



## بررسی تأثیر استعاره‌سازی ذهنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی

مرتضی شفقتی<sup>۱</sup>  
حسن ولیان<sup>۲</sup>  
محمد رضا عبدلی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۷/۰۸

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۴/۲۹

### چکیده

استعاره یکی از راه کارهای ارتقای اثربخشی عمل و وظیفه‌های حرفه‌ای در جامعه می‌تواند باشد، چراکه باعث ایجاد ذهنیت‌های مثبت برای افزایش میزان تعهد و مسئولیت‌های شغلی به خصوص در حرفه‌ی حسابرسی می‌گردد. استعاره‌سازی در حسابرسی می‌تواند از طریق تحریک تردید حرفه‌ای حسابرسان را به انجام کار با کیفیت تر و بررسی همه‌ی ابعاد عملکرد صاحبکاران منجر شود. هدف این پژوهش بررسی تأثیر استعاره‌سازی ذهنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش از دو استعاره بر اساس پژوهش‌های پارلی و همکاران (۲۰۱۴)؛ موباکو و اودنیل (۲۰۱۷) استفاده گردید تا درک بهتری در مورد تردید حرفه‌ای حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب در صورت‌های مالی و کیفیت حسابرسی ایجاد شود. ابزار این پژوهش پرسشنامه‌های استاندارد بود و برای تحلیل آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های روش مانوا چند متغیره، تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر و همچنین آزمون‌های تعقیبی برای مقایسه زمان استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد تفاوت حسابرسان بر حسب ادارک آن‌ها از استعاره‌های حسابرسی باعث افزایش ارزیابی ریسک تقلب شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی می‌گردد.

**واژه‌های کلیدی:** استعاره، ذهنیت‌سازی حسابرس، تردید حرفه‌ای، ارزیابی ریسک تقلب، کیفیت حسابرس.

۱- مربی، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران (نویسنده مسئول) mortezashafati@yahoo.com

۲- استادیار، گروه مدیریت، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران Hasan.Valiyan@yahoo.com

۳- دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. MRA830@yahoo.com

## ۱- مقدمه

موضوع حسابرسی با توجه به حساسیت‌های تخصصی، موضوعی مهم و چالش برانگیز است، زیرا حسابرسی باعث ایجاد ارزش افزوده برای صورت‌های مالی می‌شود. یک موسسه حسابرسی مستقل و با مهارت، قادر به شناسایی ارائه نادرست اقلام صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی بوده و می‌تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تاثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، به کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد. موضوع تردیدحرفه‌ای حسابرسان را می‌توان از دو منظر استانداردهای رفتاری و حسابرسی و از بعد تحقیقات دانشگاهی واکاوی نمود (ولیان و همکاران، ۱۳۹۶: ۲۱۶). در واقع توجه زیاد به تردیدحرفه‌ای در حسابرسی بدین دلیل از اهمیت بسزایی برخوردار است که به عنوان یک ضرورت برای جلوگیری از قصورات حسابرسی در نظر گرفته می‌شود (آشپور و کلاوس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷: ۴). هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) در باب اهمیت تردیدحرفه‌ای حسابرسی، فقدان تردیدحرفه‌ای در انجام کار حسابرسی را عاملی برای عدم شناسایی تقلب در صورت‌های مالی از جانب حسابرسان می‌داند. از منظر (PCAOB) شک یا تردید حرفه‌ای، یک طرز فکر است که شامل یک ذهنیت پرسشگر و ارزیابی‌کننده‌ی شواهد و مدارک از جانب حسابرسان تعریف می‌شود. استانداردهای (PCAOB) بر ضرورت تردیدحرفه‌ای در فرآیند حسابرسی تاکید می‌کند. در تحقیقات اخیر، (PCAOB) نشان داد که شرایط و فضای حسابرسی، مانند حجم کاری فوق العاده بالا و فشار رسیدگی، می‌تواند عاملی باز دارنده در استفاده مناسب حسابرسان از تردیدحرفه‌ای قلمداد شود (هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲: ۸). بنابراین، تعیین روش‌ها برای ارتقا اثربخش شک و تردید در حین تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای از جانب حسابرسان، برای دست‌اندرکاران و قانون‌گذاران، از اهمیت بسزایی برخوردار می‌باشد (کوهن و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶: ۲۲). استعاره<sup>۴</sup> سازی در حسابرسی

به عنوان یک مبنای ذهنی و ادراکی که می‌تواند، نقش مهم و قابل توجهی در قضاوت‌های حسابرسی داشته باشد، به عنوان یکی از این روش‌ها محسوب می‌شود (پارلی و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴: ۳۳؛ شانی و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۸: ۱۴). استعاره‌ها جزئی از زندگی ما هستند و استفاده از آن‌ها عمیقاً در زندگی ما نفوذ کرده است. از طریق استعاره‌هاست که فکر می‌کنیم، تصور می‌کنیم، به برقراری ارتباط می‌پردازیم و حتی رویا پردازی می‌کنیم. به بیانی ساده، استعاره جاری سازی ادبیات و اصطلاحات رایج به کلمات و مفاهیم کمتر ملموس در ارتباطات بین فردی گفته می‌شود (گودرزی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۱۴). در واقع هدف این تحقیق بررسی توان بالقوه برای جاری سازی استعاره‌های ساده در تردیدحرفه‌ای حسابرسان برای قضاوت در مورد صورت‌های مالی و فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان است. استعاره‌ها، یک ابزار بالقوه ارزشمند برای ارتقا تردیدحرفه‌ای حسابرسان محسوب می‌گردد، زیرا تحقیقات قبلی نشان داده است که استعاره‌ها، ساختارهای پیچیده دانش را تحریک و ذهنیت فرد را برای جستجو و تحلیل شواهد و مدارک بکار می‌اندازد (برودیتسکی<sup>۷</sup>، ۲۰۱۶: ۳؛ اسلوبین<sup>۸</sup>، ۲۰۰۳: ۱۵۹؛ برودیتسکی و رامسکار<sup>۹</sup>، ۲۰۰۲: ۱۸۶؛ ثیبودائو و برودیتسکی<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۱: ۲). در حقیقت، استعاره‌ها، تاثیر نظرات و باورهای قوی (پیش‌فرض درونی افراد) را خنثی می‌کند و فرآیندهای قضاوتی افراد را بدون آموزش فراگیر و بدون افزایش نیازهای شناختی در تصمیم‌گیرندگان، تغییر می‌دهد (دیراسمیت و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۱۹۸۵: ۴۸). استعاره‌ها، از طریق فعال سازی ساختارهای دانشی سازگار با محتوای حرفه‌ای حسابرسان، و استنباط‌های سازگار با ساختارهای تخصصی بررسی صورت‌های مالی، بر استدلال‌های تصمیم‌گیرندگان تاثیر می‌گذارند (برودیتسکی، ۲۰۱۶: ۴؛ برودیتسکی و رامسکار، ۲۰۰۲: ۱۸۷). حتی استعاره‌های زودگذر و به ظاهر کم اهمیت می‌توانند ساختارهای پیچیده دانش را تحریک و بر استدلال و منطق فرد تاثیر بگذارند (ثیبودائو و برودیتسکی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۱: ۲). این تحقیق باور دارد که استعاره‌ها

تردید حرفه‌ای حسابرسان را در طیف وسیعی از وظایف حسابرسی و تصمیم‌گیری‌ها تحت تاثیر قرار دهد. این روش‌ها به عنوان یک تهییج کننده می‌تواند در ارتقای سطح اهمیت تردید حرفه‌ای حسابرسان نقش مهم و قابل توجهی را ایفا نمایند و باعث گردد کیفیت بررسی‌های حسابرسی تقویت شود. همچنین نتایج این پژوهش می‌تواند به اثربخشی آموزش‌ها و کارگاه‌های تخصصی حسابرسی کمک نماید و درک بهتری از تردید برای حسابرسان ایجاد کند. لذا این پژوهش به دنبال بررسی تاثیر استعاره‌ها بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرس از طریق تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد.

## ۲- مبانی نظری

### • ارتقاء تردید حرفه‌ای حسابرسی

محققان و تدوین کنندگان آیین نامه‌ها و استانداردهای حسابرسی برای سال‌های طولانی به اهمیت اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسی هنگام قضاوت و بررسی‌های صورت‌های مالی، پی برده اند. به عنوان مثال یکی از طرح‌های پژوهشی با نگاه توسعه‌تئوریک ابعاد تردید حرفه‌ای حسابرسی با عنوان ارزیابی قضاوت حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی: چهارچوب قضاوت حرفه‌ای (PMG)<sup>۱۷</sup> را معرفی نمود. در این پژوهش استدلال می‌شود که تردید حرفه‌ای حسابرس، یک عقیده ذهنی است که شامل یک ذهن پرسشگر و ارزیابی بحرانی خواهد و مدارک حسابرسی است که بخش مهمی از فرآیند داوری در بررسی‌های صورت‌های مالی را به خود اختصاص می‌دهد. بنابراین، در حالیکه تردید حرفه‌ای حسابرسی مترادف با قضاوت و داوری نیست، اما واضح است که بخش یا زیر مجموعه مهمی از قضاوت حرفه‌ای حسابرسی محسوب می‌شود (طرح پژوهشی چهارچوب قضاوت حرفه‌ای<sup>۱۸</sup>، ۲۰۱۶: ۶). از طرف دیگر، در گزارشی در سال ۲۰۱۰، ممانعت و شناسایی از کلاهبرداری در گزارشات مالی توسط مرکز کیفیت حسابرسی<sup>۱۹</sup> (CAQ) مورد بررسی قرار گرفت. در این گزارش تردید حرفه‌ای به عنوان یک ذهنیت پرسشگر حسابرس تعریف می‌شود که تا زمان رسیدن به مدارک و شواهد کافی، دست به قضاوت و

می‌توانند باعث ارتقای سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان گردد. در این پژوهش از طریق استعاره‌های نزدیک به حرفه‌ای حسابرسی تلاش گردید، حسابرسان در دو گروه آزمایش و کنترل بررسی شوند. تحقیقات قبلی نشان داده‌اند، اشکال مختلف تردید، ممکن است منجر به تاثیرات افتراقی بر قضاوت حسابرس شوند یعنی حسابرس از طریق افتراق بین دو عامل در بررسی‌های صورت‌های مالی، تقلب یا هر گونه انحراف در صورت‌های مالی را شناسایی نماید (بال و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۵: ۲؛ گراینر<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۱: ۲۲). در این پژوهش دو نوع استعاره مورد بررسی قرار می‌گیرد. یک نوع استعاره، تردید حرفه‌ای حسابرسی، بر اساس شناسایی شواهد و مدارک مهم ارتقا بخشیده می‌شود (استعاره خود تردیدی) و نوع دوم تردید حرفه‌ای مبتنی بر منبع شواهد و مدارک است (استعاره دگر تردیدی). تحقیقات اخیر توسط کوآداکرز و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۳) نشان داد که دیدگاه شک فرضی (جائیکه حسابرسان به دیده مثبت به مشتریان نگاه نمی‌کنند) ارتباط تنگاتنگی با قضاوت‌های شک برانگیزانه‌ی حسابرسان در مقایسه با دیدگاه خنثی دارد. استعاره دگر تردیدی (نوع اول)، به منظور شک و تردید احتمالی طراحی شده است. به طور عکس، تحقیقات توسط گرینیر<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۱) نشان داد که خود تردیدی (نوع دوم) بر قضاوت حسابرسان در زمینه کلاهبرداری، تاثیر می‌گذارد، اما دگر تردیدی هیچ تغییری بر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری از جانب حسابرس، بوجود نمی‌آورد. بنابراین، دومین استعاره برای خود تردیدی طراحی شده است و استفاده از هر دو نوع استعاره به این تحقیق اجازه می‌دهد تا یافته‌های متناقض در تحقیقات موجود را مورد بررسی قرار دهد.

