

ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابداری

احمد یعقوب‌نژاد^۱

رمضانعلی رویایی^۲

کاوه آذین‌فر^۳

تاریخ پذیرش: ۹۱/۳/۲۷

تاریخ دریافت: ۹۰/۱۲/۲۰

چکیده

در این مقاله ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است. هدف اصلی این پژوهش پاسخ به این سوال است که آیا بین تردید حرفه‌ای در حساب‌رسان مستقل و کیفیت حسابداری رابطه وجود دارد یا خیر؟ قلمرو مکانی و زمانی تحقیق شامل موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و معتمد بورس اوراق بهادار طی سالهای ۸۶ تا ۸۹ می باشد. در این پژوهش تعداد ۱۵۰ حساب‌رسان در قالب ۱۰ موسسه حسابداری بعنوان نمونه آماری انتخاب و فرضیه‌های تحقیق در قالب آنها مورد آزمون قرار گرفته است. روش تحقیق، توصیفی از نوع همبستگی است. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین شاخص‌های تردیدگرایی و کیفیت حسابداری در موسسات حسابداری معتمد بورس ایران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابداری، مکتب تردیدگرایی، تردید حرفه‌ای.

yaghoob_acc@yahoo.com

۱- دانشیار مدعو دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

info@royaee.ir

۲- عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.

azinfarbabol@yahoo.com

۳- دانشجوی دکترای حسابداری واحد علوم و تحقیقات تهران (مسئول مکاتبات)

۱- مقدمه

برای افزایش اعتماد مردم به سرمایه گذاری در سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اطلاعات حسابداری باید از ویژگی های کیفی نظیر مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و قابلیت فهم برخوردار باشند. برای آنکه استفاده کنندگان صورتهای مالی به اطلاعات مالی این صورتهای اعتماد کنند بایستی این صورتهای مالی، حسابرسی شوند. با توجه به مقوله جدایی مالکیت از مدیریت، بحث حاکمیت شرکتی و همچنین تئوری های مطرح شده مرتبط با آن از قبیل تئوری نمایندگی، نیاز به حسابرسی صورتهای مالی شرکتها کاملاً ضروری است. حسابرسی باعث ایجاد ارزش افزوده برای صورتهای مالی می شود. یک موسسه حسابرسی مستقل و با مهارت، قادر به شناسایی ارائه نادرست اقلام صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی بوده و می تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تاثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، به کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد (نونهال، ۱۳۸۹).

اهمیت کیفیت حسابرسی از آنجا ناشی می شود که بین مدیران شرکت و سرمایه گذاران تقارن اطلاعاتی وجود ندارد. از آنجا که بحث ارزش یابی سهام شرکت مطرح می باشد، حسابرسی یکی از راههای مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت های مالی است. طبق تعریف دی آنجلو^۱ کیفیت حسابرسی یعنی حسابرس مستقل تحریفات با اهمیت را کشف و گزارش نماید. تحقیقات انجام شده (دی آنجلو ۱۹۸۱، کویی چن ۲۰۰۶ و...) چنین مطرح می کند که "حسابرسی با کیفیت بالاتر" دقت اطلاعات تهیه شده را بهبود می بخشد و به استفاده کنندگان به خصوص سرمایه گذاران فرصت می دهد با اعتماد بیشتری

وضعیت مالی و نتایج عملکرد مالی شرکت را مورد ارزیابی قرار دهند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). ارتقای کیفیت حسابرسی باعث ارتقای جایگاه این حرفه در جامعه می گردد و زمینه اعتماد عمومی بیشتر به حرفه حسابرسی را فراهم می سازد. چون حرفه حسابرسی برای بقا به این اعتماد و اعتبار نیاز مبرم دارد.

یکی از مکاتبی که در سالهای اخیر در حوزه روانشناسی و حسابرسی مورد توجه قرار گرفته و تاثیرات ویژگیهای شخصیتی در روانشناسی را بر حسابرسی مطرح کرده، مکتب تردید گرایی (شک گرایی)^۲ است. تحقیقات محدودی (هرت^۳ از سال ۱۹۹۹ الی ۲۰۰۸، نلسون^۴ ۲۰۰۷، کواداکرز^۵ ۲۰۰۹ و...) در سالهای اخیر در دنیا پیرامون مکتب تردید گرایی و تاثیر آن بر حسابرسی به عمل آمده است. ویژگیهای شخصیتی حسابرسان مستقل بر نوع و شیوه کار آنها در کشف انحرافات موثر است و در نهایت این مساله کیفیت حسابرسی را تحت الشعاع قرار می دهد. مکتب تردید گرایی یکی از مکاتب زیرمجموعه ی مکتب خردگرایی در روان شناسی است. این مکتب برای خود مجموعه ای از اصول و معیارهایی را دارد که در تحقیقات مختلف مورد مطالعه قرار گرفته است. به عنوان نمونه تردیدگرایان اصراری بر اثبات و پافشاری بر عقاید خود و دیگران نداشته و همواره آماده شنیدن نظرات دیگران هستند. با شناسایی مشخصه های اصلی تردیدگرایی و مشخص شدن تاثیرات آن بر رفتار حسابرسان بیش از پیش به ضرورت توجه به ابعاد شخصیتی حسابرسان مستقل پی می بریم (بل و همکاران، ۲۰۱۱).

