



بررسی تأثیر ابعاد فرهنگی و مولفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل

سیدحسین حسینی^۱

هاشم نیکومرام^۲

علی اکبر رضایی^۳

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۳/۰۱

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۱/۰۸

چکیده

پژوهش حاضر با هدف مذاقه در مولفه‌های تاثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان انجام شده است و با توجه به این که تردیدگرایی خصیصه‌ای فردی است و تحت تاثیر ویژگی‌های شخصیتی افراد^۱ قرار می‌گیرد (هرت، ۲۰۱۳)، بنابراین دو خصیصه فرهنگ و مولفه‌های رفتاری - که از شاخصه‌های اصلی ویژگی‌های افراد محسوب می‌شوند - جهت سنجش میزان تاثیرگذاری بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان در بررسی شده‌اند. مولفه‌های فردی شامل خودرأیی، رفاه‌طلبی، سخاوتمندی، عام‌گرایی، انطباق‌پذیری، عرف، قدرت، آسایش خاطر، میل به پیشرفت، انگیزش، و پیروزی؛ و مولفه‌های فرهنگی نیز رازداری، محافظه‌کاری، یکنواختی و حرفه‌ای‌گرایی می‌باشد. این پژوهش بر آن است تا زمینه‌های تقویت‌کننده تردیدگرایی حساب‌رسان را با توجه به شرایط محیطی مورد بررسی قرار دهد. جامعه آماری شامل حساب‌رسان شاغل در موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بوده و جهت جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه‌های استاندارد هرت و همکاران^۲ (۲۰۱۳)، شوارتز (۲۰۱۰) و اولیمید^۳ (۲۰۰۵) استفاده شده است. تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها با نرم‌افزار لیزرل^۴ نسخه ۸,۸ و به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری^۵ بر اساس ۲۶۹ پرسش‌نامه انجام گردیده است. این پژوهش به لحاظ زمان مقطعی، از نظر منطق اجرا قیاسی - استقرایی، از منظر نوع داده‌ها کمی و به لحاظ هدف از نوع کاربردی است. نتایج نشان می‌دهد که عوامل فرهنگی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان تاثیر معنادار ندارد، در حالی که تردیدگرایی حساب‌رسان تحت تاثیر مولفه‌های رفتاری آن‌ها می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: تردید حرفه‌ای، مولفه‌های رفتاری، ابعاد فرهنگی.

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

۲- استاد و عضو هیات علمی گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
nikoomarm@sbiau.ac.ir

۳- استادیار، گروه مدیریت شهری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

را که در وجودشان نهادینه شده، به درون محیط حرفه‌ای که در آن محیط به موضوعات و وقایع حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسی می‌پردازند وارد می‌سازند.

از جمله ویژگی‌های شخصیتی افراد ارزش‌های رفتاری^{۱۱} آنان است. ارزش‌ها عبارتند از باورهای ذهنی افراد در نحوه اداره و هدایت زندگی آنان. با استفاده از این مفهوم می‌توان به بررسی خرده فرهنگ‌ها در حسابداری پرداخت. اگر هر یک از حسابرسان به دلیل آموزش و تعلیم خاص حرفه‌ای فردی دارای یکسری ارزش‌های خاص و متفاوت باشند، آنگاه این ارزش‌ها در رفتار و طرز برخورد آنها نمود پیدا خواهد کرد. این ارزش‌ها از طریق آموزش و تعلیم آنها، به عنوان استانداردهای رفتارشان، در حسابداران نهادینه شده است. ولی به دلیل اینکه ارزش‌ها ممکن است باعث شوند که حسابداران عملیات یا حالات خاصی را نسبت به سایر عملیات و حالات رجحان دهند، بنابراین تنوع فرهنگی گروه‌ها در حرفه حسابداری از قبیل اخلاق، جنسیت و مذهب ممکن است منجر به ایجاد تنوع در حالات و رفتار شود. در نتیجه، می‌تواند باورهای مختلفی نسبت به اهداف مطلوب در خرده فرهنگ‌های مختلف در حرفه وجود داشته باشد که این می‌تواند در میزان اهمیتی که هر گروه نسبت به ارزش‌های خود قائل هستند شناسایی شود. وجود تفاوت‌ها در اولویت‌بندی‌های ارزشی در خرده فرهنگ‌های حسابرسی، در نتیجه منجر به تاثیر بر نحوه‌ی عملکرد متفاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود.

با توجه به این که تاثیرپذیری تردید حرفه‌ای حسابرسان در متون مختلف از ویژگی‌های شخصیتی آنان مورد اشاره قرار گرفته است (هرت^{۱۲}، ۲۰۱۰)، لذا در این پژوهش ارزش‌ها در دو قالب ابعاد فرهنگی حسابرسان و همچنین مولفه‌های تاثیرگذار بر رفتار فردی آنان مورد مطالعه‌ای جامع قرار گرفته است. بنابراین هدف این پژوهش کسب شناخت جامع از مولفه‌های شخصیتی تاثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل شامل ابعاد فرهنگی و مولفه‌های رفتاری آنان می‌باشد.

امروزه با توجه به رشد معاملات و رویدادهای اقتصادی، ارائه اطلاعات جهت‌دار، گمراه‌کننده، نامربوط یا ناقص می‌تواند موجب گمراهی خیل عظیمی از ذی‌نفعان فعال در اقتصاد و تصمیم‌گیری نادرست آن‌ها شود. در چنین شرایطی، تضاد منافع میان تهیه کنندگان صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان از آن‌ها ابعاد گسترده‌تری یافته است و آثار آن تنها در قالب هزینه‌های نمایندگی قابل خلاصه‌سازی نیست. جهت کاهش این نگرانی و کاهش ریسک اطلاعاتی در اقتصاد، حسابرسی اثربخش و با کیفیت می‌تواند التیامی بر تردیدها و ابهامات ذی‌نفعان نسبت به گزارشات مالی شرکت‌ها قلمداد شود. حسابرسی اثربخش تابع عوامل متعددی از جمله توانایی‌های حسابرسان و اجرای حرفه‌ای مقررات و دستورالعمل‌ها می‌باشد.

یکی از مفاهیم بااهمیتی که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، تردید حرفه‌ای است. تردید حرفه‌ای عنصر ذاتی اعمال قضاوت حرفه‌ای و یکی از عوامل مؤثر بر آن می‌باشد. اگر حسابرسان بیش از اندازه به پاسخ‌های صاحبکار اعتماد کند، ممکن است پاسخ‌های نامناسب او به مسائل مبهم و پیچیده را بپذیرد و علائم هشداردهنده را نادیده انگارد (زهراپی، ۱۳۹۳). اهمیت تردید حرفه‌ای در تمامی استانداردهای حسابرسی مورد تاکید قرار گرفته است؛ با این حال، همواره انتقادات به موسسات حسابرسی به دلیل عدم اعمال سطح تردید حرفه‌ای کافی وارد بوده است (حسینی و همکاران، ۱۳۹۴). به دلیل این درجه اهمیت بالا، و از آن‌جا که تردیدگرایی به مثابه یک ویژگی شخصیتی^۷ انگاشته شده است، تردید حرفه‌ای حسابرسی کانون مطالعات با هدف بررسی تاثیر خصوصیات فردی حسابرسان بر آن بوده است (روز^۸، ۲۰۰۷، هرت، براون-لیبورد، ارلی و کریشنامورتی^۹، ۲۰۱۳؛ کواداکرز، گروت و رایت^{۱۰}، ۲۰۱۴). به عبارتی، ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مستقل بر نوع و شیوه کار آن‌ها در کشف انحرافات موثر است و در نهایت این مساله کیفیت حسابرسی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶). بنابراین هر یک از حسابرسان میزان سطح تردیدگرایی طبیعی یا ذاتی خود

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

تردید حرفه‌ای حسابرس

تردید حرفه‌ای حسابرس^{۱۳} به معنی نداشتن هیچ‌گونه پیش‌زمینه ذهنی (سوگیری) چه مثبت (اعتماد) و چه منفی (تردید) در خصوص ادعاهای مدیریت است (کوهن و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۷). تعاریف متعددی از تردید حرفه‌ای ارائه شده است. طبق یکی از کامل‌ترین این تعاریف‌ها، تردیدگرایی به این معنا تعبیر شده است که حسابرس ارزیابی نقادانه، همراه با ذهنیت پرسشگر از اعتبار و روایی شواهد حسابرسی به دست آمده داشته باشد. طبق این تعریف، تردیدگرایی حسابرس به این می‌پردازد که آیا شواهد حسابرسی به دست آمده از طریق رسیدگی‌های حسابرس، اظهارات مدیریت واحد صاحبکار را تأیید می‌کند یا خیر (استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۲۰۰۱/۱۶). این نوع نگرش با مفهوم «اعتماد اما بررسی» مطابقت دارد (کوادرز و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۴). بنابراین حسابرس با رویکرد تردید حرفه‌ای بی‌طرفانه، قضاوت خود را تا کسب شواهد کافی و مناسب، در خصوص اظهارات مدیریت به وقفه می‌اندازد (بل و همکاران^{۱۶}، ۲۰۰۵). حسابرس بدون توجه به هرگونه تجربه قبلی با واحد مورد رسیدگی، باید با این ذهنیت حسابرسی را برنامه‌ریزی کند که امکان وجود هرگونه حساب‌سازی با اهمیت در صورت‌های مالی توسط مدیریت می‌رود (بویل^{۱۷}، ۲۰۱۴؛ نلسون^{۱۸}، ۲۰۰۹).

برازل و همکاران^{۱۹} (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان تأثیر دفعات ارزیابی ریسک تقلب و زمان‌بندی کشف تقلب بر قضاوت و عمل تردیدگرایانه حسابرس، دو استراتژی برای بهبود رفتار تردیدگرایانه در وظایف مرتبط با تقلب در نظر گرفتند. نتایج حاکی از این بود که هنگام بازبینی و ارزیابی مجدد ریسک تقلب، حسابرسان تردیدگرایی بیشتری در قضاوت‌های خود خواهند داشت. هم‌چنین هنگامی که حسابرسان قبل از انجام آزمون محتوا بررسی‌هایی را در سطح عملیاتی برای ارزیابی ریسک تقلب انجام می‌دهند، نسبت به حسابرسانی که بعد از آزمون محتوا به بررسی می‌پردازند یا اصلاً این کار را انجام نمی‌دهند،

تردیدگرایی بیشتری در قضاوت‌های خود خواهند داشت.

