

## ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل

رمضانعلی رویایی\* احمد یعقوب نژاد\*\* کاوه آذین فر\*\*\*

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۱/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۰۳/۲۳

### چکیده

در سال‌های اخیر توجه بسیاری از محققان، دانشجویان و اساتید حسابداری به موضوع قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان جلب شده است. این جلب توجه، اهمیت موضوع قضاوت حرفه‌ای را بیان می‌کند. پس شناسایی عواملی که بر قضاوت حرفه‌ای موثر هستند می‌تواند کمک بزرگی به حساب‌برسان مستقل بنماید. یکی از عوامل مهمی که بر قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است می‌تواند تردید حرفه‌ای (تردید گرای) باشد. هدف این تحقیق بررسی رابطه‌ی بین شاخص‌های تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. در این تحقیق با استفاده از پیمایش نظرات ۱۵۰ حسابرس مستقل به‌عنوان نمونه آماری و با استفاده از پرسشنامه تعدیل شده هرت و همکاران به این نتیجه رسیدیم که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

**واژه‌های کلیدی:** تردید حرفه‌ای، قضاوت حرفه‌ای، مکتب تردیدگرایی، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، ذهن پرسشگر.

---

\* استادیار و عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، نویسنده اصلی.  
info@royaee.ir

\*\* دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

\*\*\* دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، مسئول مکاتبات.

## ۱- مقدمه

در بسیاری از عرصه‌های تجاری نه تنها انجام حسابرسی لازم است، بلکه حسابرسی باید توسط شخص یا مؤسسه‌ای انجام شود که هم آموزش مناسب دیده باشد و هم عضو انجمن حرفه‌ای باشد. در این عرصه‌ها عموماً به قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان توجه خاصی می‌شود (ووگل<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰: ۱۰).

یکی از مکاتبی که در سالهای اخیر در حوزه روانشناسی و حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته و تاثیرات ویژگیهای شخصیتی در روانشناسی را بر حسابرسی مطرح کرده، مکتب تردید گرایی (شک گرایی)<sup>۲</sup> است. تحقیقات محدودی 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 قضاوت و تصمیم‌گیری آنها را تحت الشعاع قرار می‌دهد. مکتب تردید گرایی زیرمجموعه مکتب خردگرایی در روان‌شناسی است. این مکتب شامل مجموعه‌ای از اصول و معیارهایی است که در تحقیقات مختلف مورد بررسی قرار گرفت. به‌عنوان نمونه تردیدگرایان بر عقاید خود و دیگران پافشاری نداشته و همواره آماده شنیدن نظرات دیگران هستند. با شناسایی مشخصه‌های اصلی تردیدگرایی و مشخص شدن تاثیرات آن بر رفتار حسابرسان و قضاوت حرفه‌ای آنها، بیش از پیش به ضرورت توجه به ابعاد شخصیتی حسابرسان مستقل پی می‌بریم (کوآداکرز<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹: ۱۴). در این پژوهش ارتباط بین تردید گرایی و قضاوت حرفه‌ای مورد بررسی قرار می‌گیرد.

---

1. Vogel  
2. Skepticism  
3. Quadackers

## ۲- اهمیت و ضرورت موضوع

با توجه به تاثیر ویژگیهای شخصیتی و روانشناسی بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان که در تحقیقات مختلف خارجی اثبات شده است، لزوم انجام تحقیق علمی در این زمینه به منظور بررسی الگوی جنبه‌های مختلف مکتب تردیدگرایی برای افزایش تردید حرفه‌ای در حسابرسان مستقل جهت بهبود قضاوت حرفه‌ای آن‌ها بیش از پیش احساس می‌گردد (نلسون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰: ۱۸).

از طرفی تردید حرفه‌ای مورد تاکید استانداردهای حسابرسی بین‌المللی، آمریکا و کشورهای دیگر قرار گرفته و جزء جدایی‌ناپذیر از ویژگیهای شخصیتی حسابرسان مستقل گشته است و تاثیر به‌سزایی در بهبود قضاوت حرفه‌ای دارد. در صورت ضعف شخصیتی و عدم رعایت ابعاد روانی مکتب تردیدگرایی توسط حسابرسان مستقل، حرفه حسابرسی لطمات جبران‌ناپذیر می‌خورد که نمونه آن را در رسوایی‌های اخیر مالی در جهان و کم‌اعتبار شدن حرفه حسابرسی می‌توان مشاهده کرد (وایت<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰: ۲۲).

بنابر این انجام این تحقیقات در هر جامعه‌ای که با حرفه حسابرسی سر و کار دارد لازم و ضروری به نظر می‌رسد. زیرا برای رقابت موفق در محیط حسابرسی، حسابرسان باید کوشش مداومی برای برآورده ساختن انتظارات صاحبکار و به حداکثر رسانیدن رضایت وی از طریق بهبود در تصمیم‌گیری قضاوت حرفه‌ای داشته باشند. یکی دیگر از جنبه‌های مهم این تحقیق، جدید بودن آن در ایران است. با توجه به اهمیت موارد فوق، انجام چنین تحقیقی در خصوص سنجش اثر وجود چنین مکتبی از روان‌شناسی بر بهبود قضاوت حرفه‌ای و تعیین معیارهای مناسب این ارزیابی ضروری است.

از اینرو هدف اصلی این تحقیق بررسی رابطه‌ی بین تردید حرفه‌ای و قضاوت

---

1. Nelson  
2. White

۷۰..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره بیست و دوم، تابستان ۱۳۹۳

حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و معتمد بورس می‌باشد.

### ۳- مبانی نظری پژوهش

استانداردهای حسابرسی تردید حرفه‌ای را بدین صورت تعریف می‌کند: وضعیتی که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی منتقدانه از شواهد حسابرسی است که اغلب به‌عنوان ارزیابی صداقت مدیریت تعبیر می‌شود. رسواییهای مالی اخیر باعث شد که حرفه حسابرسی توجه جدی به تردید حرفه‌ای نماید و نیاز حساب‌برسان به افزایش سطوح تردیدگرایی روز به روز بیشتر احساس گردد. در حال حاضر حساب‌برسان میزان تردیدگرایی خود را تا سطح تردیدگرایی کارشناسان قضایی بالا برده تا درستی شواهد ارائه شده توسط مدیریت و صداقت (درستکاری) وی را ارزیابی کنند (استاندارد حسابرسی آمریکا، ۲۰۰۲، شماره ۹۹).

تردید حرفه‌ای هم برای حساب‌برسان داخلی و هم برای حساب‌برسان مستقل مهم است. بررسی رفتار حساب‌برسان و چگونگی تاثیر تردیدگرایی بر مهارتهای کشف تقلب یک مولفه حیاتی از محافظت در برابر قصور حسابرسی آتی است. اگر حساب‌برسان تردیدگرایی بیشتری اعمال نمایند به شناسایی انحراف در فرآیند حسابرسی کمک قابل توجهی می‌شود. بنابراین تردیدگرایی در حسابرسی حیاتی است. تحقیقات متعددی نشان داده است که ویژگیهای شخصیتی روی کشف تقلب و انحراف (و بهبود قضاوت حرفه‌ای) توسط حساب‌برسان موثر است (پونمون<sup>۱</sup>، ۱۹۹۳: ۱۵).

مدلهای تردیدگرایی مختلفی تا به حال توسط پژوهشگران ارائه شده است اما هیچ کدام کامل و جامع نبودند (چو و تان<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰، ماکسی میلان و وایت<sup>۳</sup>، ۱۹۹۳، شاب و لارنس<sup>۴</sup>، ۱۹۹۶). بهترین مقیاس برای ارزیابی جنبه‌های مختلف تردیدگرایی حساب‌برسان

- 
1. Ponemon
  2. Choo & Tan
  3. Milian & White
  4. Schaub & Lawrence

در جهان توسط هرت<sup>۱</sup> ارائه و آزمون شد و اکثر محققان که در زمینه تردیدگرایی حسابرسان کار کردند از مقیاس هرت استفاده نمودند. مقیاس هرت برای تحلیل سطوح تردیدگرایی در تحقیقات مختلف استفاده شده و پایایی پرسشنامه ایشان نیز به اثبات رسیده است.

