

## درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی

آرش تحریری<sup>۱</sup>، مهدی پیری سقرلو<sup>۲</sup>

**چکیده:** پژوهش حاضر به بررسی درک حسابرسان از مفهوم زیربنایی تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی مستقل می‌پردازد. برای بررسی درک حسابرسان از این مفهوم، از تأثیر شش عامل رتبه حسابرس، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سن، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی استفاده شده است. اطلاعات لازم از طریق پرسشنامه‌های توزیع شده بین کلیه شاغلان در مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران جمع‌آوری شده است. این پژوهش در گروه پژوهش‌های پیمایشی قرار می‌گیرد. داده‌ها با اجرای آزمون‌های کای دو، ناپارامتریک فریدمن، وی کرامرز و کندال تاو - سی تجزیه و تحلیل شدند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد پنج عامل از شش عامل انتخاب شده بر درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای تأثیر معناداری می‌گذارند. نتایج بیان‌کننده این است که حسابرسان با ویژگی‌های مختلف درک‌های متفاوتی از مفهوم بنیادی و کلیدی تردید حرفه‌ای دارند و این می‌تواند چالشی برای حرفه حسابرسی باشد و توجه بیشتر در حوزه آموزش و استانداردگذاری را می‌طلبد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رتال جامع علوم انسانی

واژه‌های کلیدی: تردید حرفه‌ای، حسابدار رسمی، حسابرسی مستقل.

۱. استادیار حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران

۲. کارشناس ارشد حسابداری، پردیس البرز، دانشگاه تهران، تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۴/۰۶/۱۱

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۴/۱۲/۱۰

نویسنده مسئول مقاله: آرش تحریری

E-mail: arashtahriri@ut.ac.ir

**مقدمه**

بر اساس استاندارد حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند. نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهنی پرسشگر، از اعتبار شواهد حسابرسی کسب‌شده، ارزیابی نقادانه‌ای به عمل آید (استاندارد حسابرسی، شماره ۲۰۰). از این رو درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی جایگاه ویژه‌ای دارد. یکی از مکاتبی که در سال‌های اخیر در حوزه روان‌شناسی و حسابرسی در کانون توجه قرار گرفته است و تأثیرات ویژگی‌های شخصیتی در روان‌شناسی را بر حسابرسی مطرح می‌کند، مکتب تردیدگرایی (شک‌گرایی) نام دارد. مکتب تردیدگرایی یکی از مکاتب زیرمجموعه مکتب خردگرایی در روان‌شناسی است. با شناسایی مشخصه‌های اصلی تردیدگرایی و مشخص شدن تأثیرات آن بر رفتار حسابرسان، توجه به ابعاد شخصیتی حسابرسان مستقل بیش از پیش ضرورت می‌یابد (بل و توماس، ۲۰۱۱؛ آذین‌فر، رویایی و یعقوب نژاد، ۱۳۹۱). اهمیت بسیار تردید حرفه‌ای، شفاف‌بودن تعریف آن و نیاز به رهنمودهای بیشتر در این خصوص، نشان‌دهنده ضرورت اجرای پژوهش‌های بیشتر در این حوزه است تا مفهوم تردید حرفه‌ای عمیق‌تر تشریح شود. تردید حرفه‌ای، موضوعی رفتاری است و از دیدگاه تئوری به تبیین چیزی می‌پردازد که در اصول بنیادی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، اصل زیربنایی شناخته می‌شود و از دیدگاه فرهنگ و عوامل انگیزشی که از جامعه‌شناسی و روان‌شناسی سرچشمه می‌گیرد، آن را ریشه‌یابی می‌کند (حسینی، رضایی و نیکومرام، ۱۳۹۴).

پژوهش حاضر به دنبال بررسی درک حسابرسان از مفهوم زیربنایی حسابرسی تردید حرفه‌ای است. سؤال اصلی پژوهش این است که آیا درک حسابرسان ایرانی از مفهوم تردید حرفه‌ای متفاوت است؟ در این راستا به بررسی و آزمون تجربی عوامل تأثیرگذار (جنسیت، رتبه‌بندی حسابرسان، رشته تحصیلی، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سطح تحصیلات و سن) بر درک حسابرسان ایرانی از مفهوم کیفی تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی و شناخت روابط و ارتباط میان آنها پرداخته شده است که نتایج آن می‌تواند در استاندارد‌گذاری و نگرش حرفه‌ای و آموزش حسابرسی تأثیرگذار باشد.

**پیشینه نظری پژوهش**

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 بند ت - ۱۵ استاندارد شماره ۲۰۰، تردید حرفه‌ای مستلزم هشیاری حسابرس به موضوعاتی چون شواهد حسابرسی متضاد، احتمال تقلب و غیره است. بر اساس بندهای ت - ۱۷، ت - ۱۸ و ت - ۱۹ استاندارد یادشده، تردید حرفه‌ای برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی ضروری است (استاندارد حسابرسی ایران شماره ۲۰۰، ۱۳۹۱).

در بند ت - 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.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) تردید حرفه‌ای را هنگام ارزیابی شواهد حسابرسی این‌گونه تعریف می‌کند: «حسابرس باید با ذهنی پرسشگر، از اعتبار شواهد حسابرسی به‌دست‌آمده ارزیابی نقادانه به‌عمل آورد و نسبت به شواهدی که اعتماد به اسناد و مدارک، پاسخ‌ها و پرس‌وجوها و دیگر اطلاعات دریافتی از مدیریت را تأیید می‌کند، هشیار باشد» (زهراپی، ۱۳۹۳). در استاندارد حسابرسی شماره ۵۳ آمریکا در خصوص تردید حرفه‌ای درج شده است «حسابرسی باید با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا شود. حسابرس نه فرض می‌کند که مدیران متقلب‌اند و نه فرض می‌کند که مدیریت بی‌تردید در همه موارد صادق است». هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) بر این موضوع تأکید می‌کند که تردید حرفه‌ای ضرورت و مفهوم مهم و اثربخشی در کار حسابرسی است. این هیئت معتقد است که تردید حرفه‌ای از گرایش یا تمایل به یکسری از پرسش‌ها و ارزیابی خطر شواهد حسابرسی ایجاد می‌شود.