آتسلر و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان تأثیر تعامل با صاحبکار در قضاوت و تردید حرفه‌ای حسابرس به این نتیجه دست یافتند که به طور کلی، حسابرسانی که به جای استفاده از تهدید، رفتار دوستانه‌تری با صاحبکاران خود دارند، احتمال کمتری دارد که پرداخت‌های نقدی مشکوک را که به استثنایها در کنترل داخلی منجر می‌شود به طور اکید و شدید مورد پیگیری و بررسی خود قرار دهند. با این وجود، هم‌راستا با پژوهش‌ها در خصوص روانشناسی اجتماعی در مورد دسترسی به ساختار، تمایزهای مشخص نشان می‌دهد که حسابرسانی که کمترین نمره را در خصیصه تردیدگرایی خود کسب نموده‌اند، احتمال بیشتری دارد که استثنائات کنترل را شناسایی کنند.

کوزوماواتی و همکاران^{۲۱} (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان تأثیر کیفیت حسابرس بر تردید حرفه‌ای و ارتباط آن با کیفیت حسابرسی به این نتیجه دست یافتند که کیفیت حسابرس تأثیر مستقیم بر تردید حرفه‌ای و از طرفی تردید حرفه‌ای نیز اثر مستقیم بر کیفیت حسابرسی دارد. هم‌چنین کیفیت حسابرس تأثیر مستقیم بر کیفیت حسابرسی ندارد و این تردید حرفه‌ای است که میان این دو نقش میانجی‌کنندگی کامل را بر عهده دارد.

کوهن و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی تردید خنثی و تردید سوگیرانه در تردید حرفه‌ای و عواقب شغلی حسابرس پرداختند. آن‌ها دریافتند که دیدگاه تردید خنثی در تردید حرفه‌ای، از طریق سطوح بالاتر حمایت درک شده شرکا تأثیر مثبتی بر مسیر حرفه‌ای حسابرسان دارد (مانند تمایل به ترک شغل کمتر)، در حالی که دیدگاه تردید سوگیرانه در تردید حرفه‌ای از طریق سطوح پایین‌تر حمایت درک شده شرکا از تردید حرفه‌ای حسابرس، تأثیر منفی بر مسیر حرفه‌ای متخصصان حسابرسی دارد (مانند تمایل بیشتر به ترک شغل). هم‌چنین آن‌ها دریافتند که حسابرسان دارای تردید سوگیرانه سطوح پایین‌تری از رفتارهای

سازمانی فردی دارند و احتمال ماندن آن‌ها در سمت حسابرس کمتر است.

برازل و همکاران^{۲۲} (۲۰۱۶) در پژوهشی تأثیر نتیجه کار و تردید حرفه‌ای را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد حسابرسی که به میزان مناسب از شک و تردید استفاده می‌کنند، اما اشتباهات را شناسایی نمی‌کنند جریمه می‌شوند. هم‌چنین آن‌ها دریافته‌اند که حسابرسان در این زمینه پیش‌بینی می‌کنند در حالی که آن‌ها تردید حرفه‌ای خود را ارزیابی می‌کنند، مدیران آن‌ها تحت تأثیر نتیجه کار قرار می‌گیرند.

کواداکرز و همکاران (۲۰۱۴) در مطالعه خود دریافته‌اند در حالی که هم دیدگاه تردید خنثی و هم دیدگاه تردید سوگیرانه هر دو رابطه مثبتی با قضاوت‌ها و تصمیمات تردیدگرایانه دارند، اما تردید سوگیرانه در محیط‌های پرریسک قدرت پیشگویی بالاتری برای تصمیمات و قضاوت‌های شک برانگیز دارد. آن‌ها در مطالعه خود در سال ۲۰۰۹ ویژگی‌های تردید حسابرسان را مطالعه کردند و به بررسی ارتباط آن با تردید در قضاوت و تصمیم‌گیری پرداختند. نتایج نشان داد موسسات حسابرسی در قضاوت، تردید و تصمیم‌گیری متفاوت‌اند و ویژگی‌های تردید حسابرسان و تردید در قضاوت و تصمیم‌گیری آنان به توانایی حسابرسان و محیط کنترلی بستگی دارد.

حسینی و ذکریایی (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای خنثی و سوگیرانه بر پیامدهای شغلی حسابرس، زمینه‌های ترک کار حسابرسان را با توجه به سطح مولفه رفتاری تردیدگرایی آن‌ها مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که در نمونه مورد بررسی تردید حرفه‌ای سوگیرانه و خنثی، به ترتیب تأثیر معنی‌دار منفی و مثبت بر حمایت درک شده شریک و سازمان دارد. هم‌چنین، حمایت درک شده شریک به طور غیرمستقیم تأثیر مثبت بر رفتار سازمانی فردی، و تأثیر منفی بر تمایل به ترک شغل حسابرسان دارد.

دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) رابطه میان اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌کننده تردید حرفه‌ای را مورد بررسی

خود قرار دادند. نتایج با استفاده از مدل انعکاسی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس، تردید حرفه‌ای را به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی نشان داد.

رضایی و همکاران (۱۳۹۷) تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل بررسی کردند. نتایج این پژوهش به روش معادلات ساختاری نشان داد که هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای تأثیر معنادار و مثبت بر هر شش بعد تردید حرفه‌ای شامل بعد جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن، درک میان فردی، اعتماد به نفس و ذهن پرسشگر دارد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را شناسایی کردند. نتایج، بیانگر تأثیر متغیرهایی چون جست‌وجوی دانش، اعتمادبه‌نفس و درک میان فردی بر تردید حرفه‌ای بود. متغیرهای کنترلی (مؤسسه حسابرسی، سن پاسخگویان و سابقه حرفه‌ای آن‌ها) نیز از جمله عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای شناخته شدند. در مقابل متغیرهای جنسیت و سطح تحصیلات رابطه‌ای با تردید حرفه‌ای نداشتند.

رویایی و همکاران (۱۳۹۳) ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش با استفاده از پیمایش نظرات ۱۵۰ حسابرس مستقل به‌عنوان نمونه آماری و با استفاده از پرسش‌نامه تعدیل‌شده هرت و همکاران به این نتیجه رسیدند که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۲) نیز به بررسی ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها پرداختند. نتایج نشان داد، چهار ویژگی تردید (اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای) بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مؤثرند. ولی بیشترین تأثیر مربوط به منبع کنترلی می‌باشد و هرچه توجه به آن

بالا رود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نیز افزایش خواهد یافت.

مولفه‌های فرهنگی و ارزشی رفتاری مبتنی بر ابعاد فردی^{۲۳}

حسابرسی یک رشته فعالیت‌های اجتماعی-تکنیکی است که هم دارای جوانب انسانی و هم تکنولوژیکی است. این‌که حسابرسی هم با انسان سر و کار دارد و هم با استانداردهای تدوین شده دارای تعامل است، می‌تواند دلیل وابستگی این رشته به رفتارهای فردی و فرهنگ حاکم بر روابط میان افراد را تشریح نماید (هرت و همکاران، ۲۰۱۰). در بررسی میزان تأثیر فرهنگ بر رویه‌های حسابداری و حسابرسی، این موضوع بسیار مهم است که بتوان مولفه‌های فردی موثر بر رفتار حسابرسان را مورد ملاحظه قرار داد. زیرا این مولفه‌های فردی رفتاری و فرهنگی می‌توانند بر نحوه قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیرگذار باشند و تا حد زیادی نحوه‌ی تعامل فیمابین جنبه‌های انسانی و تکنولوژیکی حسابرسی را شفاف سازند.

هر یک از حسابرسان از توانایی حرفه‌ای متفاوتی نسبت به سایر هم‌پیشگان خود برخوردارند. از طرفی دیگر مولفه‌های فردی رفتاری آن‌ها نیز متمایز از یکدیگر است و تنوع فرهنگی- رفتاری افراد در حرفه‌ی حسابرسی از قبیل اخلاق، جنسیت و مذهب ممکن است منجر به ایجاد تنوع در حالات و رفتار آن‌ها شود. در نتیجه، می‌تواند باورهای مختلفی نسبت به اهداف مطلوب در خرده‌فرهنگ‌های مختلف حسابداری وجود داشته باشد و این می‌تواند در میزان اهمیتی که هر گروه نسبت به ارزش‌های خود قائل هستند نمود پیدا کند. وجود تفاوت‌ها در اولویت‌بندی‌های ارزشی در خرده‌فرهنگ‌های حسابداری، منجر به ایجاد تنوع در رویه‌های حسابرسی می‌شود.

در این مطالعه به منظور تشریح جنبه‌های رفتاری و فرهنگی فردی حسابرسان، از مفهوم ساختار مولفه‌های ارزشی رفتاری مطرح شده توسط شوارتز^{۲۴} (۲۰۰۴) استفاده شده است. این دیدگاه متکی بر نیازهای جامع و فراگیر وجود انسان می‌باشد و رویکرد جامع‌تری برای

عملیاتی کردن ساختار پیچیده رفتاری فرهنگی حسابرسان محسوب می‌شود. مولفه‌های فردی ارزشی رفتاری عبارتند از باورها و گرایش‌های ذهنی افراد در خصوص اهداف فردی آن‌ها (شوارتز، ۲۰۰۴). این مفهوم برگرفته از ارزش‌های مبتنی بر تئوری پردازی‌های اولیه‌ی انجام گرفته توسط شوارتز و بیلسکی (۱۹۸۷)^{۲۵} می‌باشد. شوارتز در تلاش خود برای توسعه‌ی مولفه‌های ارزشی رفتاری ۵۶ مولفه تبیین‌کننده را با استفاده از یک تکنیک مقیاس‌بندی چندبعدی^{۲۶} برای تحلیل ساختاری شباهت‌ها مورد تحلیل قرار داد. از دیدگاه وی دنباله‌روی افراد از اهداف مبین ارزش‌هایشان منجر به ایجاد یک تقاطع میان جنبه روانشناسانه و فرهنگی می‌شود که دارای پیامدهای اجتماعی و عملی خواهد بود. در نتیجه، روابط سازگار و همسان میان ارزش‌های مختلف معرف گروه‌های فرهنگی مختلف، نشان‌دهنده پویایی روانشناسانه در خصوص سازگاری و تضاد بین این ارزشهاست. ساختار مولفه‌های ارزشی شوارتز در سطح فردی، نشانگر آن دسته از اهداف انگیزشی است که به مثابه اصول راهنما در زندگی فردی اشخاص به خدمت گرفته می‌شوند و روابط میان این ارزش‌ها نشانگر موقعیت روانشناسانه تضادها و سازگاری‌هایی است که افراد در هر لحظه از عمرشان هنگام تعقیب ارزش‌ها تجربه می‌کنند.