اهمیت این تحقیق از این منظر است که شرکت‌های حسابرسی به طور فعال به دنبال روش‌هایی هستند که تردید حرفه‌ای را بهبود بخشد. به عبارت دیگر، این تحقیق می‌تواند ذهنیت‌های حسابرسان را به طور مستقل از وظیفه حسابرسی، بکار اندازد. در نتیجه می‌توان انتظار داشت که خلق تکنیک‌هایی مانند استعاره‌ها می‌توانند به طور مطلوب

شاخص‌های حرفه‌ای<sup>۲۷</sup> و حفظ استانداردهای بالای اخلاقی، تردیدحرفه‌ای حساب‌برسان نادیده انگاشته می‌شود. (دوتی<sup>۲۸</sup>، ۲۰۱۱: ۵۶). این گزارش در بخش پایانی خود بیان نمود، اگر تردیدگرایی از سوی حساب‌برسان بیشتر مورد عنایت قرار گیرد آنگاه می‌توان اثرات مخرب ناشی از نابسامانی‌ها و بحران‌های اقتصادی را کاهش داد و تاکید نمودند، تردیدحرفه‌ای یک موضوع حیاتی در حسابرسی‌های امروزه می‌باشد. علیرغم این سطح اهمیت، این انتقاد به استانداردهای حسابرسی وارد است که می‌بایست رهنمودهای بهتری در خصوص نحوه‌ی به کارگیری مفهوم تردیدحرفه‌ای ارائه دهند (آندرس و همکاران<sup>۲۹</sup>، ۲۰۱۶: ۳۸۰۹). حتی اگرچه مفهوم تردیدحرفه‌ای حسابرسی در سال‌های اخیر مورد تاکید قرار گرفته است، مشاهدات هیئت نظارت (PCAOB) نشان می‌دهد که همچنان نگرانی درباره استفاده از تردید در بررسی‌های حسابرسی توسط حساب‌برسان وجود دارد. براساس دیدگاه (PCAOB) زمانیکه حساب‌برسان دقت نظر کافی را به خرج نمی‌دهند، ممکن است نتوانند شواهد و مدارک قوی برحسب نظرات صاحبکاران پیدا کنند و آن‌ها همچنین ممکن است نتوانند انحرافات را در صورت‌های مالی را شناسایی نمایند بنابراین تأثیرات غائی تردیدحرفه‌ای حسابرسی، در قضاوت و داوری حساب‌برسان نمود پیدا می‌کند (اولسن و گولد<sup>۳۰</sup>، ۲۰۱۸: ۲). تحقیقات انجام شده از منظر روانشناسی نشان می‌دهد که افزایش تردیدحرفه‌ای حسابرسی منجر به ارزیابی دقیق‌تر شواهد و مدارک می‌شود (چول و همکاران<sup>۳۱</sup>، ۲۰۱۶: ۲۲۹). تردیدحرفه‌ای در حسابرسی منجر به کنجکاوی بیشتر در بررسی مدارک و شواهد می‌شود و شناسایی منابع این شواهد مبتنی بر یک ذهنیت پرسشگر در حساب‌برسان می‌باشد (هیلتون و همکاران<sup>۳۲</sup>، ۱۹۹۳: ۵۰۳؛ هاردینگ و همکاران<sup>۳۳</sup>، ۲۰۱۶: ۲۴۵). محققین دانشگاهی پیشنهاد کرده‌اند دو شکل اولیه برای تردیدحرفه‌ای وجود دارد که بر قضاوت حساب‌برسان تأثیر می‌گذارد. تردیدحرفه‌ای دارای دو جنبه مبتنی بر عملکرد صاحبکاران و مبتنی بر شواهد و منابع ارائه شده و توانمندی‌های خود

داوری نمی‌زند. و اصطلاحاً تردیدحرفه‌ای را معیاری برای کاهش ریسک می‌داند و در ذات خود آن را دشمن قلب می‌داند. نلسون<sup>۳۰</sup> (۲۰۰۹) شک و تردید را به عنوان قضاوت و تصمیم حساب‌برسان تعریف می‌کند که برحسب اطلاعات در اختیار حساب‌برسان، نشان دهنده‌ی ارزیابی‌های مهم در زمینه ریسک است. نتیجه‌گیری تعاریف اخیر درباره تردیدحرفه‌ای این است که این تردید برای شناسایی قلب و ممانعت از قصور حسابرسی، ضروری و حیاتی است. تحقیقات قبلی از این دیدگاه حمایت می‌کند، زیرا فقدان تردیدحرفه‌ای دلیل اصلی تدوین قوانین و آیین نامه‌های بورس اوراق بهادار (SEC) در جلوگیری از انحراف شرکت‌های حسابرسی در بررسی‌های صورت‌های مالی است (آندرسون و ولف<sup>۳۱</sup>، ۲۰۰۲: ۶۱؛ بنستون و هارتگراویس<sup>۳۲</sup>، ۲۰۰۲: ۱۰۷). در نتیجه رابطه بین قصور حسابرسی و فقدان تردید حرفه‌ای، در سال اخیر باعث شده است که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) بر اهمیت تردیدحرفه‌ای حسابرسی بارها تاکید نموده اند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۳۳</sup>، ۲۰۱۲: ۱۲). به عبارت دیگر، در طی سال‌های گذشته، هیئت نظارت بر حسابداری عمومی<sup>۳۴</sup> (PCAOB)، به موضوع فقدان تردیدحرفه‌ای به عنوان یک موضوع جدی در تحقیقات قلب حساب‌برسان، پرداخت و اعلام کرد که حسابرسی‌ها در واکنش به خطر قلب، استانداردهای حسابرسی را رعایت نکرده اند. (هیئت نظارت بر حسابداری عمومی، ۲۰۱۰). این موضوع منجر به برگزاری یک سری جلسات عمومی توسط این هیئت نظارت، به منظور بحث درباره روش‌هایی در زمینه بهبود استقلال، بی طرفی، و تردیدحرفه‌ای حساب‌برسان گردید. (فرانزل<sup>۳۵</sup>، ۲۰۱۲: ۲۰۱۲؛ دوتی<sup>۳۶</sup>، ۲۰۱۲). آقای جیمز آر. دوتی، رئیس هیئت نظارت بر حسابداری عمومی (PCAOB)، در یک از این جلسات با اشاره به نتایج بازرسی‌ها در سال ۲۰۱۰ و ۲۰۱۱ عنوان کرد که شک و تردید چیزی است که به طور گسترده اقدامات حساب‌برسان را با سرمایه گذاران و سیستم مالی، مرتبط می‌سازد. اما در نهایت با تمام

شناخته می‌شوند که به درک مفاهیم انتزاعی کمک شایانی می‌کند (هرت و همکاران<sup>۴۷</sup>، ۲۰۱۲: ۲۳). قضاوت و داوری حسابرسی با مفاهیم انتزاعی بیشماری، مانند ریسک، ارزش و تردید، همراه است. لاکوف و جانسون<sup>۴۸</sup> (۱۹۸۰) توضیح می‌دهند مفاهیم انتزاعی پایه و اساس استعاره‌ها را تشکیل می‌دهند، زیرا مفاهیم انتزاعی به طور فیزیکی قابل تجربه نمی‌باشند. الگوها و طرح‌های فعال شده توسط استعاره‌ها بر یک جنبه از مفهوم تمرکز می‌کنند و سایر جنبه‌های ناکارآمد در بررسی‌های تخصصی کنار گذاشته می‌شوند (یانگ<sup>۴۹</sup>، ۲۰۰۱: ۶۰۹). از طریق فعال سازی یک طرح مفهومی در رابطه با یک ذهنیت شک گرا، می‌توان پیشنهاد کرد که استعاره‌ها می‌توانند حسابرسان را به تردید حرفه‌ای در فرآیند داوری شان، تجهیز نمایند.

#### • توسعه فرضیات

تحقیقات قبلی در زمینه حسابرسی از این ایده حمایت می‌کند که افزایش تردید حرفه‌ای حسابرس به شواهد و مدارک و صاحبکار بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر می‌گذارد. فیلیپس<sup>۵۰</sup> (۱۹۹۹) و رز<sup>۵۱</sup> (۲۰۰۷) دریافتند، حسابرسانی که به شواهد وسوسه انگیز حسابرسی در مورد تقلب، تردید دارند، به دیگر شواهد دال بر گزارش مالی غیر واقعی و همراه کننده شرکت‌ها توجه بیشتری می‌کنند. در نهایت، گرینیر<sup>۵۲</sup> (۲۰۱۱) در یک آزمایش، از شرکت کنندگان خواست که هم به توانایی خود و هم به مدارک ارایه شده از جانب صاحبکاران، به دید تردید بنگرند. او نتیجه گیری کرد که حسابرسان، زمانیکه صاحبکاران تلاش می‌کنند صورت‌های مالی و مستندات خود را مطمئن‌تر جلوه دهند، قضاوت‌های توأم با تردید بیشتری ارائه می‌کنند. همچنین بیان نمود زمانیکه در حسابرسان ذهنیت و آگاهی بیشتری به احتمال خطاهای برآوردی در بررسی‌های صورت‌های مالی ایجاد شود، احتمالاً بهتر می‌توانند تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌ها را شناسایی نمایند. یکی از این تحریک کننده‌ها بر اساس تحقیقات مایکل و همکاران<sup>۵۳</sup>

می‌باشد (بیل و همکاران<sup>۳۴</sup>، ۲۰۰۵: ۵۵؛ نلسون<sup>۳۵</sup>، ۲۰۰۹: ۴؛ کوآداکرس و همکاران<sup>۳۶</sup>، ۲۰۱۳: ۲۰؛ گرینر<sup>۳۷</sup>، ۲۰۱۱: ۷). تردید حرفه‌ای در زمینه صاحبکار شامل نگرانی درباره صحت شواهد و صداقت صاحبکار می‌شود، در حالیکه تردید حرفه‌ای درباره توانمندی حسابرس عبارت است از توانایی یا عدم توانایی برای شناسایی تمامی مشکلات و خطا می‌باشد (نودلر و کادوس<sup>۳۸</sup>، ۲۰۱۸: ۳۲).

