

## Auditor Industry Range and Auditors Exercise Professional Skepticism<sup>1</sup>

Hassan Farajzadeh Dehkordi<sup>2</sup>, Milad Mafi<sup>3</sup>

Received: 2023/02/11

Accepted: 2023/05/21

Research Paper

### Abstract

In this research, we investigate the relationship between the auditor industry range, the extent to which an auditor has experience in auditing clients from different industries, and the auditor's professional skepticism. Using the data from 211 firms listed on the Tehran Stock Exchange, during the period from 1389 to 1400 (1,785 firm-year observations), the results show that auditors with a wide range of industry experiences are more likely to require their clients to adjust misstatements in their financial statements due to distortions and mistakes. In particular, this relationship is stronger for downward audit adjustments as well as for higher magnitude of audit adjustments. Also, a higher auditor industry range is negatively associated with the likelihood that the financial statements will be restated in the next period. Finally, financial statements audited by these auditors, have less discretionary accruals. Overall, findings suggest that an auditor's diverse experiences in different industries can facilitate the development of professional skepticism.

**Keyword:** Industry Range, Professional Skepticism, Audit Adjustment, Experience, Cognitive Entrenchment.

**JEL Classification:** M41.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.42879.3101

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (ha.dehkordi@khu.ac.ir).

3. M.Sc. Student, Department of Accounting, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran. (milad96075@gmail.com).

## گستره تجارب حسابرس در صنایع و اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرس<sup>۱</sup>

حسن فرج‌زاده دهکردی<sup>۲</sup>، میلاد مافی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۲۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۳۱

مقاله پژوهشی

### چکیده

در این پژوهش، ارتباط گستره تجارب حسابرس در صنایع، به عنوان میزان تجربه حسابرس در حسابرسی صاحبکاران در صنایع مختلف، با اعمال تردید حرفه‌ای حسابرس، بررسی شده است. با استفاده از داده‌های ۲۱۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، در دوره زمانی ۱۲ ساله ۱۳۸۹ الی ۱۴۰۰ (۷۸۵، مشاهده شرکت-سال)، نتایج به دست آمده نشان می‌دهد، حسابرسان برخوردار از طیف وسیعی از تجارب در صنایع مختلف، با احتمال بیشتری صاحبکاران را وادار به اصلاح صورت‌های مالی خود بابت تحریفات و اشتباهات موجود می‌کنند. به ویژه، این ارتباط برای تعدیلات کاهش و نیز، مقادیر بالاتر تعدیلات حسابرسی، قوی‌تر است. همچنین، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان با گستره وسیع‌تر تجارب، کمتر است. در نهایت، در صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط این حسابرسان از اقلام تعهدی اختیاری کمتری، استفاده شده است. به طور کلی، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تنوع تجارب حسابرس در صنایع مختلف می‌تواند منجر به توسعه اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان شود.

واژه‌های کلیدی: گستره تجارب حسابرس در صنایع، تردید حرفه‌ای، تعدیلات حسابرسی، تجربه، استحکام شناختی.

طبقه بندی موضوعی: M41.

10.22051/JERA.2023.42879.3101 :DOI

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد دانشکده علوم مالی دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (ha.dehkordi@khu.ac.ir).

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (milad96075@gmail.com).

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (https://jera.alzahra.ac.ir)

## مقدمه

تردید حرفه‌ای عنوان ویژگی ضروری حسابرسان در نظر گرفته می‌شود تا از کیفیت کافی کار حسابرسانی اطمینان حاصل کند (صفی‌خانی و همکاران، ۱۴۰۱). از این رو، شکست‌ها و قصور در حسابرسانی، اغلب به فقدان تردید حسابرسان نسبت داده می‌شود (نولدر و کادوس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). اهمیت اعمال تردید حرفه‌ای برای کسب اطمینان از کیفیت، کارایی و اثربخشی حسابرسانی، توجه پژوهش‌گران را به شناخت عوامل اثرگذار بر اعمال تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان، جلب کرده‌است. در این رابطه، محققان به صورت گسترده‌ای تاثیر عواملی از جمله، اندازه (نوع) حسابرسان، دوره تصدی، استقلال، حق الزحمه و تخصص حسابرسان در صنعت را بر اعمال تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسانی، مطالعه کرده‌اند. با این وجود نتایج به دست آمده از این پژوهش‌ها، متناقض است. برای مثال، پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند، تاثیر اندازه (نوع) حسابرسان بر کیفیت حسابرسانی ممکن است در نتیجه پدیده انتخاب حسابرسان-صاحبکار رخ دهد و حسابرسان بزرگتر، لزوماً کیفیت حسابرسانی بالاتری ارائه نمی‌دهند (دیفاند و ژانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). از سوی دیگر، دوره تصدی بالای حسابرسان می‌تواند استقلال حسابرسان را مخدوش کند و بنابراین، محدودیت‌هایی در خصوص طول دوره تصدی حسابرسان در رابطه با یک صاحبکار وضع شده‌است (ولی‌زاده لاریجانی و همکاران، ۱۴۰۰). همچنین، علی‌رغم آنکه تخصص حسابرسان در صنعت می‌تواند، عمق دانش حسابرسان در رابطه با موضوعات مطرح در یک صنعت را افزایش دهد، تمرکز حسابرسان در یک یا چند صنعت بخصوص، می‌تواند منجر به تعصب شناختی او و عدم اعمال سطح کافی تردید حرفه‌ای شود (دکیسر و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳).

بهره‌گیری حسابرسان از تجارب متنوع حسابرسان می‌تواند توانایی او را در اعمال تردید حرفه‌ای و افزایش کیفیت حسابرسانی ارتقاء دهد، دانش حسابرسان در خصوص موارد استثناء و متناقض در حوزه‌های تجاری متعددی توسعه دهد و با گسترش دامنه دانش حسابرسان، از شکل‌گیری استحکام و تعصب شناختی او جلوگیری کند و ذهنی پرسشگر و منعطف را برای او فراهم آورد، روش‌های نظام‌مندی را برای کاهش پیچیدگی‌های موضوع رسیدگی در اختیار حسابرسان قرار دهد و فرایندهای روان‌شناختی مواجهه با موضوعات مستلزم تصمیم‌گیری را در حسابرسان توسعه دهد (هرمزی و همکاران، ۱۳۹۵).

1. Nolder and Kadous
2. DeFond and Zhang
3. Dekeyser, He, Xiao, and Zuo

علی‌رغم آنکه به نظر می‌رسد، تجارب حسابرسان نقشی اساسی در شکل دادن به دانش و نگرش حسابرسان و در نتیجه اعمال تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان بر عهده دارد، با این وجود، ادبیات پژوهش توجه چندانی به این موضوع نداشته‌است (هانلون و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). پژوهش‌های انجام شده در این زمینه، عمدتاً بر تمرکز تجربه و دانش حسابرسان در یک حوزه محدود که از طریق سنجه‌های منعکس‌کننده تخصص حسابرسان در صنعت و دوره تصدی حسابرسان اندازه‌گیری می‌شوند، تاکید داشته‌اند. همچنین در محدود مطالعات انجام شده در رابطه با ارتباط تجربه حسابرسان با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، مفهوم تجربه محدود به سابقه فعالیت شرکای موسسه حسابرسانی (برای مثال، ولیان و همکاران، ۱۴۰۱؛ مران‌جوری و علی‌خانی، ۱۳۹۹) بوده‌است و یا از روش پیمایشی برای مطالعه ارتباط بین تجربه حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری او استفاده کرده‌اند (برای مثال، علی‌زاده‌گان و همکاران، ۱۴۰۲). در این پژوهش‌ها، صرف نظر محدودیت‌های ناظر بر سنجه‌های اندازه‌گیری تجربه حسابرسان، گستره و تنوع تجارب حسابرسان، نادیده گرفته شده‌است. همان‌گونه که پیش از این بیان شد، در صورت محدود بودن دامنه تجارب حسابرسان، این موضوع می‌تواند به تعصب شناختی حسابرسان منجر شود و دلیلی بر تناقض یافته‌های پژوهش‌های پیشین در رابطه با تاثیر تخصص و دوره تصدی با کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان باشد.

با عنایت به پیامدهای با اهمیتی که تنوع تجربه حسابرسان می‌تواند بر فرایند و خروجی حسابرسانی داشته‌باشد و عدم وجود شواهد تجربی در این خصوص، در پژوهش حاضر، ارتباط گستره تجارب حسابرسان در صنایع، یعنی میزان تجاربی که یک حسابرسان در حسابرسانی صاحبکاران از صنایع مختلف به دست آورده‌است (دکیسر و همکاران، ۲۰۲۳)، با اعمال تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان بررسی شده‌است. تاثیر گستره تجارب حسابرسان بر اعمال تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسانی را می‌توان از طریق تعدیلات حسابرسانی، تفاوت سود حسابرسانی شده و سود قبل از حسابرسانی (حسابرسی نشده) بررسی کرد. در این خصوص می‌توان انتظار داشت تنوع تجارب حسابرسان با تحریک قضاوت و تردید حرفه‌ای حسابرسان، فرایند شناسایی و ارزیابی شواهد حسابرسانی را توسعه داده و تعدیلات حسابرسانی بیشتری را به همراه داشته‌باشد. پیامد گستره تجارب حسابرسان بر خروجی حسابرسانی، می‌تواند در کاهش احتمال تجدید ارايه

صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان با گستره متنوع تجارب در صنایع مختلف و همچنین، سطح پایین‌تر ارقام تعهدی اختیاری در صورت‌های مالی صاحبکاران این دسته از حسابرسان، متبلور شود.

با توجه بدیع بودن پژوهش در داخل کشور و معرفی معیارهای کمی جهت سنجش گستره تجارب حسابرسان در صنایع، پژوهش حاضر می‌تواند به توسعه ادبیات پژوهش در حوزه حسابرسی و شناخت عوامل اثرگذار بر اعمال تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان کمک کند. به ویژه، پژوهش حاضر می‌تواند توضیحات منطقی و شواهدی تجربی در خصوص تاثیر تنوع تجارب حسابرسان بر توسعه بینش حسابرسان از طریق ایجاد ذهنی پرسش‌گر و فائق آمدن بر تعصب شناختی در حسابرسان و در نهایت ارتقای کیفیت حسابرسی فراهم آورد.

### مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

ادبیات پژوهش در اقتصاد، مالی و حسابداری نشان می‌دهد که تجارب یک فرد به طور قابل توجهی فراتر از مجموعه اطلاعات در نظر گرفته شده در مدل‌های اقتصادی سنتی، بر قضاوت و تصمیم‌گیری او تأثیر می‌گذارد (هانلون و همکاران، ۲۰۲۲). دو نتیجه‌گیری اصلی پژوهش‌ها، این است که اثرات تجربه بلندمدت بوده و تجارب اخیر، تأثیر قوی‌تری نسبت به تجارب قدیمی‌تر دارند (مالمندیر<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). همچنین، تفاوت در قابلیت اعتماد محیط، بر قضاوت و تصمیم‌گیری افراد اثرگذار است. در یک محیط با قابلیت اعتماد بالا، الگوهای متداول خود را تکرار می‌کنند و اغلب، بازخورد تصمیم سریع و دقیق است. در این محیط، تمرین آگاهانه یک مهارت می‌تواند به توسعه بینش ماهرانه (یعنی شناخت الگوها) و تعالی عملکرد فرد در آن مهارت منجر شود (کانمن و کلین<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹). در چنین محیطی، در حالی که آموزش‌ها و تجارب متمرکز، کسب دانش عمیق در یک حوزه خاص را تسهیل می‌کنند، می‌توانند به بینش محدود و تعصب شناختی منجر شوند (دان<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰). بنابراین، در حالی که متخصصان، اغلب در حوزه‌های تخصصی خود بسیار بهتر از افراد تازه‌کار عمل می‌کنند، اما ممکن است، به دلیل عدم انعطاف شناختی، مرتکب اشتباه شوند (اپستاین<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹).

1. Malmendier
2. Kahneman and Klein
3. Dane
4. Epstein

در مقابل، در یک محیط با قابلیت اعتماد پایین که قوانین بازی به خوبی تعریف نشده‌اند، الگوهای مشاهده شده ممکن است خود را تکرار نکنند و بازخورد با تأخیر یا نادرست باشد. حساب‌رسان اغلب در محیطی با قابلیت اعتماد پایین و با رویه‌های تجاری و استانداردهای حسابداری در حال تحول کار می‌کنند (لیثی و همکاران، ۱۴۰۱). در این محیط، تمرکز بر پروژه‌های حسابداری در یک صنعت خاص می‌تواند باعث شود، حساب‌رسان انعطاف‌پذیری و تردید حرفه‌ای خود را از دست بدهند. به عنوان مثال، حساب‌رسان با تجربه تمایل دارند توضیحات منطقی برای نوسانات نسبت مالی صاحبکار را بپذیرند (کاپلان و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲). علاوه بر این، تجربیات عملی حساب‌رسان در یک صنعت خاص، دانش مبتنی بر تجربه او را افزایش می‌دهد، اما لزوماً دانش خارج از تجربه او افزایش نمی‌یابد (سالومون و همکاران<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹). هنگامی که انتظارات حساب‌رسان با تجربه با اطلاعات ارائه شده توسط صاحبکار مطابقت داشته باشد، حساب‌رسان تمایل دارد هرگونه اطلاعات متعارض مرتبط با صاحبکار را نادیده گرفته یا آن را کم اهمیت در نظر بگیرد (ایرلی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۲). در همین رابطه، هرمزی و همکاران (۱۳۹۵) نشان می‌دهند دو سوءگیری شناختی نقطه اتکاء و اطمینان بیش از اندازه، تأثیر نامطلوبی بر اعمال تردید حرفه‌ای توسط حساب‌رسان دارد.

وجود تجارب متنوع در صنایع می‌تواند به حساب‌رسان کمک کند تا بر بینش محدود غلبه کنند و تردید حرفه‌ای خود را ارتقاء دهند. همانطور که برنز<sup>۴</sup> (۲۰۰۸) اشاره می‌کند، مغز معمولاً به یک محرک جدید، مانند اطلاعات جدید یا خارج شدن از محیطی که فرد در آن راحت است، نیاز دارد تا سیستم‌های ادراکی را بیدار کند و ادراکات و تصورات را مجدداً پیکربندی کند. تجارب مستقیم می‌توانند با تغییر عملکرد مغز انسان، طرز فکر فرد را اصلاح کنند. بنابراین، مغز انسان بواسطه فعالیت، توسعه می‌یابد و تجربیات شخصی می‌تواند باعث تغییر در سخت‌افزار مغز شود. مواجهه با موارد استثناء یا ناسازگاری‌ها می‌تواند دانش یک متخصص در مورد ویژگی‌های حوزه تخصصی خود را با تردید مواجه کند (بیر و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰). هنگامی که حساب‌رسان از تجارب گسترده‌ای در صنایع متفاوت دارد، احتمال بیشتری دارد که با موارد استثناء یا مثال‌های نقض مواجه شود، که به نوبه خود می‌تواند او را به بازبینی و تدقیق در یافته‌های حسابداری (مثلاً

1. Kaplan, Moeckel, and Williams  
 2. Solomon, Shields, and Whittington  
 3. Earley  
 4. Berns  
 5. Bear, Connors and Paradiso

برآوردهای مدیریت) در شرایط غیر استاندارد سوق دهد. در همین راستا، سیرانی و همکاران (۱۳۸۸) نشان دادند حسابرسان با تجربه قضاوت‌های دقیق‌تری را در مواجهه با مسائل غامض حسابداری ارائه می‌دهند و اهمیت تجربه حسابرسان در حل مسائل پیچیده حسابرسان، بیشتر است. به گفته کانمن و کلین (۲۰۰۹)، ادراکات توسط سیستمی از فرآیندهای مغز که سریع و بدون زحمت هستند تولید می‌شوند، در حالی که انتخاب‌های آگاهانه توسط سیستمی از فرآیندهای مغز هدایت می‌شوند که آهسته و پر زحمت هستند. افراد اغلب تصمیمات روزانه خود را به جای انتخاب‌های آگاهانه، بر مبنای ادراکات، اتخاذ می‌کنند. این ادراکات به آرامی از طریق تجارب توسعه می‌یابند (ورامونتر و همکاران، ۲۰۰۶) و با تجاربی که به تدریج ساختار مغز را شکل می‌دهند، سازگار است. این موضوع نشان می‌دهد که طرز فکر اولیه‌ای که یک حسابرسان برای حسابرسان می‌آورد صرفاً یک انتخاب آگاهانه نیست، بلکه متأثر از فرآیند بیولوژیکی مغز او است (سنگانی و همکاران، ۱۴۰۱).

علی‌رغم اهمیت و نقش گستره تجارب حسابرسان در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، ادبیات پژوهش حسابرسان در خارج و داخل کشور، عمدتاً بر تمرکز تجربه و دانش حسابرسان در یک حوزه محدود که از طریق سنجش‌های منعکس‌کننده تخصص حسابرسان در صنعت و دوره تصدی حسابرسان اندازه‌گیری می‌شوند، تاکید داشته‌است. در راستای جبران این خلاء، دکیسر و همکاران (۲۰۲۳)، با معرفی سنجش‌های گستره تجربه حسابرسان، ارتباط تنوع تجارب حسابرسان در صنایع مختلف را با تعدیلات حسابرسان بررسی کرده و نشان دادند حسابرسان با تجارب وسیع‌تر، تعدیلات حسابرسان بیشتری را به صاحبکاران خود تحمیل می‌کنند که ناشی از سطح بالاتر تردید حرفه‌ای این دسته از حسابرسان است.

در داخل کشور نیز، ارتباط تجربه حسابرسان با اعمال تردید حرفه‌ای و قضاوت حسابرسان در چندین پژوهش، بررسی شده‌است. برای مثال، در پژوهش‌های ولیان و همکاران (۱۴۰۱)، مران‌جوری و علی‌خانی (۱۳۹۹)، مهدوی و زمانی (۱۳۹۷) و سیرانی و همکاران (۱۳۸۸) از تعداد سال‌های سابقه کار شرکای حسابرسان به عنوان سنجش تجربه حسابرسان استفاده شده‌است. نتایج این پژوهش‌ها نشان می‌دهد، تجربه بالاتر حسابرسان با سطح بالاتر اعمال تردید حرفه‌ای همراه بوده‌است. در گروه دوم از مطالعات انجام شده در داخل کشور، از جمله، تحقیقات علی‌زاده‌گان و همکاران (۱۴۰۲)، پاشایی و همکاران (۱۳۹۹) و دریائی

و اکرمی (۱۳۹۷)، با استفاده از روش پیمایشی نشان می‌دهند تجربه حسابرسان از طریق ارتقای تردید حرفه‌ای حسابرسان، می‌تواند قضاوت حسابرسان و در نتیجه کیفیت حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. پژوهش‌های نظیر سنگانی و همکاران (۱۴۰۱)، لیثی و همکاران (۱۴۰۱) و هرمزی و همکاران (۱۳۹۵)، مبتنی بر علوم روان‌شناختی و اعصاب، دیدگاه‌های نظری در خصوص نحوه شکل‌گیری قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان از جنبه اعمال تردید حرفه‌ای را فراهم می‌آورند. با این وجود، مطالعات انجام شده در داخل کشور، بینشی در رابطه با تاثیر تنوع تجارب حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری او فراهم نمی‌آورد. همچنین، در پژوهش‌های پیش‌گفته به تفاوت تاثیر تجارب اخیر در مقایسه با تجارب قدیمی‌تر، توجه نشده‌است. حال آن‌که تحقیقات قبلی نشان می‌دهند تجارب جدیدتر، در مقایسه با تجارب قدیمی‌تر، تاثیر قوی‌تری بر قضاوت و تصمیم‌گیری افراد دارند (مالمندیر، ۲۰۲۱؛ دکیسر و همکاران، ۲۰۲۳).