به منظور انجام مطالعه در رابطه با خصیصه‌ها و رفتار فردی حسابرسان و لزوم توجه به ابعاد مولفه‌های فردی، استفاده از مدل شوارتز (۲۰۰۴) می‌تواند بهترین گزینه باشد. در ادامه روش اندازه‌گیری مولفه‌های فردی رفتاری- فرهنگی حسابرسان به طور کامل تشریح می‌گردد.

مولفه‌های فردی ارزشی رفتاری

مولفه‌های فردی ارزشی رفتاری توسط ۱۰ شاخص شامل خودفرمانی، انگیزش، رفاه‌طلبی، پیروزی، قدرت، امنیت، انطباق، سنت، خیرخواهی و عام‌گرایی تبیین می‌گردند. افراد تلویحاً ۱۰ گونه ارزش‌های انگیزشی را از یکدیگر تمیز می‌دهند، به گونه‌ای که این اصول ۱۰ گانه به عنوان اصول راهنما در زندگی‌شان محسوب می‌شوند (شوارتز، ۲۰۰۴).

حرفه‌ای تعبیر شود. این خصیصه می‌تواند منجر به رو آوردن حساب‌برسان به محافظه‌کاری و شیوه‌های محتاطانه، اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای و کوشش پیوسته و همچنین اهمیت قائل شدن برای قابلیت اتکا اطلاعات گردد. تمایل به امنیت، همتای ارزش‌های یکنواختی^{۳۷} و محافظه‌کاری گری (۱۹۸۸) است.

خصیصه انطباق^{۳۸} عبارت است از خودداری از اقداماتی که باعث آشفتگی و ضرر رساندن به سایرین شده و به نوعی تخطی از انتظارات یا عرف جامعه محسوب می‌شود. دنبال کردن هدف انطباق در رویه‌های حسابداری را می‌توان در میزان تمایل به رعایت نمودن قوانین و مقررات تدوین شده توسط سازمان‌ها و نهادهای قانونگذار قلمداد نمود. از این رو ارزش‌های انطباق، دارای ارتباط نزدیکی با ارزش‌های کنترل قانونی گری (۱۹۸۸) می‌باشد.

سنت و عرف^{۳۹} نیز دارای ارتباط نزدیکی با خصیصه انطباق است. وجه تمایز بین سنت و انطباق نوع فرمانبرداری آنها است. انطباق مستلزم فرمانبرداری از افرادی است که اشخاص در تعامل مکرر با آنها هستند ولی سنت مستلزم فرمانبرداری از اهدافی انتزاعی‌تر و غیر ملموس است. به عبارت دیگر انطباق به تأثیرپذیری از انتظارات جاری، که ممکن است مدام در حال تغییر باشند می‌پردازد، حال آن که عرف تأثیرپذیری از انتظارات تغییرناپذیری که در گذشته تدوین گشته‌اند را مدنظر دارد. بنابراین در حالی که انطباق در حسابداری، به تبعیت از قوانین و مقررات آمره سازمان‌ها و نهادهای قانونگذار اشاره دارد، عرف به میزان تمایل حسابداران به پیروی از میثاق‌ها و رویه‌های پذیرفته شده حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده‌ی تاریخی اشاره دارد.

خصیصه خیرخواهی^{۴۰} با ارزش‌هایی از جمله مفید بودن، وظیفه‌شناسی، بخشندگی، صداقت، و مسئول بودن گره خورده است. در حسابرسی، مصداق آن را می‌توان در تلاش فرد برای افزایش منافع سازمان محل اشتغال خود تعبیر نمود. با این حال، افراد و گروه‌هایی که در کانون توجه عام‌گرایی قرار دارند، نسبت به خیرخواهی طیف وسیع‌تری را در بر می‌گیرند. عام‌گرایی^{۴۱} از ارزش‌هایی منجمله روشن‌فکری، عدالت اجتماعی و مساوات برآمده

خصیصه خودفرمانی^{۳۷} بر اتکا و خشنودی از توانایی‌های مستقلانه فرد و تصمیم‌گیری، خلاقیت و انجام خودسرانه امور اشاره دارد (شوارتز و بیلسکی^{۳۸}، ۱۹۸۷). خودفرمانی در حسابرسی را می‌توان در میل حسابرس به اعمال قضاوت حرفه‌ای خود بدون تاییدخواهی از دیگران و عدم محدودیت به وسیله قوانین و مقررات تعریف نمود. هدف انگیزشی خودفرمانی با شاخص حرفه‌ای‌گرایی مطرح شده توسط گری^{۳۹} (۱۹۸۸) ارتباط دارد.

خصیصه انگیزش^{۳۰} به دنبال کردن هیجان، تازگی و داشتن چالش در طول زندگی اشاره دارد. گرایش حساب‌برسان به این خصیصه ممکن است به شکل تمایل آنها به ریسک‌پذیری نمود یابد. تمایل به ارزش انگیزش، در تضاد با اصل افشا است. هدف انگیزشی رفاه‌طلبی^{۳۱} به تمایل حساب‌برسان به دستیابی به لذت و خشنودی زیاد آن‌ها از کار چالش‌انگیز به منظور تغییر موقعیت و جایگاه حرفه‌ای شان است (فو^{۳۲}، ۲۰۰۸). مشخصه پیروزی^{۳۳} شامل تلاش برای موفقیت شخصی از طریق اثبات شایستگی بر طبق استانداردهای اجتماعی است و با ارزش‌هایی مثل بلندپروازی، موفقیت، توانایی، نفوذ و قدرت مرتبط می‌باشد. هدف انگیزشی پیروزی حساب‌برسان در تلاش آن‌ها برای دستیابی و حفظ سطح بالای صلاحیت حرفه‌ای منعکس می‌شود. این موضوع توسط انجمن بین‌المللی حسابداران در استانداردهای منتشره در خصوص آموزش و تجربه کار عملی حسابداران حرفه‌ای و همچنین در ادامه‌ی توسعه‌ی حرفه‌ای برای دستیابی به افزایش تقاضای حرفه در جامعه تشریح گردیده است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۳ و ۲۰۰۴).

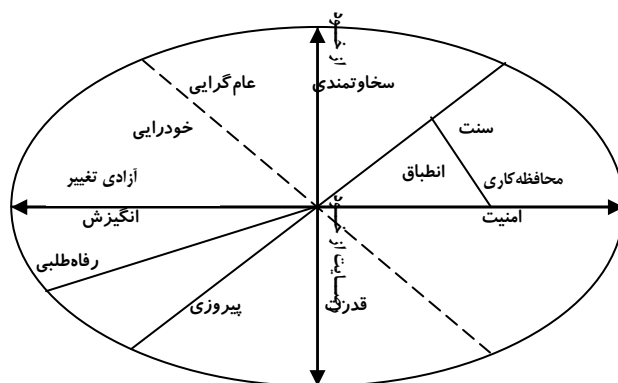
قدرت^{۳۴} به دستیابی به موقعیت و جایگاه اجتماعی و کنترل یا تسلط بر افراد و منابع اشاره دارد و این هدف انگیزشی در حساب‌برسان را می‌توان در میزان تمایل آن‌ها به وضع قوانین و مقررات توسط خود، به جای تبعیت از قوانین آمره مشاهده نمود. هدف انگیزشی امنیت^{۳۵} به نظم اجتماعی، امنیت فردی و جمعی و بی‌نقص بودن^{۳۶} اشاره داشته و در حوزه‌ی حسابرسی می‌تواند در میزان تمایل به پیروی از رویه‌های حسابداری و آیین رفتار

وجه تمایز مهم دیگر میان مولفه‌های فردی در ساختار ارزش‌ها، در منافع است که در هر یک از این خصایص به دنبال حصول آن هستند. اگر ارزش‌ها به مثابه اهداف^{۴۶} نگریسته شوند، آنگاه هدف آن‌ها تأمین منافع فرد یا گروهی خاص خواهد شد و در مقابل آنهایی قرار می‌گیرند که به دنبال حصول منافع گروهی هستند. پنج گونه ارزشی قدرت، پیروزی، رفاه‌طلبی، انگیزش و خودفرمانی عمدتاً به دنبال تأمین منافع فردی هستند. این گونه‌های ارزشی یک ناحیه پیوسته را مطابق شکل ۱ تشکیل می‌دهند. در حسابرسی به کارگیری این ارزش‌ها می‌تواند باعث شود که حسابرس منافع خود را به منافع سایرین ارجحیت دهد. از طرفی دیگر، اهداف انگیزشی خیرخواهی، سنت و انطباق ارزش‌هایی هستند که عمدتاً منافع گروهی را تأمین می‌کنند و در تضاد با منافع شخصی هستند. اهداف انگیزشی عام‌گرایی و امنیت، که در مرز بین دو ناحیه قرار گرفته‌اند هم به دنبال حفظ منافع فردی‌اند و هم حفظ منافع گروهی.

است. در ارتباط با رویه‌های حسابداری هدف انگیزشی عام‌گرایی بیشترین قرابت را با مسئولیت حرفه‌ای حسابداری برای عمل کردن در راستای منافع عمومی دارد (اولیمید^{۴۲}، ۲۰۰۵). شکل ۱ نتایج تحلیل ساختاری^{۴۳} مقیاس‌بندی چندبعدی ده مقیاس پیش گفته را نشان می‌دهد (شوارتز، ۲۰۰۴).

ابعاد ده‌گانه مذکور در یک ساختار دو بعدی ساده شده در سطح بالاتر خلاصه شده است. نخستین بعد دو مقوله آزادی تغییر و محافظه‌کاری می‌باشند. دومین بعد مقوله‌های رضایت از خود^{۴۴} و از خود گذشتگی^{۴۵} می‌باشند. به عنوان یک نتیجه، تمایل حسابرسان به دستیابی به منافع شخصی خود، با نیاز به حفظ منافع سازمان یا منافع عمومی در تعارض است.