#### • استعاره‌سازی در حرفه‌ی حسابرسی

استعاره بکرات در ارتباطات روزمره مورد استفاده قرار می‌گیرند. استعاره پایه و اساس تفکر، فهم و تصمیم‌گیری‌ها را تشکیل می‌دهد (لاک آف و جوهانسون<sup>۳۹</sup>، ۱۹۸۰: ۴۵۴؛ یانگ<sup>۴۰</sup>، ۲۰۰۱: ). تحقیقات در حیطه روانشناسی و زبان شناسی نشان می‌دهد که خواندن یک استعاره الگوهایی را در ذهن خواننده ایجاد می‌کند که اطلاعات بعدی با استفاده از همان استعاره تفسیر می‌شود (گیبیز<sup>۴۱</sup>، ۱۹۹۲: ؛ گالینسکی و گلائوکبرگ<sup>۴۲</sup>، ۲۰۰۰: ۳۷؛ اسلوبین<sup>۴۳</sup>، ۲۰۰۳: ۱۴). برای مثال، ثیبودائو و برودیتسکی<sup>۴۴</sup> (۲۰۱۱) نشان دادند که استعاره‌ها یک ساختار دانشی شکل می‌دهند که فرآیند تصمیم‌گیری را جهت می‌دهد. استعاره‌های ساده به طور معناداری فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان را تغییر می‌دهد (مایکل و همکاران<sup>۴۵</sup>، ۲۰۱۱: ۳۸۲). بنابراین می‌توان انتظار داشت که استعاره‌ها با ساختارهای خوب می‌توانند برای فعال سازی الگوهایی در زمینه تردید حرفه‌ای بکار گرفته شوند و فعال سازی این الگوها می‌تواند ارزیابی شواهد و مدارک حسابرسی و تصمیم‌گیری‌ها براساس این شواهد و مدارک را تحت تاثیر قرار دهد. چنین روشی یک روش بسیار اثربخش برای ارتقا تردید حرفه‌ای حسابرس محسوب می‌شود (پارلی و همکاران<sup>۴۶</sup>، ۲۰۱۴: ۱۵)، زیرا یک استعاره ساده این ظرفیت را دارا است تا تردید حرفه‌ای را از طیف‌های مختلف حسابرسی و بدون افزایش نیازهای شناختی وظایف حسابرسی، القا کند. استعاره‌ها به عنوان ابزاری برای فعال سازی الگوهای مفهومی

استعاره‌ها منجر به تردید حرفه‌ای حسابرسی می‌شود و بر ارزیابی‌های ریسک تقلب کمک می‌کند و باعث می‌شود حسابرسی مبتنی بر شواهد با دقت بیشتری صورت پذیرد. بر این مبنا دو فرضیه زیر ارائه می‌شود:

(۱) فرضیه اول) حسابرسی که استعاره‌های خود تردیدی و دگر تردیدی را می‌خوانند، در مقایسه با سایر حسابرسی‌ها، ریسک بالاتری از تقلب در صورت‌های مالی را ارزیابی می‌کنند.

(۲) فرضیه دوم) حسابرسی که استعاره‌های خود تردیدی و دگر تردیدی را می‌خوانند، در مقایسه با سایر حسابرسی‌ها کیفیت حسابرسی بالاتری دارند.

### ۳- روش‌شناسی تحقیق

روش تحقیق از نوع نیمه تجربی با طرح پیش‌آزمون-پس‌آزمون و پیگیری با گروه کنترل بود که تاثیر استعاره‌سازی در مورد تردید حرفه‌ای حسابرسی، بر روی متغیرهای وابسته یعنی ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی مورد سنجش قرار گرفت. متغیر مستقل شامل گروه بندی حسابرسی از نظر تردید حرفه‌ای حسابرسی یا عدم تردید حرفه‌ای حسابرسی و متغیرهای وابسته شامل ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی بودند که از طریق اجرای پرسشنامه مورد اندازه‌گیری قرار گرفت. جامعه‌ی آماری پژوهش حسابرسی شاغل زیر نظر سازمان حسابرسی بودند که در قالب دو گروه مورد بررسی قرار گرفتند. برای انتخاب نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شد و از بین حسابرسی‌ها ۶۰ نفر انتخاب به دو گروه ۳۰ نفر جهت تکمیل پرسشنامه‌ها تقسیم شدند. کلیه پرسشنامه‌های پیش‌آزمون و پس‌آزمون و مرحله پیگیری توسط نرم افزار تحلیل و به صورت نمودار و جداول فراوانی برای نمایش داده‌های توصیفی و در قسمت آزمون فرضیات، از روش مانوا چند متغیره، تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر و همچنین آزمون‌های تعقیبی برای مقایسه زمان استفاده شد. نکته‌ی قابل توجه این بود که پرسشنامه‌های استعاره‌ی تردید حرفه‌ای بین ۱۲۰ نفر

(۲۰۱۱)؛ ثیبودائو و برودیتسکی<sup>۵۴</sup> (۲۰۱۱) و پارلی و همکاران<sup>۵۵</sup> (۲۰۱۴)، استعاره‌سازی در حسابرسی برای تقویت تردید حرفه‌ای حسابرسی می‌باشد. بر این مبنا استعاره‌هایی که هم سبب القاء تردید حرفه‌ای نسبت به توانمندی‌های خود حسابرس و هم تردید نسبت به مدارک ارائه شده از جانب صاحبکاران می‌شود، بر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حسابرسی تاثیر خواهد گذاشت. در حالیکه گرینیر (۲۰۱۱) دریافت که تردید حرفه‌ای نسبت به مدارک ارائه شده از جانب صاحبکاران بر روی قضاوت و رای حسابرس تاثیر نمی‌گذارد، وی از حسابرسی در جامعه آماری تحقیق خود از طریق استعاره‌سازی خواست تا به شواهد و مدارک در حین فرآیند حسابرسی، دقت بیشتری داشته باشند، در این صورت مشخص گردید، وجود این ذهنیت می‌تواند به تقویت قضاوت‌های حسابرسی کمک نماید. پیچر (۱۹۹۶)، از همین روش برای القاء تردید حرفه‌ای در حسابرسی استفاده کرد. چنین دستکاری‌هایی ضرورتاً معرف القا واقعی نبودند بلکه همانند آرایه‌های ادبی و رایج در جامعه بودند که در قالب استعاره‌های مبتنی بر دستورالعمل‌هایی بودند که تلاش شد از طرق مختلف بر ذهنیت حسابرسی جهت ارتقای سطح کیفی تصمیم‌گیری‌ها کمک نماید. اگر حسابرسی با تجربه قابل ملاحظه در داوری و قضاوت‌های حسابرسی داشته باشند، وجود این استعاره‌ها می‌تواند بر ضمیر ناخودآگاه آن‌ها تاثیر بگذارد و باعث کیفیت تصمیم‌گیری‌های حسابرسی گردد (بارگ و چارتراند<sup>۵۶</sup>، ۱۹۹۹: ۴۶۴؛ بارگ و همکاران<sup>۵۷</sup>، ۲۰۰۱: ۱۰۱۷). پردازش ناخودآگاه ذهنی حسابرسی مبتنی بر استعاره‌ها باعث تقویت تردید حرفه‌ای در حسابرسی می‌شود (گولدفارب و همکاران<sup>۵۸</sup>، ۲۰۱۱: ۱۹۵). قرائت استعاره‌ها برای حسابرسی بر حافظه‌ی ضمنی آنها تاثیر می‌گذارد و این تاثیر به طور معناداری بر کنکاش و دقت بیشتر حسابرسی در بررسی‌های صورت‌های مالی کمک کننده خواهد بود. براساس تحقیقات انجام شده در زمینه استعاره‌ها و تفاوت بین آن‌ها با دستورالعمل‌های الزام آور در حرفه‌ی حسابرسی نشان می‌دهد که

خود تردیدی (تردید حرفه‌ای نسبت به توانمندی‌های تخصصی) و دگر تردیدی (تردید حرفه‌ای نسبت به مارک و شواهد ارائه شده) بودند. در بخش استعاره خود تردیدی داستانی کوتاه در مورد ویژگی‌های تخصصی پزشکان به شرح زیر ارائه شد:

"یک پزشک حاذق و معروف سمیناری را برای یک گروه بزرگ از پزشکان جوان از سرتاسر کشور، برگزار می‌کند. وی درباره مهارت و تخصص خود در زمینه ویروس با آنها سخن می‌گوید. در بخشی از سمینار، پزشک سخنران درباره ویروس‌های بسیار کشنده صحبت کرد که سرعت در سرتاسر بدن پخش می‌شوند و حتی توسط ماهرترین پزشکان نیز قابل تشخیص نمی‌باشند. مهم این نیست که فرد چقدر اطلاعات و چقدر تجربه درباره این نوع ویروس‌ها دارد. شناسایی بسیاری از ویروس‌ها سخت و مشکل است. حتی حداقل عفونت‌های ویروسی می‌توانند در سرتاسر بدن پخش شوند و منجر به آسیب‌های جدی گردند. در ادامه وی افزود که هدف از این سمینار افزایش اعتماد بنفوس شما در زمینه شناسایی ویروس‌ها و دیگر مشکلات در بدن است. پزشک سخنران به پزشکان جوان هشدار داد که همیشه درباره محدودیت‌های انسانی در زمینه تجزیه و تحلیل مشکلات پیچیده، به ویژه در زمینه ویروس‌های نادر به هنگام شیوع آنها، آگاه باشند، زیرا داشتن اعتماد بنفوس بیشتر از میزان واقعی در حین چنین تشخیصی می‌تواند منجر به پیامدهای مرگبار برای بیمار داشته باشد. همیشه به قابلیت‌های خود توجه داشته باشید اما وی هشدار داد که حتی به هنگام سلامتی نیز قابلیت‌های خود را به چالش بکشید."

این داستان کوتاه به همراه یک استعاره درباره شک و تردید به توانمندی‌های خود، توصیف نمود که چگونه پزشکان باتجربه و حاذق اغلب به علائم مربوط

از حسابرسان (یعنی دو برابر حجم نمونه) توزیع گردید تا به تعداد ۳۰ حسابرس مبتنی بر ادراک ایجاد شده از تردیدهای حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر استعاره‌ها و ۳۰ حسابرس مبتنی بر عدم تردید حرفه‌ای حسابرسان دست یافته شود تا از این طریق بتوان آزمون‌های پژوهش را در قالب دو گروه مورد بررسی قرار داد.

#### ۴- متغیرهای پژوهش و نحوه‌ی سنجش

##### ۴-۱- متغیر مستقل

##### ✓ استعاره‌سازی حسابرسی

در این تحقیق در راستای ماهیت متغیر مستقل یعنی استعاره‌های تردید حرفه‌ای حسابرسی از دو نوع استعاره استفاده شد. نکته‌ی قابل توجه اینست که استعاره‌ها با اتکا به پژوهش‌های قبلی همچون پارلی و همکاران (۲۰۱۴)؛ موباکو و اودنیل<sup>۵۹</sup> (۲۰۱۷) انتخاب شدند و برگردان همان استعاره‌ها در قالب داستان با کمی تغییر مبتنی بر رایج ادبی و اصطلاحات درون جامعه‌ی امروز می‌باشد. شیوه‌ی کار به این صورت بود که استعاره‌ها در قالب دو استعاره تردید حرفه‌ای مبتنی بر توانمندی‌های خود و تردید حرفه‌ای مبتنی بر شواهد و مدارک در اختیار مشارکت کنندگان قرار داده شد. این استعاره‌ها با هدف تاثیر گذاری بر ذهنیت و ضمیر ناخودآگاه مشارکت کنندگان در بررسی‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها ارائه شد. بعد از خواندن استعاره‌ها در قالب داستان، نظرات شرکت کنندگان در مورد ماهیت حرفه‌ی حسابرسی و بررسی صورت‌های مالی پرسیده شد. روش بکار رفته در این آزمایش برگرفته از روش مورد استفاده توسط لیبی<sup>۶۰</sup> (۱۹۸۵) و لیبی و فردریک<sup>۶۱</sup> (۱۹۹۰)، بود. به عبارت دیگر، پس از مطالعه‌ی استعاره‌ها سوالاتی از مشارکت کنندگان برای تفکیک حسابرسان دارای تردید و حسابرسان بدون تردید حرفه‌ای پرسیده شد که تاثیر آن بر ارزیابی ریسک تقلب، ارزیابی توضیحات رایج شده از جانب صاحبکار و تعیین ماهیت و گستردگی رویه‌های توصیه شده حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. همانطور که گفته شد استعاره‌های تردید حرفه‌ای حسابرس مبتنی بر دو نوع استعاره‌های

به عفونت‌های ویروسی کم توجهی می‌کنند و این موضوع منجر به خطاهای پزشکی فاحش می‌شوند.