### فرضیه پژوهش

تجارب با دامنه محدود می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا مهارت‌ها و ادراکات خود را در آن حوزه خاص توسعه دهد، زیرا این تجارب به طور مکرر مغز را تحریک و ساختار آن را تغییر می‌دهد. بنابراین، مشکل تعصب شناختی در زمینه حسابرسانی زمانی تشدید می‌شود که حسابرسان به وظایف معمول حسابرسانی مشغول باشند. گسترده‌گی تجارب حسابرسان می‌تواند با توسعه دامنه ادراکات او، انرژی لازم برای اعمال تردید حرفه‌ای در مواجهه با شواهد حسابرسانی را حداقل سازد. تجارب جدید حسابرسان می‌تواند منجر به تشکیل سیناپس‌های جدید بین نورون‌ها و تحریک مغز او شود. در مواجهه با مثال‌های نقض و موارد ناسازگار در حوزه‌های مختلف، مغز حسابرسان احتمالاً به گونه‌ای ساختاربندی مجدد می‌شود که به او اجازه می‌دهد از بینش محدود اجتناب کند و در موقعیت‌هایی که نیاز است، دیدگاه‌های شکاکانه‌تری بکارگیرد (دکیسر و همکاران، ۲۰۲۳). بر این اساس، فرضیه پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

### فرضیه پژوهش

حسابرسان دارای گستره وسیعی از تجارب در صنایع، سطح تردید حرفه‌ای بالاتری را از خود نشان می‌دهند.

### روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در شرکت بورس اوراق بهادار تهران است. دوره زمانی پژوهش سال‌های ۱۳۸۹ الی ۱۴۰۰ است. انتخاب نمونه پژوهش به روش



حذفی، بر اساس معیارهای مندرج در جدول (۱) انجام شده است، به این ترتیب از داده‌های مربوط به ۲۱۱ شرکت (با لحاظ داده‌های غایب، ۱،۷۸۵ مشاهده شرکت-سال) جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است.

#### جدول ۱. انتخاب نمونه

۵۴۵	تعداد کل شرکت‌ها
(۱۲۸)	به منظور افزایش قابلیت مقایسه، شرکت‌هایی که دوره مالی آنها پایان اسفند نیست و یا سال مالی را تغییر داده‌اند
(۱۰۲)	شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری، هلدینگ، بانک‌ها، نهادهای پولی و بیمه
(۱۰۴)	شرکت‌هایی که محاسبه متغیرهای پژوهش حداقل برای سه سال متوالی و پنج دوره متناوب امکان‌پذیر نبوده است
۲۱۱	شرکت‌های منتخب در نمونه تحقیق

جدول (۲)، توزیع شرکت‌های منتخب در نمونه را بر اساس گروه‌های صنعت نشان می‌دهد. با توجه به الزام به وجود حداقل ۸ شرکت در هر صنعت برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری و نیز کنترل اثرات ثابت صنعت فعالیت شرکت در رابطه (۱)، در موارد تعداد اندک شرکت‌ها در یک صنعت، صنایع مشابه در یکدیگر ادغام شده‌اند.

#### جدول ۲. گروه‌بندی صنایع و فراوانی آنها در نمونه پژوهش

کد صنعت	گروه صنعت	صنایع زیر مجموعه	شرکت
۱	وسایل برقی	ابزار پزشکی، ماشین‌الات و دستگاه‌های برقی	۱۲
۲	صنایع غذایی	زراعت، غذایی، قند و شکر	۲۲
۳	خودرو و قطعات	خودرو و قطعات	۲۷
۴	صنایع کانی و معدنی	معادن و کانی غیر فلزی	۸
۵	صنایع شیمیایی	لاستیک و پلاستیک، شیمیایی	۲۵
۶	صنایع فلزی	کانه‌های فلزی، فلزات اساسی، محصولات فلزی	۳۲
۷	ارتباطات و فناوری	رایانه، اطلاعات و ارتباطات و مخابرات	۱۲
۸	دارویی	دارویی	۲۵
۹	نفت و گاز	استخراج نفت، گاز، فرآورده‌های نفتی و سوخت	۱۰
۱۰	مصالح ساختمانی	گچ، سیمان، کاشی و سرامیک	۲۷
۱۱	سایر صنایع	محصولات چوبی، کاغذی، منسوجات، ...	۱۱
۲۱۱	جمع کل شرکت‌های نمونه		

مطابق با پژوهش دکیسر و همکاران (۲۰۲۳)، در این پژوهش از سه معیار برای تعیین گستره تجارب حسابرسان در صنایع استفاده شده است. این معیارها بر این ایده مبتنی هستند که تجربه در صنایع مختلف، باعث می‌شود حسابرسان با مثال‌های نقض و ناسازگار بیشتری مواجه شوند، که این امر تمایل آن‌ها را به ایجاد بینش محدود یا اتخاذ یک طرز فکر تطبیقی ساده کاهش می‌دهد.

از آنجا که تحقیقات قبلی نشان می‌دهند تجارب جدیدتر، در مقایسه با تجارب قدیمی‌تر، تأثیر قوی‌تری دارند، گستره تجارب در یک پنجره سه ساله اندازه‌گیری شده‌اند.

به طور خاص، اولین معیار،  $Range_N$  از طریق لگاریتم طبیعی تعداد صنایعی که در پرتفوی حسابرس در سه سال گذشته (از  $t-2$  تا  $t$ ) بوده‌است اندازه‌گیری می‌شود. دو معیار دیگر به ترتیب بر اساس شاخص هرفیندال و شاخص آنتروپی و از طریق  $\sum_{i=1}^N P_i \cdot w_i$  اندازه‌گیری می‌شوند، که در آن  $P_i$  اهمیت نسبی صنعت  $i$  را در پرتفوی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند و  $w_i$  وزنی است که به  $P_i$  اختصاص داده شده‌است. برای دومین معیار،  $Range_{Hurf}$ ، ابتدا سهم هر صنعت در پرتفوی حسابرس (بر اساس تعداد صاحبکار-سال) محاسبه می‌شود تا اهمیت نسبی  $P_i$  آن اندازه‌گیری شود. سپس شاخص هرفیندال به صورت  $\sum_{i=1}^N P_i^2$  محاسبه می‌شود.  $Range_{Hurf}$  با کم مقدار به دست آمده از عدد یک محاسبه می‌شود، به طوری که مقدار بزرگتر  $Range_{Hurf}$  گستره وسیع‌تری از تجارب حسابرس در صنایع را نشان می‌دهد. سومین معیار،  $Range_{Entropy}$ ، شاخص آنتروپی، به صورت  $\sum_{i=1}^N P_i \cdot \ln(1/P_i)$  محاسبه می‌شود. سطح بالاتر گستره تجارب حسابرس در صنایع در سطح بالاتری از  $Range_{Entropy}$  منعکس می‌شود.

مشابه با هی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸)، از تعدیلات حسابرسی، تفاوت سود حسابرسی شده و سود حسابرسی نشده، به عنوان معیار تردید حرفه‌ای استفاده شده‌است. حسابرسان با سطح تردید حرفه‌ای بالاتر، احتمال بیشتری دارد که تحریف‌ها را کشف و تعدیلات حسابرسی را در صورت‌های مالی صاحبکاران اعمال کنند.

متغیر تعدیلات حسابرسی (*Adjustment*) برابر با یک، اگر بین سود حسابرسی نشده و سود حسابرسی شده شرکت  $i$  در سال  $t$  تفاوت وجود داشته‌باشد... قدر مطلق تعدیلات حسابرسی (*ABS\_Adjustment*) برابر است با تفاوت سود حسابرسی شده و سود حسابرسی نشده تقسیم بر سود حسابرسی نشده. تجدیدارائه صورتهای مالی (*Restatement*) در صورتی که اقلام گزارش شده اولیه در قالب اقلام مقایسه‌ای سال بعد تجدید ارائه شود، مقدار آن برابر با یک و در غیر این صورت صفر است. اقلام تعهدی اختیاری (*DAC*) با استفاده از مدل کوتاری و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۵) تخمین زده شده‌است. به منظور آزمون فرضیه پژوهش از مدل (۱) استفاده می‌شود:

1. He, Kothari, Xiao, and Zuo

2. Kothari, Leone, and Wasley

رابطه (۱)  $Adjustment / DAC / Restatements_{it} =$

$$\alpha_0 + \alpha_1 Range_{it} + Controls + Years + Industries + \varepsilon_{it}$$

فرضیه پژوهش، زمانی تایید می‌شود که در برآورد رابطه (۱)،  $\alpha_1$  مثبت و معنادار باشد. همچنین، متغیرهای کنترلی که در پژوهش‌های قبلی با تردید حرفه‌ای (*Adjustment*)، ارتباط داشته‌اند (دکیسر و همکاران، ۲۰۲۳؛ هی و همکاران، ۲۰۱۸)، در مدل لحاظ شده‌اند. ویژگی‌های کلی صاحبکار می‌تواند با افزایش پیچیدگی‌ها، احتمال تحریف در گزارشگری مالی و در نتیجه احتمال و اندازه تعدیلات حسابرِس، تجدید ارائه صورت‌های مالی و مدیریت سود را افزایش دهند. این ویژگی‌ها عبارتند از: اندازه صاحبکار (*Size*)، لگاریتم طبیعی دارایی‌های ابتدای دوره، اهرم مالی (*Lev*)، بدهی‌ها به دارایی‌های ابتدای دوره، سودآوری (*ROA*)، سود خالص عملیات در حال تداوم به دارایی‌های ابتدای دوره، وجود شرکت‌های فرعی و وابسته (*Subsidiaries*)، قدر مطلق اقلام تعهدی (*ABS\_ACC*)، اقلام تعهدی جاری تقسیم بر دارایی‌های ابتدای دوره، جریان‌های نقد عملیاتی (*CFO*)، لگاریتم طبیعی ارزش بازار (*LNMV*)، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار (*MB*)، لگاریتم طبیعی سن شرکت (*Age*)، متغیرهای دو ارزشی گزارش زیان (*Loss*) و چرخش مدیرعامل (*CEO\_Turnover*). از سوی دیگر، عوامل مرتبط با راهبری شرکتی می‌تواند فرصت و احتمال تحریف در گزارشگری مالی را کاهش دهد؛ این متغیرها شامل استقلال هیئت مدیره (*Board\_Ind*)، تعداد اعضای غیرموظف هیئت مدیره به تعداد کل اعضای هیئت مدیره، است. نوع حسابرِس (*Auditor\_Type*)، سازمان حسابرِس و موسسه مفید راهبر در مقابل سایر موسسات حسابرِس، و متغیر دو ارزشی تغییر حسابرِس (*Auditor\_Change*)، با هدف کنترل تاثیر خصوصیات حسابرِس بر کیفیت گزارشگری مالی وارد مدل پژوهش شده‌اند.