آن دسته از اهداف انگیزشی که مکان قرارگیری آنها بیشتر به سمت محیط پیرامون ساختار دایره‌ای قرار گرفته، همبستگی منفی شدیدتری با اهداف مقابلشان که در آن سمت ساختار دایره‌ای قرار گرفته است دارند. یک



شکل ۱- ساختار ارزش‌های انگیزشی

شوارتز (۲۰۰۴)

می‌تواند محققان را به رویکرد قاطع‌تری برای آزمون تأثیر فرهنگ و رفتار بر نحوه رفتار حرفه‌ای حسابرسان برساند. ارزش‌های انگیزشی فردی می‌توانند پیچیدگی‌های ساختار فرهنگ را توجیه کرده و ارزش‌های مورد استفاده‌ی تک تک حسابرسان که باعث شکل‌گیری خرده فرهنگ حرفه‌ای می‌شود را با روایی بیشتر نمایش دهند.

مولفه‌های فردی رفتاری در حسابرسی

با توجه به تئوری‌های موجود در خصوص روابط میان اهداف انگیزشی شوارتز و رفتار حسابرس، می‌توان مجموعه‌ای از ارزش‌های انگیزشی را در حرفه توسعه داد و یک چارچوب اثرگذار را برای آزمون ارزش‌های فردی در حسابرسی فراهم نمود. کاربرد این ساختار رفتاری فردی در حسابرسی،

جامعه سلسله عرف‌هایی را در جامعه بپذیرند. شوارتز به این مساله توجه داشت که افراد در گروه‌ها تا چه حد مستقل و خودمختار یا مطیع گروه هستند. مرز میان محافظه‌کاری و استقلال ذهنی در این مبحث شکل می‌گیرد.

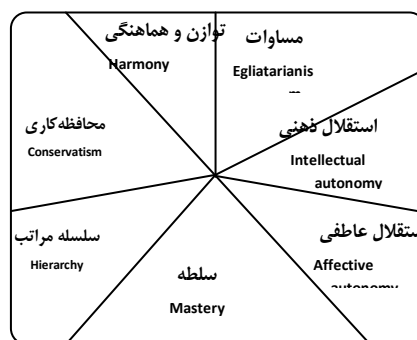
محافظه‌کاری بیانگر ارزشی فرهنگی است که به دنبال حفظ وضع موجود، مناسبات و خودداری از انجام کارها و تمایلاتی است که ممکن است اتحاد و همبستگی گروه را مختل کند. استقلال ذهنی به دنبال استقلال و منحصر به فرد بودن می‌باشد. مولفه سلسله مراتب بر مشروعیت یک نظام غیر مساوی توزیع قدرت، مقررات و منابع تأکید دارد، در حالی که مساوات بر ارزش‌هایی تأکید دارد که افزایش رفاه دیگران را مدنظر قرار می‌دهند. دو بعد فرهنگی سلطه^{۴۹} و هماهنگی و توازن^{۵۰} نیز در تضاد با هم هستند. سلطه بیانگر فرهنگی است که در آن تفکر خودرأیی برجسته می‌شود. در صورتی که جوامعی با فرهنگ غالب هماهنگی و توازن بر وفق دادن افراد با محیط تأکید دارند. (شوارتز، ۲۰۰۴)

در جوامع مبتنی بر مولفه‌های محافظه‌کاری و سلسله مراتب، استانداردهای گزارشگری مالی زیادی وضع شده است. در مقابل، جوامعی که دیدگاه ارائه منصفانه در گزارشگری مالی رویکرد غالب آنهاست، ارزش‌های برخاسته از استقلال^{۵۱} برجسته‌تر است. عملکرد حسابرس علاوه بر مولفه‌های حرفه‌ای می‌تواند تحت تأثیر ابعاد فرهنگی رایج در جامعه نیز قرار گیرد. جامعه‌ای که ارزش‌های برخاسته از سلطه را تجویز می‌کند ممکن است تمرکز و تأکید بیشتری بر عملکرد اقتصادی فرد داشته باشد. از طرفی، جامعه‌ای که بر ارزش‌های توازن و هماهنگی تأکید دارد، ممکن است بر اثرات اجتماعی فعالیت‌های افراد حساسیت بیشتری از خود نشان دهد. بنابراین، سطح فرهنگی ارزش‌ها زمانی مفید و مناسب است که موضوعات مرتبط با ساختار یا عملکرد عرف‌ها یا نهادها در حرفه مورد آزمون و بررسی قرار گیرد. مدل شوارتز نسبت به مدل گری (۱۹۸۸) و یا هافستند (۱۹۸۰) تعبیر کامل و جامع‌تری از فرهنگ ارائه می‌دهد. این مدل مورد تأیید نمونه‌های موجود در فرهنگ‌های متنوع می‌باشد و مبتنی بر ارزش‌های فردی بوده و

در این پژوهش از پرسش‌نامه شوارتز (۲۰۰۴) به منظور سنجش مولفه‌های رفتاری فردی بهره برده شده است. پاسخ‌دهندگان به هر یک از سوالات در قالب طیف شش گزینه‌ای لیکرت پاسخ داده‌اند. پاسخ‌های به دست آمده با توجه به مشابهتی بوده است که هر یک از افراد با موقعیت مطرح شده در هر سوال ادراک داشته اند. به این ابزار پرسش‌نامه‌ی شفاهی شخصیتی^{۴۷} گفته می‌شود و می‌تواند برای گروه‌های متنوع‌تری از افراد مورد استفاده قرار گیرد.

سطح فرهنگی ارزش‌ها^{۴۸}

سطح فرهنگی ارزش‌ها بیانگر اهداف انگیزشی سازمان‌ها و نهادهای اجتماعی و روابط موجود در سطوح مختلف فرهنگی ارزش‌ها و منعکس‌کننده‌ی مناسبات اجتماعی تضادها و سازگاری‌هایی است که نهادهای اجتماعی در تعقیب اهدافشان آنها را به کار می‌گیرند. شوارتز (۲۰۰۴)؛ با محاسبه‌ی همبستگی بین میانگین رتبه‌های هر یک از ارزش‌ها در بین گروه‌های نمونه که بیانگر گروه‌های فرهنگی مجزا بودند، نتایج به دست آمده از مطالعه خود در سال ۲۰۰۱ را مجدداً تحلیل نمود. هدف وی از این کار، بررسی سطح فرهنگی ارزش‌ها بود. نتایج تجزیه و تحلیل شوارتز هفت گونه‌ی ارزشی را همان طور که در شکل ۲ نشان داده شده نمایان ساخت، که در آن سطوح فرهنگی را می‌توان مورد مقایسه قرار داد.



شکل ۲- ساختار گونه‌های مختلف سطح فرهنگی ارزش‌ها (شوارتز، ۲۰۰۴)

ارزش‌های فرهنگی به اشتراک گذارده شده در یک جامعه کمک می‌کند تا این احتمال شکل گیرد که افراد

قابل طرح است. بر این اساس، فرضیه‌های این پژوهش به ترتیب زیر تدوین گشته است:

فرضیه اول: ابعاد تبیین‌کننده تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل قابل شناسایی است.

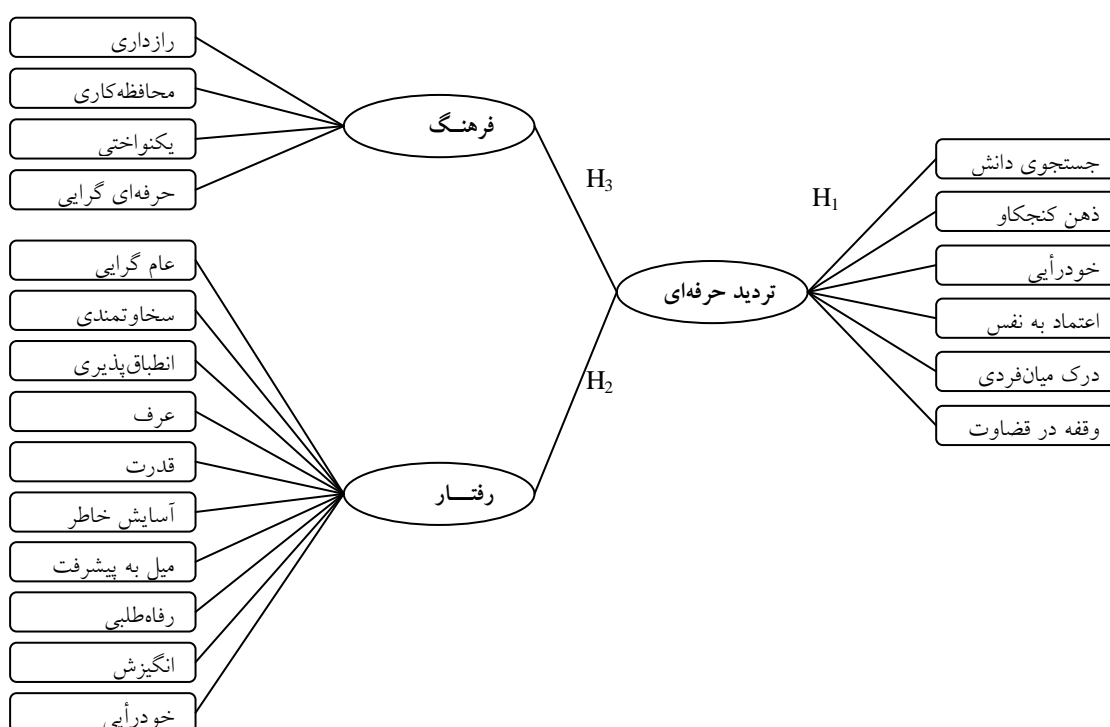
فرضیه دوم: ارتباط مولفه‌های انگیزشی حساب‌رسان، با تردید حرفه‌ای آن‌ها، جهت شفاف‌سازی بعد رفتاری (روانشناسی) قابل شناسایی و تبیین است.

فرضیه سوم: ارتباط شاخصه‌های مختلف فرهنگی حساب‌رسان، با تردید حرفه‌ای آن‌ها، جهت شفاف‌سازی بعد اجتماعی قابل شناسایی و تبیین است.

