



Doi:

## تأثیر ویژگی‌های رفتاری بر قصد به کارگیری تردید حرفه‌ای حساب‌رسان

پیام سلیمی<sup>۱</sup>

محمد علی پور<sup>۲</sup>

میثم عرب زاده<sup>۳</sup>

حسین پناهیان<sup>۴</sup>

مهدی صفری گرایلی<sup>۵</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۹/۱۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۱۰

### چکیده

تردید حرفه‌ای از مفاهیم بسیار مهم در حسابداری و به معنای ارزیابی نقادانه شواهد حسابداری است. رفتار تردید آمیز حرفه‌ای برای دستیابی به نتیجه‌گیری نهایی که مبنای اظهار نظر حساب‌رسان قرار می‌گیرد ضروری است که عدم به کارگیری صحیح و به موقع آن می‌تواند با تبعات نامناسب همراه باشد. هدف این پژوهش بررسی تأثیر ویژگی‌های رفتاری حساب‌رسان بر قصد به کارگیری تردید حرفه‌ای توسط آنان می‌باشد. این پژوهش از نوع پیمایشی با رویکرد کیفی و کمی است. در بخش کیفی، نمونه‌گیری به روش غیر احتمالی هدفمند از تعداد ۲۵ نفر از اساتید، مدیران و صاحب‌نظران حسابداری و حسابداری به انجام رسید. در بخش کمی تحقیق، جامعه آماری شامل ۱۴۲ نفر از اساتید و صاحب‌نظران در حوزه حسابداری و حسابداری بودند که به صورت تصادفی انتخاب شدند. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری و نتایج با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی ال اس تجزیه و تحلیل شده‌اند. با توجه به نتایج پژوهش ۱۹ گویه به عنوان ویژگی‌های رفتاری حساب‌رسان بعد کیفی تعیین شد. نتایج نشان داد که ویژگی‌های رفتاری حساب‌رسان با تأثیرگذاری سه عامل نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده بر قصد به کارگیری تردید حرفه‌ای حساب‌رسان موثر می‌باشد. بنابراین شناخت دقیق از مولفه‌های رفتاری در حساب‌رسان می‌تواند سطح تمایل آنان در میزان به کارگیری تردید حرفه‌ای را آشکار نماید.

**واژه‌های کلیدی:** تردید حرفه‌ای، ویژگی‌های رفتاری، نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده

۱ گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. paysalimi@gmail.com

۲ گروه حسابداری، واحد خلخال، دانشگاه آزاد اسلامی، خلخال، ایران. (نویسنده مسئول). uniclass.alipoor@gmail.com

۳ گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. meysam.arabzadeh@iau.ac.ir

۴ گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. panahian@yahoo.com

۵ گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. mehdi.safari83@yahoo.com



## ۱- مقدمه

تردید حرفه ای، از مفاهیم بسیار مهم در حسابرسی است. در استاندارد حسابرسی ۲۰۰، تردید حرفه ای به عنوان نگرشی تعریف شده است که متضمن داشتن یک ذهن پرسشگر (هوشیار نسبت به شرایطی است که میتواند نشانه تحریف ناشی از تقلب و اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی توسط حسابرسان است. شواهد حسابرسی، اطلاعات مورد استفاده توسط حسابرس برای دستیابی به نتیجه گیری نهایی است که مبنای اظهار نظر وی قرار می گیرد و وجود شواهد کافی و مناسب برای پشتیبانی از اظهار نظر و گزارش حسابرس، ضروری است. تردید حرفه ای شامل ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی متناقض و قابلیت اتکای اسناد و مدارک، نتایج پرس و جوها و سایر اطلاعات اخذ شده از مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است. همچنین، تردید حرفه ای شامل بررسی کافی و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده، با توجه به شرایط موجود است.

در این راستا، مراجع بین المللی مرتبط با حوزه حسابرسی نیز همواره بر اهمیت مفهوم تردید حرفه ای تاکید می کنند. به عنوان نمونه، کمیته حسابداران حرفه ای شاغل در کسب و کار که زیر نظر فدراسیون بین المللی حسابداران فعالیت می کند، در تاریخ ۲۴ جولای ۲۰۱۷ (۲ مرداد ۱۳۹۶)، از طریق ارسال پاسخ به متن پیشنهادی هیأت استانداردهای بین المللی اخلاقی برای حسابداران در زمینه تردید حرفه ای، موافقت خود مبنی بر نیاز به تقویت مفهوم تردید حرفه ای در آیین اصول اخلاقی برای حسابداران در زمینه حسابرسی و اطمینان بخشی اعلام کرده است. این کمیته تاکید کرده است که باور دارد مفهوم تردید حرفه ای نیز همانند قضاوت حرفه ای، باید توسط همه حسابداران حرفه ای و با توجه به موقعیت حرفه ای و اثرگذاری در زنجیره عرضه گزارشگری مالی، به کار گرفته شود.

با وقوع رسوایی های مالی متعدد در ابتدای قرن بیست و یکم، حرفه حسابرسی در وضعیت نامطلوبی قرار گرفت، به طوری که سؤال های اساسی در مورد ارزشهای اخلاقی حرفه مطرح شد. بنابراین به کارگیری افراد با اخلاق در حرفه، جهت بازگرداندن اعتماد از دست رفته، ضروری به نظر می رسید. یکی از مفاهیم اساسی مطرح شده، اهمیت اخلاق در تصمیم گیری و قضاوت حرفه ای است. به کارگیری قضاوت حرفه ای و مفاهیم مرتبط با آن بدین معنی است که حسابرسان می بایست اخلاقی عمل نمایند، از این رو از حسابرسان انتظار می رود هر عمل خطایی همچون تقلب را گزارش کنند. این مسئله زمانی بحرانی می شود که خود شخص حسابرس خطایی را مرتکب شود. از دیدگاه اخلاقی، خلاف ها باید به شخص یا ارگانی که قدرت اصلاح آنها دارند، گزارش گردد. پژوهش های انجام شده نشان می دهد هنگامی که خود حسابرسان اعمال خلاف انجام می دهند نارضایتی گسترده ای در مورد گزارش آن اعمال توسط سایر همکاران وجود دارد. بعد از رسوایی انرون و فروپاشی مؤسسه حسابرسی ارتوراندرسون این سؤال مطرح شد که آیا حسابرسان به عنوان کارشناسان مستقل، از بعد اخلاقی و قانونی مسئولیت گزارش اعمال پرسش برانگیز را دارند یا خیر. به دنبال این جریانات، هشداردهی در حرفه حسابرسی اهمیت بیشتری پیدا کرد. بسیاری از رفتارها و تصمیم های کارکنان و مدیران در سازمانهای امروزی تحت تأثیر ارزش های اخلاقی آنها است. فلسفه اخلاق فردی، نظام ارزشها و عقایدی است که فرد برای خود حفظ کرده و بر اساس آن در مورد مسائل

اخلاقی تصمیم‌گیری می‌کند. موضوع های مربوط به تصمیم‌گیری های اخلاقی و گزارشگری مالی اخلاقی بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. در خصوص اهمیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان در ارتقای اعتبار حرفه، این موضوع مطرح می‌گردد که چه عواملی باعث تصمیم‌گیری های اخلاقی آنان می‌گردد، فعالان حرفه حسابداری باید سطح بالایی از صحت و درستی را در خدمات حرفه‌ای خود رعایت کنند و تصمیم‌گیری اخلاقی آنان برای کسب بازار سرمایه، کارا و منصفانه و جهت تخصیص بهینه منابع ضروری می‌باشد. از جمله عواملی که می‌تواند در شرایط شک و تردید حرفه ای بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان موثر باشد، ویژگی های رفتاری آنان است.

با توجه به اهمیت مفهوم تردید حرفه ای، علی‌رغم اینکه در سال های اخیر پژوهش هایی در این حوزه انجام و مدل هایی نیز در این زمینه ارائه گردیده، اما تاکنون مدلی برای تردید حرفه ای حسابرسان بر اساس تاثیر ویژگی های رفتاری حسابرس و نیز مولفه های مرتبط با نظریه رفتار برنامه ریزی شده ارائه نشده است. لذا بررسی تاثیر مولفه های رفتاری بر قصد به کارگیری تردید حرفه ای حسابرسان، هدف اصلی انجام این پژوهش می‌باشد. نوآوری این پژوهش در تحلیل ویژگی های رفتاری خاص حسابرسان بر اساس نظریه رفتار برنامه ریزی شده و ارتباط آن ها با قصد به کارگیری رفتار تردید حرفه ای است. این مطالعه به جای تمرکز صرف بر عوامل فنی و فرآیندی، به بررسی تأثیرات روان‌شناختی و اجتماعی ویژگی های رفتاری بر قصد به کارگیری رفتار تردید حرفه ای می‌پردازد. با این رویکرد، پژوهش نه تنها به درک عمیق تری از عوامل مؤثر بر تردید حرفه ای حسابرسی کمک می‌کند، بلکه می‌تواند به توسعه آموزش ها و سیاست های حرفه ای کارآمدتر در حوزه حسابداری و ارتقاء سطح کیفیت حسابداری منجر شود.

## ۲- چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

### تردید حرفه ای

تردید حرفه ای یکی از ویژگی های فردی حسابرسان است که برای به کارگیری استانداردهای حسابداری و دستیابی به کیفیت حسابداری حیاتی است (کنچل، کریشن، پوزنر، شفیک و ولری<sup>۱</sup> ۲۰۱۷). تردید حرفه ای با بدگمانی متفاوت است که شامل داشتن یک ذهن پرسشگر به همراه زیبایی نقادانه شواهد حسابداری کسب شده از واحد مورد رسیدگی است که مبنای اظهار نظر حرفه ای حسابرس مستقل قرار گرفته است. یک موضوع غالب این است که حسابرسان تلاش می‌کنند تا تردید را به درستی و به طور مناسب اعمال و استفاده کنند (IFIAR, ۲۰۱۵) و به ریسک تقلب پاسخ و واکنش دهند. تحقیقات قبلی معیارهای تردید حسابرس (هرت<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰)، شجاعت اخلاقی و

<sup>1</sup> Kanchel&Krishnan&pozner shfik

<sup>2</sup> Hert

اعتماد بین فردی (راتر<sup>۱</sup>، ۱۹۶۷) را همراه با مدل های نظری تردید ارائه کرده و به بررسی عوامل مؤثر بر قصد و عمل تردیدآمیز پرداخته اند (نولدر و کادوس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸).

