



The Effect of Perspective-taking and Incentives on Auditors' Professional Skepticism

Mahboobe Jafari¹, Omid Pourheidari^{2*}, Ahmad Khodamipour³

1. Ph.D.Student of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. M.jafari@aem.uk.ac.ir
2. Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. Corresponding Author: opourheidari@uk.ac.ir
3. Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. khodamipour@uk.ac.ir

| ARTICLE INF | ABSTRACT |
|---|---|
| Received: 2023-09-06 Last Revision: 2023-11-29 Accepted: 2023-12-03 | An appropriate level of professional skepticism is necessary for a high-quality audit, for this purpose, this paper aims to investigate the effect of two interventions, perspective taking and incentives, on auditors' professional skepticism when auditing complex estimates. Specifically, this paper examines the different ways that perspective taking (management versus inspector) and incentives (absent versus reward versus penalty) combine to impact skepticism. The statistical population of this research includes all auditors working in trusted audit institutions of Tehran Stock Exchange Organization. The sample of the study consisted of 234 auditors working in trusted audit institutions of Tehran Stock Exchange Organization in 2023 who were selected by random sampling. To investigate hypotheses, an analysis of variance and SPSS software were used. Results indicate that in the absence of incentives, adopting a management perspective raises professional skepticism when measuring skepticism as appropriateness of management's fair value estimate while adopting an inspector perspective raises professional skepticism when measuring skepticism as need for more evidence. Evidence has also been obtained that the use of incentives along with the adopting a perspective raises the auditors' professional skepticism. This paper extends the literature by shifting the focus from a single perspective to a comparison of two perspective-taking approaches and discusses how each of these approaches enhances professional skepticism. |
| * Corresponding author: Omid Pourheidari Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran Email: opourheidari@uk.ac.ir | |

Introduction

Auditors have been criticized for exercising insufficient skepticism when auditing complex estimates. Regulators have expressed concern that auditors often fail to critically assess the reasonableness of client assumptions by seeking contrary or inconsistent evidence PCAOB (2017) or indicators of management bias (IAASB, 2018). We address these concerns by investigating the following two interventions aimed at enhancing skepticism: perspective-taking and incentives.

In theory, perspective-taking is the process of ascribing other people's mental states (such as beliefs, intents, desires, emotions and knowledge) to oneself and understanding them. When auditing complex estimates, perspective-taking encourages auditors to consider the points of view of other parties. In this paper, we extend the literature by considering how taking one of two perspectives (management vs inspector) affects auditor skepticism when different decisions are being made (i.e. assessing management's assumptions and assessing the need to gather additional evidence). We select management and inspector perspectives because the former guides auditors to focus on the assessment of inputs to the audit process (management's estimates) while the latter guides auditors to focus on the assessment of outputs of the audit process (inspector reports).

We also examine how incentives, a key quality control mechanism (IAASB, 2017), affect demonstrated skepticism. Rewards are motivational, while penalties are based on deterrence. When tasks are complex, unstructured and subjective, rewards exert a larger effect than penalties (Christ et al., 2012). Consistent with these studies, we expect that when auditing a complex estimate, auditors will demonstrate greater skepticism when rewarded than when penalized.

We draw on the perspective-taking and incentive literature to develop our expectations regarding interactions between the two. When assessing management's assumptions, we expect the benefits of rewards over penalties accrue only to auditors adopting an inspector perspective, as auditors adopting a management perspective are already primed to demonstrate greater skepticism. When assessing the need to gather additional evidence, we expect the benefits of rewards over penalties accrue only to auditors adopting a management perspective, as auditors adopting an inspector perspective are already primed to demonstrate greater skepticism.

Hypotheses

Based on the research objective, the theoretical literature and previous studies, the research hypotheses are as follows:

H₁: When assessing management's assumptions, auditors demonstrate greater skepticism when adopting a management perspective than when adopting an inspector perspective.

H₂: When assessing the need to gather additional evidence, auditors demonstrate greater skepticism when adopting an inspector perspective than when adopting a management perspective.

H₃: The positive effect of a reward (over a penalty) in assessing management's assumptions will be greater for auditors taking an inspector perspective than for those taking a management perspective.

H₄: The positive effect of a reward (over a penalty) in gathering additional evidence will be greater for auditors taking a management perspective than for those taking an inspector perspective.

Methods

The statistical population of this research includes all auditors working in trusted audit institutions of Tehran Stock Exchange Organization. The sample of the study consisted of 234 auditors working in trusted audit institutions of Tehran Stock Exchange Organization in 2023 who were selected by random sampling. To investigate hypotheses, an analysis of variance and SPSS software were used.

