

## تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان با تکیه بر ابعاد فردی

سیدحسین حسینی<sup>۱</sup>

هاشم نیکومرام<sup>۲</sup>

علی اکبر رضایی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۳/۹/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۳/۸/۲

### چکیده

در این مقاله از مدل ارائه شده توسط هارت<sup>۱</sup> برای تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردیدگرایی حساب‌برسان مستقل استفاده و همچنین بر شفاف‌سازی مفهوم تردیدگرایی نیز تمرکز شده است و ارتباط میان مشخصه‌های فردی حساب‌برسان مستقل و تردید حرفه‌ای آن‌ها مورد مذاقه قرار گرفته است. بر اساس مبانی نظری پژوهش، انتظار بر این بوده است که تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل متأثر از شش عامل مختلف از جمله خودرأیی آنها، اعتماد به نفس، وقفه در قضاوت، ذهن پرسشگر، جستجوی دانش و درک میان‌فردی حساب‌برسان باشد. همچنین، این انتظار نیز وجود دارد که تجربه‌ی کار حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل بر تردید حرفه‌ای آن‌ها تأثیر مستقیم دارد. جامعه‌ی آماری پژوهش برای آزمون فرضیات، حساب‌برسان مستقل عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران شاغل در حرفه‌ی حسابرسی می‌باشد. نتایج مبنی بر تأثیر جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان‌فردی آن‌ها بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان، فرضیات تحقیق را حمایت می‌کنند و سایر عوامل نیز تبیین‌کننده تردید حرفه‌ای نمی‌باشند.

**واژه‌های کلیدی:** تردید حرفه‌ای، محافظه کاری، قضاوت تردیدآمیز، اقدام تردیدآمیز، حسابرسی.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

۲- استاد و عضو هیات علمی گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

۳- استادیار و عضو هیات علمی گروه مدیریت شهری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

## ۱- مقدمه

بر طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (۲۰۰۸)، تردید حرفه‌ای یک «ویژگی است که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد می‌باشد.» (کوادرز<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹). به عقیده‌ی کورتز<sup>۳</sup> (۱۹۹۲) «تردیدگرایی همان‌طور که یک شیوه‌ی شک کردن است که ما را بر آن می‌دارد تا برای آزمون فرضیات به دنبال شواهد و استدلال باشیم، برای پردازش پژوهش علمی، مکالمه‌ی فلسفی و هوش بحرانی نیز ضروری است. تردید حرفه‌ای بخش لاینفک حسابرسی صورت‌های مالی است. به علاوه، متون دانشگاهی و حرفه‌ای حسابرسی نیز بر اهمیت استفاده از تردید حرفه‌ای تأکید دارند (برای مطالعه‌ی بیشتر به هارت و همکاران<sup>۴</sup> ۲۰۰۳، کادوس<sup>۵</sup> ۲۰۰۰، و نلسون<sup>۶</sup> ۲۰۰۹ مراجعه کنید).

در خصوص تعریف و اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای اجماع کلی وجود ندارد (هارت و همکاران ۲۰۰۳؛ نلسون ۲۰۰۹). نلسون (۲۰۰۹) تردید حرفه‌ای را آن دسته از «قضاوت‌ها و تصمیمات حسابرسان معرفی می‌کند که بسته به ارزیابی مبسوط به عمل آمده از ریسک نادرست بودن یک ادعا، با توجه به اطلاعات در دسترس حسابرسان اتخاذ می‌شوند». این تعریف به مفهوم تردیدگرایی از طریق پدیده‌های مرتبط با آن (یعنی قضاوت و تصمیم‌گیری) اشاره می‌کند ولی از نظر عملی تعریفی از خود مفهوم تردیدگرایی ارائه نمی‌کند.

هارت (۲۰۰۷) تردید حرفه‌ای را بر حسب مشخصه‌های مختلفی از تردیدگرایی (از قبیل ذهن پرسشگر، به تأخیر انداختن قضاوت، اعتماد به نفس) تعریف نموده است که بیشتر بر این تمرکز دارد که به جای اینکه در تردیدها سوگیری داشته باشیم، تنها به موارد مورد رسیدگی مشکوک باشیم و تا رسیدن به نتیجه آن شکمان را پیگیری نماییم.

متون دانشگاهی دیگر دیدگاه «تردید فرضی» را پذیرفته‌اند، که معتقد است در مواقعی که حسابرسان

احتمال بیشتری می‌دهند که مبلغ با اهمیتی در صورت‌های مالی نادرست ارائه شده است یا زمانی که حسابرسان شواهد بیشتری را جمع‌آوری می‌کنند تا به این نتیجه برسند که ارائه‌ی نادرست اطلاعات با اهمیت وجود ندارد، حسابرسان تردید حرفه‌ای بیشتری را به کار برده‌اند. برای مثال هوگارت و اینهورن<sup>۷</sup> (۱۹۹۳) یک فرد تردیدگرا (شکاک) را فردی می‌دانند که «حساسیت بالایی به شواهد منفی داشته و در حالی که شواهد مثبت را نادیده می‌انگارد».

اگر تردیدگرایی از سوی حسابرسان بیشتر مورد عنایت قرار گیرد آنگاه می‌توان اثرات مخرب ناشی از نابسامانی‌ها و بحران‌های اقتصادی را کاهش داد (بل و همکاران<sup>۸</sup> ۲۰۰۵). توافق کلی در خصوص اهمیت تردید حرفه‌ای در رویه عمل‌های حسابرسان وجود دارد (هارت و همکاران ۲۰۰۳، نلسون ۲۰۰۹ و بل و همکاران ۲۰۰۵). بنابراین تردید حرفه‌ای یک موضوع حیاتی در حسابرسانی‌های امروزه می‌باشد.

علیرغم این سطح اهمیت، این انتقاد به استانداردهای حسابرسانی وارد است که می‌بایست رهنمودهای بهتری در خصوص نحوه‌ی به کارگیری مفهوم تردید حرفه‌ای ارائه دهند (پینی و وایتینگتون<sup>۹</sup> ۲۰۰۱). درجه اهمیت بالای تردید حرفه‌ای، عدم وجود شفافیت در تعریف و نیاز به رهنمودهای بیشتر در این خصوص بیانگر نیاز مبرم به انجام پژوهش‌هایی در این حوزه است تا مفهوم تردید حرفه‌ای را با عمق بیشتری تشریح نماید. با این حال تحقیقات محدودی در این حوزه تا به این تاریخ انجام شده است (هارت و همکاران ۲۰۰۳).

موضوعاتی که به بحث قضاوت در حسابرسانی می‌پردازند، وارد مقوله‌ای بین رشته‌ای شده که هم جنبه‌ی حسابداری و هم حوزه‌ی روانشناسی را مورد کاوش خود قرار می‌دهند. تردید حرفه‌ای، موضوعی رفتاری است و از دیدگاه تئوری به تبیین آنچه در اصول بنیادی استانداردهای حسابرسانی و اطمینان بخشی از آن

به عنوان یک اصل زیربنایی<sup>۱۰</sup> یاد می‌شود پرداخته و آن را از دیدگاه فرهنگ و عوامل انگیزشی که ریشه در جامعه‌شناسی و روانشناسی دارند ریشه‌یابی می‌کند. بنابراین، این تحقیق از دیدگاه اثباتی به شفاف‌سازی مبانی تشکیل‌دهنده‌ی تئوری دستوری خواهد پرداخت. تردید حرفه‌ای بر نحوه‌ی قضاوت و تصمیمات آنها اشاره دارد و در بسیاری از موارد منظور از ادعای مورد آزمون، فارغ بودن صورت‌های مالی از اشتباهات عمده و با اهمیت می‌باشد ولی این تعریف می‌تواند ادعاهای دیگر را نیز شامل شود (مثلاً تصدیق میزان اثربخشی کنترل‌های داخلی صاحبکار). بر این اساس «شکاک بودن» آن رفتاری است که نشان‌دهنده‌ی تردید بیشتر در خصوص اعتبار برخی از اظهارنظرها و ادعاهاست. اگر حساب‌رسان تردید حرفه‌ای بیش از حد داشته باشد، ممکن نیست منتج به یک حساب‌رسی دارای کارایی و اثربخشی موزون گردد.