### رفتار و ویژگی های رفتاری

از دیدگاه روانشناسی، هر گونه پاسخ قابل مشاهده و هر فعالیت و عملی که موجود زنده انجام می دهد و متضمن کارهای بدنی و پنهان، اعمال فیزیولوژیک، عاطفی و عقلی می باشد. خواه یک عمل خاص و یا مجموعه ای از اعمال باشد. یک بازتاب یا مجموعه بازتاب های فرد نسبت به یک وضعیت. روش کار شخص در یک وضع و موقعیت خاص و معین و آنچه شخص در آن موقعیت انجام می دهد. رفتار به دو صورت آشکار و پنهان اتفاق می افتد. رفتار آشکار، رفتاری است که دیگران می توانند آن را از طریق یکی از حواس خود دریافت کنند و رفتار پنهان آن است که فقط خود شخص رفتارش را درک می کند؛ مانند فکر کردن. بنابراین مجموعه ویژگی های رفتاری اعم از پنهان و آشکار می تواند نشان دهنده نگرش ها و باورهای فرد و عاملی تاثیر گذار بر نحوه تصمیم گیری ها و اقدامات عملی او باشد (واتسون<sup>۳</sup>، ۱۹۲۸).

روانشناسان هرگونه پاسخ به محرک را رفتار می خوانند. رفتارها از یک منظر، به دو دسته بازتابی و غیر بازتابی یا کنش تقسیم می شوند. رفتارهای بازتابی رفتارهایی هستند که در آن ها بین محرک و پاسخ، ادراک (ذهن) واسطه نشده است. بنابراین دارای هیچ معنایی نیستند؛ از جمله هدیان گویی در عالم خواب و بیهوشی و برخی حرکات اعضا و جوارح که به صورت ناخود آگاه از انسان صادر میشود؛ اما رفتارهای غیر بازتابی رفتارهایی هستند که در آنها بین محرک و پاسخ، ذهن یا ادراک قرار گرفته است که رفتارهای معنادار نیز خوانده می شوند (براهنی، ۱۳۸۳).

روانشناسی رفتاری بررسی ارتباط میان ذهن و رفتار انسان است. روانشناسی رفتاری در تلاش است تا درک کنند دلیل رفتارهای انسان چیست و الگوهای رفتارها و اقدامات افراد را بشناسند یکی از فواید اصلی این حوزه این است که به پژوهش گران این امکان را داده است تا رفتارهای قابل مشاهده را به روشی علمی و منظم بررسی کنند. هرچند بسیاری از اندیشمندان بر این باور بودند که این سبک فکری به دلیل نادیده گرفتن برخی از تأثیرات بااهمیت روی رفتار، کمبودهایی دارد. برای نمونه فروید معتقد بود که رفتارگرایی به دلیل به حساب نیاوردن اندیشه های ذهنی ناخودآگاه، احساسات و آرزوهایی که کارهای انسان را تحت تأثیر قرار میدهند، دچار شکست شده است (باقری و خسروی، ۱۳۸۷).

ویژگی های رفتاری به صفات و خصوصیات فردی اشاره دارند که نحوه تعامل و واکنش فرد را در موقعیت های مختلف مشخص می کنند. این ویژگی ها به صفات و الگوهای رفتاری فردی اشاره دارند که به طور پایدار در

<sup>1</sup> Rater

<sup>2</sup> Nolder & kados

<sup>3</sup> Watson

موقعیت‌های مختلف بروز می‌کنند. ویژگی‌های رفتاری جنبه‌های خاص شخصیت هستند که رفتار را در شرایط مختلف پیش‌بینی می‌کنند. این ویژگی‌ها شامل عادات و الگوهای رفتاری هستند و می‌توانند بر نحوه ارتباط فرد با دیگران و محیط اطراف و تصمیم انجام یا عدم انجام رفتار او تأثیر بگذارند. به عنوان مثال، ویژگی‌هایی مانند صداقت، همدلی، مسئولیت‌پذیری و توانایی کار تیمی از جمله ویژگی‌های رفتاری محسوب می‌شوند. (کتل<sup>۱</sup>، ۱۹۶۵).

### نگرش نسبت به رفتار

نگرش<sup>۲</sup> عبارت است از سازمان پایدار فرایندهای انگیزشی، احساسی، ادراکی و شناختی در ارتباط با برخی ابعاد محیط پیرامون ما (هاوکینز و مادرزباو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰). نگرش دارای سه بعد است: شناختی، عاطفی/احساسی و رفتاری. بعد شناختی شامل باورهای فرد در مورد یک پدیده است. این باورها ویژگی‌های خاصی را به پدیده مورد نظر منتسب می‌کند. بعد عاطفی نشان دهنده واکنش‌های احساسی فرد در مقابل پدیده است. این بعد نشانگر مثبت یا منفی بودن ارزیابی فرد از پدیده، تنفر و یا دوست داشتن پدیده است. بعد رفتاری نشان دهنده قصد و برنامه ریزی و میزان تمایل فرد به واکنش به شیوه‌ای معین نسبت به پدیده است. نگرش نسبت به رفتار نشان دهنده ارزیابی فرد از رفتار مورد نظر است. نگرش معمولاً حاصل باورهای فرد در مورد مزایا و مضرات انجام کار است (آجنز، ۱۹۹۱).

### هنجارهای ذهنی

هنجارهای ذهنی، بازتابی از فشار اجتماعی است که توسط شخص ادراک شده است و یک رفتار مشخص را شکل می‌دهد (فیش بین و آجنز<sup>۴</sup>، ۱۹۷۵). به عبارت دیگر، هنجارهای ذهنی بیانگر ادراک شخص در این مورد هست که آیا افراد مهم از نظر فرد، یک رفتار معین را تایید می‌کنند یا خیر، یعنی ادراک شخص از فشارهای هنجاری اجتماعی یا باورهای دیگران است که مشخص می‌کند آیا شخص باید آن رفتار را انجام دهد یا نه. از این رو، هنجارهای ذهنی به میزان آگاهی یک شخص از عقیده‌ی مهم و برجسته‌ی شخص مورد قبولش وابسته می‌باشد. شمار زیادی از مطالعات حوزه‌ی روانشناسی این نظریه را بیان می‌دارند که هنجارهای ذهنی عامل مهمی در قصد انجام رفتار است. هنجارهای ذهنی تأثیر دیگران بر رفتار را اندازه‌گیری می‌کند. اگر انتظارات اجتماعی این باشد که افراد باید رفتار مورد بحث را انجام دهند، در آن صورت احتمال بیشتری وجود دارد که فرد آن رفتار را انجام دهد. هنجارهای ذهنی توسط باورهای هنجاری فرد در مورد امکان‌پذیری رفتار با در نظر گرفتن نحوه ارزیابی سایر افراد از آن رفتار تعیین می‌شود؛ به عبارت دیگر، ارزیابی افراد پیرامونی نسبت به انجام کار توسط فرد چگونه است (آجنز، ۱۹۹۱).

<sup>1</sup> Cattell

<sup>2</sup> Attitude

<sup>3</sup> Hawkins & Mothersbau

<sup>4</sup> Fishbein & Ajzen

### کنترل رفتاری درک شده

کنترل رفتاری درک شده، نشان می دهد که انگیزه یک فرد به وسیله درک او از میزان دشواری رفتارها و میزان موفقیت وی در انجام یا عدم انجام یک رفتار، تحت تأثیر قرار می گیرد. اگر شخص اعتقادات قوی کنترلی درباره وجود عوامل تسهیل کننده یک رفتار داشته باشد، کنترل درک شده بالایی بر روی آن رفتار خواهد داشت. برعکس اگر شخص اعتقادات کنترلی قوی نداشته باشد، درک پایینی از کنترل خواهد داشت که مانع بروز رفتار می شود. این درک می تواند مربوط به تجارب گذشته، پیش بینی وقایع آینده و نگرش های متأثر از هنجارهای محیط اطراف فرد باشد. آجزن (۱۹۹۱) کنترل رفتار درک شده را تحت عنوان "سادگی یا مشکل بودن انجام رفتار" تعریف می کنند و فرض کردند که عمل به این رفتار، تجربه گذشته و همچنین موانع و مشکلات پیش بینی شده را منعکس کند.

### قصد به کارگیری تردید حرفه ای

بر اساس نظریه رفتار برنامه ریزی شده، برآیند سه عامل نگرش نسبت به رفتار (قدرت خواسته شخص)، هنجارهای ذهنی (حساسیت نسبت به فشار) و کنترل رفتاری درک شده (درک شخص از میزان دشواری یا آسانی رفتار در کسب نتایج موفقیت آمیز) منجر به تمایل فرد به تصمیم گیری برای انجام یک رفتار و تعهد و تداوم آن رفتار می باشد. این سه عامل به عنوان پیش زمینه های قصد رفتاری عمل می کنند. قصد رفتاری نشان دهنده توان و قدرت تلاش اراده شده برای انجام یک کار است (آجزن، ۱۹۹۱). تئوری رفتار برنامه ریزی شده با این مفهوم سازگار است که قصد انجام یک رفتار، میانجی ارتباط بین نگرش ها، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده با توجه به اقدامات رفتاری است. نگرش «به درجه ارزیابی مطلوب یا نامطلوب از یک رفتار» و هنجار ذهنی «به فشار اجتماعی ادراک شده برای انجام یا عدم انجام رفتار» اشاره دارد. کنترل رفتاری ادراک شده به درک افراد از سهولت یا دشواری انجام رفتار مورد نظر اشاره دارد و ارتباط تنگاتنگی با خودکارآمدی دارد، به عنوان مثال، قضاوت در مورد اینکه فرد چقدر می تواند دوره های آموزشی را به خوبی اجرا کند.

