاران، ۱۳۹۲).
۱۲	کیفیت مدارک و شواهد حسابرسی	نظر اجماع خبرگان	(محمدی، ۱۳۸۷)، (اسکندری و عرفی، ۱۳۸۴)، (نوروش و زارع زادگان، ۱۳۸۴)، (اریاب سلیمانی و نفری، ۱۳۷۱)، (ووگل، ۲۰۱۰)، (هارت، ۲۰۰۷).
۱۳	خود رای بودن	نظر اجماع خبرگان	(ابراهیمی سروعلیا و همکاران، ۱۳۹۵)، (قالمق و همکاران، ۱۳۹۵)، (حسینی و همکاران، ۱۳۹۴).
۱۴	درک و برداشت فردی	نظر اجماع خبرگان	(ابراهیمی سروعلیا و همکاران، ۱۳۹۵)، (قالمق و همکاران، ۱۳۹۵)، (راسوا، ۲۰۱۳)، (تحریری و همکاران، ۱۳۹۵).
۱۵	تفسیر اشتباه از استانداردها	نظر اجماع خبرگان	(ابراهیمی سروعلیا و همکاران، ۱۳۹۵)، (جاویدی و همکاران، ۱۳۹۷)، (ولیان و همکاران، ۱۳۹۶).

^۱ Hu

^۲ Glover & Prawitt

^۳ Hurtt

^۴ Rasso



۱۶	سوء گیری قضاوتی	نظر اجماع خبرگان	(ابراهیمی سروعلیا و همکاران، ۱۳۹۵)، (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۲)، (نلسون، ۲۰۰۹، ۱)، (گریفی، ۲۰۱۵، ۲)
----	-----------------	------------------	--

مرحله چهارم: غربالگری شاخصهای تورش های رفتاری موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش دلفی فازی

برای غربالگری شاخصهای تورش های رفتاری موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور از روش دلفی فازی استفاده خواهد شد .

۴- یافته ها

۴-۱- آمار توصیفی داده ها

همان طور که در جدول ۴ نشان داده شده است. اکثر پاسخ دهندگان به پرسشنامه مرد بوده اند که بین ۳۶ تا ۴۵ سال سن دارند. سابقه کاری این افراد بیشتر بالای ۲۰ سال بوده و پست های سازمانی سر حسابرس و حسابرس بیشترین فراوانی را دارند. رشته تحصیلی بیشتر افراد شرکت کننده حسابداری و حسابرسی با میزان تحصیلات کارشناسی ارشد می باشد. سایر اطلاعات جمعیت شناختی در جدول ۴ ارائه شده است. مطابق با جدول ۵ استان فارس با ۲۳ شرکت کننده، دارای بیشترین شرکت کننده در میان استان های کشور است و پس از آن استان های کرمان و گیلان با ۲۲ شرکت کننده قرار دارند. از استان های ایلام، بوشهر و لرستان فردی در این پژوهش شرکت نکرده است.

^۱ Nelson

^۲ Griffithh

جدول ۴. فراوانی داده‌های جمعیت‌شناختی

تعداد	درصد		تعداد	درصد	
		پست سازمانی:			جنسیت:
۸	۲.۵۲	حسابرس کل	۲۷۹	۸۸.۰۱	مرد
۵۷	۱۷.۹۸	سر حسابرس ارشد	۳۸	۱۱.۹۹	زن
۹۲	۲۹.۰۲	سر حسابرس			سن:
۶۸	۲۱.۴۵	حسابرس ارشد	۲۹	۹.۱۵	کمتر از ۳۰ سال
۹۲	۲۹.۰۲	حسابرس	۶۶	۲۰.۸۲	۳۰-۳۵ سال
		رشته تحصیلی:	۱۲۸	۴۰.۳۸	۳۶-۴۵ سال
۱۹۴	۶۱.۲۰	حسابداری و حسابرسی	۸۹	۲۸.۰۸	۴۶-۵۵ سال
۱۴	۴.۴۲۰	مدیریت مالی	۵	۱.۵۸	بالای ۵۵ سال
۱۳	۴.۱۰	اقتصاد			سابقه کاری:
۷۵	۲۳.۶۶	مدیریت (سایر گرایش‌ها)	۶۸	۲۱.۴۵	کمتر از ۵ سال
۲۱	۶.۶۲	سایر	۳۸	۱۱.۹۹	۵-۱۰ سال
		مدارک تحصیلی:	۵۹	۱۸.۶۱	۱۱-۱۵ سال
۱	۰.۳۲	فوق دیپلم	۶۶	۲۰.۸۲	۱۶-۲۰ سال
۸۳	۲۶.۱۸	لیسانس	۸۶	۲۷.۱۳	بالای ۲۰ سال
۲۲۳	۷۰.۳۵	فوق لیسانس			
۱۰	۳.۱۵	دکتری	۳۱۷	۱۰۰	جمع کل



جدول ۵. فراوانی افراد شرکت کننده از هر استان

استان	تعداد	درصد	استان	تعداد	درصد
آذربایجان شرقی	۵	۱.۵۸	فارس	۲۳	۷.۲۶
آذربایجان غربی	۱	۰.۳۲	قزوین	۱۳	۴.۱۰
اصفهان	۵	۱.۵۸	قم	۱۰	۳.۱۵
البرز	۱	۰.۳۲	کردستان	۹	۲.۸۴
اردبیل	۲۰	۶.۳۱	کرمان	۲۲	۶.۹۴
تهران	۱۵	۴.۷۳	کرمانشاه	۱۱	۳.۴۷
چهارمحال و بختیاری	۲۱	۶.۶۲	کهگیلویه و بویر احمد	۱۰	۳.۱۵
خراسان جنوبی	۵	۱.۵۸	گلستان	۵	۱.۵۸
خراسان رضوی	۶	۱.۸۹	گیلان	۲۲	۶.۹۴
خراسان شمالی	۵	۱.۵۸	مازندران	۶	۱.۸۹
خوزستان	۱۵	۴.۷۳	مرکزی	۱۵	۴.۷۳
زاهدان	۵	۱.۵۸	هرمزگان	۲۰	۶.۳۱
زنجان	۱۵	۴.۷۳	همدان	۵	۱.۵۸
سمنان	۲۰	۶.۳۱	یزد	۷	۲.۲۱
مجموع	۵	۱.۵۸			

پرسشنامه طراحی شده از ۸ بخش اصلی شامل عوامل سازمانی، محیطی، فردی، نوع دستگاه رسیدگی، تورش‌های رفتاری بهینه‌بینی، خودفریبی، بیش‌اعتمادی و خوداستنادی تشکیل شده است. هر قسمت خود چهار پرسش دارد. برای پاسخ به این ۳۲ پرسش، ۵ پاسخ شامل خیلی زیاد، زیاد، تا حدودی، کم و خیلی کم در نظر گرفته شده است. در جدول ۶، آمار توصیفی داده‌های مربوط به عوامل فردی، سازمانی و محیطی برای هر پرسش قرار داده شده است.

در بخش عوامل فردی میانگین پاسخ دریافتی هر چهار سوال کمتر از ۲ به دست آمده است که نشان دهنده میزان اثرگذاری بالای عوامل فردی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان دیوان محاسبات کشور دارد.



آمار توصیفی داده‌های مربوط به عوامل فردی، سازمانی و محیطی عر جدول

کشیید گمی	چولگی	مد	انحراف معیار	میانہ	میانگین	سوال		
۶.۴۲	۲.۱۴	۱	۰.۶۱	۱	۱.۳۵۰	به نظر شما مولفه؛ تجربه و تخصص، چقدر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور می‌تواند موثر واقع شود.	عوامل فردی	۱
۳.۰۱	۱.۵۱	۱	۰.۶۶	۱	۱.۴۶	به نظر شما مولفه؛ دانش و معلومات، چقدر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تاثیر گذار می‌باشد.		۲
۰.۴۳	۰.۴۹	۲	۰.۸۱	۲	۱.۹۳	به نظر شما مولفه؛ طرز تفکر، تا چه اندازه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور موثر است.		۳
۲.۲۳	۱.۵۰	۱	۰.۶۹	۱	۱.۴۵	به نظر شما مولفه؛ استقلال و بی طرفی، به چه میزان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور موثر است.		۴
۱.۷۱	۱.۰۶	۲	۰.۸۶	۲	۱.۹۸	از منظر شما؛ الزام به پاسخگویی، تا چه میزان می‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور موثر باشد.	عوامل سازمانی	۵
۰.۸۵	۰.۳۰	۲	۰.۸۹	۲	۲.۰۸	از منظر شما؛ ساختار و فرایندهای سازمانی، به چه اندازه می‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور موثر باشد.		۶
۰.۱۶	۰.۶۴	۲	۱.۰۶	۲	۲.۲۴	به نظر شما؛ حق الزحمه حسابرسی، به چه میزان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور، موثر است.		۷
۰.۲۲	۰.۸۳	۱	۰.۸۳	۲	۱.۸۰	به نظر شما، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای تا چه اندازه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور، تاثیر گذار می‌باشد.		۸
۰.۸۴	۰.۷۰	۲	۰.۸۵	۲	۲.۰۸	به نظر شما فرهنگ حسابرسی، تا چه اندازه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور، تاثیر گذار می‌باشد.	عوامل محیطی	۹
۰.۵۹	۰.۴۶	۲	۰.۷۴	۲	۱.۸۱	از منظر شما، الزامات قانونی تا چه حد بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور، موثر است.		۱۰