در این تحقیق اولاً سعی گردیده که از ادبیات نظری جدیدی که در سال ۲۰۰۹ توسط نلسون و در سال ۲۰۱۳ توسط هارت مطرح شده و در آن الگویی را برای قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مطرح نموده است استفاده شود؛ و ثانیاً با مطالعه‌ی اصولی روی عوامل فردی روانشناسی و اجتماعی فرهنگی، میزان تأثیرگذاری این عوامل نیز بر فرایند مزبور مورد بررسی قرار گیرد. با این کار، می‌توان مبانی نظری عوامل تشکیل‌دهنده‌ی تردید حرفه‌ای را شناخت و از آنجا که تردید حرفه‌ای هم بر قضاوت و هم بر عمل حساب‌رسان مؤثر است، می‌توان مبانی نظری جدیدی برای مدل‌های قضاوت و تصمیم‌گیری و عملیات تدوین نمود.

در این تحقیق اولاً سعی گردیده که از ادبیات نظری جدیدی که در سال ۲۰۰۹ توسط نلسون و در سال ۲۰۱۳ توسط هارت مطرح شده و در آن الگویی را برای قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مطرح نموده است استفاده شود؛ و ثانیاً با مطالعه‌ی اصولی روی عوامل فردی روانشناسی و اجتماعی فرهنگی، میزان تأثیرگذاری این عوامل نیز بر فرایند مزبور مورد بررسی قرار گیرد. با این کار، می‌توان مبانی نظری عوامل تشکیل‌دهنده‌ی تردید حرفه‌ای را شناخت و از آنجا که تردید حرفه‌ای هم بر قضاوت و هم بر عمل حساب‌رسان مؤثر است، می‌توان مبانی نظری جدیدی برای مدل‌های قضاوت و تصمیم‌گیری و عملیات تدوین نمود.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

نیاز به بسط و توسعه‌ی مقیاس خاصی برای تردید حرفه‌ای در حساب‌رسی توسط چندین فرد از قبیل چو و تان (۲۰۰۰)، هارت (۲۰۰۷، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۳) و نلسون

تردیدآمیز شرط لازم و ضروری برای داشتن اقدام تردیدآمیز فراهم می‌شود.

هارت (۲۰۱۳) در چارچوب خود هر دو دسته از عواملی که منجر به قضاوت‌ها و عملیات مختلف می‌شود و یا نتیجه‌ی قضاوت‌ها و عملیات محسوب می‌شود را مورد بررسی قرار داد؛ این عوامل همگی منعکس‌کننده‌ی تردید حرفه‌ای حساب‌رسان است. مدل وی الگوی گسترش یافته‌ی مدل نلسون محسوب می‌شود که در آن عوامل موثر و پیش‌نیاز تردید حرفه‌ای (یعنی خصیصه‌های حساب‌رسان، دانش، توانایی و انگیزه‌های وی) با طبقه‌بندی‌های گسترده‌تری از قبیل حساب‌رسان، شواهد، صاحبکار و ویژگی‌های محیط بیرونی جایگزین شده است.

بنابراین در این تحقیق تردید حرفه‌ای به عنوان متغیر آشکار در نظر گرفته شده که بر اساس شش متغیر پنهان شامل ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان‌فردی، اعتماد به نفس و خودرأیی قابل سنجش است.

هارت و همکاران (۲۰۱۲) به انجام آزمون تجربی در خصوص تردید حرفه‌ای در میان افراد حرفه‌ای در حساب‌رسانی پرداخت و به این نتیجه رسید که اگرچه حساب‌رسان در مواجهه با ریسک میزان رسیدگی‌های خود را افزایش می‌دهند (با بررسی کاربرگ‌های بیشتر)، ولی حساب‌رسانی که تردیدگرایی بیشتری دارند به طور معناداری خطاهای بیشتری را در کاربرگ‌ها یافتند. به علاوه، خصیصه‌ی تردیدگرایی اثر متقابل بر ریسک داشته به نحوی که حساب‌رسانی که تردیدگرایی بیشتری دارند تناقضات بیشتری را شناسایی می‌کنند.

پوپوا (۲۰۱۲) به بررسی تردیدگرایی، تجربیات در خصوص یک صاحبکار خاص، و قضاوت‌های حساب‌رسانی پرداخت. جامعه‌ی تحقیق وی دانشجویان و فارغ‌التحصیلان رشته‌ی حسابداری بود. وی به این نتیجه دست یافت که خصیصه‌ی تردیدگرایی و تجربه در

قضاوت‌ها به کندی صورت می‌گیرد، زیرا انجام قضاوت نیازمند تأمل و جمع‌آوری اطلاعات اضافی پشتیبان می‌باشد. جستجوی دانش نیز همان کنجکاوی است.

ویژگی‌های مرتبط با درک کردن تأمین‌کنندگان شواهد شامل «درک بین فردی» انگیزه و درستی و امانتداری منابعی است که شواهد از طریق آنها تأمین می‌شود.

ویژگی‌های عمل کردن بر طبق شواهد شامل «خود اطمینانی» و «خود مختاری» می‌باشد. خود اطمینانی یعنی اینکه به لحاظ حرفه‌ای به آن درجه از اطمینان برسیم که بتوانیم ادعا کنیم که قضاوت‌مان بر اساس شواهدی است که گردآوری شده است. خود مختاری نیز یعنی اینکه نتیجه‌گیری‌های افراد با در نظر گرفتن کفایت شواهد صورت گرفته است.

این سه مجموعه از ویژگی‌ها میزان کلی تردید حرفه‌ای افراد را تعیین می‌کنند، که فرض می‌شود بتوانند به درستی رفتار تردیدگرایانه‌ی افراد را تحریک نمایند (هارت و همکاران ۲۰۱۳). برخی شواهد تجربی وجود دارند مبنی بر این که نمره‌های به دست آمده از مقیاس تردید حرفه‌ای هارت با رفتار تردیدگرایانه مرتبطند (هارت و همکاران ۲۰۰۷، پوپوا<sup>۱۱</sup> ۲۰۰۶، فولرتون و دورچی<sup>۱۲</sup> ۲۰۰۴). در این تحقیق از مدل هارت (۲۰۱۳) برای بررسی ساختار عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای بهره گرفته شده است.

هارت (۲۰۱۳) بر مبنای دو جزء بنیادی مدل نلسون (۲۰۰۹) چارچوبی را گسترش داد: قضاوت تردیدآمیز<sup>۱۳</sup> و اقدام تردیدآمیز<sup>۱۴</sup>. قضاوت همراه با تردید زمانی رخ می‌دهد که یک حساب‌رسان پی‌برد موضوع بالقوه‌ای ممکن است وجود داشته باشد که نیازمند کار یا تلاش بیشتری است. عمل همراه با تردید زمانی رخ می‌دهد که حساب‌رسان بر اساس قضاوت تردیدآمیز خود، رفتارش را تغییر دهد. هم قضاوت تردیدآمیز و هم اقدام تردیدآمیز برای حساب‌رسانی ضروری هستند، با قضاوت

فرآیند پیچیده‌ی کسب و کار صاحبکار دارند به درستی دلایل افزایش قیمت‌ها را جویا می‌شوند.

پلاملی<sup>۱۸</sup> و همکاران (۲۰۱۲) تعلیم تفکر تردیدآمیز به حساب‌رسان را در افراد حرفه‌ای حسابرسی مطالعه نمودند. نتیجه این بود که مشارکت کنندگانی که هم آموزش واگرا و هم آموزش همگرا دریافت کرده‌اند، در مقایسه با آنهایی که تنها آموزش واگرا دریافت نموده‌اند یا اصلاً آموزش ندیده‌اند احتمال بیشتری دارد که سرانجام تفسیر صحیح را گزینش نمایند. به علاوه، آموزش تفکر واگرا هم تعداد و هم کیفیت تفاسیر ایجاد شده برای موارد غیر معمول را ارتقا می‌دهد.