### یافته‌های پژوهش

جدول (۳)، آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش را نمایش می‌دهد. بر این اساس، در حدود ۶۱ درصد مشاهدات، بین سود حسابرِس شده و سود حسابرِس نشده، تفاوت، با میانگین قدر مطلق، ۰/۰۴۰ وجود داشته است. در کنار این موضوع که حدود ۲۳٪ از مشاهدات نمونه را سازمان حسابرِس، رسیدگی کرده‌است، بیشترین گستره تجارب حسابرِس بر اساس تعداد صنایع مربوط به سازمان حسابرِس با تعداد ۱۱ صنعت است. همچنین، میانگین گستره

تجارب حسابرسان که با استفاده از شاخص هرfindal اندازه‌گیری شده‌است، با رقم ۰/۵۵۲ نیز نشان می‌دهد، پرتفوی اغلب حسابرسان بر تعداد محدودی از صنایع متمرکز است. جدول (۴) نتایج حاصل از بررسی رابطه سه معیار گستره تجارب حسابرسان در صنایع و تعدیلات حسابرسی را با استفاده از رگرسیون لجستیک نمایش می‌دهد. مطابق فرضیه پژوهش انتظار می‌رود حسابرسان با گستره وسیع تجارب در صنایع مختلف، با اعمال تردید حرفه‌ای بیشتر، تعدیلات حسابرسی بیشتری را در صورت‌های مالی صاحبکاران خود اعمال کنند. مطابق با این فرضیه، ضریب برآوردی برای معیار گستره تجارب حسابرسان که بر اساس تنوع صاحبکاران ( $Range_N$ ) اندازه‌گیری شده‌است، برابر ۰/۳۲۴ با مقدار آماره Z ۲/۳۹ و معنادار در سطح ۹۵ درصد اطمینان است. با توجه مثبت و معنادار بودن ضریب برآوردی برای معیار گستره تجارب حسابرسان در صنعت، می‌توان نتیجه گرفت که حسابرسان با تجارب وسیع‌تر در صنایع مختلف، در انجام حسابرسی‌های خود، سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای را بکار می‌گیرند و در نتیجه، فرایند حسابرسی منجر به کشف و اصلاح تحریفات ناشی از خطاهای عمدی و سهوی بیشتری در صورت‌های مالی صاحبکاران می‌شود.

جدول ۳. آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
وقوع تعدیلات حسابرسی	Adjustment	۰/۶۱۵	۱/۰۰۰	۰/۴۸۷	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
قدر مطلق تعدیلات حسابرسی	ABS_Adjustment	۰/۰۴۰	۰/۰۰۳	۰/۲۲۹	۰/۰۰۰	۴/۵۳۲
اقدام تعهدی اختیاری	DAC	-۰/۰۹۱	-۰/۰۲۴	۱/۰۰۶	-۲/۲۴۰	۱/۸۴۵
تجدید ارائه صورت‌های مالی	Restatement	۰/۴۵۱	۰/۰۰۰	۰/۴۹۶	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
گستره تجربه حسابرسان-تعداد صنایع	Range <sub>N</sub>	۰/۶۶۰	۰/۶۹۳	۰/۶۷۳	۰/۰۰۰	۲/۳۹۸
گستره تجربه حسابرسان-هرfindal	Range <sub>H</sub>	۰/۵۲۲	۰/۶۶۷	۰/۳۶۴	۰/۰۰۰	۰/۸۹۰
گستره تجربه حسابرسان-آنتروپی	Range <sub>E</sub>	-۰/۵۷۶	-۰/۵۰۷	۰/۵۴۴	-۲/۷۸۷	۰/۰۰۰
قدر مطلق اقدام تعهدی اختیاری	ABS_DAC	۰/۱۰۰	۰/۰۶۴	۰/۱۲۲	۰/۰۰۰	۱/۶۲۴
جریان‌های نقدی عملیاتی	CFO	۰/۱۶۵	۰/۱۲۸	۰/۲۱۸	-۱/۳۶۲	۲/۱۷۱
لگاریتم طبیعی ارزش بازار	LNMV	۱۴/۵۸۲	۱۴/۲۳۷	۲/۰۹۸	۹/۷۷۰	۲۱/۹۷۴
ارزش بازار به ارزش دفتری	MB	۳/۷۷۶	۲/۳۲۴	۴/۴۲۵	۰/۰۹۸	۳۶/۹۸۴

متغیر	نماد	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۶۳	۰/۱۲۹	۰/۱۹۰	-۰/۷۰۰	۲/۷۷۶
اهرم مالی	Lev	۰/۵۶۱	۰/۵۶۹	۰/۲۲۴	۰/۰۱۳	۱/۹۴۱
چرخش مدیرعامل	CEO_Turnover	۰/۲۶۷	۰/۰۰۰	۰/۴۴۲	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
اندازه	Size	۱۵/۶۰۰	۱۵/۳۲۱	۱/۷۵۰	۱۰/۰۳۱	۲۰/۷۶۸
استقلال هیات مدیره	Board_Ind	۰/۶۵۲	۰/۶۶۱	۰/۲۱۲	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
سن شرکت	Age	۰/۴۴۳	۰/۴۷۳	۰/۵۳۵	۰/۶۹۳	۴/۲۳۴
نوع حسابرسان	Aud_Type	۰/۲۳۲	۰/۰۰۰	۰/۴۲۲	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
تغییر حسابرسان	Aud_Change	۰/۲۳۸	۰/۰۰۰	۰/۴۲۶	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
شرکت فرعی و وابسته	Subsidiary	۰/۴۹۸	۰/۰۰۰	۰/۵۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
گزارش زیان	LOSS	۰/۰۸۹	۰/۰۰۰	۰/۲۸۵	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰

نتیجه مرتبط با متغیرهای کنترلی تا حدودی همراستا با انتظارات است. از جمله، شرکت‌های با اقلام تعهدی بالاتر، تعدیلات حسابرسی بالاتری را تجربه می‌کنند. به دلیل سطح بالای اقلام تعهدی، توجه حسابرسان به کیفیت گزارشگری مالی این صاحبکاران افزایش یافته و در نتیجه اعمال سطح بالاتر تردید حرفه، تغییرات گسترده تری به صاحبکاران جهت اعمال در سود حسابرسی نشده تحمیل می‌کنند. به دلیل کاهش محافظه کاری مدیران در انتهای دوره تصدی خود، رابطه مثبت و معناداری بین تغییر مدیرعامل و تعدیلات حسابرسی وجود دارد. همچنین، موسسات حسابرسی بخش عمومی (سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر)، در مقایسه با سایر موسسات حسابرسی، تعدیلات حسابرسی بیشتری را برای صاحبکاران خود به همراه دارند که به معنای تردید حرفه‌ای بالاتر این نوع حسابرسان است.

نتیجه آزمون ارتباط دو معیار دیگر گستره تجارب حسابرسان در صنایع با تعدیلات حسابرسی، شامل معیار مبتنی بر شاخص هرفیندال (مقدار ضریب ۰/۹۶۷ و سطح معناداری ۲/۴۶) و معیار مبتنی بر آنتروپی (مقدار ۰/۵۱۴ و سطح معناداری ۱/۶۷) نیز نتایج مشابه با شاخص نخست گستره تجارب حسابرسان است. به این ترتیب که حسابرسان با تجربیات متنوع‌تر، تعدیلات حسابرسی بیشتری را به صاحبکاران خود تحمیل می‌کنند.

جدول ۴. گستره تجارب حسابرسان در صنایع و وجود تعدیلات حسابرسی

گستره تجارب (آنتروپی) <i>Range Entropy</i>		گستره تجارب (هرفیندال) <i>Range Herf</i>		گستره تجارب در سه سال اخیر <i>Range N</i>		نماد	متغیر
ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z		
۰/۵۱۴°	۱/۶۷	۰/۹۶۷°	۲/۴۶	۰/۳۲۴°	۲/۳۹	<i>Range</i>	گستره تجارب
-۰/۹۲۹°	-۲/۰۵	-۰/۸۷۹°	-۱/۹۰	-۰/۹۲۸°	-۱/۹۳	<i>Ln(MV)</i>	ارزش بازار
۰/۱۹۰	۰/۲۶	۰/۱۶۳	۰/۲۲	۰/۰۷۹	۰/۱۱	<i>Loss</i>	گزارش زیان
۵/۳۵۴°	۲/۴۷	۵/۶۰۵°	۲/۵۷	۴/۸۷۰°	۲/۱۸	<i>Abs(Acc)</i>	اقدام تعهدی
۱/۱۲۱	۰/۹۹	۱/۰۷۷	۰/۹۳	۱/۱۰۰	۰/۹۰	<i>CFO</i>	جریان نقد
۰/۳۱۶	۱/۰۶	۰/۳۵۵	۱/۱۸	۰/۶۳۷°	۱/۹۶	<i>CEO_Turn</i>	تغییر مدیر عامل
۰/۵۸۸	۱/۴۳	۰/۴۷۷	۱/۱۳	۰/۷۷۴°	۱/۷۴	<i>Size</i>	اندازه صاحبکار
۰/۱۱۱	۱/۶۰	۰/۱۱۳	۱/۵۴	۰/۱۲۴°	۱/۶۷	<i>MB</i>	ارزش بازار به دفتری
۲/۳۷۴°	۱/۹۳	۲/۲۰۲°	۱/۸۱	۱/۹۱۱	۱/۵۲	<i>ROA</i>	بازده دارایی‌ها
۱/۶۵۹	۱/۳۲	۱/۹۱۷	۱/۵۰	۱/۷۶۵	۱/۳۲	<i>Lev</i>	اهرم مالی
-۰/۰۲۹	-۰/۰۳	-۰/۱۹۱	-۰/۲۰	-۰/۰۴۰	-۰/۰۴	<i>Board_Ind</i>	استقلال مدیران
۱/۰۷۳°	۲/۸۷	۱/۳۶۲°	۳/۶۰	۰/۹۲۳°	۲/۳۴	<i>Aud_Type</i>	نوع حسابرسان
-۰/۰۲۴	-۰/۰۷	-۰/۰۰۴	-۰/۰۱	-۰/۰۳۶	-۰/۱۱	<i>Aud_Change</i>	تغییر حسابرسان
۰/۴۲۰	۱/۱۱	۰/۵۹۳	۱/۵۲	۰/۳۲۳	۰/۷۷	<i>Subsid</i>	فرعی و وابسته
۴/۰۴۲	۰/۸۸	۵/۰۳۸	۱/۰۸	۰/۴۸۵	۰/۱۰	<i>Intercept</i>	عرض از مبدا
اعمال شده است		اعمال شده است		اعمال شده است		<i>Industry</i>	اثرات صنعت
اعمال شده است		اعمال شده است		اعمال شده است		<i>Year</i>	اثرات سال
	۱,۷۸۵		۱,۷۸۵		۱,۵۵۸	<i>N</i>	تعداد مشاهدات
۱۲۳/۶۹°	۰/۰۰۰	۱۲۳/۰۶°	۰/۰۰۰	۱۱۹/۳۵°	۰/۰۰۰	<i>Chi2</i>	آماره کای دو
۰/۰۷۵۰		۰/۰۸۴۴		۰/۰۸۲۷		<i>Pseudo R2</i>	ضریب پسودو

