

## بررسی تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر تردید حرفه‌ای حسابرس

دکتر سید حسین حسینی\*

دکتر بهمن بنی‌مهد\*\*

محبوبه یکه‌فلاح\*\*\*

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر تردید حرفه‌ای حسابرس می‌باشد. پژوهش حاضر از لحاظ نتیجه اجرا، جزو تحقیقات کاربردی محسوب می‌شود و از منظر هدف اجرا، جزو تحقیقات میدانی به شمار می‌آید. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای و جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه نهایی برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از راه استقرایی و از طریق پرسش‌نامه انجام گردیده است. در راستای دستیابی به اهداف پژوهش پنج فرضیه مطرح شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی می‌باشند. پرسش‌نامه‌ها به صورت تصادفی میان نمونه آماری توزیع گردید و اطلاعات جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار لیزرل نسخه ۸.۸ و با روش تحلیل عاملی مرتبه دوم و مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که دو بعد ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی، تبیین‌کننده مشخصه اخلاق هستند. عوامل تأثیرگذار بر مشخصه تردید حرفه‌ای نیز شامل جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن و خود اطمینانی می‌باشند. همچنین نتایج حاکی از آن است که اخلاق تأثیر مثبت و معنادار بر تردید حرفه‌ای حسابرس و صلاحیت حرفه‌ای تأثیر منفی و معنادار بر تردید حرفه‌ای حسابرس دارد. تجربه نیز تأثیر معناداری بر تردید حرفه‌ای حسابرس ندارد.

واژه‌های کلیدی: اخلاق، تجربه، صلاحیت حرفه‌ای حسابرس، تردید حرفه‌ای حسابرس.

\* استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، البرز، ایران.

\*\* دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، البرز، ایران.

\*\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، البرز، ایران.

نویسنده مسئول مقاله: سیدحسین حسینی (hossein.hosseini@iau.ac.ir)

## ۱. مقدمه

یکی از مکاتبی که در سال‌های اخیر در حوزه روانشناسی و حسابداری مورد توجه قرار گرفته و تأثیرات ویژگی‌های شخصیتی در روانشناسی را بر حسابداری مطرح کرده، مکتب تردیدگرایی<sup>۱</sup> است. تردید حرفه‌ای، موضوعی رفتاری است و از دیدگاه تئوری به تبیین آنچه در اصول بنیادی استانداردهای حسابداری و اطمینان‌بخشی از آن به‌عنوان یک اصل زیربنایی<sup>۲</sup> یاد می‌شود، پرداخته و آن را از دیدگاه فرهنگ و عوامل انگیزشی که ریشه در جامعه‌شناسی و روانشناسی دارند ریشه‌یابی می‌کند. تردید حرفه‌ای بر نحوه قضاوت و تصمیمات آن‌ها اشاره دارد و در بسیاری از موارد منظور از ادعای مورد آزمون، فارغ بودن صورت‌های مالی از اشتباهات عمده و بااهمیت می‌باشد. ولی این تعریف می‌تواند ادعاهای دیگر را نیز مانند تصدیق میزان اثربخشی کنترل‌های داخلی صاحبکار شامل شود (حسینی و همکاران، ۱۳۹۴).

در انجام یک حسابداری گزارش مالی بر اساس استانداردهای حرفه‌ای، یک حسابرس باید نگرش یا دیدگاهی به نام تردیدگرایی را در خود داشته باشد. در واقع تردید حرفه‌ای حسابرس، نگرشی است که باعث می‌شود همیشه در حال پرسیدن باشد و با تردید شواهد حسابداری را ارزیابی کند. حسابرس با تردید، نمی‌خواهد گزارش ارائه‌شده توسط مشتری را بدون بررسی بپذیرد، بلکه سؤالات بیشتری برای بررسی شواهد، و تأیید طرف درگیر موضوع می‌پرسد (زریر و همکاران، ۲۰۱۶). عوامل متعددی در تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیرگذارند. پژوهش‌های گذشته تأثیر اخلاق و تجربه (آنیوگرا و همکاران، ۲۰۱۱، ۵؛ انوفه و همکاران، ۲۰۱۵ و زریر و همکاران، ۲۰۱۶)، و همچنین صلاحیت حرفه‌ای (زریر و همکاران، ۲۰۱۶) را بر تردید حرفه‌ای تأیید کرده‌اند.

تأکید بر حوزه اخلاق در حسابداری در سال‌های اخیر مجدداً مورد توجه قرار گرفته است، اشتباهات و لغزش‌های اخلاقی که در مورد برخی از حسابرسان مشاهده شده، علت بسیاری از شکست‌های حسابداری بوده‌اند (کلیکمان، ۲۰۰۳). بسیاری از رفتارها و تصمیم‌های کارکنان و مدیران در سازمان‌های امروزی، تحت تأثیر ارزش‌های اخلاقی آنهاست. فلسفه اخلاق فردی، نظام ارزش‌ها و عقایدی است که فرد برای خود حفظ کرده و بر اساس آن در مورد مسائل اخلاقی تصمیم‌گیری می‌کند (رؤیائی و همکاران، ۱۳۹۲).

صلاحیت حرفه‌ای نیز یکی از جنبه‌های بسیار مهم حسابداری است که می‌تواند بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیرگذار باشد (زریر و همکاران، ۲۰۱۶). صلاحیت حرفه‌ای یک نگرش فکری بدون سوگیری است که به حسابرس‌ها امکان می‌دهد فعالیت‌های خود را به شیوه‌ای انجام دهند که به نتیجه کارشان اعتقاد داشته باشند و هیچ مصالحه‌ای را بر سر کیفیت کار انجام ندهند.

علاوه بر ملاحظات اخلاقی و صلاحیت حرفه‌ای، تجربه حسابرس نیز در تصمیمات حسابرس و بالطبع در قضاوت حرفه‌ای وی تأثیرگذار است. ساختار دانش حسابرس با تجربه، او را در تشخیص اطلاعات خاص یا اقلام خاص برای قضاوت کمک می‌کند؛ که نتیجه آن دقت بالاتر در قضاوت است (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸). لذا با عنایت به مطالب فوق، انجام پژوهشی در راستای ایجاد شناخت کامل‌تر در خصوص عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرس، از جمله اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای می‌تواند ادراک نسبت به این خصیصه با اهمیت حسابداری را افزون نماید که این خود گویای ضرورت انجام این پژوهش است. در ادامه پژوهش به مبانی نظری و پیشینه مطالعات انجام گرفته و همچنین بیان فرضیه‌ها و روش پژوهش پرداخته شده است.

1. Professional Skepticism
2. Postulate
3. Zarefar et al, 2016.
4. Anugerah et al, 2011.
5. Anofe et al, 2015.
6. Clikeman, 2003.

## ۲. مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱. تردید حرفه‌ای

مکتب تردیدگرایی یکی از مکاتب زیرمجموعه مکتب خردگرایی در روان‌شناسی است. با شناسایی مشخصه‌های اصلی تردیدگرایی و تأثیرات آن بر رفتار حسابرسان، توجه به ابعاد شخصیتی حسابرسان مستقل بیش از پیش ضرورت می‌یابد. استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم به اعمال قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در تمام مراحل برنامه‌ریزی و اجرای عملیات حسابرسی می‌کند (بند ۷ استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۰۰، ۱۳۹۱). در بند ۱۵ استاندارد ۲۰۰ حسابرسی ایران آمده است که حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب موقعیت‌هایی باشد که ممکن است موجب تحریف مهم در صورت‌های مالی شود. بر اساس بندت-۱۵ استاندارد شماره ۲۰۰، تردید حرفه‌ای مستلزم هوشیاری حسابرس نسبت به موضوعاتی چون شواهد حسابرسی متضاد، احتمال تقلب و غیره است. بر اساس بندهایت ۱۷، ت ۱۸ و ت ۱۹ استاندارد یادشده، تردید حرفه‌ای برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی ضروری است (استاندارد حسابرسی ایران شماره ۲۰۰، ۱۳۹۱). در بندت-۱ استاندارد مذکور (استاندارد حسابرسی ایران شماره ۳۳۰، ۱۳۹۳)، بر لزوم نگرش تردید حرفه‌ای در خصوص برخوردهای کلی برای مقابله با خطرهای تحریفی که در سطح صورت‌های مالی مهم ارزیابی شده‌اند، تأکید شده است (تحریری و پیری سقرلو، ۱۳۹۵).

