

## تبیین و ارائه چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، تفاوت‌های فردی، اهداف رفتاری و اقدامات در این زمینه: آزمون تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده

کامران اسمعیل زاده اقدام

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران  
k.esmailzadeh864@gmail.com

نعمت رستمی مازویی

استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران، (نویسنده مسئول)  
nrostami60@gmail.com

محمود صمدی لرگانی

استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران  
mstlargani@gmail.com

بهنام گیلانی نیای صومعه سرایی

استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد رودسر و املش، دانشگاه آزاد اسلامی، رودسر و املش، ایران  
b\_gilani@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۰۴

### چکیده

هدف این تحقیق تبیین و ارائه چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، تفاوت‌های فردی، اهداف رفتاری و اقدامات در این زمینه با آزمون تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، است. پژوهش از نظر هدف کاربردی و شیوه گردآوری اطلاعات تحقیق «توصیفی» و از نوع «همبستگی» است. جامعه آماری شامل تمامی حساب‌رسان تهران است. روش نمونه‌گیری طبقه‌بندی و توزیع پرسشنامه تصادفی می‌باشد. تعداد نمونه استفاده از روش PLS، ۳۰۰ نفر تعیین شد که پس از توزیع ۳۵۰ پرسشنامه ۳۰۴ پرسشنامه قابل استفاده برگشت داده و تحلیل شد. به منظور جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه قصد شک و تردید حسابرسی هارت (۲۰۱۰)، پرسشنامه اقدامات رفتاری جانسن و همکاران (۲۰۲۱) پرسشنامه دانش حسابرس جانسن و همکاران (۲۰۲۱)، پرسشنامه شجاعت اخلاقی هانا و آوالیو (۲۰۱۰) و پرسشنامه تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده جانسن و همکاران (۲۰۲۱)، استفاده شد. نتایج نشان داد که بین تفاوت‌های فردی از جمله جنسیت، تجربه، دانش خاص وظیفه و شجاعت اخلاقی با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد و نگرش، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد. و تردید حرفه‌ای حسابرس با جستجوی بیشتر شواهد حسابرسی، پرسش بیشتر پیرامون شواهد حسابرسی و تعلیق قضاوت در شواهد حسابرسی رابطه معناداری دارد.

**واژه‌های کلیدی:** تردید حرفه‌ای، تفاوت‌های فردی، اهداف رفتاری، اقدامات، تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، حساب‌رسان

## ۱- مقدمه

شناخت علل و عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان موضوعی است که امروزه به‌عنوان یکی از حوزه‌های روان‌شناختی رفتاری و ارزشی در حسابرسی و بررسی صورت‌های مالی مطرح است و می‌تواند نقش مهمی در ارتقای سطح شفافیت صورت‌های مالی داشته باشد (ولیان و صفری گرایلی، ۱۳۹۷). همچنین تردید حرفه‌ای به‌منظور استفاده از استانداردهای حسابرسی و دستیابی به کیفیت حسابرسی مهم است (نکل و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰) و یک موضوع تکراری این است که حسابرسان تلاش می‌کنند تا شک و تردید را به‌درستی اعمال کنند و به ریسک تقلب واکنش نشان دهند (همرزی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱). استانداردهای حسابرسی بر تردید تأکید دارند و به نقش آن در جمع‌آوری و ارزیابی انتقادی شواهد اشاره می‌کنند (وینسون و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰). نهادهای نظارتی شواهد بسیاری را در رابطه باینکه نبود یا ناکافی بودن سطح تردید منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود، ارائه می‌دهند، و محققان تعدادی مدل مفهومی را با توجه به تردید حرفه‌ای ارائه می‌دهند (جاری و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰). مدل نلسون<sup>۵</sup> (۲۰۰۹) پیشنهاد می‌کند که حسابرسان با استفاده از دانش خود، از ویژگی‌های شخصی استفاده کرده و به انگیزه‌های مربوط به قضاوت‌های مبتنی بر شواهد پاسخ دهند. دانش ممکن است حسابرسان را قادر سازد تا الگوهای شواهد را به‌درستی تشخیص دهند، اما بروز اشتباه آن‌ها را به سمت خطا حتی سوق دهد (کوهن و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷). در این زمینه، مدل نلسون (۲۰۰۹) دیدگاه تردید فرضی را اتخاذ می‌کند و پیش‌بینی می‌کند که داده‌های مشهود با قضاوت‌های شکاکانه ادغام می‌شوند تا نتایج بدیعی باکیفیت بالا ارائه دهند. مدل هرت<sup>۷</sup> (۲۰۱۰) با تکیه بر تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک ویژگی حسابرس منفرد، پیش‌بینی می‌کند که حالت شک و تردید واسطه ارتباط بین بدبینی و رفتار باشد. مدل نولدر و کادوس<sup>۸</sup> (۲۰۱۸) دیدگاه مشابهی را اتخاذ می‌کند، بدین ترتیب شک و تردید حسابرسان شامل یک نگرش و یک طرز تفکر است که به‌موجب آن حسابرسان ورودی مشهود را از طریق پردازش شناختی در هدف‌گیری قضاوت‌ها و اهداف شکاکانه خود نسبت به اقدامات بدبینانه ادغام می‌کنند. مدل آن‌ها همچنین به اهمیت عوامل اجتماعی/ موقعیتی با توجه به بدبینی حسابرس اشاره می‌کند. علاوه بر دانش و ویژگی‌های شخصیتی، موقعیت‌های

متفاوت نیز انگیزه‌هایی را برای حسابرسان به وجود می‌آورد تا سطوح مختلف شک و تردید را اتخاذ کنند. به‌عنوان مثال، مواجهه با مشتری پیچیده و پرخطر ممکن است باعث ایجاد یک ذهنیت شکاک‌تر شود، درحالی‌که فشار بودجه ممکن است مانعی سر راه تردید حسابرس شود (جانسن و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۲۱).

با توجه به موارد اشاره‌شده تردید حرفه‌ای، مانند استقلال، برای حرفه حسابرسی ضروری است، اما تعریف و اندازه‌گیری آن و شناسایی مؤلفه‌های تأثیرگذار بر روی تردید حرفه‌ای اغلب دشوار است. منابع مختلف تردید حرفه‌ای را نگرشی می‌دانند که دربرگیرنده ارزیابی انتقادی شواهد (خان و هاردینگ<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۰)، توانایی تشخیص تقلب (چو و تان<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۰)، نقطه مقابل اعتماد (هرت، ۲۰۱۰)، تعصب محافظه‌کاری در قضاوت حسابرسی (برازل و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۶)، معادل استقلال (هرت، ۲۰۱۰)، و شک فرضی (نلسون<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۹) است. مطالعات انجام‌گرفته در این زمینه، پایین بودن سطح شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان را نشان می‌دهد و عدم موفقیت در حسابرسی را با فقدان شک و تردید حرفه‌ای همسو می‌داند (جانسن و همکاران، ۲۰۲۱؛ خان و هاردینگ، ۲۰۲۰؛ هرت، ۲۰۱۰) با این حال، اغلب در این موارد دلایل عدم تردید مشخص نیست و این چالش اصلی پژوهش حاضر است. از سوی دیگر علی‌رغم اهمیتی که توسط حرفه حسابداری و نهادهای نظارتی برای شک و تردید حرفه‌ای قائل شده‌اند، عدم توانایی حسابرسان در استفاده از سطح مناسب تردید همچنان یک مسئله جهانی است. درنهایت می‌توان ادعان کرد که، شک و تردید حرفه‌ای همچنان یک مفهوم سخت برای تعریف و اندازه‌گیری است. علاوه بر این، تشخیص اینکه آیا عدم شک و تردید دلیل اصلی کمبودهای حسابرسی است یا خیر، اغلب دشوار است بر این اساس پژوهش حاضر در پی پاسخگویی به سؤالات زیر می‌باشد:

- ۱) ویژگی‌های فردی چه نقشی در میزان شک و تردید حسابرسان دارند؟
- ۲) چگونه می‌توان شک و تردید حرفه‌ای را از طریق تئوری برنامه‌ریزی‌شده تبیین کرد؟
- ۳) چه اقدامات رفتاری را از حسابرسان دارای شک و تردید حرفه‌ای می‌توان انتظار داشت؟

<sup>8</sup> Nolder, C.J., & K. Kadous.

<sup>9</sup> Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., & Zehms, K. M

<sup>10</sup> Khan & Harding,

<sup>11</sup> Choo and Tan

<sup>12</sup> Brazel et all

<sup>13</sup> Nelson

<sup>1</sup> Knechel, W. R., Thomas, E., & Driskill, M

<sup>2</sup> Hammersley, J.S., K.M. Johnstone, & K. Kadous

<sup>3</sup> Vinson, J. M., Robertson, J. C., & Curtis, M. B.

<sup>4</sup> Jari, A., Foroghi, D., & Amir, H.

<sup>5</sup> Nelson, M.