Results

Results of research showed that in the absence of incentives, adopting a management perspective raises professional skepticism when measuring skepticism as appropriateness of management's fair value estimate while adopting an inspector perspective raises professional skepticism when measuring skepticism as need for more evidence. Evidence has also been obtained that the use of incentives along with the adopting a perspective raises the auditors' professional skepticism.

Discussion and Conclusion

Regulators around the world highlight that auditors fail to exercise sufficient skepticism, particularly when auditing complex estimates (IFIAR, 2017; PCAOB, 2017). Regulatory concerns over the level of skepticism exercised by auditors primarily relate to auditors' failure to critically evaluate management's assumptions and consider all of the available

evidence when auditing complex estimates, such as fair value estimates. Our study addresses these concerns by examining how the combined effect of two interventions, perspective-taking and incentives, may enhance skepticism.

Our study produces two key findings. First, different perspective-taking approaches achieve different skepticism outcomes. Auditors adopting a management perspective are more skeptical when assessing management's assumptions and collect more evidence items contradicting management's estimates than those adopting an inspector perspective. Auditors adopting an inspector perspective are more skeptical when assessing the need to gather additional evidence than those adopting a management perspective. Second, when incentives are provided, auditors taking an inspector perspective not only collect more evidence items but also adopt a questioning mindset when critically assessing management's assumptions. The incentive effect is stronger for rewards than it is for penalties. Also, we detect significant interaction between perspective-taking and incentives that motivates auditors taking a management perspective to collect more necessary evidence. Specifically, we find that the benefits of rewards versus penalties accrues to auditors adopting either a management or an inspector perspective.

Keywords: Perspective-taking, Incentives, Professional skepticism, Auditor judgment.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی



پروشکاه علوم انسانی و مطالعات فرہنگی
پرتال جامع علوم انسانی

۱. مقدمه

وظیفه اصلی حرفه حسابرسی، اعتباردهی و اعتبار افزایی در زمینه گزارشگری مالی است، برای این منظور حسابرسی باید به گونه‌ای انجام شود که خطر حسابرسی به پایین‌ترین سطح ممکن، جهت یک اظهارنظر مناسب نسبت به صورت‌های مالی کاهش یابد (فروغی و همکاران، ۱۳۹۱). حسابرسان برای توفیق در انجام درست وظیفه خود، نیازمند جلب اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی هستند و این جلب اعتماد، تنها از طریق انجام درست و کامل حسابرسی در بلندمدت بدست می‌آید. یکی از مهم‌ترین جنبه‌های حسابرسی، قضاوت حسابرسان است که به عنوان بخشی از کار روزمره آن‌هاست. بنابراین چون حسابرسی فرایندی است که همواره با قضاوت همراه است، این امر می‌تواند زمینه‌ساز وقوع خطر برای حسابرسان باشد در نتیجه حسابرسان نیازمند اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در قضاوت و اقدامات خود هستند (عدیلی و همکاران، ۱۳۹۹).

مفهوم تردید حرفه‌ای در کل استانداردهای حسابرسی فراگیر است و حسابرسان در سراسر جهان اغلب فقدان تردید را به‌عنوان علت اصلی نقص حسابرسی می‌دانند (IFIAR^۱، ۲۰۱۵ و ۲۰۱۶). حسابرسان به دلیل اعمال تردید ناکافی هنگام حسابرسی برآوردهای پیچیده مورد انتقاد قرار گرفته‌اند (گریفیث و همکاران^۲، ۲۰۱۵). عدم تردید و یا تردید ناکافی ممکن است، سبب شود حسابرسان در ارزیابی انتقادی شواهد یا شناسایی تحریف و تقلب در صورت‌های مالی صاحبکاران ناموفق باشند (گریفیث و همکاران، ۲۰۱۵؛ IAASB^۳، ۲۰۱۵؛ بکوف و همکاران^۴، ۲۰۱۸). بنابراین، تردید را می‌توان نیرویی دانست که حسابرسان را به شناخت اشتباهات احتمالی و بررسی تحریف‌ها در صورت وجود سوق می‌دهد. این نشان می‌دهد که سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای برای یک حسابرسی با کیفیت بالا ضروری است. قانون‌گذاران ابراز نگرانی کرده‌اند که حسابرسان اغلب هنگام جستجوی شواهد^۵ (PCAOB ۲۰۱۷) یا ارزیابی معقول بودن مفروضات مدیریت ناموفق بوده‌اند (هاردینگ و تروتمن^۶، ۲۰۱۷؛ IAASB، ۲۰۱۸)، بنابراین در پژوهش حاضر سعی شده است با بکارگیری دو متغیر اتخاذ دیدگاه^۷ و انگیزه‌ها^۸ بتوان تردید حرفه‌ای را بهبود بخشید.