نگرش ها، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده هر کدام قادر به پیش بینی قصد و نیت هستند و این به نوبه خود برای پیش بینی میزان انگیزه و تلاش افراد برای تضمین اهداف بلندمدت بسیار مهم است. تئوری رفتار برنامه ریزی شده ارتباط مثبتی را بین: نگرش فرد نسبت به یک رفتار، هنجارهای ذهنی پیرامون رفتار، کنترل رفتاری ادراک شده بالاتر با توجه به رفتار و قصد اقدام پیش بینی می کند. نولدر و کادوس (۲۰۱۸) نگرش ها را به عنوان «پاسخ های ارزیابی شناختی و عاطفی حسابرسان مرتبط با اظهارات مدیریت» مفهوم سازی می کنند و کنترل رفتاری ادراک شده را در چارچوب باورهای حسابرسان درباره اختیارشان برای اصلاح برنامه های حسابرسی در پرتو ارزیابی های ریسک به تصویر می کشند. تحقیقات در زمینه طوفان فکری تقلب نشان می دهد که رفتارهای رهبری مرتبط با هنجارهای ذهنی می تواند جهت گیری های تردیدآمیز زیردستان (یعنی نیات) و اقدامات بعدی

را تحت تأثیر قرار دهد (تروتمن و دانکن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). تحقیقات دیگر نشان می دهد که، وقتی همتایان نگرش هایی را به اشتراک می گذارند که منعکس کننده تأکید زیاد (کم) بر تردید است حسابرسان در قضاوت های خود تردید بیشتری (کمتری) دارند (رزمن<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲). فولرتون و دورتسچی<sup>۳</sup> (۲۰۰۴) نشان دادند که حسابرسان داخلی با تردید بالا (بر اساس مقیاس هرت) تمایل بیشتری برای توسعه جست و جوی مبتنی بر شواهد نسبت به حسابرسان با تردید پایین دارند. مطالعات دیگر ارتباط مثبتی را بین ارزیابی ریسک (یعنی قصد عمل با تردید) و اصلاح برنامه های حسابرسی و اجرای روش های حسابرسی نشان می دهند.

## ۲-۲- پیشینه پژوهش

دیانتی دیلمی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی با عنوان «بررسی اثر سبک های شناختی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب» چنین نتیجه گرفتند که سبک های شناختی انتزاعی-تصادفی، انتزاعی-متوالی، عینی-متوالی و عینی-تصادفی به ترتیب بیشترین تأثیر را بر توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی ها دارند و تردید حرفه ای روابط آن ها را میانجی گری می کند. تردید حرفه ای حسابرسان نیز توانایی کشف سوءاستفاده از دارایی ها را افزایش می دهد.

کریم آبادی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی با عنوان «الگوی آئین رفتار حرفه ای حسابرسان مستقل بر اساس دیدگاه انتقادی» نتیجه گرفتند که رفتار حرفه ای حسابرسان مستقل در حسابداری پدیده ای دفعی نیست، نیازمند شکل گیری برخی شرایط و انجام برخی استراتژی ها است که منجر به پیامدهایی محسوسی می گردد و فرد را در انتخاب صحیح رهنمون می نماید.

صمدی لرگانی و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی با عنوان «تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه ای» نتیجه گرفتند که تجربه حسابرس، انواع تیپ های شخصیتی حسابرسان و تردید حرفه ای، بر توانایی کشف تقلب در صورت های مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی به طور غیرمستقیم با توجه به نقش میانجی تردید حرفه ای بر کشف تقلب در صورت های مالی رابطه مثبت و معناداری دارند.

شمس (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان «نقش شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه ای حسابرس» به این نتیجه رسید که با تقویت ریسک کشف تقلب، شک و تردید حرفه ای افزایش می یابد. همچنین، شک سازمانی رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه ای را تعدیل می کند.

<sup>1</sup> Duncan & Troutman

<sup>2</sup> Plumlee & Rosman

<sup>3</sup> Fullerton & Durtschi

صفی خانی و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی نتیجه گرفتند که تصمیمات و قضاوت های حسابرس هم تحت تأثیر سطح تردید حرفه ای وی و هم شناخت صاحب کار است.

بیرجندی و همکاران (۱۴۰۱) در بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی های تردید حرفه ای حسابرس بیان کردند که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر شش ویژگی تردید حرفه ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین از بین مؤلفه های تردید حرفه ای حسابرس، مؤلفه جستجوی دانش بیشتر تحت تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی قرار می گیرد. به منظور کاهش اثر افزایش دوره تصدی حسابرس، می بایست تردید حرفه ای حسابرس افزایش یابد تا کیفیت حسابرسی و قابلیت اطمینان گزارش های مالی افزایش یابد. این بدین معناست که آن دسته از مؤسسات حسابرسی که از حسابرسان با دیدگاه قوی تر از تردید حرفه ای بهره بردند در صدور گزارش حسابرسی و کشف انحرافات مهم توانایی بیشتری دارند و به اصلاح کیفیت حسابرسی شان بالاتر است.

وکیلی فرد و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «رابطه نظریه های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان» نتیجه گرفتند که بین نظریه های اخلاقی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری درصد وجود دارد. ضمن اینکه، بین سن و جنسیت و رفتار اخلاقی حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد.

کرمی و مرادی (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان «شناسایی عوامل موثر بر تمایلات رفتاری و باورهای گزارشگری مالی متقلبان» نتیجه گرفتند که وجود باورهای رفتاری، کنترلی و هنجاری و عوامل زمینه ای در کنار نگرش به رفتار، کنترل رفتار ادراک شده و هنجارهای ذهنی در تمایل شرکت های بورسی متقلب در حوزه گزارشگر مالی موثرند.

امانی و همکاران (۱۳۹۹) رابطه عواطف فردی و تردید حرفه ای حسابرس را بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد رابطه معنادار و مثبت بین عواطف مثبت و تردید حرفه ای و همچنین رابطه منفی معنادار و منفی بین عواطف منفی با تردید حرفه ای وجود دارد.

قاسمی نژاد و بنی مهد (۱۳۹۹) در بررسی تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر تردید حرفه ای نشان دادند محافظه کاری اجتماعی موجب افزایش تردید حرفه ای حسابرسان و مؤلفه های آن شامل ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرأی بودن می شود.

خواجوی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان «نظریه رفتار برنامه ریزی شده و مدل ارائه گزارشگری پابندگی توسط مدیران» به این نتیجه رسیدند که گزارشگری پابندگی شرکت ها متأثر از قصد مدیران برای گزارشگری پابندگی است و قصد مدیران برای گزارشگری پابندگی از هنجار ذهنی و کنترل رفتاری درک شده تأثیر می پذیرد.

قاسمی نژاد و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه ای تأثیر جنسیت، تحصیلات و ذهنیت توطئه را بر تردید حرفه ای حسابرس بررسی نمودند. یافته های این تحقیق تأیید می کند که رابطه معنادار و منفی بین جنسیت با ذهنیت



توطئه و رابطه ی معنادار و مثبت میان سطح تحصیلات با ذهنیت توطئه وجود دارد. همچنین هر چه سوگیری ذهنیت توطئه در حسابرسان افزایش یابد، تردید حرفه ای حسابرس نیز افزایش می یابد.

غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۸) در تحقیقی بیان کردند که میان اختلال های شخصیتی حسابرسان مستقل و تردید حرفه ای آنان، رابطه ای منفی و معنادار وجود دارد. آن ها دریافتند اختلالات شخصیتی دارای بیش ترین رابطه منفی با معیار درک میان فردی تردید حرفه ای است.

پورحیدری و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه ای به بررسی «تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان» پرداختند. نتایج این مطالعه حاکی از آن بود که تجربه در حسابرسان با تجربه بالا توانسته تا اثر پیشگویی کامبخش را تعدیل نماید. به همین خاطر بهتر است از طریق آموزش موجب آشنایی حسابرسان با تجربه کم با این پدیده شده تا اثر آن را بر روی تصمیمات خود در نظر داشته باشند.

عبدلی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان «تبیین و طراحی الگوی مفهومی عوامل مهم و موثر اعمال تردید حرفه ای حسابرسان: با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد» چهار مولفه معیارهای شناخت از واحد مورد رسیدگی، ویژگی های فردی و توانمندی های حرفه ای حسابرسان، محرک های اثربخش و منابع فشار را به عنوان عوامل مهم و مؤثر در اعمال تردید حرفه ای حسابرسان شناسایی نمودند.

گنجی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان «طراحی مدل تردید حرفه ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی»، داشتن شک مبتنی بر گمان را به عنوان مهمترین یافته پژوهش شناسایی نمودند.

ولیان و صفری (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان «ارائه الگویی برای درک تردید حرفه ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا» نتیجه گرفتند که ویژگی های روانشناختی، ویژگی های شخصیتی، مهارت های حرفه ای و عوامل محیطی تأثیر مثبت و معناداری در تردید حرفه ای حسابرسان ایفا می نمایند.

حیدر و نیکومرام (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی سبک های تفکر و تردید حرفه ای در حسابرسی پرداختند. نتایج تجزیه و تحلیل و یافته ها بیانگر این است که سبک تفکر قانونگذار بر تردید حرفه ای تأثیر منفی و معنادار و همچنین سبک های تفکر اجرایی، قضاوت گر، درون نگر، برون نگر، و آزاداندیش با تردید حرفه ای رابطه معنادار و مثبت دارد. همچنین سبک های تفکر کلی نگر، جزئی نگر و محافظه کار با تردید حرفه ای رابطه ی معناداری ندارند و در آن تأثیرگذار نیستند.

رضایی و همکاران (۱۳۹۷) در بررسی تأثیر هویت سازمانی و حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرس مستقل نشان دادند هویت سازمانی و هویت حرفه ای تأثیر معنادار و مثبتی بر هر شش بعد تردید حرفه ای شامل بعد جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن، درک میان فردی، اعتماد به نفس و ذهن پرسشگر دارد.

سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان «تفاوت های فردی و قضاوت حرفه ای حسابرس» نتیجه گرفتند که ویژگی های خوش بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه ای حسابرسان می شود.