<sup>6</sup> Cohen, J.R., D.W. Dalton, & N.L. Harp

<sup>7</sup> Hurtt, R.K

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مطابق نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا اگر حساب‌رسان نتوانند از تردید حرفه‌ای استفاده کنند کیفیت حسابرسی متأثر خواهد شد. تردید حرفه‌ای یک ویژگی شخصیتی چندبعدی است که می‌تواند یک وضعیت موقت (شرایط موقت که به خاطر نگرش‌های موقعیتی برانگیخته می‌شود). یا یک ویژگی (ویژگی طبیعی یک شخص) باشد (نازی و همکاران، ۱۳۹۴). هرت و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی تردید حرفه‌ای پرداختند. آن‌ها ابتدا به تفسیر ادبیات مربوط به تردید حرفه‌ای و فرصت‌های موجود برای تحقیقات آتی اشاره نمودند و در ادامه بیان کردند که حساب‌رسان مدل‌های عملی را مطرح می‌کنند که به‌عنوان مدل نلسون شناخته می‌شود که دو جزء تردید حرفه‌ای را شامل "قضاوت با تردید و اقدامات با تردید" معرفی می‌نماید. حساب‌رسان باید به‌منظور انجام آگاهانه قضاوت با تردید، دارای تجربه و دانش لازم در مورد شناسایی مسائل و ایجاد و تعیین واکنش‌های مناسب باشد. از این‌رو، حساب‌رسان فاقد ویژگی موردنظر، به‌احتمال کمتری قضاوت با تردید و آگاهانه انجام می‌دهد. از سوی دیگر، حساب‌رسان با این ویژگی‌ها به‌احتمال بیشتری به ایجاد پرسش و شناسایی مسائل بالا قوه در حساب‌رسی (شامل بخش‌های پیچیده حسابداری که اغلب نیاز به پیش‌بینی با استفاده از تخمین‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای دارد) می‌پردازد. ویژگی‌های تردید حرفه‌ای طبق نظر هرت (۲۰۱۰) عبارت‌اند از: الف: ویژگی‌های آزمون شواهد، ب: شناخت فراهم‌کنندگان شواهد ج: ویژگی‌های مربوط به عمل روی شواهد. این ویژگی‌ها در ذیل مطرح می‌شوند:

### ذهن پرسشگر

حساب‌رسان مستقل دارای ذهن پرسشگر، تمایل بیشتری برای کشف انحراف و متقاعدشدن دارند. ذهن پرسشگر باعث می‌شود تا زمانی که حساب‌رسان اطلاعات کافی جمع‌آوری نکند متقاعد نگردد. ذهن پرسشگر باعث می‌شود در خصوص فرصت‌های ارتکاب جرم و زمینه‌های تخلف، اطلاعات بیشتری کسب شود. ذهن پرسشگر، حساب‌رسان را در زمینه پی‌گیری تناقض‌های صورت‌های مالی و رویه‌های حسابداری یاری می‌کند. حساب‌رسان دارای این ویژگی شخصیتی به‌راحتی تحت تأثیر حرفه‌ای دیگران قرار نمی‌گیرند. ذهن پرسشگر در مطالعات پیشین بر شک و بدگمانی دلالت داشت بعلاوه مقالات در خصوص مشخصه‌های شکاک بودن از دیدگاه فلسفی شامل افرادی است با ذهن کنجکاو است. در استاندارد حساب‌رسی ۸۲ و ۹۹ آمده است که تردید حرفه‌ای شامل ذهنی پرسشگر است که چه اطلاعات و شواهد جمع‌آوری شده دال بر انحراف بااهمیت ناشی از تقلب باشند یا خیر، ثابت است. طبیعت کنجکاوانه هر فرد یعنی داشتن یک

تفکر انتقادی که اطلاعات را در شکل ظاهری‌اش نمی‌پذیرد (نازی و همکاران، ۱۳۹۴).

### تعلیق قضاوت

به معنای آن است که شخص حساب‌رسان در تصمیم‌گیری‌ها عجله نکند و تا زمانی که اطلاعات کافی، مناسب و قابل‌اعتماد فراهم نشود تصمیمی را اتخاذ نکند. به‌عنوان نمونه در خصوص رویه‌های حسابداری سؤال برانگیز، تأمل بیشتری کند و اطلاعات بیشتری را جمع‌آوری نماید. تعلیق قضاوت یکی از ویژگی‌های اصلی آزمون شواهد است و به‌عنوان یکی از جنبه‌های تردید حرفه‌ای است. از آنجاکه توانایی گردآوری شواهد در افراد به علت تفاوت در طرز فکر افراد متفاوت است تعلیق قضاوت نتایج متفاوتی در بردارد. خودداری از تصمیم‌گیری قبل از تحقیق کامل اطلاعات و تکمیل شواهد منجر به افزایش کیفیت حساب‌رسی می‌شود. تفکر نقادانه برابر است با تردید زمانی که با تعلیق قضاوت همراه شود یعنی فرد درباره نظرش دو بار فکر کند و تصمیمش را زیر سؤال ببرد. (نازی و همکاران، ۱۳۹۴).

### جستجوی دانش

این ویژگی زمانی نمود دارد که حساب‌رسان با وضعیت بغرنج روبرو شده و سعی دارد با تحقیق اطلاعات، بررسی جنبه‌های مهم تقلب و کسب دانش و دانایی، وضعیت را شفاف کند. به‌عنوان نمونه ارتباط مشکوک شرکت با اشخاص ثالث، زمینه‌های ارتکاب جرم توسط کارکنان و سایر عوامل مشابه باعث می‌شود تحقیق برای کسب شواهد و اطلاعات بیشتر شود. تفاوت بین ویژگی‌های ذهن پرسشگر و جستجوی دانش در آن است که در ویژگی‌های ذهن پرسشگر یک نوع تردید وجود دارد ولی جستجوی دانش احتمالاً در پی برطرف کردن یک کنجکاوای ذهنی یا رضایت ذهنی است. کنجکاوای ناشی از یک برانگیختگی ذهنی است که از علاقه ناشی می‌شود و در فرد متعاقباً انتظار پاداش وجود دارد. جستجوی دانش نیز کنجکاوای برای دست آوردن اطلاعات در اثر انگیزش و تحریک است. همچنین جستجوی دانش در راستای دستیابی به تردید حرفه‌ای است و منجر به تقویت آن می‌شود (نازی و همکاران، ۱۳۹۴).

نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده یکی از تأثیرگذارترین و شناخته‌شده‌ترین نظریه‌های مورد استفاده در پژوهش‌های روانشناسی برای پیش‌بینی و توضیح رفتار انسان است. نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده از نظریه اقدام منطقی توسعه یافته است. درحالی‌که نظریه اقدام منطقی بر این فرض است که نگرش‌ها و هنجارهای ذهنی عوامل تعیین‌کننده‌ای برای اهداف و رفتار است. نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده "کنترل رفتاری درک شده" را به‌عنوان یک متغیر اضافی در نظر می‌گیرد که قصد و رفتار را پیش‌بینی می‌کند. از این‌رو، از دیدگاه نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده، نگرش، هنجار ذهنی و کنترل رفتاری درک

شده، عواملی هستند که بر روی قصد رفتاری فرد تأثیر می‌گذارند که به انگیزه فرد برای انجام رفتار اشاره دارند (ساریخانی و همکاران، ۱۳۹۸). تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده، نظریه‌ای است که چارچوبی برای گسترش درک افراد از نیت‌های رفتاری برای شرکت در فعالیت‌های اجتماعی مربوط به نگرش مدیران، هنجار ذهنی بازتاب انتظارات ذینفعان و کنترل رفتار ادراک‌شده به‌عنوان عوامل تأثیرگذار بر قصد شرکت در مشارکت فعالیت‌های اجتماعی فراهم می‌آورد. در کسب‌وکارهای گسترده، نگرش و ادراکات مدیران نسبت به حسابداری و گزارشگری پایداری می‌تواند تأثیر بسزایی در تصمیم‌گیری شرکت در این فعالیت‌ها داشته باشد، و تصمیمات مدیریتی به‌عنوان یک عامل مهم برای اجرای موفقیت‌آمیز حسابداری و گزارشگری پایداری در شرکت‌ها در نظر گرفته می‌شود (فدر و وایسنبرگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹).

### پیشینه پژوهش های خارجی

بررسی های نشان می‌دهد اولین تحقیق انجام شده در خصوص موضوع این پژوهش مربوط به سال (۲۰۰۲) است که توسط کارپنتر و همکاران<sup>۲</sup> با موضوع بررسی نقش تجربه در شک و تردید حرفه‌ای، کسب دانش و کشف تقلب، انجام شد. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده محیط معمول حسابرسی، نوع تجربه، یعنی تمرین و بازخورد با کلاهبرداری را که برای تشخیص موفقیت‌آمیز کلاهبرداری لازم است، در اختیار حسابرسان قرار نمی‌دهد. نتایج همچنین نشان داد که تازه‌کارهای حسابرسی که با کشف کلاهبرداری تمرین و بازخورد دریافت کرده‌اند، سطح بالاتری از بدبینی و دانش در مورد کلاهبرداری را نشان می‌دهند و در صورت وجود یک کلاهبرداری، در مقایسه با افراد باتجربه حسابرسی معمول، قادر به تشخیص بهتری هستند.

نوویانتی و ویناتا<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی نقش دانش تقلب در تردید حرفه‌ای حسابرسان، پرداختند. این مطالعه تجربی باهدف بررسی تأثیر نگرش شکاکانه، مقام بالا و دانش تقلب بر رفتار مشکوک حرفه‌ای حسابرسان انجام شد. نتایج نشان داد که نگرش تردیدآمیز، مقام بالا و دانش حسابرس از تقلب بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر گذاشت. همچنین دانش حسابرسان در مورد کلاهبرداری، رفتار مشکوک حرفه‌ای آن‌ها را بهبود بخشید.

پاتیاسینا و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۹) پژوهشی با هدف شناخت تأثیر تجربه حسابرسی، استقلال، صلاحیت حسابرسی، وضعیت حسابرسی، فشار بودجه زمان و جنسیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداخت. توجه به نتیجه آزمون، مشخص شد که

استقلال، وضعیت حسابرسی و جنسیت تأثیر مثبت بر تردید حرفه‌ای حسابرسی دارد. تجربه حسابرسی، صلاحیت حسابرسی و فشار بودجه زمان به‌طور قابل‌توجهی بر بدبینی حرفه‌ای حسابرسی تأثیر نداشت.

سیر و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان تبعیت قضاوت حسابرسان و نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده، انجام دادند. بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده، نویسندگان یک نظرسنجی ایجاد کردند که برای حسابرسان در یک شرکت حسابرسی، ارسال شد. نتایج اصلی حاکی از آن است که حسابرسان زمانی که پیش‌بینی می‌کنند کنترل کمی بر رفتار دارند، با روش حسابداری ارجح مشتری موافقت می‌کنند.

جانسن و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان تردید حرفه‌ای حسابرسان: صفات، اهداف رفتاری و اقدامات در این زمینه، انجام دادند. نتایج نشان داد که شرکا و مدیران نسبت به افراد ارشد و کارکنان بدبین‌ترند و تفاوت‌های فردی و ویژگی‌های شخصیتی (موافقت، وظیفه‌شناسی، صراحت، خودشیفتگی و روان‌درمانی) با سطوح افتراقی شک‌گرایی در ارتباط است. در آزمایش‌های تجربی مدل مفهومی، نتایج نشان داد که صفت بدبینی با نگرش‌ها، هنجارهای ذهنی (یعنی فشار اجتماعی برای رفتار تردیدآمیز) و کنترل رفتاری درک شده بر بدبینی (به‌عنوان مثال، خودکارآمدی) ارتباط مثبت دارد، که به‌نوبه خود بر قصد عمل شکاکانه تأثیر می‌گذارد. هنجارهای ذهنی قوی‌ترین پیش‌بینی کننده نیت رفتاری هستند. نگرش‌ها، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده از نظر جمع‌آوری و ارزیابی شواهد با اقدامات شکاکانه ارتباط مثبت دارند، و قصد برای اقدام بدبینانه مثبت در این ارتباط دارای نقش واسطه است.