۰.۳۸	۰.۸۷	۲	۱.۰۳	۲	۲.۱۲	۱۱	به نظر شما فشارهای سیاسی و اجتماعی، تا چه اندازه می‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور موثر باشد.
۰.۱۶	۰.۳۴	۳	۰.۹۷	۲	۲.۳۶	۱۲	از منظر شما، شرایط حاکم بر جامعه، تا چه حدی می‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور موثر باشد.

در بخش عوامل سازمانی میانگین پاسخ دریافتی هر چهار سوال کمتر از ۳ به دست آمده است که نشان دهنده میزان اثرگذاری زیاد عوامل سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد. میانه و مد برای تمامی سوالات این بخش گزینه ۲ یعنی زیاد به دست آمده است (تنها برای سوال ۸ام، مد گزینه ۱ می‌باشد). در بخش عوامل محیطی نیز میانگین پاسخ دریافتی هر چهار سوال کمتر از ۳ به دست آمده است که نشان دهنده میزان اثرگذاری زیاد عوامل محیطی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد. میانه و مد برای تمامی سوالات این بخش گزینه ۲ یعنی زیاد به دست آمده است (تنها برای سوال ۱۲ام، مد گزینه ۳ می‌باشد).

۴-۲- استنباط از داده‌ها

نتایج روایی و پایایی در جدول ۱۲ نشان داده شده است. ضریب آلفا برای پرسشنامه طرح شده معادل ۰/۹۱۵ به دست آمده است که در بازه مناسب قرار دارد. برای ارزیابی روایی سازه از شاخص میانگین واریانس استخراج شده و معیار فورنل و لارکر^۱ استفاده شده است. شاخص AVE در جدول ۱۲ بیان می‌کند که متوسط واریانس استخراج شده هر بعد مدل دارای مقدار بیشتر از ۰/۵ است؛ بنابراین روایی همگرایی مدل تایید می‌شود. با توجه به جدول ۱۲ مقدار AVE برای متغیرهای مدل بالاتر از ۰/۵ است و لذا می‌توان گفت که روایی همگرایی مدل اندازه‌گیری از شاخص اشتراک^۲ استفاده شد. جدول ۱۲. یافته‌های پایایی و روایی پژوهش

^۱ Fornell-Larcker

^۲ Cross-validation-communality

AVE	ضریب پایایی مرکب	آلفای کرونباخ
۰/۷۳۴	۰/۸۸۳	۰/۹۱۵

شاخص‌های نیکویی برازش مدل‌های اندازه‌گیری در جدول ۱۳ گزارش شده است. می‌توان استنباط کرد که برازش مدل برای داده مناسب بوده و نتایج حاصل از آن می‌تواند قابل اتکا باشد.

جدول ۱۳. معیارهای نیکویی برازش

نام شاخص	نماد	محاسباتی	قابل قبول	ایده ال
χ^2 معناداری	χ^2	؟؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟
کای اسکور بهینه شده	χ^2/df	؟؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟	؟؟<؟؟؟؟؟؟؟؟<؟؟
نیکویی برازش	GFI	؟؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟؟؟
نیکویی برازش تعدیل شده	AGFI	؟؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟؟؟
ریشه میانگین مربعات باقی مانده	RMR	؟؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟	؟؟<؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟
شاخص برازش تطبیقی	CFI	؟؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟؟؟
ریشه‌ی میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	؟؟؟؟؟؟	؟؟؟؟؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟	؟؟<؟؟؟؟؟؟<؟؟؟؟

همان‌طور که پیش‌تر گفته شد، به منظور بررسی اثر تورش رفتاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور مولفه‌های عوامل سازمانی، محیطی و فردی و همچنین نوع دستگاه رسیدگی در کنار تورش‌های رفتاری بهینه‌بینی، خودفریبی، بیش‌اعتمادی و خوداستنادی مورد ارزیابی قرار گرفته است. هر کدام از این هشت قسمت از چهار پرسش تشکیل شده است. جدول ۱۴ آلفای کرونباخ هر قسمت از پرسشنامه نیز محاسبه شده است. با توجه به این که آلفای کرونباخ بازه بین ۰.۸۸۹ تا ۰.۹۴۱ محاسبه شده است، در نتیجه پرسش‌نامه از ساختار درونی مناسبی برخوردار می‌باشند.

جدول ۱۴. مولفه‌ها؛ تعداد سوالات، آلفای کرونباخ و نتایج تحلیل عاملی

مولفه‌ها	سوالات	آلفای کرونباخ	تحلیل عاملی
عوامل فردی	۴	۰.۹۳۸	۰.۹۷۴-۰.۷۷۲
عوامل سازمانی	۴	۰.۸۹۱	۰.۹۹۷-۰.۸۷۹
عوامل محیطی	۴	۰.۹۲۷	۰.۹۵۴-۰.۷۷۲
نوع دستگاه رسیدگی	۴	۰.۹۱۱	۰.۹۷۲-۰.۸۷۴
تورش بهینه‌بینی	۴	۰.۸۸۹	۰.۹۱۱-۰.۷۶۲
تورش خودفریبی	۴	۰.۹۴۱	۰.۹۲۸-۰.۸۸۳

۰.۹۱۷-۰.۸۳۵	۰.۹۰۲	۴	تورش بیش‌اعتمادی
۰.۸۱۵-۰.۸۰۵	۰.۸۹۹	۴	تورش خوداستنادی

به منظور این که مقایسه میانگین‌ها مستدل‌تر و قابل استناد باشد، از آزمون t استفاده شده است. از آنجا که گزینه سوم تاحدودی تعریف شده است، فرضیه مقایسه میانگین اثرگذاری با عدد ۳ و کمتر از آن با توجه به چیدمان پاسخ‌ها آزمون شده است. مطابق نتیجه آزمون t که در جدول ۱۶ ارائه شده است، فرض صفر برابری و بیشتر از ۳ برای هر هشت عامل در سطح ۹۹ درصد اطمینان رد شده است. از این رو، تمامی عوامل اثرگذاری در سطح ۹۹ درصد اطمینان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارند.

جدول ۱۶. مقایسه میانگین‌ها

متغیرها	معادل لاتین	میانگین	اختلاف	آماره‌ی t	Prob
عوامل فردی	PRF	۱.۵۵۰	۱.۴۵۰	۵۳.۱۷۶	۰.۰۰۰
عوامل سازمانی	ORF	۰.۵۲۷	۲.۴۷۳	۱۵۳.۵۶۷	۰.۰۰۰
عوامل محیطی	ENF	۲.۰۹۱	۰.۹۰۹	۲۵.۵۰۵	۰.۰۰۰
نوع دستگاه رسیدگی	KJO	۲.۰۶۲	۰.۹۳۸	۲۶.۷۲۳	۰.۰۰۰
تورش بهینه‌بینی	BOP	۲.۲۳۶	۰.۷۴۶	۲۱.۱۹۸	۰.۰۰۰
تورش خودفریبی	BSD	۲.۰۷۸	۰.۹۲۲	۲۷.۵۶۴	۰.۰۰۰
تورش بیش‌اعتمادی	BOC	۱.۰۹۵۹	۱.۰۴۱	۳۱.۳۹۵	۰.۰۰۰
تورش خوداستنادی	BSL	۱.۸۲۹	۱.۱۷۱	۳۶.۹۲۰	۰.۰۰۰

پس از آن در جدول ۱۷، ضریب همبستگی پیرسون^۱ میان مولفه‌های پنهان پژوهش به دست آمده است. عوامل فردی (PRF)، عوامل سازمانی (ORF) و عوامل محیطی (ENF) بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان (PJA) معنی‌دار هستند و اثر مثبت دارند. دو مولفه عوامل فردی و عوامل محیطی در سطح ۹۹ درصد همبستگی مثبت با متغیر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارند و ضرایب همبستگی آن‌ها به ترتیب معادل ۰.۵۷۹ و ۰.۶۴۵.۰ به دست آمده است. متغیر عوامل سازمانی در سطح ۹۰ درصد اطمینان و با ضریب ۰.۱۰۷ همبستگی کمتری با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد.