### ۲-۲. جهت‌گیری‌های اخلاقی<sup>۱</sup>

تفاوت‌های فردی در تصمیمات اخلاقی ممکن است به‌وسیله دو عامل اساسی مورد بررسی قرار گیرد: آرمان‌گرایی<sup>۲</sup> و نسبی‌گرایی<sup>۳</sup>؛ آرمان‌گرایی حوزه‌ای را در برمی‌گیرد که فرد خود را ملزم به انجام عمل صحیح و درست می‌کند و معتقد است همیشه می‌توان در تصمیمات خود از آسیب رساندن به دیگران اجتناب کرد. به عبارتی افراد با آرمان‌گرایی بالا معتقدند که اعمال آن‌ها باید عواقب مثبتی برای دیگران به همراه داشته باشد.

نسبیت اصول اخلاقی به این معناست که اصول اخلاقی را فرهنگ‌ها و خرده‌فرهنگ‌ها تعیین می‌کنند. به‌طور کلی نسبی‌گرایی حوزه‌ای را در بر گرفته که یک شخص به حساب اتکاء و اعتماد به تحلیل دیدگاه‌های شخصی خود از موقعیت‌ها، از رعایت اصول اخلاقی جامعه‌پسند اجتناب می‌ورزد. به عبارتی شخصی با جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایانه، تصمیمات خود را ابتدا بر اساس شرایط و سپس بر مبنای قوانین موردقبول می‌سنجد (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۱). در این حالت فرد قوانین اخلاقی جهانی را برای اخذ تصمیم مقتضی تر رد می‌کند (رؤیائی و همکاران، ۱۳۹۲).

### ۲-۳. جنبه‌های صلاحیت حرفه‌ای

طبق بخش الف آیین رفتار حرفه‌ای مصوب سازمان حسابرسی کل کشور با موضوع احکام قابل‌اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای، مفهوم صلاحیت حرفه‌ای دربرگیرنده دو جنبه اساسی «کسب صلاحیت حرفه‌ای» و «حفظ صلاحیت حرفه‌ای» است. کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط تشکلهای حرفه‌ای مربوط از طریق آموزش‌های ویژه، کارآموزی، گذراندن امتحانات و کسب تجربیات حرفه‌ای تکمیل می‌شود و حفظ صلاحیت حرفه‌ای مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه به‌ویژه بکارگیری برنامه‌ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود خدمات حرفه با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه‌ای ارائه می‌شود (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

---

1. Ethical Orientation  
2. Idealism  
3. Relativism

## ۴-۲. تجربه

تجربه برخورد با یک مورد خاص است که فرصتی را برای کسب دانش (اطلاعات در حافظه ذخیره و دانش موردنظر کسب می‌شود) فراهم می‌کند. به عبارت دیگر می‌توان گفت که تجربه فرایند حصول دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که از طریق مشاهده و انجام دادن کاری حاصل می‌شود. از نظر هنری، تجربه برای انسان همانند نور خفیف یک کشتی است که فقط راه را روشن می‌کند. از نظر اسپنسر<sup>۱</sup>، تجربه نوعی آزمایش یا آزمون است (نونهال نهر و همکاران، ۱۳۹۳).

## ۳. پیشینه پژوهش

زریر و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر کیفیت حسابداری با توجه به تردید حرفه‌ای حسابرسان به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده پرداختند. نتایج نشان داد اخلاق، تجربه و صلاحیت بر کیفیت خروجی حسابداری تأثیرگذار است. تردید حرفه‌ای حسابرسان یک متغیر تعدیل‌کننده بود که بر رابطه بین اخلاق و تجربه و کیفیت گزارش‌ها حسابداری مؤثر بود. در حالی که متغیر تعدیل‌کننده در رابطه صلاحیت بر کیفیت گزارش‌ها حسابداری نبود.

نونه و همکاران (۲۰۱۵) در مطالعه خود به بررسی نقش اخلاق حسابداری در بهبود نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. علاوه بر این آن‌ها تأثیر عوامل دیگر مانند حق‌الزحمه حسابداری، دوره تصدی حسابداری و سطح تجربه حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها نشان‌دهنده وجود رابطه مثبت و معنادار میان اخلاق و تردید حرفه‌ای بود. علاوه بر این، نتایج نشان داد که دوره تصدی حسابرسان و حق‌الزحمه حسابداری با تردید حرفه‌ای حسابرسان رابطه منفی و معناداری دارد، در حالی که تجربه حسابرسان اثر مثبت و معنادار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان دارد.

آنیوگرا و همکاران (۲۰۱۱) تحقیقی با عنوان رابطه بین اخلاق، تخصص، تجربه و ارزیابی ریسک و تقلب در شک و تردید حرفه‌ای انجام دادند. نتایج بیانگر وجود رابطه مثبت و معنی‌داری بین اخلاق، تجربه حسابداری و ارزیابی ریسک تقلب با تردید حرفه‌ای حسابرسان بود.

هارت<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) در پژوهش خود بر این نکته تأکید کرده است که شک و تردید به عنوان یک صفت شخصی حسابرسان شناخته شده است. همچنین وی در پژوهش دیگری با عنوان توسعه مقیاسی برای اندازه‌گیری شک و تردید حرفه‌ای بیان می‌کند که شک و تردید حرفه‌ای مشخصه‌ای فردی چندبعدی است و نتیجه می‌گیرد که قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان به شک و تردید حرفه‌ای او بستگی دارد.

کوآداکرز و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) ویژگی‌های تردید حسابرسان را مطالعه کردند و به بررسی ارتباط آن با تردید در قضاوت و تصمیم‌گیری پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد شرکت‌های حسابداری در قضاوت، تردید و تصمیم‌گیری متفاوت‌اند و ویژگی‌های تردید حسابرسان و تردید در قضاوت و تصمیم‌گیری آنان به توانایی حسابرسان و محیط کنترلی بستگی دارد.

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

صالحی مقدم و اسماعیل‌زاده (۱۳۹۴) در پژوهشی ارتباط بین اخلاق و افشاء تقلب را در مؤسسات حسابداری مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که بین کشف تقلب و قضاوت اخلاقی حسابرسان رابطه معنی‌دار وجود دارد. همچنین نتایج بیانگر آن بود که سطح کشف تقلب و قضاوت اخلاقی در میان حسابرسان شاغل در بخش‌های خصوصی و دولتی، حسابرسان زن و مرد و رتبه‌های شغلی حسابداری باهم برابر است و میزان کشف تقلب در بین حسابرسان شاغل در مؤسسات خصوصی حسابداری بیشتر از بخش دولتی می‌باشد.

1. Spencer
2. Hurtt, 2010.
3. Quadackers et al, 2009.

## بررسی تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر تردید حرفه‌ای حسابرس

جهانی (۱۳۹۲) در تحقیقی به بررسی صلاحیت حرفه‌ای، معلومات، تجربه و دانش تخصصی حسابرس با استفاده از الگوریتم ژنیک ترکیبی و روش شبکه عصبی پرداخت. نتایج حاکی از کاربردپذیری این مدل‌ها در حسابرسی می‌باشد. وی بیان کرد تشخیص و تجزیه و تحلیل فاکتورهای مؤثر در حسابرسی از مهم‌ترین راهکارهای موجود در زمینه کنترل و پیش‌بینی نتایج حسابرسی می‌باشند. اما تشخیص فاکتورهای مؤثر در دنیای واقع و به‌ویژه در مباحث مالی کار چندان ساده‌ای نیست.

### ۴. فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری مطالب عنوان شده، فرضیه‌های پژوهش به صورت ذیل مطرح می‌شوند:

فرضیه اول: عوامل تأثیرگذار بر مشخصه اخلاق حسابرسان قابل تبیین است.

فرضیه دوم: عوامل تأثیرگذار بر مشخصه تردید حرفه‌ای حسابرسان قابل تبیین است.