راتنا و آنیسیکوریللا<sup>۶</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر تجربه، استقلال و جنسیت بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرس با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کننده اخلاق حرفه‌ای، پرداختند. نتایج این مطالعه نشان داد که تجربه حسابرسان، جنسیت و اخلاق حرفه‌ای تأثیر بسزایی در شک و تردید حرفه‌ای حسابرس دارد. درحالی‌که استقلال، تعامل تجربه و اخلاق حرفه‌ای، تعامل استقلال و اخلاق حرفه‌ای و همچنین تعامل جنسیت و اخلاق حرفه‌ای تأثیر قابل‌توجهی در بدبینی حرفه‌ای حسابرسان نداشت.

### پیشینه پژوهش های داخلی

در یکی از قدیمی‌ترین تحقیقات داخلی انجام شده، حسینی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به تبیین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی، پرداختند. نتایج

<sup>4</sup> Pattiasina, V., Latuheru, A., & Ariani, D. F. I

<sup>5</sup> Cyr, D., Héroux, S., & Fontaine, R.

<sup>6</sup> Ratna, T. D., & Anisykurlillah, I

<sup>1</sup> Feder & Weißenberger

<sup>2</sup> Carpenter, T., Durtschi, C., & Gaynor, L. M.

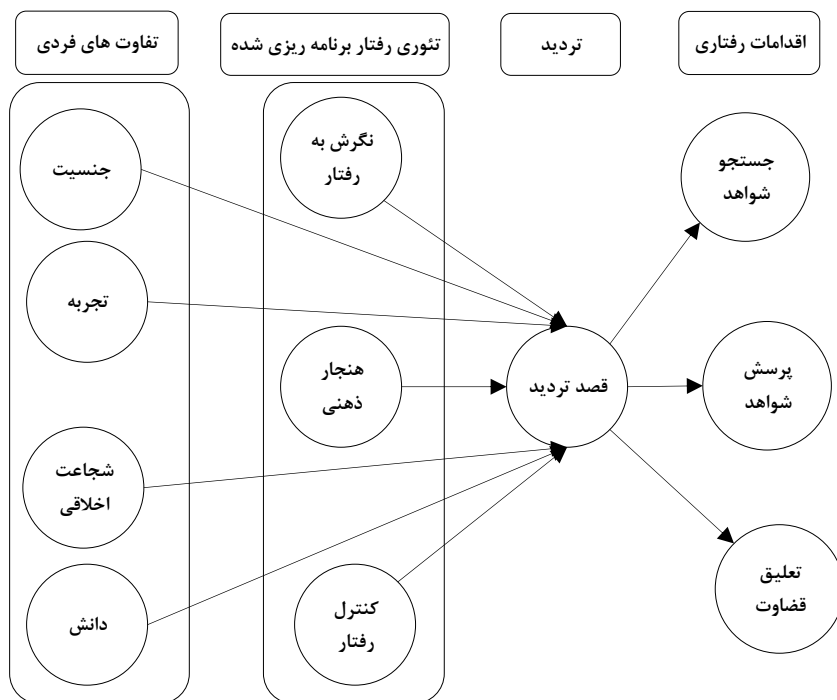
<sup>3</sup> Noviyanti, S., & Winata, L.

وجود دارد. همچنین نتایج بیانگر آن است که ذهنیت توطئه ارتباط معنی‌دار و مثبتی با تردید حرفه‌ای دارد. مرور مطالعات داخلی در این زمینه نشان می‌دهد که بیشتر ویژگی‌های فردی مانند عواطف، جنسیت، تحصیلات، اخلاق و تجربه حسابرس بر روی تردید حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته‌اند و مواردی چون شجاعت حسابرس که می‌تواند بر روی تردید و رفتار حسابرسان نقش داشته باشند مطالعه‌ای انجام نگرفته است. از دیگر سو برای اولین بار تردید حسابرسان در چارچوب تئوری برنامه‌ریزی شده مورد بررسی قرار گرفته و تأثیر مؤلفه‌های نگرش به رفتار، هنجار ذهنی و درک کنترل بر رفتار بر روی تردید حسابرسان آزمون می‌شود. مطالب ارائه شده شکاف مطالعات را در بین پژوهش‌های داخلی تردید حرفه‌ای نشان می‌دهد. در زمینه مطالعات خارجی نیز نقشی که شجاعت اخلاقی حسابرس می‌تواند بر روی تصمیم‌گیری آنان داشته باشد مورد غفلت قرار گرفته است. بر این اساس تأثیر شجاعت اخلاقی بر روی جستجوی بیشتر شواهد و تعلیق قضاوت حسابرسان مورد بررسی قرار می‌گیرد. با توجه به مطالب ارائه شده پژوهش حاضر مدل‌های مفهومی موجود از شکاکیت حرفه‌ای حسابرسان را با نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده ادغام می‌کند تا یک مدل قابل‌آزمایش تجربی را توسعه داده، که فرایندهای زیربنایی ارتباط بین شکاکیت و ویژگی و اقدامات شکاک را توضیح دهد.

مبنی بر تأثیر جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان فردی آن‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسی، فرضیات تحقیق را حمایت می‌کنند و سایر عوامل نیز تبیین‌کننده تردید حرفه‌ای نمی‌باشند. بایرامی بارازی و رضایی (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر تجربه حسابرس بر میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان از دیدگاه حسابرسان شاغل در موسسه‌های حسابرسی، انجام دادند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که تجربه بر میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی، پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها بیانگر این بود که متغیرهای کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش در مورد گزارشگری تقلب، تعهد اخلاقی و تعهد حرفه‌ای دارای تأثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب هستند و شدت اخلاقی تأثیر متغیرهای هنجارهای ذهنی و تعهد حرفه‌ای بر قصد گزارشگری تقلب را تعدیل می‌کند.

قاسمی نژاد و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان تأثیر جنسیت، تحصیلات و ذهنیت توطئه بر تردید حرفه‌ای حسابرس: آزمونی از نظریه نگرش، انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رابطه معنی‌داری و منفی بین جنسیت با ذهنیت توطئه و رابطه معنی‌داری و مثبت میان سطح تحصیلات با ذهنیت توطئه



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش (محقق ساخته)

## ۳- چارچوب نظری و فرضیه‌های پژوهش

تحقیقات نشان می‌دهد که تفاوت‌های فردی از جمله سن، تجربه، جنسیت و دانش خاص وظیفه با سطوح نسبی شک و تردید حساب‌برسان مرتبط است (دوست و مالچ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). به‌عنوان مثال، پین و رامزی<sup>۲</sup> (۲۰۰۵) از کاهش حس بدبینی با افزایش سن حساب‌برسان و کسب تجربه بیشتر خبر می‌دهند. علاوه بر این، هر دو گودوین و وو<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) و ساندگرن و سوانستروم<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) ارتباط منفی بین سن و کیفیت حسابرسی را ثبت کردند، درحالی‌که چی و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۷) ارتباط مثبت بین سابقه تجربه و کیفیت حسابرسی را اثبات کردند. تحقیقات همچنین پیش‌بینی می‌کند که دانش خاص وظیفه با شک و تردید ارتباط مثبت داشته باشد. حسابرسی که قبلاً با کلاهبرداری روبرو شده باشد یا ارزیابی‌های مدیریت ذهنی را ارزیابی کرده باشد احتمالاً نسبت به یک حساب‌برس بدون چنین تجربیاتی بدبین‌تر خواهد بود زیرا آن‌ها با روش‌های دست‌کاری آشنا هستند (جانسن و همکاران، ۲۰۲۱).

**فرضیه اول:** تفاوت‌های فردی با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد.

نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده این ایده را ارائه می‌دهد که قصد انجام یک رفتار واسطه ارتباط بین نگرش‌ها، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک‌شده با توجه به اعمال رفتاری است. نگرش به درجه‌ای اطلاق می‌شود که فرد ارزیابی مطلوبی از رفتار موردنظر داشته باشد. همچنین هنجار ذهنی به فشار اجتماعی ادراک‌شده برای انجام یا عدم انجام رفتار اشاره دارد (آجنز<sup>۶</sup>، ۱۹۹۱). کنترل رفتاری ادراک‌شده به درک افراد از سهولت یا دشواری انجام رفتار موردعلاقه اشاره دارد و ارتباط نزدیکی با خودکارآمدی دارد. نگرش‌ها، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری درک شده ممکن است هرکدام نیت‌هایی را پیش‌بینی کنند که برای پیش‌بینی میزان انگیزه و تلاش افراد برای تأمین اهداف بلندمدت بسیار مهم است (باومیسستر و بارگ<sup>۷</sup>، ۲۰۱۴). نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده ارتباط مثبتی بین نگرش فرد نسبت به رفتار (نولدر و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۹)، هنجارهای ذهنی (یعنی فشار اجتماعی) پیرامون رفتار (پیچر<sup>۹</sup>، ۱۹۹۶)، کنترل رفتاری درک شده بالاتر (به‌عنوان مثال، خودکارآمدی) با

توجه به رفتار (هاسون و کنچل<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۹) و قصد انجام اقدام (هیرمن و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۶) را پیش‌بینی می‌کند.