اتخاذ دیدگاه از توانایی‌های شناختی مهم در روانشناسی شناختی و رشدی است (رشتچی و همکاران، ۱۳۹۸). از لحاظ نظری، اتخاذ دیدگاه می‌تواند تمرکز حسابرسان را تغییر دهد و به او اجازه دهد تا به جای دیگری قدم بگذارد و نیت او را تعیین کند (اپلی و همکاران^۹، ۲۰۰۶؛ جانسون و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۵). به عبارت دیگر، اتخاذ دیدگاه، حسابرسان را قادر می‌سازد تا ذهنیت شخص

دیگری را برای تفکر گسترده‌تر و درک بهتر انگیزه‌های شخص که قضاوت‌ها و رفتارهای شخص را هدایت می‌کنند، شبیه‌سازی کند. این امر می‌تواند جامعیت قضاوت‌های حساب‌رسان را افزایش دهد و همچنین ذهنیت پرسشگری وی را در هنگام ارزیابی شواهد حساب‌رسی گسترش دهد و در نتیجه تردید حساب‌رسان را افزایش دهد (یانگ هو و همکاران^{۱۱}، ۲۰۲۱).

انگیزه یک عامل طبیعی است که افراد را تشویق می‌کند تا تلاش خود را برای انجام یک فعالیت بیشتر کنند (باکر و همکاران^{۱۲}، ۱۹۸۷). انگیزه برای ترک عملکرد نامناسب کارکنان شرکت‌های تولیدی از طریق دادن پاداش برای جبران تلاش کارکنان ایجاد می‌شود (الوی و پرایس^{۱۳}، ۲۰۱۱). در مطالعات متعددی، تاثیر انگیزه بر رفتار و فعالیت افراد مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج متفاوتی را نشان می‌دهند. فهر و فالک^{۱۴} (۲۰۰۲) معتقدند که اقتصاد مبتنی بر انگیزه‌هاست و مشوق‌ها سبب تغییر رفتار افراد و ایجاد انگیزه در افراد می‌شوند. باکر و همکاران (۱۹۸۷) بیان می‌کنند انگیزه‌ها تا حد زیادی تعیین می‌کنند که افراد در داخل یک سازمان چگونه رفتار کنند. در حالی که بیولی^{۱۵} (۱۹۹۵) بیان می‌کند انگیزه‌ها محرک افراد نیستند. به عبارت دیگر پاداش سبب ایجاد انگیزه در افراد نمی‌شود.

پژوهشگران و قانون‌گذاران در مورد اتکای بیش از حد حساب‌رسان به مفروضات مدیریت و عدم موفقیت حساب‌رسان در جمع‌آوری شواهد از منابع مختلف یا در نظر نگرفتن طیف وسیعی از اطلاعات هنگام ارزیابی برآوردهای پیچیده مدیریت، ابراز نگرانی کرده‌اند (گریفیث و همکاران، ۲۰۱۵؛ PCAOB، ۲۰۱۷). از این رو، با توجه به موارد اشاره شده، لزوم انجام مطالعه علمی، با هدف چگونگی افزایش تردید حرفه‌ای حساب‌رسان هنگام بررسی مناسب بودن مفروضات مدیریت و همچنین هنگام بررسی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی، ضروری به نظر می‌رسد. بنابراین، هدف این پژوهش، بررسی اثر دو متغیر اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با چشم انداز بهبود تردید حرفه‌ای حساب‌رسان هنگام حساب‌رسی برآوردهای پیچیده است. ابتدا، پژوهش حاضر بر درک مفهوم اتخاذ دیدگاه متمرکز می‌شود. سپس، اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، بررسی می‌گردد.

نتایج این پژوهش می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سازمان حساب‌رسی و موسسات حساب‌رسی قرار دهد. درک اهمیت تردید حرفه‌ای حساب‌رسان و عوامل موثر بر آن برای پیشنهاد راه‌حلهایی جهت بهبود تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، حیاتی است. این پژوهش با طرح مبانی نظری پژوهش و پس از آن، پیشینه‌ی پژوهش‌های مرتبط با موضوع آغاز می‌شود و با تبیین فرضیه‌ها و

روش پژوهش ادامه می‌یابد و سپس به تشریح یافته و نتایج آزمون فرضیه‌ها پرداخته می‌شود و در نهایت بر اساس یافته‌ها و نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، نتیجه‌گیری صورت می‌گیرد و پیشنهادهای پژوهشی و کاربردی و محدودیت‌ها بیان می‌شود.

