



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
سال ششم / شماره ۲۲ / تابستان ۱۳۹۶

## حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس

### فروغ حیرانی

گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران  
Heyrani@iauyazd.ac.ir

### حمید رضا وکیلی فرد

دانشیار و عضو هیات علمی گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
H-vakilifard@srbiau.ac.ir

### فریدون رهنمای رودپشتی

استاد و عضو هیات علمی گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران  
F-rahnamayroudposhti@srbiau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۸/۰۳ تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۰/۲۴

### چکیده

هدف اصلی از این مقاله بررسی تاثیر حرفه‌ای‌گرایی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. به منظور جمع‌آوری داده‌ها و مبانی نظری تحقیق، به ترتیب از روش میدانی و کتابخانه‌ای استفاده می‌شود و ابزار مورد استفاده در تحقیق حاضر پرسشنامه‌های استاندارد و فیش برداری است. جامعه آماری این تحقیق حسابرسان و حسابداران حرفه‌ای شاغل در این حرفه ۵۵۰ نفر بوده که این اطلاعات از سایت سازمان حسابرسی استخراج شده است که از بین آنها با استفاده از فرمول کوکران نمونه مورد نظر تعیین و با روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شده است. در این پژوهش تایید روابط بین متغیرها و عوامل از طریق تحلیل عاملی تاییدی و تکنیک مدل‌سازی PLS با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS2 انجام شده است. به منظور بررسی نقش میانجی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان از آزمون سبل استفاده شده است. نتایج نشان داد که حرفه‌ای‌گرایی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تاثیر گذار است. همچنین نتایج نشان داد قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیر گذار است اما حرفه‌ای‌گرایی تاثیری بر حل تعارض بین حسابرس و مدیریت ندارد و قضاوت حرفه‌ای نقش میانجی در تاثیر گذاری حرفه‌ای‌گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا نمی‌کند.

واژه‌های کلیدی: حرفه‌ای‌گرایی، تعارض بین حسابرس و مدیریت، قضاوت حرفه‌ای.

## ۱- مقدمه

قضاوت حرفه ای در حسابداری، بکارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده ای است که بوسیله استانداردهای حسابداری و حسابداری و آیین رفتار حرفه ای تعیین شده، تا زمانی که می توان بین اقدام های جایگزین، یکی را انتخاب کرد، تصمیم مناسبی گرفته شود. رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه ای وجود ندارد، اما اعمال قضاوت حرفه ای درست در انجام وظیفه یک حسابرس، عامل برجسته ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان اساسی است. استانداردهای حرفه ای معمولاً در یک محدوده خاص، شرایط عمومی را در نظر می گیرند. احتمال اینکه یک کتاب مقررات بتواند کاملاً جامع باشد و همه پیچیدگی های حسابداری و حسابداری امروز را پوشش دهد، وجود ندارد (خوش طینت و بستانیان، ۱۳۸۶). از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی های حسابداری و حسابداری که نیاز به توجه دارد، در نظر گرفتن ویژگی های شخصیتی قضاوت کنندگان است که در هیچ کتاب استاندارد به آن اشاره نشده است. چرا که قضاوت امری است که در تمام فرایندهای عملیات حسابداری وجود دارد و ضرورت توجه به ویژگی هایی همچون حرفه ای گرای منجر به افزایش انتظار در کیفیت قضاوت حسابرسان می شود. قضاوت حرفه ای در کارهای حسابداری و فرایند آن موضوعی پیچیده است و از عوامل متعددی تأثیر می پذیرد. این موضوع موجب چالش های عدیده در حرفه حسابداری شده است. بررسی مطالعات انجام شده و وضعیت موجود در ایران و سایر کشورها، حکایت از آن دارد که حسابداری همچون سایر حرفه ها درگیر چالش های عدیده ای است. بدلیل تغییرات محیطی و تأثیر آن بر حرفه حسابداری، چالشهای فراوانی مطرح است (حساس یگانه، ۱۳۸۵). همچنین حرفه ای گرای در حوزه حسابداری معضلی است که ممکن است بر قضاوت حسابرسان تأثیر گذار باشد. سازمانها از نظر میزان فرصتی که به افراد حرفه ای می دهند تا طبق قضاوت حرفه ای خود عمل کنند، ممکن است متفاوت باشند. عمدتاً فرض می شود که محیط کار حرفه ای بیشتر از سیستم ارزشی حرفه ای اثر می پذیرد. بنابراین در سازمان های حرفه ای، هنگامی که اهداف حرفه ای شباهت بیشتری با اهداف سازمانی داشته باشد، سازگاری بیشتر بین تعهد حرفه ای و سازمانی باید وجود داشته باشد. در مقایسه با افراد حرفه ای شاغل در محیط های کاری غیرحرفه ای که ناسازگار بیشتری را تجربه می کنند. از اینرو سوالات متعددی ممکن است مطرح شود این است که آیا حسابرسان حرفه ای در محیط های حرفه ای مشغول بکارند یا خیر و بالعکس یعنی محیط - های حرفه ای آیا از حسابرسان واقعاً حرفه ای در خدمت رسانی به جامعه

بهره می گیرند. حرفه ای گرای یعنی بطوری خردمندانه و پیوسته استفاده از مهارت های فنی، ارتباطی، دانش، استدلال، احساسات و ارزش ها در محیط و در تعامل با دیگران است. حسابرسان در انجام وظیفه اجتماعی خود با مشکلاتی از جمله تعارض بین صاحبکار و استفاده کنندگان مواجه هستند که ناشی از فاصله انتظارات حسابرس و صاحبکار می باشد. تعارض بطور طبیعی در تمام زمینه های شغلی، تحصیلی، خانوادگی، ازدواج و در سطح فردی و جمعی روی می دهد. با توجه به مباحث مطرح شده در فوق تحقیق حاضر بدنبال پاسخگویی به سوال است که حرفه ای گرای بالا و پایین حسابرس چه تأثیری بر قضاوت حرفه ای حسابرسان دارد و آیا حرفه ای گرای بر حل تعارض بین مدیریت و حسابرس می گذارد؟ و آیا قضاوت حرفه ای حسابرسان می تواند نقش میانجی در تأثیر حرفه ای گرای بر حل تعارض بین حسابرسان و مدیریت دارد؟

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

## ۲-۱- حرفه و حرفه ای گرای

تعریف جامع و کاملی از حرفه و حرفه ای گرای که مورد پذیرش همگان باشد، وجود ندارد. حرفه ای گرای به رفتار، اهداف و صفات و ویژگیهای یک شخص حرفه ای مربوط می شود. از جمله ویژگیهای اساسی حرفه حسابداری عبارتند از: صلاحیت، بی طرفی و امانتداری. اعمال و رفتار اعضای حرفه حسابداری بر مبنای مقررات و آیین رفتار حرفه ای که توسط انجمن های حرفه ای حسابداری تدوین شده است، می باشد (رویایی و محمدی، ۱۳۹۰).

در ادبیات معاصر مفهوم حرفه به دو معنای وسیع و محدود بکار می رود. فریدسون (۱۹۹۴) حرفه های شغلی را از حرفه های پایگاهی تمایز می بخشد. حرفه های شغلی همان مفهوم وسیع تر حرفه است که در آن افراد حرفه ای بر مبنای سال های آموزش رسمی مورد نیاز برای اشتغال در شغل های خاص تعریف می شوند. مفهوم سنتی حرفه گرای عبارت است از ایدئولوژی و مجموعه خاصی از نهادها که حرفه به وسیله آنها سازمان می یابد. ایدئولوژی حرفه گرای، بر مبنای توصیف فریدسون (۱۹۹۴) بخش زیادی از اخلاقیات سنتی «حرفه ای به عنوان خدمتگذار دگرخواه مشتریان/ارباب رجوع» را با خود حمل می کند (قانعی راد، ۱۳۹۲).