در خصوص موضوع پژوهش حاضر مطالعات محدودی انجام شده است، اما تأثیر عواملی چون متغیرهای سن، جنسیت، رتبه حسابرس، رشته و سطح تحصیلات، مدارک حرفه‌ای و تجربه حرفه‌ای، در تحقیقات مختلف حسابرسی بررسی شده است. از جمله این مطالعات، پژوهش ایلپاس (۲۰۰۴) است که تأثیر عوامل پیش‌گفته بر درک حسابرسان از ارزش‌های اخلاقی شرکتی را بررسی کرده است. فلیپ لا (۲۰۰۸)؛ مرادی، معظمی و ولی‌پور (۱۳۹۰)؛ پیری و تحریری (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر عوامل یادشده بر درک حسابرسان از مفهوم اطمینان معقول در کار حسابرسی پرداختند. ابراهیمی‌مند و سجادی (۱۳۸۴) عوامل فزاینده استقلال حسابرس مستقل (سطح تحصیلات و تجربه) را بررسی کردند. سیرانی، خواجوی و نوشادی (۱۳۸۴) به مطالعه نظر حسابرسان باتجربه و کم‌تجربه در قضاوت حسابرسی پرداختند. بختیاری، طبری و مجتهدزاده

1. International Federation of accountants  
2. Public Company Accounting Oversight Board

(۱۳۹۱) تأثیر جنسیت حسابرس را بر کیفیت حسابرسی بررسی کردند. پیک فلک، رهنمای رودپشتی، طالب‌نیا و نیکومرام (۱۳۹۲) مفاهیم شکل، محتوا و فاصله در حسابداری و عوامل مؤثری چون جایگاه گروه، رشته تحصیلی و سطح تحصیلات را بررسی کردند. اسماعیلی‌کیا و ملانظری (۱۳۹۳) به شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان از جمله رتبه شغلی، میزان تحصیلات و تجربه، در قضاوت حسابرسی پرداختند. در این پژوهش با توجه به مطالعات پیشین و مطالب پیش‌گفته، تأثیر متغیرهای یادشده بر درک حسابرسان ایرانی از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی بررسی می‌شود.

### پیشینه تجربی پژوهش

در سراسر جهان، کتی هرت تنها محققی است که طی سال‌های ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۰ در زمینه تردیدگرایی بیشترین مطالعه را داشته است. در سال ۲۰۰۱ نتایج مطالعات هرت نشان داد اداره و رهبری کار حسابرسی با در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای، سبب افزایش کشف تقلب می‌شود. در سال ۲۰۰۳ هرت و همکارانش (هرت، اینینگ و پلاملی، ۲۰۰۳) مدل نظری‌ای از تردید حرفه‌ای در دو مقوله فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابداری حرفه‌ای ارائه کردند. هرت، اینینگ، پلاملی (۲۰۰۸) طی پژوهشی دیگر به بررسی و آزمون تجربی تردید حرفه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد حسابرسان سطح بالا، رفتار تردید حرفه‌ای سیستماتیک دارند و رفتار آنها با حسابرسان سطح پایین متفاوت است.

کوآداکرز، گروت و رایت (۲۰۰۹) ویژگی‌های تردید حسابرسان را مطالعه کردند و به بررسی ارتباط آن با تردید در قضاوت و تصمیم‌گیری پرداختند. نمونه آماری آنها ۳۷۶ نفر حسابرس شاغل در چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ هلند بود. نتایج پژوهش آنان نشان داد شرکای حسابرسی 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.

اندراس و مونرو (۲۰۱۰) طی پژوهشی به بررسی تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند و آزمون میان فرهنگ‌ها اجرا کردند. آنان اطلاعات جمع‌آوری‌شده چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ یونان را آزمایش و تجزیه و تحلیل کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد قضاوت و تصمیم‌گیری و تردید حرفه‌ای حسابرسان با در نظر گرفتن عامل فرهنگ متفاوت است و احترام و ارج‌گذاری به تصمیم‌گیری حسابرس بین دو کشور با توجه به عامل فرهنگ مشابه یکدیگر نیست و میان آنها تفاوت معناداری وجود دارد.

موکادلو (۲۰۱۲) به بررسی ناهماهنگی شناختی و تضاد حرفه‌ای برای افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد درک و حل ناهماهنگی دیدگاه‌ها و شناخت تردید

حرفه‌ای، از طریق فراهم آوردن زمینه‌های آموزش و پرورش استعدادهای حسابرسان امکان‌پذیر است.

وسترمن، کوهن و ترومپتر (۲۰۱۴) به بررسی تردید حرفه‌ای در عمل پرداختند و آزمونی از تأثیر مسئولیت بر تردید حرفه‌ای اجرا کردند، نمونه آماری این پژوهش شامل ۷۷ حسابرس بود. یافته‌های پژوهش وسترمن و همکارانش نشان داد تردید حرفه‌ای ضروری است، اما شرط کافی و مؤثر بر حسابرس به‌شمار نمی‌رود.

آذین‌فر، رویایی و یعقوب‌نژاد (۱۳۹۱) به بررسی ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی پرداختند، نتایج پژوهش آنها نشان داد بین شاخص‌های تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس ایران، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

حاجی‌ها، گودرزی و فتاحی (۱۳۹۲) طی پژوهشی به بررسی ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها پرداختند. بر اساس یافته‌های آنان، چهار عامل ویژگی تردید (اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای) بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مؤثر است.

آذین‌فر، رویایی و یعقوب‌نژاد (۱۳۹۳) در پژوهش دیگری ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل را بررسی کردند. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس در نظر گرفته شد. در این پژوهش نظر ۱۵۰ حسابرس مستقل به‌عنوان نمونه آماری به‌کمک پرسشنامه شش‌مقیاسی تعدیل‌شده هرت جمع‌آوری شد. نتایج نشان داد در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار مثبتی وجود دارد.