### ۳-۱- شاخصهای تردید حرفه‌ای

هرت، اینینگ و پلاملی (HEP)<sup>۲</sup> در سال ۲۰۰۳ مدل نظری از تردید حرفه‌ای را در دو حوزه فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابرسی بنا نموده اند. آن‌ها مدل تردید حرفه‌ای را به عنوان ساختار چند بعدی با ۶ ویژگی یا شاخص ارائه کردند. سه شاخص اولیه مرتبط با آزمون شواهد بود و شامل: الف. ذهن پرسشگر (تفکر سوالی)<sup>۳</sup>، ب. تعلیق قضاوت<sup>۴</sup> ج. تحقیق برای کسب شواهد (دانش)<sup>۵</sup> می باشد. هرت و همکاران تاکید کردند که تردیدگرایی منجر به تعلیق قضاوت و تصمیم‌گیری فرد شده و وی را وادار میسازد تا به دنبال کشف شواهد و مدارک بیشتر، تحقیق اطلاعات و مشاوره باشد (هرت و همکاران، ۲۰۰۳: ۱۷).

ویژگی یا شاخص چهارم مدل تردیدگرایی هرت و همکاران با فهم تهیه کننده (ارائه کننده) شواهد سروکار دارد: د. فهم میانفردی (درک متقابل)<sup>۶</sup>. آن‌ها بیان کردند که اشخاص مختلف دارای درک متفاوتی از تردیدگرایی می‌باشند و این باعث می‌شود تا افراد مختلف از رویدادهای مشابه، ادراک متفاوتی داشته باشند و این درک متضاد می‌تواند منجر به ارائه اطلاعات گمراه کننده، متعصبانه و نادرست توسط افراد مختلف شود. ویژگی پنجم و ششم مدل تردیدگرایی خانم هرت و همکاران شامل اعتماد به نفس<sup>۷</sup> و خودرایی<sup>۱</sup> است که بایستی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی اعمال شود (هرت

---

1. Hurtt  
2. Hurtt, Eining, Plumlee  
3. Questioning Mind  
4. Suspension of Judgment  
5. Search for Knowledge  
6. Interpersonal Understanding  
7. Self Confidence

۷۲..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره بیست و دوم، تابستان ۱۳۹۳

شود(هرت و همکاران، ۲۰۰۳: ۱۸). آن‌ها بیان نمودند که تردیدگرایی باید شامل اعتماد به نفس و خودرایی باشد. این ویژگیها دید وسیعی در تردیدگرایان ایجاد می‌کند و مفروضات دیگر را به چالش می‌طلبد و استدلالهای غلط ارائه شده توسط دیگران و تناقضات موجود را حل می‌کند. این ۶ معیار یا شاخص توسط هرت(۲۰۰۳) مطرح شد که مبنای تردیدگرایی می‌باشد و در ادامه به توضیح آن می‌پردازیم. معیارهای هرت بر اساس پرسشهایی(که پایایی آن اثبات شده است) است که از پاسخ دهندگان در ارزیابی خودشان به عمل می‌آید.

### ۳-۱-۱- ذهن پرسشگر(تفکر سوالی)

حسابرسان مستقلی که دارای ذهن پرسشگر هستند تمایل بیشتری برای کشف انحراف و متقاعد شدن دارند. ذهن پرسشگر باعث میشود تا زمانیکه حسابرس اطلاعات کافی جمع آوری نکند متقاعد نگردد. ذهن پرسشگر باعث می‌شود در خصوص فرصتهای ارتکاب جرم و زمینهای تخلف، اطلاعات بیشتری کسب شود. ذهن پرسشگر، حسابرس را در زمینه پی گیری تناقضهای صورتهای مالی و روشهای حسابداری یاری می‌کند. حسابرسان دارای این ویژگی شخصیتی به راحتی تحت تاثیر حرفهای دیگران قرار نمی‌گیرند(هرت و همکاران، ۲۰۰۳: ۱۹).

### ۳-۱-۲- تعلیق قضاوت

تعلیق قضاوت به معنای آن است که شخص حسابرس در تصمیم‌گیریها عجله نکند و تا زمانیکه اطلاعات کافی، مناسب و قابل اطمینان فراهم نشود تصمیمی را اتخاذ نکند. به‌عنوان نمونه در خصوص روشهای حسابداری سوال برانگیز، تامل بیشتری کند و اطلاعات بیشتری را جمع آوری نماید(هرت و همکاران، ۲۰۰۳: ۱۹).

### ۳-۱-۳- تحقیق برای کسب شواهد

این ویژگی برای حسابرسان مستقل مهم است این ویژگی زمانی نمود دارد که

ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرس مستقل..... ۷۳

حسابرس با وضعیت بغرنج روبه رو شده و سعی دارد با تحقیق اطلاعات، بررسی جنبه‌های مهم تقلب و کسب دانش و دانایی، وضعیت را شفاف کند. به‌عنوان نمونه ارتباط مشکوک شرکت با اشخاص ثالث، زمینهای ارتکاب جرم توسط کارکنان و... باعث میشود تحقیق برای اطلاعات بیشتر شود (هرت و همکاران، ۲۰۰۳: ۱۹).

### ۳-۱-۴- فهم میان فردی (درک متقابل)

درک افراد از تقلب و زمینه‌های انحراف با هم متفاوت است. این درک متفاوت باعث می‌شود که حسابرسان مختلف در جمع‌آوری اطلاعات بیشتر در مواجهه با فضای ارتکاب تخلف، متفاوت باشند. علاوه بر این فهم حسابرسان بر جمع‌آوری اطلاعات و تحقیق برای توجیه عقلایی، راههای کشف تقلب و شاخصهای تامل برانگیز صورتهای مالی موثر است و نوع قضاوت و تصمیم‌گیری وی را مشخص می‌سازد (هرت و همکاران، ۲۰۰۳: ۲۰).

### ۳-۱-۵- اعتماد به نفس

اعتماد به نفس باعث می‌شود که حسابرسان مستقل در کشف انحرافات مالی بهتر عمل کنند. اعتماد به نفس یعنی حسابرس به توانایی، شایستگی، صلاحیت علمی و فنی خود اعتماد کامل دارد (هرت و همکاران، ۲۰۰۳: ۲۰).

### ۳-۱-۶- خودرایی

خودرایی به معنای آن است که حسابرسان گفته‌های دیگران را بدون تفکر و تحقیق نمی‌پذیرند. به ظاهر و چیزهای صوری اعتماد ندارند مگر با تحقیق ثابت شود. حسابرسان دارای این ویژگی به تناقض در گفته‌ها یا مدارک و شواهد توجه ویژه‌ای میکنند. این افراد به راحتی متقاعد نمی‌شوند (هرت و همکاران، ۲۰۰۳: ۲۰).

### ۳-۲- قضاوت حرفه‌ای

قضاوت حرفه‌ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره

۷۴..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره بیست و دوم، تابستان ۱۳۹۳

استفاده درست و به جای تهیه کنندگان گزارشهای مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پای بندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی مهمترین ویژگی‌های شخصی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام شده بدانند، وجود برنامه‌ها و چک لیست‌های حسابرسی و غیرقابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی مهمترین عوامل محیطی موثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی است (بستانیان، ۱۳۸۶: ۳).

قضاوت حرفه‌ای باید از روی دلیل باشد و کسی مجاز به انجام آن است که قادر به دستیابی به دلایل لازم برای حکم خود باشد و شرط صدور فتوا، مجتهد بودن است که نیاز به دانش، توان استدلال و پرهیزگاری دارد. با توجه به مراتب بالا تعریف زیر مورد نظر این تحقیق است: "قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول و حکم کردن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگیهای لازم برای اظهار نظرهای بی طرفانه را دارا است" (بستانیان، ۱۳۸۷: ۷).