رویایی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهش خود با عنوان «ارتباط بین تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای حسابداران مستقل» دریافتند که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

حسن و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) دریافتند زنان در مقایسه با مردان در قضاوت درباره سطح اهمیت حسابرسی، تردید بیش تری از خود نشان می دهند. همچنین آن ها نشان دادند حسابداران باتجربه و حسابداران با سبک تفکر انتقادی بالا، قضاوت بهتری درباره ی سطح اهمیت حسابرسی از خود نشان می دهند.

پژوهش سورنسن و اورتگن<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) تأیید می نماید هرگاه حسابداران احساس کنند که حضور اجتماعی مدیران شرکت مورد رسیدگی در شبکه های اجتماعی بالا است، آن ها در رسیدگی های خود تردید حرفه ای بیش تری اعمال می نمایند، آن ها این حضور را نوعی پوشش ضعف در عملکرد مالی شرکت می دانند.

فرنباخر<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) تأکید دارد هرگاه حسابداران درگیر چند کار حسابرسی متفاوت برای صاحبکاران مختلف هستند، سطح تردید حرفه ای آن ها نیز کاهش می یابد. به عقیده آن ها حسابداران باید یک کار حسابرسی را به اتمام برسانند و بعد کار حسابرسی دیگری را قبول کنند تا سطح تردید حرفه ای آن ها کاهش نیابد. آن ها وظایف گوناگون حسابداران را عاملی برای سوگیری های شناختی در تردید حرفه ای می دانند.

به نظر لامبولگلیا ومانچینی<sup>۴</sup> (۲۰۲۱) ویژگی های سرمایه انسانی می توانند در ایجاد سوگیری در فرآیند کسب شواهد حسابرسی بر تردید حرفه ای حسابداران نقش داشته باشند.

علی رغم اینکه در سال های اخیر پژوهش هایی در این حوزه انجام و الگوهایی در این زمینه ارائه گردیده، اما تاکنون مطالعه ای در خصوص تاثیر ویژگی های رفتاری حسابداران و نیز مولفه های مرتبط با نظریه رفتار برنامه ریزی شده بر تردید حرفه ای حسابداران مشاهده نشده است که هدف اصلی انجام این پژوهش می باشد.

### ۳- فرضیه های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش برای دست یابی به اهداف پژوهش، فرضیه ها تدوین گردید. روانشناسان هرگونه پاسخ به محرک را رفتار می خوانند. یکی از انواع رفتارها، رفتارهای غیر بازتابی هستند که در آنها بین محرک و پاسخ، ذهن یا ادراک قرار گرفته است که رفتارهای معنادار نیز خوانده می شوند (براهنی، ۱۳۸۳). ویژگی های رفتاری به صفات و خصوصیات فردی اشاره دارند که نحوه تعامل و واکنش فرد را در موقعیت های مختلف مشخص می کنند. این ویژگی ها به صفات و الگوهای رفتاری فردی اشاره دارند که به طور پایدار در موقعیت های مختلف بروز می کنند. ویژگی های رفتاری جنبه های خاص شخصیت هستند که رفتار را در

<sup>1</sup> Hasan et al

<sup>2</sup> Sorensen & Ortegren

<sup>3</sup> Fehrenbachera

<sup>4</sup> Lamboglia & Mancini

شرایط مختلف پیش بینی می کنند. این ویژگی ها شامل عادات و الگوهای رفتاری هستند و می توانند بر نحوه ارتباط فرد با دیگران و محیط اطراف و تصمیم انجام یا عدم انجام رفتار او تأثیر بگذارند. (کتل، 1965). نگرش نسبت به رفتار نشان دهنده ارزیابی فرد از رفتار مورد نظر است. نگرش معمولاً حاصل باورهای فرد در مورد مزایا و مضرات انجام کار است. (آجزن، ۱۹۹۱). بر اساس تعاریف ارائه شده از ویژگی های رفتاری و نگرش نسبت به رفتار، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر مطرح می گردد:

**فرضیه اول:** ویژگی های رفتاری حسابرس بر نگرش او نسبت به رفتار تأثیر مثبت دارد.

هنجارهای ذهنی، بازتابی از فشار اجتماعی است که توسط شخص ادراک شده است و یک رفتار مشخص را شکل می دهد (فیش بین و آجزن، ۱۹۷۵). به عبارت دیگر، هنجارهای ذهنی بیانگر ادراک شخص در این مورد هست که آیا افراد مهم از نظر فرد، یک رفتار معین را تایید می کنند یا خیر، یعنی ادراک شخص از فشارهای هنجاری اجتماعی یا باورهای دیگران است که مشخص می کند آیا شخص باید آن رفتار را انجام دهد یا نه. از این رو، هنجارهای ذهنی به میزان آگاهی یک شخص از عقیده ی مهم و برجسته ی شخص مورد قبولش وابسته می باشد. بر اساس تعاریف ارائه شده از ویژگی های رفتاری و هنجارهای ذهنی، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر مطرح می گردد:

**فرضیه دوم:** ویژگی های رفتاری حسابرس بر هنجارهای ذهنی او تأثیر مثبت دارد.

آجزن (۱۹۹۱) کنترل رفتار درک شده را تحت عنوان "سادگی یا مشکل بودن انجام رفتار" تعریف و فرض کرده که عمل به این رفتار، تجربه گذشته و همچنین موانع و مشکلات پیش بینی شده را منعکس کند. کنترل رفتاری درک شده، نشان می دهد که انگیزه یک فرد به وسیله درک او از میزان دشواری رفتارها و میزان موفقیت وی در انجام یا عدم انجام یک رفتار، تحت تأثیر قرار می گیرد. اگر شخص اعتقادات قوی کنترلی درباره وجود عوامل تسهیل کننده یک رفتار داشته باشد، کنترل درک شده بالایی بر روی آن رفتار خواهد داشت. برعکس اگر شخص اعتقادات کنترلی قوی نداشته باشد، درک پایینی از کنترل خواهد داشت که مانع بروز رفتار می شود. بر اساس تعاریف ارائه شده از ویژگی های رفتاری و کنترل رفتاری ادراک شده، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر مطرح می گردد:

**فرضیه سوم:** ویژگی های رفتاری حسابرس بر کنترل رفتار درک شده او تأثیر مثبت دارد.

بر اساس نظریه رفتار برنامه ریزی شده، برآیند سه عامل نگرش نسبت به رفتار (قدرت خواسته شخص)، هنجارهای ذهنی (حساسیت نسبت به فشار) و کنترل رفتاری درک شده (درک شخص از میزان دشواری یا آسانی رفتار در کسب نتایج موفقیت آمیز) منجر به تمایل فرد به تصمیم گیری برای انجام یک رفتار و تعهد و تداوم آن رفتار می باشد. این سه عامل به عنوان پیش زمینه های قصد رفتاری عمل می کنند. قصد رفتاری نشان دهنده توان و قدرت تلاش اراده شده برای انجام یک کار است (آجزن، ۱۹۹۱).

نولدر و کادوس (۲۰۱۸) نگرش ها را به عنوان «پاسخ های ارزیابی شناختی و عاطفی حسابرسان مرتبط با اظهارات مدیریت» مفهوم سازی می کنند و کنترل رفتاری ادراک شده را در چارچوب باورهای حسابرسان درباره

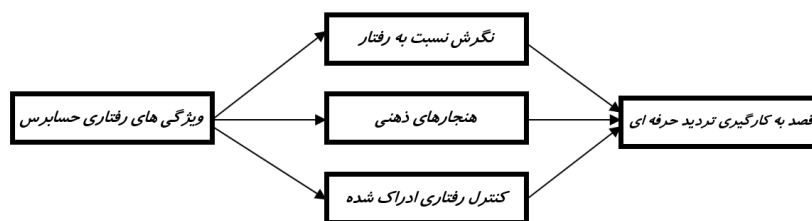


اختیارشان برای اصلاح برنامه های حسابرسی در پرتو ارزیابی های ریسک به تصویر می کشند. تحقیقات در زمینه طوفان فکری تقلب نشان می دهد که رفتارهای رهبری مرتبط با هنجارهای ذهنی می تواند جهت گیری های تردیدآمیز زیردستان (یعنی نیات) و اقدامات بعدی را تحت تأثیر قرار دهد (تروتمن و دانکن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). بر این اساس، غرضیات چهارم تا ششم پژوهش به شرح زیر تدوین گردیدند:

**فرضیه چهارم:** نگرش حسابرس نسبت به رفتار بر قصد به کارگیری تردید حرفه ای حسابرس تأثیر مثبت دارد.

**فرضیه پنجم:** هنجارهای ذهنی حسابرس بر قصد به کارگیری تردید حرفه ای حسابرس تأثیر مثبت دارد.

**فرضیه ششم:** کنترل رفتار درک شده حسابرس بر قصد به کارگیری تردید حرفه ای حسابرس تأثیر مثبت دارد. بنابراین همسو با مبانی نظری و در راستای فرضیه های پژوهش، مدل مفهومی پژوهش مطابق شکل زیر تدوین گردید:



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش  
منبع: یافته های پژوهشگر

#### ۴- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر روش شناخت، از نوع پیمایشی، از نظر نوع داده ترکیبی (کمی و کیفی) و از نظر هدف، کاربردی است. با توجه به اینکه ابزار گردآوری داده های این تحقیق پرسشنامه می باشد، بر اساس چگونگی گردآوری داده ها، از نوع توصیفی است. در پژوهش حاضر با استفاده از نظریه داده بنیاد چندوجهی، ابتدا از طریق مطالعه کتابخانه ای و پایگاه اطلاعاتی معتبر، مبانی نظری برای تعیین موضوع و مفاهیم بنیادی گردآوری گردید و سپس از مصاحبه برای بسط مبانی نظری، شناسایی مؤلفه ها و نهایتاً تدوین مدل مفهومی پژوهش استفاده شد. در ابتدای مصاحبه از مصاحبه های ساختار نیافته جهت دستیابی به کدها و مفاهیم استفاده و در ادامه به کمک مصاحبه نیمه ساختارمند مدل مربوطه استخراج و تکمیل گردید. به منظور غنای پژوهش، مصاحبه های حضوری عمیقی با اشخاصی که موضوع تحقیق را شخصاً تجربه کرده اند و در این حوزه دارای تبحر و تجربه و دانش بالایی هستند

<sup>1</sup> Duncan & Troutman

صورت پذیرفت؛ بنابراین برای نمونه گیری از روش نمونه گیری نظری که بر مفاهیم استخراج شده از داده ها استوار است استفاده شده است. جامعه آماری در بخش کیفی، شامل ۲۵ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی و حسابداری، اساتید حسابرسی و حسابداری دانشگاه و شاغلین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، مدیران مالی شرکت ها که دارای تخصص حسابرسی هستند، بودند و پس از اشباع مصاحبه ها و کشف ابعاد پنهان و دستیابی به مدل اولیه، به کدگذاری داده های بدست آمده از مصاحبه پرداخته شد. در بخش کمی نیز بر اساس طبقه بندی و کدگذاری نهایی داده ها، پرسشنامه ای طراحی و با توزیع آن میان ۱۴۲ نفر از مدیران و کارشناسان حسابرسی و حسابداری تجزیه و تحلیل و نتیجه گیری گردید.