## ۲-۱-۱- حرفه ای گرای در حسابداری

حسابداران همانند شاغلان سایر حرفه، مسئولیت های اخلاقی خاصی دارند و باید علاوه بر تبحرکاری، اصول اخلاقی لازم در شغل خود را نیز رعایت نمایند. اخلاق مشاغل

حرفه ای همواره با محدودیت های ذاتی مانند قضاوت حسابرس در فرایند انجام کار همراه بوده و فعالیت هایی که حسابرسان برای رسیدن به اظهار نظر انجام می دهند متأثر از قضاوت ها و تصمیم گیری- های حرفه ای است. قضاوت حرفه ای در حسابرسی به مفهوم بکارگیری دانش و تجربه مربوط در محیط استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای است تا تصمیم های لازم برای گزینش راه کارهای مختلف اتخاذ می شود (رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲).

## ۲-۲-۱- چارچوب قضاوت حرفه ای

چارچوب قضاوت حرفه ای فرایند سازمان یافته ای است که حسابداران و حسابرسان با سطح مناسبی از دانش، تجربه و واقع بینی می توانند در موضوعات حسابداری براساس واقعیت ها و شرایط مربوط در چارچوب استانداردهای حسابداری بکار گرفته شده، اظهار نظر کنند (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۴). تجربه ثابت کرده است که مهارت (تخصص) در صنعت خاص، کیفیت گزارشگری حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد. شرایط محیطی نیز ممکن است اظهار نظر حرفه ای را تحت تأثیر قرار دهد. اظهار نظر حسابرس ممکن است تحت تأثیر شرایط مختلفی قرار گیرد (رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲).

تردید حرفه ای که بر اساس استانداردهای حسابرسی حرفه ای الزامی است، نگرشی است که متضمن یک ذهن پرسش گر (هشیاری نسبت به شرایطی که می تواند نشانه ی تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است. تردید حرفه ای مترادف قضاوت حرفه ای نیست بلکه زیرمجموعه ای از قضاوت حرفه ای است. در موسسه های ارائه دهند خدمات حرفه ای، مشورت با دیگران شامل اعضای تیم شاغل، کارشناسان سایر اشخاص حرفه ای بخش مهمی از ارتقای مستمر و افزایش مداوم کیفیت قضاوت و به کارگیری مناسب تردید حرفه ای است. قضاوت حرفه ای از چند عامل کلیدی که شامل محیط کاری، ویژگی های حسابرس و شواهد حسابرسی تأثیر پذیر است (کیان، ۱۳۸۳). محیط کاری حسابرسی علاوه بر صفت های ویژه کارهای حسابرسی (مانند جدید بودن، غیر مستمر بودن یا پیچیدگی)، شامل عنصر پاسخگویی، وجود و شفافیت استانداردهای حرفه ای، نیازهای صاحبکاران و استفاده کنندگان صورتهای مالی و نقش کمیته های حسابرسی نیز می باشد ویژگی های حسابرس به عنوان تصمیم گیرنده شامل موضوعاتی از قبیل: استقلال، بیطرفی و درستکاری؛ تردید حرفه ای؛ معلومات، تجربه و دانش تخصصی؛ حفظ و صلاحیت حرفه ای؛ اولویت بندی خطر و جانبداری های بی مورد است که انتظار

و حرفه ها از دیرباز مورد توجه بوده است و آثار بسیاری در بیان بایدها و نبایدهای اخلاقی مربوط به پزشکان، بازرگانان، طالبان علم، ارباب صنعت و مناصب کشوری و لشکری به خصوص از سده های چهارم هجری به بعد نوشته شده است. سوگند نامه بقراط برای پزشکان و یا سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی و غیره، همگی مؤید حساسیت های موجود بر رعایت موازین اخلاق حرفه ای است.

بررسی ابعاد اخلاقی دستکاری اطلاعات مالی در سطح خرد و کلان نشان می دهد که دستکاری اطلاعات مالی در هر دو سطح، غیر اخلاقی بوده و از منظر استفاده کنندگان از اطلاعات که دارای قدرت اجرایی در شرکت نیستند و توان کافی برای اعمال فشار روی مراجع قانونگذار حسابداری را ندارند، امری غیرمنصفانه است. منظور از دستکاری اطلاعات مالی در سطح کلان، رایزنی با مراجع قانون گذار برای ترغیب آنها به تدوین قانونی است که بیشترین منفعت را برای تهیه کنندگان اطلاعات دارد. منظور از دستکاری اطلاعات در سطح خرد، مدیریت اقلام حسابداری توسط مدیریت به هدف ایجاد دیدگاهی جانبدارانه از شرکت در ذهن ذینفعان است.

## ۲-۲-۲- قضاوت حرفه ای

قضاوت فرایند رسیدن به یک تصمیم یا دستیابی به یک نتیجه گیری از میان چند راه حل جایگزین ممکن، در شرایط عدم اطمینان و ریسک تعریف شده است. واژه حرفه ای کمی بعد از واژه قضاوت در قرن سیزدهم میلادی مطرح شد و برگرفته از واژه شغل و حرفه است و به شغل یا پیشه ای که نیاز به کسب دانش تخصصی و آمادگی علمی اغلب طولانی و فشرده یا به یک شغل، حرفه یا اشتغال اصلی اطلاق می شود (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۴). سرچشمه ارزش حسابرسی صورتهای مالی، قضاوت حرفه ای حسابرس و قضاوت های جمعی بشرح استانداردهای حسابرسی است. انجمن حسابداران رسمی کانادا قضاوت حرفه ای را اینگونه تعریف می کند « قضاوت حرفه ای درحسابرسی به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای برای تصمیم گیری در باره انتخاب یک گزینه از میان گزینه های مختلف است» (کده و سالاری، ۱۳۹۰).

همچنین عدم صلاحیت حسابرس در انجام قضاوت های حرفه ای می تواند منجر به تصمیمات نادرستی شود که اغلب دارای تأثیرات منفی روی کیفیت حسابرسی، صاحبکار و اشخاص ذی نفع مرتبط با صورت های مالی است. اظهار نظر

که ویژگی بیطرفانه بودن و یکپارچگی وجود دارد و پیشرفت ها می تواند بر حرفه اثرگذار باشند (آدیمی و فاگیمی، ۲۰۱۱). از طرف دیگر، این تمایل طبیعی مدیریت است که در شرکت های حسابداری عمومی فرض کنند که رسیدگی مستقلی بر روی تلاش های چندگانه به دستکاری ترازنامه و صورت سود و زیان شرکتها تامین نمایند (کاپلان، ۲۰۰۴).

با توجه به مبانی نظری بیان در بخش قضاوت حرفه ای و حرفه ای گرایی و همچنین تعارض انتظار می رود که قضاوت حرفه ای و حرفه ای گرایی نیز بر تعارض تأثیر داشته باشند از اینرو می توان دو فرضیه زیر را مطرح نمود.

- H2: قضاوت حرفه ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تأثیر می گذارد.
- H3: حرفه ای گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تأثیر می گذارد.

به منظور بررسی نقش میانجی قضاوت حرفه ای در بررسی تأثیر ویژگی حرفه ای گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت، فرضیه زیر مطرح و مورد آزمون قرار گرفته است:

- H4: حرفه ای گرایی از طریق قضاوت حرفه ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تأثیر می گذارد.