۲. مبانی نظری

۲-۱. تردید حرفه‌ای

پژوهشگران در خصوص تعریف تردید حرفه‌ای به یک هماهنگی کامل نرسیده‌اند (هارت و همکاران^{۱۶}، ۲۰۰۳ و نلسون^{۱۷}، ۲۰۰۹). به‌طور کلی، دو رویکرد از تردید حرفه‌ای مطرح شده است: رویکرد اول، بی‌طرفی یا تردید خنثی است به این معنی که، حسابرس باید نسبت به اظهارات و ادعاهای مدیریت، تا زمان کسب شواهد کافی و مناسب، بی‌طرف باشد (هارت و همکاران، ۲۰۰۸). رویکرد دوم، شک و تردید منطقی است. شک و تردید منطقی نقطه‌ی مقابل اعتماد است. به عبارت دیگر، سطحی از عدم اعتماد و سوظن نسبت به اظهارات و ادعاهای مدیریت است (حسینی و ذریابی، ۱۳۹۸). قانون‌گذاران عموماً به تردید حرفه‌ای به عنوان نگرشی اشاره می‌کنند که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی انتقادی شواهد است (PCAOB، ۲۰۰۶؛ IAASB، ۲۰۱۵). تردید حرفه‌ای یک ساختار اساسی در حسابرسی است. حسابرسان ملزم به اعمال تردید در طول انجام هر تعهد هستند (IAASB، ۲۰۱۲؛ PCAOB، ۲۰۰۶). کاربرد صحیح تردید حرفه‌ای مستلزم آن است که حسابرسان قابلیت اطمینان شواهد را زیر سوال ببرند (PCAOB، ۲۰۰۳)، نسبت به شاخص‌های تقلب (IAASB، ۲۰۰۶) و سوگیری مدیریت (IAASB، ۲۰۱۸) هوشیار باشند و شواهد را به طور انتقادی ارزیابی کنند (IAASB، ۲۰۱۲؛ PCAOB، ۲۰۰۶). پژوهشگران اغلب به تردید حرفه‌ای به عنوان ذهنیتی اشاره می‌کنند که اقدامات و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل را تحت تأثیر قرار می‌دهد (گلوور و پراویت^{۱۸}، ۲۰۱۴).

کوهن و همکاران^{۱۹} (۲۰۱۷) تردید حرفه‌ای را به‌عنوان یک ویژگی فردی یا ویژگی شخصیتی می‌دانند. در مقابل، نلسون (۲۰۰۹) حسابرس با تردید بیشتر را به‌عنوان شخصی می‌داند که احتمال تحریف صورت‌های مالی را بالاتر ارزیابی می‌کند یا برای نتیجه‌گیری منصفانه بیان شده، شواهد بیشتری را طلب می‌کند. در نتیجه، تردید حرفه‌ای معمولاً با ارزیابی ریسک بالاتر (قضاوت‌های تردیدآمیز) و تقاضای بالاتر برای شواهد (اقدامات تردیدآمیز) اندازه‌گیری می‌شود. الگوی تردید حرفه‌ای نلسون (۲۰۰۹) قضاوت‌های تردیدآمیز و اقدامات تردیدآمیز را تحت تأثیر انگیزه‌ها،

ویژگی‌ها، دانش، تجربه و آموزش حساب‌رسان به تصویر می‌کشد. ارزیابی‌های ریسک بالاتر (قضات‌های تردیدآمیز) و تقاضای بالاتر برای شواهد (اقدامات تردیدآمیز) عموماً به‌عنوان نشان‌دهنده تردید حرفه‌ای تلقی می‌شوند (گلوور و پراویت، ۲۰۱۴؛ نلسون، ۲۰۰۹). این پژوهش قصد دارد به بررسی اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان بپردازد.