برای اندازه گیری متغیر ویژگی های رفتاری، بر مبنای پرسشنامه های کرایج و گارنفسکی<sup>۱</sup> (۲۰۱۹)، لایباند و لایباند<sup>۲</sup> (۱۹۹۵)، ریف<sup>۳</sup> (۱۹۸۹) و کتل (۱۹۷۰) پرسشنامه ای که ارتباط متناسبی با نتایج مربوط به پژوهش دارد طراحی گردید که پاسخ دهندگان بر اساس طیف لیکرت پاسخ دادند.

متغیر نگرش نسبت به رفتار بر اساس ارزیابی خبرگان کیفیت جامع (خوب/بد)، کیفیت ابزاری (با ارزش/بی ارزش)، کیغیت کاربردی (سودمند/مضر) و کیفیت های تجربی (مطلوب/نامطلوب) در زمینه قصد به کارگیری تردید حرفه ای طراحی و بر اساس طیف لیکرت اندازه گیری شده است (آجزن، ۲۰۰۶).

متغیر هنجارهای ذهنی در بر گیرنده نظر خبرگان در زمینه کیفیت های تاییدی (اهمیت تایید یا نهی رفتار توسط دیگران)، و کیغیت های توصیفی (میزان اهمیت رفتار توسط دیگران) در زمینه قصد به کارگیری تردید حرفه ای است (آجزن، ۲۰۰۶ و ۱۹۹۱).

متغیر کنترل رفتاری ادراک شده نشان دهنده طیف مورد نظر خبرگان در زمینه خودکارآمدی و توانایی کنترل رفتار (آجزن، ۲۰۰۶) بوده و سطح اطمینان و کنترل بر قصد به کارگیری تردید حرفه ای را مورد توجه قرار داده است.

متغیر قصد رفتار به معنی تمایل فرد به انجام یک رفتار مشخص و معین می باشد که این عامل به کمک سوال های مطرح شده از خبرگان در خصوص میزان تمایل حسابرس به به کارگیری رفتار تردید حرفه ای مطابق با تعاریف استاندارد حسابرسی ۲۰۰ ایران مورد توجه قرار گرفته است.

برای اطمینان از روایی ظاهری و محتوایی پرسشنامه، ویرایش اولیه آن در اختیار صاحب نظران و خبرگان در حوزه حسابرسی و روانشناسی اجتماعی قرار گرفت. همچنین با توجه به استفاده از نتایج تحلیل محتوا در پرسشنامه، در مرحله مقدماتی با طرح سوال های باز از خبرگان درخواست شد که علاوه بر موافقت یا مخالفت در خصوص هر یک از باورهای رفتاری، کنترلی، هنجاری و مصادیق رفتاری، در صورت نیاز پیشنهادهایی در این خصوص ارائه کنند. در نهایت پس از انجام اصلاحات بر اساس نظرات و پیشنهادات آنان، ویرایش نهایی آماده

<sup>1</sup> Kraij & Gamevsky

<sup>2</sup> Laviband and Laviband

<sup>3</sup> Reef

گردید. فرضیه های پژوهش به کمک روش معاملات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و نرم افزار PLS Smart برازش و آزمون شدند. بررسی برازش نیز مدل طی سه مرحله برازش مدل اندازه گیری، برازش مدل ساختاری و برازش مدل کلی انجام گرفت.

## ۵- یافته های پژوهش

### ۵-۱- اطلاعات جمعیت شناختی

به منظور شناخت بهتر جامعه مورد مطالعه، جدول ۱ توزیع پاسخ دهندگان از نظر ویژگی های جمعیت شناختی را نشان می دهد.

جدول ۱- اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

سطح تحصیلات پاسخ دهندگان			توزیع سنی پاسخ دهندگان		
درصد	تعداد	مدرک تحصیلی	درصد	تعداد	سن
۶	۹	کارشناسی	۲۲	۳۱	بیش از ۵۰ سال
۶۱	۸۶	کارشناسی ارشد	۵۴	۷۷	بین ۴۱ تا ۵۰ سال
۳۳	۴۷	دکتری	۲۱	۳۰	بین ۳۱ تا ۴۰ سال
			۳	۴	بین ۲۰ تا ۳۰ سال
۱۰۰	۱۴۲	جمع		۱۴۲	جمع
تجربه پاسخ دهندگان			موقعیت شغلی پاسخ دهندگان		
درصد	تعداد	سابقه کاری	درصد	تعداد	حوزه شغلی
۲۳	۳۳	بیش از ۲۰ سال	۶۹	۹۸	حسابرسی
۵۲	۷۴	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۱۸	۲۶	حسابداری
۲۳	۳۳	بین ۵ تا ۱۰ سال	۱۳	۱۸	سایر
۲	۲	کمتر از ۵ سال			
۱۰۰	۱۴۲	جمع	۱۰۰	۱۴۲	جمع

منبع: یافته های پژوهشگر

### ۵-۲- توصیف متغیرهای اصلی

نتایج مربوط به میانگین، کمترین مقدار و بیشترین مقدار و همچنین انحراف استاندارد و چولگی و کشیدگی در جدول ۲ ارائه گردیده است.

همانطور که در جدول ۲ مشاهده می شود میانگین کلیه مولفه های ارائه شده در زمینه ویژگی های رفتاری موثر بر قصد به کارگیری تردید حرفه ای حسابرسان، در محدوده عدد ۴ است که نشان می دهد پاسخ دهندگان

به طور متوسط موافقت خود را در مورد شاخص های ارائه شده نشان داده اند. همچنین انحراف معیار بدست آمده از نظرات پاسخ دهندگان نیز حاکی از وجود اجماع نظر مناسب میان نظرات آنان در خصوص شاخص های ارائه شده می باشد.

جدول ۲- نتایج توصیف متغیرهای اصلی پژوهش

مؤلفه	تعداد	مینیمم	ماکزیمم	میانگین	انحراف استاندارد	جولگی	کشیدگی
ویژگی های رفتاری	۱۴۲	۱/۰۰	۵/۰۰	۳/۸۴۹	۰/۵۸۴۶	۰/۳۵۴	۱/۳۱۲
نگرش نسبت به رفتار تردید آمیز	۱۴۲	۱/۰۰	۵/۰۰	۴/۱۱۲	۰/۶۰۴۱	۰/۵۱۲	۱/۳۶۲
هنجارهای ذهنی	۱۴۲	۱/۰۰	۵/۰۰	۴/۲۰۳	۰/۵۹۸۳	۰/۵۵۶	۱/۴۰۲
کنترل رفتاری درک شده	۱۴۲	۱/۰۰	۵/۰۰	۳/۹۹۸	۰/۵۲۳۱	۰/۵۰۴	۱/۳۹۶
قصد بکارگیری تردید حرفه ای	۱۴۲	۱/۰۰	۵/۰۰	۴/۴۱۰	۰/۵۹۸۶	۰/۴۰۲	۱/۴۱۹

منبع: یافته های پژوهشگر

### ۳-۵- برازش مدل اندازه گیری (سنجش پایایی و روایی)

برای برازش مدل اندازه گیری از دو معیار پایایی و روایی استفاده شده است. برای سنجش پایایی مدل، پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ بررسی شد. روایی پرسشنامه نیز به کمک معیار روایی همگرا که مخصوص مدل سازی معادلات ساختاری است بررسی گردید. جهت روایی همگرا از معیار AVE که نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر عامل با سوالات خود می باشد، استفاده شد. معیار AVE میزان همبستگی همبستگی یک عامل با سوالات خود را نشان می دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است. همان طور که در جدول ۳ ملاحظه می شود مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ می باشند که حاکی از پایایی مناسب مدل می باشد. با توجه به اینکه مقدار مطلوب برای AVE، ۰/۵ یا بزرگتر از آن می باشد، لذا روایی همگرای مدل نیز تایید و مناسب بودن برازش مدل های اندازه گیری تایید می شود.

جدول ۳- ضرایب پایایی ترکیبی، آلفای کرونباخ و میانگین واریانس (AVE)

مؤلفه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس (AVE)
ویژگی های رفتاری	۰/۸۱۵	۰/۸۳۲	۰/۷۷۸
نگرش نسبت به رفتار تردید آمیز حرفه ای	۰/۸۵۵	۰/۷۷۸	۰/۷۴۸
هنجارهای ذهنی	۰/۹۲۱	۰/۸۱۵	۰/۷۹۹
کنترل رفتاری درک شده	۰/۸۴۵	۰/۷۶۲	۰/۸۰۶
قصد بکارگیری تردید حرفه ای حسابرسان	۰/۸۱۶	۰/۷۵۰	۰/۸۱۴

منبع: یافته های پژوهشگر

#### ۴-۵- برازش مدل ساختاری

برای برازش مدل ساختاری از ضرایب مسیر، R2، F2، Q2 استفاده می شود. در ابتدا برای ضریب تعیین هر چند معادل با ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به ترتیب مقادیر ضعیف، متوسط و قوی قلمداد کرده اند. با این وجود مقدار مطلوب آن بستگی به موضوع پژوهش از یک طرف و تعداد متغیرهای پنهان برون زای مربوط به آن متغیر درون زائی دارد که آن محاسبه شده است. یعنی هر قدر که تعداد متغیرهای برون زای یک متغیر درون زای بیشتر باشد انتظار می رود که آن نیز بیشتر باشد.