با توجه به نقش کنترلی و اعتبار دهی حسابرسان و وجود سطوح متفاوت کیفیت موسسات حسابرسی از یک سو و همچنین وجود ویژگیهای شخصیتی مختلف در حسابرسان مستقل از سویی دیگر، سوال اصلی پژوهش حاضر بدین صورت است که چه

ارتباطی بین تردیدگرایی حسابرسان و کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی وجود دارد؟ در مطالعه هرت (۲۰۰۸) در دانشگاه بایلور بر ارتباط مثبت بین تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی تاکید شده است. در ایران؛ پاسخ به این سوال می‌تواند به شرکای موسسات حسابرسی کمک کند تا برای ارتقای کیفیت حسابرسی به آموزش و کلاسهای ضمن خدمت برای افزایش تردیدگرایی حسابرسان شاغل در موسسه حسابرسی روی آورند. مقاله حاضر با هدف ارتقای کیفیت حسابرسی تبیین گردیده است و نوآوری آن، شناسایی جنبه‌های مختلف مکتب تردیدگرایی به منظور تعیین تاثیر آن بر بهبود کیفیت حسابرسی می‌باشد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

پال مروس^۶ در سال ۱۹۸۶ کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرد: «ایجاد اطمینان از صورت های مالی، کیفیت حسابرسی است و احتمال آن که صورت های مالی هیچ گونه تحریف با اهمیتی نداشته باشد». در عمل این تعریف به عنوان نتیجه حسابرسی استفاده می‌شود. پس با تعریف فوق پی می‌بریم که قابلیت اعتماد صورتهای مالی منعکس کننده کیفیت حسابرسی است (پال مروس، ۱۹۸۶).

تیتمن و ترومن^۷ در سال ۱۹۸۶ کیفیت حسابرسی را به عنوان صحت اطلاعاتی که حسابرسان به سرمایه گذار ارائه می‌دهد، تعریف کردند. در تحقیق حاضر منظور کیفیت حسابرسی است (نه کیفیت حسابرسان). چون کیفیت حسابرسان مفهوم گسترده‌ای می‌یابد و تعریف دقیق آن: «کیفیت کل خدمات حسابرسی از یک موسسه حسابرسی خاص» است.

واژه تردیدگرایی در متون حسابرسی به اشخاصی اطلاق می‌شود که شک و تردید را ترویج کرده و در

قضاوتهای خود سعی می‌کنند عجله نکنند و تصمیم گیری خود را به تعویق می‌اندازند (کرتز، ۱۹۹۲). در ادبیات مربوطه تردید حرفه‌ای معمولاً این گونه تعریف می‌شود: «بیانگر قضاوتها و تصمیم گیری های حسابرسان است که نمایانگر ارزیابی قوی از ریسک است که یک ادعا غلط است، مشروط بر آنکه اطلاعات برای حسابرسان در دسترس باشد» (نلسون، ۲۰۱۰).

بیشترین تحقیقات در خصوص تردیدگرایی در جهان توسط هرت در سالهای ۱۹۹۹ الی ۲۰۰۸ به عمل آمد. در سال ۲۰۰۳ هرت و همکارانش مدل نظری از تردید حرفه‌ای را در دو حوزه فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابداری حرفه‌ای بنا نموده اند. آنها مدل تردید حرفه‌ای را به عنوان ساختار چند بعدی با ۶ ویژگی یا شاخص ارائه نمودند. سه شاخص اولیه مرتبط با آزمون اسناد و مدارک بود و شامل: الف. ذهن پرسشگر^۸، ب. تعلیق قضاوت^۹ ج. تحقیق برای کسب شواهد^{۱۰} می‌باشد. مولفه چهارم نیز فهم میان فردی یا درک متقابل^{۱۱} است. مولفه پنجم و ششم با ابتکار کارکنان برای انجام عمل بر مبنای شواهد کسب شده مرتبط می‌باشد و شامل اعتماد به نفس^{۱۲} و خود رایی^{۱۳} می‌باشد. ذهن پرسشگر یعنی حسابرسان برای پیگیری تناقضات صورتهای مالی انگیزه فراوان داشته و تلاش کافی را به عمل آورد. تعلیق قضاوت به معنی آن است که حسابرسان مستقل در تصمیم گیری های خویش عجله نکنند و با تامل تصمیم گیری نمایند. تحقیق برای کسب شواهد یعنی حسابرسان با تحقیق اطلاعات، بررسی جنبه های مهم تقلب و کسب دانش و دانایی، وضعیت را شفاف نمایند. درک متقابل (میان فردی) یعنی فهم حسابرسان بر جمع آوری اطلاعات و تحقیق برای توجیه عقلایی، راههای کشف تقلب و شاخصهای تامل برانگیز صورتهای مالی اثر گذار است و نوع قضاوت

و تصمیم گیری آنها را مشخص می سازد. اعتماد به نفس یعنی حسابرس به توانایی، شایستگی، صلاحیت علمی و فنی خود اعتماد کامل دارد. خود رایی یعنی حسابرسان گفته های دیگران را بدون تفکر و تحقیق نمی پذیرند و به ظاهر و چیزهای صوری اعتماد ندارند مگر با تحقیق ثابت شود (هرت و همکاران، ۲۰۰۸).