### ۳-۲-۱- شاخص‌های قضاوت حرفه‌ای

بررسی ادبیات کشف تقلب (انحراف) نشان می‌دهد که قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل بر اساس دو گروه کلی از شاخصها یا علائم شکلمی گیرد. به عبارت بهتر هر چه میزان واکنش حسابرسان به این علائم بیشتر و قوی تر باشد قضاوت حرفه‌ای آنها دقیق تر است:

الف. علام مرتبط با محیط شرکت که شامل فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت، سیستمهای پاداش، ارزشهای اخلاقی موجود در شرکت، تنشهای موجود در صنعت و ارتباطات شرکت با اشخاص ثالث می‌باشد.



ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرس مستقل..... ۷۵

ب. علائم مرتبط با متخلفین (مباشر در تخلف) که شامل مواردی همچون هرگونه فشار مالی یا کاری، فرصتهای ارتکاب تخلف و توجیه عقلایی تخلف می‌شود. این علائم با زیرشاخه‌های آن به صورت ذیل تبیین می‌شود:

### ۳-۲-۱- علائم شرکتی (سازمانی)<sup>۱</sup>: به فرهنگ سازمانی، سبک عملیاتی مدیریت

و بستر فرهنگی شرکت و صنعت مربوط می‌شود و شامل موارد ذیل است:  
الف. فرهنگ سازمانی آلوده به تقلب<sup>۲</sup>: در فرهنگ سازمانی آلوده به تقلب، مدیریت و سیستم قدرت در شرکت تمرکز گرا است و فاصله قدرت زیاد می‌باشد. تبعیض بین کارکنان حاکم بوده و ارزشهای اخلاقی رعایت نمی‌شود. فرهنگ یا محیط سازمانی باعث افزایش یا کاهش تقلب یا انحراف در شرکت می‌شود. شرکت‌هایی که به‌طور بالقوه تقلب در آن‌ها بالا است دارای سبک مدیریتی اقتدارگرا هستند و برنامه ریزی و مدیریت در آن‌ها تمرکزگرا است و اهداف کوتاه مدت دارند و تنها روی سود متمرکزند (فولرتون و دورتسچی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸: ۱۵).

ب. محیط پرخطر صنعت<sup>۴</sup>: در این گونه صنایع زمینه ارتکاب جرم بیشتر بوده و رفتار شرکت‌ها با گروه‌های ثالث مناسب نیست. به‌عنوان مثال حسابرسان زود تغییر می‌کنند و یا آئین نامه‌ها و قوانین داخلی شرکت نوسان و تغییر زیادی دارند (فولرتون و دورتسچی، ۲۰۰۸: ۱۶).

### ۳-۲-۳- علائم انحراف متخلفان (انحراف شخصی)<sup>۵</sup>: تقلب اغلب با شناسایی

مجرمان کشف می‌شود. به علاوه از آنجا که اغلب تقلب‌ها تکراری است و در دوره‌ای طولانی از زمان واقع می‌شود اشخاصی که تقلب را مرتکب می‌شوند اغلب تغییرات رفتاری خاصی که مرتبط با پریشانی روحی آن‌ها است را نشان می‌دهند که شامل موارد

- 
1. Corporate Red Flags
  2. High Fraud Corporate Cultures
  3. Fullerton Rosemary R; Cindy Durtschi
  4. High Fraud Industry Environment
  5. Perpetrator Red Flags

ذیل است:

الف. فشارهای مالی شخصی<sup>۱</sup>: این فشار طوری است که فرد با تغییر شرایط حاضر به ادامه کارش نیست. کارمندان به اندازه کافی از روسای خود راضی نیستند. حقوق شخص کفاف هزینه هایش را نمی دهد و وی مجبور است سراغ شغل دوم رود. مدیریت نیز حاضر به پرداخت پاداش، اضافه کاری و... نیست. طبق نظر آلبرتچت<sup>۲</sup> و همکاران (۱۹۹۵) فشار می تواند مالی (مثل بالا بودن بدهی به کارکنان، نیازهای غیرقابل انتظار مالی و...)، مرتبط با کار (مثل اهداف غیر منطقی، سهمیه غیر منطقی و پیش بینی های غیر منطقی) و یا فساد (مثل قمار، اعتیاد به مواد مخدر و...) باشد. (فولرتون و دورتسچی ۲۰۰۸: ۱۷).

ب. فرصتهای ارتکاب جرم<sup>۳</sup>: فرصت ارتکاب جرم وقتی فراهم می شود که به فرد بیش از حد اطمینان شود و زمینه زیر پا گذاشتن کنترل های داخلی برای وی فراهم شود (آلبرچت، ۲۰۱۰: ۱۵).

ج. دلایل ارتکاب جرم<sup>۴</sup>: کارمند احساس می کند برای کار او ارزش قائل نیستند و به او کمتر از حقتش پرداخت می شود. اغلب افرادی که خطا می کنند برای کار خود دلیل می آورند. به عنوان مثال احساس تنفر نسبت به شرکت بخاطر دستمزد پائین (فولرتون و دورتسچی، ۲۰۰۸: ۱۷).

د. تغییرات رفتاری مجرم<sup>۵</sup>: مواردی مانند؛ کارمندی که مشکوک است یا به طور ناگهانی و زیاد سیگار می کشد یا ناگهان زود رنج، عصبی و گیج می شود نمونه های تغییرات رفتاری می باشند. آلبرچت و همکاران وی (۲۰۱۰) تغییرات رفتاری مختلفی مثل بی حوصلگی، افزایش نوشیدن آب، سیگار کشیدن، مصرف دارو، کج خلقی، بدگمانی و هذیان گویی را در متخلفان شناسایی کردند (آلبرچت، ۲۰۱۰: ۱۵).

- 
1. Financial Pressure
  2. Albercht *et al*
  3. Fraud Opportunities
  4. Personal Rationalizations
  5. Personal Symptoms

ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرس مستقل..... ۷۷

هـ ویژگیهای آماری متخلفین<sup>۱</sup>: ویژگیهای شخصی اشخاص مثل مذهب و... بر میزان ارتکاب تخلف موثر است (رومنی و همکاران<sup>۲</sup>، ۱۹۸۰: ۲۹).

#### ۴- پیشینه پژوهش

##### ۴-۱- تحقیقات خارجی

تحقیقات خارجی انجام شده بصورت مختصر شامل موارد زیر است:

یکی از بیشترین تحقیقات در جهان در زمینه تردیدگرایی توسط خانم 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 ارائه کردند. آن‌ها مدل تردید حرفه‌ای را به‌عنوان ساختار چند بعدی با ۶ ویژگی یا شاخص ارائه نمودند که در صفحات قبلی به این شاخصها اشاره شد (هرت و همکاران، ۲۰۰۳: ۱۰).

تحقیق مهم دیگر خانم هرت به بررسی سه گروه معیارهای آزمون شواهد، درک ارائه کنندگان شواهد و اجرای شواهد مربوط بود. آن‌ها پی بردند که این معیارها با کشف تناقضات در کاربرگهای حسابرسی مرتبط است و حسابرسان با سطوح بالاتر از تردید حرفه‌ای، راهکارهای جایگزین بهتر و بیشتری را ارائه می‌دهند. این گروه از حسابرسان معمولاً در اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای موفق تر عمل می‌کنند (هرت، ۲۰۰۸: ۱۵).

پوپووا<sup>۳</sup> ارتباط بین معیارهای تردیدگرایی هرت و ارائه فرضیه‌های اولیه در خصوص انحرافات بالقوه را سنجید. یافته‌های وی نشان داد که حسابرسان با تردیدگرایی بالاتر برای ارائه نظر کارشناسی معمولاً شواهد بیشتری را جمع‌آوری می‌کنند و در قضاوت حرفه‌ای دقیق تر هستند (پوپووا، ۲۰۰۶: ۱۴).