اندازه اثر یا F2 به معنای توان تبیین کنندگی مدل می باشد و رابطه ی بین سازه های مدل را تعیین می کند که مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر دارد. این شاخص بر اساس فرمول زیر به دست می آید.

$$f^2 = \frac{R_{included}^2 - R_{excluded}^2}{1 - R_{included}^2} \quad \text{رابطه (۱)}$$

شاخص دیگری که در این مرحله مورد بررسی قرار می گیرد شاخص توان پیش بینی کنندگی Q2 مدل می باشد که درصد واریانس شاخص ها را در بین سایر شاخص های یک متغیر نشان می دهد. Q2 بالا نشان دهنده قدرت پیش بینی بالای مدل است. برای این شاخص مقدار برشی جهت بررسی آن تعیین نشده است و محققان تاکید کرده اند در صورتی که این شاخص مقداری بالاتر از صفر داشته باشد قابل قبول می باشد و هر چه به یک نیز نزدیکتر گردد نشان از توان پیش بینی کنندگی بالای آن می باشد.

جدول ۴- نتایج ضریب تعیین R2، اندازه اثر F2 و معیار پیش بینی کننده ی Q2

Q2	F2	R2	مولفه
۰/۳۶۰	۰/۲۶۱	۰/۷۷۸	ویژگی های رفتاری
۰/۳۷۰	۰/۲۸۱	۰/۷۱۴	نگرش نسبت به رفتار تردید آمیز حرفه ای
۰/۳۷۳	۰/۲۷۶	۰/۷۲۴	هنجارهای ذهنی
۰/۳۶۹	۰/۲۸۶	۰/۷۵۳	کنترل رفتاری درک شده
۰/۳۶۵	۰/۲۸۳	۰/۷۶۴	قصد بکارگیری تردید حرفه ای حسابرسان

منبع: یافته های پژوهشگر

برای برازش مدل درونی از ضرایب مسیر، R2، F2، Q2 استفاده می شود. ضرایب مسیر در آزمون فرضیات بررسی شده است. ضریب تعیین نشان می دهد ارتباط قوی بین متغیرهای تحقیق وجود دارد.



طبق نتایج حاصل از برازش ساختاری مدل در جدول ۴، اندازه اثر یا F2 نشان می دهد که توان پیش بینی کنندگی تمامی مدل های این تحقیق در رده بزرگ قرار دارند. شاخص دیگری که در این مرحله مورد بررسی قرار می گیرد شاخص توان پیش بینی کنندگی Q2 مدل می باشد که درصد واریانس شاخص ها را در بین سایر شاخص های یک متغیر نشان می دهد. Q2 بالا نشان دهنده قدرت پیش بینی بالای مدل است که بر این اساس نتایج به دست آمده مورد تایید می باشد.

### ۵-۵- برازش مدل کلی

برای برازش کلیت مدل از سه شاخص  $rms\ Theta$ ، NFI و SRMR (معیار میانگین اختلاف بین داده ها) استفاده شده است. در این پژوهش شاخص SRMR مقداری در حدود ۰/۰۶۰ می باشد که مقدار مطلوبی در نظر گرفته شده است. چرا که مقدار کمتر از ۰/۰۸ مقدار مطلوب برای این شاخص در نظر گرفته شده است و بر این مبنا کلیت مدل از برازش مناسبی برخوردار است. همچنین شاخص  $rms\ Theta$  مقدار مؤثر ماتریس کوواریانس باقی مانده از باقیمانده مدل بیرونی است. این اندازه گیری برازش تنها برای ارزیابی مدل انعکاسی مفید است، چرا که باقیمانده مدل بیرونی برای مدل اندازه گیری ساختی (ترکیبی) معنی دار نیست و مقداری کمتر از ۰/۱۲ را برای مطلوبیت مدل در نظر گرفته است. در این پژوهش این شاخص برابر با ۰/۱۰۱ است. همچنین شاخص NFI نیز مقدار قابل قبول برای آن باید بزرگتر از ۰/۹ باشد که در محاسبات انجام شده برابر با ۰/۹۲۲ به دست آمده است که مقدار مطلوبی می باشد. همان طور که از نتایج حاصل از برازش کلی مدل به شرح جدول ۵ مشخص است، همه شاخص های مورد بررسی دارای نمره مطلوبی می باشند یعنی اینکه مدل تحقیق از برازش مطلوبی برخوردار است.

جدول ۵- شاخص های برازش مدل کلی

شاخص	آماره	مقدار استاندارد	منبع
SRMR	۰/۰۶۰	کمتر از ۰/۰۸	هو و بنتلر (۱۹۹۹)
$rms\ Theta$	۰/۱۰۱	کمتر از ۰/۱۲	رینگل و همکاران (۲۰۲۰)
NFI	۰/۹۲۲	بیشتر از ۰/۹	بانت و بنتلر (۱۹۸۰)

منبع: یافته های پژوهشگر

### ۵-۶- نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

برای آزمون مدل مفهومی پژوهش با استفاده از نرم افزار Smart PLS از تکنیک معادلات ساختاری واریانس محور استفاده شد. بر این اساس نتایج حاصل در دو حالت ارائه شده است. در حالت اول ضرایب مسیرها مشخص شده است که نشان می دهد ضریب مسیر بین متغیرها چه اندازه است. ضرایب مسیر همان ضرایب بتا در رگرسیون

می‌باشند. مقادیر برآورد شده برای ضرایب مسیر در مدل ساختاری بر حسب علامت، مقدار و معناداری ارزیابی می‌شود. همچنین ضریب تعیین نیز مشخص است. هرچند ضریب تعیین معادل با ۰/۲۵، ۰/۵۰ و ۰/۷۵ را به ترتیب مقادیر ضعیف، متوسط و قوی قلمداد کرده‌اند با این وجود مقدار مطلوب آن بستگی به موضوع پژوهش از یک طرف و تعداد متغیرهای پنهان برون زای مربوط به آن متغیر درون زائی دارد که ضریب تعیین آن محاسبه شده است. یعنی هر قدر که تعداد متغیرهای برون زای یک متغیر درون زا بیشتر باشد انتظار می‌رود که ضریب تعیین آن نیز بیشتر باشد. در حالت دوم نتایج مربوط به ضرایب استاندارد Z یا (T-Value) آورده شده است که این مقدار با توجه به اینکه باید از ۱/۹۶ بیشتر یا از ۱-۱/۹۶ کمتر باشد در سطح ۰/۰۵ معنادار می‌باشد. همچنانکه در بالا اشاره شد برای بررسی سوال‌ها نتایج در دو حالت استاندارد، t-value، p-value ارائه گردیده است. پس از اینکه نتایج در دو حالت فوق بیان گردید سپس به تشریح معنادار بودن یا نبودن سوال های پژوهش بر اساس نتایج ارائه شده اعم از ضرایب مسیر، ضرایب تی و سطح معناداری اقدام گردیده است. ضرائب و نتایج آزمون مدل سازی ساختاری پژوهش در جدول ۶ ارائه است.

جدول ۶- نتایج آمار استنباطی حاصل از آزمون فرضیات

فرضیه	رابطه ها	ضریب مسیر	مقدار t	مقدار p	نتیجه
اول	تاثیر ویژگی های رفتاری بر نگرش نسبت به رفتار تردید آمیز حرفه ای	۰/۲۹۵	۴/۷۵۲	<۰/۰۰۱	تایید
دوم	تاثیر ویژگی های رفتاری بر هنجارهای ذهنی	۰/۲۹۳	۵/۴۸۶	<۰/۰۰۱	تایید
سوم	تاثیر ویژگی های رفتاری بر کنترل رفتاری ادراک شده	۰/۴۶۸	۹/۹۸۷	<۰/۰۰۱	تایید
چهارم	تاثیر نگرش حسابرس نسبت به رفتار بر قصد به کارگیری تردید حرفه ای	۰/۹۰۴	۱۷/۳۴۹	<۰/۰۰۱	تایید
پنجم	تاثیر هنجارهای ذهنی حسابرس بر قصد به کارگیری تردید حرفه ای	۰/۵۷۹	۸/۱۶۳	<۰/۰۰۱	تایید
ششم	تاثیر کنترل رفتار ادراک شده حسابرس بر قصد به کارگیری تردید حرفه ای	۰/۹۳۵	۱۸/۷۶۲	<۰/۰۰۱	تایید

منبع: یافته های پژوهشگر

در راستای تحلیل فرضیه ها، همانطور که در جدول ۶ قابل مشاهده است، آزمون فرضیه اول نشان می دهد که ویژگی های رفتاری حسابرس بر نگرش او نسبت به رفتار تردید حرفه ای تاثیر مثبت و معنی داری دارد چرا که ضریب مسیر برابر با ۰/۲۹۵ و مقدار آماره t برابر با ۴/۷۵۲ است. از آنجایی که مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می

باشد، بنابراین فرضیه اول پژوهش تایید می شود. مطابق آزمون فرضیه دوم، ویژگی های رفتاری حسابرس بر هنجارهای ذهنی او تاثیر مثبت و معنی داری دارد چرا که ضریب مسیر برابر با ۰/۲۹۳ و مقدار آماره t برابر با ۵/۴۸۶ است. از آنجایی که مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می باشد، بنابراین فرضیه دوم پژوهش تایید می شود. آزمون فرضیه سوم حاکی از آن است که ویژگی های رفتاری حسابرس بر کنترل رفتاری ادراک شده او تاثیر مثبت و معنی داری دارد به این دلیل که ضریب مسیر برابر با ۰/۴۶۸ و مقدار آماره t برابر با ۹/۹۸۷ است. پس به دلیل این که مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می باشد، بنابراین فرضیه سوم پژوهش تایید می شود. مطابق آزمون فرضیه چهارم، نگرش حسابرس نسبت به رفتار بر قصد به کارگیری رفتار تردید حرفه ای او تاثیر مثبت و معنی داری دارد زیرا ضریب مسیر برابر با ۰/۹۰۴ و مقدار آماره t برابر با ۱۷/۳۴۹ است. از آنجایی که مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می باشد، بنابراین فرضیه چهارم پژوهش تایید می شود. طبق آزمون فرضیه پنجم، هنجارهای ذهنی حسابرس بر قصد به کارگیری رفتار تردید حرفه ای او تاثیر مثبت و معنی داری دارد چرا که ضریب مسیر برابر با ۰/۵۷۹ و مقدار آماره t برابر با ۸/۱۶۳ است. از آنجایی که مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می باشد، بنابراین فرضیه پنجم پژوهش تایید می شود. آزمون فرضیه ششم نیز حاکی از آن است که کنترل رفتار ادراک شده حسابرس بر قصد به کارگیری رفتار تردید حرفه ای او تاثیر مثبت و معنی داری دارد به این دلیل که ضریب مسیر برابر با ۰/۹۳۵ و مقدار آماره t برابر با ۱۸/۷۶۲ است. پس به دلیل این که مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ می باشد، بنابراین فرضیه ششم پژوهش هم تایید می شود.