#### ۲-۴- فروری بر پیشینه پژوهش

فریر و استراک (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان «فرایندهای دوگانه به چندگانگی خود: پیامدهای رفتار اقتصادی» به بررسی کوتاه از تئوریهای دوگانه فرایند و سیستم از روانشناسی اجتماعی و شناخت و اظهار نظر در خصوص رابطه آنها با تحقیقات مرتبط با رفتار اقتصادی می پردازند. آنها تئوریهای دوگانه را بعنوان یک چارچوب تئوریک که به ساختار و تعبیر نتایج تجربی کمک می کند و می تواند اهمیت درک رفتار انسانی را در حوزه اقتصادی بیان کند معرفی می کنند. عقاید و مفاهیم فرایند دوگانه معمولاً با نفوذ کردن در علم اقتصاد، کمک به تغییر رفتار و ترکیب عقلانیت محدود به تئوری اقتصادی شروع می شود.

پارل و همکاران (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان «استعاره و قضاوت حرفه ای حسابرس: آیا می توان فعالیت های اصلی را در ایجاد ذهنیت تردید حرفه ای غیرفعال دانست؟» آزمون را از طریق ۹۹ حسابرس ارشد که از شاخصهای ۴ شرکت بزرگ حسابرسی بودند، انجام دادند، آنها نشان دادند که مطالعات

می رود تصمیمات حسابرسی را تحت الشعاع قرار دهند. شواهد حسابرسی را می توان به عنوان بخشی از محیط کاری حسابرسی قلمداد کرد، اما چون شالوده حسابرسی، گردآوری و ارزیابی شواهد است، شواهد حسابرسی باید به طور جداگانه مطالعه شود.

#### فرایند تصمیم گیری

فرایند تصمیم گیری پنج مرحله دارد: شناسایی موضوعات؛ گردآوری اطلاعات؛ شناسایی راه حلهای ممکن؛ ارزیابی راه حل های ممکن؛ و نتیجه گیری. مراحل مذکور به هم مرتبط و به یکدیگر وابسته اند، اما امکان دارد در همه موقعیت ها نتوان آنها را مورد بررسی قرار داد.

همان گونه که در مبانی نظری مرتبط با قضاوت حرفه ای تبیین گردید به لحاظ نظری انتظار می رود حرفه ای گرایی بر قضاوت حرفه ای افراد تأثیر گذار باشد. بنابراین می توان فرضیه اول پژوهش را به شرح زیر مطرح نمود:

H1: حرفه ای گرایی بر قضاوت حرفه ای تأثیر می گذارد.

#### ۲-۳- تعارض

تعارض یعنی مبارزه با تمایلات، علائق، موقعیتی که در آن فرد در معرض نیروهای متضاد و با قدرتهای تقریباً برابر قرار می گیرد (افروز، ۱۳۹۲).

#### ۲-۳-۱- تعارض حسابرس و مدیریت

مدیریت شرکت های بزرگ برای دستکاری صورت های مالی تمایلات زیادی دارند. مدیران می خواهند سهم مثبت خود را در ایجاد عملیات شرکت های بزرگ سرمایه گذاری نشان دهند. در زمان اخیر مدیریت شرکت ها به دلایل منافع شخصی به انجام این کار اقدام می نمودند. گسترش فرمول پاداش مدیران به اندازه گیری عملکرد مالی شرکت های بزرگ گره خورده است. در بسیاری از موارد با اعطای پاداش در انتخاب سهام شرکت، شدت پیدا می کند و مدیران را کاملاً در صورتهای مالی شرکت علاقه مند می کند. آنها بیش از حد علاقه مندند، آنها به سادگی اجازه می دهند بخشهای مالی زمانی که آنها می خواهند، سقوط کنند. بجای ایستادن منفعلانه، مدیران مدرن بصورت مثبت تحت عنوان «مدیریت» عمل می کنند که نتایج نشاندهنده صورتهای مالی شرکت آنها است. در واقع عبارت زیادی تحت عنوان «سود مدیریت» نشان می دهد که مدیران بطور فعال به سمت تعیین گزارشهای مالی شرکتها مشغول هستند (کاپلان، ۲۰۰۴).

این امر به خوبی شناخته شده است که حرفه حسابداری، یک عامل مهم در جامعه است. فعالان حسابداری نشان داده اند

مجازی شک و تردید حرفه ای را تقویت و برشک و تردید در قضاوت تأثیر می گذارد.

گورمن (۲۰۱۴) در تحقیقی بیان می کند که حرفه ای گرایی و کار تخصصی عامل بالقوه برای رفتارهای اشتباه است. برطبق مدل‌های سنتی، حرفه ای گرایی خود تنظیمی در طول عصر طلایی در اواسط قرن بیستم توسط انجمن اعطای آزادی جوامع حرفه ای از قوانین و مقررات خارجی در مقابل تعهد خود برای تنظیم رفتار اعضای خود توسعه یافته است. حرفه ای گرایی، هنجارهای مشخص اخلاقی و شاغلین اجتماعات جدید را ترویج می دهد و کنترل‌های اجتماعی را برای جلوگیری از انحرافات بکار می گیرد.

پیترسن (۲۰۱۴) تحقیقی را با هدف شناسایی سبک ترجیحات مدیریت تعارض فردی و سطح شایستگی احساسات خود مدیریتی (بیان و تنظیم احساسات) حسابداران رسمی در افریقای جنوبی انجام داد. طراحی مقطعی آن شامل یک پرسشنامه زندگی نامه و ابزار سنجش سبک تعارض توماس - کیلمان و مقیاس EQ-Map (هوش هیجانی) که از طریق پاسخ دهندگان در دسترس داده ها جمع آوری شدند. نتایج نشان می دهند که پاسخ دهندگان قادرند سبکهای مدیریت تعارض خود را با درخواست های تقاضا شده در ارتباط با مشتریان خاص حسابداری تطبیق دهند. همچنین حسابداران می توانند در هنگام استفاده از سبکهای تعارضی سودمند تر، احساسات خود را بیان نمایند.

آیو (۲۰۱۴) در تحقیقی تحت عنوان « تأثیر وابستگی، چهره و جبران تعهد بر قضاوت اخلاقی در بین حرفه ای های چین » به بررسی اندازه گیری احتمال به خطر افتادن تمامیت حرفه ای ها برای حفظ وابستگی، کسب چهره و جبران تعهد می پردازد. در نتیجه، حفظ وابستگی منجر به انجام مصالحه در حرفه شود و بر قضاوت حسابرسان تأثیرگذار باشد. منکاف و همکاران (۲۰۱۳) در تحقیقی به بررسی بر روی اعتماد بیش از حد در حوزه بازارهای مالی می پردازند. حوزه موضوع آنها شامل سرمایه گذاران نهادی، مشاوران سرمایه گذاری و سرمایه گذاران فردی هستند. همه آنها در حال استفاده از یک پلت فرم آنلاین ثبت نام شده بر اساس تمایلات بازار در سطح بزرگی از داده ها هستند. با توجه به ثبت نام انجام شده چند ویژگی اجتماعی و اقتصادی شرکت کنندگان در تحلیل آنها کنترل می شود. بنظر می رسد که تفاوت‌های پایداری در اعتماد بیش از حد بین سه گره سرمایه گذار وجود دارد. علاوه بر آن، تجربه و سن سرمایه در میزان اعتماد بیش از حد در جهت مخالف بطور شگفت انگیزی تأثیر قابل توجه دارد.

باکوف و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی میزان دقت استانداردهای حسابداری بر قضاوت حسابرسان را پرداختند، دریافته اند که به احتمال خیلی زیاد وقتی استانداردهای حسابداری از دقت و جامعیت کمتری برخوردار باشد، گزارش حسابرسان تهاجمی تر خواهد بود. اما اگر حسابرسان از یک چارچوب قضاوتی استفاده نمایند، پذیرش حسابرسان از چنین گزارش‌های تهاجمی کمتر خواهد شد.