ووگل در تحقیق خود تردیدگرایی را در سه گروه تقسیم بندی نمود و به این نتیجه

---

1. Demographic Indicators  
2. Romeny *et al*  
3. Popova

۷۸..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره بیست و دوم، تابستان ۱۳۹۳

رسید که تردیدگرایی باعث افزایش تجربه می‌گردد. تجربه حاصله می‌تواند در قضاوت و تصمیم‌گیری مفید واقع گردد (ووگل، ۲۰۱۰: ۱۶).

هاقس و همکاران<sup>۱</sup> روی شرایط محیطی موثر بر قضاوت‌های حرفه‌ای و نیز سطوح مناسب تردید حرفه‌ای تحقیق نمودند. این مطالعه روی حسابرسان آمریکا انجام شد و به صورت پرسشنامه‌ای انجام گرفت. ارزیابی ریسک در حسابرسان تردیدگرا بهتر صورت گرفت و در نتیجه قضاوت‌های حرفه‌ای بهتری داشتند. هم چنین تجربه حسابرسان در ارزیابی بهتر ریسک و انجام قضاوت‌های حرفه‌ای بهتر خیلی موثر بوده است. چون حسابرسان با تجربه تر نسبت به تغییرات ناصحیح در مانده حساب بیشتر حساس هستند. در نتیجه تجربه بالاتر حسابرسان مستقل به قضاوت‌های حرفه‌ای بهتری منجر می‌گردد (هوگس و همکاران، ۲۰۰۹: ۲۶).

نلسون به آزمون تردیدگرایی حرفه‌ای در حسابرسی پرداخت. ملاک تردیدگرایی در تحقیق وی شک فرضی<sup>۲</sup> بود که حسابرسانی که این شک را در سطح وسیع داشتند؛ به نسبت شواهد متقاعدکننده بیشتری را جمع‌آوری می‌کردند (هم از نظر کیفیت و هم از جنبه کمیت)؛ تا این شواهد حسابرسان را نسبت به صحت ادعای مدیریت متقاعد سازد. در ارتباط با چگونگی تصمیم حسابرس باید حسابرسی‌ها به‌طور کارا و اثربخش انجام شود تا قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرس مناسب باشد (نلسون، ۲۰۱۰: ۱۹). در تحقیقات محققان دیگر چون لوری کوپ<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۰۳)، کویی چن و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۹)، هاردینگ و تروتمن<sup>۵</sup> (۲۰۱۱)، کواداکرز (۲۰۰۹) و... ارتباط مثبت بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای تأیید شد.

#### ۲-۴- تحقیقات داخلی

یکی از تحقیقات داخلی مشابه در زمینه قضاوت حرفه‌ای توسط جواد بستانیان به

- 
1. Hughes
  2. Presumptive Doubt
  3. Lori Kopp
  4. Qiu Chen
  5. Harding & Trotman

ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرس مستقل..... ۷۹

عمل آمد و مشخص شد که عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای شامل تردید حرفه‌ای، دانش، تجربه و استقلال حسابرسان مستقل است (بستانیان، ۱۳۸۶: ۵).

## ۵- فرضیات پژوهش

- فرضیه ۱: بین شاخص ذهن پرسشگر (تفکر سوالی) حسابرسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان ارتباط معنادار و مثبتی وجود دارد.
- فرضیه ۲: بین شاخص تعلیق قضاوت حسابرسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان ارتباط معنادار و مثبتی وجود دارد.
- فرضیه ۳: بین شاخص تحقیق برای کسب شواهد حسابرسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان ارتباط معنادار و مثبتی وجود دارد.
- فرضیه ۴: بین شاخص فهم میان فردی (درک متقابل) حسابرسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان ارتباط معنادار و مثبتی وجود دارد.
- فرضیه ۵: بین شاخص اعتماد به نفس حسابرسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان ارتباط معنادار و مثبتی وجود دارد.
- فرضیه ۶: بین شاخص خود رأیی حسابرسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان ارتباط معنادار و مثبتی وجود دارد.

## ۶- متغیرهای پژوهش

۶-۱- متغیر وابسته: قضاوت حرفه‌ای

۶-۲- متغیرهای مستقل

الف. ذهن پرسشگر

ب. تعلیق قضاوت

ج. تحقیق برای کسب شواهد

۸۰.....پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره بیست و دوم، تابستان ۱۳۹۳

د. درک میان فردی (متقابل)

هـ. اعتماد به نفس

ی. خود رایی

## ۷- جامعه آماری و نمونه‌گیری

### ۷-۱- جامعه‌ی آماری

جامعه آماری ما حسابرسان عضو سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی معتمد بورس می‌باشند و چون به دنبال سنجش تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای می‌باشیم لذا جامعه آماری ما از کل ارکان یک مؤسسه حسابرسی می‌باشد که شامل شریک، مدیر، سرپرست، حسابرس ارشد و حسابرس است.

### ۷-۲- روش نمونه‌گیری

روش نمونه‌گیری ما به دلیل گستردگی حجم جامعه‌ی آماری و وجود برخیمشکلات، به روش حذفی (هدفمند) و تصادفی، ۱۵۰ حسابرس انتخاب شده است و تعداد مؤسسات حسابرسی پس از در نظر گرفتن معیارهای خاصی به ۱۰ مؤسسه حسابرسی رسیده است. یعنی به صورت خوشه‌ای و متناسب از هر مؤسسه حسابرسی، ۱۵ حسابرس (شامل شریک، مدیر، سرپرست، حسابرس ارشد، حسابرس) انتخاب شده است. به عبارت بهتر از میان ۱۰ مؤسسه حسابرسی اقدام به انتخاب ۱۵۰ حسابرس نموده ایم. به عبارت دیگر نمونه‌گیری ما از نوع خوشه‌ای و تصادفی بوده است و هر مؤسسه حسابرسی یک خوشه تلقی می‌شود.

## ۸- روش پژوهش

### ۸-۱- روش پژوهش و نحوه اندازه‌گیری متغیرها

در این تحقیق با توجه به نوع موضوع و هدف تحقیق، روش تحقیق توصیفی و پیمایشی است. همینطور نوع تحقیق پس رویدادی، از نوع همبستگی است. لذا برای پاسخ به سئوالاتی از قبیل " آیا بین معیارهای تردیدگرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل ارتباطی وجود دارد؟"، از تحقیق همبستگی، توصیفی و پیمایشی استفاده شده است. به‌طوریکه از پیمایش نظرات حسابرسان مستقل در رده‌های مختلف شغلی (کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، مدیر حسابرسی و شریک مؤسسه حسابرسی) جهت پاسخ به این سؤال استفاده می‌شود و نیز از آن جهت ارائه یک الگوی مناسب در تردید گرایی حسابرسان مستقل بهره می‌گیریم.

در این تحقیق با استفاده از روش تحقیق اسنادی نسبت به شناخت و مرور عوامل و معیارهای تردیدگرایی (تردید حرفه‌ای) حسابرسان مستقل که در بستر مؤسسه حسابرسی منجر به تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حرفه‌ای اثر بخش می‌گردند مانند افزایش جستجو برای اطلاعات، افزایش درک میان فردی (درک شخصی) و . . حسب مورد با مرور ادبیات موضوع شناخته می‌شوند و به همین ترتیب به روش توصیفی و پیمایشی نسبت به توصیف یافته‌ها و بررسی میدانی خواهیم پرداخت. به‌طوریکه تردیدگرایی حسابرسان مستقل در قالب ۶ معیار تفکر سوالی (ذهن پرسشگر)، تعلیق قضاوت، تحقیق برای کسب شواهد، درک میان فردی (درک شخصی)، اعتماد به نفس و خودرأیی به‌عنوان ابزاری برای بهبود قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیرموثر خواهد بود. لذا آزمون همبستگی میزان تأثیر الگوی تردیدگرایی را بر قضاوت حرفه‌ای نشان می‌دهد.