به عقیده هرت و همکارانش (۲۰۰۳)، تردید گرایان باید دارای اعتماد به نفس و عزت نفس قابل توجهی باشند. این مشخصه ها تردیدگرایان را قادر می سازد تا بینش خود را قوی تر کنند، با فرضیات دیگر رقابت نمایند و اطلاعات کافی را جهت حل هر گونه تناقضات و استدلالهای غلط ارائه شده بوسیله دیگران، تقاضا نمایند. مدل مفهومی خانم هرت و همکارانش روی این ویژگی ها تمرکز می کند زیرا آنها تردیدگرایی را به عنوان نپذیرفتن هرگونه اطلاعات و موقعیتهای صوری تعبیر کردند که بجای پذیرش بی قید و شرط، فرد تردید گرا به دنبال شواهد و مدارک کافی، دلایل و اثبات موضوعات مورد سوال است. هرت و همکاران (۲۰۰۳) و ووگل (۲۰۱۰) تاکید کردند که تردیدگرایی منجر به تعلیق قضاوت و تصمیم گیری فرد شده و وی را وادار می سازد تا به دنبال کشف شواهد و مدارک بیشتر، تحقیق اطلاعات و مشاوری باشد.

تحقیق مهم دیگر هرت به بررسی ۳ گروه معیارهای آزمون اسناد و مدارک، درک ارائه کنندگان شواهد و اجرای شواهد مربوط بود و پی بردند که این معیارها با کشف تناقضات در کاربرگهای حسابرسی مرتبط است و حسابرسان با سطوح بالاتر از تردید حرفه ای، راهکارهای جایگزین بهتر و بیشتری را ارائه می دهند. این گروه از حسابرسان معمولاً اشتباهات فنی کمتری را کشف می کنند (هرت، ۲۰۰۸).

هرت و همکارانش (۲۰۰۸) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا دیدگاه تردید حرفه ای به عنوان یک صفت یا ویژگی نسبتاً سخت باید به شرایط و مقتضیات حسابرسی پاسخ دهد و ارتباط شفاف و مشخصی بین تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی وجود دارد. با استفاده از مقیاس ارائه شده برای ارزیابی سطوح تردیدگرایی حرفه ای حسابرسان، آنها اثرات این تردیدگرایی را روی ارزیابی شواهد و ارائه راهکارها آزمون می کنند. در بررسی کاربرگهای حسابرسی که بصورت آزمایشی توسط هرت و همکاران وی به عمل آمد مشخص گردید که حسابرسان تردید گرا در مقابل مقتضیات حسابرسی معمول، رفتار معقول تر و عاقلانه تری دارند و در مقابل شرایطی که نیاز به تردید دارد (شرایط مشکوک) واکنش مناسب تری را نشان می دهند. آنها بطور کلی نتیجه گرفتند که حسابرسان با سطوح تردیدگرایی بالا بطور منظم رفتار متفاوتی را نسبت به حسابرسان با تردیدگرایی پائین نشان می دهند و در نتیجه حسابرسانی که تردیدگرایی بالاتری دارند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می دهند. نمونه آماری تحقیق هرت و همکاران شامل ۲۰۰ حسابرس مستقل بود. همچنین در تحقیق آنها مشخص شد که در شرایط عادی حسابرسی؛ حسابرسان تردیدگرا تناقضات بیشتری را کشف می کنند و راهکارهای جایگزین بیشتری را ارائه می دهند (ووگل، ۲۰۱۰).

پوپووا^{۱۴} (۲۰۰۶) ارتباط بین معیارهای تردید گرایی هرت و ارائه فرضیه های اولیه در خصوص انحرافات بالقوه را سنجید. یافته های وی نشان داد که حسابرسان با تردیدگرایی بالاتر برای ارائه نظر کارشناسی معمولاً شواهد بیشتری را جمع آوری می کنند و گزارشات حسابرسی آنها از کیفیت بالاتری برخوردار است (کوآداکرز، ۲۰۰۹).

