

## ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حساب‌برسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها

زهره حاجیها<sup>۱</sup>

احمد گودرزی<sup>۲</sup>

زهره فتاحی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۲/۲/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۲/۸/۱۵

---

### چکیده

این پژوهش در حوزه تحقیقات رفتاری در حسابداری و با هدف بررسی ویژگی‌های تردید حساب‌برسان و رابطه آنها با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان انجام شده است. مطالعات قبلی نشان داده است، داشتن بیش در مورد ویژگی‌ها ی تردید نقش مهمی در قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان دارد. جامعه آماری، حساب‌برسان سازمان حسابداری و موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی است. انتخاب نمونه بصورت تصادفی، حجم نمونه یکصد نفر از حساب‌برسان با گروه‌های شغلی متفاوت سازمانی بود. روش تحقیق، توصیفی-پیمایشی و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه و تجزیه و تحلیل از آزمون آماری کمترین مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نتایج نشان داد، چهار ویژگی تردید (اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای) بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان موثرند. ولی بیشترین تاثیر مربوط به منبع کنترلی می‌باشد و هرچه توجه به آن بالا رود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نیز افزایش خواهد یافت.

**واژه‌های کلیدی:** اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی، شک و تردید حرفه‌ای، قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان.

---

۱- استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق (قیام دشت)، گروه حسابداری (عهده دار مکاتبات) Z\_hajiha@yahoo.com

۲- استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد الکترونیکی، گروه حسابداری

۳- دانشجوی کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد الکترونیکی، گروه حسابداری

## ۱- مقدمه

براساس استاندارد حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه ای برنامه ریزی و اجرا کنند و نگرش تردید حرفه ای به معنای آن است که با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آید (استاندارد حسابرسی، شماره ۲۰۰، بند ۱۱ و ۱۲).

از طرفی ابعاد قضاوت و تصمیم گیری موضوعاتی هستند که همیشه در حسابرسی مطرح بوده اند. در حقیقت این ابعاد، جنبه های اصلی حسابرسی هستند. چون حسابرسی فرایندی است که همواره با قضاوت همراه است. این امر می تواند زمینه ساز وقوع خطر برای حسابرسان باشد. حسابرسی مانند حسابداری، دامن گیر دنیای بدهکار و بستانکار نیست بلکه با مواردی مانند خطر، کنترل ها، اندازه گیری عملیات، و مدارک حسابرسی رو به روست (نچل<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰). از اینرو مکتب تردید گرایی باید در قضاوت و تصمیم گیری همواره حفظ شود.

رسوایی های مالی در شرکت هایی چون انرون<sup>۲</sup>، ورلدکام<sup>۳</sup> و آدلفی<sup>۴</sup> محافل علمی را به نارسایی های حسابرسی هدایت کرد؛ لذا بحث در مورد شک و تردید حرفه ای حسابرسان بالا گرفت و موارد تقلب نشان داد که نارسایی های حسابرسی، ناشی از سطح مناسبی از شک و تردید حرفه ای حسابرسان بوده است (بنستون و هارتگریویز<sup>۵</sup>، ۲۰۰۲).

از اینرو هدف این پژوهش شناخت ویژگی های تردید حسابرس و رابطه آنها با قضاوت و تصمیم گیری است. از اینرو هر دو حوزه قضاوت و تردید حرفه ای در حسابرسی که موضوعاتی ذهنی و در عین حال عینی هستند؛ نیازمند انجام تحقیقات گسترده هستند. در این راستا، این مطالعه به دنبال پاسخ به سوالات زیر است:

(۱) ویژگی های تردید حسابرس چه مواردی هستند؟

(۲) آیا بین ویژگی های تردید حسابرس با قضاوت و

تصمیم گیری وی رابطه وجود دارد؟

(۳) کدام ویژگی های تردید بیشترین تاثیر را بر روی قضاوت و تصمیم گیری حسابرس دارند؟

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در ارتباط با حسابرسی نظریه های مباشرت<sup>۶</sup> و اطلاعات<sup>۷</sup> مبانی منطقی پشتوانه تقاضا برای خدمات حسابرسی را طرح می کند. نظریه مباشرت بر ابعاد کنترلی حسابرسی تاکید می کند و ابعاد کنترلی موجب پیش گیری از تقلب و ارائه نادرست صورتهای مالی می شود و این ابعاد کنترلی به بهبود کنترل داخلی مربوط می شوند (امیر اصلانی، ۱۳۸۹). فرضیه مباشرت نیاز به مکانیزم نظارتی را بیان می کند و اصلی ترین ابزار نظارت، نظارت مستمر بر عملکرد مدیران است که با ارائه صورتهای مالی صورت می گیرد. نقش حسابرس در فرآیند حسابرسی شامل انجام بررسیهای مناسب به منظور تعیین میزان اعتبار برخی گزاره ها و اظهارنظر درباره یافته هاست (نیکخواه آزاد، ۱۳۸۸). اظهارنظر حسابرس همان پدیده ای است که به فعالیت حسابرسی ارزش می دهد و اظهارنظر حرفه ای حسابرس معمولا بر مبنای آگاهی وی از واقعیت های عینی نیست (همان منبع). مهم ترین کار حسابرس قضاوت و تصمیم گیری است (کده و سالاری، ۱۳۹۰). از اینرو در همه فرایندهای حسابرسی باید همواره تردید حرفه ای را حفظ نماید.

## ویژگی های تردید حسابرس

هرت<sup>۸</sup> (۲۰۰۷) این تئوری را مطرح می کند که ویژگی های تردید حسابرس به صورت یک پرسش ذهنی از طرف حسابرس بر روی قضاوت و تصمیم گیری او عمل می کنند. او تردید را اینگونه تعریف

ازدواج گرفته تا رابطه میان درمانگر و مراجع، کارهای تیمی و گروهی و نیز اعتماد عمومی و سیاسی کاربرد دارد. اعتماد در روابط بین فردی در حقیقت فرایندی است که نشان دهنده باور به ارتباطات اجتماعی و زمینه ساز عملکرد اجتماعی است.

طبق مطالعه کوشینگ<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۰) استقلال و امانتداری جز ویژگی‌های اعتماد فردی هستند. او منش تردید را نقطه مقابل اعتماد فردی بیان کرده است و توضیح می‌دهد که در ادبیات غیر حسابرسی شک و تردید به معنای عدم اعتماد است و از اینروست که اعتماد فردی نقطه مقابل شک و تردید تعریف می‌شود.

### تعلیق در قضاوت<sup>۱۳</sup>

کراگلانسکی<sup>۱۴</sup> (۱۹۸۳) در تحقیق خود به این نتیجه رسیده که افراد باید قضاوت در مورد یک مسئله را تا زمانی که به شواهد قطعی نرسیده‌اند و وضعیت مبهم وجود دارد به تعویق بیندازند. شواهد تحقیقاتی نشان می‌دهد که سرعت رسیدن به یک تصمیم نباید منجر به کاهش شناخت در مورد آن موضوع شود. کرتز<sup>۱۵</sup> (۱۹۹۳) بیان می‌کند که تعلیق در قضاوت جز لازم تردید است، افراد شکاک قبل از باور هر چیزی به جستجوی شواهد می‌پردازند. بیلی<sup>۱۶</sup> و همکاران (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که تعلیق در قضاوت یکی از ساختارهای مهم در فرآیند کسب دانش است و اگر یک شخص در قضاوت در مورد مسئله‌ای عجله کند ممکن است منجر به ایجاد فرضیه نامناسب شود و مشکلاتی را در ارزیابی شواهد برای حساب‌رسان به دنبال داشته باشد.