کارپتر<sup>۱۹</sup> و همکاران (۲۰۱۱) منافع حسابداری قانونی بر تردیدگرایی و قضاوت‌های مرتبط با تقلب را میان دانشجویان و دانش‌آموختگان حسابداری بررسی کردند. نتیجه این بود که پس از گذراندن سرفصل‌های حسابداری قانونی، تردید حرفه‌ای نسبت به گذشته ارتقا می‌یابد. به علاوه، قضاوت‌های دانشجویانی که حسابداری قانونی را آموزش دیده بودند مشابه قضاوت آنهایی بود که در رده‌ی افراد کارشناس و خبره مشغول به فعالیت بودند.

نولدر<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۲) ساختار تردید حرفه‌ای از طریق تئوری عدسی‌گرایی، و تأثیر آن بر شکل‌دهی ویژگی تردیدگرایی را مورد بررسی قرار داد. نتیجه موید این بود که عکس‌العمل‌های احساساتی حساب‌رسان در شرایط پریسک، بر میزان تردیدگرایی آنها تأثیرگذار است.

براون<sup>۲۱</sup> و همکاران (۲۰۱۲) در تحقیق خود با عنوان اثرات پیش‌بینی‌های سود و تردید حرفه‌ای مبسوط بر ثمرات مذاکرات میان حساب‌رسان و صاحبکار، افراد حرفه‌ای حسابرسی را مورد مطالعه‌ی خود قرار دادند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند احتمال کمتری دارد که حساب‌رسانی که تردید حرفه‌ای بالایی دارند، نسبت به سایر حساب‌رسانی که تردید حرفه‌ای چندانی از خود نشان نمی‌دهند به درخواست‌های صاحبکاران خود تن

خصوص صاحبکار دارای تأثیر متقابل بر ارزیابی فرضیات مطرح شده توسط حساب‌رسان، و جستجوی شواهد حسابرسی، و تجربیات منفی در خصوص صاحبکار می‌باشد.

فاراگ و الیاس<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۲) تأثیر تردید حرفه‌ای دانشجویان حسابداری بر ادراک آنها از مدیریت سود را بررسی نمودند. آن‌ها نتیجه گرفتند دانشجویانی که نمره‌ی بالایی در خصیصه‌ی تردیدگرایی کسب نموده‌اند، نسبت به سایرین، مدیریت سود را غیر اخلاقی تر قلمداد می‌کنند.

رزمین<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۱) نقش شخصیت و انگیزش در تردید حرفه‌ای را هنگامی که لحن مدیریت تغییر پیدا می‌کند در میان فارغ‌التحصیلان حسابداری بررسی نمود. نتیجه گویای این مطلب بود که افراد برون‌گرا در هنگام پشتیبانی قوی‌تر از سوی یک مقام مافوق تردیدگرایی بیشتری داشتند، ولی در صورت پشتیبانی کمتر، تردیدگرایی آنها نیز کمتر می‌شد، در حالی که نتایج به دست آمده از افراد درون‌گرا عکس این بود. به علاوه، دانشجویانی که انگیزه‌ی بالایی داشتند، بدون در نظر گرفتن لحن مدیریت موسسه‌ی حسابرسی یا نوع شخصیت، خصیصه‌ی تردیدگرایی بیشتری از خود نشان می‌دادند.

رز (۲۰۰۷) پی برد که تجربه در شناخت وقوع تقلبی خاص دارای رابطه‌ی مثبت با قضاوت در خصوص وقوع ارائه‌ی نادرست عمدی اطلاعات در بخشی از صاحبکاران است، در حالی که تجربه‌ی کلی مهم نیست.

بروستر<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۲) به این نتیجه رسید هر دو گروه حساب‌رسانی که دارای ادراک عمیق و یا سطحی از فرآیندهای کسب و کار صاحبکار خود هستند بدو تعبیر نادرست انجام شده توسط صاحبکارانشان در خصوص تغییر و نوسان را رد می‌کنند. با این حال، پس از گذشت مدت کوتاهی (۵ دقیقه یا بیشتر) تنها آن دسته از حساب‌رسانی که سطح ادراک عمیق‌تری در خصوص

برای چرخش و یا ابقاء حسابرس به شرکت‌ها تحمیل نمی‌شود، منجر به کاهش تمایل حسابرس به ارائه گزارشات سوگیرانه به نفع مدیریت می‌شود.

گرنیر<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۱) پی برد که حسابرسی که در صنعتی خاص تخصص ندارند از خود تردیدگرایی نشان دادند. پین و رامسای (۲۰۰۵) پی بردند که حسابرسان ارشد نسبت به حسابرسان تردیدگرایی کمتری دارند. این یافته نشان می‌دهد که علیرغم شواهد ضد و نقیض، حسابرسان ارشد ارزیابی ریسک کمتری برای احتمال وقوع تقلب انجام می‌دهند. نتایج به دست آمده از گرنیر (۲۰۱۱) و پین و رامسای (۲۰۰۵) و همچنین تحقیقات پیشین انجام شده توسط شعوب و لارنس (۱۹۹۹) نیز به الگوی مشابهی در خصوص تردیدگرایی کمتر حسابرسان باتجربه‌تر رسیده است.

نچل و همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۰) پی بردند حسابرسی که مدل ذهنی پیچیده‌تری در خصوص محیط فعالیت صاحبکارشان دارند بهتر می‌توانند اطلاعات را پردازش کنند و قضاوت‌های صحیح‌تری در خصوص ارزیابی ریسک انجام می‌دهند.

گریفیت<sup>۲۸</sup> و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیق خود با عنوان برآوردهای پیچیده‌ی حسابرسی و افراد حرفه‌ای حسابرسی را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که حسابرسان به جای این که سعی کنند به طور مستقل مبالغ برآورد شده را تعیین نمایند و سپس برآوردهایشان را با ارقام ارائه شده توسط مدیریت تطبیق دهند، بیشتر متمایلند که بر فرآیند حسابرسی مدیریت واحد صاحبکار تمرکز نمایند. حسابرسی که بیش از حد بر اظهارات مدیریت اتکا می‌کند، هنگامی که شواهد بیرونی در تناقض با مفروضات مدیریت باشد نمی‌تواند متوجه این موضوع شوند و ناچارند که از نظر متخصصان بیرونی بهره‌گیرند و بر نظرات آنها نیز بیش از حد اتکا خواهند نمود.

دهند. این تعبیر زمانی که صاحبکار برای مدیریت سود خود از انگیزه برخوردار باشد بیشتر مصداق دارد.

کارپتر و ریمرس<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۲) تأثیرهای دیدگاه شرکا و وجود تقلب بر قضاوت‌ها و اقدامات حسابرسان نسبت به تقلب را از دیدگاه تردید حرفه‌ای در میان افراد حرفه‌ای در حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها پی بردند وقتی مدیران حسابرسی در قبال شریکی پاسخگو باشند که بر تردید حرفه‌ای تأکید می‌ورزد، نسبت به زمانی که در مقابل شریکی پاسخگو باشند که تأکید چندانی بر تردید حرفه‌ای نمی‌ورزد، آنگاه آنان ارزیابی‌های بیشتری از ریسک وقوع تقلب انجام می‌دهند و با استفاده از رویه‌های حسابرسی مناسب با ریسک تقلب مقابله خواهند نمود.

روبرتسون<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۰) پی برد حسابرسی که با صاحبکارانی مواجه می‌شوند که قصد دارند طرز تفکر حسابرس نسبت به خودشان را مثبت کنند، به صورت بی‌طرفانه شواهد حسابرسی را ارزیابی نمی‌کنند و به صاحبکاران خود اجازه می‌دهند که بر قضاوت‌های آنها تأثیر بگذارند (یعنی از خود عدم تردید حرفه‌ای نشان می‌دهند). به علاوه، روبرتسون (۲۰۱۰) به این نتیجه رسید که احتمال موافقت دانشجویان تازه‌کار با درخواست‌های صاحبکار خود نسبت به افراد حرفه‌ای کمتر است.