## ۶- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش به تبیین تمایل به انجام رفتار تردید حرفه ای بر اساس ویژگی های رفتاری حسابرس با استفاده از عوامل مرتبط در حوزه روانشناسی اجتماعی پرداخته شد. بدین منظور ابتدا عوامل موثر با استفاده از مطالعه تئوری های روانشناسی اجتماعی از جمله نظریه رفتار برنامه ریزی شده شناسایی و شاخص های مربوط با استفاده از تحلیل محتوای ادبیات تحقیق استخراج گردید. در مرحله نهایی نیز با استفاده از تحلیل عاملی نظرات خبرگان، ساختار نهایی شامل ویژگی های رفتاری، نگرش نسبت به رفتار (بر اساس پیامدهای مطلوب و نامطلوب رفتار)، هنجارهای ذهنی، و کنترل رفتاری ادراک شده تبیین گردید.

فرضیه های اول تا سوم این پژوهش به بررسی تاثیر ویژگی های رفتاری حسابرس بر سه عامل نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده که سه عامل اصلی نظریه رفتار برنامه ریزی شده هستند پرداخته است. ویژگی های رفتاری شامل عادات و الگوهای رفتاری هستند و می توانند بر نحوه ارتباط فرد با دیگران و محیط اطراف و تصمیم انجام یا عدم انجام رفتار او تأثیر بگذارند. نگرش نسبت به رفتار معمولاً حاصل باورهای فرد در مورد مزایا و مضرات انجام کار است. نتایج حاصل از فرضیه اول پژوهش نشان داد که ویژگی های رفتاری حسابرس بر نگرش او نسبت به رفتار تردید حرفه ای موثر است. هنجارهای ذهنی بیانگر ادراک شخص در این

مورد هست که آیا افراد مهم از نظر فرد، یک رفتار معین را تایید می کنند یا خیر. نتایج حاصل از فرضیه دوم پژوهش نشان داد که ویژگی های رفتاری حسابرس بر هنجارهای ذهنی او موثر است. کنترل رفتاری ادراک شده، نشان می دهد که انگیزه یک فرد به وسیله درک او از میزان دشواری رفتارها و میزان موفقیت وی در انجام یا عدم انجام یک رفتار، تحت تأثیر قرار می گیرد. نتایج حاصل از فرضیه دوم پژوهش نشان داد که ویژگی های رفتاری حسابرس بر کنترل رفتاری ادراک شده او موثر است. مقایسه نتایج حاصل از فرضیه های اول تا سوم که صرفاً به ویژگی های رفتاری حسابرس به عنوان یک انسان پرداخته است، با تحقیقات پیشین در حوزه ویژگی های رفتاری و روانشناسی اجتماعی همچون واتسون (۱۹۲۸)، کتل (۱۹۵۰) و براهنی (۱۳۸۳) همخوانی دارد.

فرضیه های چهارم تا ششم این پژوهش به بررسی تاثیر سه عامل نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده که به عنوان عوامل اصلی نظریه رفتار برنامه ریزی شده بر قصد به کارگیری تردید حرفه ای حسابرس پرداخته است. بر اساس نظریه رفتار برنامه ریزی شده، برآیند سه عامل نگرش نسبت به رفتار (قدرت خواسته شخص)، هنجارهای ذهنی (حساسیت نسبت به فشار) و کنترل رفتاری درک شده (درک شخص از میزان دشواری یا آسانی رفتار در کسب نتایج موفقیت آمیز) منجر به تمایل فرد به تصمیم گیری برای انجام یک رفتار و تعهد و تداوم آن رفتار می باشد. این سه عامل به عنوان پیش زمینه های قصد رفتاری عمل می کنند. قصد رفتاری نشان دهنده توان و قدرت تلاش اراده شده برای انجام یک کار است (آجزن، ۱۹۹۱). بر اساس نتایج حاصل از فرضیه چهارم پژوهش، نگرش حسابرس نسبت به رفتار بر قصد به کارگیری رفتار تردید حرفه ای او موثر است. نگرش نسبت به رفتار نشان دهنده ارزیابی فرد از رفتار مورد نظر است. بر اساس نتایج فرضیه چهارم پژوهش حاضر، قصد و تمایل حسابرس در به کارگیری رفتار تردید حرفه ای متأثر از باورهای وی در خصوص پیامدهای مثبت یا منفی انجام آن است. نتایج حاصل از فرضیه پنجم پژوهش حاکی از آن است که هنجارهای ذهنی حسابرس بر قصد به کارگیری رفتار تردید حرفه ای او موثر می باشد. هنجارهای ذهنی یعنی ادراک شخص از فشارهای هنجاری اجتماعی یا باورهای دیگران است که مشخص می کند آیا شخص باید آن رفتار را انجام دهد یا نه. نتایج حاصل از فرضیه پنجم نشان می دهد که قصد و تمایل حسابرس در به کارگیری رفتار تردید حرفه ای از ادراک او از فشارهای هنجاری اجتماعی یا باورهای افراد مهم تاثیر می پذیرد. بر اساس نتایج حاصل از فرضیه ششم پژوهش، کنترل رفتار ادراک شده حسابرس بر قصد به کارگیری رفتار تردید حرفه ای او موثر است. بدین معنا که قصد و تمایل حسابرس در به کارگیری رفتار تردید حرفه ای متأثر از میزان درک او از سهولت یا دشواری و موفقیت یا عدم موفقیت وی در انجام یا عدم انجام این رفتار می باشد. نتایج حاصل از فرضیه های سوم الی ششم با نظریه رفتار برنامه ریزی شده آجزن (۱۹۹۱) و همچنین تحقیقات نولدر و کادوس (۲۰۱۸) و تروتمن و دانکن (۲۰۱۷) سازگاری دارد.

در پژوهش های پیشین، هر چند عوامل موثر بر رفتار حرفه ای مورد توجه قرار گرفته و تحقیقاتی در این حوزه نیز انجام شده است، اما هیچگاه بر تمایل و قصد حسابرس در به کارگیری رفتار تردید حرفه ای و ویژگی های

رفتاری که می تواند بر این قصد رفتاری موثر باشد توجه نشده است. بر اساس نتایج حاصل از پژوهش های پیشین می توان نتیجه گیری کرد که تردید حرفه ای حسابرس تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار دارد، از جمله فشارهای مدیریتی، آموزش و فرهنگ سازمانی، تجربیات قبلی و ارتباط با ذینفعان. همچنین، در حالی که تردید مثبت می تواند به بهبود کیفیت حسابرسی کمک کند، فشارهای خارجی ممکن است به کاهش تردید و در نتیجه به خطر افتادن کیفیت حسابرسی منجر شود. نتایج این مطالعه در مقایسه با تحقیقات پیشین نشان می دهد که مفهوم رفتار مفهومی گسترده است که شامل سه بعد نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده است. بنابراین بر اساس نتایج حاصل از این پژوهش، تئوری های مبتنی بر تمایل و قصد انجام رفتار، از جمله تئوری رفتار برنامه ریزی شده، اجازه می دهد که مفهوم ویژگی های رفتاری به عنوان عاملی بسیار مهم و تاثیر گذار بر حرفه حسابرسی، در حوزه تردید حرفه ای به عنوان یکی از مفاهیم بسیار مهم در حسابرسی که به کارگیری صحیح و به موقع آن برای دستیابی به نتیجه گیری نهایی که مبنای اظهار نظر حسابرس قرار می گیرد ضروری است، معرفی شود.

بر اساس نتایج پژوهش، پیشنهاد می شود که کسب شناخت کافی از باور ها و هنجارهای ذهنی و رفتاری افراد متقاضی تصدی شغل حسابرسی از طریق به کارگیری روش ها و آزمون های مختلف از سوی نهاد های مرتبط با حوزه حسابرسی از جمله سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در دستور کار قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می شود تردید حرفه ای حسابرس به عنوان یک برنامه توسعه محور در حرفه حسابرسی از سوی سازمان ها و نهادهای مربوطه مورد توجه قرار گیرد و برنامه های آموزش رفتاری و ارزیابی های دوره ای به عنوان بخشی از استاندارد های شغلی حسابرسان مدون شود تا از این طریق، در کنار ارتقای سطح اخلاق گرابی حرفه ای، کیفیت گزارش های حسابرسی نیز بهبود یابد. به موسسات حسابرسی نیز پیشنهاد می شود برای حمایت از سرمایه سهامداران و منافع سایر ذینفعان، با شناخت عمیق ویژگی های رفتاری حسابرسان، مفاهیمی همچون تردید حرفه ای را به نحو مطلوب به ایشان آموزش دهند تا ضمن بهبود در کیفیت ارائه خدمات حرفه ای و اعتبار موسسه، زمینه تقویت بیشتر اخلاق حرفه ای در حسابرسان فراهم گردد. به متولیان آموزش در حرفه حسابرسی پیشنهاد می شود با برگزاری کارگاه های آموزشی مناسب تردید حرفه ای حسابرس به عنوان عامل تاثیر گذار بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان مورد توجه قرار گیرد و بر گزاری دوره های آموزشی رفتار حرفه ای به عنوان یکی از الزامات ارتقای شغلی قرار گیرد.