پژوهش‌ها حاکی از آن است که خطا یا تصمیم‌گیری غلط زمانی رخ می‌دهد که حساب‌رسان در موقعیت‌های دشوار و پیچیده انتخاب‌های مهمی را انجام دهند. تصمیم‌گیری غلط می‌تواند ناشی از

می‌کند: اعتبار شواهد حسابرسی را با دید منتقدانه و با ذهنی پرسشگر ارزیابی کردن و طبق این نظریه حساب‌رسان برای اینکه قضاوت بهتری ارائه دهند باید با تردید حرفه‌ای شواهد را بررسی نمایند. از اینرو قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان به ویژگی‌های شک و تردید حرفه‌ای بستگی دارد. از سوی دیگر هرت (2008) بر ارتباط مثبت بین تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی تاکید نموده است و قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان نیز مستقیماً بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

ماتیاس کوادچرز<sup>۹</sup> (۲۰۰۹) برای تردید حساب‌رسان چهار ویژگی (اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی، شک و تردید حرفه‌ای) مطرح کرده است. ظاهراً بیشترین تحقیقات در خصوص تردیدگرایی در جهان توسط هرت در سالهای ۱۹۹۹ الی ۲۰۰۸ به عمل آمده است. در سال ۲۰۰۳ هرت و همکارانش مدل نظری از تردید حرفه‌ای را در دو حوزه فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابداری حرفه‌ای بنا نموده‌اند. آنها مدل تردید حرفه‌ای را به عنوان ساختار چند بعدی با ۶ ویژگی یا شاخص ارائه نمودند. سه شاخص اولیه مرتبط با آزمون اسناد و مدارک بود و شامل: الف. ذهن پرسشگر، ب. تعلیق قضاوت ج. تحقیق برای کسب شواهد می‌باشد. مولفه چهارم نیز فهم میان فردی یا درک متقابل است. مولفه پنجم و ششم با ابتکار کارکنان برای انجام عمل بر مبنای شواهد کسب شده مرتبط می‌باشد و شامل اعتماد به نفس و خودرایی می‌باشد.

### اعتماد در روابط بین فردی<sup>۱۰</sup>

طبق مطالعه راتر<sup>۱۱</sup> (۱۹۶۷) اعتماد فردی عبارت است از حرف، قول یا بیانیه کتبی و شفاهی که توسط فرد یا گروهی بیان شده و دیگران به آن اعتماد می‌کنند و این مفهوم در انواع رابطه‌ها از دوستی و

ویژگی های حسابرس و یا ویژگی های کار و یا ترکیبی از آنها باشد. از این حیث تعلیق و جانبداری در قضاوت قدم مهمی برای ارتقای قضاوت های حسابرسان است (مهام ۱۳۸۳).

### تردید حرفه ای<sup>۱۷</sup>

تردید حرفه ای عنصر ضروری در حسابرسی است. حسابرسان همواره شک و تردید به خود راه می دهند که این شک و تردید طبق تجربه و آموزش های لازم بدست می آید. تردید حرفه ای عنصر ذاتی اعمال قضاوت حرفه ای است و طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید کار خود را با تردید و نه با سوء ظن و بدگمانی به انجام برساند. بنابراین حفظ موازنه منطقی بین دو روی سکه الزامی است (مهام، ۱۳۸۳). با توجه به بررسی عمل آمده در خصوص شک و تردید حرفه ای در استاندارد های حسابرسی کشورهایی چون آمریکا - استرالیا - کانادا - انگلیس و هم چنین در استانداردهای بین المللی و همچنین در بند ۱۱ و ۱۲ استاندارد شماره ۲۰۰ حسابرسی ایران با عنوان هدف و اصول کلی حسابرسی صورت های مالی تصریح شده است که حسابرس باید با نگرش تردید حرفه ای و با در نظر داشتن این نکته حسابرسی را برنامه ریزی و اجرا کند که شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که موجب تحریف با اهمیت در صورتهای مالی شود.

### منبع کنترلی<sup>۱۸</sup>

منبع کنترلی، به اعتقاد افراد در مورد چگونگی کنترل محیط اشاره دارد. به عبارت دیگر، منبع کنترلی، نظامی از اعتقادات است که براساس آن فرد موفقیتها و شکستهای خود را بر حسب تواناییها و ضعفهایش ارزیابی می کند. دو نوع جهت گیری در زمینه منبع کنترلی در افراد وجود دارد: برخی افراد

جهت گیری درونی پیدا می کنند، با این اعتقاد که تبحر، سختکوشی، احتیاط و رفتار مسئولیت پذیر، به پیامدهای مثبت می انجامد. برعکس، عدم مهارت، عدم تلاش و رفتار غیرمسئولانه، به پیامدهای منفی منجر خواهد شد. از سوی دیگر، برخی افراد جهت گیری بیرونی پیدا می کنند. با این اعتقاد که رویدادها از طریق شانس، قدرت دیگران و عوامل ناشناخته و غیرقابل کنترل تعیین می شوند. به نظر این افراد، رفتار و نتیجه از یکدیگر مستقل اند و چون به باور آنان، نتایج به باور مربوط نمی شود، نتیجه می گیرند که نتایج، خارج از کنترل شخصی آنان است (راتر، ۱۹۶۶).

دانلی و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۳) به این نتیجه رسیدند که علت نارکارآمدی حسابرسی به عوامل خارجی بستگی دارد مانند جمع آوری شواهد ناقص - برنامه ریزی نابهنگام.

در روانشناسی اجتماعی منبع کنترلی به رفتار شخصی از دیدگاه خود، موضع کنترلی نامیده می شود. برخی از مردم موضع کنترلی درونی دارند و مسئولیت اعمال خود را می پذیرند و برخی دیگر موضع کنترلی بیرونی دارند و موفقیت و شکست خود را به عوامل خارجی نسبت می دهند (پور افکاری نصرت اله، ۱۳۸۵).

### پیشینه پژوهش

برای رسیدن به یک قضاوت درست اعمال تردید حرفه ای توسط حسابرس همواره یکی از اجزا کلیدی هر کار حسابرسی است و استاندارد حسابرسی آمریکا، بیانیه شماره ۹۹ صراحتاً بیان می کند که چگونه این امر باید در هر کار حسابرسی آشکار و مستند باشد. این استاندارد تمام حوزه های حسابرسی را فرا می گیرد و حسابرسان را از اتکای صرف به چک لیست ها به سمت تفکر گرایی هدایت می کند

و تردید حرفه‌ای را به عنوان یکی از موضوع‌های اصلی در کار حسابرسی مورد تاکید خاص قرار می‌دهد (حساس یگانه و مداحی، ۱۳۸۸). اولین تعریف تردید که توسط کرتز (۱۹۹۲) صورت گرفت عبارت است از شک و تعلیق در قضاوت. در فرهنگ لغت آکسفورد از تردید به عنوان تمایل به سوال و با شک نظرات پذیرفته شده معنی شده است. کرتز (۱۹۹۲) شک و تردید را به دو دسته کلی تقسیم کرده است (۱) شک و تردید سیستماتیک ۲۰ که بیان می‌کند دستیابی به دانش مطلق غیر ممکن است (۲) شک و تردید روش مند<sup>۲۱</sup> که دستیابی به دانش را ممکن می‌داند و این شکل از شک و تردید است که به جستجو برای دستیابی به دانش کمک می‌کند. فلسفه طرفداران شک و تردید سیستماتیک که کرتز بیان می‌کند این است که ما، ماهیت خیلی از چیزها را نمی‌دانیم در نتیجه از قضاوت در مورد آنها خودداری می‌کنیم و در نتیجه این تعلیق از قضاوت خواهد بود و این نوع از شک و تردید منجر به موضع کاملاً خنثی می‌شود ولی شک و تردید روشمند بسیار سازنده خواهد بود زیرا شکاک با استفاده از پرس و جو به جستجوی دانش می‌پردازد.

بل و همکاران<sup>۲۲</sup> (۲۰۱۱) بیان کرده اند که مکتب تردید گرایی یکی از مکاتب زیر مجموعه ی مکتب خردگرایی در روان شناسی است. این مکتب برای خود مجموعه ای از اصول و معیارهایی را دارد. در این مکتب تردیدگرایان اصراری بر اثبات و پافشاری بر عقاید خود و دیگران نداشته و همواره آماده شنیدن نظرات دیگران هستند. با شناسایی مشخصه های اصلی تردید گرایی و تاثیرات آن بر رفتار حساب‌رسان بیش از پیش به ضرورت توجه به ابعاد شخصیتی حساب‌رسان پی می‌بریم.

در تحقیقی با عنوان رابطه بین اخلاق- تخصص تجربه و ارزیابی ریسک و تقلب در شک و تردید

حرفه ای که توسط آنیوگرش و نیلی ساری و فروستیاننا<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۱) صورت گرفت، نتایج نشان داد که شک و تردید حرفه ای یکی از مهمترین رویکردهای حسابرسی است که در آن حسابرس نه فرض می‌کند که مدیریت متقلب است و نه فرض بر صداقت مطلق دارد بلکه عواملی چون اخلاق- تجربه و .. روش های حسابرسی را، در جمع آوری شواهد به گونه ای مناسب به کار می‌برد و یکی از علل شکست های حسابرسی نبود شک و تردید حرفه ای مناسب است.

وگل<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۰) نتیجه گرفته که حساب‌رسان تردیدگرا تناقضات بیشتری را کشف می‌کنند و راهکارهای جایگزین بیشتری را ارائه می‌دهند. همچنین تاکید می‌کند که تردید گرایی منجر به تعلیق قضاوت و تصمیم گیری فرد شده و وی را وادار می‌سازد تا به دنبال کشف شواهد و مدارک بیشتر باشد.