\*، \*\* و \*\*\* به ترتیب در سطح ۹۰٪، ۹۵٪ و ۹۹٪ اطمینان، معنادار است.

جدول (۵)، نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش را بر مبنای قدر مطلق مقدار تعدیلات حسابرسی را با استفاده از رگرسیون توبیت نمایش می‌دهد. ضریب برآوردی برای گستره تجارب حسابرسان در صنعت بر اساس سه معیار توضیح داده شده در بخش روش‌شناسی پژوهش، به ترتیب برابر با ۰/۰۱۱، ۰/۰۴۶ و ۰/۰۲۸ با مقدار آماره t برابر با ۱/۹۷، ۲/۹۱ و ۲/۸۴ است. به این ترتیب در رابطه با هر سه سنج گستره تجارب حسابرسان در صنعت، رابطه مثبت و معناداری با تعدیلات حسابرسی وجود دارد. به این معنی که با افزایش تجارب حسابرسان در صنایع مختلف،

سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان جهت کشف و تصحیح تحریفات و اشتباهات در صورت‌های مالی در قالب تعدیلات حسابرسی بکار گرفته می‌شود.

جدول ۵. گستره تجارب حسابرسان در صنایع و مقدار تعدیلات حسابرسی

گستره تجارب شاخص		گستره تجارب شاخص		گستره تجارب در سه سال		نماد	متغیر
آنتروپی $Range_{Entropy}$		هرفیندال $Range_{Herf}$		اخیر $Range_N$			
ضریب	آزمون $t$	ضریب	آزمون $t$	ضریب	آماره $t$		
۰/۰۲۸***	۲/۸۴	۰/۰۴۶***	۲/۹۱	۰/۰۱۱**	۱/۹۷	Range	گستره تجارب
۰/۰۱۵	۱/۱۶	۰/۰۱۴	۱/۱۱	۰/۰۱۶	۱/۰۶	Ln(MV)	ارزش بازار
-۰/۰۹۹***	-۴/۷۲	-۰/۰۹۹***	-۴/۷۳	-۱/۰۳***	-۴/۰۴	Loss	گزارش زیان
۰/۰۵۶	۱/۴۷	۰/۰۵۲	۱/۳۶	۰/۰۶۲	۱/۴۱	Abs(Acc)	اقدام تعهدی
-۰/۰۲۸	-۰/۸۱	-۰/۰۳۴	-۰/۹۹	-۰/۰۴۱	-۱/۰۴	CFO	جریان نقد
۰/۰۰۱	۰/۰۵	۰/۰۰۱	۰/۰۶	۰/۰۰۲	۰/۱۳	CEO_Turn	تغییر مدیر عامل
-۰/۰۱۷	-۱/۲۹	-۰/۰۱۷	-۱/۲۷	-۰/۰۱۸	-۱/۲۴	Size	اندازه صاحبکار
۰/۱۰۲**	۲/۱۲	۰/۱۰۷**	۲/۲۲	۰/۱۱۴**	۲/۱۵	ROA	بازده دارایی‌ها
۰/۰۵۶	۱/۳۵	۰/۰۴۸	۱/۱۶	۰/۰۴۴	۰/۹۵	Lev	اهرم مالی
-۰/۰۵۳*	-۱/۸۶	-۰/۰۴۷	-۱/۶۳	-۰/۰۶۰*	-۱/۸۲	Board_Ind	استقلال مدیران
۰/۰۰۳	۰/۱۹	۰/۰۱۲	۰/۸۴	۰/۰۱۰	۰/۶۱	Aud_Type	نوع حسابرسان
۰/۰۰۴	۰/۲۹	۰/۰۰۴	۰/۳۲	۰/۰۰۲	۰/۱۵	Aud_Change	تغییر حسابرسان
-۰/۰۰۲	-۰/۱۷	-۰/۰۰۳	-۰/۲۶	-۰/۰۰۴	-۰/۳۰	Subsid	فرعی و وابسته
-۰/۰۲۵	-۰/۲۶	-۰/۰۳۳	-۰/۳۴	-۰/۰۳۵	-۰/۳۱	Intercept	عرض از مبدا
اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	Industry	اثرات صنعت
اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	Year	اثرات سال
۱,۷۸۵	۱,۷۸۵	۱,۷۸۵	۱,۷۸۵	۱,۵۵۸	۱,۵۵۸	N	تعداد مشاهدات
۰/۰۰۰۲	۷۴/۶۰***	۰/۰۰۰۱	۷۵/۰۱***	۰/۰۰۱۰	۶۵/۱۶***	Chi2	آماره کای دو
۰/۲۳۵۰	۰/۲۳۵۰	۰/۲۳۶۳	۰/۲۳۶۳	۰/۱۶۸۳	۰/۱۶۸۳	Pseudo R2	ضریب پسودو

\*\*\* و \*\* و \* به ترتیب در سطح ۰/۰۱، ۰/۰۵ و ۰/۰۱۰ اطمینان، معنادار است.

مشابه با نتایج قبلی، آماره‌های به دست آمده در خصوص متغیرهای کنترلی، نشان می‌دهد شرکت‌های زیان‌ده (ضریب Loss برابر با  $-۱/۱۰۳$  و آماره  $t$  برابر با  $-۴/۰۴$ )، تعدیلات حسابرسی قابل ملاحظه‌ای را تجربه نمی‌کنند. برخلاف آن، شرکت‌های با سودآوری بالاتر (ضریب ROA برابر با  $۰/۱۱۴$  و آماره  $t$  برابر با  $۲/۱۵$ )، تعدیلات حسابرسی بزرگتری را دریافت می‌کنند.

همچنین، شرکت‌های با استقلال بالاتر هیات مدیره (مقدار ضریب  $Board\_Ind$  برابر با ۰/۰۶۰- و آماره  $t$  برابر با ۱/۸۲)، توانایی بالاتری در کنترل تعدیلات حسابرسی دارند.

#### جدول ۶. گستره تجارب حسابرسان در صنایع و علامت تعدیلات حسابرسی

متغیر	نماد	گستره تجارب در سه سال اخیر $Range_N$		گستره تجارب شاخص هر فیندال $Range_{Herf}$		گستره تجارب شاخص آنتروپی $Range_{Entropy}$	
		ضریب	آماره $t$	ضریب	آماره $t$	ضریب	آماره $t$

#### بخش (الف): گستره تجارب حسابرسان و تعدیلات حسابرسی افزایشی

گستره تجارب	$Range$	۰/۰۰۲	۰/۰۶۰	۰/۰۰۳	۰/۰۳۵	۰/۰۱۱ <sup>*</sup>	۱/۸۴
متغیرهای کنترلی	$Controls$	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
اثرات صنعت	$Industry$	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
اثرات سال	$Year$	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
تعداد مشاهدات	$N$	۱،۵۵۸	۱،۵۵۸	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵
آماره کای دو	$Chi2$	۵۳/۴۹ <sup>***</sup>	۰/۰۱۰	۵۲/۸۸ <sup>**</sup>	۰/۰۳۵	۵۶/۱۴ <sup>**</sup>	۰/۰۱۷
ضریب پسودو	$Pseudo R2$	۰/۰۱۹۰	۰/۰۲۵۹	۰/۰۲۷۵	۰/۰۲۷۵	۰/۰۲۷۵	۰/۰۲۷۵

#### بخش (ب): گستره تجارب حسابرسان و تعدیلات حسابرسی کاهش‌ی

گستره تجارب	$Range$	۰/۰۰۹ <sup>**</sup>	۲/۰۴	۰/۰۴۲ <sup>***</sup>	۳/۵۰	۰/۰۱۷ <sup>**</sup>	۲/۲۱
متغیرهای کنترلی	$Controls$	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
اثرات صنعت	$Industry$	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
اثرات سال	$Year$	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
تعداد مشاهدات	$N$	۱،۵۵۸	۱،۵۵۸	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵
آماره کای دو	$Chi2$	۹۶/۷۵ <sup>***</sup>	۰/۰۰۰	۱۱۶/۹۱ <sup>***</sup>	۰/۰۰۰	۱۰۹/۵۴ <sup>***</sup>	۰/۰۰۰
ضریب پسودو	$Pseudo R2$	۰/۱۱۳	۰/۰۹۶۸	۰/۰۹۰۷	۰/۰۹۰۷	۰/۰۹۰۷	۰/۰۹۰۷

\*\*\*، \*\* و \* به ترتیب در سطح ۹۰٪، ۹۵٪ و ۹۹٪ اطمینان، معنادار است.