می‌تواند در زمینه حسابداری و حسابرسی مصداق داشته باشد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

بر پایه این فرض که کیفیت حسابرسی علاوه بر آیین‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای تا حدودی زیادی متأثر از مشخصه‌های فردی حساب‌رسان است (هرت، ۲۰۱۰)، لذا قابلیت تاثیرگذاری ویژگی‌های فردی شکل دهنده ابعاد فرهنگی و رفتاری حساب‌رسان بر مولفه‌هایی منجمله تردیدگرایی حساب‌رسان



شکل ۳- مدل مفهومی

(پژوهشگر ساخته با اقتباس از مطالعات هرت، ۲۰۱۰)

اجرا جزو تحقیقات میدانی به شمار می‌آید. این پژوهش از منظر فرآیند اجرا از جمله تحقیقات کمی محسوب شده و از نظر بعد زمانی، مقطعی می‌باشد. جامعه آماری در این پژوهش، حساب‌رسان مستقل شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی است. دوره زمانی پژوهش نیز به مدت دو سال تا بهار سال ۱۳۹۵ به طول انجامیده است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در زمره تحقیقات توصیفی قرار می‌گیرد، با توجه به این که داده‌های موردنظر از طریق نمونه‌گیری از جامعه برای بررسی توزیع ویژگی‌های جامعه آماری انجام شده است، این پژوهش از نوع پیمایشی (زمینه‌یابی) محسوب می‌شود. از آنجا که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی انجام گرفته است، از منظر هدف

حجم نمونه در مدل‌یابی معادلات ساختاری به ترتیب ذیل پیشنهاد می‌شود:

$$5q \leq n \leq 15q$$

که در آن:

q = تعداد متغیرهای مشاهده شده (گویه‌های پرسش‌نامه) و n حجم نمونه است.

بعضی دیگر از محققان برای انجام معادلات ساختاری حداقل حجم نمونه از این حداقل حجم نمونه ۲۰۰ را پیشنهاد می‌کنند. این در حالی است که بیشتر بودن حجم نمونه از این عدد ممکن است منجر به بالا رفتن کای دو و کاهش برازش مدل شود (رامین مهر و چارستاد، ۱۳۹۲). لذا با توجه به احتمال عدم دریافت یا تکمیل تمامی پرسش‌نامه‌ها، تعداد ۳۰۰ پرسش‌نامه بین جامعه آماری توزیع گردید که از این تعداد ۲۸۰ عدد عودت شد و ۲۶۹ مورد آن قابل استفاده بوده و داده‌های آن تجزیه و تحلیل شدند.

متغیرهای پژوهش شامل تردید حرفه‌ای حسابرس، مبتنی بر پرسش‌نامه هرت (۲۰۱۰)؛ شاخصه‌های فرهنگی اولمید (۲۰۰۵) که با استفاده از پرسش‌نامه گری (۱۹۸۸) در محیط حسابرسی سفارشی‌سازی شده است، و برای سنجش ارزش‌های فردی که باعث شکل‌گیری خرده‌فرهنگ‌ها در میان حسابرسان می‌شود، از پرسش‌نامه جین‌فاه (۲۰۰۹) استفاده شده است که برگرفته از مطالعات شوارتز و همکاران (۲۰۰۱) می‌باشد. مقیاس تردید حرفه‌ای شامل ۳۰ گویه، پرسش‌نامه ارزش‌های فردی شامل ۴۲ گویه و مقیاس فرهنگ نیز با ۱۶ پرسش مورد سنجش قرار گرفت و همگی با استفاده از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف اندازه‌گیری شدند.

جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها پس از گردآوری، از نرم‌افزارهای اسپس اس اس نسخه ۱۸ و لیزرل نسخه ۸،۸۰ استفاده شده است. روایی پژوهش با استفاده از روش اعتبارسنجی روایی صوری مورد سنجش قرار گرفت. برای این منظور پرسش‌نامه میان شماری از خبرگان و متخصصین توزیع شد و پس از اطمینان از نتایج به دست آمده، پرسش‌نامه در جامعه آماری هدف (حسابرسان شاغل در مؤسسات دولتی و خصوصی) توزیع گردید.

پایایی متغیرهای پژوهش و کفایت حجم نمونه‌گیری

اعتماد یا پایایی شاخص‌ها از طریق مربع همبستگی‌های چندگانه^{۵۲} بررسی شده است که برای متغیر مکنون تردید حرفه‌ای، پایاترین شاخص مربوط به اندازه‌گیری شاخص «اعتماد به نفس» و ناپایاترین شاخص مربوط به اندازه‌گیری شاخص «درک میان‌فردی» است. هم‌چنین پایایی سازه^{۵۳} نیز که ابزار مناسب‌تری برای سنجش اعتبار بخش اندازه‌گیری است و پایایی تک‌تک شاخص‌ها را برای هر متغیر پنهان اندازه‌گیری می‌کند، بررسی شده و در جدول ۱ نشان داده شده است.

با توجه به مقادیر به دست آمده می‌توان نتیجه گرفت که سه شاخص «جستجوی دانش»، «اعتماد به نفس» و «درک میان فردی» شاخص‌های قابل اعتمادی برای اندازه‌گیری سازه تردید حرفه‌ای هستند. در ارزش‌های انگیزشی رفتاری حسابرسان شش شاخص «حرفه‌ای گرای»، «خودفرمانی»، «رفاه‌طلبی»، «خیرخواهی»، «امنیت» و «پیروزی»؛ و در بخش شاخصه‌های فرهنگی نیز سه شاخص «حرفه‌ای گرای»، «رازداری» و «محافظه‌کاری» شاخص‌های قابل اعتمادی برای اندازه‌گیری این سازه محسوب می‌شوند.

به طور خلاصه، طبق مقادیر ارائه شده در جدول ۱ برای کلیه متغیرهای مکنون مدلی‌توان گفت که پایایی ترکیبی برای کلیه متغیرهای نهفته مدل بیش از حد بحرانی ۰/۶ تعیین شده می‌باشد (پهلوان شریف، ۱۳۹۵). بنابراین، نتایج ارزیابی بخش اندازه‌گیری مدل شواهد قابل قبولی برای اعتبار یا روایی و اعتماد یا پایایی شاخص‌ها برای عملیاتی کردن متغیرهای نهفته مدل ارائه می‌دهند.

جدول ۱- شاخص‌های پایایی ترکیبی برای متغیرهای نهفته‌ی بخش اندازه‌گیری مدل ترکیبی

ردیف	متغیر مکنون (نهفته)	مقدار شاخص پایایی ترکیبی (P _c)
۱	تردید حرفه‌ای حسابرسان	۰/۶۱۱
۲	ارزش‌های انگیزشی رفتاری حسابرسان	۰/۷۷۷

۳	مولفه‌های فرهنگی حسابرسان	۰/۶۲۵
---	---------------------------	-------

هم‌چنین طبق نتایج حاصله، ضریب KMO برای مدل بهینه شده برابر با ۰/۷۲۷ بوده که عددی قابل قبول است و بیان‌گر کفایت حجم نمونه‌گیری انجام شده می‌باشد. هم‌چنین ۷۷ درصد واریانس تنها توسط سه عامل تبیین شده است.

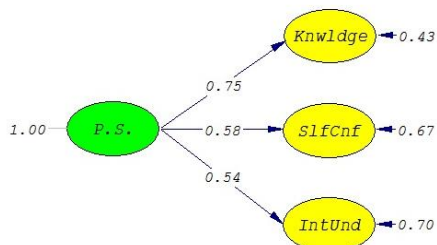
جدول ۲- بررسی کفایت حجم نمونه‌گیری، آزمون

KMO و بارتلت

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.727
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	832.553
	df	21
	Sig.	.000

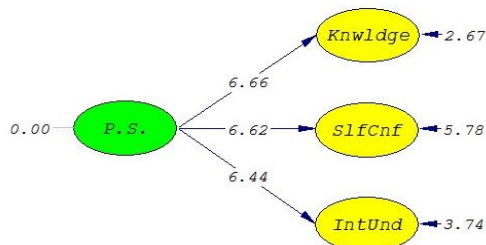
می‌باشد. این روش مجموعه‌ای از پارامترها را برآورد می‌نماید که این پارامترها و برآورد آن‌ها بر مبنای روابط حاصل از شانس نیست. یک فرآیند ازسرگیری دارد که در آن مجموعه‌ای از پارامترها برآورد می‌شوند. بر پایه‌ی این مقادیر اولیه‌ی برآورد شده، تابع برازندگی محاسبه گردید. این تابع ضریبی است که برازندگی پارامترها را با داده‌های پژوهش توصیف می‌نماید. در این روش، دومین برآورد بر مبنای برآورد اولیه محاسبه می‌شود تا بتوان به تابعی با برازندگی کوچک‌تر دست یافت. این فرآیند تا جایی ادامه می‌یابد که کوچک‌ترین تابع برازندگی شکل گیرد.^{۵۴} در این تحقیق نیز از این روش برای رسیدن به مدل بهینه استفاده شده است.

در این پژوهش طبق تحلیل ساختاری انجام شده، که در فضای کشور ایران انجام شده، سه عامل وقفه در قضاوت، خودرأیی و ذهن پرسشگر ارتباط معنی‌داری را با متغیر تردید حرفه‌ای از خود نشان ندادند. مدل ساختاری به دست آمده از آزمون فرضیه اول به ترتیب شکل ۴ و ۵ است:



$r^2=25.45, df=11, P\text{-value}=0.00783, RMSE$

شکل ۴- بخش ساختاری مدل سنجش تردید حرفه‌ای بر اساس بارهای عاملی استاندارد شده



$r^2=25.45, df=11, P\text{-value}=0.00783, RMS$

شکل ۵- بخش ساختاری مدل سنجش تردید حرفه‌ای بر اساس بارهای عاملی با مقادیر آماره تی

۵- نتایج پژوهش

اطلاعات مربوط به ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان نشان داد که از میان ۲۶۹ پاسخ‌دهنده شامل حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، 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. از نظر تحصیلات حدود ۶۰ درصد از مشارکت‌کنندگان حسابرسی ارشد بودند. ۷۱٪ را زنان و ۲۹٪ را مردان تشکیل می‌دادند. حدود ۲۳ درصد آن‌ها در سازمان حسابرسی شاغل بوده و ۷۷ درصد نیز شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی بوده‌اند.