هرت (۲۰۱۰) بر این نکته تاکید کرده است که شک و تردید به عنوان یک صفت شخصی حساب‌رسان شناخته شده است. در تحقیق دیگری با عنوان توسعه مقیاسی برای اندازه گیری شک و تردید حرفه ای که توسط هرت (۲۰۱۰) صورت گرفته بیان می‌کند که شک و تردید حرفه ای مشخصه ای فردی چند بعدی است و نتیجه می‌گیرد که قضاوت و تصمیم گیری حسابرس به شک و تردید حرفه ای او بستگی دارد.

نلسون<sup>۲۵</sup> (۲۰۰۹) به رابطه بین شک و تردید حرفه ای به عنوان یک صفت مرتبط با قضاوت و تصمیم گیری اشاره کرده است و نتیجه گرفته است که شک و تردید حرفه ای منجر به افزایش کیفیت قضاوت می‌گردد. هرچه حساب‌رسان با شک و تردید حرفه ای بالاتری مواجه باشند اشتباهات کمتری به وجود می‌آید. هرت (۲۰۰۷) بیان می‌کند که سه مجموعه از ویژگی ها در شک و تردید حرفه ای وجود دارد که عبارتند از: (۱) بررسی مدارک و شواهد که عبارت

است از پرسش و سوال ذهنی و کنجکاوی برای رسیدن به مدارک کافی و در جستجوی مستندات بودن. ۲) درک شواهد که عبارت از درک فردی از شواهد جمع آوری شده براساس تجربه و مهارت حرفه ای. ۳) اقدام بر شواهد یعنی نتیجه گیری با یک شجاعت و اعتماد به نفس حرفه ای در مورد کفایت مدارک.

در ایران تحقیقاتی در مورد عوامل موثر بر قضاوت حسابرس و تردید حرفه ای انجام شده که به برخی از آنها اشاره می شود:

یعقوب نژاد، رویایی و آذین فر (۱۳۹۱) در تحقیق خود با عنوان ارتباط بین شاخص های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی به این نتیجه می رسد که هرچند عوامل زیادی بر کیفیت حسابرسی موثر هستند اما تردید حرفه ای مولفه موثر مهمی بر کیفیت حسابرسی می باشد و این مولفه می تواند در صدور گزارش حسابرسی و کشف انحرافات مهم تاثیر بسزایی داشته باشد.

مهام (۱۳۸۳) در مقاله خود با عنوان تاثیر ویژگیهای حسابرس بر قضاوت حرفه ای، عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرس را اینگونه معرفی می نماید: ۱) استقلال و بی طرفی ۲) معلومات و تجربه ۳) صلاحیت حرفه ای ۴) تعلیق در قضاوت ۵) تردید حرفه ای. در تحقیقی که توسط رحیمیان (۱۳۸۴) با عنوان تاثیر تجربه بر استفاده از شواهد نامربوط در قضاوت حسابرسان صورت گرفت، نتایج تحقیق نشان داد تجربه، تاثیر اطلاعات نامربوط را در قضاوت حسابرسان کاهش می دهد.

### ۳- متغیرهای پژوهش

**متغیر وابسته:** قضاوت و تصمیم گیری

متغیر وابسته این تحقیق قضاوت و تصمیم گیری است. استراتژی تصمیم گیری و قضاوت انتخاب رایج

برای مقایسه راه حل ها با یک ویژگی برگزیده به منظور حذف راه حل های نامطلوب است. این متغیر سازگار با تحقیقات پیچر<sup>۲۶</sup> (۱۹۹۴) و مک میلان و وایت<sup>۲۷</sup> (۱۹۹۳) مورد بررسی قرار گرفت و با استفاده از چهار نشانگر در پرسشنامه (سوال آخر) و در یک پیوستار پنج درجه ای از به شدت مخالف تا به شدت موافق و با نمره گذاری یک تا پنج سنجش شده است.

### متغیر مستقل: ویژگیهای تردید حسابرس

اعتماد فردی - تعلیق در قضاوت - شک و تردید حرفه ای - منبع کنترلی

اعتماد فردی انتظار از یک فرد یا گروه برای تحقق وعده هایی که داده می شود یا عمل به آن وعده های مورد نظر است. این متغیر سازگار با تحقیق راتر (۱۹۶۷) می باشد و با استفاده از هفت نشانگر در پرسشنامه (سوالات ۱ تا ۷) و در یک پیوستار پنج درجه ای از به شدت مخالف تا به شدت موافق و با نمره گذاری یک تا پنج سنجش و اندازه گیری شده است.

تعلیق در قضاوت توجه به این مفهوم است که قبل از باور هر چیزی باید به جستجوی شواهد پرداخت (کرتز، ۱۹۹۳). این متغیر سازگار با تحقیق وبستر و کراگلانسکی<sup>۲۸</sup> (۱۹۹۴) می باشد و با استفاده از نه نشانگر (سوالات ۸ تا ۱۶ پرسشنامه) و در یک پیوستار پنج درجه ای از به شدت مخالف تا به شدت موافق و با نمره گذاری یک تا پنج سنجش شده است.

تردید حرفه ای حسابرس باید کار خود را با تردید و نه با سوء ظن و بدگمانی به انجام برساند (مهام ۱۳۸۳). این متغیر سازگار با تحقیق هرت (۲۰۰۷) می باشد و با استفاده از هفت نشانگر (سوالات ۱۷ تا ۲۳ پرسشنامه) و در یک پیوستار پنج

#### ۵- روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش با توجه به هدف و موضوع پژوهش از روش توصیفی-پیمایشی استفاده گردیده است. این پژوهش از نوع پژوهش‌های همبستگی با استفاده از روش‌های الگویابی معادلات ساختاری می‌باشد. این روش‌ها در سالهای اخیر به علت انعطاف پذیری بالا نسبت به روش‌های قدیمی مانند رگرسیون چند گانه، توانایی شناسایی و کنترل خطاهای اندازه‌گیری و بررسی روابط پیچیده با چندین متغیر مستقل و وابسته را دارد (چاین<sup>۳۰</sup>، ۱۹۹۸). این روش در دو مرحله به آزمون الگو می‌پردازد که شامل آزمون الگوی اندازه‌گیری و ساختاری می‌باشد. الگوی اندازه‌گیری به بررسی اعتبار و روایی ابزارهای اندازه‌گیری می‌پردازد و الگوی ساختاری فرضیه‌ها را مورد آزمون قرار می‌دهد (همان منبع). در این پژوهش از نسل دوم روش‌های الگویابی معادلات ساختاری روش کمترین مجذورات جزئی<sup>۳۱</sup> PI S<sup>۳۱</sup> برای آزمون الگوی اندازه‌گیری و فرضیه‌ها استفاده شده است. این روش به خاطر وابستگی کمتر به حجم نمونه و نرمال بودن توزیع باقی مانده و فاصله‌ای بودن مقیاس اندازه‌گیری به عنوان یک روش نیرومند شناخته شده است (همان منبع).

در بخش نظری با رجوع به کتب - مجله‌ها و پایگاه‌های اینترنتی اطلاعات مورد نیاز جمع‌آوری شد و برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار اندازه‌گیری پرسشنامه استفاده شده است.

جامعه آماری در این تحقیق، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی است. انتخاب نمونه بصورت تصادفی صورت گرفت و پرسشنامه بین یکصد نفر از حسابرسان با گروه‌های شغلی متفاوت سازمانی توزیع گردید. باتوجه به اینکه امکان تعیین

درجه‌ای از به شدت مخالف تا به شدت موافق و با نمره‌گذاری یک تا پنج سنجش شده است. منبع کنترلی بر اساس دیدگاه لیفکورت<sup>۲۹</sup> (۱۹۹۱) در حرفه حسابرسی دو نوع کنترل وجود دارد که عبارتند از داخلی و خارجی. کنترل داخلی را با اقدامات شخصی می‌توان کنترل کرد و کنترل خارجی که اقدامات شخصی بر آن بی‌اثر است. این متغیر سازگار با تحقیق راتر (۱۹۶۶) می‌باشد و با استفاده از شش نشانگر (سوالات ۲۴ تا ۲۹ پرسشنامه) و در یک پیوستار دو درجه‌ای و با نمره‌گذاری یک و دو سنجش شده است. در نهایت نمره پاسخ‌ها در مورد هر متغیر با هم جمع شده است و از نمره مورد نظر به عنوان نماینده آن متغیر در آزمون‌های آماری استفاده شده است.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و تحقیقات مطرح شده فرضیه تحقیق به شرح ذیل بیان می‌شود:

بین ویژگیهای تردید حسابرس با قضاوت و تصمیم‌گیری او، رابطه معناداری وجود دارد.