حسینی، رضایی و نیکومرام (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 حسابرسی، 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.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از دسته پژوهش‌های پیمایشی به‌شمار می‌رود. برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه این پژوهش پنج‌گزینه‌ای است و دو سری اطلاعات را دربرمی‌گیرد که عبارت‌اند از:

الف) اطلاعات عمومی یا زمینه‌ای حسابرس، شامل اطلاعاتی درباره رتبه، جنسیت، سابقه کار حرفه‌ای، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سن، سطح تحصیلات و در نهایت مدرک تحصیلی حسابرسان که این اطلاعات متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده‌اند.

ب) پرسش‌هایی درباره عوامل احتمالی مؤثر بر مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی که ۳۷ عامل را دربرمی‌گیرد و در قالب ۳۷ سؤال پنج‌گزینه‌ای مطرح شده است.

عوامل یادشده بر اساس ادبیات پژوهش، نظر محققان و استادان حسابداری و افراد حرفه‌ای شاغل در کار حسابرسی شناسایی شده‌اند. هدف پژوهش حاضر بررسی این مطلب است که از نظر پرسش‌شوندگان، عوامل یادشده با مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی ارتباط دارند یا خیر. روایی ابزار سنجش یا پرسشنامه با بهره‌مندی از نظر خبرگان شامل چند نفر از استادان حسابداری و تعدادی از حسابداران رسمی و شرکای مؤسسه‌های حسابرسی بررسی و تأیید شد. به‌علاوه، در این مطالعه برای بررسی قابلیت اعتماد ابزار سنجش (گزینه‌ها) از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد.

جدول ۱. میزان آلفای به‌دست‌آمده برای هر یک از شاخص‌های پژوهش

شاخص	ضریب آلفای کرونباخ
درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای	۰/۸۴۱

منبع: یافته‌های پژوهش، ۱۳۹۳

همان‌طور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، آلفای کرونباخ برای شاخص درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای (۰/۸۴۱) بزرگ‌تر از ۰/۷۰ به‌دست آمد و این مقدار همبستگی درونی بین متغیرها را برای سنجش مفاهیم مدنظر نشان می‌دهد. از این رو می‌توان گفت پرسشنامه پژوهش قابلیت اعتماد یا پایایی مناسبی دارد.

با توجه به اینکه دسترسی به حسابرسان تمام مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران امکان‌پذیر نیست، جامعه آماری بر اساس سایت جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۳، تمام افراد شاغل در حرفه حسابرسی که در مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران فعالیت می‌کنند و با رتبه «الف» در تهران مستقر هستند، در نظر گرفته شد. همان‌طور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، این افراد در مجموع ۲۲۴۸ نفر هستند. به‌منظور تعیین نمونه، از روش نمونه‌گیری تصادفی خوشه‌ای چندمرحله‌ای استفاده شد. حجم نمونه از طریق فرمول کوکران به شرح زیر ۳۲۸ نفر به‌دست آمد.

$$n = \frac{[1/96]^2 \times 0/5 \times 0/5 \times 2248}{(2248 - 1) \times (0/5)^2 + [(1/96)^2 \times 0/5 \times 0/5]} = 328 \quad \text{رابطه (۱)}$$

جدول ۲. جامعه آماری

جمع	تعداد شرکا	تعداد کارکنان حرفه‌ای مؤسسه‌های حسابرسی	مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و با رتبه «الف» در تهران
۲۲۴۸ نفر	۱۳۸ نفر	۲۱۱۰ نفر	۳۷ مؤسسه

### فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و ادبیات پژوهش، فرضیه‌های زیر برای پاسخ به سؤال اصلی پژوهش و آزمون آنها مطرح شده‌اند:

فرضیه اول: بین رتبه‌بندی حسابرسان و درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین جنسیت حسابرسان و درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین رشته تحصیلی و درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین سن و درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای، رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ششم: بین سطح تحصیلات و درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای، رابطه معناداری وجود دارد.

### متغیرهای پژوهش

**درک حسابرسان از تردید حرفه‌ای:** در این پژوهش درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی، از طریق پاسخ پرسش‌شوندگان درباره میزان ارتباط عوامل سی‌وهفت‌گانه مطرح در پرسشنامه با مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی، مشخص شده است.

**رتبه‌بندی حسابرسان:** حسابرسان با توجه به تجربه و سابقه کاری و دانش و مهارت حرفه‌ای رتبه‌بندی می‌شوند. این رتبه‌بندی به موقعیت و وضعیت هر مؤسسه بستگی دارد و می‌تواند در هر مؤسسه‌ای متفاوت باشد. در این پژوهش فقط رتبه‌بندی اهمیت دارد، نوع و تفاوت رتبه‌بندی

مطرح نیست و همگنی هم وجود دارد. بر اساس دستورالعمل اجرایی موضوع مواد ۲ و ۶ آیین‌نامه ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، مصوبه ۱۰/۳ و ۱۳۸۲/۱۱/۲۹ شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران و رتبه‌بندی حسابرسان، رتبه‌های کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی به این ترتیب تعیین می‌شود: ۱. کمک حسابرس؛ ۲. حسابرس؛ ۳. حسابرس ارشد؛ ۴. سرپرست؛ ۵. سرپرست ارشد؛ ۶. مدیر؛ ۷. شریک (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۸۸: ۶۲-۵۹).

**جنسیت:** جنسیت به صفات و ویژگی‌های اجتماعی دو جنس اطلاق می‌شود. جنسیت باور و تعریف اجتماعی از امور زنانه و مردانه است که می‌تواند طی زمان تحول یابد. در تعریفی دیگر، جنسیت نوعی طبقه‌بندی از رفتارهای فردی در قالب تفاوت‌های هورمونی مرد و زن است (بریج و هاردیس، ۲۰۱۰؛ بختیاری، طبری و مجتهدزاده، ۱۳۹۱).

**عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران:** عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران شرط‌هایی دارد که عبارت‌اند از: شرایط عمومی و تحصیلی، سابقه حرفه‌ای و پذیرفته‌شدن در آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران. داوطلبانی که از این شرایط برخوردار باشند می‌توانند عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شوند (وفادار و دادبه، ۱۳۸۹: ۳۵-۲۰).