فرضیه سوم: میان اخلاق حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: میان تجربه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: میان صلاحیت حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

### ۵. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در زمره تحقیقات پیمایشی (زمینه‌یابی) محسوب می‌شود. از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی انجام شده است، از منظر هدف اجرا از نوع تحقیقات میدانی به شمار می‌آید. همچنین این پژوهش از لحاظ نتیجه اجرا، جزو تحقیقات کاربردی، و از نظر بعد زمانی پژوهش نیز، مقطعی می‌باشد. این پژوهش از منظر فرآیند اجرا در گروه تحقیقات کمی قرار دارد. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش نیز از روش کتابخانه‌ای و جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه نهایی برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از راه استقرایی و از طریق پرسش‌نامه انجام شده است. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها پس از گردآوری، از نرم‌افزار لیزرل نسخه ۸٫۸ استفاده شده است.

جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی در سال ۱۳۹۵ است. تعداد ۳۰۰ پرسش‌نامه در میان نمونه آماری که به روش تصادفی انتخاب گردیدند، توزیع شد. از پرسش‌نامه‌های دریافتی ۲۰۱ مورد آن قابل استناد بود و داده‌های آن مورد تحلیل قرار گرفت.

### ۶. متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آنها

#### ۱-۶. متغیر وابسته

در این پژوهش، تردید حرفه‌ای حسابرس متغیر وابسته می‌باشد. تردید حرفه‌ای متغیر مکنون است و شامل شش متغیر آشکار ذهنیت سؤال محور، وقفه در قضاوت، جستجو برای دانش، درک میان فردی، خوداطمینانی و خودرأی بودن می‌باشد. ذهنیت سؤال محور باعث می‌شود تا زمانی که حسابرس اطلاعات کافی جمع‌آوری نکند متقاعد نگردد و در خصوص فرصت‌های ارتکاب جرم و زمینه‌های تخلف، اطلاعات بیشتری کسب شود. وقفه در قضاوت به معنای آن است که شخص حسابرس در تصمیم‌گیری‌ها عجله نکند و تا زمانی که اطلاعات کافی، مناسب و قابل اطمینان فراهم نشود تصمیمی اتخاذ نکند. جستجو برای دانش نیز زمانی نمود دارد که حسابرس با وضعیت بغرنج روبرو شده و سعی دارد با تحقیق اطلاعات، بررسی جنبه‌های مهم تقلب و کسب دانش و دانایی، وضعیت را شفاف کند. درک میان فردی باعث می‌شود که حسابرسان مختلف در جمع‌آوری اطلاعات بیشتر در مواجهه با فضای ارتکاب تخلف، متفاوت باشند. خوداطمینانی (اعتمادبه‌نفس) باعث می‌شود که حسابرسان مستقل در کشف انحرافات مالی بهتر عمل کنند. اعتمادبه‌نفس یعنی حسابرس به توانایی، شایستگی، صلاحیت علمی و فنی خود اعتماد کامل دارد. خودرأی بودن نیز به معنای آن است که حسابرسان گفته‌های دیگران را بدون تفکر و تحقیق نمی‌پذیرند. به ظاهر و چیزهای صوری اعتماد ندارند، مگر با تحقیق ثابت شود (هارت و همکاران، ۲۰۱۳).

در این پژوهش جهت سنجش متغیر تردید حرفه‌ای و ابعاد آن از پرسشنامه تردید حرفه‌ای هارت (۲۰۱۳) شامل ۲۸ سؤال در طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای استفاده شده است.

#### ۲-۶. متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل در این تحقیق، تجربه، اخلاق و صلاحیت حرفه‌ای حسابرس می‌باشند. تجربه فرایند حصول دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که از طریق مشاهده و انجام دادن کاری حاصل می‌شود (نونهال نهر و همکاران، ۱۳۹۳). متغیر تجربه بر اساس یک سؤال جهت بررسی سابقه حسابرسی مستقل سنجیده می‌شود.

اخلاق حرفه‌ای، یک فرایند تفکر عقلانی است که هدف آن محقق کردن این امر است که در سازمان چه ارزش‌هایی را چه موقع باید حفظ و اشاعه نمود (فرامرز قراملکی، ۱۳۸۲). متغیر اخلاق شامل دو بعد ایده آل‌گرایی و نسبی‌گرایی می‌باشد. جهت اندازه‌گیری متغیر اخلاق در این تحقیق از پرسشنامه طراحی شده داگلاس و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۱) بر اساس ۲۰ سؤال در طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای استفاده می‌گردد.

صلاحیت حرفه‌ای شامل دو جنبه اساسی کسب صلاحیت حرفه‌ای و حفظ صلاحیت حرفه‌ای است (حاجی‌ها و حقیقی، ۱۳۹۵). در این تحقیق متغیر صلاحیت حرفه‌ای بر اساس پرسشنامه صلاحیت حرفه‌ای پیزینی<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۰) شامل ۵ سؤال در طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای اندازه‌گیری می‌شود.

#### ۷. یافته‌های پژوهش

از آنجا که در این بخش، خروجی نرم‌افزار بدون تغییر آورده شده است، قبل از مشاهده خروجی نرم‌افزار، جهت شناسایی علائم اختصاری متغیرهای مکنون و مشاهده‌ای، جدول زیر ارائه شده است.

جدول (۱) راهنمای شناسایی علائم اختصاری متغیرهای مدل

علامت اختصاری	شاخص
SK	بعد جستجوی دانش متغیر تردید حرفه‌ای
SJ	بعد وقفه در قضاوت متغیر تردید حرفه‌ای
SD	بعد خودرأی بودن متغیر تردید حرفه‌ای
IU	بعد درک میان فردی متغیر تردید حرفه‌ای
SC	بعد خود اطمینانی متغیر تردید حرفه‌ای
QM	بعد ذهنیت سؤال محور متغیر تردید حرفه‌ای
SKP	تردید حرفه‌ای
IDE	ایده آل‌گرایی
REL	نسبی‌گرایی

1. Douglas et al, 2001.

2. Pizzini et al, 2010.

ادامه جدول (۱) راهنمای شناسایی علائم اختصاری متغیرهای مدل

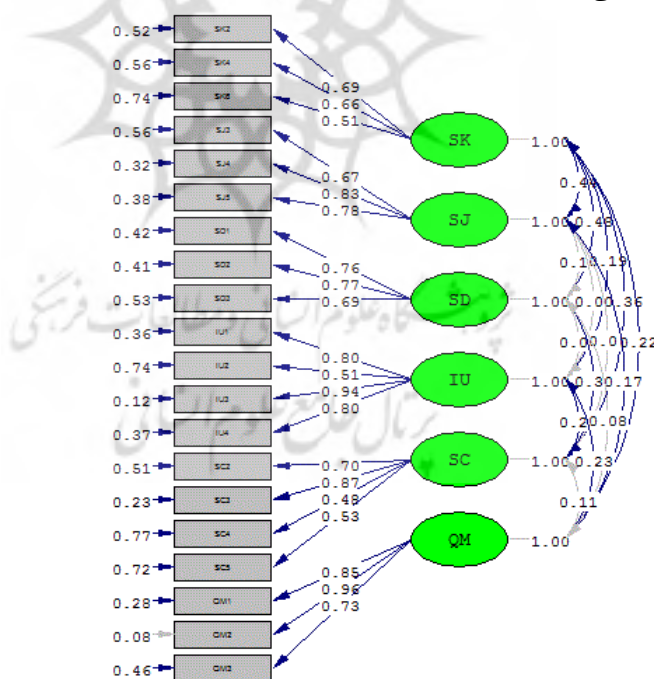
علامت اختصاری	شاخص
ETH	اخلاق
CMP	صلاحیت حرفه‌ای
EXP	تجربه کاری