پرادیتینینگرام و جانپواتری (۲۰۱۱) به بررسی فاکتورهایی همچون جنسیت، تجربه حسابرس، پیچیدگی وظیفه و فشار اطاعت بر قضاوت حسابرسان در حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق بیانگر وجود رابطه مثبت بین جنسیت، تجربه و تخصص حسابرس و قضاوت حسابرس می باشد. فشار اطاعت دارای رابطه منفی با قضاوت حسابرسان بوده و پیچیدگی وظیفه بر قضاوت حسابرسان تأثیر ندارد.

سالیوان (۲۰۰۴) در تحقیقی به بررسی تجربی تأثیر آموزش اخلاقی و توانایی میل دانش آموزان در استفاده از قضاوت حرفه ای در حل تعارضات اخلاقی حسابداری می پردازد. در این تحقیق از ابزار پرسشنامه استفاده شده که جامعه آماری دانشجویان حسابداری بوده که پرسشنامه در ارتباط با شاخصهای مربوط تجانسهای اخلاقی بین دانشجویان سال سوم دانشگاه و ارشد توزیع گردید. در آزمون ویلکاکسون انجام شده مشخص گردید که تفاوت معناداری بین دانشجویان حسابداری در قبل و بعد از آموزش کدهای رفتار حرفه ای در قضاوت حرفه ای آنها وجود دارد.

پاتل و همکاران (۲۰۰۲) در تحقیق خود به بررسی تأثیر فرهنگ بر قضاوت حرفه ای حسابرسان استرالیا، هند، مالزی و چین در حل تعارض حسابرس- مشتری می پردازند. این مطالعه با توجه به ویژگیهای فرهنگی و تفاوت‌های حاکم بر آن به تنظیم این فرضیه می پردازد که حسابرسان استرالیایی نسبت به حسابرسان هند، چین و مالزی کمتر به حل تعارضات بین مشتری و حسابرس از طریق نزدیک شدن به مشتری می پردازند و کمتر می پذیرند که از این طریق تعارضات را حل نمایند. نتایج از فرضیه وجود تفاوت بین حسابرسان استرالیایی با حسابرسانی مالزیایی، هندی و چینی در قضاوت حرفه ای حمایت می کنند. بعلاوه، نتایج بیانگر آن هستند که معیارهای چندگانه از قدرت توضیحی بالاتری نسبت به معیارهای تک بعدی برخوردار هستند.

گودوین (۲۰۰۰) در تحقیق با عنوان « حل و فصل تعارض حسابرس - کارفرما در مورد صورتهای مالی » به بررسی سبکهای مدیریت تعارض مورد استفاده توسط حسابرسان در

هنگام حل و فصل اختلافات با مشتریان در خصوص صورتهای مالی می پردازد.

جنگیزو همکاران ( ۱۹۹۸ ) تحقیقی را با عنوان « تأثیر عملکرد مشتری بر قضاوت حسابرسان : بررسی تأثیرات جسمانی و اعتماد مشتریان» انجام دادند. هدف این مقاله بررسی قضاوتهای حسابرسان و تصمیم گیری در وقوع و تکراریک حالت واضح از اولویت مشتری است. نتیجه تحقیق حاضر این است که قضاوتهای حسابرسان و تصمیمات آنها به اعتمادسازی نسبی مشتریان حساسیت دارد. یافته ها ، پیشنهاد می کنند که حسابرسان نسبت به اعتبار بخش مشتریان واکنش نشان دهند زمانی که نمایندگی مشتریان مورد ارزیابی قرار می گیرد.

بوده و متغیر حرفه ای گرای بی عنوان متغیر مستقل و تعارض بین حسابر س و مدیریت بعنوان متغیر وابسته در نظر گرفته می شود.

جدول ۱- متغیرهای تحقیق

متغیر میانجی	متغیر وابسته	متغیر مستقل	متغیرهای تحقیق
-	-	*	حرفه ای گرای
*	-	*	قضاوت حرفه ای
-	*	-	تعارض حسابر س و مدیریت

#### ۴- یافته های پژوهش

یافته های تحقیق در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی بشرح زیر ارائه می گردد.

##### ۴-۱- آمار توصیفی

در جدول زیر شاخصهای مرکزی از جمله میانگین و میانه و شاخص های پراکندگی از جمله انحراف معیار، کشیدگی و چولگی برای متغیرهای مختلف محاسبه شده است بزرگ بودن میانگین از میانه وجود نقاط بزرگ را در داده ها نشان می دهد زیرا میانگین تحت تاثیر این مقادیر قرار می گیرد در این موارد توزیع داده ها چوله به راست است و در حالت بر عکس و در برخی موارد چوله به چپ است توزیع هیچ متغیری چوله به چپ نیست.

در صورتی که مقادیر میانگین و میانه متغیرها نزدیک به هم است توزیع متغیرها متقارن است این ویژگی اهمیت زیادی دارد زیرا تقارن یکی از ویژگی های توزیع نرمال است که در بخش بعد به آن پرداخته خواهد شد. (میزان کشیدگی و چولگی توزیع نرمال صفر است) مقدار چولگی و کشیدگی برای متغیرهای تحقیق نزدیک به صفر است که این شاخص ها نشانگر است که این متغیرها توزیع تقارن نسبی دارند و از این نظر توزیع این متغیر شبیه توزیع نرمال است توزیع سایر متغیر نیز نسبتا متقارن است.

#### ۳- روش شناسی پژوهش

باتوجه به نتایج حاصل از تحقیق و بکارگیری آنها در نحوه قضاوت حسابرسان ، تحقیق حاضر از نظرهدف، کاربردی و به لحاظ گرد آوری داده ها پیمایشی و به لحاظ بررسی رابطه متغیرها همبستگی است. در تحقیق حاضر به منظور جمع آوری داده ها و مبانی نظری تحقیق ، به ترتیب از روش میدانی و کتابخانه ای استفاده می شود و ابزار مورد استفاده در تحقیق حاضر پرسشنامه های استاندارد و فیش برداری است. جامعه آماری تحقیق حسابرسان و حسابداران حرفه ای بوده که از بین آنها با استفاده از فرمول کوکران نمونه مورد نظر تعیین و با روش نمونه گیری تصادفی نمونه مورد نظر انتخاب می گردد. در این پژوهش تایید روابط بین متغیر ها و عوامل از طریق تحلیل عاملی تاییدی و تکنیک مدل سازی PLS با استفاده از نرم افزار PLS2 Smart که یک فن مدل سازی مسیر واریانس محور است و امکان بررسی نظریه و سنجه ها را به طور همزمان فراهم می سازد، از این روش در مواردی که مدل پیچیده یا حجم نمونه کوچک بوده و یا توزیع متغیرها نرمال نباشد، استفاده می شود. همچنین با استفاده از آزمون سبل فرض نقش میانجی متغیر قضاوت حرفه ای مورد بررسی قرار می گیرد. قضاوت حرفه ای در قالب دو متغیر مستقل ومیانجی

جدول ۱- آمار توصیفی برای متغیرهای تحقیق

متغیرها	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
حرفه گرای	215	3/69	3/70	0/36	-0/49	1/21	2/21	4/57
تعارض حسابر س ومدیریت	207	4/24	4/25	0/65	-0/08	0/07	2/38	6/00
قضاوت حرفه ای	206	-1/12	-1/45	1/56	0/76	-0/45	-3/00	3/00

#### ۲-۴- تحلیل عاملی تاییدی

در روش شناسی مدل معادلات ساختاری، ابتدا به ساکن لازم است تا روایی سازه مورد مطالعه قرار گرفته تا مشخص شود گویه‌های انتخاب شده برای اندازه گیری متغیرهای مورد نظر خود از دقت لازم برخوردار هستند. برای این منظور از تحلیل عاملی تاییدی (CFA)، استفاده می شود. به این شکل که بار عاملی هر گویه با متغیر خود دارای مقدار  $t$  بالاتر از  $1/96$  باشد. در این صورت این گویه از دقت لازم برای اندازه گیری آن سازه یا متغیر مکنون برخوردار است در جداول زیر

مقادیر بار عاملی برای آیتم های هر متغیر مکنون آورده شده است.