**رشته تحصیلی:** منظور از رشته تحصیلی همان رشته دانشگاهی است که فرد با گذراندن واحدهای درسی و سرفصل‌های مصوب و مشخص در یکی از رشته‌های تحصیلی فارغ‌التحصیل می‌شود و مدرک دانشگاهی در آن رشته را دریافت می‌کند.

**سطح تحصیلات:** منظور میزان تحصیلات دانشگاهی حسابرسان است که فرد با گذراندن دروس آن مقطع تحصیلی، موفق به کسب دانشنامه تحصیلی از دانشگاه‌های معتبر می‌شود.

**سن:** بررسی و طبقه‌بندی جمعیت هر جامعه به تفکیک سن که بر حسب سال تولد افراد صورت می‌گیرد، توزیع سنی جمعیت نامیده می‌شود. افراد در گروه‌های سنی مختلف، رفتار و واکنش‌های متفاوتی از خود نشان می‌دهند و در رویارویی با موضوعات، رویدادها و مسائل اطرافشان، درک و برداشت‌های متفاوتی دارند. از این رو عامل سن می‌تواند در درک و برداشت حسابرسان تأثیرگذار باشد.

### یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش در دو بخش توصیفی و استنباطی ارائه شده است. در بخش یافته‌های توصیفی اطلاعات پاسخ‌دهندگان در قالب جدول‌های توزیع فراوانی و شاخص‌های آماری سؤال‌های



پرسشنامه خلاصه شده است و در بخش یافته‌های توصیفی، به کمک آزمون‌های آماری هر یک از فرضیه‌های پژوهش بررسی می‌شود.

### آمار توصیفی

جدول ۳ اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۳. توزیع نسبی پاسخگویان برحسب ویژگی‌های زمینه‌ای

متغیر	شرح	فراوانی	درصد	میانگین	انحراف معیار
جنسیت	مرد	۲۱۷	۶۶/۲	-	-
	زن	۱۱۱	۳۳/۸		
سن	کمتر از ۳۰ سال	۱۰۵	۳۲	۳۸	۱۱/۳۲
	۳۰-۴۰ سال	۱۰۸	۳۲/۹		
	بالای ۴۰ سال	۱۱۵	۳۵/۱		
سابقه کار حرفه‌ای	کمتر از ۵ سال	۱۲۰	۳۶/۶	۱۱	۹/۷۹
	۱۰-۵ سال	۹۲	۲۸		
رتبه حسابرس	شریک	۷۰	۲۱/۳	-	-
	مدیر	۳۸	۱۱/۶		
	سرپرست ارشد	۴	۱/۲		
	سرپرست	۱۰	۳		
	حسابرس ارشد	۲۷	۸/۲		
	حسابرس	۱۰۱	۳۰/۸		
	کمک حسابرس	۷۸	۲۳/۸		
سطح تحصیلات	کارشناس	۱۵۵	۴۷/۳	-	-
	کارشناس ارشد	۱۷۰	۵۱/۸		
	دکتری	۳	۰/۹		
رشته تحصیلی	حسابداری	۲۶۲	۷۹/۹	-	-
	اقتصاد	۶	۱/۸		
	گرایش‌های مدیریت	۶۰	۱۸/۳		
عضو یا دارنده گواهی‌نامه حسابدار رسمی	بلی	۱۰۶	۳۲/۳	-	-
	خیر	۲۲۲	۶۷/۷		
جمع		۳۲۸	۱۰۰		

## بررسی شاخص میزان ارتباط عوامل سی‌وهفت‌گانه با مفهوم تردید حرفه‌ای در کار

### حسابرسی

در این بخش به بررسی وضعیت پاسخگویان درباره شاخص تحقیق (ارتباط عوامل سی‌وهفت‌گانه با مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی) و سؤال‌های آن پرداخته شده است. برای ساختن شاخص پژوهش از نظر پاسخگویان، ابتدا با استفاده از دستور Comput در نرم‌افزار SPSS، گویه‌ها (سؤال‌ها) با یکدیگر ترکیب شدند و سپس به منظور سهولت در تحلیل و تفسیر نتایج، به کمک دستور Recode دامنه آن سؤال به سه بخش زیاد، متوسط و کم تقسیم شد.

با بهره‌مندی از نظر استادان حسابداری و مرور ادبیات پژوهش، برای سنجش این شاخص ۳۷ عامل در نظر گرفته شد و از پاسخگویان درخواست شد میزان ارتباط این عوامل را با مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی مشخص کنند. بر اساس اطلاعات مندرج در جدول ۴، پاسخگویان ارتباط بین این عوامل را با مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی، تأیید کردند؛ به طوری که بیش از سه‌چهارم پاسخگویان (۷۶/۵ درصد) بیان کردند این عوامل در حد زیادی با مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی ارتباط دارد. این نتیجه نشان می‌دهد که عوامل سی‌وهفت‌گانه انتخاب‌شده در پرسشنامه با مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی مرتبط است. به علاوه نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد ابزار جمع‌آوری داده‌ها و مجموعه داده‌ها مناسب است؛ به این معنا که سه سطح کم، متوسط و زیاد برای دریافت نظر پاسخ‌دهندگان کافی است. با توجه به اینکه شاخص تردید حرفه‌ای با مجموع ۳۷ سؤال در قالب مقیاس پنج‌گزینه‌ای لیکرت سنجیده شده است، بر اساس جدول ۴ دامنه تغییرات شاخص بین  $(۱ \times ۳۷)$  و ۱۸۵  $(۳۷ \times ۵)$  در نظر گرفته می‌شود.

جدول ۴. توزیع نسبی پاسخگویان بر حسب شاخص میزان ارتباط عوامل با مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی

شرح	فراوانی	درصد
کم	۱۵	۴/۶
متوسط	۶۲	۱۸/۹
زیاد	۲۵۱	۷۶/۵
جمع	۳۲۸	۱۰۰
شاخص آماری	میانگین: ۱۴۶/۰۹	کمترین: ۳۷
	انحراف معیار: ۱۰/۹۴	بیشترین: ۱۸۵

### آمار استنباطی

از آنجا که متغیرهای پژوهش حاضر کیفی (اسمی و ترتیبی) است، آزمون کای دو به اجرا درمی‌آید. سطح و شدت ارتباط میان متغیرهای اسمی به کمک آزمون وی کرامرز تعیین می‌شود. میزان شدت میان متغیرهای رتبه‌ای با اجرای آزمون کندال تاو - سی بررسی می‌شود و در نهایت به کمک آزمون ناپارامتریک فریدمن، عوامل سی‌وهفت‌گانه مرتبط با تردید حرفه‌ای، رتبه‌بندی خواهند شد.

با توجه به توزیع نسبت‌ها در جدول ۵، درک مفهوم تردید حرفه‌ای بین رتبه‌های مختلف حسابرسان متفاوت است؛ به گونه‌ای که شریکان درک بیشتری از این مفهوم دارند ( $p < 0/01$ ) و  $X^2 = 95/340$  و ارتباط عوامل سی‌وهفت‌گانه را در حد بالایی ارزیابی کردند. نتایج آزمون وی کرامرز ( $0/381$ ) شدت رابطه بین دو متغیر را در حد متوسط (بین  $0/3$  تا  $0/6$ ) گزارش می‌دهد. شایان ذکر است که در آزمون وی کرامرز اگر نتیجه کمتر از  $0/3$  باشد شدت رابطه ضعیف، اگر بین  $0/3$  تا  $0/6$  باشد شدت رابطه متوسط و اگر بالای  $0/6$  باشد شدت رابطه قوی است. بدین ترتیب می‌توان گفت فرضیه اول تأیید می‌شود؛ به این معنا که رتبه‌های مختلف حسابرسی، درک‌های متفاوتی از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی دارند (جدول ۵).

در خصوص رابطه بین جنسیت حسابرسان و درک آنان از مفهوم تردید حرفه‌ای (فرضیه دوم)، نتایج آزمون کای دو (جدول ۵) نشان می‌دهد بین جنسیت حسابرسان و درک آنان از مفهوم تردید حرفه‌ای، رابطه معناداری وجود ندارد؛ به این معنا که حسابرسان مرد و زن از مفهوم تردید حرفه‌ای درک یکسانی دارند ( $p < 0/05$  و  $X^2 = 1/359$ ).

در خصوص فرضیه سوم، یعنی رابطه بین عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای، نتایج آزمون کای دو (جدول ۵) نشان می‌دهد بین عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و درک حسابرسان از تردید حرفه‌ای رابطه معناداری وجود دارد؛ به این معنا که با توجه به توزیع نسبت‌ها، حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران درک بیشتری از مفهوم تردید حرفه‌ای دارند ( $p < 0/01$  و  $X^2 = 9/801$ )؛ به گونه‌ای که اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران بیشتر از سایر پاسخ‌دهندگان غیر عضو ارتباط عوامل سی‌وهفت‌گانه را با مفهوم تردید حرفه‌ای تأیید کردند. در واقع ۱۰۶ نفر از پاسخگویان، عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بودند که ۸۴/۹ درصد از آنان ارتباط عوامل سی‌وهفت‌گانه را با مفهوم تردید حرفه‌ای در سطح زیاد ارزیابی کردند و ۱۵/۱ درصد از پاسخگویان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران این ارتباط را در حد متوسط دانستند. از کل پاسخگویان، ۲۲۲ نفر عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نبودند که از این تعداد، ۶/۸ درصد میزان ارتباط عوامل سی‌وهفت‌گانه را با مفهوم تردید حرفه‌ای در حد کم، ۲۰/۷ درصد در حد متوسط و ۷۲/۵ درصد در حد زیاد ارزیابی کردند.

جدول ۵. آزمون رابطه بین متغیرهای مستقل و درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای

مقدار همبستگی	P	مقدار $\chi^2$	میانگین	کل			زیاد			متوسط			کم			درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای	متغیرها
				درصد	f	درصد	f	درصد	f	درصد	f	درصد	f				
-۰/۳۸۱ (وی کراس)	-۰/۰۰۱	۹۵۱۳۳۰	۱۳۹۱/۶۲	۱۰۰	۷۰	۸۴/۳	۵۹	۱۵/۷	۱۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	شریک	رتبه بندی
			۱۳۶۱/۰۷	۱۰۰	۳۸	۷۳/۷	۷۸	۲۶/۳	۱۰	۰	۰	۰	۰	۰	مدیر		
			۱۳۲۱/۲۵	۱۰۰	۴	۰	۰	۲۵	۱	۷۵	۳	۰	۰	۰	سرپرست ارشد		
			۱۳۲/۸۰	۱۰۰	۱۰	۰	۰	۷۰	۷	۳۰	۳	۰	۰	۰	سرپرست		
			۱۳۴/۳۳	۱۰۰	۲۷	۷۷/۸	۲۱	۳۳/۳	۶	۰	۰	۰	۰	۰	حسابرس ارشد		
			۱۳۶/۳۷	۱۰۰	۱۰۱	۷۹/۳	۸۰	۱۷/۸	۱۸	۳	۰	۰	۰	۰	حسابرس		
			۱۳۶/۸۲	۱۰۰	۷۸	۸۰/۸	۶۳	۱۱/۵	۹	۷/۷	۶	۰	۰	۰	کک حسابرس		
			۱۳۶/۰۹	۱۰۰	۳۷۸	۷۶/۵	۲۵۱	۱۸/۹	۶۲	۲/۶	۱۵	۰	۰	۰	کل		
			۱۳۵/۸۰	۱۰۰	۲۱۷	۷۵/۶	۱۶۴	۱۸/۹	۴۱	۵/۵	۱۲	۰	۰	۰	مرد		
			۱۳۶/۳۵	۱۰۰	۱۱۱	۷۸/۳	۸۷	۱۸/۹	۲۱	۲/۷	۳	۰	۰	۰	زن		
-	-۰/۵۰۷	۱۲۵۹	۱۳۶/۰۹	۱۰۰	۳۷۸	۷۶/۵	۲۵۱	۱۸/۹	۶۲	۲/۶	۱۵	۰	۰	کل	جنسیت		
			۱۳۹/۰۳	۱۰۰	۱۰۶	۸۴/۹	۹۰	۱۵/۱	۱۶	۰	۰	۰	۰	بلی			
-۰/۱۷۳ (وی کراس)	-۰/۰۰۷	۹/۸۰۱	۱۳۴/۶۸	۱۰۰	۳۳۳	۷۳/۵	۱۶۱	۳۰/۷	۴۶	۶/۸	۱۵	۰	۰	کل	عظویت در جامعه حسابداران رسمی		
			۱۳۶/۰۹	۱۰۰	۳۷۸	۷۶/۵	۲۵۱	۱۸/۹	۶۲	۲/۶	۱۵	۰	۰	۰			

## ادامه جدول ۵

مقدار همبستگی	P	مقدار X <sup>۲</sup>	میانگین	کل		زیاد		متوسط		کم		درک حساب‌رسان از مفهوم تردید حرفه‌ای	متغیرها		
				درصد	f	درصد	f	درصد	f	درصد	f				
۰/۱۳۳ (وی کراس)	-۰/۲۰	۱۱/۶۸۶	۱۴۴/۸۸	درصد	۲۶۲	درصد	۷۲/۹	درصد	۲۲/۵	درصد	۲/۶	۱۲	حسابداری		
				f	۶	f	۶	f	۰	f	۰	f	۰	اقتصاد	
				درصد	۶۰	درصد	۹۰	درصد	۵	درصد	۳	درصد	۵	۳	گرایش‌های مدیریت
				f	۳۲۸	f	۲۵۱	f	۱۸۹	f	۶۲	f	۱۵	۱۵	کل
				درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	۱۰۰	کل
۰/۰۹۳ (کنترل تومس)	-۰/۰۳	۱۶/۰۱۲	۱۴۲/۸۴	درصد	۱۰۵	درصد	۲۲/۳	درصد	۱۷/۱	درصد	۸/۹	۹	کمتر از ۲۰ سال		
				f	۱۰۸	f	۷۴	f	۲۵/۸	f	۲۸	f	۶	۲۰-۳۰ سال	
				درصد	۱۰۰	درصد	۸۶/۱	درصد	۱۶	درصد	۱۳/۸	درصد	۰	۰	بالای ۴۰ سال
				f	۳۲۸	f	۲۵۱	f	۱۸۹	f	۶۲	f	۱۵	۱۵	کل
				درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	۱۰۰	کل
۰/۰۰۷ (کنترل تومس)	-۰/۰۰۸	۱۳/۸۳۰	۱۴۵/۵۵	درصد	۱۵۵	درصد	۷۶/۱	درصد	۲۰	درصد	۳/۹	۶	کارشناسی		
				f	۱۷۰	f	۱۳۳	f	۱۶/۵	f	۲۸	f	۹	۹	کارشناسی ارشد
				درصد	۱۰۰	درصد	۳	درصد	۱۰۰	درصد	۳	درصد	۰	۰	دکتری
				f	۳۲۸	f	۲۵۱	f	۱۸۹	f	۶۲	f	۱۵	۱۵	کل
				درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	درصد	۱۰۰	۱۰۰	کل

بر اساس نتایج به دست آمده می‌توان گفت افرادی که از تجربه، دانش، تحصیلات، مهارت و تخصص حسابداری و حسابرسی برخوردارند و گواهی‌نامه حسابداری رسمی را دریافت کرده‌اند و به عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران درآمده‌اند، درک متفاوتی نسبت به کسانی دارند که این مسیر را طی نکرده‌اند و افراد عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با تجربه، مهارت و دانش بیشتر، درک و برداشتی متفاوت با افراد غیرعضو، کم‌تجربه و کم‌مهارت دارند. همچنین نتایج آزمون وی کرامرز (۰/۱۷۳) نشان می‌دهد شدت رابطه بین این دو متغیر ضعیف است (جدول ۵). در خصوص رابطه بین رشته تحصیلی و درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای (فرضیه چهارم)، نتایج آزمون کای دو نشان داد بین رشته تحصیلی حسابرسان و درک آنان از مفهوم تردید حرفه‌ای، رابطه معناداری وجود دارد؛ به این معنا که درک از مفهوم تردید حرفه‌ای بین حسابرسان با گرایش‌های مدیریت بیشتر از دیگران است ( $p < 0/05$  و  $X^2 = 11/686$ ). نتایج آزمون وی کرامرز (۰/۱۳۳) شدت رابطه بین دو متغیر را ضعیف برآورد کرد.

برای بررسی فرضیه پنجم و ششم از آزمون کای دو استفاده می‌شود و به منظور تعیین نوع و میزان شدت ارتباط میان متغیرها، آزمون کندال تاو - سی به اجرا درمی‌آید.

در خصوص رابطه بین سن و درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای (فرضیه پنجم)، نتایج آزمون کای دو نشان می‌دهد بین سن حسابرسان و درک آنان از مفهوم تردید حرفه‌ای، رابطه معناداری وجود دارد (جدول ۵)؛ به این معنا که درک از مفهوم تردید حرفه‌ای بین حسابرسان بالای ۴۰ سال بیشتر از سایر گروه‌های سنی است ( $p < 0/01$  و  $X^2 = 16/010$ ). نتایج آزمون کندال تاو - سی (۰/۰۹۳) بین دو متغیر رابطه مستقیم و ضعیفی (کمتر از ۰/۳) گزارش کرد.

در خصوص رابطه بین سطح تحصیلات و درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای (فرضیه ششم)، نتایج آزمون کای دو (جدول ۵) نشان می‌دهد بین سطح تحصیلات حسابرسان و درک آنان از مفهوم تردید حرفه‌ای، رابطه معناداری وجود دارد؛ به این معنا که درک از مفهوم تردید حرفه‌ای میان حسابرسانی که مدرک کارشناسی ارشد دارند بیشتر از دیگران است ( $p < 0/01$  و  $X^2 = 13/930$ ). نتایج آزمون کندال تاو - سی (۰/۰۰۷) حاکی از این است که بین دو متغیر رابطه مستقیم و ضعیفی (کمتر از ۰/۳) برقرار است.

### مقایسه و رتبه‌بندی عوامل سی‌وهفت‌گانه مرتبط با مفهوم تردید حرفه‌ای

در این بخش به منظور رتبه‌بندی و اهمیت عوامل سی‌وهفت‌گانه از دید پاسخ‌دهندگان، آزمون ناپارامتریک فریدمن اجرا می‌شود (جدول ۶). نتایج این آزمون نشان می‌دهد مقدار آزمون  $Chi-square = 1104/188$  در سطح خطای کوچک‌تر از ۰/۰۱ معنادار است؛ در نتیجه به لحاظ

آماري با اطمینان ۰/۹۹ درصد، بین عوامل سی‌وهفت‌گانه مرتبط با مفهوم تردید حرفه‌ای، تفاوت وجود دارد.

جدول ۶. مقایسه و اولویت‌بندی عوامل سی‌وهفت‌گانه مرتبط با مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی

اولویت	میانگین رتبه‌ای (Mean Rank)	عوامل
۱	۲۳/۸۱	محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل‌های داخلی، استفاده از روش نمونه‌گیری و قضاوتی‌بودن حسابرسی
۲	۲۲/۶۳	استقلال، بی‌طرفی، درستکاری
۳	۲۲/۵۱	سخت‌کوشی، تبحر، مسئولیت‌پذیری، احتیاط و برعکس تلاش‌نکردن، مهارت‌نداشتن، رفتار غیرمسئولانه حسابرس
۴	۲۲/۴۰	تخصص حسابرس در صنعت
۵	۲۲/۰۸	مراقبت حرفه‌ای حسابرس
⋮	⋮	⋮
⋮	⋮	⋮
⋮	⋮	⋮
⋮	⋮	⋮
۳۳	۱۵/۵۶	حس شهرت واحد مورد رسیدگی
۳۴	۱۴/۹۴	دعوی حقوقی علیه واحد مورد رسیدگی و وجود پرونده‌های متعدد قضایی
۳۵	۱۳/۹۲	دعوی حقوقی علیه حسابرس
۳۶	۱۳/۱۵	میزان حق‌الزحمه حسابرسی
۳۷	۹/۹۵	ماهیت و زمان‌بندی اجرای پروژه حسابرسی
Chi-Square = ۱۱۰۴/۱۸۸		Sig = ۰/۰۰۱
df = ۳۶		

بر اساس نتایج جدول ۶، میانگین «محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل‌های داخلی، استفاده از روش نمونه‌گیری و قضاوتی‌بودن حسابرسی» ۲۳/۸۱ به‌دست آمد و در رتبه اول جدول قرار گرفت که نشان‌دهنده بیشترین ارتباط است؛ زیرا این عامل در کار حسابرسی مانع کسب اطمینان مطلق و صددرصد می‌شود و پاسخگویان تأثیر این عامل را بسیار زیاد دانستند. همچنین میانگین «ماهیت و زمان‌بندی اجرای پروژه حسابرسی» با مقدار ۹/۹۵ کمترین ارتباط را میان عوامل سی‌وهفت‌گانه مرتبط با مفهوم تردید حرفه‌ای کسب کرد و در رتبه ۳۷ جای گرفت.

با توجه به جدول ۶، در ردیف ۱ تا ۵ عوامل مهمی درج شده است که از نظر پاسخ‌دهندگان بیشترین ارتباط را با مفهوم تردید حرفه‌ای برقرار می‌کنند. عوامل ۶ تا ۳۲ با مفهوم تردید حرفه‌ای ارتباط متوسطی دارند و عوامل ۳۳ تا ۳۷ در رتبه‌های پایین جدول قرار گرفتند و ارتباط ضعیفی را با مفهوم تردید حرفه‌ای برقرار می‌کنند.

### نتیجه‌گیری

تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی موضوع اصلی و زیربنایی است. این پژوهش به بررسی ارتباط درک حسابرسان با ویژگی‌های مختلف، بر اساس شش عامل رتبه‌بندی، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سطح تحصیلات، سن و رشته تحصیلی با مفهوم تردید حرفه‌ای پرداخت. بر اساس نتایج مشخص شد به‌جز در نظر گرفتن متغیر مستقل جنسیت، حسابرسان درک‌های متفاوتی از مفهوم تردید حرفه‌ای دارند. یافته‌ها نشان می‌دهد افراد شاغل در تیم حسابرسی، درک متفاوتی از اساسی‌ترین مفهوم مرتبط با ارزیابی نقادانه و بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد کسب‌شده حسابرسی، یعنی مفهوم تردید حرفه‌ای دارند. بنابراین می‌توان گفت در حرفه حسابرسی ایران، بین رتبه‌های مختلف حسابرسی - که با مهارت، تخصص، سوابق حرفه‌ای، دانش و تجربه کسب می‌شود - و عواملی مانند عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، رشته، سطوح تحصیلی و سن، با درک از مفهوم تردید حرفه‌ای رابطه معناداری وجود دارد که در حرفه حسابرسی مسئله و موضوع مهمی محسوب می‌شود. منطقی است که برای ارائه خدمات با کیفیت‌تر باید انتظار داشته باشیم حسابرسان تیم حسابرسی، درک یکسانی از مفاهیم کلیدی و زیربنایی کار، از جمله مفهوم تردید حرفه‌ای داشته باشند. در این راستا می‌توان با تأکید بر استانداردهای حسابرسی که عملیاتی‌تر و شفاف‌ترند و ایجاد سازوکارهای آموزشی مناسب‌تر در دانشگاه‌ها و حوزه‌های آموزشی ضمن خدمت، برای رسیدن به درک یکسان تیم اجرای حسابرسی از مفهوم بنیادی تردید حرفه‌ای تلاش کرد. نتایج فرضیه ششم این پژوهش با یافته‌های حسینی و همکارانش (۱۳۹۴) همخوانی ندارد.

### پیشنهادهای کاربردی پژوهش

نتایج این پژوهش می‌تواند در برنامه‌ریزی‌ها و سیاست‌گذاری‌ها، به‌ویژه در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران به‌کار رود. مؤسسه‌های حسابرسی با برگزاری نشست‌های مستمر و تأکید بر به اشتراک‌گذاری اطلاعات بین افراد شاغل در تیم حسابرسی، می‌توانند برداشت و درک حسابرسان را نزدیک‌تر کرده و در آموزش‌های خود، تردید حرفه‌ای را با توجه به عوامل مؤثر مطرح‌شده در این پژوهش پررنگ کنند. دانشگاه‌ها و مراکز علمی نیز می‌توانند با افزودن



مفهوم تردید حرفه‌ای در سرفصل و واحدهای درسی حسابرسی، این موضوع مهم را گسترده‌تر و شفاف‌تر آموزش دهند و از طریق منطقی، درک حسابرسان آینده را نسبت به این مفهوم اساسی نزدیک‌تر کنند.

## References

- Auditing Standards Setting Committee. (2012). Iranian Auditing Standards. Tehran, *Audit Organization*. No 200: 45-59. (in Persian)
- Auditing Standards Setting Committee. (2012). Iranian Auditing Standards. Tehran, *Audit Organization*. No 330: 241-271. (in Persian)
- Azinfar, K., Royayi, R. & Yaghoobnejad, A. (2012). The relation between Professional Skepticism indexes and the quality of auditing. *Accounting management research magazine*, (14): 25-35. (in Persian)
- Azinfar, K., Royayi, R. & Yaghoobnejad, A. (2014). The relation between Professional Skepticism and professional judgement of independent auditors. *Research magazine of financial accounting and auditing*, (22): 67-95. (in Persian)
- Bakhtiyari, N., Mojtahedzadeh, V. & Tabari, H. (2012). Effects of auditor gender on auditing quality of independent auditing. *research magazine of financial accounting and auditing*, (13): 21-43. (in Persian)
- Breesch, D., Branson, J. & Hardies, K. (2010). Are Female Auditors still women: Analyzing the gender differences affecting audit quality. *Presented at the Mid-Atlantic region meeting of the American Accounting Association*, Long Branch, NJ. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1409964>.
- Center of training and researches of professional accounting and auditing of Iranian Association of Certified Public Accountants. (2009). *Set of laws and regulations of Iranian Association of Certified Public Accountants*. Tehran, (5). Naghshe iran publication. Publisher, Iranian Association of Certified Public Accountants. (in Persian)
- Cohen, J., Trompeter, G. & Westermann, K.D. (2014). *Professional skepticism in practice: an examination of the influence of accountability on professional skepticism*. University of central Florida, 1-46.
- Dadbeh, F. & Vafadar, A. (2010). Auditing Volume1, Based on Iranian Auditing Standards, Azmoon Pardaz Certified Public Accountants. Tehran: *Kiumars publication*. (in Persian)

- Ebrahimimand, M. & Sajadi, S.H. (2006). That increase the independence of the CPA. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 12(40): 61-80. (in Persian)
- Elias, R.Z. (2004). The impact corporate ethical values on perceptions of earnings management. *Emerald Managerial Auditing journal*, 19 (1): 84-98.
- Endrawes, M. & Monroe, G S. (2010). *Professional skepticism of auditors: acrosscultural experiment*. School of Accounting Univercity of New South Wales Australia, 1-40.
- Esmaili Kia, G. & Molanazari, M. (2015). Psychological characteristics contributing to expertise in audit judgment. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 21 (4): 505-526. (in Persian)
- Fatahi, Z., Goodarzi, A. & Hajiha, Z. (2013). The relation between Profrrsional Skepticism characteristics of auditors and their judgement and decision making. *Research & scientific magazine of accounting management*, (19): 43-59. (in Persian)
- Groot, T., Quadackers, L. & Wright, A. (2009). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decision. *Social science research network*, Available at <http://ssrn.com/abstract=1478105>.
- Hoseini, S.H., Nikomaram, H. & Rezaei, A. (2015). Influencing factors explain the auditors' professional skepticism relying on individual aspects. *Journal of Management Accounting*, (24): 13-27. (in Persian)
- Kathy Hurtt, R. (2001). *Development of an Instrument to Measure Professional Skepticism*. University of Wisconsin, Madison.
- Kathy Hurtt, R. M Eining, M. & Plumlee, D. (2003). Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education, Working paper. *University of Wisconsin-Madison*, (3): 1-30.
- Kathy Hurtt, R. M., Eining, M. & Plumlee, D. (2008). An Experimental Examination of Professional Skepticim. Del classification. *Social science research network*, (c91):1-39
- Khajavi, Sh. Noshadi, M. Sayrani, M. (2009). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 16 (55): 35-50. (in Persian)
- Law, P. (2008). Auditors' perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model. *Asian Review of Accounting Emerald*, 16 (2): 160-178.

- Moazeminejad, H., Moradi, J. & Valipour, H. (2011). *Auditors' perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model*. Firozabad marvdasht University, 51-62. (in Persian)
- Mocadlo, R. P. (2012). *Inducing Predecisional Cognitive Dissonance to Increase Auditors Professional Skepticism*. Goizueta Business School, Emory University, 1-112.
- Nikoomaram, H., Peikfalak, J., Rahnamai Roodposhti, F. & Talebnia, Q. (2013). Form and Substance and Their Gap in Accounting. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 20 (3): 27-46. (in Persian)
- Piri Sagharloo, M. & Tahriri, A. (2014). *Auditors perceptions of reasonable assurance in audit work with evidence formal accountants and employees in the auditor profession*. Tehran University Alborz Campus. (in Persian)
- Public Company Accounting Oversight Board. (2012). Staff Audit Practice Alert, Maintaining And Applying Professional Skepticism In Audits. Washington. *Public Company Accounting Oversight Board*, (10): 1-16.
- Zahrabi, M. (2014). Effects of Professional Skepticism on the quality of auditing. *Magazine of auditor*, (70): 100-106. (in Persian)