برای ارزیابی تردیدگرایی حسابرسان و میزانقضاوت حرفه‌ای آن‌ها از پرسشنامه‌ای استفاده کردیم که شامل دو قسمت است. قسمت اولدر خصوص شاخصهای تردیدگرایی است و شامل ۳۰ سوال است. قسمت دوم در خصوص مولفه‌های قضاوت

۸۲..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره بیست و دوم، تابستان ۱۳۹۳

حرفه‌ای است و شامل ۳۳ سوال است. پرسشنامه این تحقیق برگرفته از پرسشنامه استاندارد خانم هرت است که در تحقیقات متعدد (نلسون ۲۰۰۹ و . . .) در سطح جهان مورد استفاده قرار گرفته است و آلفای کرونباخ آن بالای ۸۳ در صد بوده و روایی و پایایی سوالات آن در کشورهای مختلف از جمله هلند و آمریکا اثبات گردیده است که در این تحقیق سوالات آن طبق شرایط محیطی ایران تعدیل شده است و برای این امر از نظرات خبرگان (شامل شرکای مؤسسات حسابرسی، حسابداران رسمی ایران و اساتید حسابرسی) استفاده شده است (روش دلفی).

ملاک سنجش قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل (متغیر وابسته) میزان حساسیت آن‌ها به علائم سازمانی و علائم شخصیاست که از طریق قسمت دوم پرسشنامه ارزیابی می‌گردد. هر چه حساسیت حسابرسان مستقل بالاتر باشد و واکنش بیشتری به علائم یاد شده نشان دهند و بررسی‌های خود را افزایش دهند و یا نسبت به علائم خاصی، احتمال انحراف را بدهند و وجود تخلف را پیش‌بینی کنند آنگاه در قضاوت حرفه‌ای مهارت بیشتری دارند.

برای ارزیابی شاخص‌های مختلف مکتب تردیدگرایی نیز به پرسشنامه‌های جمع آوری شده رجوع می‌کنیم. پاسخ این پرسشها به صورت طیف لیکرت است و باید به پاسخهای طیف لیکرت توجه نماییم. پاسخ هر سوال در خصوص مکتب تردیدگرایی شامل ۶ گزینه است که طیف آن شامل: کاملاً موافق، موافق، تا حدودی موافق، نسبتاً مخالف، مخالف و کاملاً مخالف می‌باشد. به گزینه‌های یاد شده به ترتیب نمرات (امتیازات) ۵ تا ۰ داده می‌شود. یعنی هر چه میزان موافقت پاسخ دهنده با سوالات بیشتر باشد امتیاز بیشتر بوده و درجه تردیدگرایی بالاتر است (کاملاً مخالف: صفر امتیاز، مخالف: ۱ امتیاز، نسبتاً مخالف: ۲ امتیاز، تا حدودی موافق: ۳ امتیاز، موافق: ۴ امتیاز و کاملاً موافق: ۵ امتیاز). در انتها کل امتیازات جمع می‌شود و هر شخصی که امتیازش بیشتر باشد تردیدگراتر است. ضمناً امتیازات حسابرسان هر مؤسسه نیز جمع می‌شود و هر چه میزان امتیاز یک مؤسسه حسابرسی بالاتر باشد درجه تردیدگرانش



بیشتر است.

## ۸-۲- روش‌های آماری تجزیه و تحلیل و آزمون‌های آماری لازم جهت تأیید

### نتایج

تحقیق حاضر از حیث روش توصیفی و پیمایشی، در پی توصیف روابط متغیرها با استفاده از آزمون‌های آماری چند متغیره است. همچنین از نوع همبستگی است و روش شناسی آن از نوع پس رویدادی از طریق اطلاعات گذشته است. به لحاظ هدف نیز از نوع تحقیقات کاربردی است که نتایج حاصل از آن می‌تواند برای طیف گسترده‌ای شامل حسابرسان مستقل، کارکنان، کارشناسان، سرمایه گذاران، حرفه حسابداری، سهامداران، محققان و غیره مفید واقع گردد.

برای انجام پیمایش و انجام آزمون‌های آماری مانند تجزیه و تحلیل عاملی و آزمون رگرسیون از نرم افزارهای آماری مانند SPSS استفاده نمودیم. از ضریب همبستگی اسپیرمن نیز برای سنجش تاثیر جنبه‌های مختلف مکتب تردیدگرایی بر معیارهای قضاوت حرفه‌ای استفاده نمودیم. چون داده‌ها از نوع رتبه‌ای و مطابق با طیف لیکرت است ضریب همبستگی اسپیرمن مناسبتر می‌باشد.

پس از جمع آوری داده‌های آماری (از جوابهای پرسشنامه)، برای جمع بندی و محاسبات مورد نیاز از نرم افزار Excel استفاده شده است و نتایج آن، در بسته نرم‌افزاری Spss نسخه ۱۷ وارد شده و فرضیه پژوهش مورد تجزیه و تحلیل نهایی قرار گرفته است.

از آن جایی که نرمال بودن توزیع متغیرها شرط لازم برای انجام آزمون‌های مربوطه می‌باشد ابتدا آزمون نرمال بودن را برای متغیرها انجام می‌دهیم.

فرض صفر و فرض مقابل آزمون نرمالیتی به صورت زیر است:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0: \text{توزیع متغیرهای موجود نرمال است} \\ H_1: \text{توزیع متغیرهای موجود نرمال نیست} \end{array} \right.$$

۸۴..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره بیست و دوم، تابستان ۱۳۹۳

جهت آزمون فرض بالا از آزمون کلموگروف- اسمیرنوف استفاده می‌شود. در این آزمون هر گاه سطح معناداری کمتر از ۵٪ باشد فرض صفر در سطح ۹۵٪ اطمینان رد می‌شود. در جدول ۱، نتایج حاصل از اعمال آزمون کلموگروف- اسمیرنوف برای متغیرهای تردید حرفه‌ای نمایش داده می‌شود.

جدول ۱- آزمون کلموگروف- اسمیرنوف متغیرهای تردیدگرایی

متغیرهای تردیدگرایی	ذهن پرسشگر	تعلیق قضاوت	کسب شواهد	درک متقابل	اعتماد به نفس	خود رایی
تعداد	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰
میانگین	۳.۹۶۱۳	۴.۴۴۴	۴.۱۰۵۳	۳.۴۷۳۳	۴.۳۰۱۷	۳.۸۴۵۶
انحراف	۰.۶۱۶۸	۰.۴۹۱۴	۰.۶۰۶۳	۰.۷۶۰۲۲	۰.۵۹۹۴۲	۰.۶۲۷۲۲
مطلق	۰.۱۰۴	۰.۱۶۵	۰.۰۹۶	۰.۱۰۱	۰.۱۴۶	۰.۱۰۸
مثبت	۰.۰۶۸	۰.۱۲۹	۰.۰۹۶	۰.۰۷۸	۰.۱۲۲	۰.۰۷۴
منفی	-۰.۱۰۴	-۰.۱۶۵	-۰.۰۸۳	-۰.۱۰۱	-۰.۱۴۶	-۰.۱۰۸
کلموگروف- اسمیرنوف <b>Z</b>	۱.۲۷۳	۲.۰۱۵	۱.۱۷۱	۱.۲۴	۱.۷۸۹	۱.۳۲۶
سطح معناداری	۰.۰۷۸	۰.۰۰۱	۰.۱۲۹	۰.۰۹۲	۰.۰۰۳	۰.۰۵۹

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به حجم داده‌های شاخصهای قضاوت حرفه‌ای از آزمون کلموگروف- اسمیرنوف استفاده می‌کنیم که روش ناپارامتری ساده‌ای برای تعیین همگونی اطلاعات تجربی با توزیع‌های آماری منتخب است. نتایج حاصل از اعمال این آزمون برای متغیرهای قضاوت حرفه‌ای به شرح جدول ۲ می‌باشد.