## فهرست منابع

- اکبری نفت چالی، عیسی، پورحیدری، امید، خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). تاثیر تجربه بر رفتارهای غیر ارادی حسابرسان. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۲۱(۱۱)، ۱۹۷-۲۲۸.
- امانی کوروش؛ نیکو مرام هاشم؛ بنی مهد بهمن. (۱۳۹۹). عواطف فردی و تردید حرفه ای حسابرس. *دوفصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۵ (۹): ۳۵-۵۳.
- باقری، خسرو؛ خسروی، زهره (۱۳۸۷). نظریه های روانشناسی معاصر (به سوی سازگرایبی واقع گرایانه)، تهران، علم، چاپ اول.
- براهنی، محمدتقی. (۱۳۸۳) زمینه روانشناسی، جلد دهم، تهران، رشد، چاپ اول
- بنی مهد، بهمن؛ مهرانی، نیوشا. (۱۴۰۰). تاثیرسبک های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه ای حسابرس. *پژوهش های حسابرسی حرفه ای*، ۱۱(۴۴): ۵۶-۶۹.
- بیرجندی، حمید؛ فتحی، زهرا. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی های تردید حرفه ای حسابرس. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۱): ۲۰۳-۲۲۸.
- حاجی عظیمی، فرزاد؛ کرمی، غلامرضا؛ مرادی، محمد. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تمایلات رفتاری و باورهای گزارشگری مالی متقلبان. *پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۹(۱): ۷-۳۳.
- حیدر، مجتبی؛ نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۷). سبک های تفکر و تردید حرفه ای در حسابرسی (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن). *دوفصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۳ (۵) ۱۵۱-۱۸۵.
- حیدری رسول؛ خواجوی شکراله؛ تهرانی رضا؛ بغزبان آلبرت. (۱۳۹۸). نظریه رفتار برنامه ریزی شده و مدل ارائه گزارشگری پایداری توسط مدیران. *حسابداری مالی*، ۱۱ (۴۲) ۲۴-۵۱.
- رجب دری، حسین، وکیلی فرد، حمیدرضا، سالاری، حجت الله، امیری، علی. (۱۴۰۱). رابطه نظریه های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان. *قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری*، ۱ (۱): ۱۱۳-۱۴۲.
- رضائی، ناهید، دیبانتی دیلمی، زهرا، غلامی جمکرانی، رضا، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۴۰۳). بررسی اثر سبکهای شناختی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۶۲(۱۶)، ۲۰۱-۲۴۲.
- رضایی، نرگس؛ بنی مهد، بهمن؛ حسینی، سید حسین. (۱۳۹۷). تأثیر هویت سازمانی و حرف های بر تردید حرفه ای حسابرس مستقل. *دانش حسابرسی*، ۱۸ (۷۱) ۱۷۵-۱۹۹.
- شمس، امیر. (۱۴۰۱). نقش شک سازمانی در رابطه ریسک کشف تقلب و شک و تردید حرفه ای حسابرس. *قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری*، ۲ (۱): ۹۹-۱۱۶.
- صفی خانی، رضا؛ صفرزاده، محمدحسین؛ اثنی عشری، حمیده. (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه ای، شناخت صاحب کار و قضاوت حسابرس. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۱): ۵۹-۸۲.

- کازمپی، سید پوری؛ غلامرضا پور، محمد، عرب، روح الله؛ شمگانی، رضا. (۱۴۰۰). تاثیر جنسیت شریک موسسه حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام. پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۱(۴): ۵۰-۶۹.
- کریم آبادی، محمد، حاجیهها، زهره، جهانگیرنیا، حسین، غلامی جمکرانی، رضا، (۱۴۰۳). الگوی آئین رفتار حرفه ای حسابرسان مستقل بر اساس دیدگاه انتقادی. قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، ۹(۳): ۱۰۵-۱۲۴.
- علی زاده گان، لیلا، صمدی، محمود، ایمنی، محسن. (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده: تاثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه ای. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۷(۱۵): ۱۴۹-۱۸۴.
- غلامرضایی، محسن؛ حسنی، محمد. (۱۳۹۷). تاثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل. مجله دانش حسابداری، ۱۰(۲): ۴۳-۷۶.
- قاسمی نژاد، احسان؛ بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۹). تاثیر محافظه کاری اجتماعی بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل: آزمونی از نظریه روانشناختی شخصیتی. دانش حسابداری مالی، ۷(۳): ۱-۲۷.
- قاسمی نژاد احسان؛ بنی مهد بهمن؛ بشکوه مهدی. (۱۳۹۹). تاثیر جنسیت، تحصیلات و ذهنیت توطئه بر تردید حرفه ای حسابرس: آزمونی از نظریه نگرش. دانش حسابرسی، ۲۰(۷۸): ۲۶۱-۲۸۱.
- گلپایگانی، آیدا؛ رحمانی نیا، احسان. (۱۴۰۰). بررسی تاثیرپذیری تصمیم گیری اخلاقی حسابداران حرفه ای از ویژگی های شخصیتی و رفتاریشان. پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۱(۲): ۵۶-۸۳.
- ولیان، حسن؛ صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). ارائه الگویی برای درک تردید حرفه ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵): ۱۱-۲۸.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50, 179-211.
- Ajzen, I. (2006). Behavioural Interventions Based on the Theory of Planned Behaviour, [Http://People.Umass.Edu/Aizen/Pdf/Tpb.Intervention.Pdf](http://People.Umass.Edu/Aizen/Pdf/Tpb.Intervention.Pdf) (Accessed 8 April 2007).
- Ajzen, I., Driver, B.L. (1992). Application of the Theory of Planned Behaviour to Leisure Choice, *Journal of Leisure Research* 24(3): 207-224.
- Cattell, R. B. (1965). *The Scientific Analysis of Personality* (p. 55). Baltimore, MD: Penguin.
- Fehrenbachera, D.D., Trihib, & A., Weisner, M.M., (2021) Can multitasking influence professional scepticism? *Accounting & Finance* , Vol.61(1) : 1277-1306.
- Fishbein, M. & Ajzen, I. (1975). *Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research*, Addison-Wesley, Reading, MA.
- Fullerton, R. R. & Durtschi, C. (2004). The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors, 18(1), 39-50.
- Glover, S. M., and D. F. Prawitt (2013). Enhancing Auditor Professional Skepticism. Available at: <http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf>
- Hasan, B.T., Chand, P., Lu, M., (2021) Influence of auditor's gender, experience, rule observance attitudes and critical thinking disposition on materiality judgements , *International Journal of Auditing* ,Vol.25(1) : 188-205

- Hawkins, D.I., & Mothersbaugh, D.I. (2010). *Consumer behavior: Building Marketing Strategy*. 11 edition, McGraw-Hill? Irwin.
- Hurt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G (2013). Research on auditor professional skepticism: literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 45-97.
- Hurt, R. K (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Lamboglia, R., Mancini, D., (2021) The relationship between auditors' human capital attributes and the assessment of the control environment. *Journal of Management and Governance Forthcoming*, 25:1211-1239.
- Nolder, C., Kadous, K., (2018) Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.67(1) : 1-14.
- Quadackers, L. M., T. L. C. M. Groot and A. Wright (2014). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. Working paper. VU University Amsterdam.
- Rosman. (2012). "Training Auditors to Think Skeptically". Working paper, The University of Utah, and University of Connecticut.
- Rotter, J.B., *Journal Psychological Monographs* (1967), Social Learning Theory.
- Sekerka, L. E., Bagozzi, R. P. & Charnigo, R. (2009), Facing ethical challenges in the workplace: Conceptualizing and measuring professional moral courage, *Journal of Business Ethics*, 89(4): 565-579.
- Sorensen, K., Ortegren, M., (2021) The next best thing: Social presence and accountability's impact on auditor professional skepticism, *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, Forthcoming, <https://doi.org/10.1002/jcaf.22484>.
- Trotman, A.J. & Duncan, K. (2017). Internal Audit Quality: Insights from Audit Committee Members, Senior Management and Internal Auditors, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 37 (4): 235-259.
- Watson, J., (1958). *Psychology From The Standpoint Of A Behaviorist*, Published July 25, 2007, Kessinger Publishing.





## **The effect of behavioral characteristics on the intention to use auditors' professional skepticism**

Payam salami<sup>1</sup>  
Mohammad Alipour<sup>2</sup>  
Meysam Arabzadeh<sup>3</sup>  
Hossein Panahian<sup>4</sup>  
Mehdi Safari Gerayli<sup>5</sup>

Received: 01/ October /2024 Accepted: 30/ November /2024

### **Abstract**

Professional skepticism is one of the most important concepts in auditing and means critical evaluation of audit evidence. Professional skepticism is necessary to reach the final conclusion that is the basis of the auditor's opinion, and failure to apply it correctly and on time can have inappropriate consequences. The purpose of this research is to investigate the effect of auditors' behavioral characteristics on their intention to use professional doubt. This research is a survey type with a qualitative and quantitative approach. In the qualitative part, a targeted non-probability sampling of 25 accounting and auditing professors, managers and experts was done. In the quantitative part of the research, the statistical population included 142 professors and experts in the field of accounting and auditing who were randomly selected. The required data were collected through a questionnaire and the results were analyzed using Smart PLS software. According to the results of the research, 19 items were determined as the behavioral characteristics of qualitative dimension auditors. The results showed that auditors' behavioral characteristics are effective on auditors' intention to use professional skepticism with the influence of three factors: attitude towards behavior, mental norms and perceived behavioral control. Therefore, a detailed understanding of auditors' behavioral components can reveal their level of willingness to use professional skepticism.

**Keywords:** Professional skepticism, behavioral characteristics, attitude towards behavior, mental norms, perceived behavioral control

<sup>1</sup> Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. paysalimi@gmail.com

<sup>2</sup> Department of Accounting, Khalkhal Branch, Islamic Azad University, Khalkhal, Iran. (Corresponding author). uniclass.alipour@gmail.com

<sup>3</sup> Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. meysam.arabzadeh@iau.ac.ir

<sup>4</sup> Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. panahian@yahoo.com

<sup>5</sup> Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. mehdi.safari83@yahoo.com