از آنجایی که در این تحقیق برای تردید حسابرس سازگار با تحقیق ماتایاس کواداچرز (۲۰۰۹) چهار ویژگی مطرح شده است، لذا چهار فرضیه فرعی به شرح ذیل برای فرضیه اصلی مطرح شده است:

**فرضیه فرعی ۱-** بین ویژگی اعتماد فردی با قضاوت و تصمیم‌گیری رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه فرعی ۲-** بین ویژگی تعلیق در قضاوت با قضاوت و تصمیم‌گیری رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه فرعی ۳-** بین ویژگی منبع کنترلی با قضاوت و تصمیم‌گیری رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه فرعی ۴-** بین ویژگی شک و تردید حرفه‌ای با قضاوت و تصمیم‌گیری رابطه معناداری وجود دارد

حجم نمونه به صورت روشن و واضح وجود نداشت و آمار دریافتی همگی تقریبی بود لذا برای تعیین حجم نمونه از فرمول حجم نمونه در جوامع نامحدود استفاده شده است.

$$n = \frac{t^2 pq}{d^2} + a \quad (1)$$

$n = N$  = اندازه جامعه،  $Z = t$ ،  $Z = 1.96$  (مقدار متغیر استاندارد شده در واحد متناظر با سطح اطمینان)، در سطح احتمال 95%

$p = q = 50\%$  (نسبت موفقیت و  $q$  نسبت شکست فرضیه می باشد)،  $d = 5\%$  خطای برآوردی نمونه

تعداد نمونه با استفاده از فرمول بالا ۳۸۴ نفر بدست آمد که از این تعداد نهایتاً ۱۱۰ نفر به پرسشنامه پاسخ دادند. ۱۰ پرسشنامه به دلیل عدم تکمیل یا تکمیل شدن توسط افراد غیر مرتبط غیر قابل استفاده بود و حذف شد. ۱۰۰ نفر اعضای نمونه به تفکیک ۱۹ نفر مدیر حسابرسی - ۹ نفر شریک حسابرسی - ۱۹ نفر سرپرست ارشد حسابرسی - ۱۴ نفر سرپرست حسابرسی - ۱۴ نفر حسابرسی ارشد حسابرسی و ۲۵ نفر حسابرسی بودند.

ابزار سنجش پرسشنامه با سوالات بسته می باشد. برای سنجش ویژگی اعتماد فردی از سوالات پرسشنامه روتر (1967) و برای ویژگی تعلیق در قضاوت از سوالات پرسشنامه ویستر و کروگالانسکی (۱۹۹۴)، برای ویژگی منبع کنترلی از سوالات پرسشنامه روتر (۱۹۶۶) و برای ویژگی شک و تردید حرفه ای از سوالات پرسشنامه هارت (۲۰۰۷) استفاده شده است که در حرفه این ۴ مقیاس جز مقیاس های پذیرفته شده هستند. البته به علت حجم بالای سوالات ناگزیر به تعدیل و تلخیص سوالات شدیم که تعداد سوالات در زیر بیان شده است. برای سنجش دیدگاهها در ویژگی های اعتماد فردی - تعلیق در قضاوت و شک و تردید حرفه ای از طیف لیکرت استفاده شده است و برای بررسی

ویژگی منبع کنترلی از سوالات جفت استفاده گردید. پرسشنامه طراحی شده حاوی سوالات به شرح ذیل می باشد:

سوال ۱ تا ۷ پرسشنامه مربوط به بررسی ویژگی اعتماد فردی با طیف لیکرت.

سوال ۸ تا ۱۶ پرسشنامه مربوط به بررسی ویژگی تعلیق در قضاوت با طیف لیکرت.

سوال ۱۷ تا ۲۳ پرسشنامه مربوط به بررسی ویژگی شک و تردید حرفه ای با طیف لیکرت.

سوال ۲۴ تا ۲۹ پرسشنامه مربوط به بررسی ویژگی منبع کنترلی به صورت سوالات جفت.

سوال آخر پرسشنامه مربوط به بررسی قضاوت و تصمیم گیری با طیف لیکرت

روش کمترین مربعات جزئی از دو الگوی خردتر تشکیل شده است که یک بخش آن مربوط به مدل اندازه گیری و بخش دیگر مربوط به مدل ساختاری است. بخش اندازه گیری به بررسی اعتبار و روایی ابزار اندازه گیری می پردازد و بخش ساختاری به بررسی فرضیه ها می پردازد. بررسی بخش اندازه گیری مدل نشان داده است که رابطه هر یک از نشانگرهای مفروض اندازه گیری شده با مقیاس لیکرت، با سازه های خود از مقدار کافی برخوردار بوده و معنادار است. این قضاوت با استناد به شاخص های محاسبه شده  $t$  که بزرگتر از مقدار بحرانی ۱/۹۶ است، انجام گرفته است. این بخش از مدل نشان دهنده مناسب بودن نشانگرهای بکار رفته برای سنجش سازه های مورد نظر است. همچنین روایی تشخیصی<sup>۳۳</sup> محاسبه شده برای هر یک از این سازه ها با مقادیر بین ۰/۵۰۱ تا ۰/۶۶۷ بیش از مقدار ۰/۵۰ لازم برای روایی تشخیصی است. به بیان دیگر توان دوم همبستگی بین متغیرها کوچکتر از مقدار "میانگین واریانس استخراج شده" است که از روایی تشخیصی وسیله اندازه گیری پشتیبانی کرده است. در

این بخش از مدل، ضرایب آلفای کرونباخ و دلون-گلدیستین از اعتبار نشانگرهای بکار رفته برای سنجش این سازه‌ها پشتیبانی کرده است. حداقل مقدار لازم برای ضریب آلفای کرونباخ و دلون-گلدیستین  $0.70$  است که ضرایب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای هر چهار سازه با مقادیر بین  $0.831$  تا  $0.92$  و ضرایب دلون-گلدیستین با مقادیر بین  $0.878$  تا  $0.935$  بیشتر از مقدار مورد نیاز مشاهده شده و اعتبار و روایی سازه‌ها مورد تأیید قرار گرفته است. نتایج بخش اندازه‌گیری در جدول‌های شماره ۱ و ۲ آمده است.

جدول ۱- نتایج بررسی ارتباط نشانگرها با سازه‌های مرتبط و روایی عاملی ابزار سنجش

| متغیرمکنون         | نشانگر | کمترین مربعات جزئی |             |              | دامنه اطمینان ۹۵٪ |        |
|--------------------|--------|--------------------|-------------|--------------|-------------------|--------|
|                    |        | ضریب استاندارد     | خطای برآورد | آماره بحرانی | حدپائین           | حدبالا |
| اعتماد فردی        | IT1    | 0.885              | 0.034       | 26.286       | 0.763             | 0.935  |
|                    | IT2    | 0.884              | 0.022       | 39.306       | 0.835             | 0.919  |
|                    | IT3    | 0.783              | 0.051       | 15.216       | 0.646             | 0.865  |
|                    | IT4    | 0.777              | 0.043       | 18.125       | 0.660             | 0.854  |
|                    | IT5    | 0.654              | 0.075       | 8.752        | 0.461             | 0.794  |
|                    | IT6    | 0.678              | 0.069       | 9.859        | 0.455             | 0.793  |
|                    | IT7    | 0.709              | 0.064       | 11.128       | 0.550             | 0.802  |
| تعليق در قضاوت     | NC1    | 0.736              | 0.072       | 10.262       | 0.583             | 0.866  |
|                    | NC2    | 0.743              | 0.077       | 9.594        | 0.522             | 0.868  |
|                    | NC3    | 0.726              | 0.079       | 9.147        | 0.501             | 0.828  |
|                    | NC4    | 0.860              | 0.028       | 31.107       | 0.800             | 0.911  |
|                    | NC5    | 0.765              | 0.065       | 11.807       | 0.612             | 0.890  |
|                    | NC6    | 0.776              | 0.059       | 13.084       | 0.630             | 0.872  |
|                    | NC7    | 0.845              | 0.035       | 24.199       | 0.729             | 0.906  |
|                    | NC8    | 0.731              | 0.082       | 8.974        | 0.476             | 0.839  |
|                    | NC9    | 0.795              | 0.051       | 15.650       | 0.666             | 0.864  |
| شک و تردید حرفه‌ای | Hu1    | 0.784              | 0.130       | 6.018        | 0.312             | 0.867  |
|                    | Hu2    | 0.800              | 0.141       | 5.661        | 0.018             | 0.915  |
|                    | Hu3    | 0.686              | 0.191       | 3.595        | -0.263            | 0.807  |
|                    | Hu4    | 0.619              | 0.190       | 3.261        | 0.058             | 0.828  |
|                    | Hu5    | 0.566              | 0.110       | 5.165        | 0.283             | 0.766  |
|                    | Hu6    | 0.726              | 0.100       | 7.259        | 0.451             | 0.892  |
|                    | Hu7    | 0.740              | 0.117       | 6.334        | 0.353             | 0.870  |
| قضاوت و تصمیم‌گیری | MEIR   | 0.680              | 0.067       | 10.141       | 0.511             | 0.798  |
|                    | AE     | 0.863              | 0.034       | 25.541       | 0.771             | 0.924  |
|                    | NOEE   | 0.880              | 0.027       | 32.088       | 0.806             | 0.928  |
|                    | WOEE   | 0.828              | 0.045       | 18.547       | 0.693             | 0.896  |