بر اساس این بحث، ما انتظار داریم که:

**فرضیه دوم:** نگرش در مورد رفتار شکاکانه با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد.

**فرضیه سوم:** هنجارهای عینی با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد.

**فرضیه چهارم:** کنترل رفتاری ادراک‌شده با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد.

تحقیقات انجام‌گرفته به‌طورمعمول نشان‌دهنده وجود یک ارتباط مثبت قوی بین نیت و اقدامات رفتاری است (آرمیتیج و کانر<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۱). بعلاوه، فولرتون و دورتسچی (۲۰۰۵) نشان می‌دهند که حساب‌برسان داخلی با تردید زیاد (بر اساس مقیاس هرت) بیشتر از حساب‌برسان با بدبینی کم، جستجوی شواهد خود را گسترش می‌دهند. مطالعات دیگر ارتباط مثبتی بین ارزیابی ریسک (یعنی قصد اقدام تردیدآمیز) و اصلاح برنامه‌های حسابرسی و انجام رویه‌های حسابرسی را نشان می‌دهند (گراهام و بدارد<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۳). کواداگرز و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند که حساب‌برسان با سطح بالاتری از شک و تردید احتمالی، که در یک محیط پرخطر تصمیم‌گیری می‌کنند، در مقایسه با حساب‌برسان با سطح بالاتری از بدبینی خنثی، با قضاوت و تصمیمات شکاکانه‌تری پاسخ می‌دهند. این بدان معناست که افراد با صفات شک‌گرایانه متفاوت، ممکن است با توجه به قدرت نسبی روابط بین اهداف شکاکانه و اقدامات بعدی، متفاوت پاسخ دهند. ما ضمن تأیید ناسازگاری در نتایج تحقیقات و با توجه به انتظارات خود، پیش‌بینی‌های زیر را انجام می‌دهیم:

**فرضیه پنجم:** تردید حرفه‌ای حساب‌برس با جستجوی بیشتر شواهد حسابرسی رابطه معناداری دارد.

**فرضیه ششم:** تردید حرفه‌ای حساب‌برس با پرسش بیشتر پیرامون شواهد حسابرسی رابطه معناداری دارد.

**فرضیه هفتم:** تردید حرفه‌ای حساب‌برس با تعلیق قضاوت در مورد شواهد حسابرسی رابطه معناداری دارد.

<sup>8</sup> Nolder, C.J., & K. Blankenship

<sup>9</sup> Peccher, M. E.

<sup>10</sup> Hasson, B. & W.R. Knechel.

<sup>11</sup> Heirman, W., M. Walrave, A. Vermeulen, K. Ponnet, H. Vandebosch, & K. Hardies

<sup>12</sup> Armitage, C.J., & M. Conner

<sup>13</sup> Graham, L., & J.C. Bedard

<sup>1</sup>Daoust, L., & Malsch, B

<sup>2</sup>Payne, E.A., & R.J. Ramsay

<sup>3</sup> Goodwin, J. & D. Wu, D

<sup>4</sup> Sundgren, S., & Svanström, T.

<sup>5</sup> Chi, W., Myers, L.A., Omer, T.C. & H. Xie

<sup>6</sup> Ajzen, I.

<sup>7</sup> Baumeister, R. F., & J. A. Bargh.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف "کاربردی" و از نظر شیوه گردآوری اطلاعات تحقیق «توصیفی» و از نوع «همبستگی» است. تحقیق حاضر از نظر هدف از نوع تحقیق کاربردی است چراکه از نظریه‌ها، قانونمندی‌ها، اصول و فنونی که در پژوهش تدوین می‌شود برای حل مسائل اجرایی و واقعی استفاده می‌شود فلذا از آن جهت می‌توان تحقیق حاضر را تحقیق کاربردی دانست و از نظر ماهیت و روش پژوهش، با توجه به اینکه متغیرهای تحقیق بدون هیچ دخل و تصرفی مورد توصیف قرار می‌گیرد فلذا پژوهش حاضر از نوع توصیفی - تبیینی و همبستگی می‌باشد و از لحاظ زمانی نیز جزء تحقیقات مقطعی به شمار می‌آید.

با توجه به تنوع جمعیتی و تنوع مؤسسات حسابرسی موجد در شهر تهران، جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل تمامی حسابرسان شهر تهران است. از آنجاکه بررسی و پژوهش بر روی این حجم از جامعه بسیار مشکل و وقت‌گیر است، لذا پژوهشگر اقدام به نمونه‌گیری از جامعه می‌نماید. روش نمونه‌گیری در پژوهش حاضر طبقه‌بندی و توزیع پرسشنامه به صورت تصادفی می‌باشد. یکی از دلایل محبوبیت و پرکاربرد بودن روش PLS، عدم نیاز به استفاده از حجم بالای نمونه در پژوهش‌ها است. در حالی که روش‌های پیشین (نسل اول)، احتیاج مبرم به تعداد نمونه بالا ( $N > 200$ )، برای اجرای صحیح مدل‌های معادلات ساختاری داشتند. پژوهش‌هایی با حجم نمونه اندک ( $N < 200$ ) یعنی کمتر از ۲۰۰ مورد، باعث ایجاد دو مشکل عمده در مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از روش‌های نسل اول (با لیزرل و ایموس) می‌شوند: عدم همگرایی و ارائه راه حل‌های نامناسب. اما در روش PLS پژوهشگر به این مشکلات برخورد نمی‌کند. عدم حساسیت PLS به حجم نمونه تا آنجاست که حتی تعداد نمونه می‌تواند کمتر از تعداد کل متغیرهای پژوهش باشد. به طور مثال ولد (۱۹۸۹) در مقاله خود مدلی را به کار می‌برد که دارای تعداد کل ۲۷ متغیر است و این در حالی است که تعداد نمونه ۱۰ عدد برای تحلیل استفاده شده است. یکی از قواعد شناخته شده برای تعیین حداقل نمونه لازم در روش PLS، توسط بارکلای و همکاران (۱۹۹۵) ارائه شده است. این نویسندگان اظهار می‌دارند که حداقل حجم نمونه لازم برای استفاده از روش PLS، برابر است با بزرگترین مقدار حاصل از دو قاعده:

(۱) ۱۰ ضرب در تعداد شاخص‌های مدل اندازه‌گیری ای که دارای بیشترین شاخص در میان مدل‌های اندازه‌گیری مدل اصلی پژوهش است (برای متغیر تردید حرفه‌ای که ۳۰ شاخص دارد و حداقل نمونه با این روش ۳۰۰ نفر به دست می‌آید).

(۲) ۱۰ ضرب در بیشترین روابط موجود در بخش ساختاری مدل اصلی پژوهش که به یک متغیر مربوط می‌شوند (برای متغیر تردید حرفه‌ای که ۲۰ رابطه را پوشش می‌دهد و حداقل نمونه ۲۰۰ نفر به دست می‌آید).

بر این اساس قاعده اول بزرگترین مقدار را دارد و تعداد نمونه ۳۰۰ نفر تعیین شد که پس از توزیع ۳۵۰ پرسشنامه ۳۰۴ پرسشنامه قابل استفاده برگشت داده شد و مورد تحلیل قرار گرفت.

تحقیق حاضر به دو شیوه ی کتابخانه ای و میدانی انجام گرفت. در بررسی کتابخانه ای مبانی نظری و ادبیات و پیشینه های تحقیق با استفاده از کتاب‌ها، مقالات، پایان‌نامه‌ها و مطالب اینترنتی مفید جمع‌آوری گردید. روش میدانی نیز با استفاده از پرسشنامه و مراجعه پژوهشگر به نمونه و توزیع پرسشنامه‌ها بین آنها انجام گرفت.

**پرسشنامه قصد شک و تردید حسابرسی هارت (۲۰۱۰):** این پرسشنامه به منظور بررسی شک و تردید حسابرسان در شش بعد جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرایی، ذهن پرسشگر، اعتماد به نفس و درک میان فردی می‌باشد طراحی گردیده است. این پرسشنامه استاندارد و دارای شش بعد جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرایی، ذهن پرسشگر، اعتماد به نفس و درک میان فردی می‌باشد که براساس مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت تنظیم شده است.

#### جدول ۱: خرده مقیاس‌های پرسشنامه قصد شک و تردید

##### حسابرسی هارت (۲۰۱۰)

ردیف	خرده مقیاس	سوالات	تعداد سوال
۱	جست و جوی دانش	۱ تا ۶	۶
۲	وقفه در قضاوت	۷ تا ۱۱	۵
۳	خودرایی	۱۲ تا ۱۷	۶
۴	ذهن پرسشگر	۱۸ تا ۲۱	۴
۵	اعتماد به نفس	۲۲ تا ۲۵	۴
۶	درک میان فردی	۲۶ تا ۳۰	۵

**پرسشنامه اقدامات رفتاری:** این پرسشنامه توسط جانسن و همکاران (۲۰۲۱) به منظور بررسی اقدامات رفتاری بعد از شک و تردید حسابرسان در سه بعد جستجوی شواهد (۳ گویه)، پرسش از شواهد (۲ گویه) و تعلیق قضاوت (۴ گویه) می‌باشد که براساس مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت تنظیم شده است. **پرسشنامه دانش حسابرس:** این پرسشنامه توسط جانسن و همکاران (۲۰۲۱) به منظور بررسی دانش حسابرسان

در ۳ گویه می‌باشد که براساس مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت تنظیم شده است.

**مقیاس تجربه (سابقه کاری):** این پرسشنامه توسط جانسن و همکاران (۲۰۲۱) به منظور بررسی تجربه حسابرسان در ۱ گویه ارائه شده است که به شرح زیر است:

چند سال سابقه ی کار حسابرسی دارید؟

کمتر از ۵ سال □ ۶-۱۰ سال □ ۱۱-۱۵ سال □ ۱۶-۲۰ سال □ بالاتر از ۲۰ سال □

**جنسیت:** این پرسشنامه توسط جانسن و همکاران (۲۰۲۱) به منظور بررسی جنسیت حسابرسان ارائه شده است که به شرح زیر است:

جنسیت خود را مشخص کنید:

مرد □ زن □

**پرسشنامه شجاعت اخلاقی:** این متغیر با مقیاس اخلاقی چهار موردی هانا و آوالیو (۲۰۱۰) ارزیابی می‌گردد که قابلیت اعتماد بالا و اعتبار ساختار را در مطالعات کریم داد و همکاران (۱۳۹۹) نشان داده است. در این مقیاس پاسخ‌دهندگان سطح شجاعت اخلاقی خود را در مقیاس لیکرت از ۱ (کاملاً موافق) تا ۵ (به شدت مخالف) رتبه‌بندی می‌کنند.

**پرسشنامه تئوری رفتار برنامه ریزی شده:** این پرسشنامه توسط جانسن و همکاران (۲۰۲۱) به منظور بررسی نگرش (۵ گویه)، هنجارهای عینی (۳ گویه) و کنترل رفتاری ادراک شده (۳ گویه) ارائه شده که براساس مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت تنظیم شده است.