۱-۷. تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای پژوهش

۱-۱-۷. تحلیل عاملی مرتبه اول برای متغیر تردید حرفه‌ای

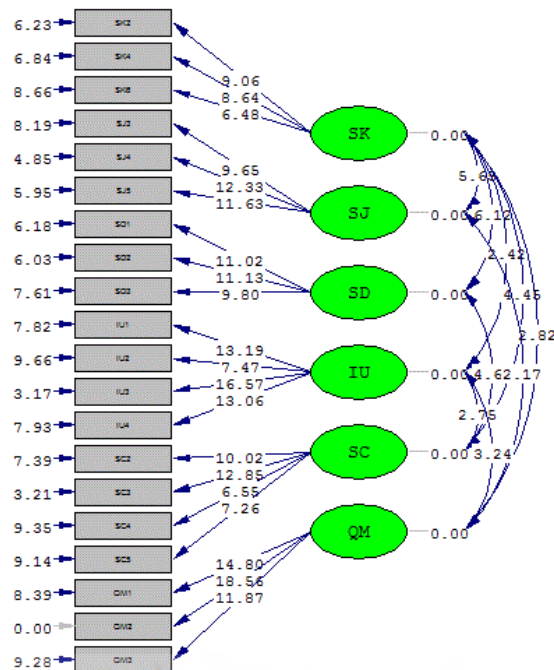
در این پژوهش جهت تأیید روایی و پایایی متغیرها از آزمون تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. برای آزمون روایی هم‌گرا با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی باید بارهای عاملی هر متغیر بیشتر از ۰/۵ بوده و معنی‌دار نیز باشند؛ یعنی ضریب معناداری یا آماره T-Value هر متغیر بزرگ‌تر از ۱/۹۶ و کوچک‌تر از ۱/۹۶- باشد. از طرفی میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) نیز باید بیشتر از ۰/۵ باشد. در این راستا برخی از پژوهشگران مقدار بار عاملی و میانگین واریانس استخراج‌شده بالاتر از ۰/۴ را نیز قابل قبول می‌دانند (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶).

نتایج تحلیل عاملی نهایی مرتبه اول متغیر برای ابعاد متغیر تردید حرفه‌ای در حالت استاندارد و معنی‌داری پس از حذف سؤالاتی که بارعاملی کمتر از ۰/۴ داشتند در نمودارهای شماره ۱ و ۲ نمایش داده شده است.



Chi-Square=359.83, df=162, P-value=0.00000, RMSEA=0.078

نمودار (۱) تحلیل عاملی نهایی مرتبه اول متغیر تردید حرفه‌ای در حالت استاندارد



Chi-Square=359.83, df=162, P-value=0.00000, RMSEA=0.078

## نمودار (۲) تحلیل عاملی نهایی مرتبه اول متغیر تردید حرفه‌ای در حالت معنی‌داری

همان‌طور که در نمودارهای فوق مشاهده می‌شود، بعد از آزمون نهایی تحلیل عاملی، بارعاملی مربوط به تمام ابعاد متغیر تردید حرفه‌ای بیشتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی‌دار می‌باشند چون مقدار آماره T-Value همگی بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد. مقدار AVE نیز برای هر یک از ابعاد متغیر تردید حرفه‌ای محاسبه گردید که مقدار آن برای همه ابعاد متغیر مذکور بیشتر از ۰/۴ بوده و بیانگر روایی هم‌گرا این ابعاد می‌باشد. مقادیر AVE در قطر اصلی جدول شماره ۱ نشان داده شده است. برای آزمون روایی تشخیصی نیز ماتریس توان دوم همبستگی بین ابعاد متغیر تردید حرفه‌ای با میزان AVE هر بعد مقایسه گردید (جدول شماره ۱). همان‌طور که مشاهده می‌شود، AVE هر بعد بیشتر از توان دوم همبستگی بین آن بعد با دیگر ابعاد می‌باشد و این بیان‌گر روایی تشخیصی ابعاد متغیر تردید حرفه‌ای می‌باشد.

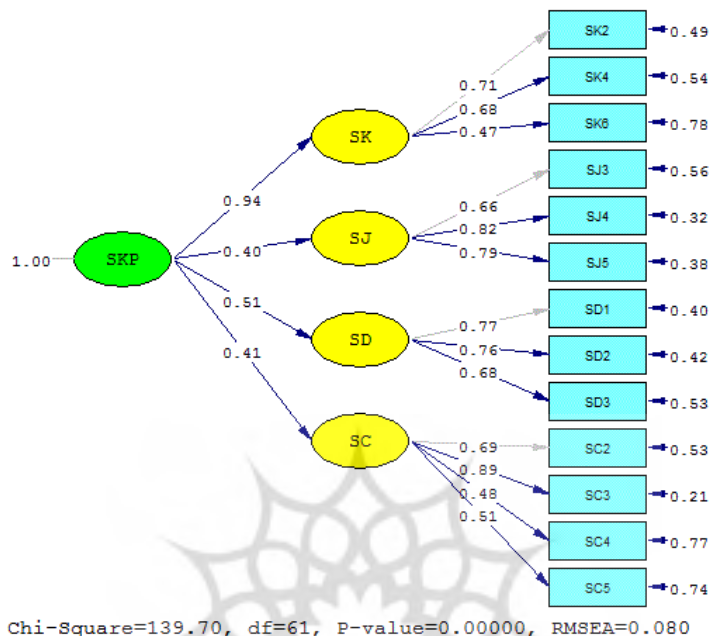
## جدول (۱) ماتریس توان دوم همبستگی بین ابعاد متغیر تردید حرفه‌ای و AVE

ابعاد تردید حرفه‌ای	جستجوی دانش	وقفه در قضاوت	خودرأی بودن	درک میان فردی	خود اطمینانی	ذهنیت سؤال محور
جستجوی دانش	۰/۴۰۱					
وقفه در قضاوت	۰/۱۹۴	۰/۵۸۲				
خودرأی بودن	۰/۲۲۱	۰/۰۱۴	۰/۵۴۹			
درک میان فردی	۰/۰۳۶	۰/۰۰۰	۰/۰۰۵	۰/۶۰۶		
خود اطمینانی	۰/۱۳۰	۰/۰۰۸	۰/۱۳۰	۰/۰۴۰	۰/۴۴۰	
ذهنیت سؤال محور	۰/۰۴۸	۰/۰۲۹	۰/۰۰۶	۰/۰۵۳	۰/۰۱۲	۰/۷۲۶

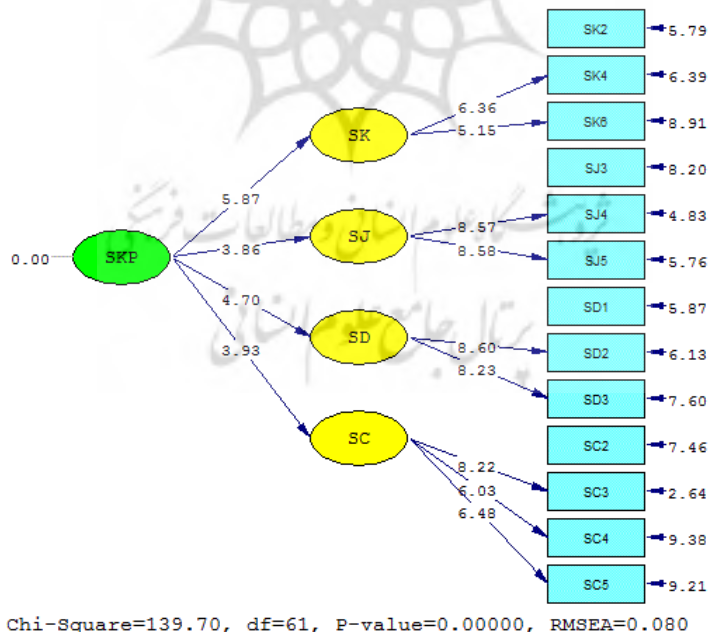


### ۷-۱-۲. تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر تردید حرفه‌ای

از آنجایی که متغیر تردید حرفه‌ای دارای شش بعد مجزا (جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن، درک میان فردی، خود اطمینانی، ذهنیت سؤال محور) می‌باشد، باید تحلیل عاملی مرتبه دوم را نیز برای این متغیر مورد آزمون قرارداد تا معلوم شود کدام یک از این ابعاد می‌توانند به گونه مناسبی متغیر تردید حرفه‌ای را تبیین کنند. نتایج مربوط به تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر مزبور در حالت استاندارد و معنی‌داری در نمودارهای شماره ۳ و ۴ ارائه گردیده است.