در بخش استعاره دگر تردیدی نیز داستانی کوتاه در مورد فروشندگان اتومبیل به شرح زیر ارائه شد:

"یک فروشنده بسیار موفق اتومبیل سمیناری را برای یک گروه بزرگ از فروشندگان کم تجربه اتومبیل‌های دسته دوم، در سرتاسر کشور بزرگوار کرد. وی درباره دیدگاه خود در زمینه چگونگی موفقیت در فروش ماشین‌های دسته دوم سخن می‌گفت. در بخشی از سمینار، وی اضافه کرد که فروشندگان اتومبیل به گفتن دروغ‌های شاخدار معروف هستند. اکثر خریداران باور دارند که فروشندگان اتومبیل دائما ماشین‌های اسقاطی را که صاحبان شان آنها را رها کرده اند، می‌فروشند. اگر بخواهیم صادقانه سخن بگوییم، حقایق بسیار زیادی در زمینه این باورهای منفی وجود دارد. در حقیقت، انگیزه اصلی ما نفع شخصی است. خرید یک ماشین به قیمت ارزان و فروش آن به قیمت بالاتر، چیزی است که ما به آن احتیاج داریم. این چیزی است که ما و مالکان اتومبیل را زنده نگه می‌دارد. چونکه اتومبیل‌های دسته دوم یکبار فروخته شده و مشتری از آن استفاده کرده است، بنابراین در واقع ما از سالم بودن یا نبودن آن اطلاعی نداریم. من خودم گستاخانه رفتار نمی‌کنم و پیشنهاد می‌کنم شما نیز این کار را انجام ندهید. شغل ما این نیست که با خریداران دوست شویم، شغل ما بیرون آوردن ماشین‌ها از کاراژ و کسب درآمد است. در حین فرآیند فروش، این بدان معناست که ما باید حقیقت را عنوان کنیم. اما خریدار نیز باید هوشیار باشد."

این داستان کوتاه نیز، به همراه استعاره درباره تردید نسبت به مدارک ارائه شده، توصیف می‌کند که چگونه فروشندگان اتومبیل اغلب تنها منافع شخصی خود را در نظر می‌گیرند، و از طریق دروغ گفتن به

مشتری درباره اتومبیل به دنبال دریافت سود بیشتر هستند.

پس از ارائه‌ی استعاره‌ها، سوالاتی از مشارکت کنندگان پرسیده شد تا میزان تاثیر گذاری استعاره‌ها بر تردید حرفه‌ای آن‌ها ارزیابی شود. به عبارت دیگر، این تحقیق تغییرات استعاره را با سوالات زیر مورد مطالعه قرار داد و از مشارکت کننده گان خواسته شد تا یکی از دو گزینه‌ی زیر که در مورد خود تردیدی حرفه‌ای بود و مبتنی بر استعاره پزشکان بود، انتخاب نمایند:

- شما یک فرد حرفه‌ای و آموزش دیده با مهارت‌های خاص داوری هستید. به هنگام تصمیم گیری‌های پیچیده، به ویژه درباره موضوعاتی که تجربه اندکی در آن زمینه دارید، به توانایی خود برای تشخیص صحیح یک مشکل نادر و پیچیده، اطمینان نکنید.
  - شما یک فرد حرفه‌ای و آموزش دیده با مهارت‌های خاص داوری هستید. به هنگام تصمیم گیری‌های پیچیده، به ویژه درباره موضوعاتی که تجربه اندکی در آن زمینه دارید، به توانایی خود برای تشخیص صحیح یک مشکل نادر و پیچیده، اطمینان کنید.
- در مورد استعاره دوم نیز همینطور از مشارکت کنندگان خواسته شد، تا یکی از دو گزینه‌ی زیر که در مورد دگرتردید حرفه‌ای بود و مبتنی بر استعاره فروشندگان بود، انتخاب نمایند:
- فروشندگان در دید عامه مردم به بی وجدانی و منفعت طلبی شهره هستند. در حقیقت این شهرت کاملا نادرست است و این دسته از افراد سزاوار آن نمی‌باشند.
  - فروشندگان در دید عامه مردم به بی وجدانی و منفعت طلبی شهره هستند. در حقیقت این شهرت کاملا درست است و این دسته از افراد سزاوار آن می‌باشند.



#### ۴-۲- متغیرهای وابسته

از آنجاییکه کوآداکرز و همکاران (۲۰۱۳) خاطر نشان می‌کند، به عینیت درآوردن تردید حرفه‌ای حسابرسان از نظر مفهومی تا حدی مشکل است، اما این پژوهش با اتکا به تحقیق‌های پژوهشگرانی همچون مک میلان و وایت<sup>۶۲</sup> (۱۹۹۳)؛ پیچر<sup>۶۳</sup> (۱۹۹۶)؛ شابو<sup>۶۴</sup> (۱۹۹۶)؛ زیمبلن<sup>۶۵</sup> (۱۹۹۷)؛ چو و تان<sup>۶۶</sup> (۲۰۰۰)؛ رز<sup>۶۷</sup> (۲۰۰۷)؛ هرت و همکاران<sup>۶۸</sup> (۲۰۱۲)؛ نادر و کادوس<sup>۶۹</sup> (۲۰۱۸) تا حدی تلاش نموده است، به توسعه ی مفهوم تردید حرفه‌ای حسابرسان کمک نماید. نتیجتاً، این تحقیق از ۲ معیار ریسک تقلب در صورت‌های مالی و کیفیت حسابرسی به عنوان متغیرهای وابسته استفاده نمود.

نحوه ارزیابی این شاخص‌ها عبارتند از:

#### ✓ ریسک تقلب در صورت‌های مالی

ارزیابی ریسک تقلب در صورت‌های مالی بر اساس پرسشنامه موباکو و اودنیل<sup>۷۰</sup> (۲۰۱۷) مبتنی بر دو معیار انگیزه فشار و توجیه/دلیل تراشی و شامل ۸ سوال می‌باشد. این پرسشنامه بر اساس مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد ارزیابی قرار گرفت. انگیزه/فشار اشاره به مشکلات و سختی‌های حسابرسی در مواجهه با مشکلات مالی بدلیل انگیزه‌های منفعت طلبانه و فشار جهت رسیدگی به حسابرسان دارد. از طرف دیگر توجیه اشاره به تلاش‌های صاحبکارانی دارد که تلاش دارند تا رفتارهای احتمالی تقلب‌های ایجاد شده را توجیه نمایند. این پرسشنامه از نظر روایی محتوایی مورد تایید متخصصان قرار گرفت و پایایی آن در پژوهش‌های داخلی وکیلی فرد و همکاران (۱۳۸۸) و نجف لو و همکاران (۱۳۹۶) با ضریب نسبی آلفای کرونباخ ۰/۷۸ مورد تایید قرار گرفت.

#### ✓ کیفیت حسابرسی

در این پژوهش از پرسشنامه بیکر و همکاران<sup>۷۱</sup> (۱۹۹۸) استفاده گردید که حاوی ۱۱ سوال بر اساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای بود و از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم سوالات دسته بندی شده بود. در این پرسشنامه سه خرده مقیاس عملکرد حرفه‌ای

حسابرس، استقلال و بی‌طرفی حسابرس و صداقت و درستکاری حسابرس برای سنجش کیفیت حسابرسی استفاده شد. این پرسشنامه از نظر روایی مورد تایید متخصصان قرار گرفت و پایایی آن بر اساس ضریب آلفای کرونباخ برابر با ۰/۸۷ سنجش شد که با تحقیق صالحی (۱۳۹۵) مطابقت دارد.

#### ۵- نتایج تجربی

##### ۵-۱- آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این بخش ابتدا با استفاده از داده‌ها به بیان یافته‌های حاصل از آنها پرداخته و سپس از طریق تحلیل آن به بررسی فرضیات تحقیق می‌پردازیم. ابتدا به منظور بررسی تاثیر متغیرهای مستقل بر بردار متغیرهای وابسته از آزمون تحلیل واریانس چند متغیره (مانووا) استفاده می‌شود. برای این منظور متغیرهای ریسک تقلب در صورت‌های مالی، کیفیت حسابرسی، ساعات کار حسابرسی و مشاوره‌های تخصصی به عنوان متغیرهای وابسته و متغیرهای گروه (تردید حرفه‌ای حسابرس مبتنی بر استعاره ها/عدم تردید حرفه‌ای حسابرسان)، استعاره‌های حسابرسی (پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری) به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته می‌شوند. فرض رویکرد تحلیل واریانس چند متغیره این است که بردار متغیرهای وابسته از یک توزیع نرمال چند متغیره پیروی کرده و ماتریس واریانس در بین سلول‌هایی که بر اساس اثرات بین آزمودنی‌ها تشکیل شده‌اند، برابرند. این پیش فرض با استفاده از آزمون ام. باکس مورد بررسی قرار می‌گیرد.

جدول (۱) آزمون ام. باکس مربوط به بررسی پیش

فرض یکسانی ماتریس‌ها

سطح معناداری	درجه آزادی		آماره F آزمون	آماره آزمون ام. باکس
	دوم	اول		
۰/۱۲۸	۳۰۳۰۶/۹۸۶	۶۶	۱/۲	۸۶/۶۶۹

با توجه به جدول (۵) چون سطح معناداری آزمون ام. باکس (۰/۱۲۸) بیشتر از مقدار خطای

شامل آزمون‌های اثر پیلا، لاندای ویلکز، اثر هتلینگ و سرانجام بزرگ‌ترین ریشه روی می‌باشد. در بین این آزمون‌ها آزمون لاندای ویلکز معروفیت بیشتری دارد اما در عمل اثر پیلا قدرت مندتر از سایر آزمون‌هاست.

آزمون (0/05) است، در نتیجه شرط همگنی ماتریس‌ها پذیرفته می‌شود. پس ماتریس واریانس مشاهده شده متغیرهای وابسته در بین گروه‌های مختلف برابری. در ادامه به بررسی معنی‌داری اثر هر متغیر مستقل و تعامل بین هر یک از آنها با استفاده از آزمون‌های چند متغیره می‌پردازیم. این آزمون‌ها

جدول (۲) نتایج تحلیل واریانس چندمتغیری (مانووا)

اثر	نام آزمون	مقدار	آماره آزمون F	درجه آزادی فرضیه	درجه آزادی خطا	سطح معنی داری	مجذور اتا
ضریب ثابت	آزمون اثر پیلا	0/996	14406/999	3	166	0/001	0/996
	آزمون لاندای ویلکز	0/004	14406/999	3	166	0/001	0/996
	آزمون اثر هتلینگ	260/367	14406/999	3	166	0/001	0/996
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	260/367	14406/999	3	166	0/001	0/996
استعاره‌های حسابرسی	آزمون اثر پیلا	0/181	12/260	3	166	0/001	0/181
	آزمون لاندای ویلکز	0/819	12/260	3	166	0/001	0/181
	آزمون اثر هتلینگ	0/222	12/260	3	166	0/001	0/181
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	0/222	12/260	3	166	0/001	0/181
گروه	آزمون اثر پیلا	0/633	95/429	3	166	0/001	0/633
	آزمون لاندای ویلکز	0/367	95/429	3	166	0/001	0/633
	آزمون اثر هتلینگ	1/725	95/429	3	166	0/001	0/633
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	1/725	95/429	3	166	0/001	0/633
تعامل گروه و استعاره‌های حسابرسی	آزمون اثر پیلا	0/487	17/931	6	334	0/001	0/244
	آزمون لاندای ویلکز	0/515	21/746	6	332	0/001	0/282
	آزمون اثر هتلینگ	0/935	25/723	6	330	0/001	0/319
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	0/930	51/767	3	167	0/001	0/482