^۱ Pearson Correlation Coefficient

نوع دستگاه رسیدگی (KJO) نیز در سطح ۹۹ درصد اطمینان با ضریب همبستگی ۰.۶۸۵ با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان همبستگی دارد. در میان تورش-های بررسی شده، همگی در سطح ۹۹ درصد با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان همبسته هستند. تورش بیش‌اعتمادی (BOC) با ضریب همبستگی ۰.۸۲۷، بیشترین همبستگی با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد. پس از آن به ترتیب تورش خودفریبی (BSD)، تورش بهینه‌بینی (BOP) و تورش خوداستنادی به ضرایب ۰.۷۰۷، ۰.۵۷۰ و ۰.۳۷۵ قرار دارند. سایر ضرایب همبستگی در جدول ۱۷ و سطوح معنی‌داری آن ارائه شده است.

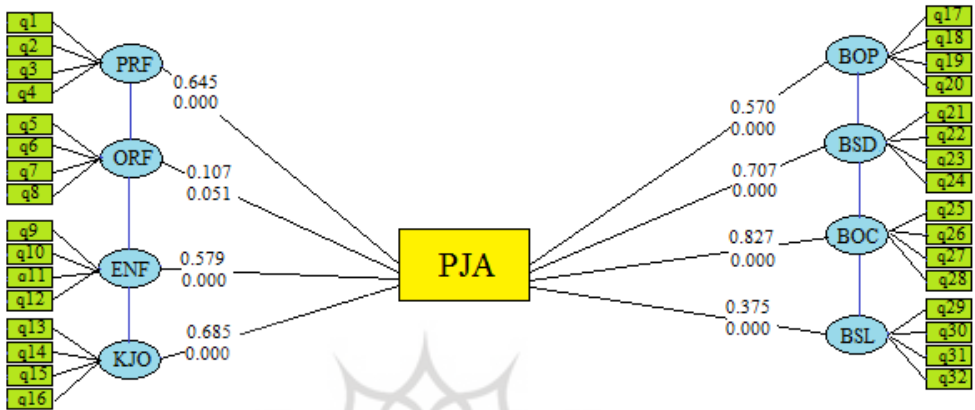
جدول ۱۷. ماتریس همبستگی متغیرهای پنهان پژوهش

	Pja	Bsl	Boc	Bsd	Bop	Kjo	Enf	Orf	Prf
Prf									۱.۰۰۰
Orf								۱.۰۰۰	۰.۰۴۴
Enf							۱.۰۰۰	۰.۲۴۳** *	۰.۳۳۳** *
Kjo						۱.۰۰۰	۰.۵۷۰** *	۰.۱۹۱** *	۰.۳۵۲** *
Bop					۱.۰۰۰	۰.۶۳۰** *	۰.۴۸۱** *	۰.۱۶۲** *	۰.۳۰۰** *
Bsd				۱.۰۰۰	۰.۵۵۶** *	۰.۴۵۶** *	۰.۳۱۸** *	۰.۰۶۰	۰.۲۵۵** *
Boc			۱.۰۰۰	۰.۵۰۹** *	۰.۵۵۶** *	۰.۵۱۴** *	۰.۴۳۹** *	۰.۱۷۶** *	۰.۳۹۶** *
Bsl		۱.۰۰۰	۰.۵۷۲** *	۰.۴۸۴** *	۰.۳۹۰** *	۰.۲۲۶** *	۰.۲۷۹** *	۰.۰۹۹*	۰.۲۶۶** *
Pja	۱.۰۰۰	۰.۳۷۵** *	۰.۸۲۷** *	۰.۷۰۷** *	۰.۵۷۰** *	۰.۶۸۵** *	۰.۵۷۹** *	۰.۱۰۷*	۰.۶۴۵** *

توجه: * و *** به ترتیب سطوح معنی‌داری ۹۰ و ۹۹ را نشان می‌دهند.

در شکل (۲)، خروجی و نحوه اثرگذاری متغیرهای پنهان و آشکار پرسشنامه با توجه به نتایج قبلی به منظور نمایش بررسی اثر تورش رفتاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور ترسیم شده است. همان‌طور که در این شکل نیز مشخص شده

است، متغیرهای تورش بهینه‌یابی، تورش خودفریبی، تورش بیش‌اعتمادی و تورش خوداستنادی و همچنین عوامل فردی و محیطی و نوع دستگاه رسیدگی اثر مثبت و معنی‌دار بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارند.



شکل ۲. نحوه‌ی اثرگذاری متغیرهای آشکار و پنهان پرسشنامه

پس از آن به منظور بررسی اثر تورش رفتاری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور از رگرسیون حداقل مربعات معمولی^۱ (OLS) استفاده شده است. در جدول ۱۸ نتایج به نمایش درآمده است. در مدل اول (Model ۱)، اثر عوامل سازمانی، محیطی و فردی و همچنین نوع دستگاه رسیدگی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان سنجیده شد. ضریب متغیر PRF معادل ۰.۵۶۵ به دست آمده است که در سطح ۹۹ درصد اطمینان معنی‌دار می‌باشد. از این رو، مطابق فرضیه سوم پژوهش عوامل فردی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثر معنی‌دار دارد. به طور مشابه ضریب متغیر ENF در سطح ۹۹ درصد اعتماد معادل ۰.۲۰۷ محاسبه شده است. در نتیجه، مطابق فرضیه دوم پژوهش عوامل محیطی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر معنی‌دار دارند. بر خلاف آن، ضریب متغیر عوامل سازمانی معنی‌دار نمی‌باشد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه عوامل سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تأثیر معنا داری دارد، رد می‌شود.

^۱ Ordinary Least Square

جدول ۱۸. برازش متغیرهای پنهان
پژوهش بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

Model ۲		Model ۱		
P-value	ضریب	P-value	ضریب	متغیر
		۰.۰۰۰	۰.۵۶۵	Prf
		۰.۳۶۳	-۰.۰۶۸	Orf
		۰.۰۰۰	۰.۲۰۷	Enf
		۰.۰۰۰	۰.۴۴۳	Kjo
۰.۰۰۰	۰.۰۸۶			Bop
۰.۰۰۰	۰.۴۸۸			Bsd
۰.۰۰۰	۰.۸۱۵			Boc
۰.۰۰۰	۰.۳۰۱			Bsl
۰.۳۲۰	-۰.۰۴۳	۰.۹۵۴	-۰.۰۰۴	gender
۰.۰۰۰	۰.۰۷۰	۰.۰۰۰	۰.۱۳۸	education
۰.۷۶۵	-۰.۰۱۸	۰.۱۳۲	۰.۰۶۲	Age
۰.۳۰۲	۰.۰۳۰	۰.۸۶۱	۰.۰۰۵	experience
۰.۱۶۱	۰.۰۳۷	۰.۱۵۹	۰.۰۲۸	position
۰.۴۵۲	۰.۰۱۵	۰.۳۸۳	۰.۰۱۳	Major
۰.۱۲۷	۰.۴۸۳	۰.۱۲۹	۰.۴۳۳	Constant
۳۱۷		۳۱۷		Obs
۹۶.۰۱		۹۸.۰۹		Adj. R ^۲
۰.۰۰۰	۱۰۸۹.۹۴	۰.۰۰۰	۱۶۲۷.۶۷	F

در مدل دوم (Model ۲)، اثر تورش بهینه‌بینی، خودفربیی، بیش‌اعتمادی و خوداستنادی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان سنجیده شد. ضریب متغیر BOP معادل ۰.۰۸۶ به دست آمده است که در سطح ۹۹ درصد اطمینان معنی‌دار می‌باشد. از این رو، مطابق فرضیه چهارم تورش رفتاری بهینه‌بینی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد. به طور مشابه ضریب متغیر BSD در سطح ۹۹ درصد اعتماد معادل ۰.۴۸۸ محاسبه شده است. در نتیجه، مطابق فرضیه پنجم پژوهش تورش رفتاری خودفربیی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد. ضریب متغیر BOC معادل ۰.۸۱۵ به دست آمده است که در سطح ۹۹ درصد اطمینان معنی‌دار می‌باشد. از این رو، مطابق فرضیه ششم پژوهش تورش رفتاری بیش‌اعتمادی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد.