همگی گویه ها دارای آماره  $t$  بزرگتر از مقدار  $1/96$  بودند پس هیچ کدام از گویه‌ها از مدل حذف نمی‌شوند پس کار را با همه گویه ها (سوالات) ادامه داده و به بررسی مدل می‌پردازیم. از طرفی بر اساس بارهای عاملی، شاخصی که بیشترین بار عاملی را داشته باشد، در اندازه گیری متغیر مربوطه سهم بیشتری دارد و شاخصی که ضرایب کوچک تری داشته باشد سهم کمتری رو در اندازه گیری سازه مربوطه ایفا می‌کند

جدول ۲- تحلیل عاملی تاییدی (مقادیر بار عاملی و مقدار  $t$ ) برای متغیر حرفه ای گرای

متغیر	گویه	بار عاملی	خطای استاندارد	آماره $t$
حرفه‌ای گرای (P)	تعهد موکل / مشتری (CC)	0.692503	0.099830	6.936839
	تعهد سازمانی (OC)	0.667513	0.138348	4.824870
	تعهد حرفه ای (PC)	0.837911	0.066249	12.647937
	سختگیری و تقویت الزامات استقلال (RE)	0.879258	0.051181	17.179375
	ارزش عنوان حسابرس رسمی (VCA)	0.753942	0.129450	5.824189

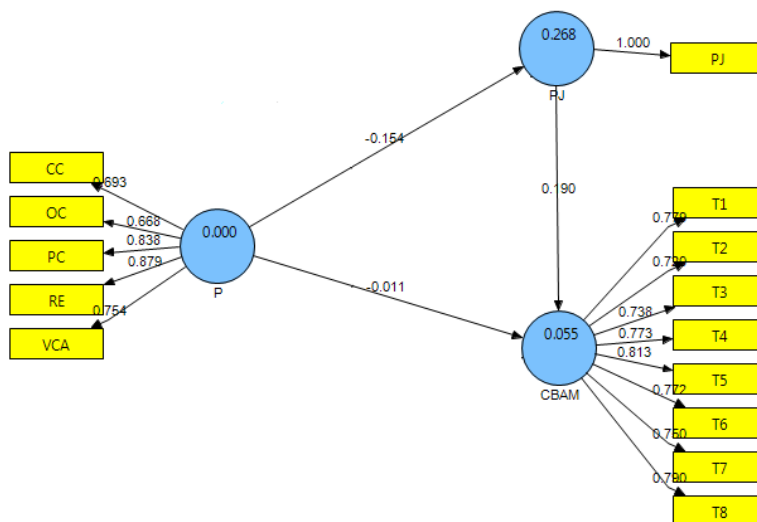
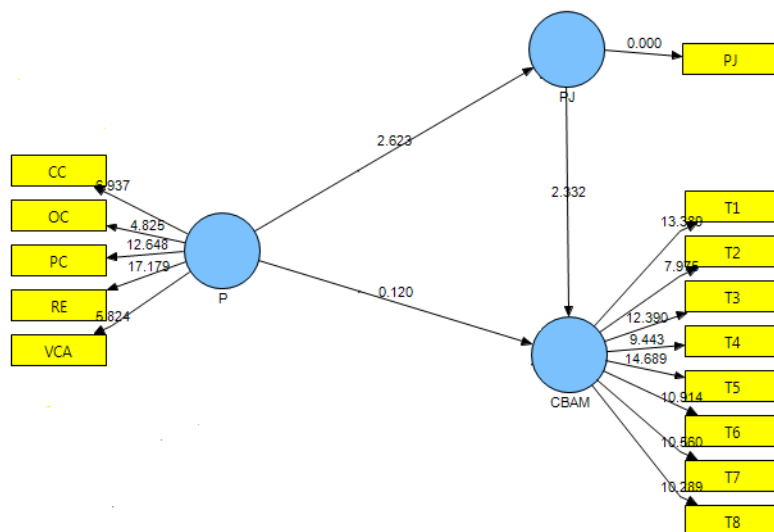
جدول ۳- تحلیل عاملی تاییدی (مقادیر بار عاملی و مقدار  $t$ ) برای متغیر تعارض بین حسابرس و مدیریت

متغیر	گویه	بار عاملی	خطای استاندارد	آماره $t$
تعارض بین حسابرس و مدیریت (CBAM)	T1	0.778872	0.058174	13.388639
	T2	0.720022	0.090285	7.975022
	T3	0.738129	0.059576	12.389633
	T4	0.773273	0.081884	9.443497
	T5	0.812514	0.055314	14.689011
	T6	0.772354	0.070770	10.913549
	T7	0.750186	0.071041	10.559882
	T8	0.790221	0.076801	10.289201

#### ۳-۴- خروجی های مدل

با استفاده از مدل درونی می توان به بررسی فرضیه ها پرداخت. با مقایسه مقدار  $t$  محاسبه شده برای ضریب هر مسیر می توان به تایید یا رد فرضیه ی پژوهش پرداخت. بدین سان اگر مقدار قدرمطلق آماره  $t$  بزرگ تر از  $1/96$  گردد، در سطح اطمینان  $95\%$  و در صورتی که مقدار آماره  $t$  بیشتر از  $2/58$  گردد، ضریب مسیر در سطح اطمینان  $99\%$  معنادار است. نتایج آزمون مدل مفهومی تحقیق در حالت معناداری ضرایب در

شکل های زیر نشان داده شده است. برای بررسی معنادار بودن ضرایب مسیر لازم است تا مقدار  $t$  هر مسیر بالاتر از  $1/96$  شود. در این تحلیل مقدار آماره  $t$  برای چهار مسیر، بالاتر از  $1/96$  بوده و در نتیجه معنادار می باشد و برای مسیر حرفه ای گرای به تعارض بین حسابرس و مدیریت معنادار نمی باشد. ضریب تعیین برای متغیر قضاوت حرفه ای مقدار  $0/27$  برآورد شده و نشان می دهد که متغیر حرفه ای گرای توانسته است  $27\%$  از تغییرات قضاوت حرفه ای را توضیح دهند.