یکی از ویژگی‌های منعکس‌کننده ریسک حسابرسی صاحبکاران که می‌تواند بر سطح بکارگیری تردید حرفه‌ای حسابرسان تاثیرگذار باشد، علامت (جهت) تحریف در گزارشگری مالی است. به طور طبیعی، انتظار می‌رود در مواردی که صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های ناشی از انگیزه‌های فرصت‌طلبانه مدیریت است، اعمال تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان، منجر به تعدیلات حسابرسی کاهنده در صورت‌های مالی شود. جدول (۶) به ترتیب نتایج حاصل از رگرسیون توبیت معیارهای گستره تجارب حسابرسان بر تعدیلات حسابرسی افزایشی و کاهش‌ی را نمایش می‌دهد. بر این اساس، هیچ یک از سنج‌های تجارب حسابرسان در صنایع، در سطوح متداول آماری (۹۹٪ و ۹۵٪ اطمینان) رابطه معناداری با تعدیلات حسابرسی ندارند.



اما در رابطه با تعدیلات حسابرسی کاهشی (اصلاحات حسابرسان که منجر به کاهش سود می‌شود)، ضرایب متناظر با سنجه‌های گستره تجارب حسابرسان در صنایع به ترتیب با مقادیر، ۰/۰۰۹، ۰/۰۴۲ و ۰/۰۱۸ و آماره t به ترتیب با مقادیر ۲/۰۴، ۳/۵۰ و ۲/۲۱، رابطه مثبت و معناداری با تعدیلات حسابرسی را نمایش می‌دهد. این نتایج همراستا با دیدگاه محافظه‌کاری در میان حسابداران است که ارائه بیش از واقع سود را اصلی‌ترین شاخص تحریف در گزارشگری مالی و وظیفه اصلی حسابرسان در کشف و اصلاح آن می‌دانند (تحریری و صابرمهانی، ۱۳۹۸).

همانگونه که علامت تعدیلات حسابرسی نشان داد، کارایی گستره تجارب حسابرسان در صنایع می‌تواند تحت تاثیر نوع تحریفات احتمالی موجود در صورت‌های مالی صاحبکاران، تردید حرفه‌ای حسابرسان را تحریک کند. بنابراین، در آزمون‌های تکمیلی، ارتباط تجارب حسابرسان در صنایع با اندازه تعدیلات حسابرسی بررسی شده‌است که نتایج حاصل از آن در جدول (۷) ارائه شده‌است.

تفاوت بین سود حسابرسی نشده و سود حسابرسی شده در صورتی در گروه تعدیلات حسابرسی بزرگ قرار می‌گیرد که نسبت تعدیلات حسابرسی به سود حسابرسی نشده مساوی یا بزرگتر از ۵ درصد باشد. نتایج به دست آمد نشان می‌دهد، در حالی که رابطه معناداری بین سنجه‌های تجارب حسابرسان در صنایع و تعدیلات حسابرسی کوچک وجود ندارد، در مدل تعدیلات حسابرسی بزرگ، ضرایب تمامی معیارهای گستره تجارب حسابرسان مثبت و از نظر آماری معنادار است (مقدار ضرایب به ترتیب برابر با ۰/۰۱۰، ۰/۰۴۵ و ۰/۰۲۸ با مقدار آماره t به ترتیب برابر با ۲/۹۴، ۲/۸۷ و ۲/۸۷). نتایج به دست آمده در خصوص رابطه گستره تجارب حسابرسان در صنایع با تعدیلات حسابرسی کاهشی و تعدیلات حسابرسی بزرگ، منعکس‌کننده برانگیخته شدن تردید حرفه‌ای حسابرسان با تجارب گسترده‌تر در حوزه‌هایی است که تحت عنوان محافظه‌کاری حسابرسی شناخته می‌شود.

تعدیلات حسابرسی به عنوان یکی از معیارهای کیفیت گزارشگری مالی و البته منعکس‌کننده اعمال تردید حسابرسی است. سایر مواردی که می‌تواند به عنوان نماینده کیفیت حسابرسی در نتیجه اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان باشد، تجدیدارائه صورت‌های مالی و ارقام تعهدی اختیاری است. انتظار می‌رود در نتیجه خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان با تنوع بالاتر تجربه، تجدید ارائه‌های متعاقب کمتری را شاهد باشیم و صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط این دسته از حسابرسان، ارقام تعهدی اختیاری کمتری را منعکس نمایند.

## جدول ۷. گستره تجارب حسابرسان در صنایع و اندازه تعدیلات حسابرسان

متغیر	نماد	گستره تجارب در سه سال		گستره تجارب شاخص		گستره تجارب شاخص	
		آخر $Range_N$	هرفیندال $Range_{Herf}$	آنتروپی $Range_{Entropy}$	ضریب	آماره $t$	ضریب

## بخش (الف): گستره تجارب حسابرسان و تعدیلات حسابرسان بزرگ

گستره تجارب	Range	۰/۰۱۰ <sup>***</sup>	۲/۰۰	۰/۰۴۵ <sup>***</sup>	۲/۹۴	۰/۰۲۸ <sup>***</sup>	۲/۸۷
متغیرهای کنترلی	Controls	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
اثرات صنعت	Industry	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
اثرات سال	Year	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
تعداد مشاهدات	N	۱،۵۵۸	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵
آماره کای دو	Chi2	۶۴/۷۹ <sup>***</sup>	۰/۰۰۱۱	۷۴/۳۸ <sup>***</sup>	۰/۰۰۰۲	۷۳/۹۷ <sup>***</sup>	۰/۰۰۰۲
ضریب پسودو	Pseudo R2	-۰/۸۳۸۳	-۰/۲۳۲۲	-۰/۲۳۲۲	-۰/۲۳۰۹	-۰/۲۳۰۹	-۰/۲۳۰۹

## بخش (ب): گستره تجارب حسابرسان و تعدیلات حسابرسان کوچک

گستره تجارب	Range	۰/۰۰۰	۱/۵۰	۰/۰۰۰	۰/۹۶	۰/۰۰۰	۰/۵۹
متغیرهای کنترلی	Controls	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
اثرات صنعت	Industry	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
اثرات سال	Year	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
تعداد مشاهدات	N	۱،۵۵۸	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵	۱،۷۸۵
آماره کای دو	Chi2	۴۶/۳۱	۰/۰۷۷۵	۴۸/۹۰	۰/۰۷۴۱	۴۸/۸۹	۰/۰۷۴۲
ضریب پسودو	Pseudo R2	-۰/۰۳۴۱	-۰/۰۲۹۸	-۰/۰۲۹۸	-۰/۰۲۹۸	-۰/۰۲۹۸	-۰/۰۲۹۸

\*، \*\* و \*\*\* به ترتیب در سطح ۱۰٪، ۵٪ و ۱٪ اطمینان، معنادار است.

جدول (۸)، نتایج حاصل از رگرسیون لوجستیک، سه معیار گستره تجارب حسابرسان در صنعت با تجدید ارائه صورت‌های مالی صاحبکاران را نمایش می‌دهد. بر اساس نتایج به دست آمده مشاهده می‌شود که ضریب گستره تجارب حسابرسان در صنایع، به ترتیب برابر ۰/۳۲۴-، ۰/۹۶۷- و ۰/۵۱۴- با آماره Z به ترتیب برابر با ۲/۳۹-، ۲/۴۶- و ۱/۶۷- است که در سطوح متداول از نظر آماری معنادار است. رابطه منفی و معنادار بین گستره تجارب حسابرسان در صنایع

و تجدید ارائه صورت‌های مالی به این معنا است که صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان با گستره وسیع‌تر تجارب، با احتمال کمتری در دوره آتی تجدید ارائه خواهند شد. این نشان می‌دهد حسابرسان با تجارب بیشتر در صنایع مختلف، در برنامه‌ریزی و اجرای فرایندهای حسابرسی، سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای را بکار می‌گیرند که به معنای تلاش بالاتر حسابرسان در کشف تحریفات و اشتباهات احتمالی در گزارشگری مالی صاحبکاران و در نتیجه جلوگیری از اصلاح این اشتباهات و تحریفات در دوره آتی گزارشگری مالی است.

جدول ۸. گستره تجارب حسابرسان در صنایع و تجدید ارائه صورت‌های مالی

گستره تجارب شاخص رتروپی $Range_{Entropy}$		گستره تجارب شاخص هرفیندال $Range_{Herf}$		گستره تجارب در سه سال اخیر $Range_N$		نماد	متغیر
ضریب	آزمون Z	ضریب	آزمون Z	ضریب	آماره Z		
-۰/۵۱۴*	-۱/۶۷	-۰/۹۶۷**	-۲/۴۶	-۰/۳۲۴**	-۲/۳۹	Range	گستره تجارب
-۰/۹۲۹**	-۲/۰۵	-۰/۸۷۹*	-۱/۹۰	-۰/۹۲۸*	-۱/۹۳	Ln(MV)	ارزش بازار
۰/۱۹۰	۰/۲۶	۰/۱۶۳	۰/۲۲	۰/۰۷۹	۰/۱۱	Loss	گزارش زیان
۵/۳۵۳**	۲/۴۷	۵/۶۰۵***	۲/۵۷	۴/۸۷۰**	۲/۱۸	Abs(Acc)	اقدام تعهدی
-۰/۳۱۶	-۱/۰۶	-۰/۳۵۵	-۱/۱۸	-۰/۶۳۷**	-۱/۹۶	CEO_Turn	تغییر مدیر عامل
۰/۵۸۸	۱/۴۳	۰/۴۷۷	۱/۱۳	۰/۷۷۷*	۱/۷۴	Size	اندازه صاحبکار
۰/۱۱۱	۱/۶۰	۰/۱۱۳	۱/۵۴	۰/۱۲۴*	۱/۶۷	MB	نسبت کیوتوبین
۲/۳۷۴*	۱/۹۳	۲/۲۰۲*	۱/۸۱	۱/۹۱۱	۱/۵۲	ROA	بازده دارایی‌ها
۱/۶۵۹	۱/۳۲	۱/۹۱۷	۱/۵۰	۱/۷۶۵	۱/۳۲	Lev	اهرم مالی
-۰/۰۲۹	-۰/۰۳	-۰/۱۹۱	-۰/۲۰	-۰/۰۴۰	-۰/۰۴	Board_Ind	استقلال مدیران
۱/۰۷۳***	۲/۸۷	۱/۳۶۱***	۳/۶۰	۰/۹۵۳**	۲/۳۴	Aud_Type	نوع حسابرسان
-۰/۰۲۴	-۰/۰۷	-۰/۰۰۴	-۰/۰۱	-۰/۰۳۶	-۰/۱۱	Aud_Change	تغییر حسابرسان
۰/۴۲۰	۱/۱۱	-۰/۵۹۳	۱/۵۲	۰/۳۲۳	۰/۷۷	Subsid	فرعی و وابسته
۴/۰۴۲	۰/۸۸	۵/۰۳۸	۱/۰۸	۰/۴۸۵	۰/۱۰	Intercept	عرض از مبدا
اعمال شده است		اعمال شده است		اعمال شده است		Industry	اثرات صنعت
اعمال شده است		اعمال شده است		اعمال شده است		Year	اثرات سال
۱۰/۷۸۵		۱۰/۷۸۵		۱۰/۵۵۸		N	تعداد مشاهدات
۱۶۷/۵۴***	۰/۰۰۰	۱۶۵/۸۳***	۰/۰۰۰	۱۴۵/۸۴***	۰/۰۰۰	Chi2	آماره کای دو
۰/۰۷۵۰		۰/۰۸۴۴		۰/۰۸۲۷		Pseudo R2	ضریب پسودو