۲-۲. اتخاذ دیدگاه

پیاژه^{۲۰} (۱۹۳۲) بیان می‌کند اتخاذ دیدگاه یک فرایند شناختی فعال است که در آن افراد باید از زاویه نگاه دیگران به موقعیت‌ها نگاه کنند. اتخاذ دیدگاه نوعی توانایی است که به افراد کمک می‌کند تا موقعیت و نحوه واکنش دیگران به موقعیت‌های مختلف را درک کنند. به عبارت دیگر، اتخاذ دیدگاه شخص دیگر درک این است که چگونه افراد از لحاظ شناختی و هیجانی به موقعیت‌های مختلف پاسخ می‌دهند (محقق و همکاران، ۱۳۹۵). اتخاذ دیدگاه مداخله‌ای را توصیف می‌کند که در آن یک طرف در نظر می‌گیرد که طرف دیگر در یک موقعیت خاص چه فکری می‌کند و از این اطلاعات برای پیش‌بینی واکنش‌های بعدی استفاده می‌کند (اپلی و همکاران، ۲۰۰۶). جانسون (۱۹۷۵) بیان می‌کند اتخاذ دیدگاه، توانایی قرار دادن خود در موقعیت اشخاص دیگر است و همچنین درک این نکته است که دیگران ممکن است نقطه نظر متفاوتی از او درباره مسائل داشته باشند. وندرگراف^{۲۱} (۲۰۱۴)، اتخاذ دیدگاه را آگاهی و درک احساسات فردی دیگر تعریف می‌کند. همچنین یعقوبی و محمدزاده (۱۳۹۵) بیان می‌کنند اتخاذ دیدگاه گام مهمی در رشد شناختی انسان است.

در طول بحث‌ها و مذاکرات، اتخاذ دیدگاه به افراد کمک می‌کند تا دیدگاه‌های مخالف خود را درک کنند که این امر می‌تواند به حل سریعتر مسائل کمک کند (تروسچل و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۱). آساره و رایت^{۲۳} (۲۰۱۹) معتقدند که حساب‌رسان با اتخاذ دیدگاه یک فرد محتاط و دقیق، حساب‌رسی خود را با دقت بیشتری انجام می‌دهند. بر اساس نظریه اتخاذ دیدگاه، اتخاذ دیدگاه حساب‌رسان را تحریک می‌کند تا حالت‌های ذهنی (باورها، مقاصد، خواسته‌ها، عواطف و دانش) دیگران را به طور مؤثر به خود نسبت دهند (بارت و همکاران^{۲۴}، ۲۰۰۴). هنگام اتخاذ دیدگاه مدیریت، حساب‌رسان موقعیت منحصر به فرد مدیریت را جهت مدیریت سود در نظر می‌گیرند (چرچ و همکاران^{۲۵}، ۲۰۱۵ و همیلتون^{۲۶}، ۲۰۱۶). جانسون و همکاران (۲۰۱۵) بیان می‌کنند افرادی که دیدگاه بازرسی را اتخاذ می‌کنند، به دلیل اجتناب از مجازات، وظایف خود را با دقت بیشتری انجام

می‌دهند به عبارت دیگر این افراد تلاش می‌کنند وظایف خود را به بهترین شکل ممکن انجام دهند تا مجازات نشوند. همچنین وسترن و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۹) بیان می‌کنند حسابرسان با اتخاذ دیدگاه بازرسی، حسابرسی را با دقت بیشتری انجام می‌دهند.

۳-۲. انگیزه

بانر^{۲۸} (۲۰۰۸)، بیان می‌کند انگیزه حالت درونی یک جاندار است که وی را ترغیب به انجام کاری می‌کند. انگیزه سبب شکل‌گیری و حفظ رفتارهای هدفمند انسان می‌شود (عباس‌زاده یخفروزان و صالحی، ۱۳۹۷). کاندرا و فرانک^{۲۹} (۲۰۰۴) بیان کردند که افراد برای انجام درست فعالیت‌های خود به انگیزه نیاز دارند. در این راستا، استانداردهاگذاران پیشنهاد می‌کنند که مشوق‌هایی با ساختار مناسب برای ایجاد انگیزه در حسابرسان برای نشان دادن رفتارهای تردیدآمیز ارائه شود (IAASB، ۲۰۱۵). آرمسترانگ^{۳۰} (۱۹۹۴) مدیریت پاداشی را به این صورت تعریف کرد: فرآیند ایجاد و اجرای استراتژی‌ها و خط‌مشی‌ها که به سازمان در نیل به اهدافش از طریق افزایش انگیزه کمک می‌کند. در روانشناسی، پاداش‌ها در ایجاد انگیزه در افراد برای انجام وظایف پیچیده مؤثرتر از مجازات‌ها هستند. این امر به این دلیل است که پاداش‌ها اهداف موفقیت فرد را فعال می‌کنند و انگیزه شخصی برای انجام کارهای بیشتر را فراهم می‌کنند (کوستنر و همکاران^{۳۱}، ۱۹۸۷).