جدول ۲- آزمون کلموگروف- اسمیرنوف قضاوت حرفه‌ای

ویژگی آماری متخلفین	نشانه-های تخلف	تغییرات رفتاری متخلف	فرصت ارتکاب تخلف	فشار مالی	ارتباط با دیگران و کسب و کار	فرهنگ آلوده به تقلب	شاخص‌های قضاوت حرفه‌ای	
۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	۱۵۰	تعداد	
۲.۲۹۳۳	۱.۹۵۱۷	۱.۷	۳.۹۷۸۳	۳.۹۷۸۳	۳.۹۷۸۳	۳.۴۶۱۳	میانگین	پارامترهای
۰.۹۷۹۹	۱.۰۵۵	۱.۰۴۹۹	۰.۶۸۹۰۴	۰.۶۸۹۰۴	۰.۶۸۹۰۴	۰.۸۴۷۵	انحراف	نرمال
۰.۰۷۶	۰.۰۹۷	۰.۰۹۴	۰.۱۰۲	۰.۱۰۲	۰.۱۰۲	۰.۱۰۵	مطلق	بیشترین حد
۰.۰۶۴	۰.۰۹۷	۰.۰۹۴	۰.۰۶۹	۰.۰۶۹	۰.۰۶۹	۰.۰۶۱	مثبت	
-۰.۰۷۶	-۰.۰۵۶	-۰.۰۵۳	-۰.۱۰۲	-۰.۱۰۲	-۰.۱۰۲	-۰.۱۰۵	منفی	اختلاف
۰.۹۲۷	۱.۱۸۶	۱.۱۴۵	۱.۲۵۱	۱.۲۵۱	۱.۲۵۱	۱.۲۸۶	کلموگروف- اسمیرنوف Z	
۰.۳۵۷	۰.۱۲	۰.۱۴۵	۰.۰۸۷	۰.۰۸۷	۰.۰۸۷	۰.۰۷۳	سطح معناداری	

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

باتوجه به خروجی جدول ۱ و ۲، همه متغیرهای تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای دارای ( $P\text{-value} > 0.05$ ) می‌باشد. یعنی سطح معناداری آن‌ها بزرگتر از ۵ درصد است. بنابراین فرض  $H_0$  رد نخواهد شد و فرض  $H_1$  حاکی از نرمال نبودن توزیع متغیرهای تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رد خواهد شد. لذا همه متغیرهای تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای دارای توزیع نرمال هستند که در بررسی آزمونهای آماری استنباطی در بخشهای بعد آن را لحاظ می‌کنیم.

## ۹- آزمون فرضیه‌ها و یافته‌های پژوهش

- فرضیه اول: بین شاخص تفکر سوالی (ذهن پرسشگر) حسابرسان مستقل و

قضاوت حرفه‌ای آنان رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. برای بیان ارتباط همبستگی بین شاخص ذهن پرسشگر (تفکر سوالی) و قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل از آزمون همبستگی استفاده می‌کنیم. چون داده‌ها از نوع ترتیبی است می‌توانیم از ضریب همبستگی اسپیرمن جهت نمایش میزان رابطه خطی بین متغیرهای ذهن پرسشگر و قضاوت حرفه‌ای استفاده کنیم. در جدول ۳، ضریب همبستگی اسپیرمن برای تبیین ارتباط متغیرهای تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای نمایش داده می‌شود.

جدول ۳- ضریب همبستگی اسپیرمن بین متغیرهای تردیدگرایی و قضاوت حرفه‌ای

قضاوت حرفه‌ای		n=۱۵۰
سطح معناداری	ضریب همبستگی اسپیرمن	شاخص‌های تردید حرفه‌ای
۰.۰۰۵	۰.۲۲۶	ذهن پرسشگر
۰.۹۹	-۰.۰۰۱	تعلیق قضاوت
۰.۱۰۱	۰.۱۳۴	تحقیق برای کسب شواهد
۰	۰.۴۳۶	درک متقابل
۰.۵۹۲	-۰.۰۴۴	اعتماد به نفس
۰	۰.۴۲۱	خود رایی
۰	۰.۳۱۷	تردید حرفه‌ای

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود ضریب همبستگی اسپیرمن بین دو متغیر ذهن پرسشگر (تفکر سوالی) و قضاوت ۰.۲۲۶ و ضریب تعیین آن برابر است با  $R^2 = 0.051$  می‌باشد. این عدد در سطح خطای ۵٪ رابطه معناداری را بین دو متغیر نشان‌میدهد. با توجه به خروجی‌های نرم افزار Spss، از آنجا که سطح معناداری کمتر از (۰.۰۵) می‌باشد در سطح اطمینان (۹۵٪) فرض  $H_1$  را می‌توان رد کرد و به عبارت دیگر وجود همبستگی بین این دو متغیر تأیید می‌شود. به‌طور خلاصه، فرضیه ۱ تحقیق حاضر مبنی بر وجود ارتباط معنادار و مثبت بین

ذهن پرسشگر (تفکر سوالی) و قضاوت حرفه‌ای تأیید می‌شود.

- فرضیه دوم: بین شاخص تعلیق قضاوت حسابرسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

همانند مورد قبل، برای بیان ارتباط همبستگی بین شاخص تعلیق قضاوت و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده می‌کنیم.

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود ضریب همبستگی اسپیرمن بین دو متغیر تعلیق قضاوت و قضاوت حرفه‌ای ۰.۰۰۱۰۰۰۰۱ می‌باشد. این عدد در سطح خطای ۵٪ رابطه معناداری را بین دو متغیر نشان نمی‌دهد. با توجه به خروجی‌های نرم افزار Spss، از آنجا که سطح معناداری بزرگتر از (۰.۰۵) می‌باشد در سطح اطمینان (۹۵٪) فرض  $H_0$  تأیید می‌شود و فرض  $H_1$  رد می‌شود و به عبارت دیگر وجود همبستگی بین این دو متغیر رد می‌شود که در نتیجه فرضیه ۲ رد می‌شود.

- فرضیه سوم: بین شاخص تحقیق برای کسب شواهد حسابرسان مستقل با قضاوت حرفه‌ای آنان رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

برای بیان ارتباط همبستگی بین شاخص تحقیق برای کسب شواهد و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده می‌کنیم.

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود ضریب همبستگی اسپیرمن بین دو متغیر تحقیق برای کسب شواهد و قضاوت حرفه‌ای ۰.۱۳۴ و ضریب تعیین آن برابر است با  $R^2 = 0.0179$  می‌باشد. این عدد در سطح خطای ۵٪ رابطه معناداری را بین دو متغیر نشان نمی‌دهد. با توجه به خروجی‌های نرم افزار Spss، از آنجا که سطح معناداری بزرگتر از (۰.۰۵) می‌باشد در سطح اطمینان (۹۵٪) فرض  $H_0$  تأیید می‌شود و فرض  $H_1$  رد می‌شود و به عبارت دیگر وجود همبستگی بین این دو متغیر رد می‌شود. در نتیجه فرضیه ۳ رد می‌شود.

- فرضیه چهارم: بین شاخص فهم میان فردی یا درک متقابل حسابرسان مستقل و

قضاوت حرفه‌ای آنان رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

برای بیان ارتباط همبستگی بین شاخص فهم میان فردی یا درک متقابل و قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده می‌کنیم. همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود ضریب همبستگی اسپیرمن بین دو متغیر فهم میان فردی (درک متقابل) و قضاوت حرفه‌ای ۰.۴۳۶. و ضریب تعیین آن برابر است با  $R^2 = 0.19$  می‌باشد. این عدد در سطح خطای ۵٪ رابطه معناداری را بین دو متغیر نشان می‌دهد. با توجه به خروجی‌های نرم افزار Spss، از آنجا که سطح معناداری کمتر از (۰.۰۵) می‌باشد در سطح اطمینان (۹۵٪) فرض  $H_1$  رانمی توان رد کرد و به عبارت دیگر وجود همبستگی بین این دو متغیر تأیید می‌شود. فرضیه ۴ تحقیق حاضر مبنی بر وجود ارتباط معنادار و مثبت بین فهم میان فردی (درک متقابل) و قضاوت حرفه‌ای تأیید می‌شود.