همچنین، ضریب متغیر BSL در سطح ۹۹ درصد اعتماد معادل ۰.۳۰۱ محاسبه شده است. در نتیجه، مطابق فرضیه هفتم پژوهش تورش رفتاری خوداستنادی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تاثیر معناداری دارد.

پس از آن، به منظور تحلیل اضافی، اثر متغیرهای اصلی تحقیق بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات هر استان تحلیل شده است. در جدول ۱۹ و ۲۰ رگرسیون استان‌هایی که تعداد شرکت‌کننده آن‌ها بیشتر از ۱۵ نفر است، تخمین زده شده است.^۱ ابتدا برازش عوامل محیطی، فردی و سازمانی و همچنین نوع دستگاه رسیدگی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به تفکیک استان ارائه شده است. برای استان تهران، عوامل فردی و نوع دستگاه رسیدگی در سطح ۹۹ درصد اطمینان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار هستند و عوامل سازمانی و محیطی اثری ندارند. عوامل فردی در تمامی استان‌ها بجز استان‌های چهار محال و بختیاری و خوزستان بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثر مثبت و معنی‌داری دارد. در این میان بیشترین اثرگذاری را در استان‌های فارس، گیلان و سمنان دارد. عوامل سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در هیچ استانی اثرگذار نیست. عوامل محیطی در ۶ استان از ۱۱ استان جدول ۱۹ اثرگذار است و بیشترین اثرگذاری را در استان‌های هرمزگان، سمنان و کرمان دارد. نوع دستگاه رسیدگی تنها در سه استان زنجان، سمنان و فارس اثرگذار نیست و بیشترین اثرگذاری را به ترتیب در استان‌های مرکزی، خوزستان و چهار محال و بختیاری دارد.

جدول ۱۹. برازش عوامل محیطی، فردی و سازمان و نوع دستگاه رسیدگی بر قضاوت حرفه‌ای

حسابرسان

متغیر/استان	اردبیل	تهران	چهارمحال و بختیاری	خوزستان	زنجان	سمنان
Prf	۰.۳۸۲***	۰.۵۵۱**	۰.۲۳۹	۰.۴۶۴	۰.۵۳۱**	۰.۷۴۷***
Orf	-۰.۱۵۴	۰.۱۱۲	-۰.۴۲۵	۰.۳۸۴	۰.۷۷۹	۰.۱۱۶
Enf	۰.۱۳۰*	۰.۰۹۹	۰.۲۶۳	-۰.۲۴۵	۰.۴۹۶	۰.۴۶۸**
kjo	۰.۸۰۲***	۰.۷۴۰**	۰.۸۹۵***	۰.۹۹۵***	۰.۱۷۸	۰.۱۵۱
Obs	۲۰	۱۵	۲۱	۱۵	۱۵	۲۰

^۱ استان‌هایی که تعداد افراد شرکت‌کننده آن‌ها کمتر از ۱۵ نفر است، به علت کمبود مشاهدات و عدم معنی‌داری متغیرهای اصلی تحقیق گزارش نشده است.

۲۸۷.۰۳***	۱۶۱.۸۴***	۷۲.۴۵***	۲۸۸.۴۴***	۲۶۰.۲۰***	۲۷۲۵.۵۱***	F
	هرمزگان	مرکزی	گیلان	کرمان	فارس	متغیر/استان
۰.۵۹۲***	۰.۰۲۷***	۰.۷۶۶***	۰.۶۷۶***	۰.۶۷۶***	۱.۲۳۱***	prf
-۰.۲۲۵	-۲.۱۶۵	-۰.۴۵۶	-۰.۱۴۱	-۰.۱۴۱	۰.۱۰۳	orf
۰.۵۸۳**	۰.۱۸۴***	۰.۱۸۴*	۰.۲۶۰***	۰.۲۶۰***	۰.۱۴۸	enf
۰.۳۵۸*	۱.۱۰۲***	۰.۶۰۴***	۰.۵۰۰***	۰.۵۰۰***	۰.۱۵۵	kjo
۲۰	۱۵	۲۲	۲۲	۲۲	۲۳	Obs
۳۵۰.۳۴***	۳۴۲.۹۲***	۳۷۴.۳۴***	۱۴۶۳.۷۳***	۳۳۶.۷۳***	۳۳۶.۷۳***	F

توجه: **، * و * به ترتیب سطوح معنی‌داری ۹۹، ۹۵ و ۹۰ درصد را نشان می‌دهند. سایر متغیرهای کنترلی در مدل لحاظ شده‌اند اما ضرایب آن‌ها گزارش نشده است.

همچنین، در جدول ۲۰ برآزش تورش‌های بهینه‌بینی، خودفریبی، خوداسنادی و بیش‌اعتمادی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به تفکیک استان ارائه شده است. برای استان تهران، تورش‌های خودفریبی و بیش‌اعتمادی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار هستند و تورش‌های بهینه‌بینی و خوداسنادی اثری ندارند. تورش بهینه‌بینی تنها در استان‌های تهران، خوزستان، فارس و هرمزگان اثرگذار نیست. در این میان بیشترین اثرگذاری را در استان‌های مرکزی، کرمان و زنجان دارد. تورش خودفریبی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در تمامی استان‌ها اثرگذار است. تورش بیش‌اعتمادی بجز استان خوزستان در تمامی استان‌ها اثرگذار است و بیشترین اثرگذاری را در استان‌های کرمان، تهران و سمنان دارد. تورش خوداسنادی تنها در پنج استان اردبیل، سمنان، فارس، کرمان و هرمزگان اثرگذار می‌باشد.

جدول ۲۰. برآزش تورش‌های خودفریبی، بهینه‌بینی، بیش‌اعتمادی و خوداسنادی بر قضاوت حرفه‌ای

حسابرسان

متغیر/استان	اردبیل	تهران	چهارمحال و بختیاری	خوزستان	زنجان	سمنان
bop	۰.۱۰۹**	-۰.۰۲۰	۰.۲۰۲***	۰.۲۲۲	۰.۲۹۵*	۰.۲۳۷**
bsd	۰.۷۳۶***	۰.۴۷۱**	۰.۵۹۱*	۰.۷۸۹*	۰.۵۱۹***	۰.۵۵۲***
boc	۰.۶۳۸***	۱.۰۷۹***	۰.۶۸۴***	۰.۲۴۵	۰.۶۳۶***	۰.۹۰۲**

۰.۳۹۹***	-۰.۱۰۹	-۰.۳۴۵	-۰.۳۱۲	-۰.۲۹۱	۰.۲۴۳***	bsl
۲۰	۱۵	۱۵	۲۱	۱۵	۲۰	Obs
۷۰۳.۲۴***	۷۲۹.۱۹***	۹۲.۵۵***	۲۸۱.۷۳***	۴۶۱.۰۷***	۸۴۴۴.۲۶***	F
	هرمزگان	مرکزی	گیلان	کرمان	فارس	متغیر/استان
	-۰.۱۰۱	۰.۳۷۹**	۰.۲۰۸**	۰.۳۷۲**	۰.۱۰۰	bop
	۰.۸۶۶***	۰.۴۶۳***	۰.۶۶۴***	۰.۸۴۶***	۰.۵۶۶***	bsd
	۰.۸۱۲***	۰.۳۵۵*	۰.۸۴۲***	۱.۵۶۷***	۰.۷۷۴***	boc
	۰.۴۳۵**	۰.۰۷۹	-۰.۰۰۵	۰.۸۲۸***	۰.۲۵۵*	bsl
	۲۰	۱۵	۲۲	۲۲	۲۳	Obs
	۴۱۴.۲۹***	۸۹۲.۳۲***	۱۱۹۵.۷۳***	۱۴۶۰.۲۴***	۸۰۶.۳۳***	F

توجه: **،*** و * به ترتیب سطوح معنی‌داری ۹۹، ۹۵ و ۹۰ درصد را نشان می‌دهند. سایر متغیرهای کنترلی در مدل لحاظ شده‌اند اما ضرایب آن‌ها گزارش نشده است.