کوستنر و همکاران (۱۹۸۷) نشان دادند که پاداش افراد را بر می‌انگیزد تا در کارهای پیچیده تلاش بیشتری انجام دهند. جوادی و فتاحی (۱۳۹۵) بیان نمودند که بین پاداش پرداختی به مدیران و عملکرد مالی شرکت‌ها رابطه معنی‌داری وجود دارد. کریست و همکاران^{۳۲} (۲۰۱۲) نشان دادند که وقتی یک وظیفه به خوبی تعریف نشده باشد، پاداش‌ها نسبت به جریمه‌ها تأثیر قوی‌تری بر کیفیت کار دارند. برگر^{۳۳} (۲۰۱۹) دریافت که کارمندان در یک کار پیچیده زمانی که به اقدامات آن‌ها پاداش داده می‌شود، عملکرد بهتری دارند.

در این پژوهش، این موضوع بررسی می‌شود که چگونه اتخاذ دیدگاه (مدیریت و بازرسی) و انگیزه‌ها (فاقد انگیزه، پاداش و جریمه) بر تردید حرفه‌ای حسابرس در هنگام اتخاذ تصمیم‌های مختلف (ارزیابی مفروضات مدیریت و ارزیابی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی) تأثیر می‌گذارد.

۳. پیشینه پژوهش

همیلتون (۲۰۱۶) در مقاله خود تحت عنوان ارزیابی عمدی بودن تحریف‌های شناسایی شده: چگونه اتخاذ دیدگاه می‌تواند به حساب‌رسان در تشخیص اشتباهات و تقلب‌ها کمک کند، با استفاده از بررسی مدیران حسابرسی و مدیران ارشد، به این نتیجه رسید که حساب‌رسانی که دیدگاه مدیریت را اتخاذ می‌کنند، احتمال عمدی بودن تحریف را به طور قابل توجهی بالاتر ارزیابی می‌کنند. مایورگا و تروتمن^{۳۴} (۲۰۱۵) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که مدیران باتجربه، زمانی که از آن‌ها خواسته می‌شود دیدگاه یک سرمایه‌گذار معقول را اتخاذ کنند بیشتر از زمانی که هیچ دیدگاهی اتخاذ نمی‌کنند، افشاجری را توصیه می‌کنند. جانسون و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود، نشان دادند که حساب‌رسان با اتخاذ دیدگاه بازرسی، به جمع‌آوری اقلام شواهد حسابرسی اضافی برای توجیه و راضی کردن بازرسان تمرکز خواهند کرد.

وسترمن و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود با هدف دست‌یابی به درک بهتری از اثر اتخاذ دیدگاه بازرسی بر دقت عمل حساب‌رسان بیان کردند که هنگام اتخاذ دیدگاه بازرسی، حساب‌رسان بسیار محتاط و هوشیار عمل کرده و بر بررسی و تصمیم‌گیری‌های خود تمرکز می‌کنند تا اشتباهی مرتکب نشوند، بنابراین حسابرسی را با دقت بیشتری انجام می‌دهند. آلتیرو و همکاران^{۳۵} (۲۰۲۲) در مقاله خود با عنوان اتخاذ دیدگاه انگیزشی: چرا ترغیب حساب‌رسان به اتخاذ دیدگاه سرمایه‌گذار باعث می‌شود تفاوت‌های حسابرسی شناسایی شده را کمتر با اهمیت تلقی کنند، دریافتند حساب‌رسانی که دیدگاه سرمایه‌گذار اتخاذ می‌کنند، نسبت به تحریف‌هایی که با اهمیت هستند واکنش کمتری نشان می‌دهند. یوی و همکاران^{۳۶} (۲۰۲۳) در تحقیق خود رابطه بین تردید حرفه‌ای و سبک تفکر را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که همبستگی قوی بین تردید حرفه‌ای حساب‌رسان و سبک تفکر حساب‌رسان وجود دارد. به عنوان مثال نتایج این پژوهش نشان می‌دهد کنجکاوی سبب استدلال "چه می‌شود اگر" می‌گردد، در نتیجه تردید حرفه‌ای افزایش می‌یابد.