آگوگلیا و همکاران (۲۰۰۹) پی بردند که افراد باتجربه که عمل تجدیدنظر و رسیدگی‌ها را انجام می‌دهند، بدون توجه به قالب مستندسازی کاربرگ‌هایشان از همه بهتر می‌توانند ریسک وقوع تقلب را ارزیابی کنند.

بولین<sup>۲۴</sup> و همکاران (۲۰۱۲) تأثیر چرخش حسابرسان بر تردید حرفه‌ای را مورد بررسی قرار دادند. دوپاچ و کینگ<sup>۲۵</sup> (۲۰۰۲) با بررسی تجربی الزامات ابقا و چرخش حسابرسان نتیجه گرفتند که تحمیل چرخش اجباری حسابرس نسبت به رویه‌ای که در آن هیچ الزامی

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری برای تحقیق، کلیه حساب‌رسان حرفه‌ای شاغل در حرفه عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران<sup>۲۹</sup> را در بر می‌گیرد. برای محاسبه‌ی حجم نمونه از روش کوکران استفاده شده که برای جامعه‌ی ۱۴۰۰ نفری افراد جامعه‌ی آماری، تعداد ۱۵۴ نفر به ترتیب زیر به عنوان حجم نمونه به دست آمد. در این تحقیق تعداد ۳۵۰ پرسش‌نامه میان حساب‌رسان به صورت تصادفی توزیع شد و ۲۱۹ پرسش‌نامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش‌نامه آن‌ها را اندازه‌گیری می‌نماید، این تعداد پرسش‌نامه کافی است.

این تحقیق از لحاظ نتایج و پیامدهای آن هم از نوع بنیادی و هم از نوع کاربردی محسوب می‌گردد، زیرا هدف آن توسعه‌ی دانش و آگاهی در زمینه‌ی تردید حرفه‌ای در حرفه‌ی حسابداری است. از لحاظ هدف پژوهش زمینه‌یابی/پیمایشی<sup>۳۰</sup> و هم‌چنین از لحاظ روش نیز میدانی و از لحاظ جمع‌آوری چارچوب نظری و پیشینه‌ی تحقیق نیز از نوع قیاسی و کتابخانه‌ای محسوب می‌شود. جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه‌ی نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از راه استقرایی و از طریق ابزار مورد استفاده برای سنجش متغیرهای تحقیق یعنی پرسش‌نامه انجام شده است.

در این پژوهش برای بررسی پایایی ابزار پژوهش از مقیاس آلفای کرونباخ، و برای بررسی روایی ابزار پژوهش از روش حذف گام به گام<sup>۳۱</sup> با شیوه‌ی پیشینه احتمال<sup>۳۲</sup> که مناسب روش تحلیل عاملی تأییدی است، استفاده شده است. روش آماری مورد استفاده بابت ارائه‌ی مدل سنجش، عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای، تحلیل عاملی تأییدی است و یکی از روش‌های تجزیه و تحلیل عاملی بوده که خود، زیرمجموعه‌ی تحقیقات همبستگی محسوب می‌شود. هم‌چنین نرم‌افزار مورد

استفاده نیز نرم‌افزار PSAW نسخه ۱۸ و لیزرل<sup>۳۳</sup> نسخه ۸ می‌باشد.

### ۴- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری متغیرها

متغیر وابسته‌ی اصلی مورد بررسی به طور کلی در این تحقیق عبارت است از تردید حرفه‌ای حساب‌رسان. با استفاده از هر یک از مؤلفه‌های مختلف تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای، می‌توان مدلی ارائه نمود تا با استفاده از آن به تردید حرفه‌ای به عنوان یک مؤلفه‌ی حرفه‌ای حساب‌رسانی به گونه‌ای زیربنایی نگریسته شود و عوامل موثر بر این خصیصه‌ی حساب‌رسانی را تحلیل نمود.

متغیرهای اشاره شده در سوالات اصلی تحقیق عبارتند از متغیرهای پنهان<sup>۳۴</sup> که با کمک سوالات مرتبط با هر یک، اندازه‌گیری خواهند شد. به طور کلی شش متغیر پنهان تأثیرگذار بالقوه بر تردید حرفه‌ای عبارتند از ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان‌فردی، اعتماد به نفس و خودرأیی؛ که در بخش پیش هریک از آن‌ها تعریف گردیدند. هم‌چنین متغیرهای جنسیت، سن، محل اشتغال و رتبه‌ی شغلی از جمله متغیرهای کنترل در این پژوهش هستند.

متغیر وابسته (تردید حرفه‌ای در حساب‌رسانی) شامل مشخصه‌های شش‌گانه‌ی پیش‌گفته است، که از طریق پرسش‌نامه‌ی هارت (۲۰۱۳) اندازه‌گیری شده است. این پرسش‌نامه شامل سی سوال در طیف لیکرت است. متغیرهای کنترل عبارتند از جنسیت، سن، رتبه شغلی، و محل اشتغال.

### ۵- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

(۱) تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با جستجوگری آن‌ها برای کسب دانش، برای تبیین عوامل دست‌اندرکار در تردید حرفه‌ای، قابل شناسایی و تبیین است.

**ب- آزمون فرضیه‌ها**

به منظور آزمون فرضیه‌ها در گام نخست می‌بایست پایایی<sup>۳۵</sup> و روایی<sup>۳۶</sup> ابزار پژوهش برای تعمیم نتایج مورد بررسی قرار گیرد. پایایی به دقت، اعتمادپذیری، ثبات یا تکرارپذیری نتایج آزمون اشاره می‌کند. جهت بررسی پایایی ابزار پژوهش از مقیاس آلفای کرونباخ استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ کلی مدل ۳۰ گویه‌ای طبق جدول شماره ۱ برابر با ۰/۷۸۶ بوده که عددی خوب محسوب می‌شود.

همچنین جدول شماره ۲ ضریب آلفای کرونباخ گویه‌های هریک از متغیرهای پنهان شش گانه‌ی تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهد.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، ضرایب آلفای کرونباخ که بیانگر پایایی ابزار پژوهش است، برای چهار متغیر کمتر از ۵۰٪ بوده و نهایتاً بیشترین مقدار آن ۰/۶۱۶ برای متغیر وقفه در قضاوت می‌باشد. گفته می‌شود که اگر ضرایب آلفای کرونباخ از ۰/۷ بیشتر باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. لذا اگرچه ضریب آلفای کرونباخ کلی مدل بالای ۰/۷ است ولی اکثر گویه‌ها ضریب آلفای کمتر از ۰/۵ دارند و این یعنی نتایج مدل ۳۰ گویه‌ای ممکن است از دقت لازم برای تعمیم نتایج برخوردار نباشند، لذا می‌بایست اقدام به اصلاح مدل ۳۰ گویه‌ای و ارتقاء ضریب آلفا و برازش کلی مدل نماییم.

موضوع دیگری که می‌بایست در خصوص پرسش‌نامه‌ها مورد بررسی قرار گیرد، روایی آن است. برای بررسی روایی ابزار پژوهش از روش حذف گام به گام با شیوه‌ی بیشینه احتمال که مناسب روش تحلیل عاملی تأییدی است استفاده شده است. تحلیل عاملی تأییدی یکی از روش‌های تجزیه و تحلیل عاملی است. در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از این مساله اطمینان حاصل شود که می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل

(۲) تردید حرفه‌ای حسابرسان با وقفه‌ی آنها در قضاوت، جهت تبیین عوامل دست‌اندرکار در تردید حرفه‌ای، قابل شناسایی و تبیین است.

(۳) تردید حرفه‌ای حسابرسان با خودرأیی آن‌ها، جهت تبیین عوامل دست‌اندرکار در تردید حرفه‌ای، قابل شناسایی و تبیین است.

(۴) تردید حرفه‌ای حسابرسان با ذهن سؤال محور آن‌ها، برای تبیین عوامل دست‌اندرکار در تردید حرفه‌ای، قابل شناسایی و تبیین است.