۵. بحث و نتیجه گیری

از آنجا که قضاوت فرآیندی است که در آن افراد درباره جنبه‌های مربوط به مسأله مورد تصمیم‌گیری فکر و اظهار نظر می‌کنند میتوان استدلال نمود که تصمیم‌گیری‌های اشتباه، اغلب ناشی از اشتباه در قضاوت‌ها است و ازجاییکه قضاوت حرفه‌ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است، 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 قضاوت حرفه‌ای، در حرفه حسابرسی از چه مقوله‌هایی تأثیر می‌پذیرد(شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹) و از طرفی چون در کشور ما، جمهوری اسلامی ایران، همانند بسیاری از قوانین اساسی سایر کشورها، سازمانی را تحت عنوان دیوان محاسبات کشور مقرر نموده تا مستقیماً زیر نظر نمایندگان مردم، به کنترل امور مالی دستگاه‌های اجرایی بپردازند. این تحقیق قصد دارد عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان این سازمان را بررسی و شناسایی نموده و همچنین به بررسی تأثیر تورش‌های رفتاری بر قضاوت آنها بپردازد

از این جهت، این پژوهش با بررسی ادبیات پژوهش مولفه‌های تأثیر گذار بر قضاوت را حسابرسان دیوان محاسبات را شناسایی نموده و با توجه به نظر خبرگان عوامل اصلی و فرعی موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش رتبه بندی گردید و سپس با استخراج و شناسایی انواع شاخصهای تورش رفتاری موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور، غربالگری شاخصهای تورش های رفتاری موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور به روش دلفی فازی نیز صورت گرفت و مدلی بومی و کیفی با استفاده از شاخصهای فوق طراحی گردید و پس از طراحی پرسشنامه‌ای شامل ۸ بخش اصلی شامل عوامل سازمانی، محیطی، فردی، نوع دستگاه رسیدگی، تورش های رفتاری بهینه بینی، خودفریبی، بیش اعتمادی و خوداستنادی، این پرسشنامه بین نمونه آماری که شامل ۳۱۷ نفر از حسابرسان دیوان محاسبات ۲۸ استان کشور ایران بود، توزیع گردید و داده ها جمع آوری و سپس با بهره گیری از روش SMART- PLS مدل مربوطه تحلیل گردید که نتایج به شرح زیر بیان می گردد:

نتایج نشان دهنده میزان اثرگذاری بالای عوامل فردی، عوامل سازمانی و عوامل محیطی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد. با توجه به نتایج بدست آمده میتوان گفت که از عوامل فردی، تجربه و تخصص بیشترین اثر را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد. پس از آن به ترتیب استقلال و بی طرفی، دانش و معلومات و کمتر از این عوامل طرز تفکر اثرگذار هستند. همچنین از عوامل سازمانی، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای بیشترین اثر را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد. پس از آن به ترتیب الزام به پاسخگویی، ساختار و فرایندهای سازمانی و کمتر از این عوامل حق الزحمه حسابرسی اثرگذار هستند. بعلاوه از عوامل محیطی، الزامات قانونی بیشترین اثر را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد. پس از آن به ترتیب فرهنگ حسابرسی، فشارهای سیاسی و اجتماعی و کمتر از این عوامل شرایط حاکم بر جامعه اثرگذار هستند. در میان تورش ها تورش بیش اعتمادی (BOC) بیشترین همبستگی با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد. پس از آن به ترتیب تورش خودفریبی (BSD)، تورش بهینه بینی (BOP) و تورش خوداستنادی قرار دارند. در بخش تورش بهینه بینی، کمیت مدارک و شواهد حسابرسی بیشترین تأثیر را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور دارد. پس از آن،

به ترتیب سیستم حسابداری، میزان دعاوی حقوقی و کمتر از این عوامل، اتکاء به دیگران تأثیرگذار هستند. در بخش تورش خودفریبی، نتایج آزمون رعایت بیشترین تأثیر را بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور در میان عوامل تورش خودفریبی دارد. پس از آن، به ترتیب شخصیت فردی، ذهنی بودن برآوردهای حسابرسی و کمتر از این عوامل، ابهام‌گریزی تأثیرگذار هستند. در بخش تورش بیش اعتمادی، کیفیت مدارک و شواهد حسابرسی بیشترین تأثیر را بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور در میان عوامل تورش بیش اعتمادی دارد. پس از آن، به ترتیب اعتماد به نفس، کوتاه‌نگری و کمتر از این عوامل، باورهای قبلی تأثیرگذار هستند. در بخش تورش خوداستنادی، تفسیر اشتباه از استانداردها بیشترین تأثیر را بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور در میان عوامل تورش خوداستنادی دارد. نتایج بیانگر این است که عوامل فردی و عوامل محیطی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان اثر معنی‌دار دارد. بر خلاف آن، ضریب متغیر عوامل سازمانی معنی‌دار نمی‌باشد و تورش رفتاری بهینه‌بینی، تورش رفتاری خودفریبی، تورش رفتاری بیش اعتمادی، تورش رفتاری خوداستنادی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور تأثیر معناداری دارد. طباطبایی و همکاران (۲۰۲۲) نیز در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که عوامل اقتصادی بالاترین امتیاز و عوامل فردی و اجتماعی در اولویت‌های بعدی به عنوان تورش رفتاری بر قضاوت حسابرسان تأثیر گذار است همچنین اشرفی و همکاران (۲۰۲۲) معتقدند که فرآیندهای ادراک و قضاوت حسابرسان بر تصمیم‌گیری‌های آنان تأثیر می‌گذارد. پیشنهاد می‌گردد دیوان محاسبات کشور با برگزاری نشستهای مستمر و تأکید بر به اشتراک‌گذاری اطلاعات بین حسابرسان شاغل در تیم حسابرسی، می‌تواند برداشت و درک حسابرسان از قضاوت حرفه‌ای را نزدیک‌تر کرده و در آموزش‌های خود، قضاوت حرفه‌ای را با توجه به عوامل مؤثر مطرح شده در این پژوهش، پررنگ‌تر نماید. همچنین دانشگاه‌ها و مراکز علمی نیز می‌توانند با افزودن مفهوم قضاوت حرفه‌ای در سرفصل و واحدهای درسی حسابرسی، این موضوع مهم را گسترده‌تر و شفاف‌تر آموزش دهند. آگاهی از تورش‌های رفتاری که ممکن است بر قضاوت حسابرسان تأثیر بگذارد، می‌تواند به مدیران کمک کند تا فرآیندهای داخلی را بهبود بخشند و تضمین کنند که گزارش‌های حسابرسی به دقت و صحت لازم تهیه می‌شوند. برنامه‌ریزی برای مقابله با ریسک‌ها؛ مدیران می‌توانند با شناسایی نقاط ضعف ناشی از تورش‌های رفتاری، استراتژی‌هایی برای مدیریت ریسک‌های مالی و تقویت فرآیندهای حسابرسی تدوین کنند.

فهرست منابع

الف - منابع فارسی:

۱. ابراهیمی سرو علیا، محمد حسن. مرفوع، محمد و قنبر لو، فاطمه. (۱۳۹۵). رابطه هوش معنوی با تورش رفتاری در سرمایه گذاران بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۳۳(۹)، ۱۵۴-۱۳۱
۲. ارباب سلیمانی، عباس و نفری، محمود. (۱۳۷۱). سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۸۷، اصول حسابرسی جلد اول. چاپ اول.
۳. اسکندری، جمشید و عرفی، حمید رضا. (۱۳۸۴). اصول حسابرسی ۱، انتشارات کیومرث، چاپ اول
۴. اشرفی، بختیار. حاجیه‌ها، زهره و تهرانی، رضا. (۲۰۲۳). طراحی مدل تورش رفتاری حساب‌رسان با تاکید بر ویژگی‌های فردی و عمومی حساب‌رسان به روش داده بنیاد. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۵)، ۴۸۳-۴۹۸.
۵. ایمانی برندق، محمد. مهرانی، کاوه و حجت‌شمامی رحیم. (۱۳۹۵). شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی. دانش حسابداری، ۲۵(۷)، ۱۶۷-۱۸۹
۶. برادران حسن زاده، رسول. فتاحی اصل، بهرام و ابوالحسن زاده، سودا. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر تیپ‌های شخصیتی حساب‌رسان بر محتوای گزارش حسابرسی. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲)، ۸۹-۱۰۰.
۷. بهزادیان، فتاح و ایزدی نیا، ناصر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حساب‌رسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. ۱۰(۱)، ۳۰-۶۳
۸. تحریری، آرش و پیری سقرلو، مهدی. (۱۳۹۵). درک حساب‌رسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۲۳(۱).