نمودار ۴-۲ و نمودار ۴-۱ مقدار ضرایب مسیر و بارهای عاملی

#### ۴-۴- مدل درونی (مدل ساختاری)

در قالب مدل درونی فرضیات مورد بررسی قرار گرفتند و مسیر مدل ساختاری ارزیابی شد. هر مسیر متناظر با یکی از فرضیات مدل است. آزمون هر فرضیه از طریق بررسی علامت، اندازه و معناداری آماری ضریب مسیر (بتا) بین هر متغیر مکنون با متغیر وابسته است. هر اندازه این ضریب مسیر بالاتر باشد تاثیر پیش بینی کننده متغیر مکنون نسبت به متغیر وابسته بیشتر خواهد بود. با در نظر گرفتن نتایج بررسی روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته با استفاده از ضریب مربوط می توان به بررسی معنی داری اثرات بین متغیرهای پژوهش پرداخت. به منظور بررسی معنی داری ضریب مسیر یا همان بتا باید معناداری مقدار t-value برای هر ضریب مسیر

مورد توجه قرار گیرد، از همین رو از روش بوت استرپینگ استفاده شد که برای این منظور باز نمونه گیری، در دو حالت ۵۰۰ و ۸۰۰ نمونه شبیه سازی شد که نتایج نشان می دهد در هر دو حالت، در معنی دار بودن یا بی معنی بودن پارامتر تغییری ایجاد نشده و نتایج از اعتبار محکمی برخوردار هستند. با توجه به مقدار آماره t در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می دهد حرفه ای گرایی به تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیر معنادار نداشته است



جدول ۴- اثر خطی مستقیم نقش متغیرهای پژوهش در مدل

آماره t باز نمونه گیری			خطای استاندارد	میانگین	بتا	مسیر
۸۰۰	۵۰۰	۲۰۰				
2.377278	2.429300	2.622981	0.058820	-0.167812	-0.154284	PJ ← P
2.066469	2.194849	2.332044	0.081583	0.197242	0.190255	CBAM ← PJ
0.117083	0.118941	0.119650	0.094288	-0.013385	-0.011282	CBAM ← P

#### ۴-۵- آزمون فرضیه‌های پژوهش

پس از بررسی مدل اصلی، فرضیه‌های مدل پژوهشی مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند اگر مقدار قدرمطلق آماره t کوچکتر از مقدار ۱/۹۶ باشد فرض صفر نتیجه گرفته می‌شود و در صورتی که مقدار قدر مطلق آماره t بزرگتر از مقدار ۱/۹۶ باشد فرض صفر رد می‌شود و در این بخش فرضیات مربوط آزمون می‌شود. فرضیه (۱): حرفه ای گرای بر قضاوت حرفه ای تاثیر می‌گذارد.

چون مقدار قدرمطلق آماره t برابر ۲/۶۲۳ و بزرگتر از مقدار ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد می‌شود یعنی در سطح اطمینان ۹۵٪ حرفه ای گرای بر روی قضاوت حرفه ای تاثیر معنی‌داری دارد و مقدار تاثیر برابر ۰/۱۵۴ و منفی (معکوس) است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت با افزایش میزان حرفه ای گرای، سطح قضاوت حرفه ای کاهش می‌یابد.

فرضیه (۲): قضاوت حرفه ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیر می‌گذارد.

چون مقدار قدرمطلق آماره t برابر ۲/۳۳ و بزرگتر از مقدار ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد می‌شود یعنی در سطح اطمینان ۹۵٪ قضاوت حرفه ای بر روی تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیر معنی‌داری دارد و مقدار تاثیر برابر ۰/۱۹ و مثبت (مستقیم) است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت با افزایش سطح

قضاوت حرفه ای، میزان تعارض بین حسابرس و مدیریت نیز افزایش می‌یابد.

فرضیه (۳): حرفه ای گرای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیر می‌گذارد.

چون مقدار قدرمطلق آماره t برابر ۰/۱۲۰ و کوچکتر از مقدار ۱/۹۶ است پس فرض صفر رد نمی‌شود یعنی در سطح اطمینان ۹۵٪ حرفه ای گرای بر روی تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیر معنی‌داری ندارد.

فرضیه (۴): حرفه ای گرای از طریق قضاوت حرفه ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیر می‌گذارد.

با توجه به جدول فوق برای مسیر ۱ مقدار قدرمطلق آماره t برابر ۲/۶۲ و بزرگتر از مقدار ۱/۹۶ است، بنابراین حرفه ای گرای بر قضاوت حرفه ای تاثیر معنی‌داری دارد؛ از طرفی برای مسیر ۲ مقدار قدرمطلق آماره t برابر ۲/۳۳ و بزرگتر از مقدار ۱/۹۶ می‌باشد، بنابراین قضاوت حرفه ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیر معنی‌داری دارد.

از طرفی با توجه به آماره آزمون سبل (۱۷۱۳-) و سطح معناداری (۰/۰۸۷) که بزرگتر از ۰,۰۵ می‌باشد و فرض صفر رد نمی‌شود بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ حرفه ای گرای از طریق قضاوت حرفه ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیر نمی‌گذارد.

جدول ۵- نتایج آزمون برای فرضیه ۱

ضریب مسیر	نتیجه گیری	مقدار جدول	آماره t
-۰/۱۵۴	تاثیر دارد	۱/۹۶	۲/۶۲۳

جدول ۶- نتایج آزمون برای فرضیه ۲

ضریب مسیر	نتیجه گیری	مقدار جدول	آماره t
۰/۱۹	تاثیر دارد	۱/۹۶	۲/۳۳

جدول ۷- نتایج آزمون برای فرضیه ۳

ضریب مسیر	نتیجه گیری	مقدار جدول	آماره t
-۰/۰۱۱	تاثیر ندارد	۱/۹۶	۰/۱۲۰

## جدول ۸- نتایج آزمون برای فرضیه ۴

مسیر	برآورد ضریب	آماره t	S.E
حرفه ای گرایی --> قضاوت حرفه ای	-۰/۱۵	۲/۶۲	۰/۰۵۹
قضاوت حرفه ای --> تعارض بین حسابرس و مدیریت	۰/۱۹	۲/۳۳	۰/۰۸۲

## جدول ۹- نتایج آزمون sobel

Z آماره آزمون	S.E	p سطح معناداری	اثر غیر مستقیم
-۱/۷۱۳	۰/۰۱۷	۰/۰۸۷	-۰/۰۲۹

## ۵- نتیجه گیری و بحث

در فرضیه اول که به بررسی تأثیر حرفه ای گرایی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان پرداخته شده ، نتایج حکایت از وجود تأثیر معنادار و معکوس میزان حرفه ای گرایی بر سطح قضاوت حرفه ای حسابرسان دارد. یعنی با افزایش میزان حرفه ای گرایی ، سطح قضاوت حرفه ای حسابرسان کاهش می یابد. همان گونه که پیشتر گفته شد حرفه ای گرایی که دربرگیرنده تشکلهای حرفه ای و انجمن های حرفه ای حسابداری و حسابرسی می باشد و به نظر می رسد از آن جایی که متأسفانه رسالت چنین تشکل هایی دربین اعضای حرفه و حتی دانشگاهیان هنوز در هاله ای از ابهام قرار دارد این مسئله عامل این تأثیر معکوس بر قضاوت حرفه ای حسابرسان باشد . شاید دلیل دیگر نتیجه حاضر نبود ساختار و تشکیلات حرفه ای در سطح استان ها و شهرستان ها که عمدتاً بصورت نمایندگی بوده که خود می تواند عاملی درجهت غیر حرفه ای بودن افراد دست اندرکار بررسی صورتهای مالی و سایر خدمات حرفه ای حسابرسی باشد. یکی دیگر از دلایل نتیجه حاصله را می توان ناشی از عدم یکپارچگی در استانداردهای حسابداری و کمبود استانداردهای اخلاقی مدون و منسجم در حرفه دانست که نتیجه این فرضیه با تحقیق فاطمی و همکاران ( ۲۰۱۴ ) و تحقیق آدیومی و همکاران ( ۲۰۱۱ ) مطابقت دارد. شاید بتوان عامل دیگر را نبود هوش معنوی دربین افراد حرفه ای در حسابرسی دانست که عاملی است در جهت افزایش حرفه ای گرایی که اکبری لاکه و همکاران ( ۱۳۹۲ ) در تحقیق خود به این نتیجه دست یافتند که نهایتاً می تواند منجر به بهبود سطح قضاوت حرفه ای حسابرسان گردد.