### نمودار (۳) تحلیل عاملی نهایی مرتبه دوم متغیر تردید حرفه‌ای در حالت استاندارد



### نمودار (۴) تحلیل عاملی نهایی مرتبه دوم متغیر تردید حرفه‌ای در حالت معنی‌داری

نتایج مربوط به تحلیل عاملی مرتبه دوم مربوط به متغیر تردید حرفه‌ای به‌طور خلاصه در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. همان‌طور که در این جدول مشخص شده از شش بعد متغیر تردید حرفه‌ای تنها چهار بعد آن تبیین‌کننده متغیر

----- فصلنامه مطالعات تطبیقی در مدیریت مالی و حسابداری، سال اول، دوره اول

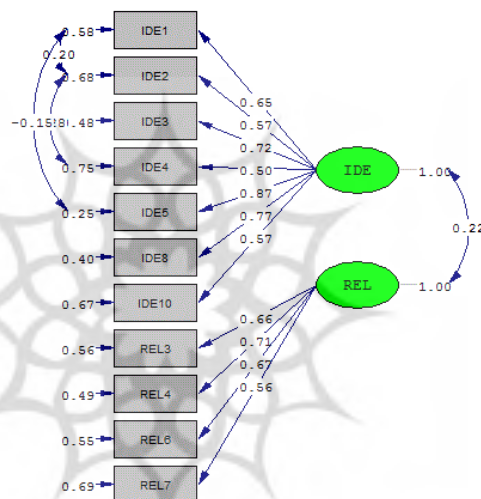
حرفه‌ای می‌باشند که در آزمون فرضیه‌ها مورداستفاده قرار می‌گیرند. لذا می‌توان گفت که عوامل تأثیرگذار بر مشخصه تردید حرفه‌ای شامل جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن و خود اطمینانی می‌باشند.

جدول (۲) عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای (نتایج تحلیل عملی مرتبه دوم تردید حرفه‌ای)

آماره T	بار عاملی استانداردشده	نام مشخصه اثرگذار (بعد)
۵/۸۷	۰/۹۴	جستجوی دانش
۳/۸۶	۰/۴۰	وقفه در قضاوت
۴/۷۰	۰/۵۱	خودرأی بودن
۳/۹۳	۰/۴۱	خود اطمینانی

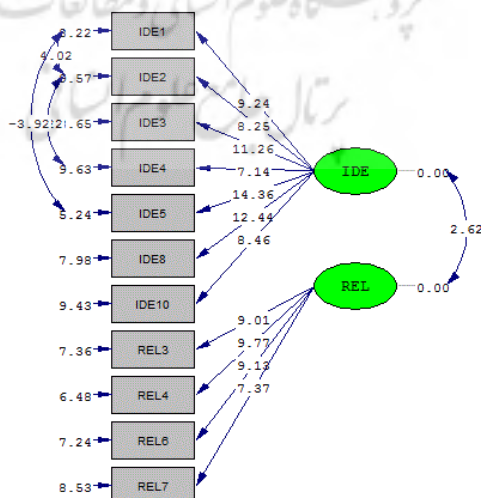
۷-۱-۳. تحلیل عاملی مرتبه اول متغیر اخلاق

نتایج تحلیل عاملی نهایی مرتبه اول متغیر اخلاق پس از حذف سنج‌های ضعیف، در حالت استاندارد و معنی‌داری در نمودارهای شماره ۵ و ۶ نشان داده شده است.



Chi-Square=78.69, df=40, P-value=0.00025, RMSEA=0.070

نمودار (۵) تحلیل عاملی نهایی مرتبه اول اخلاق در حالت استاندارد



Chi-Square=78.69, df=40, P-value=0.00025, RMSEA=0.070

نمودار (۷) تحلیل عاملی نهایی مرتبه اول اخلاق در حالت معنی‌داری

## بررسی تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان

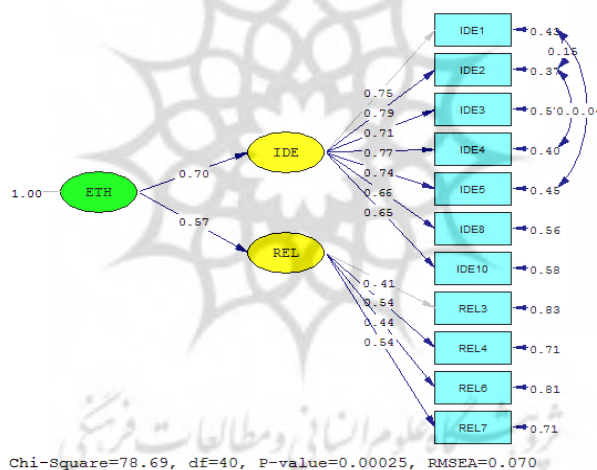
نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول اخلاق پس از حذف سنجه‌های ضعیف ابعاد آن (ایده آل‌گرایی و نسبی‌گرایی)، نشان می‌دهد که سؤالات باقیمانده مربوط به هر یک از ابعاد، دارای بارعاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ بوده و آماره T-Value همگی بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشند. مقادیر AVE ابعاد اخلاق (ایده آل‌گرایی و نسبی‌گرایی) در قطر اصلی جدول شماره ۳ نشان داده شده است. برای آزمون روایی تشخیصی نیز ماتریس توان دوم همبستگی بین ابعاد متغیر اخلاق با میزان AVE هر بعد مقایسه گردید (جدول شماره ۳). همان‌طور که مشاهده می‌شود، AVE هر بعد بیشتر از توان دوم همبستگی بین آن بعد با بعد دیگر می‌باشد و این بیان‌گر روایی تشخیصی ابعاد متغیر اخلاق می‌باشد.

جدول (۳) ماتریس توان دوم همبستگی بین ابعاد متغیر اخلاق و AVE

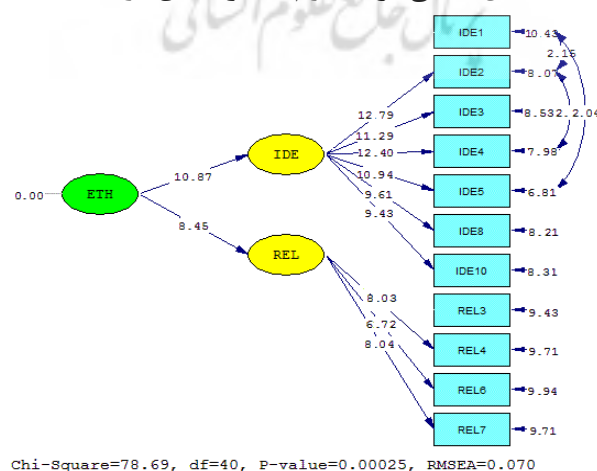
ابعاد اخلاق	ایده آل‌گرایی	نسبی‌گرایی
ایده آل‌گرایی	۰/۴۵۴	
نسبی‌گرایی	۰/۰۴۸	۰/۴۲۵

### ۴-۱-۷. تحلیل عاملی مرتبه دوم اخلاق

نتایج تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر اخلاق در حالت استاندارد و معنی‌داری در نمودارهای شماره ۷ و ۸ نشان داده شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، بارعاملی هر دو بعد (ایده آل‌گرایی و نسبی‌گرایی) بیشتر از ۰/۴ بوده و سنجه مناسبی برای تبیین متغیر اخلاق محسوب می‌شوند. شایان‌ذکر است مقدار AVE نیز برای متغیر اخلاق برابر با ۰/۴۰۷ می‌باشد و می‌توان گفت روایی همگرا برای این متغیر وجود دارد.