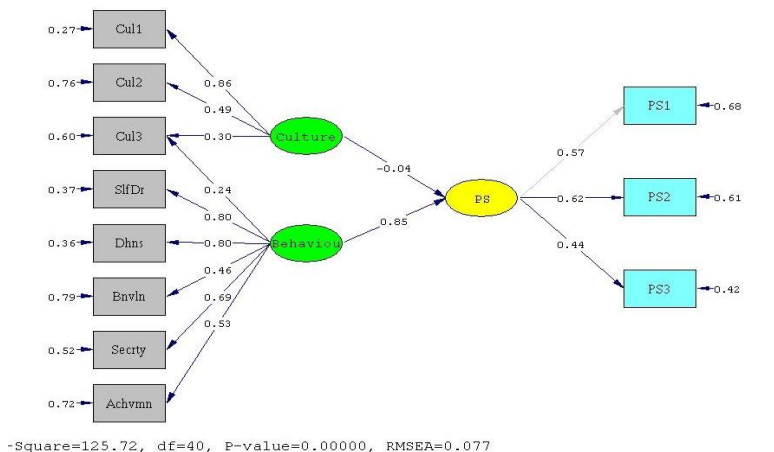
آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه اول پژوهش می‌بایست از تحلیل عاملی مرتبه اول استفاده نمود. مدل اولیه تردید حرفه‌ای با کلیه شش سازه مطرح شده در مدل هرت (۲۰۱۰) دارای برازش ضعیف بود. لذا از نرم‌افزار لیزرل برای تدقیق بیشتر و بهبود برازش مدل استفاده شد و 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 مورد بررسی مجدد قرار گرفتند. پیش‌فرض نرم‌افزار لیزرل در مدل‌یابی معادلات ساختاری، روش بیشینه احتمال

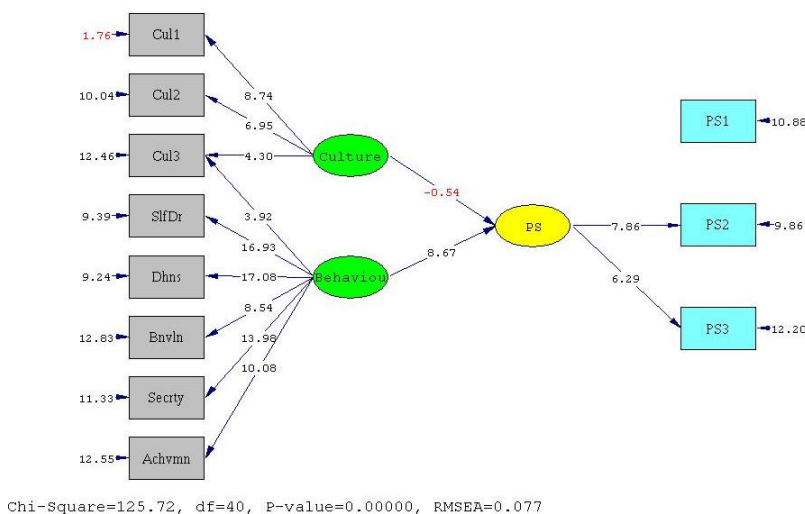
بودند، گواهی بر اعتبار مدل اندازه‌گیری می‌باشد. بنابراین فرضیه اصلی اول مطالعه که همانا امکان شناسایی و تبیین مولفه‌های تعیین‌کننده‌ی تردید حرفه‌ای بوده، تأیید گردید.

از جمله قابلیت‌های معادلات ساختاری این است که می‌توان برای آزمون فرضیه‌ها، چندین سازه با متغیرهای آشکار را به صورت هم‌زمان وارد مدل نمود و روابط را مورد آزمون قرار داد (پهلوان شریف، ۱۳۹۶). بنابراین برای آزمون فرضیه‌های دوم و سوم این مطالعه، شاخصه‌های فرهنگی و ارزش‌های رفتاری فردی به طور هم‌زمان وارد مدل شدند. نتایج روش مدل‌سازی معادلات ساختاری در حالت استاندارد و معنی‌داری در شکل ۶ و ۷ نشان داده شده است.

پس از چند مرحله اصلاح، شاخص‌های برازش بهبود قابل ملاحظه‌ای پیدا کردو در مدل نهایی از میان شش عامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای، عامل جستجوی دانش بیشترین تأثیر را بر تردید حرفه‌ای داشته و پس از آن به ترتیب عوامل اعتماد به نفس و درک میان فردی در رتبه‌های دوم و سوم قرار گرفتند. ولی در تحقیق انجام شده توسط هرت (۲۰۱۳) اولین عامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای اعتماد به نفس با ضریب آلفای ۹۱ درصد، دومین عامل درک میان فردی با آلفای ۹۰ درصد، سومین عامل جستجوی دانش با ضریب آلفای ۸۸ درصد، و سایر عوامل نیز در اولویت‌های بعدی قرار گرفته بودند. از این نظر که در هر دو مدل سه عاملی که بیشترین تأثیرگذاری را بر تردید حرفه‌ای داشتند یکسان



شکل ۶- نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش در حالت استاندارد



شکل ۷- نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش در حالت معنی‌داری

عملیات حسابرسان در کشور ایران بیشتر بر استانداردهای مبتنی بر اصول تاکید دارد و نسبت به استانداردهای مبتنی بر قواعد استقبال کمتری وجود دارد. همچنین از میان عوامل تأثیرگذار فرهنگی موثر بر تردید حرفه‌ای، سه عامل رازداری، حرفه‌ای‌گرایی و محافظه‌کاری به عنوان عوامل موثر بر بعد فرهنگ شناخته شدند که در قالب یک مدل، تأثیر همزمان عوامل فرهنگ و رفتار بر تردید حرفه‌ای مورد سنجش قرار گرفتند. نتایج آزمون مدل مفهومی پژوهش به طور خلاصه در جدول ۳ نشان داده شده است.

نتایج برازش الگوی مفهومی پژوهش

پس از آزمون فرضیه‌های پژوهش باید اطمینان نمود که مدل معادلات ساختاری از برازش لازم برخوردار است. بر این اساس در جدول ۴ به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی در خصوص هر یک از مدل‌های معادلات ساختاری پیش‌گفته، که در این پژوهش مورد اندازه‌گیری قرار گرفته است، اشاره می‌شود.

طبق نتایج به دست آمده در این پژوهش، از میان ده متغیر مکنون برای سنجش ارزش‌های انگیزشی رفتاری حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، پنج عامل خودرأیی، رفاه‌طلبی، سخاوتمندی، امنیت و پیروزی به عنوان عوامل تأثیرگذار شناخته شده‌اند. از میان این پنج عامل بیشترین ضریب تعیین مربوط به عامل رفاه‌طلبی با ۰/۶۴، و پس از آن خودرأیی با ضریب تعیین ۰/۶۳ است. کمترین تأثیرگذاری متعلق به عامل سخاوتمندی است. تأثیرگذاری زیاد دو عامل خودرأیی و سخاوتمندی در میان عوامل تبیین کننده عوامل فرهنگی نشانگر این است که عمده عوامل رفتاری بر اساس مدل شوارتز (۲۰۰۴) بیشتر به بعد آزادی عمل حسابرس گرایش دارد. در این میان اثرگذاری پایین عامل سخاوتمندی در بین مولفه‌های فرهنگی گویای این واقعیت است که سازه از خودگذشتگی در میان عوامل رفتاری فردی از اهمیت پایین‌تری نسبت به سایر عوامل برخوردار است. تفسیر برخاسته از نتیجه به دست آمده این است که محیط

جدول ۳- نتایج آزمون مدل مفهومی پژوهش

مسیر از	به	ضریب مسیر	آماره تی	نتیجه آزمون
شاخصه‌های فرهنگی	تردید حرفه‌ای حسابرس	-۰/۰۴	-۰/۵۴	معنی‌دار نیست
ارزهای رفتاری	تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۸۵	۸/۶۷	معنی‌دار است

جدول ۴- مقایسه‌ی شاخص‌های برازش مدل اولیه و مدل بهبودیافته‌ی سنجش تردید حرفه‌ای

شاخص‌های برازش	مقادیر توصیه شده	مدل اولیه‌ی ۳۰ گویه‌ای	مدل بهبودیافته‌ی ۷ گویه‌ای	وضعیت
RMSEA	$0.08 \leq$	۰/۰۸۶	۰/۰۶۰	قابل قبول
NFI	$0.90 \geq$	۰/۸۲	۰/۹۷	قابل قبول
NNFI	$0.90 \geq$	۰/۸۴	۰/۹۷	قابل قبول
CFI	$0.90 \geq$	۰/۸۵	۰/۹۸	قابل قبول
IFI	$0.90 \geq$	۰/۸۶	۰/۹۸	قابل قبول
St. RMR	$0.05 \leq$	۰/۰۷۸	۰/۰۳۴	قابل قبول
GFI	$0.90 \geq$	۰/۸۳	۰/۹۸	قابل قبول
AGFI	$0.90 \geq$	۰/۷۹	۰/۹۵	قابل قبول
کای دو به درجه آزادی	≤ 3	۳/۴۸	۱/۲۵	قابل قبول

۶- نتیجه گیری و بحث

حسابرسان دارای تردید حرفه‌ای بالا، نیازمند بررسی و رسیدگی‌های بیشتر مدارک صاحبکار هستند و این بررسی‌ها به نوبه خود موجبات رشد و ارتقای کیفیت حسابرسی را فراهم خواهد نمود. بر طبق نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول، مبنی بر تأیید امکان تبیین و شناسایی مولفه‌های تعیین کننده تردید حرفه‌ای، که تا حدودی با نتایج پژوهش هرت و همکاران (۲۰۱۰) و (۲۰۱۳) مطابقت دارد، پیشنهاد می‌گردد در تدوین استانداردهای حسابرسی مفاهیمی از جمله جستجوی شواهد، ذهن پرسشگر، اعتماد به نفس و درک میان فردی مورد تأکید بیشتری قرار گیرند. به عنوان نمونه در متن استانداردها اشاره شده است که تردید حرفه‌ای عبارت است از به کارگیری ذهنی پرسشگر و جستجوگر که حسابرس را ملزم می‌کند تا زمانی که شواهد مکفی جمع‌آوری ننموده قضاوت خود را به تعویق اندازد. در بخش‌های دیگر استانداردها نیز به لزوم اعمال تردید اشاره شده است، ولی به عوامل تأثیرگذار بر آن در هیچ‌جای استانداردها اشاره‌ای نشده است. لذا پیشنهاد می‌گردد جهت ایجاد حرکت به سمت درک بهتر و عمیق‌تر از مفهوم تردید حرفه‌ای، مصادیق تعیین کننده آن بیشتر مورد تأکید و توجه استاندارداران قرار گیرد. هم‌چنین پیشنهاد می‌گردد جهت تقویت مولفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای در میان دانشجویان پذیرفته شده در رشته حسابرسی، دروس عملی و یا کارگاه‌های آموزشی در برنامه درسی دانشگاهی این رشته قرار داده شود. لازم به ذکر این نکته است که این نتیجه یک آزمون روانشناسی نیست که به صورت پیشنهاد ارائه شده است، بلکه برای موفقیت در حرفه حسابرسی می‌بایست تردید حرفه‌ای مناسبی داشت، و از آن‌جا که تردید حرفه‌ای با این خصوصیات رفتاری ارتباط معناداری نشان داده است، لذا باید به این پیش‌نیازهای روحی رفتاری در انتخاب این حرفه توجه نمود و این پیش‌نیازها به آگاهی افرادی که داوطلب تحصیل در رشته‌های حسابرسی هستند برسد تا در صورت عدم انطباق روحیات آن‌ها با پیش‌نیازهای لازم، اقدام به انتخاب مناسب‌تری نمایند.