جدول ۲- نتایج بررسی اعتبار وسیله اندازه‌گیری تحقیق با روش‌های مختلف

| سازه               | تعداد نشانگر | آلفای کرونباخ | دلون-گلدیستین | روایی تشخیصی |
|--------------------|--------------|---------------|---------------|--------------|
| اعتماد فردی        | 7            | 0.887         | 0.915         | 0.596        |
| تعليق در قضاوت     | 9            | 0.920         | 0.935         | 0.603        |
| شک و تردید حرفه‌ای | 7            | 0.832         | 0.878         | 0.501        |
| قضاوت و تصمیم‌گیری | 4            | 0.831         | 0.890         | 0.667        |

### ۶- نتایج پژوهش

#### آمار توصیفی تحقیق

ویژگی های فردی و جمعیت شناختی نمونه تحقیق در جدول ۳ زیر نشان داده شده است.

در این تحقیق ۸۱٪ نمونه آماری را مردان و تنها ۱۹٪ از زنان تشکیل داده اند. ۷۴٪ پاسخگویان دارای مدرک تحصیلی لیسانس بودند و بیشترین تعداد در رده های سنی مربوط به گروه سنی ۳۱ تا ۴۰ سال بود و بیشترین سابقه کاری ده سال و کمتر بود و از لحاظ جایگاه حرفه ای بیشترین تعداد مربوط به حسابرسان

بود و نکته مهم این بود که شرکا و مدیران حسابرسی همگی در محدوده سنی ۴۱ سال به بالا با سابقه کاری ۲۱ سال به بالا قرار داشتند.

جدول شماره ۴ آماره های توصیفی مربوط به جایگاه حرفه ای پاسخگویان (حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، مدیر و شریک بر اساس ویژگی های تردید و قضاوت و تصمیم گیری ارائه شده است.

جدول ۳- جدول فراوانی و درصد فراوانی ویژگی های فردی و جمعیت شناختی

| متغیر                   | زیر متغیر           | فراوانی | درصد فراوانی | نما              |
|-------------------------|---------------------|---------|--------------|------------------|
| جنسیت                   | مرد                 | 81      | 81.0         | مرد              |
|                         | زن                  | 19      | 19.0         |                  |
| تحصیلات                 | لیسانس              | 74      | 74.0         | لیسانس           |
|                         | فوق لیسانس          | 26      | 26.0         |                  |
| گروه سنی                | سی سال و کمتر       | 21      | 21.0         | بین ۳۱ تا ۴۰ سال |
|                         | بین ۳۱ تا ۴۰ سال    | 37      | 37.0         |                  |
|                         | بین ۴۱ تا ۵۰ سال    | 25      | 25.0         |                  |
|                         | بیش از ۵۰ سال       | 17      | 17.0         |                  |
| گروه سابقه کار          | ده سال و کمتر       | 45      | 45.0         | ده سال و کمتر    |
|                         | بین ۱۱ تا ۲۰ سال    | 22      | 22.0         |                  |
|                         | بین ۲۱ تا ۳۰ سال    | 27      | 27.0         |                  |
|                         | بیش از ۳۰ سال       | 6       | 6.0          |                  |
| جایگاه حرفه ای در موسسه | مدیر حسابرسی        | 19      | 19.0         | حسابرس           |
|                         | شریک حسابرسی        | 9       | 9.0          |                  |
|                         | سرپرست ارشد حسابرسی | 19      | 19.0         |                  |
|                         | سرپرست حسابرسی      | 14      | 14.0         |                  |
|                         | حسابرس ارشد         | 14      | 14.0         |                  |
|                         | حسابرس              | 25      | 25.0         |                  |

جدول ۴- آماره های توصیفی برحسب جایگاه حرفه ای در موسسات

| خطای استاندارد چولگی | خطای استاندارد ضربی کشیدگی | ضرب کشیدگی | واریانس | انحراف استاندارد | میانگین | تعداد  | شاخص | جایگاه حرفه ای در موسسات |
|----------------------|----------------------------|------------|---------|------------------|---------|--------|------|--------------------------|
| .524                 | .031                       | 1.014      | -1.623  | .341             | .58413  | 2.7068 | 19   | اعتماد فردی              |
| .524                 | .528                       | 1.014      | .920    | .272             | .52192  | 3.2456 | 19   | تعليق در قضاوت           |
| .524                 | .599                       | 1.014      | -446    | .267             | .51693  | 3.5338 | 19   | شک و تردید حرفه ای       |
| .524                 | -.112                      | 1.014      | -884    | .084             | .29036  | 1.5965 | 19   | منبع کنترلی              |
| .524                 | -.781                      | 1.014      | -.144   | .648             | .80523  | 4.1184 | 19   | قضاوت و تصمیم گیری       |
| .717                 | -.989                      | 1.400      | .029    | .126             | .35555  | 2.6825 | 9    | اعتماد فردی              |
| .717                 | -1.697                     | 1.400      | 3.553   | .627             | .79176  | 2.8272 | 9    | تعليق در قضاوت           |
| .717                 | -.760                      | 1.400      | -.075   | .418             | .64681  | 3.5238 | 9    | شک و تردید حرفه ای       |
| .717                 | .000                       | 1.400      | -1.657  | .069             | .26352  | 1.6667 | 9    | منبع کنترلی              |
| .717                 | .214                       | 1.400      | -1.848  | .778             | .88192  | 3.9444 | 9    | قضاوت و تصمیم گیری       |
| .524                 | -.223                      | 1.014      | -1.076  | .625             | .79050  | 2.6842 | 19   | اعتماد فردی              |
| .524                 | .470                       | 1.014      | -.388   | .330             | .57478  | 3.1930 | 19   | تعليق در قضاوت           |
| .524                 | -.009                      | 1.014      | -.881   | .316             | .56195  | 3.4511 | 19   | شک و تردید حرفه ای       |
| .524                 | 1.359                      | 1.014      | 2.229   | .019             | .13668  | 1.6140 | 19   | منبع کنترلی              |
| .524                 | .199                       | 1.014      | -1.799  | .764             | .87422  | 3.9211 | 19   | قضاوت و تصمیم گیری       |
| .597                 | 1.012                      | 1.154      | 3.121   | .128             | .35769  | 2.6429 | 14   | اعتماد فردی              |
| .597                 | -1.267                     | 1.154      | 1.323   | .788             | .88751  | 3.1587 | 14   | تعليق در قضاوت           |
| .597                 | -2.372                     | 1.154      | 6.057   | .120             | .34622  | 3.7449 | 14   | شک و تردید حرفه ای       |
| .597                 | -.299                      | 1.154      | -1.128  | .051             | .22510  | 1.5238 | 14   | منبع کنترلی              |
| .597                 | -.804                      | 1.154      | .118    | .473             | .68766  | 4.0536 | 14   | قضاوت و تصمیم گیری       |
| .597                 | -1.594                     | 1.154      | 3.571   | .328             | .57270  | 2.5612 | 14   | اعتماد فردی              |
| .597                 | .284                       | 1.154      | -.221   | .243             | .49279  | 3.0952 | 14   | تعليق در قضاوت           |
| .597                 | -.376                      | 1.154      | -.543   | .366             | .60507  | 3.5204 | 14   | شک و تردید حرفه ای       |
| .597                 | .097                       | 1.154      | -.883   | .045             | .21111  | 1.4524 | 14   | منبع کنترلی              |
| .597                 | -.718                      | 1.154      | -.773   | .553             | .74333  | 4.2321 | 14   | قضاوت و تصمیم گیری       |
| .464                 | -.174                      | .902       | -1.177  | .354             | .59476  | 2.6571 | 25   | اعتماد فردی              |
| .464                 | -.431                      | .902       | -.575   | .271             | .52104  | 3.2622 | 25   | تعليق در قضاوت           |
| .464                 | -1.097                     | .902       | 1.997   | .376             | .61307  | 3.7143 | 25   | شک و تردید حرفه ای       |
| .464                 | -.680                      | .902       | .679    | .053             | .23114  | 1.5733 | 25   | منبع کنترلی              |
| .464                 | -.544                      | .902       | -1.107  | .332             | .57591  | 4.2100 | 25   | قضاوت و تصمیم گیری       |