نمودار (۷) تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر اخلاق در حالت استاندارد



نمودار (۸) تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر اخلاق در حالت معنی‌داری

----- فصلنامه مطالعات تطبیقی در مدیریت مالی و حسابداری، سال اول، دوره اول

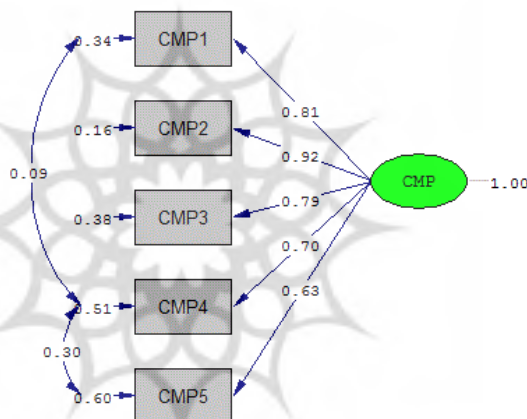
خلاصه نتایج مربوط به تحلیل عاملی مرتبه دوم متغیر اخلاق در جدول شماره ۴ نشان داده شده است. همان‌طور که مشاهده می‌گردد، هر دو بعد ایده آل‌گرایی و نسبی‌گرایی تبیین‌کننده متغیر اخلاق هستند و از نظر آماری نیز معنی‌دارند. لذا می‌توان گفت که هر دو بعد ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی تبیین‌کننده مشخصه اخلاق هستند.

جدول (۴) عوامل تأثیرگذار بر اخلاق (نتایج تحلیل عاملی مرتبه دوم اخلاق)

نام مشخصه اثرگذار (بعد)	بار عاملی استاندارد شده	آماره T
ایده آل‌گرایی	۰/۷۰	۱۰/۸۷
نسبی‌گرایی	۰/۵۷	۸/۴۵

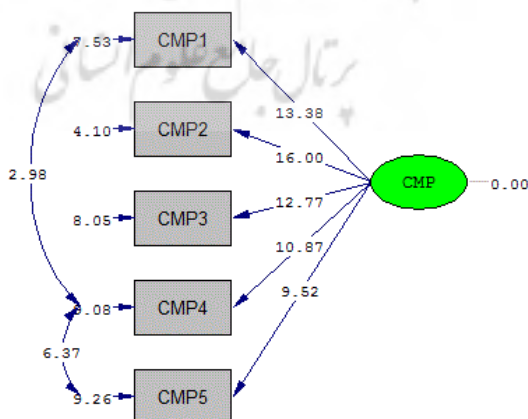
۵-۱-۷. تحلیل عاملی متغیر صلاحیت حرفه‌ای

نتایج تحلیل عاملی متغیر صلاحیت حرفه‌ای در حالت استاندارد و معنی‌داری در نمودارهای شماره ۹ و ۱۰ نشان داده شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود همه سؤالات این متغیر، بارعاملی بیشتر از ۰/۴ داشته و سنجه مناسبی برای صلاحیت حرفه‌ای محسوب می‌شود و نیازی به حذف هیچ‌کدام از سؤالات نمی‌باشد. شایان‌ذکر است مقدار AVE نیز برای متغیر صلاحیت حرفه‌ای برابر با ۰/۵۹۵ می‌باشد که بزرگ‌تر از ۰/۴ می‌باشد و می‌توان گفت روایی همگرا برای این متغیر وجود دارد.



Chi-Square=0.51, df=3, P-value=0.91721, RMSEA=0.000

نمودار (۹) تحلیل عاملی متغیر صلاحیت حرفه‌ای در حالت استاندارد



Chi-Square=0.51, df=3, P-value=0.91721, RMSEA=0.000

مودار (۱۰) تحلیل عاملی متغیر صلاحیت حرفه‌ای در حالت معنی‌داری

### ۲-۷. پایایی متغیرهای پژوهش

برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش از روش پایایی سازه استفاده گردیده است. برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش با استفاده از روش پایایی ترکیبی (CR) باید مقدار به دست آمده طبق یک قاعده سرانگشتی بیشتر از ۰/۷ باشد تا از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. هرچند در این خصوص نیز برخی از پژوهشگران مقدار CR بیش از ۰/۶ را نیز قابل قبول می‌دانند (موس و همکاران ۱۹۹۸).

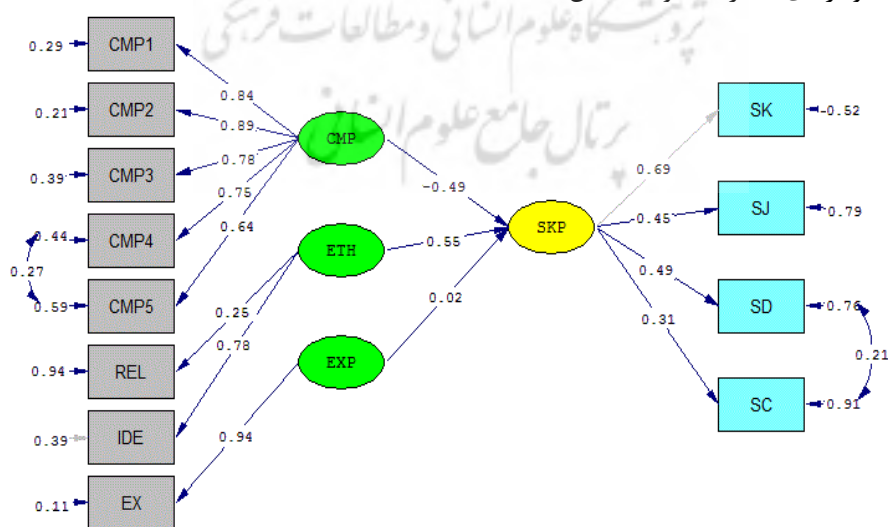
همان‌طور که در جدول شماره ۵ نشان داده شده است مقدار پایایی ترکیبی (CR) به دست آمده برای متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۷ و یا نزدیک به ۰/۷ می‌باشند و بدین ترتیب می‌توان از پایایی متغیرهای پژوهش نیز تا حد زیادی اطمینان حاصل نمود.

جدول شماره ۵. نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	ابعاد	تعداد سؤالات	پایایی ترکیبی (CR)
تردید حرفه‌ای	جستجوی دانش	۳	۰/۶۵۴
	وقفه در قضاوت	۳	۰/۸۰۶
	خودرأی بودن	۳	۰/۷۸۵
	خود اطمینانی	۴	۰/۷۴۸
اخلاق	ایده آل گرایی	۷	۰/۸۴۹
	نسبی گرایی	۴	۰/۷۴۶
صلاحیت حرفه‌ای	_____	۵	۰/۸۷۸

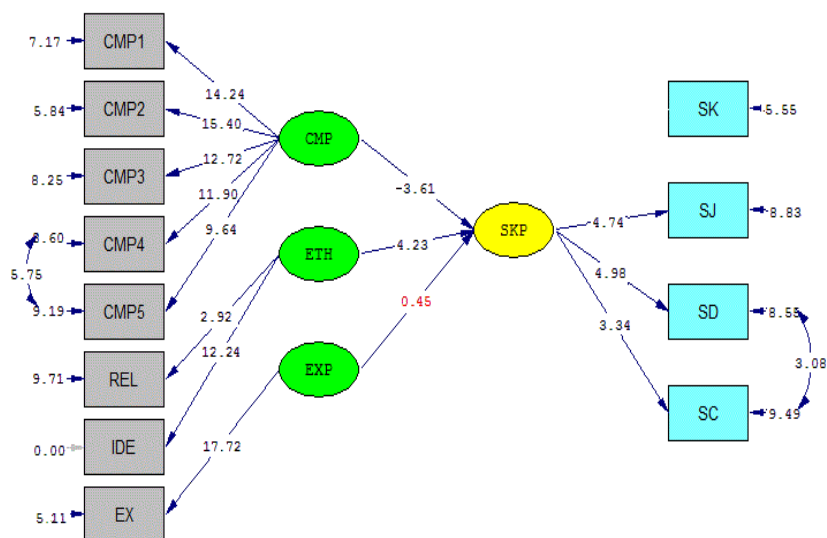
### ۳-۷. آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج روش مدل‌سازی معادلات ساختاری به منظور آزمون تأثیر متغیر اخلاق، صلاحیت حرفه‌ای و تجربه کاری بر تردید حرفه‌ای، در حالت استاندارد و معنی‌داری در نمودارهای شماره ۱۱ و ۱۲ نشان داده شده است.