\*, \*\*, و \*\*\* به ترتیب در سطح ۱۰٪، ۵٪، و ۱٪ اطمینان، معنادار است.

جدول (۹)، نتایج حاصل از رگرسیون گستره تجارب حسابرسان در صنایع با قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری را نمایش می‌دهد. بر این اساس، ضریب سه معیار گستره تجارب حسابرسان، به ترتیب برابر با  $-۰/۰۱۳$ ،  $-۰/۰۰۴$  و  $-۰/۰۰۴$  با مقدار آماره  $t$  به ترتیب برابر با  $-۲/۱۳$ ،  $-۱/۹۵$  و  $-۱/۸۵$  است. وجود رابطه منفی و معنادار بین معیارهای گستره تجارب حسابرسان در صنایع و ارقام تعهدی اختیاری به این معناست که حسابرسان با تجارب متنوع، محدودیت بیشتری بر صاحبکاران خود در استفاده از ارقام تعهدی اعمال می‌کنند. این یافته هم‌راستا با فرضیه پژوهش است که حسابرسان با تجارب متنوع، در رسیدگی خود سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای را به کار می‌گیرند و بنابراین استفاده صاحبکاران از اختیارات خود را محدودتر می‌کنند.

جدول ۹. گستره تجارب حسابرسان در صنایع و ارقام تعهدی اختیاری

متغیر	نماد	گستره تجارب در سه سال		گستره تجارب شاخص	
		Range <sub>N</sub> اخیر		Range <sub>Herf</sub> هر فیندال	
		ضریب	آماره $t$	ضریب	آزمون $t$
گستره تجارب	Range	$-۰/۰۰۵^{**}$	$-۲/۱۳$	$-۰/۰۱۳^{***}$	$-۱/۹۵$
ارزش بازار	Ln(MV)	$-۰/۰۰۴$	$-۰/۶۲$	$-۰/۰۲۲^{***}$	$-۴/۱۷$
گزارش زیان	Loss	$۰/۰۰۱$	$۰/۱۶$	$۰/۰۰۰$	$۰/۱۱$
ارقام تعهدی	Abs(Acc)	$۰/۶۶۰^{***}$	$۳۳/۷۳$	$۰/۶۷۶^{***}$	$۳۹/۲۳$
جریان نقد	CFO	$-۰/۰۰۹$	$-۰/۴۵$	$۰/۰۰۲$	$۰/۱۲$
تغییر مدیر عامل	CEO_Turn	$۰/۰۰۶$	$۱/۰۵$	$۰/۰۰۲$	$۰/۵۱$
اندازه صاحبکار	Size	$-۰/۰۰۵$	$-۰/۷۸$	$۰/۰۱۴^{***}$	$۲/۶۳$
بازار به دفتری	MB	$۰/۰۰۰$	$۰/۵۰$	$۰/۰۰۱^{**}$	$۱/۹۸$
بازده دارایی‌ها	ROA	$۰/۵۲۸^{***}$	$۱۹/۶۴$	$۰/۴۹۹^{***}$	$۲۰/۸۰$
اهرم مالی	Lev	$۰/۰۷۸^{***}$	$۳/۵۹$	$۰/۰۵۲^{***}$	$۳/۰۱$
استقلال مدیران	Board_Ind	$-۰/۰۰۲$	$-۰/۱۶$	$۰/۰۰۳$	$۰/۲۶$
سن شرکت	Age	$۰/۰۰۱۴^{**}$	$۱/۹۸$	$۰/۰۰۸$	$۱/۶۱$
نوع حسابرسان	Aud_Type	$۰/۰۰۰$	$۰/۱۰$	$۰/۰۰۱$	$۰/۲۳$
تغییر حسابرسان	Aud_Change	$-۰/۰۰۸$	$-۱/۲۷$	$-۰/۰۰۴$	$-۰/۹۲$
فرعی و وابسته	Subsid	$۰/۰۰۳$	$۰/۵۱$	$۰/۰۰۵$	$۱/۰۵$
عرض از مبدا	Intercept	$۰/۰۸۵$	$۱/۵۷$	$-۰/۰۱۴$	$-۰/۴۲$
اثرات صنعت	Industry	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
اثرات سال	Year	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است	اعمال شده است
تعداد مشاهدات	N	۱،۶۷۲		۱،۹۶۳	۱،۹۶۳
آماره F	F	$۶۴/۵۷$	$۰/۰۰۰$	$۹۲/۸۱$	$۰/۰۰۰$
ضریب پسودو	R2	$۰/۶۰۲۰$		$۰/۰۶۲۷۵$	$۰/۶۱۸۳$

\*\*\*، \*\* و \* به ترتیب در سطح ۹۰٪، ۹۵٪ و ۹۹٪ اطمینان، معنادار است.

### بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش، ارتباط گستره تجارب حسابرسان در صنایع با سطح اعمال تردید حرفه‌ای، بررسی شده است. نتایج پژوهش نشان داد حسابرسان با طیف گسترده‌ای از تجارب در صنایع، بیش از حسابرسان با تجارب محدود، صاحبکاران خود را مکلف به اعمال تعدیلات در حسابرسی می‌کنند. مطابق با نظریه‌های روان‌شناسی و علوم شناختی، نتایج به دست آمده نشان داد، تأثیر گستره تجارب حسابرسان در صنایع برای صاحبکارانی دارای انگیزه‌های فرصت‌طلبانه (افزایشی) گزارشگری مالی، بارزتر است. نتایج به دست آمده در خصوص، تجدید ارائه صورت‌های مالی و سطح ارقام تعهدی اختیاری نیز هم‌راستا با نتایج حاصل در خصوص تعدیلات حسابرسی است. به این ترتیب که صاحبکاران حسابرسان با گستره وسیع‌تر تجارب در صنایع با احتمال کمتری در آینده صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه می‌کنند. همچنین، این دسته از صاحبکاران در گزارشگری مالی خود سطح پایین‌تری از ارقام تعهدی اختیاری را به کار می‌گیرند. به طور کلی، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد گستره وسیع‌تر تجارب، به حسابرسان کمک می‌کند تا سطح بالاتری از شک و تردید حرفه‌ای را اعمال کنند.

یافته‌های پژوهش حاضر، هم‌راستا با نتایج تحقیقاتی در خارج و داخل کشور است که نشان می‌دهند سطح اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان ارتباط نزدیکی با نگرش حسابرسان دارد. برای مثال، سنگانی و همکاران (۱۴۰۱) و لیثی و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند، قضاوت حسابرسان و اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان در اجرای کار، متأثر از عوامل روان‌شناختی او است. به ویژه، دکیسر و همکاران (۲۰۲۳)، تأثیر مثبت گستردگی تجارب حسابرسان بر سطح اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان را به توسعه انعطاف‌پذیری ذهنی و گریز این دسته از حسابرسان از تعصب شناختی در نتیجه مواجهه گسترده با مسائل ساختار نیافته و الگوهای غیر تکرار شونده می‌دانند.

یافته‌های پژوهش حاضر پیام‌های با اهمیتی برای حرفه حسابرسان دارد. صاحبکاران حسابرسی با پیشرفت تکنولوژی و پیوستگی روزافزون دنیا پیچیده‌تر شده‌اند. چالشی که امروزه حسابرسان با آن روبرو هستند این است که چگونه تجارب متنوع را در دنیایی که به طور فزاینده‌ای نیازمند و انگیزه فوق تخصصی شدن است، حفظ کنند. حسابرسان نمی‌توانند وانمود کنند که جهان مانند بازی شطرنج است که در آن الگوها خود را تکرار می‌کنند. حسابرسان برای اجتناب از

یک طرز فکر انطباق ساده و اعمال تردید حرفه‌ای، باید طیف وسیعی از تجارب و دیدگاه‌ها را در حین پیگیری تخصص خاص پذیرا باشند.

در تفسیر نتایج پژوهش حاضر، باید توجه داشت که برای اندازه‌گیری گستره تجارب حسابرسان صرفاً از تجارب حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استفاده شده است. هرچند این رویکرد از بروز خطای نوع اول (محدود بودن گستره تجارب حسابرسانی که با تجربه در نظر گرفته شده است)، اجتناب می‌کند اما می‌تواند حسابرسانی که به واسطه حسابرسانی صاحبکاران غیر بورسی تجارب گسترده‌ای دارند را به عنوان حسابرسان با گستره تجارب محدود طبقه‌بندی نماید. همچنین، تمامی تفاوت‌های سود حسابرسانی شده و سود حسابرسانی نشده لزوماً به اعمال تعدیلات توسط حسابرسان قابل انتصاب نیست و بخش هرچند اندک از این تفاوت می‌تواند به واسطه دسترسی صاحبکار به اطلاعات جدید و اصلاحات اعمال شده توسط خود باشد. بنابراین، تفکیک اثر حسابرسان و صاحبکار بر تفاوت سود حسابرسانی شده و حسابرسانی نشده به طور کامل امکان‌پذیر نیست.