توجه به نتایج آزمون فرضیه دوم مبنی بر وجود ارتباط معنادار میان مولفه‌های رفتاری حسابرسان و تردید حرفه‌ای، پیشنهاد می‌گردد همانند سایر رشته‌های علوم انسانی که بخشی از واحدهای درسی به بحث رفتار اختصاص داده شده، (همانند بحث فرهنگ و رفتار سازمانی در رشته‌های حوزه‌ی مدیریت و از این دست) در رشته حسابداری نیز مقوله رفتار مورد توجه تدوین کنندگان سرفصل‌های دانشگاهی قرار داده شود. هم‌چنین برگزاری دوره‌های آموزشی ضمن خدمت برای حسابرسان نیز می‌تواند جنبه‌های رفتاری را به افراد یادآوری نماید تا به تقویت زمینه‌های خاص رفتاری در خود بپردازند. از جمله خصایص رفتاری موثر، سخاوتمندی است که بیانگر منافع سازمانی افراد می‌باشد، و با مفاهیمی از جمله بخشندگی، وظیفه‌شناسی، صداقت و مسئولیت داشتن گره خورده است. لذا پیشنهاد می‌گردد افرادی در معرض قضاوت و تصمیم‌گیری قرار داده شوند که درجه بالایی از این خصیصه را داشته باشند، زیرا منافع موسسه حسابرسی را که در آن مشغول به فعالیت هستند و هم‌چنین منافع سایر ذی‌نفعان را در قضاوت‌های خود مدنظر قرار خواهند داد. لازم به ذکر است که منافع موسسه حسابرسی (که حسابرسان با خصیصه سخاوتمندی بیشتر، در راستای این منافع سازمانی گام برمی‌دارند) همانا رعایت جایگاه حرفه‌ای مستقلانه آن است زیرا در بلندمدت حفظ کیفیت منافع بیشتری را عاید موسسه و مالکان آن خواهد ساخت، لذا در تفسیر این پیشنهاد لازم به توجه به این نکته ظریف نیز می‌باشد.

هم‌چنین طبق نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه، خصیصه قدرت بر خلاف خصایص رفاه‌طلبی و پیروزی ارتباطی با تردید حرفه‌ای ندارد. رفاه‌طلبی معنای دوگانه دارد. تفسیر رفاه‌طلبی در حسابداری بسته به همبستگی آن با انگیزش و پیروزی است. اگر رفاه‌طلبی همبستگی بیشتری با انگیزش داشته باشد، حسابرسان تمایل دارند که لذت و هیجان بیشتری از چالش با تصمیمات ریسکی مورد اتخاذ برده و به تبع آن تمایل بیشتری دارند که ریسک بیشتری را بپذیرند. اما اگر رفاه‌طلبی همبستگی قوی‌تری با پیروزی داشته باشد، آنگاه

این زمینه اثرگذارند ولی ضریب تعیین عامل خودفرمانی بیش از عامل امنیت بوده و بنابراین عدم تأثیرگذاری کامل قوانین آمره بر تردید حرفه‌ای مجدداً مورد حمایت قرار می‌گیرد. لذا در مجموع پیشنهاد می‌گردد علیرغم مفید بودن قوانین تدوین شده برای حفظ تردید حرفه‌ای، این تصور که از طریق قوانین بتوان به بهبود تردید حرفه‌ای پرداخت نباید مورد اتکای استاندارداران قرار داده شود و به جای آن پیشنهاد می‌گردد سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران سازوکارهای تشویقی و حمایتی ساختاریافته‌تر و منسجم‌تری در موسسات حسابرسی قرار داده شود تا فاکتور پیروزی‌طلبی و رفاه‌طلبی آنها تقویت گشته و زمینه‌ی بهبود کیفیت خدمات حسابرسی و استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان فراهم گردد.

نتیجه به دست آمده مبنی بر عدم تأثیر عام‌گرایی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان این موضوع را مشخص می‌سازد که تمایل حسابرسان به حفظ منافع عموم بر تردید حرفه‌ای موثر نبوده و حفظ منافع سازمانی (موسسه حسابرسی) بر آن مقدم است. لذا پیشنهاد می‌گردد جامعه حسابداران رسمی ایران سازوکارهای نظارتی قوی‌تری را نسبت به موسسات حسابرسی خصوصی تدوین نماید که احیاناً زمینه‌های خدشه‌دار شدن وجهه‌ی حسابرسی در انظار عمومی، و بروز تبانی که بعضاً جبران آسیب‌های وارده از سوی آنها بر حرفه تا سالیان سال زوده نخواهد شد، ایجاد نگردد.

به طور خلاصه، نتایج به دست آمده از فرضیه دوم، علی‌رغم این‌که تاکنون به طور جامع و با این تفصیل مورد بررسی قرار نگرفته است، با مطالعات بیک (۲۰۱۰) مبنی بر این‌که رفتار حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند متأثر از تفاوت‌های رفتاری موجود میان آنها باشد، همخوانی دارد.

نتیجه به دست آمده از آزمون فرضیه سوم پژوهش مبنی بر عدم تأثیرپذیری تردید حرفه‌ای حسابرسان از خصایص فرهنگی، با نظرات پتل و همکاران (۲۰۰۲) در راستای تأثیرات فرهنگ بر قضاوت‌های حسابداران حرفه‌ای در خصوص تضادهای میان حسابرسی و صاحبکار تناقض دارد. از جمله دلایلی که می‌توان در خصوص این عدم تأثیرپذیری بیان داشت، روش تحقیق مورد استفاده در دو

آنها از اینکه جامعه صلاحیت فنی و حرفه‌ای آنها را بشناسد احساس رضایت بیشتری به دست خواهند آورد. از آنجا که در این تحقیق، نتایج آزمون فرضیه‌ها بیانگر ارتباط بیشتر رفاه‌طلبی با عامل پیروزی است، لذا می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسان اغلب سعی دارند تا با دانش و صلاحیت خود کیفیت خدمات را بالا برده و سعی در حفظ صلاحیت حرفه‌ای خود دارند.

ارزش‌های انگیزشی قدرت، پیروزی و رفاه‌طلبی بیانگر یک نیاز معمول افراد به «بالا بردن منافع شخصی خود (حتی به قیمت هزینه‌ی سایرین)» می‌باشند. این سه هدف انگیزشی را یک‌جا در سطحی بالاتر می‌توان خودافزایی نام‌گذاری کرد. بنابراین، حسابرسانی که به این خصایص پایبندند، به این سو تمایل خواهند داشت که طوری عمل کنند که منفعت شخصیشان تامین شود. منظور از منفعت شخصی کسب منفعت مادی از راه‌های غیرمجاز، تبانی، و یا تقلب نیست، بلکه در تعریف منفعت‌طلبی باید به تعبیر شوارتز از هر یک از این خصایص رفتاری مراجعه نمود. از نظر وی عامل پیروزی معرف صلاحیت حرفه‌ای؛ عامل رفاه‌طلبی معرف تلاش فرد به رشد سازمانی و بهبود جایگاه شغلی خود می‌باشد. همچنین با توجه به عدم تأثیرگذاری عوامل عرف و انطباق‌پذیری حسابرسان بر تردید حرفه‌ای، پیشنهاد می‌گردد عدم تأثیرگذاری کنترل قانونی بر ارتقای تردید حرفه‌ای حسابرسان مدنظر تدوین کنندگان استانداردها و قوانین قرار گیرد و گرایش به سمت استانداردهای مبتنی بر اصول (و نه قواعد) مدنظر تدوین کنندگان استاندارد قرار گیرد.