Chi-Square=74.99, df=40, P-value=0.00067, RMSEA=0.066

نمودار (۱۱) نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش در حالت استاندارد



Chi-Square=74.99, df=40, P-value=0.00067, RMSEA=0.066

### نمودار (۱۲) نتیجه آزمون فرضیه‌های پژوهش در حالت معنی داری

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش به‌طور خلاصه در جدول شماره ۶ نشان داده شده است. این نتایج نشان می‌دهد که:

اخلاق تأثیر مثبت (۰/۵۵) بر تردید حرفه‌ای دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در اخلاق، متغیر تردید حرفه‌ای به میزان ۰/۵۵ واحد و هم‌جهت با اخلاق تغییر می‌کند. شایان ذکر است که این تأثیر قابل‌ملاحظه از نظر آماری نیز معنادار می‌باشد چراکه آماره T-Value برابر با (۴/۲۳) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تأثیر متغیر اخلاق بر تردید حرفه‌ای را نمی‌توان رد کرد.

صلاحیت حرفه‌ای تأثیر منفی (-۰/۴۹) بر تردید حرفه‌ای دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در صلاحیت حرفه‌ای، متغیر تردید حرفه‌ای به میزان ۰/۴۹ واحد و در خلاف جهت با صلاحیت حرفه‌ای تغییر می‌کند. شایان ذکر است که این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چراکه آماره T-Value برابر با (-۳/۶۱) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶- کمتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تأثیر متغیر صلاحیت حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای را نمی‌توان رد کرد.

تجربه کاری تأثیر مثبت (۰/۰۲) بر تردید حرفه‌ای دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در تجربه کاری، متغیر تردید حرفه‌ای به میزان ۰/۰۲ واحد و هم‌جهت با تجربه کاری تغییر می‌کند. اما این تأثیر ناچیز از نظر آماری معنادار نمی‌باشد چراکه آماره T-Value برابر با (۰/۴۵) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ کمتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تأثیر متغیر تجربه کاری بر تردید حرفه‌ای را نمی‌توان رد کرد.

### جدول شماره ۶. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه آزمون	آماره T	ضریب مسیر	فرضیه
نمی‌توان رد کرد	۴/۲۳	۰/۵۵	تأثیر اخلاق بر تردید حرفه‌ای
نمی‌توان رد کرد	-۳/۶۱	-۰/۴۹	تأثیر صلاحیت حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای
رد می‌شود	۰/۴۵	۰/۰۲	تأثیر تجربه کاری بر تردید حرفه‌ای

### ۴-۷. نتایج برازش الگوی مفهومی پژوهش

بر این اساس در جدول شماره ۷ به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی در خصوص هر یک از مدل‌های معادلات ساختاری پیش گفته، که در این پژوهش مورد اندازه‌گیری قرار گرفته است، اشاره می‌شود.

جدول (۷) نتایج برازش معادلات ساختاری

شاخص‌های برازش الگوی مفهومی	مقادیر محاسبه‌شده شاخص‌ها	مقادیر توصیه‌شده	وضعیت برازش
Chi Square	۷۴/۹۹	—	—
Df	۴۰	—	—
Chi Square/Df	۱/۸۷۵	Chi Square/Df ≤ ۳	قابل قبول
RMSEA	۰/۰۶۶	RMSEA ≤ ۰/۰۸	قابل قبول
GFI	۰/۹۲	GFI ≥ ۰/۹۰	قابل قبول
AGFI	۰/۹۰	AGFI ≥ ۰/۹۰	قابل قبول
NFI	۰/۹۳	NFI ≥ ۰/۹۰	قابل قبول
RMR	۰/۰۷۲	RMR ≤ ۰/۰۵	قابل قبول

#### ۸. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف این پژوهش بررسی میزان اثرگذاری اخلاق، تجربه و صلاحیت بر تردید حرفه‌ای حسابرس می‌باشد. برای این منظور پنج فرضیه تدوین شد و بر اساس داده‌های به دست آمده، آزمون فرضیه‌های تدوین شده صورت گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که دو بعد ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی تبیین‌کننده بعد اخلاق حسابرسان می‌باشد. رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان و نظارت آن توسط جامعه حسابداران رسمی، موجب ارتقای سطح کیفی گزارش‌ها حسابرسی می‌گردد و موجبات افزایش کارایی و اثربخشی کار حسابرسان را فراهم می‌آورد و در پی آن می‌تواند باعث کاهش فساد و تقلب گردد. در واقع در حرفه حسابرسی، این مشخصه‌ها، ابزار مناسبی جهت تعیین روابط درست و نادرست است و این عوامل مسئولیت حسابدار حرفه‌ای را در قبال جامعه، صاحب‌کار و سایر ذینفعان تبیین می‌نماید؛ لذا پیشنهاد می‌گردد در بررسی اخلاق حرفه‌ای حسابرسان این دو عامل مورد توجه قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌گردد تأثیر این دو بعد، به طور مجزا، در آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان در نظر گرفته شوند و سازمان‌ها نیز در نهادینه‌سازی و ترویج و آموزش ابعاد اخلاق حرفه‌ای تلاش نمایند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش نیز نشان داد که از میان شش بعد متغیر تردید حرفه‌ای (جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن، درک میان فردی، خود اطمینانی، ذهنیت سؤال محور) تنها چهار بعد آن (جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن و خود اطمینانی) تبیین‌کننده متغیر تردید حرفه‌ای می‌باشند. بنابراین می‌توان بیان کرد که عوامل تأثیرگذار بر مشخصه تردید حرفه‌ای شامل جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن و خود اطمینانی می‌باشند. بنابراین به مدیران پیشنهاد می‌گردد در گزینش حسابرسان این ویژگی‌ها ارزیابی گردد و حسابرسانی که امتیاز بالاتری در این ویژگی‌ها که تبیین‌کننده تردید حرفه‌ای هستند، کسب می‌کنند، گزینش شوند.

نتایج روش مدل‌سازی معادلات ساختاری به‌منظور آزمون فرضیه سوم پژوهش، نشان داد که اخلاق تأثیر مثبت و معنی‌دار بر تردید حرفه‌ای حسابرس دارد و با تقویت بعد اخلاق حرفه‌ای در حسابرس، انتظار می‌رود تردید حرفه‌ای وی نیز بیشتر باشد. این مشخصه در حسابرس باعث می‌شود وی ارزیابی شواهد حسابرسی را به‌صورت منتقدانه‌تر و با تردید بیشتری انجام دهد. این امر، ضرورت توجه بیش‌ازپیش به ارتقای ارزش‌های اخلاقی توسط نهادهای مسئول در حرفه حسابرسی را نشان می‌دهد. لذا پیشنهاد می‌گردد جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق تمرکز بر دوره‌های آموزشی و تقویت اخلاق حرفه‌ای و نظارت بیشتر بر حرفه، موجب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان را فراهم آورد؛ که در نتیجه کیفیت گزارش‌های

## ----- فصلنامه مطالعات تطبیقی در مدیریت مالی و حسابداری، سال اول، دوره اول

حسابرسی نیز بهبود می‌یابد. همچنین به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌گردد تا با استقرار نظام راهبری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار، زمینه رعایت اخلاق حرفه‌ای را در حسابرسان معتمد بورس فراهم نماید.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش نشان داد که تجربه رابطه معنی‌داری با تردید حرفه‌ای حسابرس ندارد. در واقع سابقه حسابرس در امر حسابرسی بر تردید حرفه‌ای وی تأثیرگذار نیست. بنابراین نمی‌توان تفاوتی در انجام کار حسابرسی با نگرش تردید حرفه‌ای برای حسابرسان کم‌تجربه و باتجربه قائل شد.

نتایج فرضیه پنجم پژوهش نیز نشان داد که صلاحیت حرفه‌ای تأثیر منفی بر تردید حرفه‌ای دارد. این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد. لذا می‌توان گفت که میان صلاحیت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه منفی و معنادار وجود دارد. نتیجه حاصل از آزمون این فرضیه متناقض با مبانی نظری پژوهش است.