(۵) تردید حرفه‌ای حسابرسان با درک میان فردی، برای تبیین عوامل دست‌اندرکار در تردید حرفه‌ای، قابل شناسایی و تبیین است.

(۶) تردید حرفه‌ای حسابرسان با میزان اعتماد به نفس، برای تبیین عوامل دست‌اندرکار در تردید حرفه‌ای، قابل شناسایی و تبیین است.

(۷) تردید حرفه‌ای حسابرسان در موسسات خصوصی و دولتی با هم برابر است.

**۶- یافته‌های پژوهش****الف- آمار توصیفی پژوهش**

حدود ۲۹ درصد نمونه آماری زن و ۷۱ درصد مرد هستند. هم چنین ۲۳ درصد شاغل در سازمان حسابرسی و ۷۷ درصد نیز شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی هستند. توزیع سنی پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که ۴۷ درصد حسابرسان بین ۲۱ تا ۳۰ سال، ۴۳ درصد بین ۳۱ تا ۴۰ سال، و ۱۰ درصد باقی‌مانده نیز در سایر گروه‌های سنی قرار گرفته‌اند.

همچنین حدود ۶۰ درصد از مشارکت‌کنندگان در تحقیق در سطح حسابرس ارشد، ۲۳ درصد در سطح سرپرست، ۱۰ درصد در سطح مدیر و ۷ درصد در سطح شریک حسابرسی قرار دارند.



مورد استفاده قرار داد. برای این منظور از شاخص KMO و آزمون بارتلت استفاده می‌شود.

نتایج آزمون KMO طبق جدول شماره ۲ نشان می‌دهد که KMO برابر ۰/۷۶ بوده و چون بالای ۰/۶ است حاکی از کفایت نمونه‌گیری است. هم‌چنین مقدار Sig آزمون بارتلت طبق جدول ۲ کوچک‌تر از ۰/۰۵ است که نشان می‌دهد ماتریس واحد نیست و می‌توان از تحلیل عاملی برای تبیین ساختار مدل استفاده نمود.

جدول ۱- بررسی نرمال بودن توزیع نمرات

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.786	.805	30

جدول ۲- وضعیت کفایت نمونه‌گیری و مناسب بودن

تبیین ساختار

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.760
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	3183.008
	df	435
	Sig.	.000

مدل ۳۰ گویه‌ای ساختاری قابل اتکا نبوده و ۲۰ گویه از پرسش‌نامه‌ها دارای ضریب اشتراکی کمتر از ۰/۵ می‌باشند. لذا برای رسیدن به مدلی که برازش مناسبی داشته باشد می‌توان آماره‌های اشتراکی کمتر از ۰/۵ را از حداقل آن‌ها که با روش بیشینه احتمال به دست آمده، حذف نمود. روش بیشینه احتمال مناسب‌ترین شیوه برای تحلیل عاملی تأییدی است. برای مثال، اولین عاملی که باید حذف شود گویه‌ی پنجم متغیر پنهان درک میان‌فردی است که عدد آن ۰/۱۱۵ به دست آمده است. در صورتی که از این روش استفاده کنیم، به مدلی خواهیم رسید که KMO آن ۰/۸ بوده و شاخص برازش RMSEA آن ۰/۰۸۹ می‌باشد. سایر مشخصه‌های برازش مدل به شرح ذیل است:

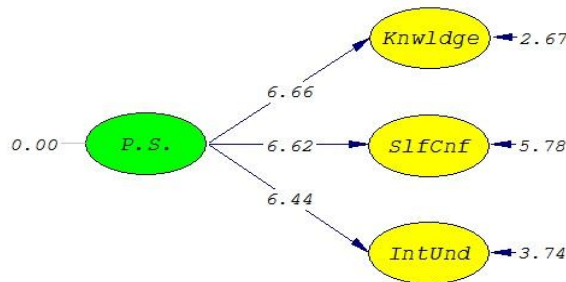
طبق نتایج برازش، شاخص‌های فوق نشان دهنده‌ی برازش ضعیف مدل اولیه طبق روش حذف گام به گام

برای متغیر تردید حرفه‌ای می‌باشد. لذا از نرم‌افزار لیزرل برای تدقیق بیشتر و رسیدن به مدلی که برازش مناسبی را نتیجه دهد استفاده شد. در این روش، گویه‌هایی که از قدرت تبیین کمتری برای واریانس خطاهای مدل برخوردار بودند به ترتیب حداقل ضریب تبیین  $R^2$  حذف شدند و در هر مرحله، شاخص‌های برازش مدل به طور کلی مورد بررسی قرار گرفتند. در این تحقیق نیز از این روش برای رسیدن به مدل بهینه استفاده شده است. کل ۳۰ گویه به صورت یک‌جا قابلیت تشکیل یک مدل را نداشتند زیرا کواریانس خطاها منفی می‌شد. این مشکل با حذف شش گویه برطرف گردید و سرانجام مدلی با ۲۳ گویه تشکیل شد.

مدل نهایی شامل سه متغیر پنهان جستجوی دانش، درک میان‌فردی، و اعتماد به نفس برای سنجش تردید حرفه‌ای بوده و برازش آن نیز بسیار عالی بوده و RMSEA آن ۰/۰۶ بوده که عددی بسیار خوب محسوب می‌شود. هم‌چنین نسبت کای اسکوتر به درجه آزادی ۱/۲۵ بوده که برازش عالی مدل را نشان می‌دهد. از آنجا که در آزمون کای اسکوتر جامعه نمونه‌ی کوچک ممکن است کفایت توزیع کای اسکوتر را نداشته باشد و در جامعه نمونه‌ی بزرگ نیز با درجه آزادی مثبت، عموماً کای اسکوتر معنی‌دار می‌شود و تقریباً بیشتر مدل‌ها رد می‌شوند، لذا از معیارهای اصلاح شده از قبیل NFI، IFI، NNFI، GFI و NGFI بهره گرفته شده است که نتایج حاکی از برازش عالی مدل می‌باشد.

تحقیق هارت (۲۰۱۰) بیانگر تأثیر شش متغیر پنهان بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان بوده که در این تحقیق طبق تحلیل ساختاری انجام شده، که در فضای کشور ایران انجام شده، سه عامل وقفه در قضاوت، خودرأیی و ذهنیت کنج‌کاو ارتباط معنی‌داری را با متغیر تردید حرفه‌ای از خود نشان ندادند. بر اساس نتایج تحلیل عاملی، مدل Hurrut با خارج کردن ۲۳ سوال پرسش‌نامه،

تنها ۷ سوال را برای تبیین تردید حرفه‌ای قابل اتکا  
 قلمداد نموده که از میان سایر مدل‌ها بهترین برازش را  
 نتیجه داده است.  
 مدل ساختاری که بیانگر نحوه‌ی ارتباط میان متغیر  
 پنهان برونزای تحقیق (تردید حرفه‌ای) و متغیر پنهان  
 درونزا (جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک  
 میان‌فردی) است به ترتیب شکل شماره ۱ است.