در ارتباط با نتایج فرضیه دوم که تأثیر قضاوت حرفه ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت می سنجد می توان اذعان نمود که هرچه سطح قضاوت حرفه ای افزایش می یابد میزان تعارض بین حسابرس و مدیریت نیز افزایش می یابد که حل آن دچار چالش می شود. شاید بتوان دلایل متعددی را در خصوص

بروز این تأثیر عنوان داشت . از جمله اندازه ، تجربه ، ارزش های اخلاقی حرفه ، تخصص حسابرس ، میزان استقلال ، فرد گرایی در مقابل جمع گرایی ، شهرت و اعتبار و خانواده و مذهب حسابرسان از جمله عواملی هستند که ممکن است بر قضاوت حسابرسان و نهایتاً ایجاد تعارض بواسطه عدم دریافت گزارش مورد انتظار از سوی مشتریان و یا فشارهای ایجاد شده از سوی همکاران منجر شود. نتایج تحقیق حاضر با نتایج تحقیق اسپینوسا - پیک و باررانی کوآ ( ۲۰۱۵ ) مطابقت دارد. فرضیه سوم تحقیق بیانگر تأثیر حرفه ای گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت است که نتایج نشان دهنده عدم تأثیر حرفه ای گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت می باشد. شاید بتوان دلیل آن را عدم ارتباط قوانین و مقررات محض موجود در ساختار تشکیلاتی حسابرسان دانست و عامل اصلی در ایجاد تعارض بین مدیریت و حسابرس را نتیجه عملی و کاربردی قوانین در نظر گرفت. در این راستا نیز تحقیق مشابهی که در نتیجه جستجو در منابع مرتبط بود، وجود نداشت . نتیجه حاصل از آزمون فرضیه چهارم بیانگر تأثیر معناداری حرفه ای گرایی بر قضاوت حرفه ای و تأثیر قضاوت حرفه ای بر تعارض بین مدیریت و حسابرس می باشد . اما با توجه به آزمون سبل نمی توان قضاوت حرفه ای را بعنوان نقش میانجی بر تأثیر حرفه ای گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تلقی نمود. شاید بتوان نتیجه حاصله را این چنین تحلیل نمود که حسابرسان در انجام عملیات حرفه ای خود بویژه در قضاوت کردن حرفه ای عمل نمی نمایند یا عبارتی دیگر از استانداردهای حرفه ای بهره گیری نمی نمایند.

با توجه به نتیجه حاصل از فرضیه اول پیشنهاد می گردد سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی نسبت با راه اندازی نمایندگی ها در استان ها و شهرستان ها نظارت بیشتر و جامع تری را اعمال نموده و ضوابطی را تدوین نمایند که در صورت دارا بودن شرایطی از جمله کسب موفقیت در آزمون های اجرایی حسابرسی و .... مجوز تأسیس نمایندگی را ارائه نمایند.

- هم چنین پیشنهاد می گردد نسبت به یکپارچه سازی استانداردها و ایجاد ارتباط بین استانداردهای حسابداری موجود و هم چنین استانداردهای حسابرسی اقدامات موثری از سوی متولیان امور صورت گیرد که تناقض و تضاد در استانداردها منجر به اعمال قضاوت‌های غیرحرفه ای نگردد. با توجه به نتیجه حاصل از فرضیه دوم که نشان‌دهنده تأثیرمستقیم و مثبت سطح قضاوت حرفه ای بر میزان تعارض بین حسابرس و مدیریت است می توان پیشنهاد نمود که سعی شود موسسات حسابرسی را از کوچک بودن خارج کرده و با ترکیب موسسات حسابرسی و ایجاد موسسات بزرگتر و استفاده از افراد باتجربه تر در آموزش دادن افراد کم تجربه و موسساتی که از شهرت و سرشناسی برخوردارند بتوان موسسات کوچک را که دارای شهرت کمتر هستند ارتقاء داده و باعث بالا رفتن کیفیت حسابرسی آنها شوند. همچنین پیشنهاد می گردد آیین رفتار حرفه ای در موسسات حسابرسی عملیاتی تر گردیده و در حد شعار نباشند و ضوابطی را برای سنجش آن از سوی موسسات تعیین کننده کیفیت کار حسابرسان تدوین و عملیاتی گردد. هم چنین پیشنهاد می شود درگزینش و انتخاب افراد حرفه ای، مذهب و خانواده افراد را نیز در نظر داشته باشند چراکه رفتار و اعمال انسانها تا حدود زیادی ریشه در مذهب و خانواده آنها داشته و منجر به رفتاری همراه با حس جمع گرایی و کاهش تعارضات بویژه در قضاوت‌های آنها می گردد.
- بر اساس نتایج حاصل از فرضیه سوم و چهارم که مرتبط با هم می باشند و نتایج نشان‌دهنده عدم تأثیر حرفه گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت بوده و همچنین عدم نقش میانجی قضاوت حرفه ای بر تأثیر حرفه گرایی بر تعارض بین حسابرس و مدیریت می باشد می توان پیشنهاد نمود که حرفه ای گرای در سطح سازمان ها و همچنین استفاده کنندگان از صورت های مالی ناشناخته مانده و سازمان حسابرسی و انجمن حسابداران باید حرفه ای گرای را در بین افراد جامعه بویژه حسابرسان شاغل در موسسات بصورت دقیق و کامل معرفی نموده و تأثیر گذاری آن را بر حل تعارضات موجود بین حسابرسان و مدیریت بیان نمایند.
- فهرست منابع**
- \* اسدی، مرتضی و نعمتی، محمد. (۱۳۹۳). "قضاوت حرفه ای در حسابرسی"، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۷، پایپ ۳۹.
- \* افروز، زهرا. (۱۳۹۲). "روانشناسی ناکامی و تعارض"، مجله سرمد، شماره ۲۹ و ۳۰، خرداد و تیر ۱۳۹۲، صفحه ۱۸ و ۱۹.
- \* بابائیان، علی؛ سامانی، یوسف و کرمی، ذبیح اله. (۱۳۹۳). "بررسی رابطه ویژگیهای شخصیتی با عملکرد شغلی کارکنان رسته های مأموریتی ناجا"، فصلنامه منابع انسانی ناجا، نشریه علمی - ترویجی، سال نهم، شماره ۳۷.
- \* حسینیان، سیمین. (۱۳۷۲). "انتخاب حرفه بیانگر شخصیت فرد است"، فصلنامه علمی و پژوهشی علوم انسانی، دانشگاه الزهراء، شماره ۳ و ۴.
- \* خوش طینت، محسن و نادى قمی، ولی اله. (۱۳۸۸). "چارچوب رابطه رفتار اطمینان بیش از حد سرمایه گذاران با بازده سهام"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۵، بهار ۱۳۸۸، صفحه ۸۵-۵۳.
- \* رحیمیان، نظام الدین و هدایتی، علی. (۱۳۹۲). "عوامل موثر بر اظهار نظر حرفه ای حسابرسان"، حسابدار رسمی، زمستان ۱۳۹۲، دوره جدید، شماره ۳۶، صفحه ۷۷-۹۶.
- \* سیرانی، محمد و خواجهی و نوشادی. (۱۳۸۸). "تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس"، بررسیهای حسابداری و حسابرس، دوره ۱۶، شماره ۵۵.
- \* کده، مریم و سالاری، علی. (۱۳۹۰). "تأثیر ویژگیهای کیفی قضاوت بر قضاوت حرفه ای حسابرسان"، حسابرس، شماره ۵۴، شهریور ۱۳۹۰.
- \* حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۵). چالش های قضاوت حرفه ای در حسابرسی. مجله حسابدار رسمی. پاییز و زمستان. شماره ۱۰ و ۱۱، صفحه ۲۹ تا ۴۰.
- \* رویایی، رمضانعلی و محمدی، مهدی. (۱۳۹۰). اخلاق و حرفه گرایی در حسابداری. انتشارات کتابخانه فرهنگ. چاپ اول.
- \* قانعى راد، محمد امین. (۱۳۹۲). آموزش عالی در میانه تعارضهای شغل گرای جدید و حرفه گرایی مدنی و مردم مدار. مجله آموزش عالی.
- \* موسوی، سیدهانی؛ صادقی مرشت، عبدالحسین؛ صادقی عبداللهی، بهار و خرمی، آناهیتا. (۱۳۹۱). "بررسی تفاوت میزان اطمینان مردان و زنان در تصمیم گیری"، فصلنامه تازه های علوم شناختی، سال ۱۴، شماره ۳، پاییز ۱۳۹۱.
- \* مهام، کیان. (۱۳۸۳). "چارچوبی برای قضاوت حرفه ای در محیط کار حسابرسی"، مجله حسابدار رسمی، تابستان ۱۳۸۳، شماره ۱، صفحه ۴۰ و ۴۱.
- \* میرسپاسی، ناصر. (۱۳۷۸). "تناسب نوع شخصیت و نوع شغل تدبیری که کمترین توجه مدیران به آن جلب شده است"، دانش مدیریت، بهار ۱۳۸۷، شماره ۴۴، صفحه ۳-۲۷.