تحقیق حاضر با استفاده از روش‌های کمی تجزیه و تحلیل شد. بر این اساس از آمارهای توصیفی و استنباطی برای ارائه یافته‌ها استفاده شد. در سطح آمار توصیفی از شاخص‌های آماری، فراوانی، درصد، میانگین، انحراف معیار و... برای توصیف متغیرهای جمعیت شناختی استفاده شد. برای تحقق این امر از نرم‌افزار EXCEL و SPSS به منظور جمع‌آوری داده و ساخت بانک اطلاعات مرتبط با تحقیق کمک گرفته شد در سطح آمار استنباطی به دلیل غیرنرمال بودن داده‌ها از نرم‌افزار PLS Smart (برای محاسبه تحلیل عاملی تأییدی و تحلیل مسیر و برآورد رابطه‌های میان متغیرهای پنهان مسئله و برازندگی مدل) مورد استفاده قرار گرفت.

## ۵- یافته‌های پژوهش

همان‌گونه که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود، توصیف داده‌های دموگرافیک تحقیق نشان می‌دهد که از مجموع نمونه آماری این تحقیق که ۳۰۴ نفر هستند، ۱۳۵ نفر از پاسخگویان (۴۵٪)

از نمونه آماری) را زن و ۱۶۹ نفر از پاسخگویان (۵۵٪ از نمونه آماری) را مرد تشکیل داده است. همچنین ۹۹ نفر از پاسخگویان (۳۵٪ از نمونه آماری) را مجرد ۱۸۷ نفر از پاسخگویان (۶۵٪ از نمونه آماری) را متأهل، تشکیل داده است. از نظر سطح تحصیلات نیز ۳ نفر از پاسخگویان (۱٪ نمونه آماری) دارای تحصیلات لیسانس و پایین تر ۱۶۱ نفر از پاسخگویان (۵۳٪ درصد نمونه آماری)، ۱۳۱ نفر از پاسخگویان (۴۳٪ درصد نمونه آماری) فوق لیسانس و ۱۲ نفر از پاسخگویان (۴٪ نمونه آماری) دکترا هستند. از نظر سنی ۳۷ نفر از پاسخگویان (۱۲٪ نمونه آماری) ۱۸-۲۵ سال، ۱۳۷ نفر از پاسخگویان (۴۵٪ نمونه آماری) ۲۶-۳۵ سال، ۹۱ نفر از پاسخگویان (۳۰٪ نمونه آماری) ۳۶-۴۵ سال، ۲۷ نفر از پاسخگویان (۹٪ درصد نمونه آماری) بالای ۴۶-۵۵ سال، و ۱۲ نفر از پاسخگویان (۴٪ درصد نمونه آماری) بالای ۵۵ سال هستند. و در نهایت از نظر تجربه کاری نیز ۶۱ نفر از پاسخگویان (۲۰٪ نمونه آماری) کمتر از ۵ سال سابقه کاری دارند، ۱۰۳ نفر از پاسخگویان (۳۴٪ نمونه آماری) ۶-۱۰ سال، ۸۲ نفر از پاسخگویان (۲۷٪ نمونه آماری) ۱۱-۱۵ سال، ۴۹ نفر از پاسخگویان (۱۶٪ درصد نمونه آماری) ۱۶-۲۰ سال، و ۹ نفر از پاسخگویان (۳٪ درصد نمونه آماری) بالای ۲۰ سال سابقه کاری دارند.

جدول ۲: مشخصات دموگرافیک برای نمونه مورد بررسی

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۱۳۵	۴۵
	مرد	۱۶۹	۵۵
تاهل	مجرد	۱۰۵	۳۵
	متاهل	۱۹۹	۶۵
تحصیلات	لیسانس و پایین تر	۱۶۱	۵۳
	فوق لیسانس	۱۳۱	۴۳
	دکتری	۱۲	۴
سن	۱۸-۲۵	۳۷	۱۲
	۲۶-۳۵	۱۳۷	۴۵
	۳۶-۴۵	۹۱	۳۰
	۴۶-۵۵	۲۷	۹
تجربه	بالاتر از ۵۵	۱۲	۴
	کمتر از ۵ سال	۶۱	۲۰
	۶-۱۰	۱۰۳	۳۴
	۱۱-۱۵	۸۲	۲۷
	۱۶-۲۰	۴۹	۱۶
جمع	بالاتر از ۲۰	۹	۳
		۳۰۴	۱۰۰



**شاخص‌های توصیفی و بررسی طبیعی بودن توزیع داده‌ها:**  
در این قسمت به ارائه شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش می‌پردازیم. در جدول ۳ این شاخص‌ها ارائه شده‌اند که نشان می‌دهند داده‌ها از پراکندگی لازم جهت انجام مدل یابی معادلات برخوردارند. در مدل یابی علی، شامل تحلیل مسیر، تحلیل عاملی تأییدی و مدل یابی معادلات ساختاری، توزیع متغیرها باید هم

به‌صورت تک متغیری و هم چند متغیری نرمال باشند. برای تعیین طبیعی بودن توزیع داده‌ها از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف استفاده شد. بر اساس این آزمون، وقتی توزیع نرمال است که مقدار P بیشتر از عدد بحرانی در سطح ۰/۰۵ باشد. با توجه به جدول نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف نشان می‌دهد که بیشتر داده‌های به‌دست‌آمده توزیع غیرنرمال دارند.

جدول ۳: توصیف متغیرهای پژوهش

متغیر	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار	سطح معناداری	توزیع داده
جنسیت	۱	۲	۱/۷۸	۰/۲۴۴	۰/۰۰۰	غیر نرمال
تجربه حسابرس	۱	۵	۳/۱۴	۰/۶۵۷	۰/۰۰۰	غیر نرمال
دانش حسابرس	۱	۵	۳/۰۵	۰/۷۵۶	۰/۰۰۰	غیر نرمال
شجاعت اخلاقی	۱	۵	۳/۲۸	۰/۶۵۴	۰/۱۱۹	نرمال
تردید حرفه‌ای حسابرس	۱	۵	۳/۴۷	۰/۶۳۰	۰/۲۰۰	نرمال
نگرش نسبت به رفتار	۱	۵	۳/۵۴	۰/۵۸۴	۰/۰۵۵	نرمال
هنجارهای ذهنی	۱	۵	۳/۱۱	۰/۷۸۲	۰/۰۰۰	غیر نرمال
کنترل رفتاری درک شده	۱	۵	۳/۶۳	۰/۶۶۹	۰/۰۰۰	غیر نرمال
جستجوی بیشتر شواهد	۱	۵	۳/۵۸	۰/۵۸۰	۰/۰۰۰	غیر نرمال
پرسش بیشتر	۱	۵	۳/۴۹	۰/۴۷۹	۰/۱۶۰	نرمال
تعلیق قضاوت	۱	۵	۳/۵۳	۰/۵۹۸	۰/۰۰۰	غیر نرمال

در این بخش نتایج فرضیه‌های پژوهش بر اساس مدل معادلات ساختاری ارائه شده است یک مدل معادلات ساختاری از دو مؤلفه تشکیل شده است: یک مدل ساختاری که ساختار علی بین متغیرهای پنهان را مشخص می‌کند و یک مدل اندازه‌گیری که روابطی بین متغیرهای پنهان و متغیرهای مشاهده شده را تعریف می‌کند. در ابتدا برای کلیه متغیرهای پژوهش یک ماتریس همبستگی آورده شده است. سپس شاخص‌های برازش مدل آورده شده است و در نهایت فرضیه‌های پژوهش بر اساس مدل معادلات ساختاری واریانس محور و با استفاده از نرم‌افزار PLS SMART تجزیه و تحلیل شده‌اند. استفاده از PLS در تحلیل داده‌ها طی دو مرحله انجام می‌شود: مرحله اول به بررسی برازش مدل پیشنهادی و ایجاد اصلاحات (احتمالی) در آن می‌پردازد. مرحله دوم فرضیه‌های پژوهش را بررسی می‌کند.

مرحله اول به بررسی مدل بیرونی (یا مدل اندازه‌گیری)، مرحله دوم به بررسی مدل درونی (یا مدل ساختاری) و مرحله آخر به بررسی مدل کلی پژوهش اختصاص دارد.

#### ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (پایایی سازه)

پایایی سازه معیاری است برای تعیین سازگاری درونی متغیرهای آشکار. به این معنی که اگر عدد بزرگی برای آن محاسبه شود به این معناست که تمام معیارها به‌طور سازگاری نشان‌دهنده موضوع واحدی هستند. این معیار به مفهوم آلفای کرونباخ ۱ نیز شباهت دارد. پایایی بر مبنای مربع مجموع بارهای عاملی یک سازه بیان می‌گردد. این مقدار بر اساس منابع معتبر باید بزرگ‌تر از ۰/۷ باشد تا بتوان ادعا کرد سازگاری درونی میان داده‌ها وجود دارد. شاخص CR از رابطه زیر محاسبه می‌گردد.

$$CR = \frac{(\sum_{i=1}^n \lambda_i)^2}{(\sum_{i=1}^n \lambda_i)^2 + (\sum_{i=1}^n \delta_i)}$$

$\lambda_i$  = بار عاملی ام

$\delta_i$  = خطای متغیر آشکار ام

#### بررسی برازش مدل پیشنهادی

بررسی برازش مدل پیشنهادی طی سه مرحله انجام می‌شود:

#### 1. Cronbach's Alpha

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی
شجاعت اخلاقی	۰/۸۳۶	۰/۸۹۰
تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۷۰۶	۰/۷۹۷
نگرش نسبت به رفتار	۰/۸۵۵	۰/۸۹۶
هنجارهای ذهنی	۰/۸۹۵	۰/۹۳۴
کنترل رفتاری درک شده	۰/۸۰۲	۰/۸۸۳
جستجوی بیشتر شواهد	۰/۷۲۳	۰/۸۴۵
پرسش بیشتر	۰/۷۵۹	۰/۸۹۲
تعلیق قضاوت	۰/۷۷۳	۰/۸۳۵

### روایی همگرا و روایی تشخیصی

روایی همگرا به این معناست که سوالاتی که مرتبط به یک متغیر هستند تا چه اندازه متغیر موردنظر را می‌سنجند. جهت بررسی روایی همگرا دو شرط اساسی وجود دارد:

۱- شرط اول اینکه بار عاملی سوالات به‌دست‌آمده باید بیشتر از ۰/۵ یا ایدئال بیشتر از ۰/۷ باشد. البته بایستی ذکر شود منابع مختلفی برای بارهای عاملی وجود دارد. برخی محققان اظهار داشته‌اند که مدلی همگن خواهد بود که قدرمطلق بارهای عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده‌پذیر متناظرش دارای حداقل مقدار ۰/۷ باشد (کارمینز و زلر<sup>۱</sup>، ۱۹۷۹). برخی حداقل مقدار ۰/۵ را به‌عنوان دامنه پذیرش بار عاملی مدل اندازه‌گیری انعکاسی شده برگزیده‌اند (نوپان و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). در تحقیق حاضر بار عاملی استاندارد ۰/۵ در نظر گرفته شده است؛ بدین معنا که چنانچه بار عاملی سوالاتی کمتر از ۰/۵ باشد سؤال موردنظر حذف می‌گردد. نتایج مربوط به روایی همگرا بارهای عاملی به‌صورت زیر می‌باشد. همچنان که در جدول زیر نشان داده شده است نتایج مربوط به بارهای عاملی همگی تأیید شدند.