در مقاله حسینی و همکاران (۱۳۹۹) دو خصیصه فرهنگ و مولفه‌های رفتاری که از شاخصه‌های اصلی ویژگی‌های افراد محسوب می‌شوند، جهت سنجش میزان تاثیرگذاری بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل بررسی شدند. نتایج مطالعه حاکی از آن است که مولفه‌های رفتاری حساب‌رسان بر تردید حرفه‌ای آن‌ها اثرگذار است، در حالی که عوامل فرهنگی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان تاثیر معنادار ندارد. قاسمی‌نژاد و بنی‌مهد (۱۳۹۹) در تحقیق خود با هدف بررسی تاثیر

محافظه‌کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل که می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تاثیر مثبت داشته باشد، به این نتیجه رسیدند که محافظه‌کاری اجتماعی موجب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌شود. شیرزاد و همکاران (۱۳۹۹) در مقاله خود به بررسی تاثیر جامعه‌پذیری حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود نشان دادند که بین جامعه‌پذیری حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای حسابرسان رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

یوسف‌زاده و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که حسابرسان دارای ویژگی تردید حرفه‌ای بالا در هنگام ارزیابی شواهد حسابرسی، اقدامات تردیدآمیز بیشتری را انجام خواهند داد و به عبارت دیگر اندازه نمونه بزرگتری را انتخاب می‌نمایند. آن‌ها همچنین به این نتیجه رسیدند که ویژگی تردید حرفه‌ای رابطه بین اسناد مخدوش و اندازه نمونه را تعدیل می‌نماید. قاسمی‌نژاد و همکاران (۱۴۰۰) در مقاله خود به بررسی تاثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که ویژگی‌های رفتاری در تردید حرفه‌ای حسابرسان از جمله عوامل تاثیرگذار محسوب می‌شود. پاشائی فشتالی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود به بررسی اثر تیپ شخصیتی، تجربه، جنسیت و همچنین نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که تیپ شخصیتی شهودی-منطقی و حسی-منطقی در مقایسه با سایر تیپ‌های شخصیتی و تجربه می‌توانند به طور مستقیم و همچنین غیر مستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای)، اثر مثبت بر توانایی کشف تقلب داشته باشند. اما جنسیت، رابطه معنی‌داری با توانایی کشف تقلب ندارد.

تاثیر باورهای دینی با رویکرد اسلامی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت توسط مدینه و زارع (۱۴۰۲) مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد باورهای دینی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی خطر تحریف تأثیر مثبت دارد. به عبارت دیگر، حسابرسانی که پایبند باورهای دینی هستند، سطح تردید حرفه‌ای بالاتری دارند و با جستجوی بیشتر شواهد و حتی موارد به ظاهر کم اهمیت به عنوان پشتوانه قضاوت، قادر به ارزیابی بهتر خطر تحریف با اهمیت هستند.

مطالعات فوق‌الذکر که اثر عوامل مختلفی همچون سبک تفکر، فرهنگ، مولفه‌های رفتاری و باورهای دینی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را بررسی نمودند و همچنین پاشائی فشتالی و همکاران (۱۴۰۰) که به بررسی اثر تیپ شخصیتی، تجربه، جنسیت و همچنین نقش میانجی تردید حرفه‌ای

بر توانایی کشف تقلب حسابرسان داخلی پرداختند، به بررسی این موضوع که آیا اتخاذ دیدگاه مدیریت و یا اتخاذ دیدگاه بازرسی می‌تواند تردید حرفه‌ای حسابرسان را در موقعیت‌های مختلف تحت تاثیر قرار دهد؟ و آیا انگیزه که سبب هدفمند شدن رفتار و فعالیت‌های افراد می‌شود، می‌تواند همراه با اتخاذ دیدگاه به حسابرسان کمک کند و منجر به افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان شود؟، نپرداختند. بنابراین، این پژوهش به بررسی اثر اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌پردازد.

۴. فرضیه‌های پژوهش

در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ذکر شده، حسابرسان باید بررسی کنند آیا قضاوت‌ها و تصمیمات اتخاذ شده توسط مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری مندرج در صورت‌های مالی، نشان‌دهنده سوگیری مدیریت هستند یا خیر؟ (IAASB, 2018). در زمینه برآوردهای پیچیده، مفروضات مورد استفاده توسط مدیریت اغلب وابسته به پیش‌بینی‌های مدیریت در مورد آینده است و مدیریت ممکن است در برآوردهای خود فرصت طلب باشد (گریفیث و همکاران، 2015؛ بکوف و همکاران، 2018). با توجه به اینکه اتخاذ دیدگاه بینش‌هایی را در مورد چگونگی واکنش فرد دیگری به مجموعه‌ای از شرایط فراهم می‌کند (جونز و نیسبت^{۳۷}، 1971)، یک فرآیند شناختی مفید برای تشخیص زمانی است که شرایط پیرامون برآورد ارزش منصفانه نشان می‌دهد، مدیریت انگیزه‌ای برای رسیدن به برآوردهای مطلوب را دارد (یانگ هو و همکاران، 2021). با در نظر گرفتن مطالب بیان شده، در پژوهش حاضر پیش‌بینی می‌شود هنگام ارزیابی مناسب بودن مفروضات مدیریت، اگر حسابرسان دیدگاه مدیریتی را اتخاذ کنند، تردید بیشتری از خود نشان می‌دهند. بنابراین فرضیه اول پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه‌ی اول: هنگام ارزیابی مفروضات مدیریت، حسابرسان با اتخاذ دیدگاه مدیریت نسبت به اتخاذ دیدگاه بازرسی، تردید بیشتری از خود نشان می‌دهند.