Chi-Square=25.45, df=11, P-value=0.00783, RMSEA=0.060

شکل ۱. بخش ساختاری مدل سنجش تردید حرفه‌ای بر اساس بارهای عاملی

جدول ۳. مراحل بهینه کردن مدل سنجش تردید حرفه‌ای

شاخص‌های برازش							R <sup>2</sup> حذف شده	تعداد گویه‌ها	تعداد و نام متغیر پنهان
St. RMR	AGFI	GFI	IFI	NFI	کای دو به درجه آزادی	RMSEA			
۰/۰۷۹	۰/۷۹	۰/۸۳	۰/۸۶	۰/۸۲	۳/۵۶	۰/۰۸۹	۰/۰۶۸	۲۳	جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأیی، درک میان‌فردی، اعتماد به نفس، ذهنیت کنجکاو (۶ عدد)
۰/۰۸۰	۰/۷۹	۰/۸۳	۰/۸۶	۰/۸۳	۳/۶۸	۰/۰۹۲	۰/۰۹۵	۲۲	
۰/۰۷۹	۰/۷۹	۰/۸۴	۰/۸۸	۰/۸۴	۳/۵۹	۰/۰۹۲	۰/۱۲	۲۱	
۰/۰۸۱	۰/۸۰	۰/۸۴	۰/۸۸	۰/۸۵	۳/۶۶	۰/۰۹۴	۰/۱۳	۲۰	
۰/۰۸۱	۰/۸۰	۰/۸۵	۰/۸۶	۰/۸۶	۳/۷۰	۰/۰۹۵	۰/۱۴	۱۹	
۰/۰۷۷	۰/۸۱	۰/۸۶	۰/۸۹	۰/۸۷	۳/۶۱	۰/۰۹۵	۰/۱۶	۱۸	
۰/۰۷۸	۰/۸۲	۰/۸۷	۰/۸۸	۰/۸۸	۳/۶۶	۰/۰۹۷	۰/۲۲	۱۶	جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، درک میان‌فردی، اعتماد به نفس، ذهنیت کنجکاو (۵ عدد)
۰/۰۷۰	۰/۸۵	۰/۸۹	۰/۹۰	۰/۹۰	۳/۱۹	۰/۰۸۸	۰/۲۵	۱۵	
۰/۰۶۹	۰/۸۵	۰/۹۰	۰/۹۰	۰/۹۰	۳/۱۸	۰/۰۸۹	۰/۲۹	۱۴	
۰/۰۶۸	۰/۸۶	۰/۹۱	۰/۹۳	۰/۹۱	۳/۰۶	۰/۰۹۰	۰/۲۷	۱۳	
۰/۰۷۲	۰/۸۷	۰/۹۲	۰/۹۲	۰/۹۰	۳/۳۲	۰/۰۹۷	۰/۲۸	۱۱	جستجوی دانش، درک میان‌فردی، اعتماد به نفس، ذهنیت کنجکاو (۴ عدد)
۰/۰۶۹	۰/۸۷	۰/۹۳	۰/۹۳	۰/۹۱	۳/۱۷	۰/۰۹۸	۰/۳۱	۱۰	
۰/۰۵۳	۰/۹۱	۰/۹۶	۰/۹۶	۰/۹۵	۲/۳۵	۰/۰۹۰	۰/۳۰	۸	جستجوی دانش، درک میان‌فردی، اعتماد به نفس (۳ عدد)
۰/۰۳۴	۰/۹۵	۰/۹۸	۰/۹۷	۰/۹۷	۱/۲۵	۰/۰۶۰	۰/۳۹	۷	

بر اساس نتایج حاصل از تحلیل عاملی، (شکل شماره ۲)، مشخص شد که عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان عبارتند از جستجوی دانش، اعتماد به نفس، درک میان‌فردی، مالکیت موسسه حسابرسی، سن پاسخ‌دهندگان و مدت اشتغال آنها. از این رو خط رگرسیون تردید حرفه‌ای حساب‌رسان به صورت زیر خواهد بود:

$$Y = 0.34X_1 - 0.99X_2 - 0.94X_3 + 0.77X_4 + 0.56X_5 + 0.54X_6 + \varepsilon$$

که در آن:

Y = تردید حرفه‌ای حساب‌رسان

X<sub>1</sub> = مالکیت موسسه

X<sub>2</sub> = سن پاسخ‌دهندگان

X<sub>3</sub> = مدت اشتغال

X<sub>4</sub> = جستجوی دانش

X<sub>5</sub> = اعتماد به نفس

X<sub>6</sub> = درک میان‌فردی

ε = مقادیر باقی مانده

معادله بالا روابط اشاره شده را به صورت ریاضی نشان می‌دهد. مالکیت موسسه با تردید حرفه‌ای رابطه‌ی مثبت داشته و سن و مدت اشتغال حساب‌رسان با تردید حرفه‌ای رابطه‌ی منفی دارند. یعنی در موسسات حسابرسی خصوصی تردید حرفه‌ای حساب‌رسان بیشتر است. هم‌چنین با افزایش سن حساب‌رسان و مدت اشتغال آنها، تردید حرفه‌ای حساب‌رسان کاهش می‌یابد.

از میان مولفه‌های تعیین‌کننده‌ی تردید حرفه‌ای جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان‌فردی در میان موسسات دولتی و خصوصی با یکدیگر متفاوت است و مولفه‌های خوداطمینانی، قضاوت تردیدآمیز و ذهن کنجکاو در دو بخش خصوصی و دولتی با یکدیگر تفاوت معنی‌داری ندارند. جدول شماره ۴ گویای این مطلب است.

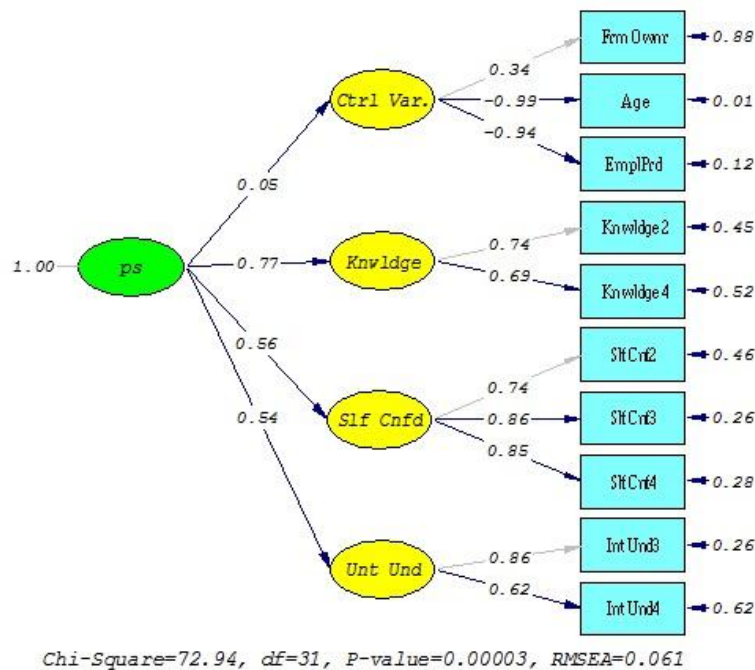
آماره‌ی دیگری که در برون‌داد محاسبات آورده شده است، مجذور همبستگی چندگانه R<sup>2</sup> است. این مقدار شبیه R<sup>2</sup> در تحلیل رگرسیون است و نشان می‌دهد که چه میزان از تغییرات متغیر وابسته به وسیله‌ی متغیر یا متغیرهای مستقل موجود در معادله تبیین می‌شود. ضریب آلفای کرونیخ مدل هفت گویه‌ای برابر با ۰/۷۵۷ و بالاتر از حد بحرانی ۰/۶ جهت تأیید کفایت نمونه‌گیری بوده و بیانگر این نتیجه است که علیرغم ثابت ماندن نسبی ضریب آلفا (از ۰/۷۸۶ در مدل ۳۰ گویه‌ای، به ۰/۷۵۷ در مدل ۷ گویه‌ای)، ولی شاخص‌های برازش طبق جدول شماره ۳ بهبود قابل ملاحظه‌ای پیدا کرده است.

ضریب KMO برای مدل بهینه شده برابر با ۰/۷۲۷ بوده که عددی قابل قبول است. هم‌چنین ۷۷ درصد واریانس تنها توسط سه عامل تبیین شده است.

### ج- سایر یافته‌ها

در قسمت قبل نشان داده شد که تردید حرفه‌ای حساب‌رسان متأثر از جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان‌فردی است. در این قسمت اثر متغیرهای مستقل موثر بر تردید حرفه‌ای، به همراه متغیرهای کنترل شامل جنسیت، تحصیلات، رده‌ی شغلی، مالکیت موسسه حسابرسی، سن پاسخ‌دهندگان و مدت اشتغال آنها با هم بر تردید حرفه‌ای به عنوان متغیر وابسته بر اساس تحلیل عاملی مورد آزمون قرار می‌گیرد.