خود رایی می باشند. این معیارها اولین بار توسط هرت بکار گرفته شد. البته در برخی تحقیقات مثل تحقیق کواداکرز (۲۰۰۹) بجای ۶ معیار هرت از ۳ معیار تحت عنوانهای اطمینان میان فردی، تعلیق قضاوت و مکان هندسی کنترل استفاده کرد و به نتیجه مشابهی رسیده است (کواداکرز، ۲۰۰۹). البته در این تحقیقات (هرت و همکاران ۲۰۰۸، کواداکرز ۲۰۰۹ و...) علاوه بر کیفیت حسابرسی، اثرات تردیدگرایی روی متغیرهای دیگر مثل قضاوت حرفه ای نیز بررسی شد.

در تحقیقات مختلف دیگر نیز تأیید شده است که ارزش حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی، بر منبای میزان استفاده عملی حسابرسان از تردید حرفه‌ای و تردیدگرایی می باشد (نلسون، ۲۰۱۰).

تحقیقی که به این موضوع در کشور پردازد مشاهده نشده است. لذا این سوال مطرح می شود: چه ارتباطی بین تردیدگرایی حسابرسان و کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی وجود دارد؟

۳- فرضیه پژوهش

به منظور پاسخ به سوال تحقیق، فرضیه زیر بر اساس مطالعات انجام شده مطرح و مورد آزمون قرار می گیرد: "بین معیارهای تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد."

۴- روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش روش تحقیق، پیمایشی و توصیفی از نوع همبستگی است که ارتباط تردید حرفه‌ای یا شاخص‌های تردیدگرایی را به عنوان متغیر مستقل با کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و با استفاده از مدل‌های آماری همبستگی مورد آزمون قرار می دهد. متغیر کیفیت حسابرسی کمی بوده و از طریق مقایسه بندهای اشکال گزارش حسابرسی سال جاری

کویی چن و همکاران^{۱۵} (۲۰۰۹) به بررسی تردیدگرایی حرفه‌ای در حسابرسی پرداختند و پیرامون این مساله تحقیق کردند که آیا سطوح بالای تردیدگرایی حرفه ای در حسابرسان جلوی انحرافات و اعمال خلاف قانون مدیران را می گیرد. به همین منظور ۱۶۷ مدیر ارشد در تحقیق چن و همکاران مورد بررسی قرار گرفتند. آنها تأثیرات افزایش در بررسی سخت گیرانه مدیریت، افزایش در حجم نمونه و تغییر در ماهیت آزمونهای حسابرسی را آزمون نمودند. آنها به این نتیجه رسیدند که تغییرات در ماهیت شواهد گردآوری شده باعث کاهش انگیزه مدیریت جهت اعمال تخلفات و انحرافات می گردد. همچنین آنها در تحقیق خود پی بردند که بیشتر حسابرسان در عمل پاسخگو هستند و محدوده و حجم نمونه را (بدون تغییر در آزمونهای محتوا) افزایش می دهند که همین عمل باعث عدم کاهش انگیزه مدیریت جهت ارتکاب تخلفات می شود. به همین دلیل مشخص گردید که افزایش شاخصه ذهن پرسشگر (که یکی از مولفه های تردیدگرایی است) در خصوص صاحبکار که با افزایش آزمونهای محتوا در حسابرسی همراه است منجر به کاهش انگیزه مدیریت جهت ارتکاب تخلفات می گردد و کیفیت حسابرسی افزایش می یابد. (کویی چن، ۲۰۰۹).

هاردینگ و تروتمن^{۱۶} (۲۰۱۱) پی بردند که افزایش تردید حرفه‌ای در شرکای موسسات حسابرسی باعث ارتقای قضاوت حرفه ای و افزایش در کیفیت حسابرسی می شود.

در عموم تحقیقات پیش گفته برای ارزیابی تردیدگرایی و تردید حرفه ای حسابرسان مستقل از پرسشنامه استاندارد هرت استفاده شد که در برگیرنده ۶ شاخصه اصلی تردیدگرایی است. این ۶ شاخص عبارتند از: ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت، تحقیق برای کسب شواهد، درک متقابل، اعتماد به نفس و

ادبیات موضوعی تحقیق؛ روش مطالعه اسنادی به بررسی مقالات و مراجع متعدد در ادبیات موضوعی مکتب تردیدگرایی خواهیم پرداخت و الگوی مفهومی معیارهای تردیدگرایی با استفاده از اسنادکاوی و پیمایش نظرات حسابرسان مستقل در همین رابطه ارائه می گردد.

سپس، الگوی بدست آمده در قالب معیارهای تردیدگرایی با استفاده از پیمایش داده ها مورد بررسی میدانی قرار گرفته و سپس نسبت به سنجش الگوی مفهومی با قالب تردیدگرایی در حسابرسی خواهیم پرداخت. در مرحله بعد، بر اساس داده های پیمایش شده و الگوی ارائه شده نسبت به سنجش اثر الگوی تردیدگرایی بر کیفیت حسابرسی خواهیم پرداخت که در این مرحله از همبستگی جهت بررسی وجود رابطه در کیفیت حسابرسی با معیارهای تردیدگرایی در مقایسه با معیارهای بدون تردیدگرایی استفاده خواهیم نمود. بطور کلی سنجش تاثیرات جنبه های مختلف مکتب تردید گرایی بر کیفیت حسابرسی مورد آزمون قرار خواهد گرفت که در نتیجه لزوم استفاده از تردیدگرایی حرفه ای توسط حسابرسان مستقل در موسسات حسابرسی و تاثیر آن بر کیفیت حسابرس ارزیابی می گردد.