یکی دیگر از روش‌های محاسبه پایایی استفاده از فرمول کرونباخ است. این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسشنامه‌ها یا آزمون‌هایی که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند به کار می‌رود. در این‌گونه ابزارها، پاسخ هر سؤال می‌تواند مقادیر عددی مختلف را اختیار کند. برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ ابتدا باید واریانس نمره‌های هر زیرمجموعه سؤال‌های پرسشنامه (یا زیر آزمون) و واریانس کل را محاسبه

$$r_a = \frac{j}{j-1} \left( 1 - \frac{\sum S_j^2}{S^2} \right)$$

کرد. سپس با استفاده از فرمول زیر مقدار ضریب آلفا را محاسبه کرد.

که در آن:

$j$  = تعداد زیرمجموعه سؤال‌های پرسشنامه یا آزمون.

$S_j^2$  = واریانس زیر آزمون  $j$ -ام.

$S^2$  = واریانس کل آزمون.

مقدار این شاخص نیز باید بیشتر از ۰/۷ در نظر گرفته شود. همان‌طور که ملاحظه در جدول زیر ملاحظه می‌شود مقدار کلیه مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ می‌باشد در نتیجه پایایی ابزار تأیید گردید.

جدول ۴: پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی
جنسیت	۱	۱
تجربه حسابرس	۱	۱
دانش حسابرس	۰/۷۳۲	۰/۸۱۴

جدول ۵: نتایج مربوط به بارهای عاملی برای مدل تردید حرفه‌ای و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده

SK	SJ	Q	SFI	A	C	SN	E	K	PMC	G		
۰/۶۲۵	۰/۵۹۷	۰/۶۵۵	۰/۵۴۴	۰/۸۷۶	۰/۸۲۳	۰/۷۹۱	۰/۹۱۱	۰/۸۳۴	۱/۰۰	۰/۷۴۳	۰/۸۴۱	۱/۰۰
۰/۶۳۷	۰/۸۱۰	۰/۶۱۵	۰/۶۶۴	۰/۹۱۷	۰/۸۶۳	۰/۷۸۰	۰/۸۲۲	۰/۹۵۲		۰/۷۵۱	۰/۷۸۶	
۰/۷۷۵	۰/۷۰۰	۰/۷۰۸	۰/۸۸۶		۰/۷۱۹	۰/۸۸۹	۰/۸۰۱	۰/۹۳۵		۰/۷۷۸	۰/۸۲۵	
۰/۶۴۵	۰/۷۸۹	۰/۸۳۱	۰/۶۹۲			۰/۸۲۶					۰/۸۲۳	
۰/۶۷۸	۰/۸۰۹	۰/۵۶۷				۰/۶۷۷						
۰/۷۱۸	۰/۶۱۱	۰/۶۳۴										
۰/۷۶۳	۰/۸۰۴	۰/۶۰۹										
۰/۸۸۷	۰/۶۴۷	۰/۷۸۳										
۰/۷۴۴	۰/۶۸۹	۰/۵۸۹										
۰/۶۷۰	۰/۵۶۷	۰/۵۴۹										

<sup>۲</sup> ; Neupane et al

<sup>۱</sup> Carmines and Zeller



جدول ۹: مقادیر اندازه اثر F2

مدل تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده	
جستجوی بیشتر	۰/۰۲۲
پرسش بیشتر	۰/۰۸۱
تعلیق قضاوت	۰/۰۹۳
جنسیت	۰/۰۲۳
تجربه حسابرس	۰/۱۲۱
دانش حسابرس	۰/۰۳۸
شجاعت اخلاقی	۰/۰۴۷
نگرش نسبت به رفتار	۰/۰۵۳
هنجارهای ذهنی	۰/۰۳۷
کنترل رفتاری درک شده	۰/۰۷۳

نزدیک‌تر گردد نشان از توان پیش‌بینی‌کنندگی بالای آن می‌باشد.

همان‌طور که در جدول مشخص است کلیه مقدار به‌دست‌آمده برای شاخص‌های برازش در حد قابل‌قبولی می‌باشند بر این اساس برازش کلیت مدل تأیید گردید. حال به آزمون فرضیه‌های تحقیق پرداخته می‌شود.

شاخص دیگری که در این مرحله مورد بررسی قرار می‌گیرد شاخص توان پیش‌بینی‌کنندگی Q2 مدل می‌باشد که درصد واریانس شاخص‌ها را در بین سایر شاخص‌های یک متغیر نشان می‌دهد. Q2 بالا نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی بالای مدل است. برای این شاخص مقدار برشی جهت بررسی آن تعیین نشده است و محققان تأکید کرده‌اند در صورتی که این شاخص مقداری بالاتر از صفر داشته باشد قابل‌قبول می‌باشد و هرچه به یک نیز

جدول ۱۰: معیار شاخص توان پیش‌بینی‌کننده‌گی Q2

مقدار Q2 تردید حرفه‌ای و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده	
تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۲۱۰
جستجوی بیشتر شواهد	۰/۱۰۱
پرسش بیشتر	۰/۲۲۵
تعلیق قضاوت	۰/۱۲۴

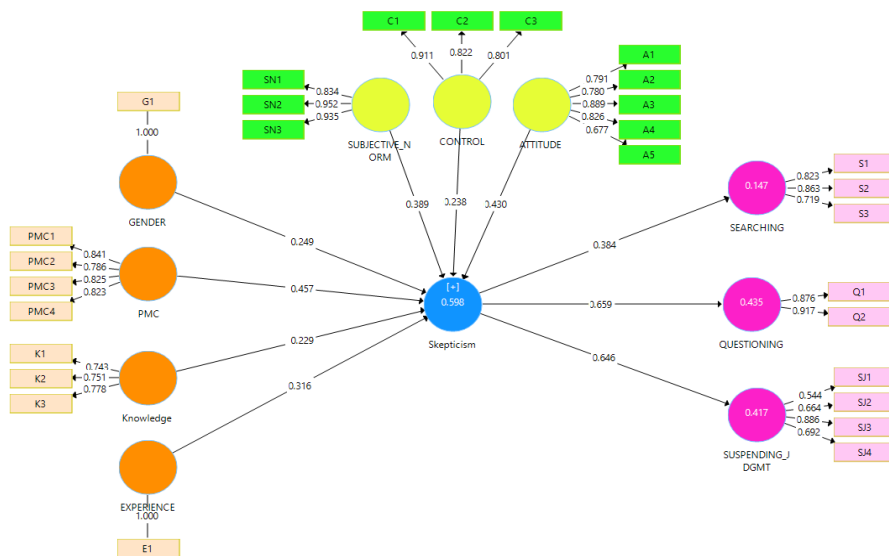
جدول ۱۱: شاخص‌های برازش مدل

مقدار مطلوب	کمیت	شاخص‌های برازش	مدل تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده
کمتر از ۰.۰۸	۰/۰۶۸	شاخص SRMR	
کمتر از ۰.۱۲	۰/۱۰۰	شاخص rms Theta	
بیشتر از ۰.۹	۰/۹۶۲	شاخص NFI	

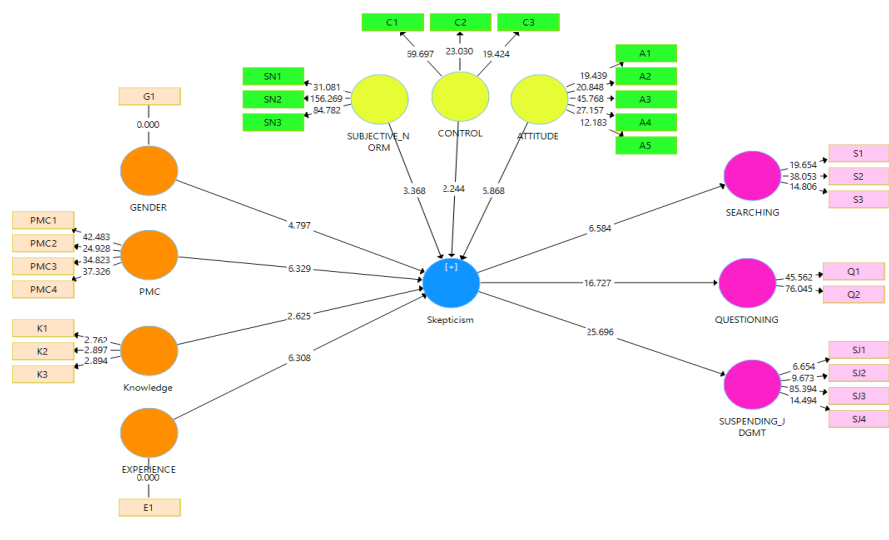
معنی‌دار بودن یا عدم معنی‌داری شاخص بر اساس مقادیر t-value و value - برای مدل تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و تردید حرفه‌ای حسابرس ارائه شده است. در حالت دوم مقدار t-value یا همان مقادیر Z ارائه شده است این مقدار با توجه به اینکه تحقیق حاضر در سطح ۰/۰۵ به انجام رسیده است اگر از ۱/۹۶ بیشتر و یا از ۱/۹۶- کمتر باشد معنی‌داری را نشان می‌دهد.