بر اساس نتایج حاصل از تحلیل عاملی، عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان عبارتند از مالکیت موسسه حسابرسی، سن پاسخ‌دهندگان و مدت اشتغال آنها. نتایج آزمون تحلیل عاملی نشان می‌دهد که در نمونه تحقیق، متغیرهای سن، جنسیت و سطح تحصیلات رابطه‌ای با تردید حرفه‌ای ندارند و با وجود آنها امکان شکل‌گیری مدل وجود ندارد.



شکل ۲. نتایج تحلیل عاملی با در نظر گرفتن متغیرهای کنترل

جدول ۴. مقایسه‌ی میانگین نمرات مولفه‌های تردید حرفه‌ای در بخش خصوصی و دولتی

Factor	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
SlfDtm	3.374	.067	-.887	358	.376
Knwldg	4.396	.037	-3.272	358	.001
SlfCnf	.000	.989	-2.590	358	.010
SusJdg	1.043	.308	.909	358	.364
IntUnd	2.248	.135	2.660	358	.008
QstMnd	.202	.653	.646	358	.519

میان فردی آنها بوده، و متغیرهای کنترلی از جمله مالکیت موسسه حسابرسی، سن پاسخ‌دهندگان و سابقه‌ی حرفه‌ای آنها نیز از جمله عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای به شمار می‌آیند.

نتیجه‌ی به دست آمده مبنی بر تأثیر متغیرهای کنترلی بر تردید حرفه‌ای، بر خلاف نتیجه‌ی تحقیق هارت (۲۰۱۳)، مبنی بر عدم تأثیر هیچ‌یک از متغیرهای کنترلی بر تردید حرفه‌ای می‌باشد. این نتیجه که سابقه‌ی حرفه‌ای حسابرسان بر تردید

#### ۷- نتیجه‌گیری و بحث

این مقاله با هدف تبیین بیشتر عملیاتی مفهوم تردید حرفه‌ای، به تعیین عوامل موثر بر آن پرداخته و برای این منظور، حسابرسان بخش دولتی (سازمان حسابرسی) و موسسات خصوصی حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی را مورد مطالعه قرار داده است. شواهد پژوهش نشان می‌دهد از میان شش عامل تأثیرگذار برگرفته از مدل هارت (۲۰۱۳)، تردید حرفه‌ای متأثر از سه عامل جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک

صاحبکارشان دارند بهتر می‌توانند اطلاعات را پردازش کنند و قضاوت‌های صحیح‌تری در خصوص ارزیابی ریسک انجام می‌دهند.

این نتیجه که ذهنیت پرسشگر ارتباط معنی‌داری را با متغیر تردید حرفه‌ای از خود نشان نداد با نتیجه‌ی تحقیق نچل بیک<sup>۴۴</sup> (۲۰۱۰) مغایر است. بیک (۲۰۱۰) به این نتیجه رسید که تفاوت در قضاوت‌ها و تصمیمات تردیدآمیز حساب‌رسان عمدتاً با توانایی عمومی حساب‌رسان در به چالش کشیدن ارائه‌ی انجام شده توسط صاحبکار، پرسشگری مداوم و سوالات کاوشگرانه و داشتن تفکری مستقل دارای ارتباط است. در خصوص متغیر درک میان‌فردی نتایج با مطالعه انجام شده توسط بروستر<sup>۴۵</sup> (۲۰۱۱) هماهنگ است.

عدم ارتباط سه عامل وقفه در قضاوت، خودرأیی و ذهنیت کنج‌کاو با تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با نتیجه‌ی تحقیق هارت (۲۰۱۳) مغایر بوده ولی تأثیر سه متغیر جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان‌فردی بر تردید حرفه‌ای طبق نتایج به دست آمده از تحقیق هارت (۲۰۱۳) است.

نتایج فوق پیشنهاد دهنده‌ی این مطلب هستند که در گزینش حساب‌رسان می‌بایست ویژگی‌های فردی از جمله میزان تلاش آنها برای جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان‌فردی مورد بررسی قرار گیرد و بسته به سطح ریسک ارزیابی شده‌ی رسیدگی‌های صاحبکاران مختلف، از حساب‌رسانی که توانسته‌اند نمرات خوبی در مشخصه‌ی تردید حرفه‌ای به دست آورند استفاده گردد.

هم‌چنین پیشنهاد می‌شود به منظور ارتقاء تردید حرفه‌ای در میان حساب‌رسان، این موضوع در ارزیابی‌های عملکرد حساب‌رسان در موسسات حساب‌رسانی مدنظر دست‌اندرکاران حرفه قرار گیرد.

حرفه‌ای آنها تأثیر مثبت دارد مطابق با نتایج تحقیق انجام شده توسط گرینیر<sup>۳۸</sup> (۲۰۱۱) و آگوگلیا<sup>۳۹</sup> و همکاران (۲۰۰۹)، و بر خلاف نتایج به دست آمده توسط روبرتسون<sup>۴۰</sup> (۲۰۱۰)، پین و رامسای<sup>۴۱</sup> (۲۰۰۵) است. نتیجه‌ی به دست آمده مبنی بر عدم تأثیر سطح تحصیلات بر تردید حرفه‌ای، با نتیجه‌ی تحقیق کارپنتر (۲۰۱۱) مغایر است. کارپنتر (۲۰۱۱) به این نتیجه رسید که با گذراندن سرفصل‌های حسابداری قانونی، تردید حرفه‌ای نسبت به گذشته بیشتر می‌شود. هم‌چنین تأثیر متغیر سابقه‌ی حرفه‌ای حساب‌رسان بر تردید حرفه‌ای مطابق با نتایج تحقیق رز<sup>۴۲</sup> (۲۰۰۷)، و پوپووا (۲۰۱۲) می‌باشد.

لذا پیشنهاد می‌گردد در قراردادهایی که ریسک حساب‌رسانی بالایی ارزیابی می‌شود، حتماً از پرسنل دارای سابقه‌ی حرفه‌ای بالاتر که تردید حرفه‌ای بالاتری دارند، بهره گرفته شود. هم‌چنین بر اساس این نتیجه که جنسیت حساب‌رسان بر تردید حرفه‌ای آنها تأثیر معناداری ندارد، نیز می‌تواند پیشنهاد دهنده‌ی این موضوع باشد که در پذیرش دانشجویان شاخه‌ی حساب‌رسانی و یا پرسنل موسسات حساب‌رسانی، می‌توان از هر دو جنس زن و مرد بدون دغدغه‌ی افت تردید حرفه‌ای استفاده نمود.

در خصوص متغیرهای اعتماد به نفس و خود اطمینانی نتایج تحقیق انجام شده توسط رزمن (۲۰۱۱) مطابق نتایج این تحقیق است. رزمن (۲۰۱۱) به این نتیجه دست یافت که حساب‌رسانی که انگیزه‌ی بالایی دارند، بدون در نظر گرفتن حمایت مدیریت موسسه‌ی حساب‌رسانی یا نوع شخصیت، خصیصه‌ی تردیدگرایی بیشتری از خود نشان می‌دهند. در خصوص متغیر جستجوی دانش، نتایج با تحقیق نچل<sup>۴۳</sup> (۲۰۱۰) هماهنگ است. نچل (۲۰۱۰) در تحقیق خود به این نتیجه دست یافت که حساب‌رسانی که مدل ذهنی پیچیده‌تری در خصوص محیط فعالیت

- نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی درباره‌ی مولفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان در اختیار استفاده‌کنندگان نتایج تحقیق قرار می‌دهد. این نتایج می‌تواند در برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری جهت جذب حساب‌برسان به ویژه حسابداران رسمی مورد استفاده سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد.
- برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود این موضوع بررسی شود که آیا خصیصه‌ی تردیدگرایی می‌تواند تحت تأثیر آموزش یا تجربه قرار گیرد؟ در این راستا پیشنهاد می‌شود که اثرات کلان تخصص در صنعتی خاص بر قضاوت و اقدام تردیدآمیز نیز مورد بررسی قرار گیرد. همچنین بررسی نقش انگیزش در قضاوت‌های تردیدآمیز، بررسی ارتباط بین استدلال اخلاقی و قضاوت تردیدآمیز، بررسی ارتباط میان احساسات و تردیدگرایی، بررسی ارتباط بین یکپارچگی صاحبکار و قضاوت تردیدآمیز حساب‌برسان، بررسی ارتباط مستقیم میان استقلال حسابرس و اقدام تردیدآمیز نیز بابت تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد.
- فهرست منابع**
- \* Agoglia, C. P., C. Beaudoin, and G. T. Tsakumis. (2009). "The effect of documentation structure and task specific experience on auditors' ability to identify control weaknesses", *Behavioral Research in Accounting* 21: 1-77.
  - \* Bell, T.B., M.E. Peecher, and H. Thomas. (2005). "The 21st Century Public Company Audit", New York, NY: KPMG LLP.
  - \* Bik, O. P. G. (2010). "The Behavior of Assurance Professionals—A Cross-Cultural Perspective", Delft, The Netherlands: Eburon Uitgeverij BV.
  - \* Bowlin, K. O., J. L. Hobson, and M. D. Piercy. (2012). "The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality". Working paper, The University of Mississippi, University of Illinois at Urbana-Champaign, and University of Massachusetts Amherst.
  - \* Brewster, B. E. (2012). "An Experimental Investigation of Delayed Persuasion During Analytical Procedures: Are Auditors Susceptible to the Sleeper Effect?", Working paper, The University of Texas at Arlington
  - \* Carpenter, T. D., and J. L. Reimers. (2012). "Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions", Working paper, The University of Georgia, and Rollins College.
  - \* Choo, F., and K. Tan. (2000). "Instruction, Skepticism, and Accounting Students' Ability to Detect Frauds in Auditing", *Journal of Business Education* Fall: pp. 72-87.
  - \* Cushing, B.E. 2000. Economic Analysis of Skepticism in an Audit Setting. In 14th, Symposium on Auditing Research, eds. I. Solomon and M.E. Peecher, 1-3.
  - \* Dopuch, N., R. R. King, and R. Schwartz. (2001). "An experimental investigation of retention and rotation requirements". *Journal of Accounting Research* 39 (1): PP. 93-117.
  - \* Farag, M. S., and R. Z. Elias. (2012). "The impact of accounting students' professional skepticism on their ethical perception of earnings management", *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* 16: 185-200.
  - \* Fullerton, R.R., and C. Durtschi. (2004). "The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors", Utah State University, Working paper.
  - \* Grenier, J. H. (2011). "Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era", Working paper, Miami University.
  - \* Griffith, E. E., J. S. Hammersley, and K. Kadous. (2012). "Auditing Complex Estimates: Understanding the Process Used and Problems Encountered". Working paper, The University of Georgia, and Emory University.
  - \* Hogarth, R.M., and H.J. Einhorn. (1992). "Order Effects in Belief Updating: The Belief-Adjustment Model", *Cognitive Psychology* 24 (1): 1-55.
  - \* Hurtt, R. K., et al. (2013). "Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research", *A Journal of practice & theory, American Accounting Association*, Vol. 32, Supplement 1, pp. 45-97.
  - \* Hurtt, R. K., M. Eining, and D. Plumlee. (2012). "Linking Professional Skepticism to Auditors' Behaviors", Working paper, Baylor University, and The University of Utah.

- \* Rose, J.M. (2007). "Attention to Evidence of Aggressive Financial Reporting and Intentional Misstatement Judgments: Effects of Experience and Trust", Behavioral Research In Accounting 19: pp. 215–229.
- \* Rosman, A. J. (2011). "The Role of Personality and Motivation in Professional Skepticism When Tone at the Top Varies", Working paper, Long Island University.
- \* Turner, C. W. (2001). "Accountability demands and the auditor's evidence search strategy: The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs. action)", Journal of Accounting Research 39 (3): pp. 683–706
- \* Hurtt, R., (2007). "Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale", Working paper, Baylor University.
- \* Hurtt, R. K. (2010). "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism", A Journal of practice & theory, American Accounting Association, Vol. 29, No. 1, May 2010, pp. 149–171.
- \* Kadous, K. (2000). "The effects of audit quality and consequence severity on juror evaluations of auditor responsibility for plaintiff losses", The Accounting Review 75 (3): pp. 327–341.
- \* Knechel, W. R., S. E. Salterio, and N. Kochetova-Kozloski. (2010). "The effect of benchmarked performance measures and strategic analysis on auditors' risk assessments and mental models", Accounting, Organizations and Society 35: 316–333.
- \* Kopp, L., W.M. Lemon and M. Rennie. (2003). "A Model of Trust and Professional Skepticism in the Auditor-Client Relationship", Working paper.
- \* Kurtz, P. (1992). "The New Skepticism: Inquiry and Reliable Knowledge", Buffalo, New York: Prometheus Books.
- \* Nelson, M. 2009. "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing". A Journal of practice & theory, American Accounting Association, Vol. 28, No. 2, November 2009, pp. 1–34.
- \* Nolder, C. J. (2012). "The Role of Professional Skepticism, Attitudes and Emotions on Auditor's Judgments", Doctoral dissertation, Bentley University.
- \* Pany, K.J., and O.R. Whittington. (2001). "Research Implications of the Auditing Standard Board's Current Agenda", Accounting Horizons 15: pp. 401–411.
- \* Payne, E.A., and R.J. Ramsay. (2005). "Fraud Risk Assessments and Auditors' Professional Skepticism". Managerial Auditing Journal 20 (3). pp. 321–330.
- \* Plumlee, D., B. A. Rixom, and A. J. Rosman. (2012). "Training Auditors to Think Sceptically". Working paper, The University of Utah, and University of Connecticut.
- \* Popova, V. (2006). "The Influence of Skepticism and Previous Experience on Auditor Judgments", Working paper.
- \* Quadackers M. L., (2009). "A study of auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions", Vrije university, PP. 9–24.
- \* Robertson, J. C. (2010). "The effects of ingratiation and client incentive on auditor judgment", Behavioral Research in Accounting 22 (2): 69–86.

### یادداشت‌ها

<sup>1</sup>. Hurtt, R.K. (2010), Development of a scale to measure professional skepticism, A Journal of practice & theory. 29(1), 149–171.

<sup>2</sup>. Quadackers L. M.

<sup>3</sup>. Kurtz

<sup>4</sup>. Hurtt et al.

<sup>5</sup>. Kadous

<sup>6</sup>. Nelson

<sup>7</sup>. Hogarth and Einhorn

<sup>8</sup>. Bell et al.

<sup>9</sup>. Pany and Whittington

<sup>10</sup>. Postulate

<sup>11</sup>. Popova

<sup>12</sup>. Fullerton and Durtschi

<sup>13</sup>. Specific judgment

<sup>14</sup>. Specific action

<sup>15</sup>. Farag and Elias

<sup>16</sup>. Rosman

<sup>17</sup>. Brewster

<sup>18</sup>. Plumlee

<sup>19</sup>. Carpenter

<sup>20</sup>. Nolder

<sup>21</sup>. Brown

<sup>22</sup>. Carpenter and Reimers

<sup>23</sup>. Robertson

<sup>24</sup>. Bowlin

<sup>25</sup>. Dopuch and King

<sup>26</sup>. Grenier

<sup>27</sup>. Knechel et al.

<sup>28</sup>. Griffith

<sup>29</sup>. IACPA

<sup>30</sup>. Survey

<sup>31</sup>. Step by step extraction

<sup>32</sup>. Maximum Likelihood

<sup>33</sup>. Lisrel

<sup>34</sup>. Latent variables

<sup>35</sup>. Reliability

<sup>36</sup>. Validity

<sup>37</sup>. Squared multiple correlation

<sup>38</sup>. Grenier

<sup>39</sup>. Agoglia

<sup>40</sup>. Robertson

<sup>41</sup>. Payne and Ramsay

<sup>42</sup>. Rose

<sup>43</sup>. Knechel

<sup>44</sup>. Bik

<sup>45</sup>. Brewster