پرسشنامه این تحقیق برگرفته از پرسشنامه استاندارد هرت است که در تحقیقات متعدد (نلسون ۲۰۰۹ و...) در سطح جهان مورد استفاده قرار گرفته است و از طریق آن میزان تردید حرفه ای حسابرسان مستقل سنجیده شده است و روایی و پایایی سوالات آن در کشورهای مختلف از جمله هلند و آمریکا تأیید شده است. برای تعدیل این سوالات مطابق با شرایط محیطی ایران و الزامات قانونی کشور؛ این سوالات بین خبرگان (شامل شرکای موسسات حسابرسی و اساتید حسابرسی) توزیع و نظرت اصلاحی آنان روی سوالات اعمال گردید. سپس اقدام

و گردش سود و زیان انباشته سال آتی؛ درصد انحرافات کشف شده محاسبه می شود. هر چه انحرافات که در تعدیلات سنواتی سال آتی می آید اما در گزارش حسابرسی سال جاری ذکر نمی شود بیشتر باشد انحرافات بیشتر و کیفیت حسابرسی پائین تر است، چرا که گردش سود و زیان انباشته سال آتی در برگزیده تعدیلات سنواتی است که شامل مواردی از جمله تحریفات کشف نشده سال جاری و اصلاح اشتباهات است که به عنوان نمونه می توان به اصلاح حسابها و فاکتورها اشاره نمود. بطور خلاصه هر چه درصد تحریفات کشف شده به کل تحریفات بالاتر باشد کیفیت حسابرسی بالاتر است. معیار یاد شده برای سنجش کیفیت حسابرسی برای اولین بار توسط دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ استفاده شده است و بعد از آن توسط محققان دیگری مثل حساس یگانه (۱۳۸۹) و... بکار گرفته شده است (دی آنجلو ۱۹۸۱، دنج لی ۲۰۰۴، دنج، پروان کیوین و کالو ۲۰۰۴ و پال مروس ۱۹۸۶ و...).

متغیر تردیدگرایی (شاخص های تردید حرفه ای) کیفی هستند و در این مقاله آنها را به متغیرهای کمی تبدیل کرده ایم. برای سنجش تردیدگرایی از پیمایش نظرات حسابرسان مستقل در رده های مختلف شغلی (کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، مدیر حسابرسی و شریک موسسه حسابرسی) استفاده می کنیم، به عبارت دیگر بصورت میدانی از حسابرسان مستقل در مورد وضعیت معیارها و سطح اجرای تردیدگرایی (در ۶ معیار: ذهن پرسشگر، تحقیق برای کسب شواهد، تعلیق قضاوت، درک شخصی یا میان فردی، اعتماد به نفس و خودرأیی) مورد استفاده آنها در انجام حسابرسی با استفاده از ابزار پرسشنامه کتبی و مصاحبه سوال می گردد. فرآیند تحقیق را می توان به شرح مراحل زیر تشریح نمود. در مرحله اول، با استفاده از مرور

اجتناب ناپذیر است. در این مرحله پس از جمع آوری داده‌های آماری، برای جمع بندی و محاسبات مورد نیاز از نرم افزار Excel استفاده شده است و نتایج آن، در بسته نرم افزاری SPSS نسخه ۱۷ وارد شده و فرضیه پژوهش مورد تجزیه و تحلیل نهایی قرار گرفته است.

۵- نتایج پژوهش

۵-۱- نتایج توصیفی

جدول ۱ و ۲ نتایج آمار توصیفی تحقیق را نشان می‌دهد.

ضرایب همبستگی محاسبه شده است و همبستگی هر شاخص با کیفیت حسابرسی نیز بررسی شده است. قبل از آزمون فرضیه با اجرای آزمون کلموگروف - اسمیرنوف و همچنین آزمون شاپیرو - ویلک مشخص شد که توزیع داده‌های تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی نرمال است.

برای آزمون همبستگی بین تردید حرفه ای با کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی از آزمون همبستگی استفاده می‌کنیم. چون داده‌ها از نوع رتبه ای و طبق طیف لیکرت است می‌توانیم از ضریب همبستگی اسپیرمن جهت نمایش میزان رابطه خطی بین متغیرهای تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی استفاده کنیم.

به توزیع پرسشنامه اصلاح شده بین نمونه آماری (شامل همه ارکان مؤسسات حسابرسی) شد. آلفای کرونباخ این سوالات ۹۰ درصد بوده است. هم چنین جواب سوالات پرسشنامه بر اساس طیف لیکرت از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف طراحی می‌گردد.