با توجه به نتیجه‌به دست آمده دیگر در فرضیه دوم مبنی بر تأثیرگذاری خصیصه‌های خودفرمانی حسابرسان و امنیت بر تردید حرفه‌ای آنها، این دو نتیجه به نوبه‌ی خود جالب هستند. از طرفی عامل امنیت که متضمن مفاهیمی از جمله کنترل عدم قطعیت، یکپارچگی، احتیاط، محافظه‌کاری و کامل بودن است القا کننده‌ی روحیه محافظه‌کاری حسابرسان و پیروی آنها از قوانین است ولی از طرفی در ضلع مقابل آن (یعنی عامل خودفرمانی) ریسک‌پذیری و قضاوت حرفه‌ای مستقل حسابرسان بدون توجه به قوانین آمره را نشان می‌دهد. لذا هر دو عامل در

- مطالعه بوده است چرا که در مطالعه پتل و همکاران (۲۰۰۲) مطالعه‌ای تطبیقی^{۵۵} میان حسابرسان حرفه‌ای در هند، مالزی و استرالیا انجام شده است. نتایج حاکی از این بود که ارزش‌های فرهنگی با توجه به تضاد موجود میان حسابرس و صاحبکار بر قضاوت‌های حسابداران حرفه‌ای تأثیرگذار است. به ویژه حسابداران حرفه‌ای استرالیایی نسبت به حسابداران هندی، چینی و مالزیایی تمایل کمتری دارند که با تن دادن به خواسته‌های صاحبکاران تضادهای حسابرسی را کاهش دهند، در این راستا حسابداران استرالیایی کمتر تمایل دارند بپذیرند که تضادهای حسابرسی کاهش یابد. هم‌چنین یامورا و همکاران^{۵۶} (۱۹۹۶) با مقایسه رفتار تصمیم‌گیری حسابداران ژاپنی و امریکایی نتیجه گرفتند که میان آن‌ها در تصمیم‌گیری اختلاف معنی‌دار وجود دارد. در عین حال نتیجه به دست آمده در فرضیه سوم با مطالعه هیومز و همکاران^{۵۷} (۲۰۰۹) هماهنگ است. نتیجه تحقیق مزبور نیز حاکی از عدم تأثیر فرهنگ بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارتباط معنی‌دار میان فرهنگ و تردید حرفه‌ای بوده است.
- با توجه به گستردگی حوزه مورد مطالعه و در نظر گرفتن ابعاد فردی تأثیرگذار بر تردیدگرایی حسابرسان، موضوعات زیر برای انجام مطالعات آتی پیشنهاد می‌گردد:
- بررسی اثرات کلان تخصص در صنعتی خاص بر قضاوت و اقدام تردیدآمیز؛ بررسی نقش انگیزش در قضاوت‌های تردیدآمیز؛ بررسی ارتباط بین استدلال اخلاقی و قضاوت تردیدآمیز؛ و بررسی ارتباط بین یکپارچگی صاحبکار و قضاوت تردیدآمیز حسابرسان.
- فهرست منابع**
- * بنی‌مهد، بهمن؛ حیرانی، فروغ؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۵). دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۷، صص ۷۱-۸۰.
- * حاجیها، زهره؛ گودرزی، احمد؛ فتاحی، زهرا (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها،
- حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره ۱۹، صص ۴۳-۵۹.
- * حسینی، سید حسین؛ مهران، ذکریایی (۱۳۹۸). تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای خنثی و سوگیرانه بر پیامدهای شغلی حسابرس، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، در حال انتشار.
- * حسینی، سید حسین؛ نیکومرام، هاشم؛ رضایی، علی اکبر (۱۳۹۴). تبیین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی، حسابداری مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۵، صص ۱۳-۲۷.
- * دریایی، عباسعلی؛ عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای)، دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱۶، صص ۷۹-۹۹.
- * رضایی، نرگس؛ بنی‌مهد، بهمن؛ حسینی، سیدحسین. (۱۳۹۷). تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، صص ۱۷۵-۱۹۹.
- * رویایی، رمضانعلی؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ آذین‌فر، کاوه (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۲، صص ۶۷-۹۵.
- * زهرابی، مهدی (۱۳۹۳). تأثیر تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی، مجله حسابرس، شماره ۷۰، صص ۱۰۶-۱۰۰.
- * عبدالملکی، جمال و زهره رشیدی (۱۳۹۱). لیزرل به زبان ساده: مدلیابی معادلات ساختاری، انتشارات جامعه‌شناسان، چاپ اول، ص ۱۵.
- * Bell, T. B., M. E. Peecher, and Solomon, I., (2005). "The 21st century public company audit: conceptual elements of KPMG's global audit methodology", New York: KPMG LLP.
- * Boyle, D.M. and Carpenter, B.W., (2014). "emonstrating professional skepticism", The CPA Journal, 85(3), pp. 31-35.

- * Eutsler, Jared, Anne E. Norris, and Gregory M. Trompeter, (2018). "A Live Simulation-Based Investigation: Interactions with Clients and Their Effect on Audit Judgment and Professional Skepticism", *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: August Vol. 37, No. 3, pp. 145-162.
- * Foo Yin Fah. (2008). "A cross-cultural study of accounting concepts applied in international financial reporting standards", School of Accounting and Finance Faculty of Business and Law Victoria University, Melbourne, pp. 53-83.
- * Hughes, S. B., J. F. Sander, S. D. Higgs, and C. P. Cullinan. (2009). "The impact of cultural environment on entry-level auditors' abilities to perform analytical procedures", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 18 (1): 29-43.
- * 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.
- * 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.
- * Hurtt, R.K., M. Eining and D. Plumlee. (2008). "An Experimental Examination of Professional Skepticism", Working paper.
- * International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2012. Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements. IAASB Staff Questions and Answers. New York, NY: International Federation of Accountants.
- * Kusumawati, Andi; Syamsuddin Syamsuddin, (2018). "The effect of auditor quality to professional skepticism and its relationship to audit quality", *International Journal of Law and Management*, Vol. 60 Issue: 4, pp.998-1008.
- * Nelson, M. W. (2009). "A model and literature review of professional skepticism in auditing", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28, pp.1-34.
- * Nickell, E. B. (2007). "An examination of issues related to professional skepticism in auditing", A dissertation submitted in partial
- * Brasel, Kelsey R., Richard C. Hatfield, Erin Burrell Nickell, and Linda M. Parsons (2019). "The Effect of Fraud Risk Assessment Frequency and Fraud Inquiry Timing on Auditors' Skeptical Judgments and Actions", *Accounting Horizons*: March 2019, Vol. 33, No. 1, pp. 1-15.
- * Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., and Stewart, B. W. (2016). "The outcome effect and professional skepticism", *The Accounting Review*, 91, pp.1577-1599.
- * Brown-Liburd, H. L., and A. Wright. (2011). "The effect of past relationship and strength of audit committee on auditor negotiations", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (4): 51-69.
- * Brown-Liburd, H. L., J. R. Cohen, and G. Trompeter. (2012). "Effects of earnings forecasts and heightened professional skepticism on the outcomes of client-auditor negotiation". *Journal of Business Ethics*.
- * Cohen, J. R., G. Krishnamoorthy, M. Peytcheva, and A. Wright. (2012). "Will Regulatory Enforcement and Principles-Based Accounting Influence Auditors' Judgments to Constrain Aggressive Reporting?", Working paper, Boston College, Lehigh University, and Northeastern University.
- * Cohen, J. R., Dalton, D. W. and Harp, N. L., (2017). "Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes, *Accounting, Organizations and Society*, 62:1-20.
- * Cohen, J. R., G. Krishnamoorthy, and A. Wright. (2008). "Form versus substance: The implications for auditing practice and research of alternative perspectives on corporate governance", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (2): 181-198.
- * Cohen, J., Trompeter, G. and Westermann, K.D., (2014). "Professional skepticism in practice: an examination of the influence of accountability on professional skepticism", University of central Florida, 1-46.
- * Earley, C. E., V. B. Hoffman, and J. R. Joe. (2012). "Are Auditors Skeptical of Management's Fair Value Classification Judgments?", Working paper, Providence College, University of Pittsburgh, and Georgia State University.
- * Earley, C. E., L. Gramling, and J. R. Joe. (2010). "The Effect of Information about Management on Auditors' Inherent and Fraud Risk Assessments", Working paper, Providence College, University of Connecticut, and Georgia State University.

یادداشت‌ها

1. Personality traits
 2. Hurtt et al.
 3. Lavinia Olimid
 4. Lisrel
 5. Structural Equation Model (SEM)
 6. AICPA, 1988; 1992, 1997a, 1997b, 2002, 2006; PCAOB, 2004; 2008a
 7. Personality trait
 8. Rose
 9. Hurtt, Brown-Liburd, Earley, and Krishnamoorthy
 10. Quadackers, Groot, and Wright
 11. Values
 12. Hurtt
 13. Auditors Professional Skepticism
 14. Cohen et al.
 15. Quadackers et al.
 16. Bell et al.
 17. Boyle
 18. Nelson
 19. Kelsey R. Brasel, et al.
 20. Jared Eutsler, et al.
 21. Andi Kusumawati, et al.
 22. Brazel et al.
 23. Universal Human Values
 24. Schwartz Sh.
 25. Schwartz and Bilsky
 26. Guttman Lingo's Smallest Space
 27. Self-Direction
 28. Bilsky
 29. Gray
 30. Stimulation
 31. Hedonism
 32. Foo Yin Fah.
 33. Achievement
 34. Power
 35. Security
 36. Clean
 37. Uniformity
 38. Conformity
 39. Tradition
 40. Benevolence
 41. Universalism
 42. Olimid, L.
 43. Structural Analysis
 44. Self-enhancement
 45. Self-transcendence
 46. Goals
 47. Portrait Verbal Questionnaire (PVQ)
 48. Cultural-Level Values
 49. Mastery
 50. Harmony
 51. Autonomy
 52. Squared multiple correlations (R2)
 53. Construct Reliability (CR)
- ⁴. عبدالملکی، جمال و زهره رشیدی (۱۳۹۱).
55. Comparative Research
 56. Yamamura et al.
 57. Hughes et al.

- fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy in the College of Business Administration at the University of Central Florida Orlando.
- * Olimid, L., (2005). "An empirical study of the accounting values shared by Romanian accountants aiming to become private practitioners", *Accounting and Business Research*, Vol.19, No.76.
 - * Quadackers M. L., (2009). "A study of Auditors Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions", *Social Science Research Network*, pp.50-70.
 - * Quadackers, L., T. Groot, and A. Wright. (2014). "Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt", *Contemporary Accounting Research*, 31:639-657.
 - * Schwartz, S.H., Melech, G., Lehmann, A., Burgess, S., Harris, M. & Owens, V. (2001). "Extending the cross-cultural validity of the theory of basic human values with a different method of measurement", *Journal of Cross-Cultural Psychology*, vol.32, no. 5, pp. 519-542.
 - * Schwartz, S.H., Melech, G., Lehmann, A., Burgess, S., Harris, M. and Owens, V. (2001). "Extending the cross-cultural validity of the theory of basic human values with a different method of measurement", *Journal of Cross-Cultural Psychology*, vol. 32, no. 5, pp. 519-542.
 - * Schwartz Sh.H. Shalom H. Schwartz, and Klaus Boehnke. (2004). "Evaluating the structure of human values with confirmatory factor analysis", *Journal of Research in Personality* 38, pp. 230-255.
 - * Schwartz, S.H. and Bilsky, W. (1987), "Toward a universal psychological structure of human values", *Journal of Personality and Social Psychology*, vol. 53, no. 3, pp. 550-562.
 - * Yamamura Jeanne H., (1996). "A comparison of Japanese and U.S. Auditor decision-making behavior", *The International Journal of Accounting* 31(3):347-363