می‌باشد. با توجه به معنی‌داری اثرات بر حداقل یکی از متغیرهای وابسته مدل، برای بررسی تاثیر متغیرهای مستقل بر هر یک از متغیرهای ارزیابی ریسک تقلب، کیفیت حسابرسی، برنامه زمانی بندی شده و مشاوره‌های تخصصی در این مرحله از آزمون تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر استفاده می‌شود. در این تحلیل همانند قبل منظور از متغیر درون گروهی استعاره‌های حسابرسی با سه سطح پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری می‌باشد و یک متغیر بین گروهی مداخله (تردید حرفه ای/عدم تردید حرفه ای) وجود دارد. ابتدا به بررسی تاثیر متغیر ارزیابی ریسک تقلب پرداخته می‌شود. ابتدا لازم است فرض برابری ماتریس کواریانس در گروه‌های مختلف را مورد بررسی قرار

همان طور که در جدول (۶) ملاحظه می‌شود، سطوح معنی‌داری همه‌ی آزمون‌ها بیانگر آن هستند که اثرات در مدل معنی دار بوده و در مدل نقش داشته بنابراین حداقل بر یکی از متغیرهای وابسته ارزیابی ریسک تقلب، کیفیت حسابرسی، برنامه زمانی بندی شده و مشاوره‌های تخصصی اثر معنی‌داری دارند. در این جدول مجذور اتا میزان تاثیر یا تفاوت هر متغیر بر متغیرهای وابسته را نشان می‌دهد. به عنوان مثال بر اساس آزمون اثر پیلا تاثیر یا تفاوت استعاره‌های حسابرسی برابر با 0/181 می‌باشد؛ یعنی بر اساس این آزمون 18/1 درصد تفاوت‌های ایجاد شده از استعاره‌های حسابرسی مبتنی بر تردید حرفه‌ای در نمرات متغیرهای وابسته مربوط به این استعاره‌ها

گیرد. این فرض نیز با استفاده از آزمون ام. باکس مورد آزمون قرار می‌گیرد.

جدول (۳) آزمون ام. باکس مربوط به بررسی پیش فرض یکسانی ماتریس کواریانس برای متغیر ارزیابی ریسک احتمال تقلب

آماره آزمون ام. باکس	آماره آزمون F	درجه آزادی		سطح معناداری
		اول	دوم	
95/272	4/772	18	11081/816	0/001

با توجه به جدول (۷) چون سطح معناداری آزمون ام. باکس (0/001) از مقدار خطای آزمون (0/05) کمتر است پس شرط همگنی ماتریس کواریانس پذیرفته نمی‌شود. بنابراین ماتریس کواریانس مشاهده شده در بین گروه‌های مختلف برابر نیست. اما از آنجاییکه در این پژوهش حجم نمونه در دو گروه برابرند پس به نابرابری واریانس‌ها اعتنایی نمی‌شود. به طور مفروض شکل ماتریس واریانس-کواریانس متغیر وابسته باید کروی باشد. بنابراین در ادامه به بررسی فرض همانی بودن ماتریس کواریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال پرداخته می‌شود. این فرض با استفاده از آزمون کرویت موشلی انجام می‌پذیرد. آزمون کرویت موشلی با استفاده از یک آزمون کرویت بر روی متغیر وابسته تبدیل شده نرمال، ساختار ماتریس واریانس-کواریانس را تایید و اثبات می‌کند.

با توجه به جدول (۸) سطح معناداری آزمون موشلی (0/041) کمتر از سطح معناداری 0/05 است. در نتیجه فرض صفر مبنی بر همخوانی ماتریس کواریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل

شده نرمال با یک ماتریس همانی رد می‌شود. لذا نمی‌توان کرویت ماتریس واریانس-کواریانس متغیر وابسته را پذیرفت. بنابراین به استفاده از آزمون‌های محافظه کار نیاز است. به این منظور از سه آزمون محافظه کار گرینهاوس-گیسر، هیون فلت و حد پایین استفاده می‌شود. جدول (۹) نتایج تصحیح شده را برای هر یک از آزمون‌های محافظه کار شامل گرینهاوس-گیسر، هیون فلت و حد پایین نشان می‌دهد. این نتایج آزمون‌های یک متغیره برای عامل-های آزمودنی‌ها و روابط تقابلی بین آنها را نشان می‌دهد. ماتریس کواریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال باید با یک ماتریس همانی هم خوانی داشته باشد.

ردیف مربوط به پذیرش کرویت نشان می‌دهد که در سطح 0/05 اثرات این فرض تایید شده است. در این جدول ملاحظه می‌شود که در سطح 0/05 اثر استعاره‌های حسابرسی در مدل معنادار است. یعنی میزان ارزیابی ریسک احتمال تقلب در استعاره‌های حسابرسی پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری متفاوت است. همچنین تعامل استعاره‌های حسابرسی و گروه (تردید حرفه ای/عدم تردید حرفه ای) معنادار بوده است. برای این جدول نیز مقادیر ستون مجذور اتا همانند قبل تفسیر می‌شود. جدول (۶) نتایج مربوط به معنی‌داری یا عدم معنی‌داری کل مدل و همچنین تاثیر جداگانه متغیرهای مستقل استعاره‌های حسابرسی و گروه بر متغیر وابسته ارزیابی تقلب در صورت‌های مالی را نشان می‌دهد.

جدول (۴) آزمون کرویت موشلی مربوط به بررسی فرض همانی بودن ماتریس کواریانس برای متغیر ارزیابی

ریسک احتمال تقلب

آماره آزمون موشلی	آماره آزمون کای اسکوئر	درجه آزادی	سطح معناداری	گرینهاوس-گیسر	هیون فلت	حد پایین
0/890	6/398	2	0/041	0/901	0/979	0/5

جدول (۵) آزمون‌های اثرات آزمودنی‌ها برای متغیر اهمیت ارزیابی ریسک احتمال تقلب

منبع تغییرات	آزمون	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره آزمون	سطح معناداری	مجذور اتا
استعاره‌های حسابرسی	پذیرش کرویت	6553/811	2	3276/906	888/7	0/001	0/941
	گرینهاوس-گیسر	6553/811	1/802	3636/779	888/7	0/001	0/941
	هیون فلت	6553/811	1/958	3347/006	888/7	0/001	0/941
	حد پایین	6553/811	1	6553/811	888/7	0/001	0/941
تعامل استعاره‌های حسابرسی و گروه	پذیرش کرویت	4221/3	2	2110/65	572/41	0/001	0/911
	گرینهاوس-گیسر	4221/3	1/802	2342/444	572/41	0/001	0/911
	هیون فلت	4221/3	1/958	2155/802	572/41	0/001	0/911
	حد پایین	4221/3	۱	4221/3	572/41	0/001	0/911

جدول (۶) آزمون‌های اثرات بین آزمودنی‌ها برای متغیر ارزیابی تقلب در صورت‌های مالی

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره آزمون F	سطح معنی داری	مجذور اتا
ضریب ثابت	892672/089	1	892672/089	8948/31	0/001	0/994
استعاره‌های حسابرسی	9159/2	1	9159/2	91/814	0/001	0/621
گروه	۸۷۳۶/۷	1	۸۷۳۶/۷	۸۷/۶۳۲	0/۰۰۰	0/029
تعامل استعاره‌های حسابرسی و گروه	1290/689	1	1290/689	12/938	0/001	0/188
خطا	5586/489	56	99/759	-----	-----	-----

معنی‌داری تعامل استعاره‌های حسابرسی و گروه روی متغیر ارزیابی ریسک تقلب در صورت‌های مالی در جدول (۱۰) به این معنی است که در ارزیابی ریسک تقلب در صورت‌های مالی رفتار گروه‌ها در زمان‌های مختلف متفاوت‌اند. بنابراین جهت بررسی این مطلب که اختلاف میانگین نمره ارزیابی ریسک تقلب در گروه‌ها (دارای تردیدحرفه‌ای و عدم تردید حرفه‌ای) در کدامیک از زمان‌ها (پیش‌آزمون، پس‌آزمون و یا پیگیری) است، لازم است برای هر یک از این زمان‌ها از آزمون تعقیبی LSD (آزمون t برای دو گروه مستقل) استفاده شود. به منظور تحلیل LSD ابتدا لازم است پیش فرض برابری واریانس گروه‌ها مورد بررسی قرار گیرد. اما با توجه به بررسی تساوی کواریانس در روش چندمتغیره، بررسی این پیش فرض لزومی ندارد. اکنون به بررسی آزمون تعقیبی می‌پردازیم. در ادامه نتایج سه آزمون تعقیبی در قالب یک جدول ارائه شده‌اند.

با توجه به جدول (۷) بر اساس آزمون تعقیبی LSD و سطح پنج درصد در پیش آزمون بین میانگین نمره ارزیابی ریسک تقلب در گروه‌های مختلف

با توجه به جدول (۶) سطح معناداری متغیرهای استعاره‌های حسابرسی و گروه از 0/05 کوچکتر است. بنابراین متغیر استعاره‌های حسابرسی و گروه اثر معنی‌داری بر میانگین نمره ارزیابی تقلب در صورت‌های مالی دارد. در مورد اثر تعامل استعاره‌های حسابرسی و گروه نیز با توجه به سطح کوچکتر از 0/05 نشان دهنده‌ی عدم معنی‌داری اثر تعاملی آنها می‌باشد. در این جدول مجذور اتا میزان تأثیر یا تفاوت هر متغیر بر متغیر وابسته ارزیابی تقلب در صورت‌های مالی را نشان می‌دهد. چون تأثیر یا تفاوت متغیر گروه برابر با 0/621 می‌باشد؛ یعنی 62/1 درصد تفاوت‌های تردیدحرفه‌ای حساب‌رسان از منظر تردیدحرفه‌ای و عدم تردیدحرفه‌ای در نمرات متغیر وابسته ارزیابی تقلب در صورت‌های مالی مربوط به متغیر مستقل گروه می‌باشد. با توجه به جدول (۶) چون متغیر گروه بر میانگین نمره ارزیابی تقلب در صورت‌های مالی اثر معنی‌داری دارد پس میانگین نمره ارزیابی تقلب در صورت‌های مالی در دو گروه تردیدحرفه‌ای و عدم تردیدحرفه‌ای حساب‌رسان متفاوت است. همچنین

زمان‌ها میانگین نمره اهمیت ارزیابی ریسک تقلب در گروه حساب‌رسان دارای تردید حرفه‌ای به طور معناداری بیش از گروه حساب‌رسان بدون تردید حرفه‌ای می‌باشد. حال به بررسی متغیر کیفیت حسابرسی پرداخته می‌شود. طبق معمول ابتدا آزمون ام. باکس انجام و نتایج حاصل از آن تحلیل می‌شود. شرط همگنی ماتریس واریانس پذیرفته نیست اما در اینجا نیز به این مطلب اعتنایی نمی‌شود. در جدول (۹) به بررسی فرض همانی بودن ماتریس واریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال نیز می‌پردازیم.