۹. جاویدی، کاظم. رویایی، رمضانعلی. طالب نیا، قدرت لله و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر گرایش طرز فکر تفسیر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس: مبتنی بر نظریه سطح تفسیر فاصله روانی، حسابداری مالی، ۱۰(۳۹)، ۱۶۹-۱۴۱
۱۰. حاجیها، زهره. گودرزی، احمد و فتاحی، زهرا. (۱۳۹۲). ارتباط ویژگیهای تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها، فصلنامه حسابداری مدیریت، ۶(۱۹)، ۴۳-۵۹
۱۱. حساس یگانه، یحیی و شکر خواه، جواد. (۱۳۸۵). تحقیقات قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی: چشم اندازی وظیفه نگر، شخص نگر و تعامل نگر میان فردی. مجله حسابداری رسمی. ۱۰(۱۱)، ۴-۳۹
۱۲. حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱(۱)، ۶۲-۷۳
۱۳. حساس یگانه، یحیی و رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۶). توجیه تصمیمات در برنامه ریزی حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۱۴(۴۷)، ۶۲-۳۹
۱۴. حسینی چگنی، الهام، حقگو، بهناز و رحمانی نژاد، لیلا. (۱۳۹۳). بررسی‌های رفتاری سرمایه‌گذاران در بورس اوراق بهادار تهران بر مبنای مدل معادلات ساختاری. فصلنامه راهبرد مالی، ۲(۷)، ۱۱۳-۱۳۳
۱۵. حسینی، سید حسن. نیکومرام، هاشم و رضایی، علی اکبر. (۱۳۹۴). تبیین مولفه‌های تأثیر گذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تأکید بر ابعاد فردی، فصلنامه حسابداری مدیریت، ۸(۲۵)، ۲۷-۱۳
۱۶. حسینی، سید علی و رسولی، ندا. (۱۳۹۸). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و اندازه‌گیری آن؛ مفاهیم، نظریه‌ها و چشم‌انداز تئوریک. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۸(۳۱)، ۱۶۸-۱۵۵
۱۷. خواجوی، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تجربه و نقش آن در قضاوت موضوعات ساختار نیافته حسابرسی، مجله تحقیقات حسابداری، ۳(۱)، ۱۰۸-۱۲۱

۱۸. خوش طینت، محسن و بستانیان، جواد. (۱۳۸۷). قضاوت حرفه ای در حسابرسی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۸)، ۲۵-۵۵
۱۹. رحیمیان، نظام الدین و هدایتی، علی. (۱۳۹۲). عوامل مؤثر بر اظهار نظر حرفه ای حسابرسان، حسابدار رسمی، ۳۶(۱)، ۷۷-۹۶.
۲۰. رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۸۴). تأثیر تجربه روی استفاده از شواهد نامربوط در قضاوت حسابرسان، مجله حسابدار، ۲۰(۱۷۰)، ۷-۱۰.
۲۱. رضایی، نرگس. بنی مهد، بهمن و حسینی، سید حسین. (۱۳۹۷). تأثیر هویت سازمانی و حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرس مستقل، دانش حسابرسی، ۱۸(۷۱)، ۱۷۵-۱۹۹
۲۲. رویایی، رضانعلی و محمدی، مهدی. (۱۳۹۰). اخلاق و حرفه‌ای گرای در حسابداری. چاپ دوم. تهران: انتشارات کتابخانه فرهنگ.
۲۳. رویایی، رضانعلی. یعقوب نژاد، احمد و آدین فر، کاوه. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۲۸)، ۶۷-۹۵
۲۴. سپاسی، سحر و دیناربر، مینا. (۱۳۹۴). ارائه مدلی تبیینی به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر تردید حرفه ای حسابداران رسمی با رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدلسازی معادلات ساختاری، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۵)، ۱۰۷-۱۱۶
۲۵. سعدی، رسول. قلی پور، ارین و قلی پور، فتانه. (۱۳۸۸). بررسی اثرات شخصیت سرمایه گذاران و خطاهای ادراکی در سرمایه گذاری آن‌ها در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات مالی، ۱۲(۲۹)، ۷۸-۵۰
۲۶. سعیدی گراغانی، مسلم و ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب های حاوی برآورد، حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۳)، ۱۸۴-۱۶۹
۲۷. شهبازی، مجید و مهرانی، کاوه. (۱۳۹۹). قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل. بررسی های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۲۷(۱)، ۶۰-۸۶
۲۸. شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۳). تأثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی، فصلنامه حسابرسی: نظریه و عمل، ۲(۱)، ۱۳۲-۱۱۷

۲۹. صابریان، مهران. (۱۳۸۶). تأثیر ویژگیهای حسابرس بر قضاوت حرفه ای حسابرسان، رساله کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد نیشابور. ایران
۳۰. صدفی، ذبیح اله و بابایی، سکینه. (۱۳۸۲). تکنیک های خاص پژوهش، انتشارات ورجاوند، چاپ اول. ۸۳-۱
۳۱. طباطبایی حکیم، محمد رضا. گرکز، منصور و عبدلی، محمدرضا. (۲۰۲۲). ارائه الگوی اثرگذاری تورش رفتاری اتکا و تعدیل بر قضاوت حسابرسان بورس تهران. نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۱(۳۸)، ۳۶۷-۴۱۲
۳۲. عباس زاده، محمدرضا و محمدی، جمال. (۱۳۹۱). بررسی عوامل موثر برافزایش استقلال حسابرسان دیوان محاسبات کشور، فصلنامه حسابداری مالی، ۶(۲۱)، ۲۸-۱
۳۳. فروغی، میثم. جعفری، علیرضا و نادری بنی، رحمت اله. (۱۳۹۳). عوامل مؤثر بر قضاوتهای اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه حسابداری مالی، ۶(۲۲)، ۱۱۴-۱۳۳
۳۴. قالمق، کریم. یعقوب نژاد، احمد و فلاح شمس، میر فیض. (۱۳۹۵). تأثیر سواد مالی بر تورش های رفتاری سرمایه گذاران بورس اوراق بهادار تهران. چشم انداز مدیریت مالی، ۳(۱۶)، ۹۴-۷۵
۳۵. کده، مریم و سالاری، علی. (۱۳۹۰). تأثیر ویژگیهای کیفی قضاوت بر قضاوت حرفه ای حسابرسان، مجله حسابرس، ۴(۱)، ۴۵-۵۶
۳۶. کریمی، کیانا و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۴). تورش های رفتاری و انگیزه های مدیریت سود. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۴)، ۱۵-۳۲
۳۷. کریم نژاد، فرزاد. مکتبی، غلامحسین. وطن خواه، محمد. فیروزی، علی اصغر و رحیمی، هانی. (۱۳۹۳). مقایسه ویژگی شخصیتی توافق پذیری (سازگاری) و سلامت معنوی معتادان مقیم در مراکز اجتماع درمان مدار و معتادان تحت درمان نگهدارنده با متادون اهواز. مجله پزشکی دانشگاه هرمزگان، ۱۸(۱)، ۸۱-۹۰
۳۸. مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین. (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳۸(۱۱)، ۵۳-۷۶

۳۹. محزون، نیما. (۱۳۸۹). بررسی ارتباط میان ویژگی های فردی، حرفه ای و شخصیتی با تورش های رفتاری متداول در میان مدیران سرمایه گذاری و فعالان بازار سرمایه ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی، گروه مدیریت مالی. تهران، ایران
۴۰. محمدی، جمال. (۱۳۸۷). اصول حسابرسی، انتشارات رسپینا، جلد اول. تهران. ایران
۴۱. مهام، کیهان. (۱۳۸۳). تاثیر ویژگیهای حسابرسان بر قضاوت حرفه ای، حسابدار رسمی، ۱(۳)، ۴۳-۴۶.
۴۲. نورش، ایرج و زارع زادگان، امید. (۱۳۸۴). حسابرسی ۱، انتشارات کتاب نو، چاپ اول. تهران. ایران
۴۳. نیکبخت، محمدرضا. (۱۳۹۱). تأثیر محافظه کاری مشروط بر قابلیت اتکا اطلاعات و به موقع بودن افشا، پژوهش های حسابداری مالی، ۵(۲)، ۲۵-۳۳.
۴۴. نیکومرام، هاشم. رهنمای رود پستی، فریدون و نونهال نهر، علی اکبر. (۱۳۹۲). ارزیابی تاثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش های توضیحی حسابداری، فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۱۹(۲)، ۴۷-۷۲
۴۵. ولیان، حسن. عبدلی، محمد رضا و کریمی، شبنم. (۱۳۹۶). طراحی مدل تحلیل تفسیری - ساختاری عوامل موثر بر تردید حرفه ای حسابرسان، فصلنامه حسابداری ارزشی رفتاری، ۲(۴)، ۲۱۵-۲۴۶
۴۶. هاشمی، احمد. اکبریه، پروین و امیدی، جمشید. (۱۳۹۵). هویت حرفه‌ای معلمان (اصول و راهکارها)، نشر تایماز، چاپ اول. تهران، ایران
۴۷. هرمزی، شیرکو. نیکومرام، هاشم. رویایی، رضانعلی و رهنمای رودپستی، فریدون. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سوگیری های روانشناختی بر تردید حرفه ای حسابرسان، پژوهش های تجربی حسابداری، ۴(۲۲)، ۱۱۷-۱۴۲