بنابراین، با توجه به نتایج پژوهش که حاکی از تبیین تردید حرفه‌ای حسابرس توسط مؤلفه‌های جستجوی دانش و خود اطمینانی است، با نتایج پژوهش هارت (۲۰۱۳) و حسینی و همکاران (۱۳۹۴) مطابقت دارد. ارتباط وقفه در قضاوت و خودرأی بودن با تردید حرفه‌ای حسابرسان نیز با نتایج پژوهش هارت (۲۰۱۳) مطابقت دارد و با نتایج پژوهش حسینی و همکاران (۱۳۹۴) مغایر است. همچنین نتایج نشان داد که مؤلفه درک میان فردی تبیین‌کننده تردید حرفه‌ای حسابرس نمی‌باشد که با پژوهش هارت (۲۰۱۳) و نیز نتایج پژوهش حسینی و همکاران (۱۳۹۴) مغایرت دارد. عدم ارتباط مؤلفه ذهنیت سؤال محور با تردید حرفه‌ای با نتیجه پژوهش حسینی و همکاران (۱۳۹۴) منطبق است و با نتیجه پژوهش هارت (۲۰۱۳) مغایرت دارد.

همچنین نتایج بیانگر تأثیر اخلاق بر تردید حرفه‌ای حسابرس بود که با نتایج حاصل از تحقیق آنیوگرا و همکاران (۲۰۱۱)، زیرفر و همکاران (۲۰۱۶) و انوفه و همکاران (۲۰۱۵) مطابقت دارد. همچنین نتایج نشان داد که تجربه با تردید حرفه‌ای رابطه معناداری ندارد که با نتایج پژوهش زیرفر و همکاران (۲۰۱۶)، انوفه و همکاران (۲۰۱۵) و آنیوگرا و همکاران (۲۰۱۱) مغایرت دارد. این نتیجه که صلاحیت حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی و معنی‌دار دارد، عکس نتیجه حاصل از پژوهش زیرفر و همکاران (۲۰۱۶) است، زیرا آن‌ها بیان نمودند که میان صلاحیت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد.

از آنجا که تحقیقات زیادی در زمینه مطالعه همزمان ابعاد رفتاری حسابرسی از جمله تردید حرفه‌ای، صلاحیت حرفه‌ای و اخلاق انجام نشده است، بنابراین یافته‌های این پژوهش ادبیات مرتبط با حوزه حسابرسی رفتاری را بسط می‌دهد. با توجه به نتایج حاصل از پژوهش حاضر، پیشنهاد می‌شود نهادهای ناظر بر فعالیت مؤسسات حسابرسی، این نکته را در تصمیم‌گیری‌های نظارتی خود مدنظر قرار دهند. افزون بر این، انجام این پژوهش زمینه‌ساز انجام تحقیقات گسترده‌تر در حوزه تبیین عوامل فردی در حوزه حسابرسی خواهد بود. لذا پیشنهاد می‌شود در زمینه موضوعات زیر مطالعاتی انجام شود:

۱) بررسی تأثیر استقلال حسابرس بر تردید حرفه‌ای حسابرس

۲) بررسی تأثیر آموزش حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حسابرس

۳) بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای حسابرس بر کشف تقلب



منابع و ماخذ

- ۱) بنی مهد، بهمن، بیگی هرچگانی، ابراهیم، (۱۳۹۱) رابطه بین ارزش‌های فردی و نیت اخلاقی حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم فناوری، دوره ۷، شماره ۴، ۳۱-۴۰.
- ۲) تحریری، آرش، پیری سقرلو، مهدی، (۱۳۹۵)، درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۱، ۱۱۷-۱۳۵.
- ۳) حسینی، سیدحسین، نیکومرام، هاشم، رضایی، علی اکبر، (۱۳۹۴)، تبیین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی، فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۵، ۱۳-۲۷.
- ۴) رؤیائی، رمضانعلی، طالب نیا، قدرت اله، حساس یگانه، یحیی، جلیلی، صابر، (۱۳۹۲)، حسابداری مدیریت، دوره ۶، شماره ۱ (پیاپی ۱۶)، ۱۵-۲۶.
- ۵) سیرانی، محمد، خواجهی، شکر اله؛ نوشادی، میثم، (۱۳۸۸)، تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۲، ۳۵-۵۰.
- ۶) صالحی مقدم، محمدحسین، اسماعیل زاده، علی، (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین اخلاق و افشاء تقلب در مؤسسات حسابرسی، دومین کنفرانس بین المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، کوالالامپور-مالزی، موسسه سرآمد کارین، ۱-۲۵.
- ۷) نونهال نهر، علی اکبر، محمدزاده سالطه، حیدر، حمدالهی، کبری، (۱۳۹۳)، ارزیابی تأثیر آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۴، شماره ۱، ۱۹۱-۲۰۸.
- ۸) نیکخواه آزاد، علی (۱۳۷۹)، بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۱، چاپ دوم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- ۹) یعقوب نژاد، احمد، رؤیایی، رمضانعلی، آذین فر، کاوه، (۱۳۹۱)، ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی، حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۳ (پیاپی ۱۴)، ۲۵-۳۵.
- 10) Anofe, A.O., Ukpebor I., & Ogbomo, N. (2015). *The effect of Accounting Ethics in Improving Auditor Professional Skepticism, International Journal of Advanced Academic Research, 1(2), 1-16.*
- 11) Anugerah, R., Nelly Sari, R., & Frostiana, R. (2011). *The Relationship between Ethics, Expertise, Audit Experience, Fraud Risk Assessment and Audit Situational Factors and Auditor Professional Skepticism. Department of Accounting, Faculty of Economics, Universities INDONESIA*
- 12) Douglas, P. C., R. A. Davidson, & B. N. Schwartz. (2001). *the Effect of Organizational Culture and Ethical Orientation on Accountants' Ethical Judgments. Journal of Business Ethics, 34(2), 101- 121.*
- 13) Hurtt, R. K. (2010). *Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice & Theory 29 (1), 149-171.*
- 14) Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). *Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis & opportunities for future research. Auditing. A Journal of Practice & Theory, 32(1), 45-97.*
- 15) Jahani, A.M. (2013). *Investigating the Professional Competence, Knowledge, Experience and the Auditor's Expertise using the Combination Genetic Algorithm and Neural Networks method. The first international conference of political and economic epic (with an approach to management and accounting).*
- 16) Pizzini, M., Lin, Sh., Ziegenfuss, D. (2010). *The impact of internal audit function quality on audit delay. University College of business and public administration. 34(1), 25-58.*

- 17) Quadackers, L. Groot, T. Wright, A. (2009). *Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions*; VU University Amsterdam, Available at SSRN: <https://ssrn.com>.
- 18) Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). *Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt*. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639-657.
- 19) Yaghobnejad, A., Royaei, R. and Azinfar, K. (2012). *The relationship between Skepticism Indexes and Audit Quality*, 5(14), 25-35. (In Persian)
- 20) Zarefar, Arumega. Andreas, Zarefar, Atika. (2016). *The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor skepticism as a Moderating Variable*. *Social and Behavioral Scences*, 219(2016), 828-832.



## Investigation of Effect of Ethics, Experience and Competency on Auditor's Professional Skepticism

### Abstract

The purpose of this paper is to examine whether ethics, experience and competence affect on the auditor's professional skepticism. This study is an applied research in terms of implementation of its results, and also considered as a fieldwork in terms of purposes. The theoretical framework and literature are obtained by library method; data collection and the final result to examine hypotheses have been obtained by inductive approach and through questionnaires. In order to achieve the objectives of the research, five hypotheses were proposed. Statistical population of the study consists of auditors employed in audit organization and private audit firms. The questionnaires were distributed randomly among the statistical sample and collected data were analyzed using Lisrel version 8.8 and SPSS 22 softwares by means of the second order factor analysis and structural equation modeling.

Results showed that both idealism and relativism clarify the ethics feature. Factors affecting on professional skepticism feature also include the search for knowledge, pause in judgment, dictatorship and self confidence. The results also suggest that ethics has a significant and positive impact on the auditor's professional skepticism and professional competence has a significant negative impact, and experience has no effect on the auditor's professional skepticism.

**Keywords:** Ethics, Experience, Auditor's professional competence, Auditor's professional skepticism

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی