

A Review of Relation between Professional Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments

*Reza Safikhani**

*Mohamad Hossein Safarzadeh***

*Hamideh Asnaashari****

Abstract

Objective: The main purpose of this study is to investigate the relationship between professional skepticism and client-specific experience in the auditor's judgment. This study examines the auditor's judgment in several stages of the decision-making process to determine the relationship between each stage. If different levels of auditor professional skepticism (more or less professional skepticism) and client-specific experience (positive, negative, and no experience) affect audit judgments. Prior experience of the client could be due to a positive experience related to the positive characteristics of the client; also it could be a negative experience of the client so that the auditor has a negative view of the client. If the auditor has a negative experience with the client, they may consider the client to be unreliable and this experience may be effective in the auditor's judgment.

Method: The present study tries to evaluate the effect of independent variables (professional skepticism and client-specific experience) on the dependent variable (auditor judgment) using the experimental method of 2×3.

The population of the study is people working in auditing firms including Assistant Auditor, Auditor, senior auditors, and Supervisor so the data sample of this paper is 155 auditors who were selected by random sampling method.

In this study, an experimental method was applied to measure the professional skepticism, previous client-specific experience, and the extent of their professional judgment. The research method consists of three parts. The first part is the Hurt model (2010) to measure professional skepticism (including 30 questions). After that, individuals are classified into two categories with high professional skepticism and low professional skepticism. The second part is related to the previous client specific, which provides information about the hypothetical client. Here, the sample auditor is divided into three groups, then the first group is given a positive experience, the second group is given a negative experience about the client and the third group as a control group is provided with no information about the client. In this section, people are manipulated based on the positive and negative experiences of the client to evaluate the auditor's judgment.

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 13, No. 1, pp. 59-82.

* Ph.D Candidate in Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. **Email:** mr.safikhani@yahoo.com.

** **Corresponding Author**, Assistant Professor of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.

Email: m_safarzadeh@sbu.ac.ir.

*** Assistant Professor of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. **Email:** h_asnaashari@sbu.ac.ir.

Submitted: 5 May 2022 **Revised:** 21 July 2022 **Accepted:** 28 September 2021 **Published:** 14 May 2022

Publisher: Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

DOI: 10.22103/jak.2021.17535.3485

©The Authors.



Abstract

Finding: In the same situation, People make different judgments and decisions based on their level of professional skepticism. The previous client-specific experience as another variable could affect the level of the auditor's skepticism, judgments, and decisions. In the present study, three indicators of positive experience, negative experience, and control group are used to measure the cognition of the client, and the variable of fraud/error expectations is applied to measure the auditor's judgment. The results of this study showed that the auditor's decisions and judgments are affected by both the level of skepticism of his profession and the previous client experience. According to the first hypothesis, auditors who have a negative experience with the client are more likely to identify the error as fraud. Compared to auditors with a positive experience of the client.

More specifically, a negative experience of the client causes the auditor to find the trustee less trustworthy, which is effective in determining the expectation of fraud/error and ultimately causes the auditor to be more likely to have made the error probably due to fraud rather than an error.

The second hypothesis did not confirm that the level of professional skepticism of the affects the auditor's judgment and decisions. This finding approves states that the auditor should neither accept the management's claims nor be distrustful of the management's claims and consider the management to be inaccurate.

The third hypothesis also states that the difference in auditor's judgment affected by previous experiences was significant for auditors with a low level of professional skepticism (low skepticism). In other words, the previous experience of a client has a greater impact on optimistic people (low-level skepticism versus high-level skepticism). When a person is less skeptical, he is expected to trust people more, so these people are more likely to trust the client's statements when they have a positive experience with the client.

Conclusion: The results of this study showed that the decisions and judgments of the auditor are affected by both the level of skepticism and the client-specific experience. Auditors with low levels of trait skepticism have more trust in the public. Enhancing professional skepticism can be a way to prevent behavioral biases.

Therefore, one method of prevent these behavioral biases is to educate and improve the experience of auditors to increase the level of professional skepticism. if auditors are trained, they can be aware of judgment processes and behavioral biases, which can help enhance their level of professional skepticism. The auditor should be aware that despite the confidence in their judgment, there are specific aspects, errors, and biases that can affect the auditor's performance. The findings stated that what the auditor needs to be trained in, is that they need to learn from their previous mistakes and understand why these errors occurred. Because they may understand their role in bias and its impact on the audit process and avoid future mistakes.

Keywords: *Trait Professional Skepticism, Auditor Judgment, Client Specific Experience.*

Paper Type: *Research Paper.*

Citation: Safikhani, R., Safarzadeh, M.H., Asnaashari, H. (2022). A review of releaton between professional skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 59-82 [In Persian].

بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحب کار و قضاوت حسابرس

رضا صفی خانی*

محمدحسین صفرزاده**

حمیده اثنی عشری***

چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی رابطه تردید حرفه‌ای و شناخت صاحب کار بر قضاوت حسابرس است. این پژوهش قضاوت حسابرس را در چند مرحله از فرآیند تصمیم‌گیری، بررسی می‌کند تا رابطه بین آنها در هر مرحله را تعیین کند. هدف این پژوهش بررسی این موضوع است که آیا سطوح مختلف تردید حرفه‌ای بین حسابرسان (تردید حرفه‌ای کم یا زیاد) و شناخت صاحب کار (مثبت، منفی و صفر) بر قضاوت‌های حسابرس تأثیر دارد یا خیر؟

روش: تحقیق حاضر با استفاده از روش آزمایشگاهی ۳×۲ تلاش می‌کند تا تأثیر متغیرهای مستقل (تردید حرفه‌ای و شناخت صاحب کار) را روی متغیر وابسته (قضاوت حسابرس) ارزیابی کند. نمونه آماری این پژوهش ۱۵۵ نفر از افراد شاغل در حرفه حسابداری بود که به صورت روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب گردیدند.

یافته‌ها: حسابرسانی که دارای شناخت منفی صاحب کار هستند بیشتر احتمال دارد که خطا رخ داده را به‌عنوان تقلب شناسایی کنند، به عبارت جزئی‌تر، شناخت منفی از صاحب کار باعث می‌گردد حسابرس، صاحب کار را کمتر مورد اعتماد بداند. همچنین نتایج این تحقیق نشان داد که تأثیر متغیر شناخت صاحب کار بر قضاوت حسابرس برای حسابداران با سطح تردید حرفه‌ای کم، بیشتر است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت که شناخت قبلی صاحب کار تأثیر بیشتری بر افراد با تردید حرفه‌ای کم و یا خوش‌بین دارد.

نتیجه‌گیری: نتایج تحقیق نشان داد تصمیمات و قضاوت‌های حسابرس تحت تأثیر سطح تردید حرفه‌ای و شناخت صاحب کار است. ارتقای سطح تردید حرفه‌ای، راهکاری برای پیشگیری از سویه‌های رفتاری است، بویژه برای افرادی که باوری پذیری بیشتری نسبت به عموم دارند.

واژه‌های کلیدی: تردید حرفه‌ای، شخصیت محور، شناخت صاحب کار، قضاوت حسابرس.

نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: صفی خانی، رضا؛ صفرزاده، محمدحسین؛ اثنی عشری، حمیده (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحب کار و قضاوت حسابرس. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۱)، ۸۲-۵۹.

مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، ش ۱، صص. ۸۲-۵۹.

* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. mr.safikhani@yahoo.com

** نویسنده مسئول، استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. m_safarzadeh@sbu.ac.ir

*** استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. h_asnaashari@sbu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۲/۱۵ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۰/۴/۳۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۷/۶ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۱/۲/۲۴

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

©The Authors.

DOI: 10.22103/jak.2021.17535.3485



مقدمه

رسوایی‌های اخیر در حرفه حسابرسی نشان داد حساب‌رسان نیز مانند سایر حرفه‌ها می‌توانند با مشکلات اخلاقی و رفتار غیر حرفه‌ای روبرو شوند که ممکن است منجر به از دست دادن شهرت و اعتبار و همچنین آسیب حرفه‌ای گردد. فرآیند حسابرسی همواره با قضاوت همراه است، از این رو ریسک‌هایی را برای حساب‌رسان به همراه دارد. حسابرسی فراتر از دنیای حسابداری است و با مواردی مانند ریسک عدم کشف تقلب، ریسک کنترل‌ها، شناخت صنعت و عملیات شرکت، دستیابی به مدارک قانع‌کننده روبروست (نچل^۱، ۲۰۰۰)؛ از این رو عوامل زیادی بر درک حسابرس در ارزیابی اطلاعات تأثیر می‌گذارد یکی از این عوامل، تردید حرفه‌ای خود حساب‌رسان است (پراتاما و همکاران^۲، ۲۰۱۹). بنابراین، قضاوت حسابرس همراه با تردید‌گرایی است.

دنیای تجارت و معاملات تجاری روزانه در حال پیچیده شدن هستند و از سوی دیگر استانداردهای حسابداری نیز همین مسیر را طی می‌کند. پیاده‌سازی استانداردهای مبتنی بر اصول، استفاده از ارزش‌های جاری، به کارگیری قضاوت‌ها و برآوردهای مدیریت در تعیین و تخمین ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها، به کارگیری اوراق مشتقه و تعیین ارزش آن‌ها از جمله مواردی است که منجر به پیچیدگی فزاینده حسابداری و صورت‌های مالی شده؛ بنابراین، از این رو تأکید بر بحث تردید حرفه‌ای حسابرس، اهمیت دارد (هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام^۳، ۲۰۰۸).

عدم اجرای تردید حرفه‌ای که در استانداردهای حسابرسی الزامی است، یکی از دلایل اصلی شکست حسابرسی بیان شده است (کارمایکل و کریگ^۴، ۱۹۹۶؛ انتشار هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۰۸). به عنوان مثال، بیسلی و همکاران^۵ (۲۰۰۱) بیان کردند که در ۶۰ درصد از شکست‌های حسابرسی مربوط به تقلب، حساب‌رسان نتوانستند نگرش تردید حرفه‌ای را حفظ کنند.

قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنی به کارگیری دانش و شناخت مربوط در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای است تا تصمیم‌های لازم برای گزینش راهکارهای مختلف اتخاذ شود (رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲). قضاوت و تصمیمات افراد تحت تأثیر عوامل مختلفی هستند از جمله نوع نگرش و سطح تردید‌گرایی آن‌ها. مقالات متعددی (نلسون^۶، ۲۰۰۹؛ هارت^۷، ۲۰۱۰) تلاش کرده‌اند الگویی را ارائه کنند که تشریح کند چه عواملی باعث شکل‌گیری قضاوتی می‌شود که مبتنی بر تردید حرفه‌ای باشد. در پژوهش حاضر هم تلاش می‌شود تأثیر تردید حرفه‌ای بر روی قضاوت حسابرسی بررسی شود. از سوی دیگر قضاوت حسابرس تحت تأثیر شناخت صاحب‌کار نیز هست. افراد به دوستان و نزدیکان و افرادی که با آن‌ها ارتباط قبلی داشته‌اند، اعتماد بیشتری می‌کنند. شناخت حسابرس از صاحب‌کار برگرفته از تعاملات قبلی بین حسابرس و صاحب‌کار خاص حاصل می‌شود، به خصوص زمانی که صاحب‌کار تمایل دارد با حسابرس همکاری کند. این شناخت با شناخت عمومی حسابرسی متفاوت است زیرا صرفاً یک صاحب‌کار را شامل می‌شود و برگرفته از تمامی تجربیات قبلی حسابرس در طول عمر حسابرسی وی نیست.

¹ Nechel

² Pratama

³ PCAOB

⁴ Carmichael and Craig

⁵ Beasley

⁶ Nelson

⁷ Hurt

مطالعات قبلی بیانگر این بوده که تصمیمات حسابرسی علاوه بر سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان متأثر از شناخت قبلی حسابرس از صاحب کار است؛ یعنی هنگامی که حسابرس می‌خواهد به بررسی تحریف رخ داده در فرآیند حسابرسی بپردازد تصمیمی که اتخاذ می‌کند تحت تأثیر شناخت از صاحب کار نیز قرار دارد (پوپوا^۸، ۲۰۱۳).

شناخت قبلی از صاحب کار می‌تواند ناشی از شناختی مثبت و مربوط به ویژگی‌های مثبت صاحب کار باشد و هم می‌تواند شناخت منفی از صاحب کار باشد، به نحوی که حسابرس دید منفی نسبت به صاحب کار داشته باشد؛ بنابراین، می‌توان بیان کرد هنگامی که بحث شناخت صاحب کار مطرح است اگر حسابرس شناخت منفی از صاحب کار داشته باشد، ممکن است صاحب کار را فردی غیرقابل اعتماد تلقی کند و این دیدگاه، در قضاوت اولیه از تحریف/خطا رخ داده تأثیرگذار باشد. بنابراین، این پژوهش به دنبال بررسی رابطه تردید حرفه‌ای و شناخت صاحب کار با قضاوت حسابرسی است. تاکنون پژوهش‌های جامعی در مورد رابطه شناخت قبلی صاحب کار اعم از مثبت و منفی و تردید حرفه‌ای حسابرس در ایران صورت نگرفته است. از این رو، پژوهش حاضر به دنبال یافتن پاسخ این سؤال است که آیا در سطوح مختلف تردید حرفه‌ای، قضاوت حسابرسی تغییر می‌کند؟ آیا شناخت قبلی صاحب کار، قضاوت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟ افراد در سطوح مختلف تردید حرفه‌ای، بخصوص افراد با سطح تردید حرفه‌ای پایین، تحت تأثیر سایر متغیرها مانند شناخت از صاحب کار و سویه‌های رفتاری قرار می‌گیرند؟

مبانی نظری

تردید حرفه‌ای و قضاوت حسابرسی

فرآیند حل مسائل با یک ساختار فردی و برداشت ذهنی از مسائل آغاز می‌شود؛ بر این اساس هر فرد، یک استراتژی برای حل مسائل یا تصمیم‌گیری خود بکار می‌گیرد (قضاوت). قضاوت، فرآیند رسیدن به یک تصمیم یا دست‌یابی به یک نتیجه‌گیری از میان چندین راه‌حل جایگزین ممکن، در شرایط عدم اطمینان است (اسدی و نعمتی، ۱۳۹۳). سرچشمه ارزش حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت حرفه‌ای حسابرس و قضاوت‌های جمعی و اظهارنظر نهایی بر اساس استانداردهای حسابرسی است. انجمن حسابداران رسمی کانادا قضاوت حرفه‌ای را این‌گونه تعریف می‌کند: «قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای کاربرد دانش و شناخت در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است» (کده و سالاری، ۱۳۹۰). از این جهت که حسابرسی بر اساس تمام شواهد صورت نمی‌گیرد ارائه قضاوت حسابرسی لازم و ضروری است، بنابراین، می‌توان گفت که قضاوت حسابرسی، نتایج حسابرسی را مشخص می‌کند (پراتاما و همکاران، ۲۰۱۹).

یکی از مؤلفه‌های مؤثر بر فرآیند قضاوت حسابرسی، سطح تردید حرفه‌ای حسابرس است. نبود یک تعریف معمول و متداول از تردید در حسابرسی، بزرگ‌ترین مشکلی است که محققان با آن مواجه شده‌اند (بل و همکاران^۹، ۲۰۰۵؛ نلسون، ۲۰۰۹؛ هارت، ۲۰۱۰). استانداردهای حسابرسی بیان می‌کنند «حسابرس باید دارای نگرشی باشد که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی انتقادی شواهد باشد (استاندارد حسابرسی ۲۳۰ آمریکا). این استانداردها تنها حسابرسان را ملزم به جمع‌آوری و ارزیابی عینی شواهد در طول حسابرسی می‌کنند، بلکه از حسابرسان می‌خواهند که نه اظهارات مدیریت

را نادرست بدانند و نه وی را کاملاً صادق بپندارند؛ بنابراین، «در اعمال تردید حرفه‌ای، حسابرس به دلیل اعتقاد به صداقت مدیریت، نباید با شواهد کم قانع شود و باید مستندات قانع‌کننده جمع‌آوری نماید» (استاندارد حسابرسی ۲۳۰ آمریکا، بند ۰۹). برخی مطالعات بیان می‌کنند، تردید حرفه‌ای ممکن است مهارتی باشد که به تدریج از زمان شروع آموزش و تمرین حرفه‌ای ایجاد شود (کارپینتر و ریمیرز^{۱۰}، ۲۰۱۱). برخی دیگر مانند هارت (۲۰۱۰) بیان می‌کنند که تردید حرفه‌ای شامل نگرشی است که برگرفته از خصوصیات ذاتی شخص است و برای هر فرد منحصر به فرد است که از آن به‌عنوان تردید حرفه‌ای شخصیت محور نامبرده می‌شود اما بخش دیگری از تردید حرفه‌ای که تحت تأثیر شرایط اقتضایی است را می‌توان بر اساس شناخت و آموزش و دانش ارتقا داد.

نلسون (۲۰۰۹) به بررسی ادبیات و مقالات موجود در حوزه تردید حرفه‌ای پرداخت و الگوی از تردید حرفه‌ای را ارائه کرد که شامل هر دو حوزه مانند صفات شخصیتی (توانایی حل مسئله، استعداد اخلاقی، اعتماد به نفس و تمایل به شک) و شرایط اقتضایی (فشار صاحب‌کار، فشار زمانی، فرهنگ سازمانی) باشد. آن‌ها توانایی و شناخت ذاتی را در رویه‌های تحلیلی و زمینه کار کنترل داخلی بررسی کردند. در نهایت آن‌ها دریافتند که شناخت و توانایی ذاتی برای تصمیمات حسابرسی مهم هستند. مطالعات کمی در زمینه حسابداری مستقیماً تأثیر تردید حرفه‌ای در قضاوت و تصمیم‌گیری را بررسی کرده‌اند. هیچ‌کدام تأثیر تردید حرفه‌ای بر موجبات تقلب اولیه / انتظار اشتباه را بررسی نمی‌کنند. شaub و لارنس^{۱۱} (۱۹۹۶) با استفاده از الگوسازی معادلات ساختاری رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرس و خصوصیات مختلف را بررسی و بیان می‌کنند در صورت وجود معاملات با اشخاص وابسته، مشکلات مالی صاحب‌کار، عدم صداقت صاحب‌کار و ارتباط ضعیف صاحب‌کار و حسابرس، تردید حرفه‌ای بیشتر می‌شود. با این حال، هنگامی که صاحب‌کار برای حسابرس مهم باشد، حسابرس ممکن است به دلیل ترس از دست دادن صاحب‌کار، تردید حرفه‌ای را به خطر بیندازد؛ بنابراین، این‌گونه می‌توان بیان کرد افراد با سطح تردید حرفه‌ای بالا، احتمال کمتری دارد بتوانند بر توضیح صاحب‌کار، تکیه کنند و ممکن است این‌گونه نتیجه‌گیری کنند که علت تحریف به دلیل گزارش تقلبی است نه یک اشتباه غیر عمدی. تردید حرفه‌ای حسابرسان را نسبت به تحریف‌های مهم ناشی از تقلب حساس تر می‌کند و باعث می‌شود که حسابرسان نسبت به ارزیابی ریسک تقلب قضاوت بهتر داشته باشند (فاتماواتی و همکاران، ۲۰۱۸).

شناخت صاحب‌کار و قضاوت حسابرسی

شناخت در یک زمینه، عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش فراهم می‌کند. حسابرسان، در صورت تکرار حسابرسی در چند دوره برای یک واحد مورد رسیدگی ممکن است، سطح اعتماد بالایی به صاحب‌کار یا کمیته حسابرسی داشته باشند. گرایش حسابرس به صاحب‌کاران ممکن است منجر به نادیده گرفتن تحریف‌های عمده یا عدم ارزیابی ریسک مناسب شود و از این رو ادعاها و اشتباهات بزرگ نادیده گرفته خواهند شد. علاوه بر این، حسابرس ممکن است با شرایطی مواجه شود که پرخطر باشند اما به دلیل عدم به کارگیری سطح مناسب تردید و ریسک نتواند در طول فرایند حسابرسی، اصلاحاتی بر روندهای حسابرسی ایجاد کند (بیزلی^{۱۲}، ۲۰۱۳).

¹⁰ Carpenter & Reimers

¹² Beasley

¹¹ Shaub and Lawrence

در بیشتر موارد، تکیه بر توضیحات صاحب کار، اثربخشی و کارایی حسابرسی را کاهش می دهد. در چنین شرایطی، یک حسابرس بیشتر از توضیح غیر صادقانه به توضیحی که توسط یک صاحب کار صادق ارائه شده است، اعتماد می کند. گاهی اوقات، توضیحات صاحب کار می تواند در ایجاد توضیحات احتمالی دیگر تأثیر بگذارد، بنابراین، بر اثربخشی حسابرسی تأثیر می گذارد (بیسکر و همکاران^{۱۳}، ۱۹۹۹).

وقتی شخصی توجیهی را می پذیرد، وزنی که روی توضیحات می گذارد معمولاً بر اساس میزان اعتماد وی نسبت به طرف مقابل است. حسابرسان با سطح پایین تردید حرفه‌ای در خصوص دیگران اعتماد بیشتری دارند زیرا انتظار دارند افراد به طور کلی قابل اعتماد باشند. تردید حرفه‌ای نقطه مقابل اعتماد است (کاشینگ^{۱۴}، ۲۰۰۰). تحقیقات نشان داده است با کاهش اعتماد، سوظن و عدم اعتماد افزایش می یابد (شاوب^{۱۵}، ۱۹۹۶). از آنجا که حسابرسان با تردید حرفه‌ای کمتر، بیشتر اعتماد دارند، انتظارات تقلب/ اشتباه اولیه آن‌ها مطابق با شناخت مثبت است. با این حال، شناخت منفی باعث می شود که شرکت کنندگان با تردید کم تفاوت زیادی بین اعتماد شخصیت محور و شناخت منفی با صاحب کار را درک کنند. از سوی دیگر می توان این بحث را به تئوری نقض انتظارات ارتباط داد. این تئوری بیان می کند که نقض انتظارات باعث تحریک و یک سری ارزیابی‌های شناختی از نقض می شود.

نظریه «نقض انتظارات» ریشه در این دارد که پیام‌ها چگونه به دیگران ارائه می شود و در یک مکالمه چه رفتارهایی از طرف مقابل پذیرفتنی و قابل قبول شمرده می شود. در مجموع، سه فرض اصلی این نظریه را به پیش می برد:

- ۱) کنش متقابل انسان‌ها بر مبنای انتظارات شکل می گیرد.
 - ۲) انتظاراتی که افراد در مورد رفتار یکدیگر دارند، اکتسابی و قابل آموختن است.
 - ۳) نحوه ارزیابی نقض یک انتظار متأثر از ارزش فرد مقابل است.
- درواقع پژوهش حاضر با توجه به بند ۱ که بیان می کند کنش متقابل انسان‌ها بر مبنای انتظارات شکل می گیرد به شکل دادن شناخت قبلی و ارائه اطلاعات در رابطه با صاحب کار پرداخته به نحوی که نگرش حسابرسان در مورد صاحب کار تغییر پیدا می کند.

افراد تخلفات را با بررسی اینکه، آیا تخلف صورت گرفته، بیشتر یا کمتر از حد انتظار است، ارزیابی می کنند انجام تخلفات بیش از انتظار، باعث افزایش عدم اطمینان و تصور رابطه زیان ده می شود (پنگ^{۱۶}، ۲۰۱۷). وی نشان داد انتظارات در مورد رفتار قابل اعتماد تمایل به تغییر دارد. بنابراین، شناخت منفی باید بیشتر از شناخت مثبت، بر حسابرسان با سطح کمتری از تردید حرفه‌ای شخصیت محور تأثیر بگذارد؛ بنابراین، انتظار می رود که شناخت منفی منجر به ایجاد افراد کمتر بدبین در مورد تقلب/ انتظار خطای اولیه نسبت به افراد دارای تردید کمتر با شناخت مثبت شود. حسابرسان با تردید حرفه‌ای بیشتر ممکن است در ابتدا صاحب کار را به دلیل سوءظن ذاتی خود غیر قابل اعتماد بدانند. تحقیقات حسابرسی نشان داده است که حسابرسان با تردید حرفه‌ای بیشتر نسبت به حسابرسان با تردید حرفه‌ای کمتر حساسیت بالاتری نسبت

¹³ Buckless and Ravenscroft

¹⁴ Cushing

¹⁵ Shaub

¹⁶ Pang

به گزارشگری تهاجمی دارند و بنابراین، حساب‌رسان با تردید حرفه‌ای بیشتر، نسبت به عمدی بودن اظهارات غلط، اظهار نظر می‌کنند (رز، ۲۰۰۷).

برای حساب‌رسان با تردید حرفه‌ای بیشتر، شناخت قبلی تأثیر کمتری در قضاوت فعلی دارد. در حالی که هنوز تحت تأثیر شناخت‌های منفی و مثبت است، اما این تجربیات کمتر بر افراد نمونه با تردید حرفه‌ای بیشتر تأثیر می‌گذارد. حساب‌رسان با تردید حرفه‌ای بیشتر همچنان انتظار تقلب / اشتباه اولیه متفاوتی را نسبت به حساب‌رسان با تردید حرفه‌ای کمتر دارند. با این حال، انتظار نمی‌رود تفاوت چشمگیری در انتظارات تقلب / خطای اولیه بین شناخت مثبت و منفی در حساب‌رسان با تردید حرفه‌ای بیشتری داشته باشد.

پیشینه تجربی تحقیق

هانگ^{۱۸} (۲۰۲۱) به تأثیر بندهای جدید گزارش حسابرسی بر سطح تردید حرفه‌ای حسابرسی پرداخته است. هیات نظارت بر حساب‌رسان آمریکا در سال ۲۰۱۶ با پیشنهاد استاندارد حسابرسی جدید، حسابرس را ملزم می‌کند مسائل کلیدی حسابرسی را که در فرآیند حسابرسی شناسایی کرده‌اند که بیشترین قضاوت، زمان و تمرکز حسابرس را به خود اختصاص داده است در قالب یک‌بند جداگانه افشا نمایند.

هانگ (۲۰۲۱) بیان می‌کند ارائه بند گزارش مسائل کلیدی حسابرسی باعث افزایش سطح مسئولیت و پاسخگویی و ریسک اعاده قانونی علیه حسابرس می‌شود، بنابراین، این امر باعث می‌شود که کیفیت حسابرسی و سطح تردید حرفه‌ای ارتقا یابد.

جانسن و همکاران^{۱۹} (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای و شجاعت اخلاقی مدیران حسابرسی بر سطح کیفیت جلسات فن طوفان فکری در مؤسسات حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که زمانی که سطح تردید حرفه‌ای و شجاعت اخلاقی مدیران حسابرسی بالاست این امر باعث بالاتر رفتن سطح کیفیت جلسات طوفان مغزی می‌شود. کیفیت بالای جلسات طوفان مغزی، باعث شناسایی ریسک تقلب و برنامه‌ریزی و اجرای اثربخش حسابرسی می‌شود و در نهایت منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد.

پراتاما و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی اثر متقابل فشار اطلاعاتی، اخلاق حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای را بر قضاوت حسابرس پرداختند، نمونه آماری آنان ۵۴ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری بودند که برخی آموزش‌های حرفه‌ای را گذرانده‌اند، نمونه به روش نمونه‌گیری در دسترس صورت گرفت، نتایج با استفاده از رگرسیون چندگانه بیانگر این بود که فشار اطلاعاتی، اخلاق حرفه‌ای و استقلال حسابرس به‌طور قابل توجهی بر قضاوت حسابرسی تأثیر گذاشته است در حالی که تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسی تأثیر معناداری نداشته است.

برازل و همکاران^{۲۰} (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی ادراک حساب‌رسان و تردید حرفه‌ای پرداخته است. نتایج بیانگر این بود تردید حرفه‌ای، امری فردی هست و لازم است حسابرس در وضعیت‌های خاص و منحصر به فرد اختیار عمل داشته باشد. همچنین بیان شده ادراکات تردید‌آمیز حسابرس بر قضاوت‌های وی مؤثر و برخی حساب‌رسان بی‌تجربه در

¹⁷ Rose

¹⁸ Huang

¹⁹ Johnson

²⁰ Brazel

مقایسه با حسابرسان باتجربه، دارای درک کمتری از تردید حرفه‌ای بوده و در نهایت زمانی که درک و چارچوب مشترک برای تردید حرفه‌ای وجود داشته باشد، آموزش بیشتر در این چارچوب جهت بهبود تردید حرفه‌ای سودمند است.

آگاروالا و همکاران^{۲۱} (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر خودباوری با تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای پرداخته‌اند. نتایج آنها بیانگر این بود خودباوری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری داشته است به گونه‌ای که با افزایش خودباوری حسابرسان به عنوان یک ویژگی شخصیتی، تردید حرفه‌ای حسابرسان افزایش پیدا می‌کند.

کایولیک^{۲۲} (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تردید حرفه‌ای در حسابرسی و ویژگی‌های آن پرداخته‌اند. وی بیان کرده است تردید حرفه‌ای باعث شده است که حسابرسان سرخ‌های تقلب بیشتری را شناسایی کنند و بودجه زمانی حسابرسی را افزایش داده و تناقض‌های بیشتری را شناسایی کنند، توضیحات متناوب‌تری جمع‌آوری کرده و با شدت بیشتری با مدیران واحد مورد رسیدگی، مذاکره کنند. وی همچنین مقوله‌های مرتبط با تردید حرفه‌ای را معرفی و بیان نمود که اختلاف زیادی بین آن چیزی که دانشگاهیان تلاش در درک آن دارند و آنچه استانداردهای تردید حرفه‌ای در حسابرسی و وضع‌کنندگان به آن علاقه‌مند هستند وجود دارد.

پوپا^{۲۳} (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی تردید حرفه‌ای، تجارب خاص صاحب‌کار و قضاوت‌های حسابرسی پرداخته است. هدف کار او بررسی چگونگی تأثیر سطوح تردید حرفه‌ای بر اساس ویژگی‌های شخصی و تجربه ارتباط قبلی با صاحب‌کار (حالت‌های مثبت، منفی و یا صفر) بر قضاوت‌های حسابرسی بوده است. نتایج نشان داده است که انتظارات اولیه اساساً تحت تأثیر تجربه قبلی حسابرس از صاحب‌کار است و این تجربه تأثیر بیشتری بر افراد بدبین داشته است افرادی که تردید حرفه‌ای بیشتری داشته‌اند در مرحله ارزیابی مدارک حساسیت بیشتری نسبت به شواهد تقلب داشته‌اند. **پرتنار^{۲۴} (۲۰۱۴)** در تحقیق خود، تحت عنوان «تردید حرفه‌ای حسابرسان و خطر گزارشگری مالی متقلبان» بیان کرده است تردید حرفه‌ای به مشخصات فردی حسابرس مرتبط بوده و دانش حرفه‌ای، شناخت قبلی از واحد مورد رسیدگی و آموزش با میزان سطح به کارگیری تردید حرفه‌ای مرتبط بوده و این عوامل منجر به افزایش اهمیت تردید در طول فرایند حسابرسی می‌شود. نتایج حاصل از این تحقیق در کشور کرواسی نشان داده است حسابرسان اهمیت تردید را تشخیص داده‌اند؛ اما به دلیل عدم آموزش و شناخت و دانش کافی، سطح تردید مناسب را هنگام ارزیابی ریسک تقلب بکار نمی‌گیرند و همچنین استانداردهای حسابرسی راهبردهای کافی در ارتباط با نگرش تردید حرفه‌ای ارائه نمی‌دهند. از این رو نیاز برای آموزش پیوسته در مورد تقلب و تأکید بر اهمیت تردید در سطح مؤسسه حسابرسی وجود دارد.

کوآداکرز و همکاران^{۲۴} (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 متفاوت و ویژگی‌های تردید حسابرسان و تردید در قضاوت و تصمیم‌گیری آنان به توانایی حسابرسان و محیط کنترلی بستگی دارد.

²¹ Agarwallan

²² Ciolek

²³ Pertnar

²⁴ Quadackers

غلام‌رضایی و حسینی (۱۳۹۸) در پژوهش خود به بررسی تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل پرداختند. به‌منظور سنجش تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل از پرسشنامه تردید شخصیت محور هارت (۲۰۱۰) که مبتنی بر مقیاس شش مؤلفه‌ای تردید شخصیت محور است استفاده شده است. نتایج بررسی‌ها نشان داد میان اختلال‌های شخصیتی حساب‌برسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنان، رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود به بررسی موضوع تردید حرفه‌ای از دیدگاه‌های مختلف ناشی از تعاملات اجتماعی و روابط بین حسابرس و صاحب‌کار در زمینه حسابرسی پرداختند. آن‌ها به مواردی از جمله: آنچه تردید حرفه‌ای را شکل می‌دهد؛ چگونگی به‌کارگیری آن توسط حساب‌برسان مستقل در خصوص صاحب‌کاران گوناگون؛ اینکه چگونه آن دیدگاه‌ها بین حساب‌برسان متفاوت است؛ و چگونه حساب‌برسان مختلف در مورد آن قضاوت می‌کنند، پرداختند و در نهایت الگویی برای تردید حرفه‌ای حسابرسی در ایران ارائه کردند. روش پژوهش مذکور با در نظر گرفتن رویکرد کیفی تحقیق و با استفاده از رهیافت نظریه‌مبنایی براساس رویکرد مصاحبه عمیقی با مشارکت کنندگان اصلی حسابرسی یعنی حساب‌برسان مستقل انجام شد.

ولیان و صفری گرایی (۱۳۹۷) در پژوهشی به ارائه الگویی برای درک تردید حرفه‌ای حساب‌برسان با رویکرد تحلیل محتوا پرداخته‌اند؛ نتایج نشان داده با توجه به نتایج تحقیق در بعد کیفی، ۴ مؤلفه اصلی و ۶۶ مؤلفه فرعی به‌عنوان مؤلفه‌های الگو مورد نظر تعیین شده است. در بخش کمی نیز نتایج آزمون الگوی رگرسیونی نشان داد، ویژگی‌های روان‌شناختی، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت‌های حرفه‌ای و عوامل محیطی تأثیر مثبت و معناداری در تردید حرفه‌ای حساب‌برسان ایفا کرده است.

تحریری و پیری (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی درک حساب‌برسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی پرداخته‌اند. برای بررسی درک حساب‌برسان از این مفهوم، نتایج ۳۲۸ پرسشنامه از تأثیر شش عامل رتبه حسابرس، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سن، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی استفاده شده است. یافته‌های پژوهش بیان‌کننده این است که حساب‌برسان با ویژگی‌های مختلف درک‌های متفاوتی از مفهوم بنیادی و کلیدی تردید حرفه‌ای دارند و این چالشی برای حرفه حسابرسی خواهد بود و توجه بیشتر در حوزه آموزش و استانداردگذاری را می‌طلبد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به تبیین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان با تکیه بر ابعاد فردی پرداخته‌اند. نتایج دال بر تأثیر متغیرهایی همچون دانش، اعتمادبه‌نفس 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.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حساب‌برسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها را بررسی کردند. نتایج نشان داده است که چهار ویژگی تردید (اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و تردید حرفه‌ای) بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان مؤثرند. ولی بیشترین تأثیر مربوط به منبع کنترلی است و هرچه توجه به آن بالا رود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری نیز افزایش خواهد یافت.

رؤیایی و همکاران (۱۳۹۳) بیان کردند تردید حرفه‌ای به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان است که با استفاده از پرسشنامه **هارت (۲۰۱۰)** و با پیمایش از نظرات حساب‌برسان، به بررسی تأثیر این موضوع پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد در مؤسسات عضو جامعه حسابداری ایران، رابطه معناداری بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حساب‌برس وجود دارد.

قاسمی‌نژاد و همکاران (۱۴۰۰) با پیمایش از نظرات حساب‌برسان حرفه‌ای بیان کردند ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی با تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل رابطه معنادار و منفی دارد؛ بنابراین، به متولیان و نهادهای نظارتی حرفه حساب‌برسی پیشنهاد می‌شود اصول اخلاقی را به شکل جدی در کانون توجه خود قرار دهند و با ایجاد روش‌هایی که مانع از رفتارهای غیراخلاقی می‌شود گامی مؤثر در راستای بهبود شرایط اقتصادی کشور برداشته و بدین ترتیب منافع عموم نیز به‌نوعی حفظ گردد.

تبیین فرضیه‌های تحقیق

در طول حساب‌برسی، حساب‌برسان باید انتظارات خود را در مورد اقلام دارای ریسک، علل تغییرات مانده حساب‌ها شکل دهند و در نهایت اینکه باید تصمیم‌گیری نمایند که صورت‌های مالی عاری از تحریف با اهمیت هستند یا خیر. حساب‌برس در طول فرآیند شکل‌دهی انتظارات و قضاوت‌ها می‌تواند بر داده‌ها و فرضیه‌های اولیه خود تکیه کند یا بر اظهارات مدیریت در مورد ادعای مطرح‌شده اعتماد کند که در بیشتر موارد تکیه بر توضیحات صاحب‌کار سودمند است؛ اما حساب‌برس به صاحب‌کار صادق اعتماد بیشتری می‌کند تا نسبت به مدیریتی که وی را ناصادق می‌پندارد. یکی از مواردی که حساب‌برس در بررسی صداقت و دست‌کاری مدیریت توجه می‌کند فرهنگ سازمانی و تأکیدات اخلاقی وی است که در کل سازمان پیاده‌سازی کرده است که می‌تواند فرصت‌ها و انگیزه‌ها را برای تقلب و سوءاستفاده کاهش دهد؛ اما زمانی که حساب‌برس، ویژگی تردید حرفه‌ای و مراقبت‌های حرفه‌ای را به‌طور شایسته‌ای اجرا می‌کند وزن بیشتری به داده‌ها و فرضیه‌های اولیه خود می‌دهد تا اینکه به اظهارات مدیریت تکیه کند؛ به عبارتی دیگر در چنین شرایطی، حساب‌برس تمرکز خود را بر وضعیت فعلی می‌گذارد و کمتر بر تجارب و شناخت قبلی صاحب‌کار اتکا می‌کند و تأثیری در انتظارات وی ندارد.

رابرتسون^{۲۵} (۲۰۱۰) بیان کرده است که حساب‌برس برای پذیرش ادعاهای صاحب‌کار، انگیزه‌های وی را مورد بررسی قرار می‌دهد. هنگامی که حساب‌برس شناخت منفی از صاحب‌کار دارد، به انگیزه‌های مدیریت وزن بیشتری می‌دهد و ادعاهای صاحب‌کار را کمتر قابل اعتماد می‌داند و از سوی دیگر به صاحب‌کار با شناخت مثبت اعتماد بیشتری دارد.

شاوب (۱۹۹۶) در تعیین میزان اعتماد حساب‌برسان به صاحب‌کاران خود، عوامل موقعیتی و شناخت تاریخی با صاحب‌کار را مهم‌تر از عوامل موقتی (مانند تمایل فرد به اعتماد) می‌داند؛ بنابراین، حساب‌برسی که شناخت منفی دارد، کمتر به توضیح داده‌شده توسط صاحب‌کار اعتماد خواهد کرد (خطای ناخواسته) و یک توضیح جایگزین از تقلب به‌عنوان انتظار تقلب / خطای اولیه خود انتخاب خواهد کرد. آن دسته از حساب‌برسان با شناخت مثبت بیشتر به توضیح

ارائه شده توسط صاحب‌کار (خطای ناخواسته) اعتماد کرده و خطا را به‌عنوان انتظار تقلب/ خطای اولیه خود انتخاب می‌کنند؛ بنابراین، می‌توان فرضیه اول را به شکل زیر تبیین کرد:

فرضیه اول: حساب‌برسان دارای شناخت منفی از صاحب‌کار در مقایسه با حساب‌برسان با شناخت مثبت، با احتمال بیشتری خطای رخ داده را به‌عنوان تقلب شناسایی می‌کنند.

علاوه بر عوامل و شرایط موقعیتی که بر ایجاد تردید (تجربه قبلی در مورد صاحب‌کار) تأثیرگذار است، مردم همچنین در زمینه اعتماد به دیگران نیز دارای خصوصیات متفاوتی هستند که به عوامل ذاتی مانند رفتارهای شخصیتی آن‌ها بستگی دارد. در حوزه حساب‌برسی نیز به این موضوع پرداخته شده است که رابطه میان تردید حرفه‌ای و میزان باورپذیری ذاتی افراد را بررسی کرده‌اند (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۱۱؛ نلسون، ۲۰۰۹ و برسکتایر و رایت، ۲۰۰۱). در مقابل برخی بیان می‌کنند که تردید حرفه‌ای ممکن است در طول زمان و از طریق تجربه حساب‌برسی، افراد آموزش داده شوند. علاوه بر عوامل موقعیتی ایجاد تردید، نلسون (۲۰۰۹) ادبیات موجود در این زمینه را بسط و توسعه داد و بیان کرد که تردید حرفه‌ای دارای دو بعد شخصیت محور و اکتسابی است.

برخی مطالعات نشان می‌دهد تردید حرفه‌ای مهارتی است که به تدریج از زمان شروع آموزش و تمرین حرفه‌ای ایجاد می‌شود (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۱۱). برخی دیگر مانند هارت (۲۰۱۰) بیان می‌کند تردید حرفه‌ای شامل نگرشی است برگرفته از خصوصیات ذاتی شخص و برای هر فرد منحصر به فرد است که از آن به‌عنوان تردید حرفه‌ای شخصیت محور نام برده می‌شود؛ اما بخش دیگری از تردید حرفه‌ای وی را می‌توان بر اساس شناخت و آموزش و دانش ارتقا داد (نلسون، ۲۰۰۹).

پیچیر^{۲۷} (۱۹۹۶) نشان می‌دهد صداقت و درستی صاحب‌کار بر حساب‌برسان در شرایط اعتماد و اعتبار تأثیر می‌گذارد اما حساب‌برسان را در شرایط بدبینی و عینیت تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. از این رو، انتظار می‌رود که افراد با تردید حرفه‌ای کمتر بتوانند بر توضیح صاحب‌کار تکیه کنند؛ بنابراین، افراد با تردید حرفه‌ای بیشتر احتمال دارد نتیجه بگیرند که علت تحریف به دلیل گزارش تقلبی است نه یک خطای غیر عمد.

هارت (۲۰۱۰) نسل فرضیه‌های جایگزین را بررسی کرده و دریافت که حساب‌برسان تردید حرفه‌ای بیشتری دارند و به‌طور کلی تمایل به بررسی فرضیه‌های جایگزین دارند. در مطالعه حاضر این موضوع مطرح می‌شود که اطلاعاتی از صاحب‌کار دریافت می‌شود که خطای رخ داده فاقد اهمیت و ناخواسته است اما حساب‌برسان که تردید حرفه‌ای بیشتری دارند ممکن است فرضیه‌های جایگزین را بررسی کنند و احتمال بدهند که خطای رخ داده ناشی از تحریف عمدی صورت‌های مالی است؛ بنابراین، می‌توان فرضیه دوم را به شرح زیر بیان کرد:

فرضیه دوم: حساب‌برسان دارای سطح تردید حرفه‌ای بالا در مقایسه با حساب‌برسان دارای سطح تردید حرفه‌ای پایین، با احتمال بیشتری خطای رخ داده را به‌عنوان تقلب شناسایی می‌کنند.

این انتظار می‌رود که افراد با سطح پایین تردید حرفه‌ای، باورپذیری بیشتری نسبت به عموم داشته باشند چرا که تردیدگرایی در تضاد با اعتماد است (کاشینگ، ۲۰۰۰ و شاوب، ۱۹۹۶).

تحقیقات نشان داده‌اند زمانی که اعتماد کاهش پیدا کند، ظن و گمان افزایش پیدا می‌کند؛ بنابراین، زمانی که شخص کمتر تردیدگرا هست، انتظار می‌رود او اعتماد بیشتری به افراد کند، بنابراین، این دسته افراد زمانی که شناخت مثبت از صاحب کار داشته باشند، اعتماد بیشتری به اظهارات صاحب کار می‌کنند. طبق تئوری نقض انتظارات، افراد زمانی که انتظاراتی دارند انجام رفتار خلاف انتظار باعث ایجاد عدم اعتماد می‌شود؛ بنابراین، طبق این تئوری می‌توان گفت زمانی که افراد سطح پایین تردید حرفه‌ای دارند بیشتر تحت تأثیر شناخت قبلی صاحب کار هستند، بنابراین، می‌توان فرضیه سوم را به صورت زیر مطرح کرد:

فرضیه سوم: بین انتظارات تقلب / اشتباه حساب‌برسان با تردید حرفه‌ای کم در سطح شناخت مثبت و شناخت منفی اختلاف معناداری وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش با توجه به نوع موضوع و هدف تحقیق، از یک روش آزمایشی ۲×۳ استفاده شده است. همین‌طور نوع پژوهش پس‌رویدادی و از نظر هدف از نوع تحقیقات کاربردی است که نتایج حاصل از آن می‌تواند برای طیف گسترده‌ای شامل دانشجویان، حساب‌برسان مستقل، سرمایه‌گذاران، حرفه حسابداری و محققان، مفید واقع گردد.

ویژگی آزمودنی‌ها

جامعه آماری پژوهش افراد شاغل در مؤسسات حسابداری است؛ چون پژوهش حاضر به دنبال بررسی سطوح تردید حرفه‌ای و شناخت از صاحب کار فرضی با قضاوت حساب‌برس بوده است، لذا، جامعه آماری افراد درگیر در زمینه حسابداری و حسابداری در نظر گرفته شد که شامل افراد شاغل اعم از کمک حساب‌برس، حساب‌برس، حساب‌برس ارشد و سرپرست هستند.

روش نمونه‌گیری

کوتر و همکاران (۲۰۰۴) از رویکرد توان‌آزمون برای تعیین حجم نمونه استفاده کردند. بر اساس این روش در صورتی که سطح خطا ۵ درصد، توان آزمون ۹۰ درصد و اثر اندازه در حدود یک است، تعداد حجم نمونه پژوهش در هر گروه برابر ۳۰ مشارکت‌کننده خواهد بود. از آنجایی که این عدد بیانگر حداقل تعداد است، از بین حساب‌برسان شاغل نمونه آماری به روش در دسترس انتخاب شد. پرسشنامه‌ها به صورت الکترونیکی در اختیار ۱۷۰ حساب‌برس قرار گرفت که تعداد ۱۵۵ پرسشنامه تکمیل و برگشت داده شد.

روش اجرای آزمایش

در این پژوهش برای ارزیابی تردید حرفه‌ای حساب‌برسان، شناخت قبلی از صاحب کار و میزان قضاوت حرفه‌ای آن‌ها از پرسشنامه استفاده شده است که پرسشنامه شامل سه بخش بود.

بخش اول پرسشنامه هارت (۲۰۱۰) در خصوص شاخص‌های تردید حرفه‌ای بوده است (شامل ۳۰ سؤال). در مرحله‌ای اول افراد به دو دسته با تردید حرفه‌ای بالا و تردید حرفه‌ای پایین طبقه‌بندی شدند. بخش دوم مربوط به شناخت قبلی از صاحب کار است که به افراد اطلاعاتی راجع به صاحب کار فرضی ارائه شد، در اینجا ابتدا افراد در سه گروه قرار

گرفتند و بعد به گروه اول شناخت مثبت، گروه دوم شناخت منفی در خصوص صاحب‌کار ارائه گردید و به گروه سوم به‌عنوان گروه کنترل هیچ‌گونه اطلاعاتی از صاحب‌کار ارائه نشد. در این بخش افراد بر اساس تجربه مثبت و منفی از صاحب‌کار دست‌کاری می‌شوند و بخش آخر پرسشنامه مربوط به سؤالات قضاوت حسابرسی است که بیانگر قضاوت حسابرس در خصوص تقلب یا اشتباه بوده است.

روش آزمون فرضیه‌ها

در پژوهش حاضر تردید حرفه‌ای و شناخت از صاحب‌کار متغیرهای مستقل هستند و قضاوت حسابرس به‌عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از روش مقایسه میانگین، تحلیل واریانس و آزمون من ویتنی استفاده شده است. بدین‌صورت که برای تحلیل فرضیه اول از مقایسه مقداری میانگین تردید حرفه‌ای در سه سطح شناخت از صاحب‌کار استفاده می‌شود، به‌طوری‌که میانگین امتیاز مربوط به قضاوت برای گروه شناخت مثبت با گروه شناخت منفی مقایسه می‌شود. برای آزمون فرضیه دوم از تحلیل واریانس دوعاملی و مقایسه میانگین‌ها بین گروه‌های با سطح تردید حرفه‌ای بالا و سطح تردید حرفه‌ای پایین استفاده می‌شود؛ و فرضیه سوم بیانگر این موضوع است که گروه با سطح تردید حرفه‌ای پایین، بیشتر نسبت به متغیر شناخت تحت تأثیر هستند. با توجه به نرمال نبودن متغیرهای پژوهش، برای آزمون فرضیه سوم و مقایسه میانگین‌ها در سطح تردید حرفه‌ای کم از آزمون من ویتنی استفاده می‌شود.

تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

تردید حرفه‌ای: اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای شخصیت محور حسابرس:

برای اندازه‌گیری این متغیر از الگوی هارت (۲۰۱۰) استفاده می‌شود که در اکثر مقالات داخلی و خارجی نیز برای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای شخصیت محور استفاده شده است. این متغیر بر اساس مفاهیم زیر سنجیده می‌شود (هارت، ۲۰۱۰): ۱- تا چه اندازه، فرد دارای ذهن پرسشگر است؟ ۲- آیا قضاوت‌های فرد با تأخیر صورت می‌گیرد؟ ۳- توانایی فرد در جستجوی دانش موردنیاز در رفع ابهام، ۴- اعتماد به نفس فرد در هنگام ارائه قضاوت، ۵- توانایی درک بین فردی که این جزو ویژگی‌های ذاتی و شخصیتی افراد است. برای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای شخصیت محور از پرسشنامه استفاده می‌شود. این پرسشنامه بر اساس مقیاس پنج‌گزینه‌ای لیکرت کاملاً مخالفم (۱) تا کاملاً موافقم (۵) تنظیم شده است. افراد بالاتر از میانگین به‌عنوان افراد دارای سطح تردید حرفه‌ای بالا و افراد کمتر از میانگین به‌عنوان افراد دارای سطح تردید حرفه‌ای پایین طبقه‌بندی شدند.

شناخت از صاحب‌کار

این متغیر سه مقدار مثبت، منفی و خنثی اختیار می‌کند. شناخت مثبت با استفاده از ارائه اطلاعات در خصوص ۱- همکاری سازنده کارفرما با حسابرس در رسیدگی‌های پیشین و ۲- رفتار صادقانه و درستکارانه کارفرما با حسابرس سنجیده شد. شناخت منفی با استفاده از گردش بالای کارکنان در رسیدگی‌های قبلی، ۲- وجود اشتباهات در رسیدگی‌های قبلی و ۳- ابهام در ارائه صادقانه اطلاعات سنجیده شده است. شناخت خنثی (گروه کنترل) به این گروه از افراد هیچ‌گونه اطلاعاتی در مورد سابقه صاحب‌کار ارائه نشده است (پوپوا، ۲۰۱۳). برای کمی‌سازی گروه‌ها به ترتیب از اعداد ۱+ (گروه شناخت مثبت)، ۱- (گروه شناخت منفی) و صفر (گروه کنترل) استفاده شد.

متغیر وابسته: قضاوت حسابرسی

متغیر وابسته تحقیق قضاوت حسابرسی است که بر اساس پرسشنامه و بر اساس الگوهای اعتماد حسابرسی به صاحب کار اندازه گیری می شود که حسابرسی تا چه حدودی انتظار دارد خطای رخ داده تقلب است یا اشتباه؟ در این پژوهش با استفاده از رویکرد مستقیم در اندازه گیری قضاوت حسابرسی، از افراد خواسته شد که با توجه به اطلاعات کسب شده و احساس و تجارب قبلی خود خطای صورت گرفته را ارزیابی کنند که آیا تقلب یا اشتباه بوده است که از طیف ۵- تا ۵+ امتیازبندی شد و هر چه به عدد ۵+ نزدیک باشد، خطای صورت گرفته به اشتباه بودن نزدیک شده است و برای آزمون های اضافی نیز از اندازه گیری غیرمستقیم میزان اعتماد حسابرسی به صاحب کار استفاده شده است. در خصوص اندازه گیری اعتماد در مقالات دو رویکرد وجود دارد. برخی تحقیقات میزان اعتماد حسابرسی به صاحب کار را به صورت مستقیم از حسابرسی سؤال می کنند، برخی تحقیقات مانند **شاوب و لارنس (۱۹۹۶)** با پرسش های غیرمستقیم میزان اعتماد حسابرسی را اندازه گیری می کنند. در این بخش تلاش شد با به کار گیری رویکرد غیرمستقیم و با ارائه ۵ سؤال و بر اساس مقیاس پنج گزینه ای لیکرت کاملاً مخالفم (۱) تا کاملاً موافقم (۵) این متغیر اندازه گیری گردد.

یافته های پژوهش

آمار توصیفی

ویژگی های جمعیت شناختی نمونه ها

در جدول ۱ به توصیف ویژگی های افراد شرکت کننده در پیمایش پرداخته شده است؛ سؤالاتی در زمینه جنسیت، وضعیت فرد از لحاظ سابقه کاری، رشته تحصیلی، مقطع تحصیلی، سمت سازمانی از ایشان پرسیده شد. در جدول ۲ نیز اعداد مربوط به میانگین، بیشترین مقدار، کم ترین و مد متغیرهای تحقیق آورده شده است.

جدول ۱. ویژگی های جمعیت شناختی.

سطح تحصیلات	کاردانی	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری	نفر ۱۵۵ (٪۱۰۰)
سطح تحصیلات	۱ نفر (٪۰)	۸۰ نفر (٪۵۲)	۶۰ نفر (٪۳۹)	۱۴ نفر (٪۹)	۱۵۵ نفر (٪۱۰۰)
سابقه کاری	۱ تا ۳ سال	۳ تا ۵ سال	۵ تا ۱۰ سال	بیش از ۱۰ سال	۱۵۵ نفر (٪۱۰۰)
سابقه کاری	۹۱ نفر (٪۵۹)	۳۹ نفر (٪۲۵)	۱۸ نفر (٪۱۱)	۷ نفر (٪۵)	۱۵۵ نفر (٪۱۰۰)
سمت سازمانی	کمک حسابرسی	حسابرس	سرپرست	مدیر و بالاتر	۱۵۵ نفر (٪۱۰۰)
سمت سازمانی	۸۸ نفر (٪۵۷)	۴۲ نفر (٪۲۷)	۱۵ نفر (٪۱۰)	۱۰ نفر (٪۶)	۱۵۵ نفر (٪۱۰۰)
رشته تحصیلی	حسابداری	حسابرسی	مدیریت	سایر رشته	۱۵۵ نفر (٪۱۰۰)
رشته تحصیلی	۱۲۷ نفر (٪۸۲)	۱۴ نفر (٪۹)	۱۲ نفر (٪۸)	۲ نفر (٪۱)	۱۵۵ نفر (٪۱۰۰)
جنسیت	خانم	آقا	۱۵۵ نفر (٪۱۰۰)		
جنسیت	۸۸ نفر (٪۵۷)	۶۷ نفر (٪۴۳)			

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای تحقیق.

نام متغیر	میانگین	بیشترین	کم ترین	انحراف معیار	میان	آماره کلموگروف-اسمیرنوف Z	سطح معناداری	تعداد مشاهدات
شناخت از صاحب کار	-	۳	۱	۰/۷۸	۲	۰/۲۱۲	۰/۰۰۰	۱۵۵
تردید حرفه ای	۱/۵۱۳	۲/۰۰	۱/۰۰	۰/۵۲۱	۱/۲۰	۰/۳۶۳	۰/۰۰۰	۱۵۵
انتظار تقلب یا اشتباه	۰/۴۱۳	۵	-۵	۲/۷۵۶	۱	۰/۱۷۸	۰/۰۰۰	۱۵۵

تعداد کل افراد شرکت کننده در پیمایش ۱۵۵ نفر بوده که از این تعداد ۴۳٪ آقا و ۵۷٪ خانم بوده‌اند؛ لذا تعداد خانم‌ها در نمونه آماری بیشتر بوده است و بیشتر افراد نمونه (۸۲٪) در رشته حسابداری تحصیل کرده‌اند. بیش از ۵۷٪ افراد نمونه دارای سابقه کاری کمتر از ۳ سال و از نیروهای حسابرس و کمک حسابرس بوده‌اند. با وجود این افراد با سابقه کار زیاد و در سمت‌های مدیریتی نیز در نمونه‌های آماری وجود داشته است؛ لذا می‌توان گفت عمده افراد نمونه جنسیت خانم با رشته حسابداری و در سمت حسابرس و کمک حسابرس و با مدرک کارشناسی و یا کارشناسی ارشد بوده‌اند.

شناخت از صاحب‌کار: در این بخش افراد به سه طبقه تقسیم می‌شوند، افراد با شناخت مثبت که ۴۸ نفر و (۳۱٪) از کل افراد را شامل شده‌اند، افراد با شناخت منفی که ۵۷ نفر (۳۷٪) افراد را تشکیل داده‌اند و ۵۰ نفر (۳۲٪) نقش کنترل را داشته‌اند.

تردید حرفه‌ای شخصیت محور: تردید حرفه‌ای از طریق پرسشنامه هارت و همکاران سنجیده شده است، نتایج بیانگر این بود که ۷۹ نفر (۵۱٪) اعضای نمونه سطح تردید حرفه‌ای پایین داشته‌اند و ۷۶ نفر (۴۹٪) تردید حرفه‌ای بالا داشته‌اند. **قضاوت حسابرسی:** برای اندازه‌گیری آن از متغیر انتظار تقلب/اشتباه استفاده شده است که عدد آن از ۵- تا ۵+ متغیر است، اعداد مربوط به میانگین و سایر مقادیر در جدول آمار توصیفی توضیح داده شده است.

با توجه به نتایج، همه متغیرهای پژوهش سطح معناداری کوچک‌تر از ۵ درصد داشته‌اند؛ بنابراین، فرض نرمال بودن متغیرها رد خواهد شد و حاکی از نرمال نبودن توزیع متغیرهای تردید حرفه‌ای، قضاوت حسابرس، اعتماد به صاحب‌کار و شناخت حسابرس است که در بررسی آزمون‌های آماری استنباطی در بخش‌های بعد لحاظ می‌شود.

آزمون فرضیه‌ها

در فرضیه اول بیان شده است که حسابرسانی که دارای شناخت منفی از صاحب‌کار نسبت به حسابرسانی که دارای شناخت مثبت از صاحب‌کار هستند، بیشتر احتمال دارد خطا رخ داده را به‌عنوان تقلب شناسایی کنند. برای آزمون فرضیه اول از تفاوت مقداری میانگین گروه‌ها استفاده شده است میانگین گروه‌ها به شرح زیر است:

جدول ۳. میانگین نتایج گروه‌ها

سطح تردید حرفه‌ای	شناخت از صاحب‌کار	میانگین	انحراف معیار
تردید حرفه‌ای کم	مثبت	۱/۶۷۶	۱/۸۸۹
	منفی	-۱/۲۳۱	۲/۶۰۱
	کنترل	۱/۴۴۴	۲/۱۱۱
تردید حرفه‌ای بالا	کل	۰/۵۷۸	۲/۵۷۶
	مثبت	۱/۸۴۹	۲/۶۵۸
	منفی	-۱/۵۶۰	۲/۱۶۱
سطح تردید حرفه‌ای کل نمونه	کنترل	۰/۹۴۴	۲/۷۵۴
	کل	۰/۲۲۴	۲/۹۲۲
	مثبت	۱/۸۱۱	۲/۴۲۱
سطح تردید حرفه‌ای کل نمونه	منفی	-۱/۳۹۴	۲/۳۵۵
	کنترل	۱/۲۷۱	۲/۴۴۱
	کل	۰/۳۹۲	۲/۲۷۶

برای تحلیل فرضیه اول از مقایسه مقداری میانگین تردید حرفه‌ای در سه سطح شناخت استفاده شده است. طبق پیش‌بینی پژوهش، پاسخ‌دهندگان با شناخت منفی به احتمال زیاد انتظار تقلب از خطای شناسایی شده را دارند و میانگین تردید حرفه‌ای برای افراد با شناخت منفی کمتر از میانگین تردید حرفه‌ای افراد مثبت است، طبق نتایج میانگین تردید حرفه‌ای افراد با شناخت منفی در هر دو سطح تردید حرفه‌ای کم و بالا، کمتر از میانگین تردید حرفه‌ای افراد با شناخت مثبت بوده است، چراکه میانگین کل تردید حرفه‌ای افراد با شناخت منفی عدد (۱/۳۹۴-) نسبت به افراد با شناخت مثبت با میانگین (۱/۸۱۱) ارائه شده است؛ بنابراین، یافته‌ها از فرضیه اول پژوهش پشتیبانی می‌کند. این یافته حاکی از تأیید فرضیه اول است.

در فرضیه دوم نیز این بحث بیان شده است که حساب‌برسان با سطح تردید حرفه‌ای بالا در مقایسه با حساب‌برسان با سطح تردید حرفه‌ای پایین با احتمال بیشتری خطای رخ داده را به عنوان تقلب شناسایی می‌کنند.

جدول ۴. نتایج ANOVA

نتایج ANOVA متغیرها	درجه آزادی	مجموع مربعات	مقدار مؤثر	آماره F	سطح معناداری
تردید حرفه‌ای	۱	۱/۱۴۱	۱/۱۴۱	۰/۱۹۷	۰/۶۶۵
شناخت صاحب کار	۲	۲۴۰/۴۹	۱۲۰/۲۴۵	۲۰/۸۵۳	۰/۰۰۰
تردید حرفه‌ای × شناخت صاحب کار	۲	۲/۵۴۰	۱/۲۷۰	۰/۲۲۰	۰/۸۰۳
ضریب تعیین			۰/۲۸		
آماره F			۸/۵۴۸		
سطح معناداری الگو			۰/۰۰۰		

جدول ۵. مقایسه میانگین‌های سطح تردید حرفه‌ای

مقایسه سطح تردید حرفه‌ای	تفاوت میانگین‌ها	سطح معناداری
گروه شناخت مثبت با منفی	۳/۱۷۴	۰/۰۰۰
گروه شناخت مثبت با گروه کنترل	۰/۵۹۷	۰/۸۵۲
گروه شناخت منفی با مثبت	-۳/۱۷۴	۰/۰۰۰
گروه شناخت منفی با گروه کنترل	-۲/۵۷۷	۰/۰۰۰
گروه کنترل با شناخت مثبت	-۰/۵۹۷	۰/۸۵۲
گروه کنترل با شناخت منفی	۲/۷۷۵	۰/۰۰۰

برای تجزیه و تحلیل فرضیه دوم از تحلیل واریانس ANOVA دو عاملی استفاده شده است. در بررسی معناداری الگو، آماره F مقدار ۸/۵۴۸ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ (کمتر از ۰/۵٪) داشته است که بیانگر مناسب بودن الگوی آماری است. مقداری عددی ضریب تعیین ۰/۲۸ بوده که بیانگر آن است که متغیرهای تردید حرفه‌ای و شناخت قبلی از صاحب کار توانسته‌اند ۲۸ درصد تغییرات انتظارات اولیه تقلب / اشتباه را توضیح دهند. نتایج تجزیه و تحلیل بیانگر این است که تردید حرفه‌ای با ضریب ۱/۱۴۱ و سطح معناداری ۰/۶۶۵ تأثیر قابل توجهی در انتظارات اولیه تقلب / اشتباه نداشته است، اما متغیر شناخت قبلی از صاحب کار با ضریب ۲۰/۸۵۳ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ تأثیر معناداری بر انتظارات اولیه تقلب / اشتباه داشته است. بنابراین، افراد با شناخت مثبت، خطای رخ داده را بیشتر به عنوان اشتباه (با میانگین امتیاز ۰/۵۷۸) در نظر گرفته‌اند و افراد با شناخت منفی خطای رخ داده را بیشتر به عنوان تقلب (با میانگین امتیاز ۰/۲۲۴) در نظر گرفته‌اند.

جدول ۴ مربوط به مقایسه میانگین تردید حرفه‌ای در گروه‌های با شناخت مثبت، منفی و کنترل است. نتایج بیانگر آن است که تفاوت میانگین سطح تردید حرفه‌ای در گروه مثبت و منفی معنادار بوده است. در ادامه، فرضیه سوم این‌گونه بیان شده که تفاوت میانگین قضاوت ارائه‌شده برای افراد با شناخت مثبت و منفی، در حساب‌رسان با سطح پایین تردید حرفه‌ای قابل توجه است به عبارت دیگر گروه حساب‌رسان با سطح تردید حرفه‌ای پایین‌تر نسبت به متغیر شناخت از صاحب‌کار حساس‌تر هستند یا به عبارتی دیگر بیشتر تحت تأثیر رفتارهای مدیریتی هستند.

جدول ۶. آزمون فرضیه سوم

عنوان متغیر	آماره Z	مقدار من ویتنی	احتمال آماره Z
انتظارات تقلب/ اشتباه	-۳/۱۸۴	۶۳/۵۰۰	۰/۰۰۱

نتایج آزمون مقایسه‌ای من ویتنی برای تردید حرفه‌ای حساب‌رسانی نشان داد با توجه به مقدار آزمون من ویتنی بزرگ‌تر از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و احتمال آن (۰/۰۰۱) کمتر از سطح خطای ۵ درصد است، انتظارات تقلب/ اشتباه در افراد با تردید حرفه‌ای کم در سطح شناخت مثبت و منفی با یکدیگر برابر نیستند و اختلاف معناداری بین میانگین‌ها وجود دارد. به عبارتی انتظارات اعضای نمونه از خطای صورت گرفته به عنوان تقلب و یا اشتباه با همدیگر تفاوت معناداری داشته است؛ این موضوع حاکی از درستی تفکیک مشاهده‌ها است؛ بنابراین، فرضیه صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود و فرضیه سوم پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد.

آزمون‌های تحلیل حساسیت

برای آزمون‌های اضافی از متغیر اعتماد به صاحب‌کار استفاده شده است، طوری که هم از آزمون تحلیل واریانس و هم از رگرسیون الگوهای پژوهش استفاده شده است. در آزمون‌های اضافی از متغیر اعتماد به صاحب‌کار به عنوان متغیر وابسته برای ارزیابی قضاوت حساب‌رسانی استفاده شده است، به نحوی که تردید حرفه‌ای و شناخت از صاحب‌کار بر روی متغیر اعتماد به صاحب‌کار سنجیده شده‌اند. متغیر اعتماد به صاحب‌کار با استفاده از پرسش در مورد میزان اعتماد به صاحب‌کار از آزمودنی‌ها صورت گرفته است. نتایج در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۷. بررسی آزمون‌های اضافی

متغیرها	درجه آزادی	مجموع مربعات	میانگین مؤثر	آماره F	سطح معناداری
تردید حرفه‌ای	۱	۰/۰۵۳	۰/۰۵۵	۱/۵۰۰	۰/۲۳۹
شناخت صاحب‌کار	۲	۲/۸۲۴	۱/۳۹۰	۳۸/۱۲۳	۰/۰۰۰
تردید حرفه‌ای × شناخت صاحب‌کار	۲	۰/۰۲۳	۰/۰۱۱	۰/۲۹۹	۰/۷۴۲
ضریب تعیین		۰/۳۶			
آماره F		۱۶/۳۲۳			
سطح معناداری الگو		۰/۰۰۰			

برای تحلیل حساسیت آزمون فرضیه‌های پژوهش از متغیر اعتماد به صاحب‌کار استفاده شده است، آماره F الگو ۱۶/۳۲۳ و با سطح معناداری ۰/۰۰۰ و ضریب تعیین ۰/۳۶ بیانگر این است که الگو، الگوی مناسبی بوده است، متغیر اعتماد به صاحب‌کار با ضریب ۱/۵۰۰ و سطح معناداری ۰/۲۳۹ تأثیر معناداری بر انتظارات اولیه تقلب/ اشتباه نداشته است اما متغیر شناخت صاحب‌کار با ضریب ۳۸/۱۲۳ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ تأثیر معناداری بر انتظارات اولیه تقلب/

اشتباه داشته است. در این بخش متغیر اعتماد به صاحب کار و شناخت صاحب کار به عنوان فاکتور و عوامل تأثیر گذار در متغیر جدید اعتماد به صاحب کار بررسی شده‌اند که نتایج این بخش هم بیان گر این بود که متغیر اعتماد به صاحب کار تأثیر قابل توجهی در انتظارات اولیه تقلب / اشتباه نداشته است اما متغیر شناخت صاحب کار تأثیر معناداری بر انتظارات اولیه تقلب / اشتباه داشته است.

در ادامه به بررسی اثر شناخت صاحب کار بر انتظار تقلب / اشتباه پرداخته شده است.

جدول ۸. اثر شناخت صاحب کار بر انتظار تقلب / اشتباه

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
شناخت صاحب کار	-۰/۱۴۳	-۲/۴۲۳	۰/۰۰۰
آماره F		۱۵/۶۵۲	
سطح معناداری الگو		۰/۰۰۰	

نتایج رگرسیون اثر شناخت صاحب کار بر انتظار تقلب / اشتباه بیانگر این است که معناداری الگو با ضریب ۱۵/۶۵۲ الگوی مناسبی بوده است و متغیر شناخت صاحب کار با ضریب -۰/۱۴۳ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ تأثیر منفی و معناداری بر انتظارات اولیه تقلب / اشتباه داشته است، بنابراین، در جهت فرضیه‌های پژوهش بوده است.

جدول ۹. اثر شناخت صاحب کار بر اعتماد به صاحب کار

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
شناخت صاحب کار	-۰/۰۶۳	-۲/۶۵۲	۰/۰۰۹
آماره F		۵۸/۶۳۲	
سطح معناداری الگو		۰/۰۰۰	

در الگوی دوم تأثیر شناخت صاحب کار بر اعتماد به صاحب کار مورد بررسی واقع شد که نتایج نشان داد مقدار آماره F الگو ۵۸/۶۳۲ و با سطح معناداری ۰/۰۰۰ الگوی مناسبی بوده است. همچنین متغیر شناخت صاحب کار با ضریب -۰/۰۶۳ و سطح معناداری ۰/۰۰۰۹ تأثیر قابل توجهی بر اعتماد به صاحب کار داشته است؛ بنابراین، در رگرسیون بعدی تأثیر شناخت صاحب کار و اعتماد به صاحب کار بر انتظارات اولیه تقلب / اشتباه به طور هم‌زمان بررسی خواهد شد.

جدول ۱۰. اثر شناخت صاحب کار و اعتماد به صاحب کار بر انتظارات اولیه تقلب / اشتباه

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
شناخت صاحب کار	۰/۳۸۰	۱/۷۲۹	۰/۰۸۶
اعتماد به صاحب کار	۸/۸۵۲	۱۱/۸۶۸	۰/۰۰۰
آماره F		۱۵/۶۳۸	
سطح معناداری الگو		۰/۰۰۰	

در رگرسیون آخر تأثیر هم‌زمان شناخت صاحب کار و اعتماد به صاحب کار بر انتظارات اولیه تقلب / اشتباه بررسی شده است که نتایج بیانگر این است که الگوی رگرسیون با ضریب ۱۵/۶۳۸ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ الگوی مناسبی بوده است. متغیر اعتماد به صاحب کار با ضریب ۸/۸۵۲ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ تأثیر مثبت و معناداری بر انتظارات اولیه تقلب / اشتباه داشته است، بنابراین، از نتایج فرضیه‌های پژوهش پشتیبانی می‌کند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش تلاش شد به بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای و شناخت صاحب‌کار بر قضاوت و تصمیمات حسابرس پرداخته شود. تردید حرفه‌ای به‌عنوان یکی از ویژگی‌های رفتاری حسابرس بیان می‌شود که در سال‌های اخیر تأکید زیادی روی آن صورت گرفته است چراکه برخی منتقدان حرفه بیان می‌کنند که علت شکست‌های حسابرسی و از دست رفتن اعتماد سرمایه‌گذاران ناشی از اعمال نامناسب تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان است. درک صحیح از مفهوم تردید حرفه‌ای و اجرای مناسب آن توسط حسابرسان باعث ارتقای کیفیت حسابرسی می‌شود. در سال‌های اخیر، دانشگاه‌ها، نهادهای حرفه‌ای و استانداردهاگذاران تلاش کرده‌اند سطح تردید حرفه‌ای را از طریق تدریس و آموزش ارتقا دهند اما تا زمانی که درک مناسبی از مفهوم تردید حرفه‌ای صورت نگیرد، این مهم دست‌نیافتنی خواهد بود. تحقیقات قبلی تردید حرفه‌ای را به دو بخش تقسیم‌بندی کرده‌اند که در این پژوهش با عناوین تردید حرفه‌ای شخصیت محور و تردید حرفه‌ای اکتسابی یاد می‌شوند.

تحقیقات قبلی تلاش کرده‌اند تردید حرفه‌ای شخصیت محور را به‌طور مناسبی اندازه‌گیری نمایند. تردید حرفه‌ای شخصیت محور مدت‌ها قبل از تجربه حسابرسی، آموزش و یا شناخت از صاحب‌کار شکل گرفته است، به همین دلیل است که اشخاص در موقعیت‌های یکسان، قضاوت‌ها و تصمیمات مختلفی بر اساس سطح تردید حرفه‌ای خود اتخاذ می‌کنند. شناخت صاحب‌کار می‌تواند به‌عنوان یک متغیر دیگر سطح تردید حرفه‌ای حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد و تردید حرفه‌ای حسابرس را کاهش دهد و بر قضاوت‌ها و تصمیمات حسابرس اثرگذار باشد. در پژوهش حاضر، برای اندازه‌گیری شناخت صاحب‌کار از سه شاخص شناخت مثبت، شناخت منفی و گروه کنترل استفاده شده است و برای اندازه‌گیری قضاوت حسابرسی از متغیر انتظارات تقلب/اشتباه استفاده شده است. نتایج این تحقیق نشان داد که تصمیمات و قضاوت‌های حسابرس هم تحت تأثیر سطح تردید حرفه‌ای وی و هم شناخت صاحب‌کار است. مطابق فرضیه اول حسابرسانی که دارای شناخت منفی از صاحب‌کار هستند بیشتر احتمال دارد خطا رخ داده را به‌عنوان تقلب شناسایی کنند. نسبت به حسابرسانی که دارای شناخت مثبت از صاحب‌کار هستند به‌نحوی که حسابرسان با شناخت مثبت بیشتر قضاوت انتظارات اشتباه را تأیید کرده‌اند. به عبارت جزئی‌تر، تجربه منفی از صاحب‌کار باعث می‌گردد که حسابرس، صاحب‌کار را کمتر مورد اعتماد بداند که این عامل در تعیین انتظارات خطا/تقلب مؤثر است که در نهایت موجب می‌گردد حسابرس احتمال بیشتری بدهد که خطای رخ داده احتمالاً به دلیل تقلب بوده است تا اشتباه سهوی.

فرضیه دوم این موضوع را تأیید نکرد که سطح تردید حرفه‌ای شخصیت محور حسابرس بر قضاوت و تصمیمات حسابرس و ارزیابی اولیه از خطا رخ داده به‌عنوان تقلب یا اشتباه اثر دارد. به نظر می‌رسد حسابرسان رویکرد تردید حرفه‌ای بی‌طرفانه را اتخاذ کرده باشند یکی از رویکردهای ارائه‌شده توسط **یوشیده توبا (۲۰۱۱)** است که بیان می‌دارد که حسابرس باید نه ادعاهای مدیریت به‌راحتی بپذیرد و نه نسبت به ادعاهای مدیریت بی‌باور باشد و مدیریت را ناصداق بیندارد. این دیدگاه در مقابل تردید حرفه‌ای مبتنی بر شک پیش‌فرض **نلسون (۲۰۰۹)** است که بیان می‌کند حسابرس باید رویکرد محافظه‌کارانه‌تری اتخاذ نماید و همواره بر این باور باشد که اظهارات و ادعاهای مدیریت همواره دارای

ریسکی از اظهارات نادرست است و به عبارت دیگر همواره با یک نگرش تردید‌گرایانه به موضوعات توجه می‌کند و تصمیمات و قضاوت‌های خود را تا رسیدن به شواهد منطقی و کافی به تأخیر می‌اندازد.

فرضیه سوم نیز بیان می‌کند تفاوت در انتظارات اولیه تقلب / اشتباه ایجاد شده برای تجارب قبلی مثبت و منفی برای حساب‌برسان با سطح پایین تردید حرفه‌ای (شکاکیت کم) معنادار بوده است یعنی اثر متغیر شناخت صاحب‌کار بر قضاوت‌ها و تصمیمات افراد دارای سطح تردید حرفه‌ای پایین بیشتر است. به زبان ساده‌تر می‌توان گفت که شناخت صاحب‌کار تأثیر بیشتری بر افراد خوش‌بین دارد (سطح تردید حرفه‌ای کم در مقابل سطح تردید حرفه‌ای زیاد). این انتظار می‌رود که افراد با سطح پایین تردید حرفه‌ای شخصیت محور، باورپذیری بیشتری نسبت به عموم داشته باشند چراکه تردید‌گرایی در تضاد با اعتماد است. زمانی که شخص کمتر تردید‌گرا هست، انتظار می‌رود که او اعتماد بیشتری به افراد بکند بنابراین، این دسته افراد زمانی که شناخت مثبت از صاحب‌کار داشته باشند، اعتماد بیشتری به اظهارات صاحب‌کار می‌کنند. این یافته سازگار با نتایج **فاتماواتی (۲۰۱۸)** است که بیان کرد اشخاص به‌مرور زمان در قضاوت‌های خود وزن بیشتری نسبت به شناخت خود از صاحب‌کار می‌دهند تا خصوصیات رفتاری و شخصیت محوری خود و بیان کرد که اشخاصی که سطح تحصیلات دانشگاهی بالاتری دارند سطح تردید حرفه‌ای بالاتری از خود نشان می‌دهند و کمتر به شناخت خود از صاحب‌کار وزن می‌دهند؛ بنابراین، یکی از راهکارهای پیشگیری از این سویه رفتاری آموزش و ارتقای تجربه حساب‌برسان برای افزایش سطح تردید حرفه‌ای آن‌هاست. سایر محققان نیز بیان کرده‌اند که اگر حساب‌برسان آموزش ببینند می‌تواند در ناخودآگاه از فرآیندها و سویه‌های جهت‌دار آگاهی نسبی پیدا کنند که این امر می‌تواند به ارتقای سطح تفکر انتقادی آن‌ها کمک کند. حساب‌برس باید این نکته را درک نماید که علی‌رغم اعتماد به قضاوت خود، سویه‌ها، اشتباهات و تعصبات خاص وجود دارد که می‌تواند عملکرد حساب‌برس را تحت تأثیر قرار دهد. **برازل و همکاران (۲۰۱۹)** بیان کردند که آنچه لازم است حساب‌برس آموزش ببیند این است که نیاز است حساب‌برسان از اشتباهات قبلی خود درس بگیرند و متوجه شوند چرا این خطا رخ داده است. چرا که ممکن است نقش خود در سوگیری و تأثیر آن در فرآیند حساب‌برسی را درک نمایند و از اشتباهات آتی جلوگیری نمایند. همچنین می‌توان از طریق راهکارهای مختلف، تردید حرفه‌ای حساب‌برس را ارتقا و از سوگیری‌های رفتاری حساب‌برس را تا حدودی کاهش داد. راهکارهای مختلفی در این خصوص مطرح شده است از جمله عبارت‌اند از ارتقای دانش و تجربه حساب‌برس (**فاتماواتی، ۲۰۱۸**)، ارائه مشوق‌ها و انگیزه‌های مختلف (**نلسون، ۲۰۰۹**)، افزایش مسئولیت پاسخگویی حساب‌برس (**واسترمن و همکاران، ۲۰۱۴**)، ارتقای فرهنگ مؤسسه حساب‌برسی (**ناویناتی، ۲۰۱۵**) و سایر عوامل.

در نهایت، از محدودیت‌های پژوهش می‌توان به استفاده از پرسشنامه و مشکلات ذاتی که در ارائه آن وجود دارد اشاره کرد. در آخر با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

تحقیقات آتی می‌توانند به بررسی این موضوع پردازند که چه میزان شناخت صاحب‌کار می‌تواند بر سطح تصمیمات و قضاوت‌های حساب‌برسی تأثیرگذار باشد و یا چه عواملی باعث می‌گردد که حساب‌برس، تردید حرفه‌ای خود را کنار بگذارد و روند جستجوی اطلاعات را متوقف نماید. مطابق نتایج این پژوهش، افرادی که سطح تردید حرفه‌ای بالایی دارند احتمال بیشتری می‌دهند خطای رخ داده به دلیل تقلب است و این عامل باعث می‌گردد بیشتر اسناد و مستندات صاحب‌کار

را بررسی می‌کنند و نسبت به آن‌ها حساس تر باشند؛ بنابراین، تحقیقات آتی می‌توانند به بررسی میزان ارتباط سطح تجربه حسابرسی با میزان تردید حرفه‌ای حسابرس پردازند. از سوی دیگر برخی تحقیقات به بررسی این موضوع پردازند که آیا می‌توان تردید حرفه‌ای را ارتقا داد و یا از طریق دانشگاه‌ها و محیط حسابرسی ارتقا داد که در نهایت منجر به بهبود کیفیت حسابرسی شود. به سرپرستان گروه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی و نهادهای قانون‌گذار و دارای اختیار مانند سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود به حسابرسان به‌ویژه حسابرسان بی‌تجربه و جوان آموزش‌های لازم را ارائه دهند طوری که تردید حرفه‌ای مناسب را در شرایط مختلف لحاظ کنند و استقلال خود را حفظ کند. افزایش سطح آموزش و افزایش سطح تجربه حسابرسان به همت تلاش‌های فردی حسابرسان و کمک گروه و مؤسسات حسابرسی، ارتقای فرهنگ مؤسسه حسابرسی و تأکید شرکای مؤسسه حسابرسی بر رعایت اصول اخلاقی و نقش تردید حرفه‌ای در قضاوت‌ها و تصمیمات حسابرسی، افزایش انگیزه حسابرسان به‌واسطه پاداش‌های مادی و غیرمادی توسط مؤسسات حسابرسی، ارائه چارچوب‌ها و راهنمایی‌های مناسب برای ارزیابی شواهد و مستندات و قضاوت حسابرس توسط مراجع ذی‌صلاح و استاندارد‌گذار و سایر عوامل راهکارهایی برای ارتقای تردید حرفه‌ای حسابرسان هستند که باعث کاهش سوگیری‌های رفتاری و در نهایت منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردند.

تقدیر و تشکر

صمیمانه از داوران فرهیخته مجله دانش حسابداری که با نقطه نظرات ارزشمند خود، باعث ارتقای کیفیت این پژوهش شدند، سپاسگزاریم.

ضمیمه اول: اطلاعات ارائه‌شده در پرسشنامه

شناخت منفی از صاحب‌کار

شما به‌عنوان حسابرس بیش از ۵ سال است که حسابرسی شرکت بهمن را انجام می‌دهید. شرکت بهمن یکی از شرکت‌های فعال در حوزه تجهیزات پیست اسکی است. به دلیل حسابرسی سال‌های قبل، مدیران شرکت و کارکنان آن را می‌شناسید و از جزئیات امور آگاه هستید. بیشتر گروه مالی شرکت، کارکنان جوانی هستند و در واحد مالی شرکت گردش کارکنان بالا و ورود و خروج زیادی صورت می‌گیرد. در حسابرسی سال‌های قبل، اشتباهاتی در حسابداری شرکت وجود داشته که مدیریت، استدلال کرده است که این اشتباهات جزئی و بی‌اهمیت هستند و نیاز به اصلاح و تعدیل ندارد؛ اما اطمینان نداشتید که آیا این اشتباهات واقعاً غیرعمدی بوده است و یا به‌صورت عمدی توسط مدیریت به‌گونه‌ای برنامه‌ریزی و طراحی شده است که مدیریت استدلال کند اشتباهات رخ داده فاقد اهمیت است و نیازی به اصلاحات ندارند. شما نسبت به صداقت مدیریت نگران هستید.

شناخت مثبت از صاحب‌کار

شما به‌عنوان حسابرس بیش از ۵ سال است که حسابرسی شرکت بهمن را انجام می‌دهید. شرکت بهمن یکی از شرکت‌های فعال در حوزه تجهیزات پیست اسکی است. به دلیل حسابرسی سال‌های قبل، بیشتر مدیران و کارکنان آن را می‌شناسید و از جزئیات امور آگاه هستید. سابقه کارکنان در شرکت زیاد و ثبات و پایداری نیروها به‌خصوص در واحد مالی بالا است و کار کردن با گروه مدیریت شرکت بسیار آسان و خوشایند است. مدیران، افراد حرفه‌ای هستند

و صلاحیت و شایستگی بالایی از منظر شما دارند. در حسابرسی سال‌های قبل، اشتباهاتی در حسابداری شرکت وجود داشته اما مدیریت شرکت، پیشنهادهای گروه حسابرسی را پذیرفته و اصلاحات را انجام داده است. مدیران شرکت همواره به ارزش‌های اخلاقی و انسانی تأکید کرده‌اند. به مرور زمان نسبت به مدیران اجرایی شرکت اعتماد یافته‌اید. گروه کنترل

اطلاعاتی از تاریخچه صاحب کار به حسابرس ارائه نمی‌شود.

حسابرسی صورت‌های مالی سال ۱۳۹۸ شرکت بهمن

شما حسابرسی شرکت بهمن را برای سال مالی ۹۸ عهده‌دار هستید. این شرکت قراردادهایی را با شرکت‌ها و پست‌های مختلف جهت تأمین تجهیزات ورزشی و اسکی منعقد می‌کند و شناسایی درآمدها را به یکی از دو روش خط مستقیم (متناسب با مدت زمان گذشته از قرارداد) یا شناسایی ویژه (متناسب با خدمات و تجهیزات ارائه شده) شناسایی می‌کند. یکی از قراردادهای شرکت در خصوص تجهیز پیست اسکی توجال به مدت ۱۸ ماه از تاریخ ۱۳۹۸/۰۱/۰۱ تا ۱۳۹۹/۰۶/۳۱ است. فروش شرکت و محصولات خاص آن به صورت فصلی است و عمدتاً فعالیت شرکت در بهار هر سال است. نیمی از محصولات در بهار ۱۳۹۸ تحویل داده شده است و نیمه دیگر در بهار ۱۳۹۹ تحویل می‌گردد. شرکت روش خط مستقیم برای شناسایی درآمدهای این قرارداد انتخاب کرده است. بر اساس روش خط مستقیم ۲/۳ (۱۲/۱۸) مبلغ قرارداد در سال ۱۳۹۸ به عنوان درآمد شناسایی شده است و شناسایی مابقی مبلغ قرارداد به سال‌های بعد موکول شده است. در حالی که اگر شرکت روش شناسایی ویژه را انتخاب می‌کرد باید ۱/۲ مبلغ قرارداد در سال ۱۳۹۸ به عنوان درآمد شناسایی می‌گردید و ۱/۲ مابقی در سال مالی ۱۳۹۹ شناسایی می‌شد. تفاوت درآمد شناسایی شده بر حسب هر یک از دو روش مستقیم و شناسایی ویژه در حدود ۱٫۵ درصد فروش کل شرکت در سال ۱۳۹۸ است. این در حالی است که مبلغ اهمیت در سال ۱۳۹۸ از سوی حسابرس (شما) ۲ درصد فروش کل تعیین شده است. شما بر این اعتقادید که روش خط مستقیم برای شناسایی درآمد قرارداد مذکور، روش مناسبی نیست و موجب شناسایی بیش از حد واقع درآمد شده است. با این حال فکر می‌کنید مبلغ درآمد شناسایی شده در روش مستقیم (روش منتخب شرکت) با مبلغ درآمدی که با روش مد نظر شما (روش شناسایی ویژه) شناسایی می‌شود، تفاوت بااهمیتی ندارد.

منابع

- اسدی، مرتضی؛ نعمتی، محمد (۱۳۹۳). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی. *حسابدار رسمی*، ۲۷، ۴۳-۳۳.
- تحریری، آرش، پیری سقرلو، مهدی (۱۳۹۵). درک حساب‌رسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۱)، ۱۱۷-۱۳۵.
- حاجیها، زهره، گودرزی، احمد، فتاحی، زهرا (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حساب‌رسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها. *حسابداری مدیریت*، ۴، ۴۳-۵۹.
- حسینی، سید حسین، نیکو مرام، هاشم، رضایی، علی اکبر (۱۳۹۴). تبیین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با تکیه بر ابعاد فردی. *حسابداری مدیریت*، ۲۵، ۲۷-۱۳.
- رحیمیان، نظام‌الدین؛ هدایتی، علی (۱۳۹۲). عوامل مؤثر بر اظهار نظر حرفه‌ای حساب‌رسان. *حسابدار رسمی*، ۲۴، ۸۶-۷۷.
- کده، مریم؛ سالاری، علی (۱۳۹۰). تأثیر ویژگی‌های کیفی قضاوت بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان. *حسابرس*، ۵۴، ۱۲۸-۱۲۸.

- رؤیایی، رمضانعلی؛ یعقوب نژاد، احمد؛ آذین فر، کاوه (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)*، ۶(۲۲)، ۹۵-۶۷.
- قاسمی نژاد، احسان؛ بنی‌مهد، بهمن؛ بشکوه، مهدی (۱۴۰۰). تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل: آزمونی از نظریه روانشناسی شخصیتی. *مجله دانش حسابداری*، ۲(۱۰)، ۸۹-۶۸.
- غلامرضایی، محسن؛ حسینی، محمد (۱۳۹۸). تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل. *مجله دانش حسابداری*، ۱۰(۲)، ۷۶-۴۳.
- مهرانی، ساسان؛ حساس یگانه، یحیی؛ ابویی اردکان، محمد؛ گنجی، حمیدرضا (۱۳۹۸). طراحی الگو تردید حرفه‌ای حساب‌برسی مبتنی بر نظریه مبنایی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۷۶، ۳۸-۵.
- ولیان، حسن، صفری گرایلی، مهدی (۱۳۹۷). ارائه الگویی برای درک تردید حرفه‌ای حساب‌برسان با رویکرد تحلیل محتوا. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲۵، ۳۳-۱۱.

References

- Agarwalla, S.K., Desai, N., Tripathy, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. *Advances in accounting*, 37, 85-93.
- Asadi, M & Nemati, M. (2014). Professional judgment in auditing: *Charter Accountant Jurnal*, 27(1), 33-43 [In Persian].
- Beasley, M.S., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. (2001). Top 10 audit deficiencies. *Journal of Accountancy*, 19(1), 7-63.
- Beasley, R.M. (2013). Trust and distrust in organizations: Emerging perspectives, enduring questions. *Annual Review of Psychology*, 50(1), 569-598.
- Bell, T.B., Peecher, M.E., Solomon, I. (2005). The 21st century public company audit: Conceptual elements of KPMG's global audit methodology, KPMG.
- Bierstaker, J., Bedard, J., Biggs, S. (1999). The role of problem representation shifts in auditor decision processes in analytical procedures. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 18(1), 28-57.
- Bierstaker, J.L., Wright, S. (2001). A research note concerning practical problem-solving ability as a predictor of performance in auditing tasks. *Behavioral Research in Accounting*, 13(1), 49-62.
- Brazel, J.F., Gimbar, C., Maksymov, E.M., Schaefer, T.J. (2019). The outcome effect and professional skepticism: A replication and a failed attempt at mitigation. *Behavioral Research in Accounting*, 31(2), 135-143.
- Cade, M., Salari, A. (2011). The impact of qualitative characteristics of judgment on auditors' professional judgment. *Journal of Auditor*, 54(3), 128-149 [In Persian].
- Carmichael, D., Craig, J.Jr. (1996). Proposal to say the 'F' word in auditing standards. *The CPA Journal*, 66(6), 22-39.
- Carpenter, T., Reimers, J. (2011). The effect of a partner's emphasis on professional skepticism on auditors' fraud judgments. Available at: <http://ssrn.com/abstract/41068942>.
- Carpenter, T., Reimers, J.L. (2009). Professional skepticism: the effects of a partner's influence and the presence of fraud on auditors' fraud judgments and actions. Available at SSRN 1068942.
- Ciołek, M. (2017). Professional skepticism in auditing and its characteristics. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 474, 33-40.
- Copeland, C. (1996). Professional skepticism. *Business Credit*, 98(8), 37-40.
- Cushing, M.G. (2000). The association between auditor litigation and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 76(1), 111-126.
- Fatmawati, D., Fransiska, I.P. (2018). Does accounting education affect professional skepticism and audit judgment? *Journal Pengurusan (UKM Journal of Management)*, 52, 1-21.

- Ghasemi Nejad, E., Bani Mahd, B., Bashkooh, M. (2021). Effect of opportunistic behavioral characteristics on the professional skepticism of independent auditors: The power of personality psychology theory. *Journal of Accounting Knowledge*, 2(1), 68-89 [In Persian].
- Gholamrezaee, M., Hassani, M. (2019). The effects of personality disorder on auditors' professional skepticism. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(2), 43-76 [In Persian].
- Hajiha, Z., Goodarzi, A., Fattahi, Z. (2013). Relationship between the characteristics of auditors' professional skepticism and their judgment and decision-making. *Management Accounting*, 4(1), 43-59 [In Persian]
- Hosseini, S., Niko Maram, H., Rezaei, A. (2015). Explaining the components affecting auditors' professional skepticism based on individual dimensions. *Journal of Management Accounting*, 25(1), 13-27 [In Persian].
- Huang, Q. (2021). Do critical audit matter disclosures impact investor behavior? *Ph.D Dissertation*, Columbia University.
- Hurt, R.K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., Zehms, K.M. (2020). Professional skepticism traits and fraud brainstorming quality. Available at: <http://ssrn.com/>.
- Kutner, M.H., Nachtsheim, C.J., Neter, J. (2004). *Applied linear regression models*. 4th Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York.
- Libby, R., Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 425-450.
- Mehrani, S., Hasas Yeganeh, Y., Aboui Ardakan, M., Ganji, H. (2019). Designing an auditing professional skepticism model based on basic theory. *Accounting Knowledge and Management Auditing*, 76, 5-38 [In Persian].
- Nechel, M. (2000). The role of problem representation shifts in auditor decision processes in analytical procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 8(2), 1-16.
- Nelson, M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: a journal of practice & theory*, 28(2), 1-34.
- Noviyanti, S., Winata, L. (2015). The role of "tone at the top" and knowledge of fraud on auditors' professional skeptical behavior. *Contemporary Management Research*, 11(1), 55-74.
- PCAOB Release No. 2008-008 (2008). Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 Inspections of Domestic Annually Inspected Firms. Available at: http://pcaobus.org/Inspections/Documents/2008_12-05_Release_2008-008.pdf (accessed December 12, 2011).
- Peecher, M. (1996). The influence of auditors' justification processes on their decisions: a cognitive model and experimental evidence. *Journal of Accounting Research*, 34(1), 125-140.
- PENG, S. (2017). Theory, methods and meaning of expectation theory. *Scientia Sinica Mathematica*, 47(10), 1223-1254.
- Popova, V. (2013). Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal*, 28(2), 140-160.
- Pratama, B., Ali Ahmad, Z., Innayah, M. (2019). Obedience pressure, professional ethics, attitude of skepticism and independency towards audit judgment. *Journal of Accounting Science*, 2, 141-149.
- Pretnar Abičić, S. (2014). Professional skepticism of auditors and risk of fraudulent financial reporting. *Journal of Accounting and Management*, 4(1), 1-16
- Quadackers, L., Groot, T., Wright, A. (2009). Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions. Available at: <http://ssrn.com/1478105>.
- Rahimian, N., Hedayati, A. (2013). Factors affecting the professional opinion of auditors. *Journal of Certified Public Accountant*, 24(1).77-86 [In Persian].
- Robertson, J.C. (2010). The effects of ingratiation and client incentive on auditor judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 69-86
- Rose, J.M. (2007). Attention to evidence of aggressive financial reporting and intentional misstatement judgments: Effects of experience and trust. *Behavioral Research in Accounting*, 19(1), 215-229.

- Royae, R., Yaqub Nejad, A., Azinfar, K. (2004). The relationship between professional skepticism and the professional judgment of independent auditors. *Financial Accounting and Auditing Research (Financial Accounting and Auditing Financial Research)*, 6(22), 67-95 [In Persian].
- Shaub, M. (1996). Trust and suspicion: the effects of situational and dispositional factors on auditors' trust of clients. *Behavioral Research in Accounting*, (8)1, 154-174.
- Shaub, M., Lawrence, J. (1996). Ethics, experience and professional skepticism: a situational analysis. *Behavioral Research in Accounting*, 8(1), 57-124.
- Tahriri, A., Piri Saqerloo, M. (2015). Auditors' understanding of the concept of professional skepticism in auditing. *Accounting and Auditing Reviews*, 23(1), 117-135 [In Persian].
- Toba, Y. (2011). Toward a conceptual framework of professional skepticism in auditing. *Waseda Business & Economic Studies*, 47(2), 83-116.
- Valian, H., Safari Graili, M. (2017). Providing a model for understanding the professional skepticism of auditors with a content analysis approach. *Accounting Knowledge and Management Auditing*, 25(1), 11-28 [In Persian].
- Westermann, K.D., Cohen, J., Trompeter, G. (2014). Professional skepticism in practice: an examination of the influence of accountability on professional skepticism. *Working Paper*, California Polytechnic State University, San Luis Obispo, Boston College, and University of Central Florida.