اختلاف معناداری وجود ندارد (سطح معناداری برابر ۰/۳۳۵). اما در پس آزمون و پیگیری میانگین نمره ارزیابی ریسک تقلب در دو گروه تردید حرفه‌ای و عدم تردید حرفه‌ای اختلاف معناداری دارند (سطوح معناداری ۰/۰۰۱). همچنین با توجه به ستون مربوط به فاصله اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف میانگین دو گروه (و یا ستون اختلاف میانگین‌ها) ملاحظه می‌شود که در هر یک از زمان‌های پس آزمون و پیگیری اختلاف میانگین نمره ارزیابی ریسک تقلب بین دو گروه حساب‌رسان دارای تردید حرفه‌ای و حساب‌رسان بدون تردید حرفه‌ای مثبت بوده است (چون در این زمان‌ها حد بالا و پایین فاصله اطمینان ۹۵ درصدی و یا اختلاف میانگین‌ها مثبت‌اند). بنابراین در این

جدول (۷) مقایسه میانگین ارزیابی ریسک تقلب در دو گروه حساب‌رسان دارای تردید حرفه‌ای و حساب‌رسان بدون تردید حرفه‌ای به تفکیک سطوح استعاره حسابرسی بر اساس آزمون LSD

زمان	گروه	میانگین	اختلاف میانگین	آماره آزمون t	درجه آزادی	سطح معنی داری	
						حد پایین	حد بالا
پیش آزمون	تردید حرفه‌ای	79/1	1/767	۰/972	58	۰/335	-1/872
	عدم تردید حرفه‌ای	77/33					
پس آزمون	تردید حرفه‌ای	77/37	15/667	9/009	58	۰/001	12/185
	عدم تردید حرفه‌ای	61/7					
پیگیری	تردید حرفه‌ای	76/2	25/367	16/726	58	۰/001	22/331
	عدم تردید حرفه‌ای	50/83					

جدول (۸) آزمون ام. باکس مربوط به بررسی پیش فرض یکسانی ماتریس واریانس برای متغیر کیفیت حسابرسی

سطح معناداری	درجه آزادی		آماره آزمون F	آماره آزمون ام. باکس
	دوم	اول		
۰/001	11081/816	18	4/407	87/976

جدول (۹) آزمون کرویت موشلی مربوط به بررسی فرض همانی بودن ماتریس واریانس در متغیر کیفیت حسابرسی

آماره آزمون موشلی	آماره آزمون کای اسکوتر	درجه آزادی	سطح معناداری	گرینه‌هاوس - گیسر	هیون فلت	حد پایین
۰/661	22/731	2	۰/۰۰۱	۰/۷۴۷	۰/804	۰/۵

در جدول (۹) سطح معناداری آزمون موشلی (۰/۰۰۱) سطح معنی‌داری زمان در هر ۴ آزمون کمتر از خطای ۰/۰۵ از سطح معناداری ۰/۰۵ کمتر بوده و در نتیجه فرض است. بنابراین بین میانگین نمره کیفیت حسابرسی در همخوانی ماتریس کووریانس خطای مربوط به متغیرهای زمان‌های مختلف (پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری) وابسته تبدیل شده نرمال با یک ماتریس همانی رد می‌شود. تفاوت معنی‌داری وجود دارد. به همین ترتیب تعامل بنابراین از سه آزمون محافظه کار گرینهاوس-گیسر، هیون استعاره‌های حسابرسی و گروه نیز معنادار است. جدول (۱۱) فلت و حد پایین استفاده می‌شود. نتایج تصحیح شده برای نتایج مربوط به معنی‌داری یا عدم معنی‌داری کل مدل و هر یک از آزمون‌های محافظه کار در جدول (۱۰) نشان داده همچنین تاثیر جداگانه متغیرهای مستقل استعاره‌های حسابرسی و گروه بر متغیر وابسته کیفیت حسابرسی را

جدول (۱۰) مشخص کرد که در سطح ۰/۰۵ اثرات این نشان می‌دهد.

فرض (کرویت) تایید شده است. پس لازم است. طبق جدول

جدول (۱۰) آزمون‌های اثرات آزمودنی‌ها برای متغیر کیفیت حسابرسی

منبع تغییرات	آزمون	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره آزمون	سطح معناداری	مجذورات آتا
استعاره‌های حسابرسی	پذیرش کرویت	1650/311	2	825/156	492/981	۰/001	۰/898
	گرینهاوس-گیسر	1650/311	1/494	1104/492	492/981	۰/001	۰/898
	هیون فلت	1650/311	1/608	1026/248	492/981	۰/001	۰/898
	حد پایین	1650/311	1/000	1650/311	492/981	۰/001	۰/898
تعامل استعاره‌های حسابرسی و گروه	پذیرش کرویت	1027/778	2	513/889	307/018	۰/001	۰/846
	گرینهاوس-گیسر	1027/778	1/494	687/853	307/018	۰/001	۰/846
	هیون فلت	1027/778	1/608	639/125	307/018	۰/001	۰/846
	حد پایین	1027/778	1	1027/778	307/018	۰/001	۰/846

جدول (۱۱) آزمون‌های اثرات بین آزمودنی‌ها برای متغیر کیفیت حسابرسی

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره آزمون F	سطح معنی‌داری	مجذورات آتا
ضریب ثابت	418665/339	1	418665/339	1501/631	۰/001	۰/964
گروه	1317/606	1	1317/606	4/726	۰/034	۰/078
استعاره‌های حسابرسی	2668/050	1	2668/05	9/57	۰/003	۰/146
تعامل استعاره‌های حسابرسی و گروه	۲۳۹۲/۱۱۲	1	۲۳۹۲/۱۱۲	۶/۰۵۳	۰/001	۰/032
خطا	15613/2	56	278/807	-----	-----	-----

نمره کیفیت حسابرسی در بین حسابرسان دو گروه دارای تردید حرفه‌ای و عدم تردید حرفه‌ای متفاوت است. با توجه به جدول (۱۱) چون متغیر گروه بر نمره کیفیت حسابرسی اثر معنی‌داری دارد، بنابراین در سطح پنج درصد میانگین کیفیت حسابرسی در بین حسابرسان دو گروه دارای تردید ناشی از استعاره‌های حسابرسی و عدم تردید حرفه‌ای یکسان نیست. اما بر اساس جدول (۱۱) برای متغیر کیفیت حسابرسی

با توجه به جدول (۱۱) سطح معناداری اثر تعاملی استعاره‌های حسابرسی و گروه از ۰/۰۵ کمتر است که، این متغیر اثر معنی‌داری بر میانگین نمره کیفیت حسابرسی دارد. همچنین سطح معناداری متغیرهای گروه و استعاره‌های حسابرسی کوچکتر از ۰/۰۵ است (سطوح معناداری به ترتیب برابر ۰/۰۳۴ و ۰/۰۰۳). پس می‌توان بیان نمود متغیرهای گروه و استعاره‌های حسابرسی نیز معنی دار می‌باشد. در نتیجه میانگین

تعامل استعاره‌های حسابرسی و گروه نیز معنی دار است. به این معنی که برای متغیر کیفیت حسابرسی، رفتار گروه‌ها در زمان‌های مختلف متفاوت‌اند. پس برای هر یک از این زمان‌ها از آزمون تعقیبی LSD استفاده می‌شود. همانند قبل بررسی پیش فرض برابری واریانس گروه‌ها نیز لازم نیست.

جدول (۱۲) مقایسه میانگین نمره کیفیت حسابرسی در دو گروه به تفکیک سطوح استعاره‌های حسابرسی بر اساس آزمون LSD

زمان	گروه	میانگین	اختلاف میانگین	آماره آزمون t	درجه آزادی	سطح معنی داری	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین	
							حد بالا	حد پایین
پیش آزمون	تردید حرفه ای	44/73	۰/7	۰/247	58	۰/806	-4/969	6/369
	عدم تردید حرفه ای	44/03						
پس آزمون	تردید حرفه ای	45/53	-5/967	-2/263	58	۰/027	-11/244	-/689
	عدم تردید حرفه ای	51/50						
پیگیری	تردید حرفه ای	46/30	-10/967	-4/186	58	۰/001	-16/211	-5/722
	عدم تردید حرفه ای	57/27						

ریسک بالاتری از تقلب در صورت‌های مالی را ارزیابی می‌کنند.

با استناد به جداول (۵)، (۶) و (۷) مشخص شد با استفاده از تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر، متغیر گروه و همچنین تعامل استعاره‌های حسابرسی و گروه بر میانگین نمره ارزیابی احتمال تقلب در صورت‌های مالی اثر معنی‌داری دارند. از طرفی بر اساس آزمون-های تعقیبی LSD انجام شده که نتایج آن در جدول (۷) ثبت شده‌اند در پیش آزمون بین میانگین نمره ارزیابی احتمال تقلب در صورت‌های مالی در گروه‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر استعاره‌های حسابرسی و عدم تردید حرفه‌ای حسابرسان اختلاف معناداری وجود دارد همچنین در هر یک از استعاره‌های حسابرسی پس آزمون و پیگیری میانگین نمره ارزیابی احتمال تقلب در صورت‌های مالی در گروه تردید حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر استعاره‌های حسابرسی به طور معناداری بیشتر از گروه عدم تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. در نتیجه فرضیه اول مبنی بر حسابرسانی که استعاره‌های خود تردیدی و دگر تردیدی را می‌خوانند، در مقایسه با سایر حسابرسان، ریسک بالاتری از تقلب در صورت‌های مالی را ارزیابی می‌کنند، تایید می‌شود.

با توجه به جدول (۱۲) بر اساس آزمون تعقیبی LSD و در سطح پنج درصد در پیش آزمون بین میانگین نمره کیفیت حسابرسی در گروه‌های مختلف اختلاف معناداری وجود ندارد (سطح معناداری برابر ۰/۸۰۶). اما در پس آزمون و همچنین پیگیری میانگین نمره کیفیت حسابرسی در دو گروه دارای تردید حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر استعاره‌های حسابرسی و عدم تردید حرفه‌ای حسابرسان اختلاف معناداری دارند (سطوح معناداری به ترتیب برابر ۰/۰۲۷ و ۰/۰۰۱) همچنین با توجه به فاصله اطمینان ۹۵ درصد برای اختلاف میانگین دو گروه ملاحظه می‌شود که در پس آزمون و پیگیری اختلاف میانگین نمره کیفیت حسابرسی دو گروه منفی بوده است (زیرا حد بالا و پایین فاصله اطمینان یا اختلاف میانگین‌ها منفی‌اند). بنابراین در زمان‌های پس آزمون و پیگیری میانگین نمره کیفیت حسابرسی در گروه تردید حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر استعاره‌های حسابرسی به طور معناداری بیش از گروه بدون تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد.

اکنون با استفاده از یافته‌ها به بررسی درستی فرضیات پژوهش می‌پردازیم.