الف - منابع خارجی:

۱. Abdolmohammadi, M. J., & Shanteau, J. (۱۹۹۲). Personal attributes of expert auditors. *Organizational Behavior and human decision processes*, ۵۳(۲), ۱۵۸-۱۷۲.
۲. Abdolmohammadi, M., & Wright, A. (۱۹۸۷). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *Accounting Review*, ۱(۱), ۱-۱۳.
۳. Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (۱۹۸۲). Auditors' Perceptions of Time Budget Pressures and Premature Sign-Offs: A Replication and Extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۱(۲), ۵۴.
۴. Anderson, R. C., Mansi, S. A., & Reeb, D. M. (۲۰۰۴). Board characteristics, accounting report integrity, and the cost of debt. *Journal of accounting and economics*, ۳۷(۳), ۳۱۵-۳۴۲.
۵. Andreas, H., Zarefar, A., & Rasuli, H. M. (۲۰۱۶). Analysis of factors affecting the auditors' professional scepticism and audit result Quality-the case of Indonesian government auditors. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, ۱۴(۶), ۳۸۰۷-۳۸۱۸.
۶. Ayers, S., & Kaplan, S. E. (۱۹۹۸). Potential differences between engagement and risk review partners and their effect on client acceptance judgments. *Accounting Horizons*, ۱۲(۲), ۱۳۹.
۷. Barney, J. B. & Stewart. A.C. (۲۰۰۰). Organizational Identity as Moral Philosophy. *Competitive Implications for Diversified Corporations* (Eds), In Majken, J. Schultz, Mary Jo Hatch, and Mogens H. Larsen. *The expressive organization*, New York: Oxford university press, New York.
۸. Bell, T. B., Peecher, M. E., Solomon, I., Campbell, S., & Hughes, M. (۲۰۰۵). The ۲۱st century public company audit: Conceptual elements of KPMG's global audit methodology. (No Title).



- Benson, P. R. (۱۹۸۴). Drug information disclosed to patients prescribed antipsychotic medication. *The Journal of nervous and mental disease*, ۱۷۲(۱۱), ۶۴۲-۶۵۳. .۹
- Bigus, J. (۲۰۱۶). Optimism and auditor liability. *Accounting and Business Research*, ۴۶(۶), ۵۷۷-۶۰۰. .۱۰
- Blocher, E., Moffie, R. P., & Zmud, R. W. (۱۹۸۶). Report format and task complexity: Interaction in risk judgments. *Accounting, Organizations and Society*, ۱۱(۶), ۴۵۷-۴۷۰. .۱۱
- Bonner, S. E. (۱۹۹۴). A model of the effects of audit task complexity. *Accounting, organizations and society*, ۱۹(۳), ۲۱۳-۲۳۴. .۱۲
- Bonner, S. E. (۱۹۹۹). Judgment and decision-making research in accounting. *Accounting Horizons*, ۱۳(۴), ۳۸۵-۳۹۸. .۱۳
- Bratten, B., Gaynor, L. M., McDaniel, L., Montague, N. R., & Sierra, G. E. (۲۰۱۳). The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۳۲(Supplement ۱), ۷-۴۴. .۱۴
- Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (۲۰۱۶). The outcome effect and professional skepticism. *The Accounting Review*, ۹۱(۶), ۱۵۷۷-۱۵۹۹. .۱۵
- Brown, C. E., & Solomon, I. (۱۹۹۱). Configural information processing in auditing: The role of domain-specific knowledge. *Accounting Review*, ۱(۱), ۱۰۰-۱۱۹. .۱۶
- Butt, J. L. (۱۹۸۸). Frequency judgments in an auditing-related task. *Journal of Accounting Research*, ۲۶(۲), ۳۱۵-۳۳۰. .۱۷
- Butt, J. L., & Campbell, T. L. (۱۹۸۹). The effects of information order and hypothesis-testing strategies on auditors' judgments. *Accounting, Organizations and Society*, ۱۴(۵-۶), ۴۷۱-۴۷۹. .۱۸
- Choo, F., & Trotman, K. T. (۱۹۹۱). The relationship between knowledge structure and judgments for experienced and inexperienced auditors. *Accounting Review*, ۶۶(۳), ۴۶۴-۴۸۵. .۱۹

- Chung, J., & Monroe, G. (۲۰۰۰). The effects of experience and task difficulty on accuracy and confidence assessments of auditors. *Accounting & Finance*, ۴۰(۲), ۱۳۵-۱۵۱. ۲۰
- Coppage, B. R., & Shastri, T. (۲۰۱۴). Effectively Applying Professional Skepticism to improve Audit Quality the Meaning of Professional Skepticism. ۲۱
۲۳۵-۳۴۴۸(۳),
- DeZoort, F. T., & Lord, A. T. (۱۹۹۴). An investigation of obedience pressure effects on auditors' judgments. *Behavioral Research in Accounting*, ۶(۱), ۱-۳۰. ۲۲
- DeZoort, F. T., & Salterio, S. E. (۲۰۰۱). The effects of corporate governance experience and financial-reporting and audit knowledge on audit committee members' judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲۰(۲), ۳۱-۴۷. ۲۳
- DeZoort, T., Harrison, P., & Taylor, M. (۲۰۰۶). Accountability and auditors' materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort. *Accounting, Organizations and Society*, ۳۱(۴-۵), ۳۷۳-۳۹۰. ۲۴
- Frederickson, J. R., Peffer, S. A., & Pratt, J. (۱۹۹۹). Performance evaluation judgments: Effects of prior experience under different performance evaluation schemes and feedback frequencies. *Journal of Accounting Research*, ۳۷(۱), ۱۵۱-۱۶۵. ۲۵
- Fullerton, R., & Durtschi, C. (۲۰۰۴). The effect of professional skepticism on the fraud detection skills of internal auditors. Available at SSRN ۶۱۷۰۶۲. ۲۶
- Gheitanchian, S., Hamidian, M., Hajiha, Z., & Sarraf, M. (۲۰۲۴). The effect of auditors' mental structure on the independent auditor's work process with emphasis on the mediating role of continuous auditing. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, ۹(۳۴), ۲۳-۳۹. ۲۷
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (۲۰۱۴). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, ۸(۲), P۱-P۱۰. ۲۸



- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (۲۰۱۵). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, ۵۳(۱), ۴۹-۷۷.
- Gundry, Leanne C. (۲۰۰۶). Dysfunctional behaviour in the modern audit environment: the effect of time budget pressure and auditors' personality type on reduced audit quality practices Otago University Research Archive' A dissertation submitted as a partial requirement for the degree of Bachelor of Commerce (Honours) at the University of Otago, Dunedin, New Zealand
- He, Xianjie., Kothari, S. P., Xiao, Tusheng. & Zuo, Lou. ۲۰۱۸. Long-Term Impact of Economic Conditions on Auditors Judgment. *The Accounting Review*, Vol. ۹۳, No. ۶, pp. ۲۰۳-۲۲۹.
- Hoffman, V. B., Joe, J. R., & Moser, D. V. (۲۰۰۳). The effect of constrained processing on auditors' judgments. *Accounting, Organizations and Society*, ۲۸(۷-۸), ۶۹۹-۷۱۴.
- Hookway, C. (۱۹۹۰). *Scepticism*. NY: Routledge, ۱st Edition, New York, London
- Hooper, C., & Trotman, K. T. (۱۹۹۶). Configural information processing in auditing: further evidence. *Accounting and Business Research*, ۲۶(۲), ۱۲۵-۱۳۶
- Houston, R. W. (۱۹۹۹). The effects of fee pressure and client risk on audit seniors' time budget decisions. *Auditing: a journal of practice & theory*, ۱۸(۲), ۷۰-۸۶
- Hu, C., Chand, P., & Evans, E. (۲۰۱۳). The effect of national culture, acculturation, and education on accounting judgments: A comparative study of Australian and Chinese culture. *Journal of International Accounting Research*, ۱۲(۲), ۵۱-۷۷.
- Hughes, S. B., Sander, J. F., Higgs, S. D., & Cullinan, C. P. (۲۰۰۹). The impact of cultural environment on entry-level auditors' abilities to perform analytical procedures. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, ۱۸(۱), ۲۹-۴۳.
- Hurt, R. K. (۲۰۰۷). Professional skepticism: An audit specific model and measurement scale. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, ۲۹(۱), ۱۴۹-۱۷۱.