## نتایج آزمون فرضیه ها

**فرضیه اصلی:** بین ویژگی‌های تردید حسابرس با قضاوت و تصمیم‌گیری او، رابطه معناداری وجود دارد.

از آنجایی که در این پژوهش برای تردید حسابرس چهار ویژگی مطرح شده است، چهار فرضیه فرعی به تعداد مولفه‌های تردید حسابرس برای فرضیه اصلی طرح و آزمون شده است. در این بخش نتایج قسمت ساختاری، آزمون کمترین مربعات جزئی که مربوط به آزمون فرضیه‌ها می‌باشد به شرح ذیل بیان شده است:

**فرضیه فرعی اول:** بین ویژگی اعتماد فردی با قضاوت و تصمیم‌گیری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

در این آزمون، فرضیه صفر بیان می‌کند که اعتماد فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری تاثیر ندارد و بر خلاف آن، فرضیه مخالف حاکی از آن است که تاثیر اعتماد فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری مستقیم و معنادار است. بیان فرضیه صفر و مخالف و شاخص‌های محاسبه شده با روش معادله یابی ساختاری به صورت زیر است:

$$\begin{cases} H_0: \gamma_{\text{AIT}} \leq 0 \\ H_1: \gamma_{\text{AIT}} > 0 \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} \text{ALS: } \gamma = 0.219, \\ T = 7.440, t_{\alpha}(7.440) < t_c(1.96 \& 2.58) \end{cases}$$

بر اساس نتایج کمترین مربعات جزئی ضریب تاثیر متغیر مکنون اعتماد فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری با مقدار ۰/۲۱۹ دارای آماره  $t$  محاسبه شده ۷/۴۴۰ است که این مقدار بزرگتر از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و ۲/۵۸ است، بنابراین فرضیه مخالف مبنی بر وجود تاثیر مستقیم اعتماد فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری را نمی‌توان رد کرد و پذیرفته می‌شود. همچنین ضریب همبستگی بین دو متغیر با مقدار ۰/۴۹۲ در سطح ۹۹٪ اطمینان مستقیم و معنادار است. ضریب تشخیص نشان داده است که ۰/۳۵ از تغییرات در قضاوت و تصمیم‌گیری در جامعه آماری به وسیله چهار متغیر: اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، شک و تردید حرفه‌ای، منبع کنترلی، تبیین می‌گردد که از این مقدار حدود ۰/۱۱ به متغیر اعتماد فردی اختصاص دارد. در نتیجه برپایه تئوری احتمالات می‌توان ادعا کرد که: تاثیر اعتماد فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری به صورت مستقیم و معنادار است. رفتارهای ریسک‌پذیر که به نوعی زمینه‌ساز پیشرفت و موفقیت انسان بوده‌اند همیشه توسط اعتماد میسر و همراهی می‌شوند و این نتیجه نشان می‌دهد که هرچه ویژگی اعتماد فردی بالاتر رود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری صحیح حسابرس هم بالاتر خواهد رفت.

جدول ۵- نتایج آزمون تاثیر اعتماد فردی و تعلیق در قضاوت بر قضاوت و تصمیم‌گیری و همبستگی بین آنها

| ضریب تشخیص | همبستگی |       | ضریب تاثیر   |       | متغیرهای مورد آزمون |                |
|------------|---------|-------|--------------|-------|---------------------|----------------|
|            | سطح خطا | ضریب  | آماره بحرانی | ضریب  | متغیر اثرپذیر       | متغیر اثرگذار  |
| ۰/۱۰۸      | ۰/۰۰۱   | ۰/۴۹۲ | ۷/۴۴۰        | ۰/۲۱۹ | قضاوت و تصمیم‌گیری  | اعتماد فردی    |
| ۰/۰۷۷      | ۰/۰۰۱   | ۰/۴۱۵ | ۶/۳۲۸        | ۰/۱۸۵ | قضاوت و تصمیم‌گیری  | تعلیق در قضاوت |

چه ویژگی تعلیق در قضاوت بالاتر رود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس هم بالاتر خواهد رفت.

**فرضیه فرعی سوم:** بین ویژگی منبع کنترلی با قضاوت و تصمیم‌گیری رابطه مثبت و معنا داری وجود دارد.

در این آزمون، فرضیه صفر بیان می‌کند که: ویژگی منبع کنترلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری تاثیر ندارد و بر خلاف آن، فرضیه مخالف حاکی از آن است که تاثیر ویژگی منبع کنترلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری مستقیم و معنادار است. بیان فرضیه صفر و مخالف و شاخص‌های محاسبه شده با روش معادله یابی ساختاری به صورت زیر است:

$$\begin{cases} H: \gamma_{\text{دLC}} \leq 0 \\ H: \gamma_{\text{دLC}} > 0 \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} FLS: \gamma = 0.237, \\ T = 8.411, t_{ob}(8.411) < t_c(1.96 \& 2.58) \end{cases}$$

براساس نتایج مدل ضریب تاثیر متغیر مکنون ویژگی منبع کنترلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری با مقدار ۰/۲۳۷ دارای آماره t محاسبه شده ۸/۴۱۱ است که بزرگتر از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و ۲/۵۸ است، بنابراین فرضیه مخالف مبنی بر وجود تاثیر مستقیم از ویژگی منبع کنترلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری را نمی‌توان رد کرد و پذیرفته شده است. همچنین ضریب همبستگی بین دو متغیر با مقدار ۰/۵۳۳ در سطح ۰/۹۹ اطمینان مستقیم و معنادار است. ضریب تشخیص نشان داده است که ۰/۳۵ از تغییرات در قضاوت و تصمیم‌گیری در جامعه آماری به وسیله چهار متغیر: اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، شک و تردید حرفه‌ای، منبع کنترلی تبیین می‌گردد که از این مقدار حدود ۰/۱۳ به متغیر ویژگی منبع کنترلی اختصاص دارد. در نتیجه برپایه تئوری احتمالات می‌توان ادعا کرد که: تاثیر ویژگی منبع کنترلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری درست به صورت مستقیم و معنادار است. اهمیت ساختار کنترلی برای یک سازمان برای

**فرضیه فرعی دوم:** بین ویژگی تعلیق قضاوت با قضاوت و تصمیم‌گیری رابطه مثبت و معنا داری وجود دارد.

در این آزمون، فرضیه صفر بیان می‌کند که: ویژگی تعلیق قضاوت بر قضاوت و تصمیم‌گیری تاثیر ندارد و بر خلاف آن، فرضیه مخالف حاکی از آن است که تاثیر ویژگی تعلیق قضاوت بر قضاوت و تصمیم‌گیری مستقیم و معنادار است. بیان فرضیه صفر و مخالف و شاخص‌های محاسبه شده با روش معادله یابی ساختاری به صورت زیر است:

$$\begin{cases} H: \gamma_{\text{دLC}} \leq 0 \\ H: \gamma_{\text{دLC}} > 0 \end{cases} \Rightarrow \begin{cases} FLS: \gamma = 0.185, \\ T = 6.328, t_{ob}(6.328) < t_c(1.96 \& 2.58) \end{cases}$$

براساس نتایج مدل ضریب تاثیر ویژگی تعلیق قضاوت بر قضاوت و تصمیم‌گیری با مقدار ۰/۱۸۵ دارای آماره t محاسبه شده ۶/۳۲۸ است که بزرگتر از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و ۲/۵۸ است، بنابراین فرضیه مخالف مبنی بر وجود تاثیر مستقیم از ویژگی تعلیق قضاوت بر قضاوت و تصمیم‌گیری را نمی‌توان رد کرد و پذیرفته شده است. همچنین ضریب همبستگی بین دو متغیر با مقدار ۰/۴۱۵ در سطح ۰/۹۹ اطمینان مستقیم و معنادار است. ضریب تشخیص نشان داده است که ۰/۳۵ از تغییرات در قضاوت و تصمیم‌گیری در جامعه آماری به وسیله چهار متغیر: اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، شک و تردید حرفه‌ای، منبع کنترلی تبیین می‌گردد که از این مقدار حدود ۰/۰۸ به متغیر ویژگی تعلیق قضاوت اختصاص دارد. در نتیجه برپایه تئوری احتمالات می‌توان ادعا کرد که: تاثیر ویژگی تعلیق در قضاوت بر قضاوت و تصمیم‌گیری درست به صورت مستقیم و معنادار است. افراد باید قضاوت در مورد یک مسئله را تا زمانی که به شواهد قطعی نرسیده‌اند و وضعیت مبهم وجود دارد به تعویق بیندازند و این موضوع نشان می‌دهد که هر

حسابرسان به دلیل نبود یا کمبود شواهد مستقیم و نیز این امر است که مبنای تصمیم گیری حسابرسان در اغلب موارد شواهد غیر مستقیم است. هرچه ویژگی منبع کنترلی بالاتر رود کیفیت قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان هم بالاتر خواهد رفت.