لازم به یادآوری است که امتیازات این شاخصها بر اساس امتیازی است که به گزینه‌های کاملاً موافق تا کاملاً مخالف داده می‌شود (کاملاً موافق: ۵ امتیاز، موافق: ۴ امتیاز، تا حدودی موافق: ۳ امتیاز، نسبتاً مخالف: ۲ امتیاز، مخالف: ۱ امتیاز، کاملاً مخالف: ۰ امتیاز).

قلمرو زمانی تحقیق بازه زمانی ۱۳۸۷-۱۳۸۹ است. جامعه آماری تحقیق حاضر شامل حسابرسان مستقل در سازمان حسابرسی و کلیه مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند که از سال ۸۶ معتمد بورس گردیده و هر ساله حداقل سه شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را حسابرسی می‌کنند. با توجه به نامحدود بودن حجم جامعه، با ۹۵ درصد اطمینان و ضریب خطای ۸ درصد، در این تحقیق به طور تصادفی ۱۵۰ حسابرس (در قالب ۱۰ موسسه حسابرسی) به عنوان نمونه در نظر گرفته شده و پرسشنامه‌ها بین آنها توزیع شده است.

به مثابه هر پژوهشی، این تحقیق نیز به امکاناتی از قبیل دسترسی بودن مراجع، بانک‌های اطلاعاتی، مجلات علمی و مقالات مرتبط نیاز دارد. همچنین استفاده از آرشیو بورس اوراق بهادار تهران به منظور دسترسی به صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران و گزارش‌های حسابرسی مؤسسات حسابرسی معتمد بورس از جمله نیازهای این پژوهش است. ضمناً استفاده از ابزار پرسشنامه کتبی و مصاحبه حضوری به منظور پاسخ به سوالات تحقیق

جدول ۱: آماره های توصیفی شاخصهای تردیدگرایی

	شاخصهای تردیدگرایی	ذهن پرسشگر	تعلیق قضایوت	کسب شواهد	درک متقابل	اعتماد به نفس	خود رایی
N	اعتبار	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰
	خطا	۰	۰	۰	۰	۰	۰
	میانگین	۱۹۸۰۶۷	۲۲۰۲۲	۲۰۵۲۶۷	۱۷۰۳۶۶۷	۱۷۰۲۰۶۷	۲۳۰۰۷۷۳
	میانه	۲۰	۲۳	۲۰	۱۷	۱۷	۲۳
	انحراف معیار	۳۰۰۸	۲۰۴۵	۳۰۰۳	۳۸	۲۰۳۹	۳۰۷۶
	واریانس	۹۵۱۳	۶۰۳	۹۰۱۹	۱۴۰۴۴	۵۰۷۴	۱۴۰۱۶
	چولگی	-۰۰۰۳۹۹	-۱۰۲۹۵	-۰۰۰۲۱	-۰۰۰۵	-۰۰۰۶۶۸	-۰۰۰۰۵۷
	خطای چولگی	۰۰۰۱۹۸	۰۰۰۱۹۸	۰۰۰۱۹۸	۰۰۰۱۹۸	۰۰۰۱۹۸	۰۰۰۱۹۸
	کشیدگی	-۰۰۰۱۲۸	۲۰۴۲۹	-۰۰۰۵۰۱	۲۰۴۷۱	-۰۰۰۰۳	-۰۰۰۸۵۷
	خطای کشیدگی	۰۰۰۳۹۴	۰۰۰۳۹۴	۰۰۰۳۹۴	۰۰۰۳۹۴	۰۰۰۳۹۴	۰۰۰۳۹۴
	دامنه	۱۴	۱۳	۱۳	۲۵	۱۱	۱۶
	کمینه	۱۱	۱۲	۱۲	۰	۹	۱۴
	بیشینه	۲۵	۲۵	۲۵	۲۵	۲۰	۳۰

جدول ۲: آماره های توصیفی شاخص کیفیت حسابرسی سالهای ۸۷ و ۸۸

		کیفیت حسابرسی ۸۷	کیفیت حسابرسی ۸۸
N	اعتبار	۱۰	۱۰
	خطا	۰	۰
	میانگین	۰۵۸۴۸	۰۶۰۸۷
	میانه	۰۵۹۴۱	۰۶۵
	مد	۰۰۷۳	۰۰۸۶
	انحراف معیار	۰۰۱۸۷۷۸	۰۰۲۶۶۱۱
	واریانس	۰۰۰۳۵	۰۰۰۷۱
	چولگی	-۰۰۰۲۰۸	-۰۰۰۰۸
	خطای چولگی	۰۰۰۶۸۷	۰۰۰۶۸۷
	کشیدگی	۰۰۰۵۲۹	-۱۰۰۴۶۳
	خطای کشیدگی	۱۰۰۳۳۴	۱۰۰۳۳۴
	کمینه	۰۰۰۲۴	۰۰۰۲۵
	بیشینه	۰۰۰۹۱	۱
مجموع	۵۰۸۵	۶۰۰۹	