- Hurt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (۲۰۱۳). ۳۹
Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and
opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*,
۳۶(Supplement ۱), ۴۵-۹۷.
- Jennings, M. M., Pany, K. J., & Reckers, P. M. (۲۰۰۶). ۴۰
Strong corporate governance and audit firm rotation: Effects on judges' independence perceptions
and litigation judgments. *Accounting Horizons*, ۲۰(۳), ۲۵۳-۲۷۰.
- Johnson, H. M. (۱۹۹۴). ۴۱
Processes of successful intentional forgetting. *Psychological Bulletin*, ۱۱۶(۲), ۲۷۴.
- Kadous, K., Magro, A. M., & Spilker, B. C. (۲۰۰۸). ۴۲
Do effects of client preference on accounting professionals' information search and subsequent judgments persist
with high practice risk?. *The Accounting Review*, ۸۳(۱), ۱۳۳-۱۵۶.
- Kahneman, D., & Tversky, A. (۱۹۷۳). ۴۳
On the psychology of prediction. *Psychological review*, ۸۰(۴), ۲۳۷.
- Kaplan, S. E. (۱۹۸۸). ۴۴
An Examination Of The Effect Of Presentation Format On Audi. *Accounting Horizons*, ۲(۳), ۹۰.
- Kelley, T., & Margheim, L. (۱۹۹۰). ۴۵
The Impact of Time Budget Pressure, Personality, and Leadership Variables on Dysfunctional Auditor Behavior.
Auditing: A Journal of Practice & Theory, ۲۱-۵۸, ۹(۲).
- Kent, P., Munro, L., & Gambling, T. (۲۰۰۶). ۴۶
Psychological characteristics contributing to expertise in audit judgment. *International Journal of Auditing*,
۱۰(۲), ۱۲۵-۱۴۱.
- Lefcourt, H. M. (۱۹۹۱). ۴۷
Locus of control. In J. P. Robinson, P. R. Shaver, & L. S. Wrightman (Eds.), *Measures of personality and social psychology attitudes* (pp.
۴۱۳-۴۲۵). London: Academic Press Ltd
- Lehmann, C. M., & Norman, C. S. (۲۰۰۶). ۴۸
The effects of experience on complex problem representation and judgment in auditing: An experimental investigation.
Behavioral Research in Accounting, ۱۸(۱), ۶۵-۸۳



- Libby, R., & Luft, J. (۱۹۹۳). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, organizations and society*, ۱۸(۵), ۴۲۵-۴۵۰. ۴۹
- Mala, R., & Chand, P. (۲۰۱۵). Judgment and decision-making research in auditing and accounting: future research implications of person, task, and environment perspective. *Accounting Perspectives*, ۱۴(۱), ۱-۵۰. ۵۰
- Mautz, R. K., & Sharaf, H. A. (۱۹۶۱). *The Philosophy of auditing* (Sarasota, FL: American Accounting Association, ۱۹۶۱). McCarroll, "Who's Counting," *Time* (April ۱۳, ۱۹۹۲) pp, ۴۸-۵۰. ۵۱
- Messier, W.F., & Quilliam, W.C. (۱۹۹۲). The Effect of Accountability on Judgement: Development of Hypotheses for Auditing. *A Journal of Practice & Theory*, ۱۱(۱), ۱۲۳-۱۳۸. ۵۲
- Nelson, M. W. (۲۰۰۹). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: a journal of practice & theory*, ۲۸(۲), ۱-۳۴. ۵۳
- Nelson, M., & Tan, H. T. (۲۰۰۵). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A journal of practice & theory*, ۲۴(s-۱), ۴۱-۷۱. ۵۴
- Ng, T. B. P., & Tan, H. T. (۲۰۰۳). Effects of authoritative guidance availability and audit committee effectiveness on auditors' judgments in an auditor-client negotiation context. *The Accounting Review*, ۷۸(۳), ۸۰۱-۸۱۸. ۵۵
- Patel, S. S., Shah, V. S., Peterson, R. A., & Kimmel, P. L. (۲۰۰۲). Psychosocial variables, quality of life, and religious beliefs in ESRD patients treated with hemodialysis. *American Journal of Kidney Diseases*, ۴۰(۵), ۱۰۱۳-۱۰۲۲. ۵۶
- Peecher, M. E., Solomon, I., & Trotman, K. T. (۲۰۱۳). An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. *Accounting, Organizations and Society*, ۳۸(۸), ۵۹۶-۶۲۰. ۵۷
- Pratt, J., & Stice, J. D. (۱۹۹۴). The effects of client characteristics on auditor litigation risk judgments, required audit evidence, and recommended audit fees. *Accounting Review*, ۶۹(۱), ۶۳۹-۶۵۶. ۵۸

- Prentice, R. A. (۲۰۰۰). The case of the irrational auditor: A behavioral insight into securities fraud litigation. *Nw. UL Rev.*, ۹۵, ۱۳۳. .۵۹
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (۲۰۰۹). Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions. Available at SSRN ۱۴۷۸۱۰۵. .۶۰
- Rasso, J. T. (۲۰۱۳). Psychological distance: The relation between construals, mindsets, and professional skepticism. University of South Florida. Florida .۶۱
- Ríos-Figueroa, C., & Cardona, R. J. (۲۰۱۳). Does experience affect auditors' professional judgment? evidence from Puerto Rico. *Evidence from Puerto Rico*, ۵(۲), ۱۳-۳۲. .۶۲
- Safaie, N., Sadighi, A., & Ghazani, M. (۲۰۲۴). Analyzing the interrelations among investors' behavioral biases using an integrated DANP method. *Decision Science Letters*, ۱۳(۱), ۱۱۹-۱۳۴. .۶۳
- Sharma, D. S., Boo, E. F., & Sharma, V. D. (۲۰۰۸). The impact of non-mandatory corporate governance on auditors' client acceptance, risk and planning judgments. *Accounting and Business Research*, ۳۸(۲), ۱۰۵-۱۲۰. .۶۴
- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (۱۹۹۶). Impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence. *Auditing*, ۱۵(۲), ۱۱۹. .۶۵
- Subedi, M. (۲۰۲۳). Independent Audit Matters: Mitigation of Auditors' Independence Issues and Biases. *EDPACS*, ۶۷(۲), ۱۵-۲۳. .۶۶
- Taylor, C. (۲۰۰۶). "The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: An Experimental Investigation", *Behavioral Research in Accounting*, ۱۸(۱), ۶۵-۸۳. .۶۷
- Trotman, K. T., & Yetton, P. W. (۱۹۸۵). The effect of the review process on auditor judgments. *Journal of Accounting Research*, ۲۳(۱), ۲۵۶-۲۶۷. .۶۸
- Tversky, A., & Kahneman, D. (۱۹۷۴). Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases: Biases in judgments reveal some heuristics of thinking under uncertainty. *Science*, ۱۸۵(۴۱۵۷), ۱۱۲۴-۱۱۳۱. .۶۹
- Vogel, J. (۲۰۱۰). BonJour on explanation and skepticism. *Studies in History and Philosophy of Science Part A*, ۴۱(۴), ۴۱۳-۴۲۱. .۷۰

۷۱. Waldman, E. (۲۰۰۹). Mindfulness, emotions, and ethics: the right stuff. Nevada Law Journal, ۱۰(۲), ۵۱۳.
۷۲. Waller, W. S., & Felix Jr, W. I. (۱۹۸۴). The auditor and learning from experience: Some conjectures. Accounting, Organizations and Society, ۹(۳-۴), ۳۸۳-۴۰۶.
۷۳. Westermann, K. D., Cohen, J., & Trompeter, G. (۲۰۱۴). Professional skepticism in practice: an examination of the influence of accountability on professional skepticism. Working paper, California Polytechnic State University, San Luis Obispo, Boston College, and University of Central Florida.
۷۴. Wright, S. (۱۹۹۸). The politicization of culture'. Anthropology today, ۱۴(۱), ۷-۱۵.