- فرضیه پنجم: بین شاخص اعتماد به نفس حساب‌برسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

برای بیان ارتباط همبستگی بین شاخص اعتماد به نفس با قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده می‌کنیم. همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود ضریب همبستگی اسپیرمن بین دو متغیر اعتماد به نفس و قضاوت حرفه‌ای ۰.۰۴۴- و ضریب تعیین آن برابر است با  $R^2 = 0.016$  می‌باشد. این عدد در سطح خطای ۵٪ رابطه معناداری را بین دو متغیر نشان نمی‌دهد. با توجه به خروجی‌های نرم افزار Spss، از آنجا که سطح معناداری بزرگتر از (۰.۰۵) می‌باشد در سطح اطمینان (۹۵٪) فرض  $H_0$  تأیید می‌شود و فرض  $H_1$  رد می‌شود و به عبارت دیگر وجود همبستگی بین این دو متغیر رد می‌شود.

به‌طور خلاصه، فرضیه ۵ تحقیق حاضر مبنی بر وجود ارتباط معنادار و مثبت بین اعتماد به نفس و قضاوت حرفه‌ای رد می‌شود.

- فرضیه ششم: بین شاخص خودرایی حساب‌برسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان

رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

برای بیان ارتباط همبستگی بین شاخص خود رایی با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده می‌کنیم.

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود ضریب همبستگی اسپیرمن بین دو متغیر خودرایی و قضاوت حرفه‌ای ۰.۴۲۱ و ضریب تعیین آن برابر است با  $R^2 = 0.177$  می‌باشد. این عدد در سطح خطای ۵٪ رابطه معناداری را بین دو متغیر نشان می‌دهد. باتوجه به خروجی‌های نرم افزار Spss، از آنجا که سطح معناداری کمتر از (۰.۰۵) می‌باشد در سطح اطمینان (۹۵٪) فرض  $H_1$  را نمی‌توان رد کرد و به عبارت دیگر وجود همبستگی بین این دو متغیر تأیید می‌شود.

به‌طور خلاصه، فرضیه ۶ تحقیق حاضر مبنی بر وجود ارتباط معنادار و مثبت بین خود رایی حسابرسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان تأیید می‌شود.

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود ضریب همبستگی اسپیرمن بین دو متغیر تردیدگرایی (تردید حرفه‌ای) و قضاوت حرفه‌ای ۰.۳۱۷ و ضریب تعیین آن برابر است با  $R^2 = 0.11$  می‌باشد. این عدد در سطح خطای ۵٪ رابطه معناداری را بین دو متغیر نشان می‌دهد. باتوجه به خروجی‌های نرم افزار Spss، از آنجا که سطح معناداری کمتر از (۰.۰۵) می‌باشد در سطح اطمینان (۹۵٪) فرض  $H_1$  را نمی‌توان رد کرد و به عبارت دیگر بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد که در راستای تحقیق هرت و همکاران (۲۰۰۸) و کواداگرز (۲۰۰۹) است.

علاوه بر آزمون‌های بالا می‌توان از رگرسیون چند متغیره برای مشخص کردن رابطه بین شاخصهای تردیدگرایی و قضاوت حرفه‌ای استفاده کنیم. تجزیه و تحلیل نمایانگر تحلیل واریانس رگرسیون می‌باشد. طبق این خروجی معنی داری کلی مدل رگرسیون و همچنین قطعیت وجود رابطه خطی بین دو متغیر مستقل و وابسته آزمون می‌شود.

۹۰ ..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره بیست و دوم، تابستان ۱۳۹۳

جدول ۴- خلاصه مدل رگرسیون و تحلیل واریانس رگرسیون

مدل	همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای برآوردی
۱	۰.۹۷۷ <sup>a</sup>	۰.۹۵۵	۰.۹۵۳	۲.۸۴۳۴۷
مدل ۱	مجموع مربعات	df	مربع حسابی	آماره F
رگرسیون	۲۴۶۷۵.۳۸۳	۶	۴۱۱۲.۵۶۴	۵۰۸.۶۴۴
مازاد	۱۱۶۴.۲۹	۱۴۴	۸.۰۸۵	
مجموع	۲۵۸۳۹.۶۷۳ <sup>b</sup>	۱۵۰		

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- ضرایب رگرسیون (معناداری ضرائب)

سطح معناداری	آماره t	ضرایب استاندارد شده	ضرائب استاندارد نشده		مدل
			انحراف استاندارد	ضریب متغیرها	
۰.۰	۳.۷۸۱	۰.۴۷۴	۰.۴۱	۱.۵۵۲	ذهن پرسشگر
۰.۰۹۵	-۱.۶۸۱	-۰.۳۲۲	۰.۵۶۳	-۰.۹۴۶	تعلیق قضاوت
۰.۴۲۶	۰.۷۸۹	۰.۱۴۳	۰.۵۶۶	۰.۴۵۱	کسب شواهد
۰.۰	۴.۸۳۱	۰.۴۸۲	۰.۳۶۹	۱.۷۸۱	درک متقابل
۰.۰۰۴	-۲.۸۸۹	-۰.۴۸۷	۰.۵۱	-۱.۴۷۳	اعتماد به نفس
۰.۰	۴.۶۶۱	۰.۶۸۹	۰.۴۹۸	۲.۳۲۱	خود رایی

\* منبع: یافته‌های پژوهشگر



ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرس مستقل..... ۹۱

طبق جدول ۴، بین شاخص‌های تردیدگرایی و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار و قوی وجود دارد. چون ضریب تعیین برابر ۰.۹۵۵ است. در جدول ۴، تجزیه و تحلیل واریانسها نشان دهنده آزمون معنادار بودن رگرسیون است. چون آماره F بزرگ است و مقدار سطح معناداری کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد بنابراین فرض خطی بودن رابطه بین دو متغیر تأیید می‌شود و فرض  $H_0$  رد خواهد شد. جدول ۵ نشان می‌دهد که متغیر کسب شواهد و تعلیق قضاوت باید از مدل تردیدگرایی حذف شود چون Sig آن بزرگتر از ۵ درصد است. در نتیجه مدلی به شرح رابطه ابدست می‌آید:

$$Y = 552.1X_1 + 781.1X_2 - 47.1X_3 + 32.2X_4 + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

۱. Y: قضاوت حرفه‌ای
۲. X1: ذهن پرسشگر
۳. X2: درک متقابل
۴. X3: اعتماد به نفس
۵. X4: خود رایی

## ۱۰- نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق، می‌توان بیان نمود که بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای ارتباط معنادار و مثبتی وجود دارد. که مشابه تحقیقات هرت و همکاران (۲۰۰۳)، هرت (۲۰۰۸)، کواداکرز (۲۰۰۹)، نلسون (۲۰۱۰) و همچنین تحقیق بستانیان (۱۳۸۶ و ۱۳۸۷) است. علت آن می‌تواند تاثیر شگرف ویژگیهای شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان باشد. اما در این تحقیق بر خلاف تحقیقات فولرتون و دورتسچی (۲۰۰۸) شاخص‌های تعلیق قضاوت و تلاش برای کسب شواهد ارتباط معناداری با قضاوت حرفه‌ای ندارند.

فرضیه اول تحقیق حاضر مبنی بر وجود ارتباط معنادار و مثبت بین ذهن پرسشگر (تفکر سوالی) حسابرسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان تأیید شد. کنجکاوی

۹۲..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره بیست و دوم، تابستان ۱۳۹۳

حسابرسان مستقل و ذهن پرسشگر آن‌ها باعث ایجاد حساسیت آنان به مسائل مخاطره آمیز شده و باعث بهبود قضاوت حرفه‌ای آنان می‌شود که نتایج آن با تحقیق هرت و همکاران (۲۰۰۸) و فولرتون و دورتسچی (۲۰۰۸) منطبق است.