۲-۵- نتایج آزمون فرضیه پژوهش

به منظور آزمون فرضیه تحقیق از روش‌های استنباطی استفاده شده است. در این تحقیق ابتدا در جدول ۳ و ۴، ضریب همبستگی اسپیرمن برای تبیین ارتباط متغیر تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی سالهای ۸۷ و ۸۸ نمایش داده می‌شود. همانطور که در جداول ۳ و ۴ مشاهده می‌شود ضریب همبستگی اسپیرمن بین دو متغیر تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی برای سالهای ۸۷ و ۸۸ به ترتیب برابر ۰.۹۵۴ و ۰.۷۴۲ و ضریب تعیین آن برابر با $R^2 = 0.92$ و $R^2 = 0.55$ می‌باشد. این عدد در سطح خطای ۵٪ رابطه معناداری را بین دو متغیر نشان می‌دهد. از آنجا که سطح معناداری کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد در سطح اطمینان (۹۵٪) نمی

توان فرض H_1 را رد کرد و به عبارت دیگر وجود همبستگی بین این دو متغیر تأیید می‌شود. هر چند میزان وابستگی تردیدگرایی حسابرسان مستقل در نمونه آماری تحقیق حاضر با کیفیت حسابرسی سال ۸۷ به مراتب بیشتر از سال ۸۸ است. بطور خلاصه، فرضیه تحقیق حاضر مبنی بر وجود ارتباط معنادار و مثبت بین تردید حرفه ای حسابرسان مستقل و کیفیت حسابرسی تأیید می‌شود. طبق جدول ۵، از میان شاخصهای تردیدگرایی، شاخص خود رایی و تعلیق قضاوت بیشترین ارتباط را با کیفیت حسابرسی سالهای ۸۷ و ۸۸ دارد و شاخص درک متقابل یا اطمینان میان فردی همبستگی معناداری را با کیفیت حسابرسی سالهای ۸۷ و ۸۸ ندارد. چون sig آن بزرگتر از ۰.۰۵ است.

جدول ۳: ضریب همبستگی اسپیرمن بین تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی ۸۷

	تردیدگرایی	کیفیت حسابرسی ۸۷
Spearman's rho	۱	۰.۹۵۴
ضریب همبستگی تردیدگرایی	.	.
Sig. (2-tailed)	.	.
تعداد	۱۰	۱۰
ضریب همبستگی کیفیت ۸۷	۰.۹۵۴	۱
Sig. (2-tailed)	.	.
تعداد	۱۰	۱۰

جدول ۴: ضریب همبستگی اسپیرمن بین تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی ۸۸

	تردیدگرایی	کیفیت حسابرسی ۸۸
Spearman's rho	۱	۰.۷۴۲
ضریب همبستگی تردید	.	۰.۰۱۴
Sig. (2-tailed)	.	۰.۰۱۴
تعداد	۱۰	۱۰
ضریب همبستگی کیفیت ۸۸	۰.۷۴۲	۱
Sig. (2-tailed)	۰.۰۱۴	.
تعداد	۱۰	۱۰

جدول ۵- ضریب همبستگی اسپیرمن بین شاخصهای تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی ۸۷ و ۸۸

Spearman's rho : S r	ذهن پرسشگر		تعلیق قضاوت		کسب شواهد		درک متقابل		اعتماد به نفس		خودرایی	
	S r	sig	S r	sig	S r	sig	S r	sig	S r	sig	S r	sig
تعداد: ۱۵۰												
کیفیت حسابرسی ۸۷	۰.۵	۰.۰۵	۰.۶	۰.۰۴	۰.۵۱	۰.۰۵	۰.۳۸	۰.۲۶	۰.۵۴	۰.۰۵	۰.۸۴	۰.۰۲
کیفیت حسابرسی ۸۸	۰.۵۶	۰.۰۴۹	۰.۶۱	۰.۰۴	۰.۵۳	۰.۰۵	۰.۰۶	۰.۸۵	۰.۴۳	۰.۰۶	۰.۷۴	۰.۰۱