**فرضیه اول** حسابرسانی که استعاره‌های خود تردیدی و دگر تردیدی را می‌خوانند، در مقایسه با سایر حسابرسان،

استعاره‌سازی در حرفه‌ی حسابرسی مبتنی بر ایجاد تردیدحرفه‌ای حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب در صورت‌های مالی و کیفیت حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش تردیدحرفه‌ای مبتنی بر استعاره‌های حسابرسی از دو بعد خودتردیدی و دگرتردیدی بر اساس مشارکت دو گروه از حسابرسان دارای تردیدحرفه‌ای مبتنی بر استعاره‌های حسابرسی بود. نتایج در این پژوهش نشان داد، با استعاره‌سازی در حرفه‌ای حسابرسی، دو بعد تردیدحرفه‌ای حسابرسان (خودتردیدی و دگرتردیدی) بر توانمندی‌های تخصصی خود و تردید بر مدارک و شواهد صاحبکاران تاثیر می‌گذارد و این موضوع باعث می‌شود این دسته از حسابرسان نسبت به سایر حسابرسانی که استعاره‌های حسابرسی بر آن‌ها تاثیر نداشته، میزان ریسک تقلب در صورت‌های مالی صاحبکاران را بیشتر ارزیابی نمایند و نتیجتاً بیشتر به دید تردید نسبت به عملکردهای صاحبکاران بنگرند، چراکه استعاره‌های مطرح شده برای آنان، ذهنیت بیشتری نسبت به مسئولیت‌پذیری و انجام کار حرفه‌ای حسابرسی در درون آن‌ها ایجاد می‌نماید و این موضوع باعث می‌گردد آن‌ها با وسواس فکری بیشتری نسبت به عملکردهای مالی شرکت‌ها بررسی‌های خود را انجام دهند. این دسته از حسابرسان کمتر به شواهد و مدارک صاحبکاران و وجود کنترل‌های داخلی و توجیحات آن‌ها توجه می‌کنند و با ایجاد یک زمان بندی دقیق تلاش می‌نمایند، هر گونه احتمال تقلب در صورت‌های مالی را بررسی نمایند. به عبارت بهتر یافته‌های بدست آمده نشان داد که استعاره‌ها از جمله شک و تردید یک فرد نسبت به قابلیت‌های خود یا شک و تردید نسبت به صاحبکار، هر دو در مقایسه با شرکت کنندگان در گروه کنترل، ارزیابی شرکت کنندگان از ریسک تقلب را افزایش داد. به علاوه، هر دو نوع استعاره این باور در حسابرسان را رشد می‌دهد. نتایج این پژوهش همراستا با پژوهش ثیبودائو و برودیتسکی<sup>۷۳</sup> (۲۰۱۱) که بیات می‌نماید، استعاره‌ها با ساختارهای خوب می‌توانند برای فعال‌سازی الگوهایی در زمینه تردیدحرفه‌ای بکار

فرضیه دوم) حسابرسانی که استعاره‌های خود تردیدی و دگر تردیدی را می‌خوانند، در مقایسه با سایر حسابرسان کیفیت حسابرسی بالاتری دارند. سرانجام با توجه به جداول (۱۰)، (۱۱) و (۱۲) متغیر گروه و همچنین تعامل استعاره‌های حسابرسی و گروه بر میانگین نمره کیفیت حسابرسی نیز اثر معنی‌داری دارند. از طرفی بر اساس آزمون تعقیبی LSD انجام شده که نتایج آن در جدول (۱۲) آمده است مشخص شد که در پیش آزمون بین میانگین نمره کیفیت حسابرسی در گروه‌های مختلف اختلاف معناداری وجود ندارد. اما در پس آزمون و پیگیری میانگین نمره کیفیت حسابرسی در گروه تردیدحرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر استعاره‌های حسابرسی به طور معناداری بیش از گروه عدم تردیدحرفه‌ای حسابرسان است. در نتیجه فرضیه دوم مبنی بر اینکه حسابرسانی که استعاره‌های خود تردیدی و دگر تردیدی را می‌خوانند، در مقایسه با سایر حسابرسان کیفیت حسابرسی بالاتری دارند، تایید می‌شود.

## ۶- بحث و نتیجه گیری

تردیدحرفه‌ای بر حسب مشخصه‌هایی مختلفی از تردیدگرایی همچون ذهن پرسشگر، به تاخیر انداختن قضاوت، اعتماد به نفس موضوع بسیار مهم در حیطه‌ی تخصصی حسابرسی در دنیای امروز مطرح می‌باشد. (هارت<sup>۷۲</sup>، ۲۰۰۷: ۱۵۰). از این رو درک حسابرسان از مفهوم تردیدحرفه‌ای در کار حسابرسی جایگاه ویژه‌ای دارد. در اعمال تردیدحرفه‌ای، حسابرس نباید تصور کند که مدیریت صادق نیست و همچنین نباید تصور کند که صداقت کامل دارد. بنابراین، حسابرس نباید با این تصور که مدیریت صادق است، به کمتر از شواهد متقاعدکننده راضی باشد. (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۵۳). باید دقت کرد که تردیدحرفه‌ای برای قضاوت حرفه‌ای باکیفیت لازم است؛ اما تنها یکی از اجزای ضروری برای حسابرس به شمار می‌رود که برای اعمال قضاوت حرفه‌ای به کار گرفته می‌شود. هدف این پژوهش بررسی تاثیر



طیف‌های مختلف حسابرسی و بدون افزایش نیازهای شناختی وظایف حسابرسی، القا کند. استعارها به عنوان ابزاری برای فعال‌سازی الگوهای مفهومی شناخته می‌شوند که به درک مفاهیم انتزاعی کمک شایانی می‌کنند (هرت و همکاران<sup>۷۸</sup>، ۲۰۱۲: ۲۳). در واقع همراستا با نتایج پژوهش یانگ<sup>۷۹</sup> (۲۰۱۱) که بیان نمود، از طریق فعال‌سازی یک طرح مفهومی در رابطه با یک ذهنیت شک‌گرا، می‌توان به ارتقای کیفیت حسابرسی کمک نمود، این پژوهش نیز تایید کرد، وجود استعارها می‌تواند ذهنیت تردیدگرتری هم نسبت به توانمندی‌های تخصصی حسابرس و هم نسبت به شواهد و مدارک صاحبکار در درون حسابرسان ایجاد نماید و این موضوع به ارتقای کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی کمک نماید. نتیجه‌ی این فرضیه با تحقیق‌های گولد‌فارب و همکاران<sup>۸۰</sup> (۲۰۰۱)؛ ارگ و چارتراند<sup>۸۱</sup> (۱۹۹۹)؛ بارگ و همکاران<sup>۸۲</sup> (۲۰۰۱) و نادلر و کادئوس (۲۰۱۸) که نتیجه‌ی این فرضیه را تایید می‌نمایند، مطابقت دارد.

#### ۶-۱- پیشنهادات کاربردی

۱) بر اساس نتایج کسب شده، پیشنهاد می‌شود، در تدوین سیاست‌های و آیین‌نامه‌های رفتاری حرفه‌ی حسابرسی از الگوهای ادبی و موضوعات فرهنگی در قالب استعاره‌های حسابرسی برای ارتقای سطح دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای در حسابرسان استفاده گردد و با برگزاری دوره‌های آموزشی و حرفه‌ای تلاش نمایند تا تقویت بیشتری در کیفیت‌های حسابرسی ایجاد گردد.

۲) همچنین ایجاد و شناخت راه‌های اعمال تقلب و گمراهی در صورت‌های مالی توسط صاحبکاران، پیشنهادی است که مبتنی بر ایجاد یک پایگاه اطلاعاتی برای حسابرسان می‌تواند صورت پذیرد و با به اشتراک گذاری اطلاعات و تجربیات باعث شناخت بیشتر حسابرسان نسبت به احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی می‌شود و این موضوع می‌تواند به ارتقای سطح کیفیت حسابرسی‌ها

گرفته شوند و فعال‌سازی این الگوها می‌تواند ارزیابی شواهد و مدارک حسابرسی و تصمیم‌گیری‌ها براساس این شواهد و مدارک را تحت تاثیر قرار دهد، تلاش نمود از منظر ذهنیت‌گرایی و تاثیر گذاری استعاره سازی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، روابط بهتری از صاحبکاران با حسابرسان در جهت بررسی صورت‌های مالی ایجاد نماید. نتیجه‌ی این فرضیه با تحقیق فیلیپس<sup>۷۴</sup> (۱۹۹۹)؛ رز<sup>۷۵</sup> (۲۰۰۷)، پیچر<sup>۷۶</sup> (۱۹۹۶) و پارلی و همکاران<sup>۷۷</sup> (۲۰۱۴) که نتیجه‌ی این فرضیه را تایید می‌نمایند، مطابقت داشته باشد. همچنین بر اساس نتیجه‌ی فرضیه دوم مشخص گردید وجود تردیدهای حرفه‌ای در حسابرسان از منظر خود تردیدی و دگر تردیدی بر اساس استعاره‌سازی در حسابرسی، باعث ارتقای سطح کیفیت بررسی‌های حسابرسی نسبت به سایر حسابرسی‌ها که کمتر دارای تردید حرفه‌ای حسابرسی هستند، گردد. در واقع حسابرسان دارای تردید حرفه‌ای مبتنی بر تردید بر توانمندی‌های خود با اعتماد به نفس بیش از اندازه وارد بررسی صورت‌های مالی نمی‌شود و با شناخت نقاط قوت و ضعف خود تلاش می‌نمایند ابعاد مختلف موضوع را براساس توانمندی‌های خود و پوشش نقاط ضعف خود از طریق معیار دگر تردیدی پوشش دهند. در واقع این گروه از حسابرسان اعتمادی به اطلاعات ارائه شده نمی‌کنند و شواهد را مبنایی برای تایید عدم ابهام و یا تقلب در صورت‌های مالی نمی‌دانند، بلکه با اتکا بیشتر به استانداردهای حسابرسی و با اتکاء بیشتر به شرایط شرکت اقدام به بررسی تمامی جوانب عملکردهای مالی شرکت‌ها می‌نمایند و کمتر دچار تساهل با صاحبکاران می‌شوند. این دسته از حسابرسان از طریق زمان بندی مناسب و تدوین برنامه‌ی حسابرسی جامع و شفاف گزارشات خود را بدون هیچ سوگیری ارائه می‌نمایند، چراکه بر اساس تردید حرفه‌ای ایجاد شده، آنها ذهنیت بیدارتری نسبت به مسئولیت‌های حرفه‌ای و تخصصی خود در قبال جامع احساس می‌نمایند که در تحت این شرایط کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. در واقع، استعاره سازی این ظرفیت را دارا است تا تردید حرفه‌ای را از

- اذهان عمومی بر اساس استعاره‌های موجود. حسابداری مدیریت، ۸(۲۶)، ۱۱۳-۱۳۰.
- \* نجف لو، محمود، زنگی آبادی، مصطفی، غلامی، پرویز. (۱۳۹۶). تأثیر عوامل خطر تقلب بر تعدیل برنامه حسابرسی، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۸، پاییز، ۲۶۱-۲۷۹.
- \* نیکومرام، هاشم، هرمزی، شیر کوه، رویایی، رمضانعلی، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر سوگیری های روانشناختی بر تردید حرفه ای حسابرس، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ششم، شماره ۲۳، زمستان، ۱۲۲-۱۴۸.
- \* وکیلی فرد، حمیدرضا، جبارزاده کنگرلوئی، سعید، پوررضا سلطان احمدی، اکبر. (۱۳۸۸). بررسی ویژگی‌های تقلب در صورت‌های مالی، حسابداری، سال بیست و چهارم، شماره ۲۱۰.
- \* ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، کریمی، شبنم. (۱۳۹۶). طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۳۹۶؛ ۲ (۴): ۲۱۵-۲۴۶.
- \* Anderson, S., and J. Wolfe. 2002. A perspective on audit malpractice claims. *Journal of Accountancy* 194 (3): 59-66.
- \* Andreas, H., Zarefar, A., Rasuli, H. M. (2016). ANALYSIS OF FACTORS AFFECTING THE AUDITORS' PROFESSIONAL SCEPTICISM AND AUDIT RESULT QUALITY-THE CASE OF INDONESIAN GOVERNMENT AUDITORS, *I J A B E R*, Vol. 14, No. 6, 3807-3817.
- \* Asbahr, K., Klaus, A. (2017). Real Effects of Reporting Key Audit Matters on Auditors' Judgment of Accounting Estimates (March 3). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3069755> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3069755>
- \* Bargh, J. A. and T. L. Chartrand. 1999. The unbearable automaticity of being. *American Psychologist* 54(7): 462 - 479.
- \* Bargh, J. A., P. M. Gollwitzer, A. Lee-Chai, K. Barndollar and R. Troetschel. 2001. The automated will: Nonconscious activation and pursuit of behavioral goals. *Journal of*

کمک نماید. لازمه احساس مسئولیت و مشارکت در ارائه‌ی اطلاعات بین حسابرسان، مشارکت همه جانبه آن‌ها در این راه باشد که حتما می‌بایست هویت حرفه‌ای حسابرسی بیشتر از قبل از طریق برآورده ساختن انتظارات و نیازهای روانشناختی آنان تقویت گردد.