- University, France, Accepted Paper in Journal of Economic Psychology, December 2012, Vol.33(6): 1115-1128.
- \* Jun Han. Karim Jamal. Hun-Tong Tan. (2007). Are Auditors Overconfident in Predicting the Knowledge of Other Auditors? Journal of practice & theory, vol. 30, no. 1 2011 March 30, 2007.
- \* Marcel van Rinsum; Victor S. Maas; David Stolker. (2013). Disclosure Checklists and Bias in Audit Judgments, March 18, 2013; <https://static.ssrn.com/Images/Header/social.jpg>.
- \* Praditaningrum, A. S., & Januarti, I. (2012). Analisis Faktor-Faktor yang Berpengaruh terhadap Audit Judgment. Universitas Diponegoro: Semarang.
- \* Richard Kaplan. (2004). Mother of All Conflicts: Auditors and Their Clients Law and Economics Working Papers, Year 2004 Paper 13.
- \* Robert D. Hare, Janice Frazelle, Jutka Bus, and Jeffrey W. Jutai. (1980). Psychopathy and Structure of Primary Mental Abilities, Journal of Behavioral Assessment, Vol. 2, No. 2, 1980.
- \* Rolf Dobellieuston MBA, Ph.D. (2013). The Overconfidence Effect, Why you systematically overestimate your knowledge and abilities (book: The Art of Thinking Clearly) Hodder & Stoughton Ltd 338 road landanNW13BH. On Jun 11, 2013.
- \* Semiu Babatunde ADEYEMI and Temitope Olamide, FAGBEMI. (2011). The perception of ethics in auditing profession in Nigeria, Journal of Accounting and Taxation Vol. 5(7), pp. 146-157, November 2011.
- \* Susanne O'Callaghan; Umesh Patel; John P. Walker; Raymond J. Elson; Lynette Wood; Donald Wood. (2014). Are auditors influenced by the attire worn by clients? A pilot study Journal of Finance and Accountancy, Volume15-april 2014.
- \* Till Proeger, Lukas Meub. (2014). Overconfidence as a social bias: Experimental evidence Economics Letters 122 (2014) 203-207.
- \* Van Der Vyver. (2004). THE OVERCONFIDENCE EFFECT AND IT PROFESSIONALS. european conference on information system (ecis).paper 163.
- \* W. David Allen and Dorla A. Evans. (2005). Bidding and Overconfidence in Experimental Financial Markets, The Journal of Behavioral Finance. 2005, Vol. 6, No. 3, 108-120.
- \* Zuraidah Mohd Sanusi; Takiah Mohd Iskandar June M. L. Poon. (2007). EFFECTS OF GOAL ORIENTATION AND TASK COMPLEXITY ON AUDIT JUDGMENT PERFORMANCE, MALAYSIAN ACCOUNTING REVIEW, VOLUME 6 NO. 2, 2007.
- \* یعقوب نژاد، احمد؛ روبایی، رمضانعلی و آذین فر، کاوه. (۱۳۹۱). "ارتباط بین شاخص های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی"، نشریه حسابداری مدیریت. پاییز ۱۳۹۱، دوره ۵، شماره ۳ (پیاپی ۱۴)، صفحه ۲۵-۳۵.
- \* Adeyemi, S.B. & Fagbemi, T.O. (2010), "Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria", International Journal of Business and Management 5(5), 169-179.
- \* Ann G. Backof; E. Michael Bamber; Tina D. Carpenter. (2013). More Precise versus Less Precise Accounting Standards: The Effect of Auditor Judgment Frameworks in Constraining Aggressive Reporting, <https://www.mcombs.utexas.edu/.../Accou...> October 2013.
- \* BRUNO BIAIS, DENIS HILTON and KARINE MAZURIER and S EBASTIEN POUGET. (2005). Judgemental Overconfidence, Self-Monitoring, and Trading Performance in an Experimental Financial Market Review of Economic Studies Limited (2005).
- \* By Jenny Goodwin. (2000). Resolving Auditor-Client Conflicts Concerning Financial Statement Issues, November 2000 - [www2.aaahq.org/audit/.../goodwin200](http://www2.aaahq.org/audit/.../goodwin200).
- \* Charlotte Pietersen. (2014). Interpersonal Conflict Management Styles and Emotion Self-Management Competencies of Public Accountants Mediterranean Journal of Social Sciences MCSER Publishing, Rome-Italy, Vol 5 No 7 May 2014.
- \* Chrispatel, Graeme' L. Harrison and L. Makinon. (2002). Cultural Influences on Judgments of Professional Accountants in Auditor-Client Conflict Resolution, Journal of international Financial Management and Accounting 13: 1 2002.
- \* Darius Fatemi a, John Hasseldine b, Peggy Hite c. (2014). The impact of professional standards on accounting judgments: The role of availability and comparative information Research in Accounting Regulation 26 (2014) 26-39.
- \* EDGAR B. MCCOLGAN, JAMES R. REST و DAVID B. PRUITT. (1983). Moral Judgment and Antisocial Behavior In Early Adolescence, JOURNAL OF APPLIED DEVELOPMENTAL PSYCHOLOGY 4, 189-199 (1983).
- \* Gene R. Sullivan. (2004). Enhancing Public Trust in the Accounting Profession Using Professional Judgment Rather Than Personal Judgment in Resolving Accounting Ethics Dilemmas April 2004 [digitalcommons.liberty.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1038fac](http://digitalcommons.liberty.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1038fac).
- \* James Gregory Jenkins; D. Jordan Lowe, Co-Chairman; James A. Yardley, Co-Chairman; Neil M. A. Hauenstein; Christine M. Haynes. (1998). THE INFLUENCE OF A CLIENT PREFERENCE ON AUDITOR JUDGMENT: AN INVESTIGATION OF TEMPORAL EFFECTS AND CLIENT TRUSTWORTHINESS, March 30, 1998.
- \* Jerome Lambert, Véronique Bessière, Gilles N'Goala. (2012). Does expertise influence the impact of overconfidence on judgment, valuation and investment decision?, MRM1-Montpellier

#### یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Bootstrapping