#### آزمون فرضیه‌های تحقیق

با توجه به زیاد بودن تعداد متغیرها و گویه‌های مرتبط با هر یک از آن‌ها نتایج در قالب دو مدل ارائه گردید. همچنان که در بالا اشاره شد برای بررسی این فرضیه، نتایج در دو حالت استاندارد، t-value، p-value ارائه می‌شود. در ابتدا به حالت استاندارد که در آن مسیرها به وسیله ضرایب رگرسیونی یا ضریب مسیر و



شکل ۲: مدل تردید حرفه‌ای حسابرس و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در حالت ضرایب استاندارد



شکل ۳: مدل تردید حرفه‌ای حسابرس و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در حالت معناداری

می‌باشد و سطح معنی‌داری نیز ۰/۰۰۱ بوده در نتیجه بین جنسیت و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که ضریب مسیر بین شجاعت اخلاقی و تردید حرفه‌ای حسابرس ۰/۴۵۷ است که با توجه به مقدار t که برابر با ۶/۳۲۹ می‌باشد و سطح معنی‌داری نیز ۰/۰۰۰ بوده در نتیجه بین شجاعت اخلاقی و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. از سوی دیگر ضریب مسیر بین دانش حسابرس با تردید حرفه‌ای حسابرس ۰/۲۲۹ است که با توجه به مقدار t که برابر با ۲/۶۲۵ می‌باشد و سطح معنی‌داری نیز ۰/۰۳۲ بوده در نتیجه بین دانش حسابرس و تردید حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در آخر یافته‌های حاصل از تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که ضریب مسیر

پس‌ازاینکه نتایج در دو حالت فوق بیان گردید حال نتایج مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم در جداولی ارائه می‌شود و سپس به تشریح معنادار بودن یا نبودن فرضیه‌ها بر اساس نتایج ارائه‌شده اقدام می‌گردد و در پایان نیز جدولی از خلاصه نتایج فرضیه‌ها اعم از ضرایب مسیر، ضرایب معنی‌داری و سطح معناداری ارائه می‌شود.

### فرضیه اول:

تفاوت‌های فردی با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد. نتایج یافته‌های پژوهش در حالت استاندارد برای فرضیه اول مبنی بر رابطه بین تفاوت‌های فردی با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حاکی از آن است که ضریب مسیر بین جنسیت و تردید حرفه‌ای حسابرس ۰/۲۴۹ است که با توجه به مقدار t که برابر با ۴/۷۹۷

بین تجربه حسابرس و تردید حرفه‌ای ۰/۳۱۶ است که با توجه به مقدار  $t$  که برابر با ۶/۳۰۸ می‌باشد و سطح معنی‌داری نیز رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

جدول ۱۲: نتایج مربوط به فرضیه اول

فرضیه اول	ضریب مسیر	t-value	p-value	نتیجه فرضیه
جنسیت -> تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۰/۲۴۹	۴/۷۹۷	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه
شجاعت -> تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۴۵۷	۶/۳۲۹	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
دانش -> تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۲۲۹	۰/۶۲۵	۰/۰۳۲	تأیید فرضیه
تجربه -> تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۳۱۶	۶/۳۰۸	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه

## فرضیه دوم:

ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس حاکی از آن است که ضریب مسیر نگرش در مورد رفتار شکاکانه و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس ۰/۴۳۰ است که با توجه به مقدار  $t$  که برابر با ۵/۸۶۸ می‌باشد و سطح معنی‌داری نیز ۰/۰۰۰ بوده در نتیجه این فرضیه که عنوان می‌کند که نگرش در مورد رفتار شکاکانه با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد، پذیرفته می‌شود.

نگرش در مورد رفتار شکاکانه با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد.

نتایج یافته‌های پژوهش در حالت استاندارد برای فرضیه دوم مبنی بر رابطه بین نگرش در مورد رفتار شکاکانه با

جدول ۱۳: نتایج مربوط به فرضیه دوم

فرضیه دوم	ضریب مسیر	t-value	p-value	نتیجه فرضیه
نگرش -> تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۴۳۰	۵/۸۶۸	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه

## فرضیه سوم

ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس ۰/۳۸۹ است که با توجه به مقدار  $t$  که برابر با ۳/۳۶۸ می‌باشد و سطح معنی‌داری نیز ۰/۰۰۰ بوده در نتیجه این فرضیه که عنوان می‌کند که هنجارهای عینی با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد، پذیرفته می‌شود.

هنجارهای عینی با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد. نتایج یافته‌های پژوهش در حالت استاندارد برای فرضیه دوم مبنی بر رابطه بین هنجارهای عینی با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس حاکی از آن است که ضریب مسیر هنجارهای عینی و

جدول ۱۴: نتایج مربوط به فرضیه سوم

فرضیه سوم	ضریب مسیر	t-value	p-value	نتیجه فرضیه
هنجار -> تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۳۸۹	۳/۳۶۸	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه

## فرضیه چهارم

حرفه‌ای حسابرس حاکی از آن است که ضریب مسیر کنترل رفتاری ادراک‌شده و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس ۰/۲۳۸ است که با توجه به مقدار  $t$  که برابر با ۲/۲۴۴ می‌باشد و سطح معنی‌داری نیز ۰/۰۱۱ بوده در نتیجه این فرضیه که عنوان می‌کند که کنترل رفتاری ادراک‌شده با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد، پذیرفته می‌شود.

کنترل رفتاری ادراک‌شده با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد.

نتایج یافته‌های پژوهش در حالت استاندارد برای فرضیه دوم مبنی بر رابطه بین کنترل رفتاری ادراک‌شده با ویژگی‌های تردید

جدول ۱۵: نتایج مربوط به فرضیه چهارم

فرضیه چهارم	ضریب مسیر	t-value	p-value	نتیجه فرضیه
کنترل -> تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۲۳۸	۲/۲۴۴	۰/۰۱۱	تأیید فرضیه

### فرضیه پنجم

تردید حرفه‌ای حسابرس با جستجوی بیشتر شواهد حسابرسی رابطه معناداری دارد.

نتایج یافته‌های پژوهش در حالت استاندارد برای فرضیه پنجم مبنی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرس و جستجوی بیشتر شواهد حسابرسی حاکی از آن است که ضریب مسیر بین

تردید حرفه‌ای حسابرس و جستجوی بیشتر شواهد حسابرسی ۰/۳۸۴ است که با توجه به مقدار  $t$  که برابر با ۶/۵۸۴ می‌باشد و سطح معنی‌داری نیز ۰/۰۰۰ بوده در نتیجه این فرضیه که عنوان می‌کند که بین تردید حرفه‌ای حسابرس با جستجوی بیشتر شواهد حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، پذیرفته می‌شود این بدان معناست که هرچه تردید حرفه‌ای حسابرس بیشتر باشد، میزان جستجوی شواهد توسط حسابرس بیشتر می‌شود.

جدول ۱۶: نتایج مربوط به فرضیه پنجم

فرضیه پنجم	ضریب مسیر	t-value	p-value	نتیجه فرضیه
تردید حرفه‌ای < جستجو شواهد	۰/۳۸۴	۶/۵۸۴	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه

### فرضیه ششم

تردید حرفه‌ای حسابرس با پرسش بیشتر پیرامون شواهد حسابرسی رابطه معناداری دارد.

نتایج یافته‌های پژوهش در حالت استاندارد برای فرضیه ششم مبنی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرس و پرسش بیشتر پیرامون شواهد حسابرسی حاکی از آن است که ضریب مسیر بین تردید حرفه‌ای حسابرس و پرسش بیشتر پیرامون

شواهد حسابرسی ۰/۶۵۹ است که با توجه به مقدار  $t$  که برابر با ۱۶/۷۲۴ می‌باشد و سطح معنی‌داری نیز ۰/۰۰۰ بوده در نتیجه این فرضیه که عنوان می‌کند که بین تردید حرفه‌ای حسابرس با پرسش بیشتر پیرامون شواهد حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، پذیرفته می‌شود این بدان معناست که هرچه تردید حرفه‌ای حسابرس بیشتر باشد، میزان پرسش پیرامون شواهد حسابرسی بیشتر می‌شود.

جدول ۱۷: نتایج مربوط به فرضیه ششم

فرضیه ششم	ضریب مسیر	t-value	p-value	نتیجه فرضیه
تردید حرفه‌ای - پرسش بیشتر	۰/۶۵۹	۱۶/۷۲۷	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه

### فرضیه هفتم:

تردید حرفه‌ای حسابرس با تعلیق قضاوت در مورد شواهد حسابرسی رابطه معناداری دارد.

نتایج یافته‌های پژوهش در حالت استاندارد برای فرضیه هفتم مبنی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرس و تعلیق قضاوت در مورد شواهد حسابرسی حاکی از آن است که ضریب مسیر بین تردید حرفه‌ای حسابرس و تعلیق قضاوت در مورد

شواهد حسابرسی ۰/۶۴۶ است که با توجه به مقدار  $t$  که برابر با ۲۵/۶۹۶ می‌باشد و سطح معنی‌داری نیز ۰/۰۰۰ بوده در نتیجه این فرضیه که عنوان می‌کند که بین تردید حرفه‌ای حسابرس با تعلیق قضاوت در مورد شواهد حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، پذیرفته می‌شود این بدان معناست که هرچه تردید حرفه‌ای حسابرس بیشتر باشد، تعلیق قضاوت در مورد شواهد حسابرسی بیشتر اتفاق می‌افتد.

جدول ۱۸: نتایج مربوط به فرضیه هفتم

فرضیه هفتم	ضریب مسیر	t-value	p-value	نتیجه فرضیه
تردید حرفه‌ای - تعلیق قضاوت	۰/۶۴۶	۲۵/۶۹۶	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه

### ۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف از انجام پژوهش حاضر تبیین و ارائه چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان، تفاوت‌های فردی، اهداف رفتاری و اقدامات در این زمینه با استفاده از آزمون تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، بود. در این راستا نتایج فرضیه اول نشان داد که

بین تفاوت‌های فردی از جمله جنسیت، تجربه، دانش خاص وظیفه و شجاعت اخلاقی با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد. نتیجه این فرضیه در راستای نتایج تحقیقات قاسمی نژاد و همکاران (۱۳۹۹)، بایرامی بارازی و رضایی (۱۳۹۶)، راتنا و آنیسیکوریل (۲۰۲۰)، پاتیا سینا و همکاران (۲۰۱۹)، است. یافته‌های پژوهشگران علوم رفتاری نشان‌دهنده

وجود تفاوت‌های قابل توجه مردان و زنان در انجام قضاوت‌های شناختی است (شهرابی، ۱۳۹۳). تحقیقات نشان می‌دهند که مردها نسبت به زن‌ها خودرأی‌تر هستند (لاندبرگ و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۹۹۴). گلد و همکاران در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که حسابرسان زن در حسابرسی به‌طور عمومی از مردان ریسک‌گریزتر هستند. بنابراین در حسابرسی شواهد بیشتری جمع‌آوری خواهند کرد و متعاقب آن سطح اهمیت را نیز کاهش می‌دهند که این امر منجر به افزایش کیفیت حسابرسی انجام‌شده توسط زنان خواهد شد. تحقیقات چانگ و مونرو<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) بیانگر این مطلب است که حسابرسان مستقل زن عدم ارائه منصفانه صورت‌های مالی به‌واسطه تقلب را به‌طور اثربخش‌تری نسبت به حسابرسان مرد کشف می‌کنند.