در بیان محدودیت این پژوهش می‌توان گفت، هرچند محققان در گردآوری داده جهت توسعه‌ی مفهوم استعاره‌سازی در ابتدا با مشکلات شناختی نسبت به موضوع مواجه بودند، اما با مرور مقالات و برگزاری جلسه‌های مشترک، به این جمع‌بندی رسیدند، محتوای استعاره‌ها می‌تواند بر نقاط مسئولیت‌پذیری حسابرسان در سایر حرفه‌ها تمرکز نماید. هر چند این باور در محققان مورد تایید است که شیوه و روش اجرای آن بر حسابرسان می‌تواند در تحقیقات آتی توسعه داده شود. از طرف دیگر، از آنجاکه ذهنیت‌گرایی حسابرسان یکی از حیطه‌های روانشناختی در حرفه‌ی حسابرسی مطرح می‌باشد، لازم است در تحقیق‌های آتی با اتکا به روش‌های تحلیل کیفی همچون تحلیل محتوا و گردن‌د تئوری یا تحلیل داده بنیاد، به توسعه‌ی مفاهیمی همچون استعاره‌سازی در حسابرسی کمک شایان توجهی شود، تا از این طریق ادراک محسوس تری از تردید حرفه‌ای حسابرسان چه از منظر خودتردیدی و چه از منظر دگر تردیدی ایجاد شود و با ارائه‌ی الگوهای پژوهش‌های کیفی همچون مدل پارادایمی، به شناخت مفهوم و تدوین استراتژی‌های آتی در زمینه تردید حرفه‌ای کمک شود. لذا پیشنهاد می‌شود برای تحقیق‌های آتی اقدام به ارائه‌ی الگویی پارادایمی در توسعه مفهوم استعاره‌سازی در تردید حرفه‌ای حسابرسان، شود.

#### فهرست منابع

- \* گودرزی، احمد، همتی، هدی، رفیعی شیشوان، مرضیه. (۱۳۹۴). جایگاه حرفه حسابداری در

- Social priming reduces the Stroop effect. *Cognition* 118 (2): 193-200
- \* Grenier, J. 2011. Encouraging professional skepticism in the industry specialization era: A dualprocess model and an experimental test. Working paper. Miami University.
  - \* Harding, N., Azim, M., Jidin, R., Muir, J, P. (2016). A Consideration of Literature on Trust and Distrust as they Relate to Auditor Professional Skepticism, Volume26, Issue3; 243-254.  
<https://doi.org/10.1111/auar.12126>
  - \* Hilton, J., S. Fein, and D. Miller. 1993. Suspicion and dispositional inference. *Personality and Social Psychology Bulletin* 19: 501-512
  - \* Hurtt, R. K., M. Eining, and D. Plumlee. 2012. An Experimental Examination of Professional Skepticism. Working paper. Baylor University and University of Utah
  - \* 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
  - \* KPMG. 2016. Elevating Professional Judgment in Accounting and Auditing: The KPMG Professional Judgment Framework
  - \* Lakoff, G. and M. Johnson. 1980. Conceptual metaphor in everyday language. *The Journal of Philosophy*, 77(8), 453-486
  - \* Libby, R. 1985. Availability and the generation of hypotheses in analytical review. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 648-667.
  - \* Libby, R., and D. M. Frederick. 1990. Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research* 28: 348-67.
  - \* 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.
  - \* Michael, J., Fischer, S., Dirsmith, M, W. (2011). Strategy, Technology, and Social Processes With in Professional Cultures: A Negotiated Order, *Ethnographic Perspective, Symbolic Interaction*, 18, 4, (381-412).
  - \* Mubako, G., O'Donnell, E. (2017). Effect of fraud risk assessments on auditor skepticism: Unintended consequences on evidence evaluation, *International Journal of Auditing*, Volume22, Issue1; 55-64.  
<https://doi.org/10.1111/ijau.12104>
  - \* Personality and Social Psychology 81(6): 1014 - 1027.
  - \* Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earning management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
  - \* Bell, T. B., M. E. Peecher and I. Solomon. 2005. The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology. U.S.A., KPMG International.
  - \* 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
  - \* Boroditsky, L. 2016. Metaphoric structuring: Understanding time through spatial metaphors.
  - \* Boroditsky, L., and M. Ramscar. 2002. The roles of body and mind in abstract thought. *Psychological Science* 13: 185-188
  - \* Choo, F., and K. Tan. 2000. Instruction, skepticism, and accounting students' ability to detect frauds in auditing. *Journal of Business Education* Fall: 72-87.
  - \* Cohen, J, R., Gaynor, L, M., Montague, N, R., Wayne, J. (2016). The Effect of Framing on Information Search and Information Evaluation in Auditors' Fair Value Judgments. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2602783> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2602783>
  - \* Dirsmith, M, W., Covalleski, M, A., Mcallister, J, P. (1985). Of paradigms and metaphors in auditing thought, *Contemporary Accounting Research* Vol. 2 No. 1 pp. 46-68.  
<https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1985.tb00606.x>
  - \* Doty, J. R. 2011. What the PCAOB Expects for the Coming Year and Beyond. December, 5, 2011. Washington D.C.: PCAOB.
  - \* Franzel, J. 2012. Statement on Public Meeting on Auditor Independence and Audit Firm Rotation. June 28, 2012. San Francisco, CA: PCAOB.
  - \* Galinsky, A. D., and Glucksberg, S. 2000. Inhibition of the literal: metaphors and idioms as judgmental primes. *Social Cognition* 18: 35-54.
  - \* Gibbs, R. 1992. Categorization and metaphor understanding. *Psychological Review* 99: 572-577.
  - \* Goldfarb, L., D. Aisenberg, and A. Henik. 2011. Think the thought, walk the walk –

- function of preparing to receive invalid information. *Journal of Experimental Social Psychology* 32: 228-253.
- \* Shani N. Robinson, Mary B. Curtis, and Jesse C. Robertson (2018) Disentangling the Trait and State Components of Professional Skepticism: Specifying a Process for State Scale Development. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory: February 2018, Vol. 37, No. 1, pp. 215-235. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51738>*
  - \* Shaub, M.K., and J.E. Lawrence. 1996. Ethics, experience, and professional skepticism: A situational analysis. *Behavioral Research in Accounting. Supplement: 124-157.*
  - \* Slobin, D. I. 2003. Language and thought online: cognitive consequences of linguistic relativity. In D. Gentner & S. Goldin-Meadow (Eds.), *Language in mind: Advances in the study of language and thought* (pp. 157-192). Cambridge, MA: MIT Press.
  - \* Thibodeau, P., and L. Boroditsky. 2011. Metaphors we think with: The role of metaphor in reasoning. *PLoS ONE* 6(2).
  - \* Young J. 2001. Risk(ing) metaphors. *Critical Perspectives on Accounting* 12: 607-25.
  - \* Zimbelman, M. 1997. The effects of SAS No. 82 on auditors' attention to fraud risk factors and audit planning decisions. *Journal of Accounting Research* 35: 75-94
  - \* Nelson, M. W. 2009. A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 28 (2): 1-34.
  - \* Nolder, Ch, J., Kadous, J. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, *Accounting, Organizations and Society*, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.010>
  - \* Olsen, C., Gold, A. (2018). Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism, <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.006>
  - \* Parlee, M, C., Rose, J, M., Thibodeau, J, C. (2014). Metaphors and Auditor Professional Judgment: Can Non-Conscious Primes Activate Professionally Skeptical Mindsets?.
  - \* PCAOB. 2010a. Report on Observations of PCAOB Inspectors Related to Audit Risk Areas Affected by the Economic Crisis. Release No. 2010-06, September 29, 2010. Washington D.C.: PCAOB
  - \* Peecher, M. 1996. The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence. *Journal of Accounting Research* 34(1): 125 - 141.
  - \* Phillips, F. 1999. Auditor attention to and judgments of aggressive financial reporting. *Journal of Accounting Research* 37: 167-189.
  - \* Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2008. Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 Inspections of Domestic Annually Inspected Firms. Release No. 2008-008. Washington, D.C.: PCAOB
  - \* Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2012. Staff Audit Practice Alert No. 10: Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits. Washington, D.C.: PCAOB.
  - \* Quadackers, L., T. Groot, and A. Wright. 2013. Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research*. In press
  - \* Rose, J. 2007. Attention to aggressive and potentially fraudulent reporting: Effects of experience and trust. *Behavioral Research in Accounting* 19: 215-230.
  - \* Schul, Y., E. Burnstein, and A. Bardi. 2016. Dealing with deceptions that are difficult to detect: Encoding and judgment as a

#### یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Asbahr & Klaus

<sup>2</sup> Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

<sup>3</sup> Cohen et al

<sup>4</sup> Metaphors

<sup>5</sup> Parlee et al

<sup>6</sup> Shani et al

<sup>7</sup> Boroditsky

<sup>8</sup> Slobin

<sup>9</sup> Boroditsky and Ramscar

<sup>10</sup> Thibodeau and Boroditsky

<sup>11</sup> Dirsmith et al

<sup>12</sup> Thibodeau and Boroditsky

<sup>13</sup> Bell et al

<sup>14</sup> Grenier

<sup>15</sup> Quadackers et al

<sup>16</sup> Grenier

<sup>17</sup> Professional Judgment Framework

<sup>18</sup> KPMG

<sup>19</sup> Center for Audit Quality

<sup>20</sup> Nelson

<sup>21</sup> Anderson and Wolfe

<sup>22</sup> Benston and Hartgraves

<sup>23</sup> Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

<sup>24</sup> The Public Company Accounting Oversight Board

<sup>25</sup> Franzel

- 26 Doty
- 27 Professional competencies
- 28 Doty
- 29 Andreas et al
- 30 Olsen & Gold
- 31 Schul et al
- 32 Hilton et al
- 33 Harding et al
- 34 Bell et al
- 35 Nelson
- 36 Quadackers et al
- 37 Grenier
- 38 Nolder & Kadous
- 39 Lakoff and Johnson
- 40 Young
- 41 Gibbs
- 42 Galinsky and Glucksberg
- 43 Slobin
- 44 Thibodeau and Boroditsky
- 45 Michael et al
- 46 Parlee et al
- 47 Hurtt et al
- 48 Lakoff and Johnson
- 49 Young
- 50 Phillips
- 51 Rose
- 52 Grenier
- 53 Michael et al
- 54 Thibodeau and Boroditsky
- 55 Parlee et al
- 56 Bargh and Chartrand
- 57 Bargh et al
- 58 Goldfarb et al
- 59 Mubako & O'Donnell
- 60 Libby
- 61 Libby and Frederick
- 62 McMillan and White
- 63 Peecher
- 64 Shaub
- 65 Zimbelman
- 66 Choo and Tan
- 67 Rose
- 68 Hurtt et al
- 69 Nolder & Kadous
- 70 Mubako & O'Donnell
- 71 Becker et al
- 72 Hurtt
- 73 Thibodeau and Boroditsky
- 74 Phillips
- 75 Rose
- 76 Peecher
- 77 Parlee et al
- 78 Hurtt et al
- 79 Young
- 80 Goldfarb et al
- 81 Bargh and Chartrand
- 82 Bargh et al