فرضیه چهارم تحقیق حاضر مبنی بر وجود ارتباط معنادار و مثبت بین فهم میان فردی (درک متقابل) حسابرسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان تأیید شد. درک افراد از تقلب و زمینه‌های انحراف با هم متفاوت است. این درک متفاوت باعث می‌شود که حسابرسان مختلف در جمع‌آوری اطلاعات بیشتر در مواجهه با فضای ارتکاب تخلف، متفاوت باشند. طبق تحقیق کواداگرز (۲۰۰۹) فهم میان فردی بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان مستقل تأثیر مثبتی دارد. به‌طور کلی وی در تحقیق خود به این نتیجه رسید که از میان معیارهای تردیدگرایی معیار درک متقابل (فهم میانفردی) بیشترین تأثیر را بر قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان مستقل داشته است. در این زمینه؛ تحقیق حاضر نیز نتایج تحقیق کواداگرز را تأیید می‌کند.

فرضیه ششم تحقیق حاضر مبنی بر وجود ارتباط معنادار و مثبت بین خود رایی حسابرسان مستقل و قضاوت حرفه‌ای آنان تأیید شد. خودرایی، ویژگی شخصیتی مهمی برای حسابرسان مستقل است. خود رایی یعنی حسابرسان اظهارات دیگران را بدون تفکر و تحقیق‌نمی پذیرند. به ظاهر و چیزهای صوری اعتماد ندارند مگر با تحقیق ثابت شود. لذا خودرایی باعث استقلال در دیدگاه حرفه‌ای حسابرس مستقل شده و به بهبود قضاوت حرفه‌ای وی کمک می‌نماید. همچنین تأیید این فرضیه با نتایج تحقیق هرت و همکاران (۲۰۰۸)، فولرتون و دورتسچی (۲۰۰۸)، نلسون (۲۰۰۹) و... سازگاری دارد و نشان می‌دهد داشتن ویژگی خودرایی (به‌عنوان یکی از مولفه‌های مهم تردیدگرایی) باعث بهبود قضاوت حرفه‌ای در حسابرسان مستقل می‌شود.

نتیجه‌ی آخر اینکه در مؤسسات حسابرسی ایران بین شاخصهای خودرایی و ذهن پرسشگر با قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد که علت آن احتمالاً می‌تواند به این دلیل باشد که در ایران روی آئین رفتار حرفه‌ای و اصول و احکام مرتبط

نظیر استقلال و تردید حرفه ایتاکید زیادی می‌شود.

در آخر با توجه به نتایج تحقیق پیشنهادات زیر ارائه می‌شود:

با توجه به فرضیه اول تأیید شده در این پژوهش مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنادار بین ذهن پرسشگر و قضاوت حرفه‌ای، پیشنهاد می‌شود که شرکای مؤسسات حسابرسی تلاش نمایند تا در هر تیم کاری حداقل یک حسابرس با تردیدگرایی بالا و با ذهن پرسشگر قوی قرار دهند تا به بهبود قضاوت حرفه‌ای کمک نماید.

با توجه به فرضیه چهارم تأیید شده در این پژوهش پیشنهاد می‌شود که شرکای مؤسسات حسابرسی به صورت دوره‌ای از حسابرسان مؤسسه بخواهند تا چک لیست تردید گرایی (برگرفته از پرسشنامه تحقیق حاضر) را پر نمایند. این وضعیت کمک می‌کند که حسابرسان تردیدگرا مشخص و درجه تردیدگرایی آنان نیز بهتر تعیین شود.

با توجه به فرضیه ششم تأیید شده در پژوهش پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی آزمون تردیدگرایی (در زمینه خود رایی) را برای کارکنان خود اعمال نمایند تا حسابرسان با تردیدگرایی بالا انتخاب و بین تیم‌های حسابرسی به‌طور مناسب توزیع شوند تا هر تیم حسابرسی از وجود حسابرسان تردیدگرا بهره مند شود. همچنین این کار منجر به اصلاح برنامه ریزی تیمی می‌شود. چون باید برخی از اعضای تیم حسابرسی دارای تردیدگرایی بالا و برخی دارای تردیدگرایی کم باشند.

هم چنین باید در دروس حسابرسی دانشجویان رشته حسابداری، تاکید بیشتری بر تردیدگرایی و تردید حرفه‌ای شود و اساتید رشته حسابداری، دانشجویان این رشته را با شاخص‌های مختلف مکتب تردیدگرایی و تردید حرفه‌ای آشنا نمایند.

## منابع

- بستانیان، جواد، (۱۳۸۶)، "قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی"، مطالعات حسابداری، شماره ۱۸، ص ۲۰-۲۹.
- بستانیان، جواد، (۱۳۸۷)، "قضاوت حرفه‌ای"، حسابدار، شماره ۹۲، ص ۳۰-۳۶.
- Bell, T. B. , M. E. Peecher, and H. Thomas,(2011), "The 21st Century Public Company Audit", New York, NY: KPMG LLP.
- Choo, F. , and K. Tan,(2000) , "Instruction Skepticism and Accounting Students' Ability to Detect Frauds in Auditing", The Journal of Business Education 1(Fall), PP. 72-87.
- De Angelo, L. E,(1981), "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics. Vol. 3, No. 3:,PP. 183-199.
- Fullerton, R. R. , and C. Durtschi,(2008), "The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors", Utah State University School of Accountancy Working paper.
- Grenier, J. H ,(2010) , "Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era: A Dual-Process Model and An Experimental Test" , Department of Accountancy University of Illinois at Urbana-Champaign,PP. 50-60.
- Harding ,N, Trotman , K,(2011), "Enhancing Professional Skepticism Via The Fraud Brainstorming Discussion Outcomes" , School of Accounting ; The University of New South Wales Sydney NSW 2052 Australia.
- Hughes et al ,(2009) , "The Impact of Cultural Environment on Entry-Level Auditors' Abilities to Perform Analytical Procedures" ,Journal of International Accounting, Auditing and Taxation;PP. 29-43.
- Hurtt, R. K. , M. Eining and R. D. Plumlee,(2003) , "Professional Skepticism: A Model with Implications for Research", Practice and Education, Working paper, University of Wisconsin-Madison,PP. 30 -40.
- Hurtt et al ,(2008), "An Experimental Examination of Professional Skepticism", Hankamer School of Business ;PP. 1-38.
- Lori Kopp et al ,(2003) , "A Model of Trust and Professional Skepticism in The Auditor-Client Relationship" , Presentation, School of Accountancy Seminar Series University of Waterloo,PP. 1-28.
- McMillan, J. J. , and R. A. White ,(1993) ," Auditors' Belief Revisions and Evidence Search: The Effect of Hypothesis Frame", Confirmation and Professional Skepticism", The Accounting Review 68,PP. 443-465.
- Nelson, M. W. (2010) ,"A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", Auditing: Journal of Practice & Theory 28(2),PP.

1-34.

Ponemon, L. A.,(1993)," The Influence of Ethical Reasoning on Auditor/s Perceptions of Management's Competence and Integrity, *Advances in Accounting*, 11,PP. 1-29.

Popova, V,(2006) , The Influence of Skepticism and Previous Experience on Auditor Judgments", Working paper.

Quadaekers ,L et al ,(2009), Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions ; VU University Amsterdam ,PP. 50-70.

Quadaekers. L ,(2009) , "Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions"; Dissertation Amsterdam , 10,PP. 39.

Qiu Chen et al,(2009),"Do Audit Actions Consistent with Increased Auditor Skepticism Deter Potential Management Malfeasance?", New England Behavioral Accounting Research Seminar, Mannheim University.

Romney, M. B. , W. S. Albrecht, and D. J. Cherrington,(1980) , "Ref-Flagging The White-Collar Criminal, *Management Accounting*(March), PP. 51-57.

Schaub, M. K. , and J. E. Lawrence,(1996) , "Ethics, Experience and Professional Skepticism: Situational Analysis",*Behavioral Research in Accounting* 8(Supplement),PP. 124-157.

Titman & Trueman,(1986),"The Impact of CPA Firm Size on Auditor Disclosure Preferences", *The Accounting Review*, PP. 621-33.

Vogel ,J,(2010),"Bonjour on Explanation and Skepticism" , *Studies in History and Philosophy of Science* 41,PP. 413-421.

White, R. ,(2010)," Evidential Symmetry and Mushy Credence", *Academy of Management Review* 23(3),PP. 513-530.