می‌توان گفت که هرچه تجربه حسابرسان بیشتر باشد، می‌توانند یافته‌های خود را به‌طور قاطع‌تر توضیح دهند. تجربه مانند آموزش رسمی و غیر رسمی تواناییهای حسابرسان را برای قضاوت حرفه‌ای بهبود می‌بخشد. مطالعات کالبر و فوگارتی (۱۹۹۵) نشان داد که تجربه حسابرسان بر شک و تردید حرفه‌ای دیگران و بهبود رفتار حرفه‌ای آن‌ها تأثیر مثبت دارد. همچنین، طبق گفته ساروو کو و آگونس، یک حسابدار حرفه‌ای باید تجربه کافی بر روی وظایف و مسئولیت‌های خود داشته باشد. تجربه خوب و کافی به حسابرس در بررسی‌ها و تصمیم‌گیری‌های سریع و درست کمک می‌کند. حسابرس باتجربه باید نسبت به خطرهای غیرعادی آگاه باشد و نباید اقدامات مشابه را برای اطلاعات مرتبط با یکدیگر بکار برد. در این رابطه گودوین و وو (۲۰۱۶) چی و همکاران (۲۰۱۷) ارتباط مثبت بین سابقه تجربه و کیفیت حسابرسی را اثبات کردند.

تحقیقات همچنین پیش‌بینی می‌کند که دانش خاص وظیفه با شک و تردید ارتباط مثبت داشته باشد. حسابرسی که قبلاً با کلاهبرداری روبرو شده باشد یا ارزیابی‌های مدیریت ذهنی را ارزیابی کرده باشد احتمالاً نسبت به یک حسابرس بدون چنین تجربیاتی بدبین‌تر خواهد بود زیرا آن‌ها با روش‌های دست‌کاری آشنا هستند.

نتیجه تحلیل فرضیه‌های دوم، سوم و چهارم تحقیق نشان داد که نگرش، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک‌شده با ویژگی‌های تردید حرفه‌ای رابطه معناداری دارد. نتیجه این فرضیه با نتایج تحقیقات ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸)، حیدری و همکاران (۱۳۹۸)، جانسن و همکاران (۲۰۲۱)، نولدر و کادوس (۲۰۱۸)، هم سو می‌باشد. تئوری رفتار مورد استفاده در این

نتایج فرضیه پنجم، ششم و هفتم تحقیق نشان داد که تردید حرفه‌ای حسابرس با جستجوی بیشتر شواهد حسابرسی، پرسش بیشتر پیرامون شواهد حسابرسی و تعلیق قضاوت در مورد شواهد حسابرسی رابطه معناداری دارد. در این راستا نتایج پژوهش رضائی و همکاران (۱۳۹۷) نشان می‌دهد هویت‌سازمانی و هویت حرفه‌ای تأثیر معنادار و مثبت بر هر شش بعد تردید حرفه‌ای شامل بعد جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن، درک میان فردی، اعتمادبه‌نفس و ذهن پرسشگر دارد. نتایج پژوهش حسینی و همکاران (۱۳۹۴) مبنی بر تأثیر بر تردید حرفه‌ای حسابرسی، می‌باشد. در توجیه نتیجه به‌دست‌آمده می‌توان به نظریه هرت (۲۰۰۷) استناد کرد. هرت (۲۰۰۷) بیان

<sup>2</sup> Chuang S, Cheng Y, Chang C, Chiang Y,

<sup>1</sup> Lundberg, U., Kadefors, R., Melin, B., Palmerud, G., Hassmé n, P.,



بهتر و عمیق‌تر از مفهوم تردید حرفه‌ای، مصادیق تعیین‌کننده آن بیشتر مورد تأکید و توجه استاندارد گذاران قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌گردد جهت تقویت مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای در میان دانشجویان پذیرفته‌شده در رشته حسابرسی، دروس عملی و یا کارگاه‌های آموزشی در برنامه درسی دانشگاهی این رشته قرار داده شود.

این تحقیق مانند هر تحقیق دیگری با محدودیت‌هایی مواجه می‌باشد. اول اینکه داده‌های ما در مورد هر یک از متغیرها حاصل از درک و یادآوری حساب‌رسان از تجربیات گذشته می‌باشد که ممکن است به دلیل زمان و به دلیل اینکه ادراک یک حالت درونی است، نادرستی ایجاد کند. یکی دیگر از محدودیت‌های پژوهش استفاده از ابزار پرسشنامه است که به دلیل محدودیت ذاتی پرسشنامه ممکن است برخی پاسخ‌دهندگان به سمت سؤالات مطلوب گرایش داشته باشند.

### فهرست منابع

می‌کند که سه مجموعه از ویژگی‌ها در شک و تردید حرفه‌ای وجود دارد که عبارت‌اند از: (۱) بررسی مدارک و شواهد که عبارت است از پرسش و سؤال ذهنی و کنجکاوی برای رسیدن به مدارک کافی و در جستجوی مستندات بودن. (۲) درک شواهد که عبارت از درک فردی از شواهد جمع‌آوری‌شده بر اساس تجربه و مهارت حرفه‌ای. (۳) اقدام بر شواهد یعنی نتیجه‌گیری با یک شجاعت و اعتمادبه‌نفس حرفه‌ای در مورد کفایت مدارک. نتایج بیان می‌کنند که هرچه جستجوی شواهد حسابرسی بالا رود و اهمیت ساختار کنترلی سازمان به دلیل نبود یا کمبود شواهد مستقیم موردتوجه قرار گیرد و افراد حساب‌رسان دانش و تجربه کافی را داشته باشند، قضاوت‌های عجولانه کمتر خواهد شد و حساب‌رسان با دقت و تردید بیشتری کار قضاوت خود را انجام خواهند داد. بیک<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) به این نتیجه رسید که تفاوت در قضاوت‌ها و تصمیمات تردیدآمیز حسابرسان عمدتاً با توانایی عمومی حسابرسان در به چالش کشیدن ارائه‌ی انجام‌شده توسط صاحب‌کار، پرسشگری مداوم و سؤالات کاوشگرانه و داشتن تفکری مستقل دارای ارتباط است.

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. شواهد تحقیقاتی نشان می‌دهد که سرعت رسیدن به یک تصمیم نباید منجر به کاهش شناخت در مورد آن موضوع شود. کرتز (۱۹۹۳) بیان می‌کند که تعلیق در قضاوت جز لازم تردید است، افراد شکاک قبل از باور هر چیزی به جستجوی شواهد می‌پردازند. بیلی 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.

با توجه به نتایج بدست آمده پیشنهاد می‌گردد در تدوین استانداردهای حسابرسی مفاهیمی از جمله جستجوی شواهد، ذهن پرسشگر، و تعلیق قضاوت مورد تأکید بیشتری قرار گیرند. به‌عنوان نمونه در متن استانداردها اشاره‌شده است که تردید حرفه‌ای عبارت است از به‌کارگیری ذهنی پرسشگر و جستجوگر که حسابرسان را ملزم می‌کند تا زمانی که شواهد مکفی جمع‌آوری نموده قضاوت خود را به تعویق اندازد. در بخش‌های دیگر استانداردها نیز به لزوم اعمال تردید اشاره‌شده است، ولی به عوامل تأثیرگذار بر آن در هیچ جای استانداردها اشاره‌ای نشده است. لذا پیشنهاد می‌گردد جهت ایجاد حرکت به سمت درک

<sup>۱</sup> Bik, O.





*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 13/ No. 52/ Winter 2024*

## **Explaining and presenting the conceptual framework of auditors' professional skepticism, individual differences, behavioral goals and actions in this field: a test of the theory of planned behavior.**

**Kamran Esmailzadeh Aghdam**

Accounting PhD student, Tonkabon branch, Islamic Azad University, Tonkabon, Iran

**Nemat Rostami Mazouei**

Assistant Professor of Accounting, Accounting Department, Chalus Branch, Islamic Azad University, Chalus, Iran,

(Corresponding Author)

[nrostami60@gmail.com](mailto:nrostami60@gmail.com)

**Mahmoud Samadi Largani**

Assistant Professor of Accounting, Accounting Department, Tonkabon Branch, Islamic Azad University, Tonkabon, Iran,

[mstlargani@gmail.com](mailto:mstlargani@gmail.com)

**Behnam Gilani Niya Some Saraei**

Assistant Professor of Accounting, Accounting Department, Rudsar and Amlesh Branch, Islamic Azad University, Rudsar and Amlesh, Iran

[b\\_gilani@yahoo.com](mailto:b_gilani@yahoo.com)

### **Abstract**

The purpose of this research is to explain and present the conceptual framework of auditors' professional doubt, individual differences, behavioral goals and actions in this field by testing the theory of planned behavior. The research is "descriptive" and "correlational" in terms of its practical purpose and method of gathering information. The statistical population includes all auditors in Tehran. The sampling method is random questionnaire classification and distribution. The number of samples using the PLS method was determined to be 300 people, and after distributing 350 questionnaires, 304 usable questionnaires were returned and analyzed. In order to collect data from Hart audit skepticism questionnaire (2010), Jansen et al.'s behavioral action questionnaire (2021), Jansen et al.'s auditor knowledge questionnaire (2021), Jansen et al.'s (2021) experience scale questionnaire. Hanna and Avalio's (2010) Moral Courage Questionnaire and Jansen et al.'s (2021) Theory of Planned Behavior Questionnaire were used. The results showed that there is a significant relationship between individual differences such as gender, experience, task-specific knowledge and moral courage with the characteristics of professional doubt, and attitude, mental norms and behavioral control have a significant relationship with the characteristics of professional doubt. And the auditor's professional doubt has a significant relationship with more search for audit evidence, more questions about audit evidence and suspension of judgment in audit evidence.

**Keyword:** Professional doubt, individual differences, behavioral goals, measures, theory of planned behavior, auditors