**فرضیه فرعی چهارم:** بین ویژگی شک و تردید حرفه‌ای با قضاوت و تصمیم گیری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

در این آزمون، فرضیه صفر بیان می کند که: ویژگی شک و تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری تاثیر ندارد و بر خلاف آن، فرضیه مخالف حاکی از آن است که تاثیر ویژگی شک و تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری مستقیم و معنادار است.

براساس نتایج کمترین مربعات جزیی ضریب تاثیر متغیر مکنون ویژگی شک و تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری با مقدار ۰/۱۳۰ دارای آماره  $t$  محاسبه شده ۳/۷۸۴ است که این مقدار بزرگتر از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و ۲/۵۸ است، بنابراین فرضیه مخالف مبنی بر وجود تاثیر مستقیم از ویژگی شک و تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری را نمی

توان رد کرد و پذیرفته شده است. همچنین ضریب همبستگی بین دو متغیر با مقدار ۰/۲۹۳ در سطح ۰/۹۹ اطمینان مستقیم و معنادار است. ضریب تشخیص نشان داده است که ۰/۳۵ از تغییرات در قضاوت و تصمیم گیری در جامعه آماری به وسیله چهار متغیر: اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، شک و تردید حرفه ای، منبع کنترلی تبیین می گردد که از این مقدار حدود ۰/۰۴ به متغیر ویژگی شک و تردید حرفه ای اختصاص دارد. در نتیجه برپایه تئوری احتمالات می توان ادعا کرد که: براساس دیدگاه جامعه حسابرسان تهران تاثیر ویژگی شک و تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری درست به صورت مستقیم و معنادار است. حسابرس باید کار خود را با تردید و نه با سوء ظن و بدگمانی به انجام برساند. بنابراین حفظ موازنه منطقی بین دو روی سکه الزامی است و هرچه این ویژگی بالاتر رود کیفیت قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان هم بالاتر خواهد رفت. به طور کلی نتایج آزمون فرضیات حاکی از حمایت از همه فرضیات تحقیق است. جدول ۶ نتایج آزمون فرضیات فرعی و اصلی تحقیق را تلخیص و ارائه می کند:

جدول ۶- نتایج آزمون تاثیر منبع کنترلی و شک و تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری و همبستگی بین آنها

| ضریب تشخیص | همبستگی |       | ضریب تاثیر   |       | متغیرهای مورد آزمون |                    |
|------------|---------|-------|--------------|-------|---------------------|--------------------|
|            | سطح خطا | ضریب  | آماره بحرانی | ضریب  | متغیر اثرپذیر       | متغیر اثرگذار      |
| ۰/۱۲۷      | ۰/۰۰۱   | ۰/۵۳۳ | ۸/۴۱۱        | ۰/۲۳۷ | قضاوت و تصمیم گیری  | منبع کنترلی        |
| ۰/۰۳۸      | ۰/۰۰۳   | ۰/۲۹۲ | ۳/۷۸۴        | ۰/۱۳۰ | قضاوت و تصمیم گیری  | شک و تردید حرفه ای |

جدول ۷- جدول خلاصه نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

| شماره فرضیه      | متغیر مستقل        | متغیر وابسته       | فرضیه صفر | فرضیه تحقیق | جهت و نتیجه فرضیه           |
|------------------|--------------------|--------------------|-----------|-------------|-----------------------------|
| فرضیه اصلی اول   | ویژگی های تردید    | قضاوت و تصمیم گیری | x         | ✓           | تاثیر مستقیم و معنادار است. |
| فرضیه فرعی اول   | اعتماد فردی        | قضاوت و تصمیم گیری | x         | ✓           | تاثیر مستقیم و معنادار است. |
| فرضیه فرعی دوم   | تعلیق در قضاوت     | قضاوت و تصمیم گیری | x         | ✓           | تاثیر مستقیم و معنادار است. |
| فرضیه فرعی سوم   | منبع کنترلی        | قضاوت و تصمیم گیری | x         | ✓           | تاثیر مستقیم و معنادار است. |
| فرضیه فرعی چهارم | شک و تردید حرفه ای | قضاوت و تصمیم گیری | x         | ✓           | تاثیر مستقیم و معنادار است. |

## ۷- نتیجه‌گیری و بحث

بیشترین تاثیر را بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری داشته است و ویژگی منبع کنترلی هیچ‌گونه تاثیری بر روی کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نداشت و دو ویژگی دیگر (شک و تردید حرفه‌ای - تعلیق در قضاوت) به ترتیب در رتبه‌های بعد از ویژگی اعتماد فردی قرار گرفتند. برپایه مبانی نظری گفته شده این نتایج نشان می‌دهد که کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در کشور ما از طریق اعمال قدرت دیگران و عوامل غیر قابل کنترل صورت می‌گیرد و می‌توان نتیجه‌گیری نمود که قضاوت و تصمیم‌گیری همواره و تنها به باور افراد بستگی ندارد و یکسری عوامل خارج از کنترل وجود دارند که بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری تاثیر می‌گذارند. همچنین نتایج این تحقیق با تحقیقاتی که هریک از این عوامل را به طور مستقل بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری سنجیده‌اند نظیر مطالعات نلسون (۲۰۰۹) و هرت (۲۰۰۷)، که به بررسی ویژگی شک و تردید حرفه‌ای بر روی کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری انجام گرفته مشابه است و نتایج این دو تحقیق نشان می‌دهند که با بالا رفتن شک و تردید حرفه‌ای از طریق عواملی مانند آموزش و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری هم بالا خواهد رفت که با نتایج تحقیق صورت گرفته در کشور ما سازگاری دارد. همچنین نتایج این تحقیق با تحقیق یعقوب نژاد و همکاران (۱۳۹۱) در مورد ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردید‌گرایی و کیفیت حسابرسی سازگاری دارد که بیان می‌کند کارکنان با توانمندی روانی و شخصیتی بالا از جمله تردید حرفه‌ای می‌توانند منجر به بالا رفتن کیفیت حسابرسی شوند.

با توجه به نتایج بدست آمده از تحقیق در بین ویژگی‌های مطرح شده برای تردید حسابرس، ویژگی منبع کنترلی بیشترین تاثیر را بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری دارد لذا باتوجه به پیچیدگی و مهم

در تحقیق حاضر برای تردید حسابرس چهار ویژگی مطرح شد که این چهار ویژگی عبارتند از اعتماد فردی - تعلیق در قضاوت - منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای و به بررسی رابطه این چهار ویژگی با قضاوت و تصمیم‌گیری پرداخته شد. باتوجه به آزمون‌های آماری انجام شده، مشخص شد که ۳۵٪ تغییرات در قضاوت و تصمیم‌گیری در جامعه آماری بوسیله چهار ویژگی تردید تبیین می‌شود که به ترتیب ۱۲٪/۷٪ مربوط به ویژگی منبع کنترلی - ۱۰٪/۸٪ مربوط به ویژگی اعتماد فردی - ۷٪/۷٪ مربوط به ویژگی تعلیق در قضاوت - ۳٪/۸٪ مربوط به ویژگی شک و تردید حرفه‌ای می‌باشد و این نتایج نشان می‌دهد که هر چهار ویژگی بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری تاثیر مثبت دارند و بیشترین تاثیر مربوط به ویژگی منبع کنترلی می‌باشد. بنابراین بخش ساختاری مدل از مطابقت روابط مفروض در بین متغیرهای مدل در جامعه آماری حسابرسان با ادبیات و پیشینه تحقیق پشتیبانی کرده است. این نتایج بیان می‌کنند که هرچه اعتماد در روابط اجتماعی بالا رود و از قضاوت‌های عجولانه پیشگیری شود و اهمیت ساختار کنترلی سازمان به دلیل نبود یا کمبود شواهد مستقیم مورد توجه قرار گیرد و افراد حسابرس دانش و تجربه کافی ردا داشته باشند، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری بالا خواهد رفت و ارتقای کیفیت قضاوت حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی و در نتیجه موجب افزایش کیفیت گزارش‌های مالی خواهد شد. نتایج این تحقیق با تحقیقات مشابه انجام گرفته نظیر مطالعه کواداچرز (۲۰۰۹) که به بررسی تاثیر چهار ویژگی (اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی، شک و تردید حرفه‌ای) بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری صورت گرفت، سازگاری دارد با این تفاوت که در مطالعه کواداچرز از بین چهار ویژگی، اعتماد فردی