۶- نتیجه گیری و بحث

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه تحقیق نشان می دهد بین تردید حرفه ای (شاخصهای مختلف تردیدگرایی) و کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی معتمد بورس و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد و درصد کشف انحرافات و توانایی حسابرسان مستقل در گزارش انحرافات با اهمیت متاثر از ویژگی های شخصیتی آنان علی الخصوص تردیدگرایی شان است. تائید فرضیه فوق بدین معناست که آن دسته از موسسات حسابرسی که از حسابرسان با دیدگاه قوی تر از تردید حرفه ای بهره می برند در صدور گزارش حسابرسی و کشف انحرافات مهم توانایی بیشتری دارند و اصطلاحاً کیفیت حسابرسی شان بالاتر است (کواداکرز ۲۰۰۹). به عنوان مثال شاخص ذهن پرسشگر که به معنی داشتن تفکر سوالی توسط حسابرس مستقل است باعث بهبود در کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی می شود. همچنین در تحلیل نتایج آماری مشخص شد که شاخص خود رایی رابطه معنادار و مستقیمی با کیفیت حسابرسی دارد. حسابرسی که از شاخص خود رایی برخوردار است دارای نظر مستقل، استقلال فکری و شخصیت محکم است و براحتی تحت تاثیر اظهارات صاحبکار قرار نمی گیرد و در اجرای عملیات حسابرسی موفق تر عمل می کند که در نهایت باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود (ووگل، ۲۰۱۰). نتایج این تحقیق با تحقیقات هرت و همکاران (۲۰۰۳ و ۲۰۰۸)،

کواداکرز (۲۰۰۹)، نلسون (۲۰۱۰) و... مطابق و سازگار است و نتایج آنها را تائید می کند. هر چند کیفیت حسابرسی متاثر از عوامل زیادی است اما تردید حرفه ای به عنوان مولفه ای مهم بر کیفیت حسابرسی موثر است، چون حسابرسان مستقل اجزای تشکیل دهنده یک موسسه حسابرسی هستند و زمانی موسسه حسابرسی می تواند به درستی عمل کند که از کارکنان ماهر با توانمندی روانی و شخصیتی بالا از جمله تردید حرفه ای؛ بهره مند باشد.

با توجه به نقش حسابرسان مستقل در افزایش قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری و بهبود کارایی بازار پیشنهادهایی به شرح ذیل ارائه می شود:

- با توجه به یافته های این پژوهش مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنادار بین تردید حرفه ای و کیفیت حسابرسی، پیشنهاد می شود که شرکای موسسات حسابرسی تلاش مضاعفی را برای ارتقای دیدگاه تردید حرفه ای نزد کارکنان موسسات خود بعمل آورند.
- باید مدرسان حسابداری در دروس حسابرسی دانشگاهها به بحثهای آئین رفتار حرفه ای و بخصوص تردید حرفه ای بیشتر بها دهند و دانشجویان را با این تفکر و ویژگی بیشتر آشنا کنند.

فهرست منابع

- حساس یگانه، یحیی، آذین فر، کاوه، (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس،

- 14) Vogel, J. (2010); BonJour on explanation and skepticism ; *Studies in History and Philosophy of Science* 41; pp413–421.
- 15) Vogel, J. (2008). Internalist responses to skepticism. In J. Greco (Ed.), *The Oxford companion to skepticism*. Oxford University Press.
- 16) White, R. (2010). Evidential symmetry and mushy credence. In T. S. Gendler, & J. Hawthorne (Eds.), *Oxford studies in epistemology* (Vol. 3). Oxford University Press.

مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱، ص ۸۳-۹۶.

۲) نونهال نهر، علی اکبر، جبارزاده، سعید، یعقوب پور، کریم، (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱، ص ۵۳-۶۸.

- 3) Bell, T.B., M.E. Peecher, and Thomas H. (2011) , *The 21st Century Public Company Audit*. New York, NY: KPMG LLP , pp 357-381
- 4) Dang, L. (2004) , *Assessing Actual Audit Quality*, PhD thesis, Drexel University. Philadelphia, USA.
- 5) Dang Li; Brown Kavin F and MC Cullough.(2004) , *Assessing audit quality: A Value Relevance Perspective*. Working paper, Oregon State University, pp 10-38.
- 6) DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. Vol. 3, No. 3: 183-199.
- 7) Hurtt et al. (2008), *An Experimental Examination Of Professional Skepticism ; Hankamer School of Business ; pp1-38*.
- 8) Nelson, M. (2010). *A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing*, Johnson School Research Paper Series.
- 9) Palmrose, Z,(1986) , "Audit fees and auditor size: Further evidence", *Journal of Accounting Research*, Spring, pp 97-110.
- 10) Quadackers L et al ,(2009); *Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions ; VU University Amsterdam*.
- 11) Luc Quadackers ; April 2009 ; *Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions; dissertation Amsterdam ,pp 10 :39*.
- 12) Qiu Chen et al, (2009), *Do Audit Actions Consistent with Increased Auditor Scepticism Deter Potential Management Malfeasance?*, New England Behavioral Accounting Research Seminar, Mannheim University.
- 13) Titman & trueman (1986), ``The impact of CPA firm size on auditor disclosure preferences", *The Accounting Review*, pp. 621-33.

یادداشت‌ها

1. De Angelo
2. Skepticism
3. Hurtt
4. Nelson
5. Quadackers
6. Pal mrose
7. Titman&Trueman
8. Questioning mind
9. Suspension of judgment
10. Search for knowledge
11. Interpersonal understanding
12. Self confidence
13. Self determination
14. Popova
15. Qiu Chen et al
16. Harding & Trotman