باتوجه به تاثیر مستقیم کیفیت حسابرسانی بر کیفیت گزارشگری مالی، پژوهش‌های آتی می‌توانند ارتباط گستره تجارب حسابرسان در صنایع را با سایر ابعاد کیفیت حسابرسان و گزارشگری مالی، از جمله، اظهار نظر حسابرسان، ابعاد کیفیت سود و همچنین ویژگی‌های حسابرسان و صاحبکاران مطالعه کنند. به طور مشخص، در پژوهش‌های آتی، تاثیر تفاضلی گستره تجارب حسابرسان در صنعت در مقابل سایر ویژگی‌های منعکس‌کننده کیفیت حسابرسان شامل دوره تصدی حسابرسان و تخصص حسابرسان در صنعت می‌تواند مطالعه شود. همچنین، در پژوهش حاضر گستره تجارب حسابرسان در صنعت در سطح موسسه حسابرسانی مطالعه شده است. با توجه تاثیر شرکای امضاکننده گزارش حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسان و صورت‌های مالی حسابرسانی شده، رابطه گستره تجارب شرکا با اعمال تردید حرفه‌ای و کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند بینش نسبت به تاثیر تجربه بر کیفیت حسابرسانی را ارتقاء دهد.

## منابع

- پاشائی فشتالی، محمد، آزادی هیر، کیهان، و وطن پرست، محمد رضا. (۱۴۰۰). مطالعه رابطه تیپ شخصیتی، تجربه و جنسیت با توانایی کشف تقلب حسابرسان (نقش میانجی شک و تردید حرفه‌ای). *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۱)، ۶۷-۱۰۰.
- تحریری، آرش و صابرمهانی، معصومه. (۱۳۹۸). تأثیر اصلاحات پیشنهادی حسابرسان بر کیفیت سود. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۲)، ۶۹-۹۲.
- دریائی، عباسعلی، و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه‌ای). *دانش حسابداری مالی*، ۵(۱)، ۷۹-۹۹.
- سنگانی، محمدحسین، عبدلی، محمدرضا و ولیان، حسن. (۱۴۰۱). بررسی سیکل تناوبی بیوریتیمیک شناختی در کیفیت قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۲(۱)، ۱۲۳-۱۴۰.
- سیرانی، محمد، خواجهی، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرسان. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶(۲)، ۵۰-۳۵.
- صفی‌خانی، رضا، صفرزاده، محمدحسین، و اثنی‌عشری، حمیده. (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحبکار و قضاوت حسابرسان. *دانش حسابداری*، ۱۳(۱)، ۴۸، ۵۹-۸۲.
- علی‌زاده‌گان، لیلا، صمدی لرگانی، محمود و ایمینی، محسن. (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرسان و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۵(۵۷)، ۱۴۹-۱۸۴.
- لیثی، علیرضا، محمدزاده سالطه، حیدر، نونهال نهر، علی اکبر و زینالی، مهدی. (۱۴۰۱). ارزیابی تأثیر استفاده از الگوی نقشه‌پردازی ذهنی بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مستقل. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۲(۴)، ۳۸۱-۴۰۰.
- مران‌جویری، مهدی و علی‌خانی رضیه. (۱۳۹۹). سرمایه انسانی حسابرسان و احتمال کشف تحریف صورت‌های مالی، *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۲۰(۸۱): ۲۴۵-۲۲۷.
- مهدوی، غلامحسین، و زمانی، رضا. (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی‌های فردی و سازمانی بر پذیرش کمتر از واقع گزارش کردن زمان از جانب حسابرسان. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۴)، ۵۵۵-۵۷۰.
- هرمزی، شیرکو، نیکو مرام، هاشم، رویایی، رمضانعلی و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۴)، ۱۲۳-۱۴۸.
- ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، اسلامی، خدیجه و اروئی مهران. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر هویت حرفه‌ای حسابرسان بر ماهیت رقابتی صاحبکاران با توجه به نقش تجربه حسابرسان. *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۲۲(۸۶)، ۲۷۳-۲۴۱.

ولی‌زاده لاریجانی، اعظم، مداحی، آزاده، و شیبانی، نسرين. (۱۴۰۰). رابطه‌ی دوره تصدی و چرخش حساب‌رسان مستقل با گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۴)، ۱۲۵-۱۵۰.

## References

- Alizadegan, L., Samadi Largani, M., & Imeni, M. (2023). An Analysis of Auditors Capability on Fraud Detection Using the Planned Behavior Theory Perspective: the Impact of Auditors Experience and Personality Type with Respect to the Role of Professional Skepticism. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(57), 149-184. (In Persian).
- Bear, M.F., Connors, B.W., & Paradiso, M.A. (2020). *Neuroscience: Exploring the Brain* (Enhanced Fourth Edition). Massachusetts: Jones & Bartlett Learning.
- Berns, G. (2008). *Iconoclast: A Neuroscientist Reveals How to Think Differently*. Boston: Harvard Business School Press.
- Dane, E. (2010). Reconsidering the Trade-off between Expertise and Flexibility: A Cognitive Entrenchment Perspective. *Academy of Management Review*, 35 (4): 579-603.
- Daryaei, A. A., & Azizi, A. (2018). The impact of ethics, experience and competency on audit quality (With auditor's professional skepticism as a moderating variable). *Financial Accounting Knowledge*, 5(1), 79-99. (In Persian).
- DeFond, M., and J. Zhang. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2-3): 275-326.
- Dekeyser, S., He, X., Xiao, T., & Zuo, L. (2023). Auditor Industry Range and Professional Skepticism, Working Paper. Available at <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4127436>.
- Earley, C.E. (2002). The Differential Use of Information by Experienced and Novice Auditors in the Performance of Ill-Structured Audit Tasks. *Contemporary Accounting Research*, 19(4): 595-614.
- Epstein, D. (2019). *Range: Why Generalists Triumph in a Specialized World*. New York: Riverhead Books.
- Hanlon, M., Yeung, K., & Zuo, L. (2022). Behavioral Economics of Accounting: A Review of Archival Research on Individual Decision Makers. *Contemporary Accounting Research*, 39 (2): 1150-1214.
- He, X., Kothari, S.P., Xiao, T. & Zuo, L. (2018). Long-Term Impact of Economic Conditions on Auditors' Judgment. *The Accounting Review*, 93 (6): 203-229.
- Hormozi, S., Nikoomaram, H., Royaei, R., & Rahnama Roodposhti, F. (2017). The Effects of Psychological Biases on Auditors' Professional Skepticism. *Empirical Research in Accounting*, 6(4), 123-148. (In Persian).
- Kahneman, D. & Klein, G. (2009). Conditions for Intuitive Expertise: A Failure to Disagree. *American Psychologist*, 64 (6): 515-526.
- Kaplan, S. E., C. Moeckel, & J. D. Williams. (1992). Auditors' hypothesis plausibility assessments in an analytical review setting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11 (2): 50-65.
- Kothari, S.P., Leone, A.J. and Wasley, C.E. (2005) Performance Matched Discretionary Accrual Measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 163-197.



- leissi, A., mohammadzadeh salteh, H., Nonahal Nahr, A., & zeynali, M. (2022). Evaluating the Effect of using Mind Mapping Model on the Professional Judgments of Independent Auditors. *Empirical Research in Accounting*, 12(4), 381-400. (In Persian).
- Mahdavi, G., & Zamani, R. (2018). The Effect of Individual and Organizational Characteristics on Acceptance of Underreporting Time by Auditor. *Accounting and Auditing Review*, 25(4), 555-570. (In Persian).
- Malmendier, U. (2021). Experience Effects in Finance: Foundations, Applications, and Future Directions. *Review of Finance* 25 (5): 1339–1363.
- Maranjory M. & Alikhani, R. (2021). Auditor human capital and detection possibility of financial misstatement. *Audit Science*, 20(81), 227-245. (In Persian).
- Nolder, C. J., & Kadous, K. (2018). Grounding the Professional Skepticism Construct in Mindset and Attitude Theory: A Way Forward. *Accounting, Organizations and Society*, 67: 1–14.
- Pashaei Fashtali, M., Azadi Hir, K., & Vatanparast, M. (2021). The study of the relationship between Personality Types, Experience, Gender, and external Auditors' Fraud Detection Capability (The mediating effects of Professional Skepticism). *Journal of Accounting Advances*, 13(1), 67-100. (In Persian).
- 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).
- Sangani, M. H., abdoli, M., & Valiyan, H. (2022). Periodic Cognitive Biorhythmic Cycle and Auditors' Professional Judgment Quality. *Empirical Research in Accounting*, 12(1), 123-140. (In Persian).
- Sayrani, M., Khajavi, S., & Noshadi, M. (2009). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments. *Accounting and Auditing Review*, 16(2), 35-50. (In Persian).
- Solomon, I., M. Shields, & O. Whittington. (1999). what do Industry-Specialist Auditors Know? *Journal of Accounting Research*, 37 (1): 191–208.
- Tahriri, A. & Sabermahani, M. (2019). The Effect of Auditor Suggested Reforms on Earnings Quality. *Empirical Research in Accounting*, 9(2), 69-92. (In Persian).
- Valiyan, H., Abdoli, M., Eslami, K., & Orooyee, M. (2022). Investigating Effect of Auditor's Professional Identity on the Competitive Nature of Clients, According to the Auditor's Experience, *Audit Science*, 22(86), 241-273. (In Persian).
- Valizadeh Larijani, A., Maddahi, A., & Sheybani, N. (2021). Audit Tenure and Audit Turnover relation with the report of weaknesses of internal control on financial reporting. *Empirical Research in Accounting*, 11(4), 125-150. (In Persian).
- Vera-Muñoz, S. C., Ho, J., & Chow, C. (2006). Enhancing Knowledge Sharing in Public Accounting Firms. *Accounting Horizons*, 20 (2): 133–155.

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.