- بودن قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان، پیشنهاد می شود که موقع تصمیم گیری حسابرسان عوامل ناشناخته و غیرقابل کنترل و شواهد ناقص را شناسایی نمایند که بتوانند با بهبود بخشیدن به قضاوت خود کیفیت خدمات حسابرسی را ارتقا بخشند. همچنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می گردد که علاوه بر آزمون های علمی و حرفه ای آزمون های شخصیتی نیز برای انتخاب حسابداران رسمی برقرار نمایند تا حسابرسانی انتخاب شوند که در تصمیم گیری ها مستقل تر و به دور از رفتارهای جانبدارانه عمل نمایند. به تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و خصوصا استانداردهای حسابرسی پیشنهاد می شود که در تدوین استانداردها جنبه تردیدگرایی بیش از پیش لحاظ شود چراکه بحران های مالی که در جوامع مختلف رخ داده حاکی از این موضوع است که مکتب تردید گرایی کمرنگ بوده و می بایست ویژگی تردید به طور خاص برای استاندارد اظهارنظر و به طور کلی در همه استانداردها لحاظ گردد. این تحقیق نیز مانند سایر تحقیقات دارای محدودیت هایی است که به کاربران توصیه می کند نسبت به تعمیم و استفاده از نتایج محتاط باشند از جمله محدودیت های ذاتی پرسش نامه مانند عدم امکان بررسی میزان دقت پاسخ دهندگان به پرسش نامه ها، عدم تمایل برخی از پرسش شوندگان به تکمیل و برگشت پرسشنامه و محدودیتهای نمونه گیری.
- \* پور افکاری نصراله، (۱۳۸۵)، فرهنگ جامع روانشناسی و روانپزشکی، انتشارات فرهنگ معاصر، تهران .
- \* حساس یگانه یحیی، مداحی آزاده، (۱۳۸۸)، اثربخشی فرآیندهای حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در صورتهای مالی، پژوهش نامه حسابداری مالی و حسابرسی، پاییز، صص ۴۹-۷۶ .
- \* رحیمیان نظام الدین، (۱۳۸۴)، قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی، مجله حسابدار رسمی، دی ماه، صص ۷-۱۰.
- \* کده مریم و سالاری علی، (۱۳۹۰)، تاثیر ویژگیهای کیفی قضاوت بر قضاوت حرفه ای حسابرسان، مجله حسابرس، شماره ۱۵۴، صص ۱-۴ .
- \* کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۸)، استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، انتشارات سازمان حسابرسی.
- \* مهام کیهان، تاثیر ویژگیهای حسابرس بر قضاوت حرفه ای، حسابدار رسمی، شماره سوم، زمستان ۱۳۸۳، صص ۴۳-۴۶.
- \* امیر اصلانی، حامی، والاس، ای، وندا، (۱۳۸۱)، نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، ترجمه حامی امیر اصلانی، انتشارات سازمان حسابرسی.
- \* یعقوب نژاد احمد و رویایی رضانعلی و کاوه آذین فر، (۱۳۹۱)، ارتباط بین شاخص های مکتب تردید گرایی و کیفیت حسابرسی، حسابداری مدیریت، شماره چهاردهم، پاییز، صص ۳۵-۲۵.

#### فهرست منابع

- \* انجمن حسابداری آمریکا، (۱۳۷۹)، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، ترجمه دکتر علی نیکخواه آزاد، انتشارات سازمان حسابرسی.
- \* Anugerah, R. Nelly Sari, R. Frostiana, R. 2011. The Relationship between Ethics, Expertise, Audit Experience, Fraud Risk Assessment and Audit Situational Factors and Auditor Professional Skepticism. Department of Accounting, Faculty of Economics, Universities INDONESIA.

- \* Quadackers, L.M., T.L.C.M. Groot and A. Wright. 2009. Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. Working paper. VU University Amsterdam.
- \* Rotter, J.B. 1967. A New Scale for the Measurement of Interpersonal Trust. *Journal of Personality* pp: 651-66.
- \* Shaub, M.K., and J.E. Lawrence. 1999. Differences in Auditors' Professional Skepticism Across Career Levels in The Firm. *Advances in Accounting Behavioral Research* 2, pp: 61 -83.
- \* Vogel, J. 2010. Bonjour on explanation and skepticism, *Studies in History and Philosophy of Science* 41, pp413-421
- \* Bailey, Charles D. Daily, Phillips. 2005. A Study of Kruglanski Need for Closure Construct and Its Implications for Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing.
- \* Bell, T.B., M.E. Peecher, and Thomas H. 2011, The 21st Century Public Company Audit. New York, NY: KPMG LLP. PP357-381
- \* Benston, G.J., and A.L. Hartgraves. 2002. Enron: What Happened and What We Can Learn From It. *Journal of Accounting and Public Policy*: 105-127.
- \* Chin, w. w. 1998, Issues and opinion on structural equation modeling, *MIS Quarterly*, 22, 1, pp. 7-16
- \* Hurtt, R.K. 2007. Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 29, No. 1, 2010, pp: 149-171.
- \* Hurtt, R. K. 2010. Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (1): 149-171.
- \* Hurtt, RK. 1999. Skeptical about Skepticism: Instrument Development and Experimental Validation. Dissertation, David Eccles school of Business, The University of Utah.
- \* Hurtt, R. K., M. Eining, and R. D. Plumlee. 2008. An experimental examination of professional skepticism. Working Paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1140267>.
- \* Knechel, W. Robert 2000. Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education. *Issues in Accounting Education*, Vol. 15, No. 4, pp. 695-712.
- \* Kruglanski A.W., and I. Ajzen. 1983. Bias and Error in Human Judgment. *European Journal of Social Psychology* pp: 1-44.
- \* McMillan, J.J., and R.A. White. 1993. Auditors' Belief Revisions and Evidence Search: The Effect of Hypothesis Frame, Confirmation and Professional Skepticism. *The Accounting Review* 68: 443-465.
- \* Nelson, M. 2009. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing: *A Journal of Practice and Theory* 28(2)pp: 1 - 34.
- \* Peecher, M.E. 1994. Consequentiality, Justification and Auditors' Decision Processes: A Theoretical Framework and Two Experiments. PhD thesis. University of Illinois at Urbana- Champaign. UMI, order number 9503293.

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Knechel
- <sup>2</sup> Enron
- <sup>3</sup> Worldcom
- <sup>4</sup> Adelphi
- <sup>5</sup> Benston and Hartgraves
- <sup>6</sup> Agency Theory
- <sup>7</sup> Information Theory
- <sup>8</sup> Hurtt
- <sup>9</sup> Lucas Mathias Quadackers
- <sup>10</sup> Interpersonal trust
- <sup>11</sup> Rotter
- <sup>12</sup> Cushing
- <sup>13</sup> Suspension of judgment
- <sup>14</sup> Kruglanski
- <sup>15</sup> Kurtz
- <sup>16</sup> Bailey
- <sup>17</sup> Auditor professional skepticism
- <sup>18</sup> Locus of control
- <sup>19</sup> Donnelly
- <sup>20</sup> Systematic skepticism
- <sup>21</sup> Methodological skepticism
- <sup>22</sup> Bell
- <sup>23</sup> Anugerah, Nelly Sari, Frostiana
- <sup>24</sup> Vogel
- <sup>25</sup> Nelson
- <sup>26</sup> Peecher
- <sup>27</sup> McMillan and White
- <sup>28</sup> Webster and Kruglanski
- <sup>29</sup> Lefcourt
- <sup>30</sup> Chin
- <sup>31</sup> Partial Least Square (PLS)
- <sup>32</sup> Average Variance Extracted (AVE)
- <sup>33</sup> Dillon-Goldstein's Rho