در ماده ۱۴۸ قانون تجارت ذکر شده که بازرسان مکلفند درباره صحت و درستی صورت‌داری و صورت حساب دوره عملکرد و حساب سود و زیان ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند و همچنین درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجامع عمومی گذاشته‌اند اظهار نظر کنند. بازرسان باید اطمینان حاصل نمایند که حقوق صاحبان سهام در حدودی که قانون و اساسنامه شرکت تعیین کرده است بطور یکسان رعایت شده باشد و در صورتی

که مدیران اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند بازرسان مکلفند که مجمع عمومی را از آن آگاه سازند (قانون تجارت ایران، ۱۳۱۱). بازرسان شرکت با توجه به نقش مهمی که در تایید گزارشات مدیران برای تصویب در مجمع عمومی دارند، می‌توانند در تهیه و آمار واقعی از فعالیت‌ها و میزان سود و زیان شرکت، نقش با اهمیتی ایفا نمایند. با توجه به این وظیفه مهم بازرسان انتظار می‌رود آنان کلیه اقدامات خویش را با رعایت ضوابط و مقررات قانونی و در نظر گرفتن مصالح و منافع شرکت انجام دهند. اما در صورتی که در اثر اقدامات بازرسان ضرر و زبانی متوجه شخص حقوقی (شرکت)، سهام‌داران و اشخاص ثالث گردد بر طبق اصول و قواعد کلی مسئولیت مدنی باید پاسخگوی زیان وارده باشند (سلیمیان و ایزدپناه، ۱۳۹۸). در این راستا، وسترن (۲۰۱۹) بیان کرد هنگام اتخاذ دیدگاه بازرس، حسابرسان محتاط و هوشیار عمل کرده و تمایل دارند حسابرسی را با دقت بیشتری انجام دهند. همچنین یانگ هو و همکاران (۲۰۲۱) بیان کردند حسابرسان با اتخاذ دیدگاه بازرس، بر نیاز به جمع‌آوری اقلام شواهد حسابرسی کافی برای پاسخگویی به ذینفعان و توجیه فعالیت‌های خود تمرکز خواهند کرد. با در نظر گرفتن مطالب بیان شده، انتظار می‌رود هنگام اتخاذ دیدگاه بازرس، حسابرسان روی این موضوع تمرکز کنند که چگونه صورت‌های مالی یک شرکت را مطابق مقررات قانونی بررسی کنند و شواهد کافی و مناسب برای حمایت از نتیجه‌گیری‌های خود جمع‌آوری کنند. به عبارت دیگر، اگر حسابرسان دیدگاه بازرس را اتخاذ کنند، هنگام بررسی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی تردید بیشتری از خود نشان می‌دهند. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه‌ی دوم: هنگام ارزیابی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی، حسابرسان با اتخاذ دیدگاه

بازرس نسبت به اتخاذ دیدگاه مدیریت، تردید بیشتری از خود نشان می‌دهند.

همان‌گونه که قبلاً ذکر گردید، مطالعات انجام شده در ارتباط با انگیزه نشان می‌دهند که پاداش با کیفیت عملکرد افراد ارتباط دارد (کوستنر و همکاران، ۱۹۸۷؛ کریست و همکاران، ۲۰۱۲؛ برگر، ۲۰۱۹). در پژوهش حاضر بررسی می‌شود که چگونه انگیزه همراه با اتخاذ دیدگاه بر فعالیت حسابرسان اثرگذار است؟ در این خصوص، انتظار می‌رود هنگام ارزیابی مفروضات مدیریت، پاداش‌ها در افزایش تردید برای حسابرسانی که دیدگاه بازرس اتخاذ می‌کنند در مقایسه با حسابرسانی که دیدگاه مدیریت اتخاذ می‌کنند، مؤثرتر باشد. زیرا حسابرسانی که دیدگاه مدیریت را اتخاذ کرده‌اند، در ابتدا، کار خود را برای نشان دادن تردید بیشتر آغاز کرده‌اند. بنابراین با توجه به موارد بیان شده، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه‌ی سوم: هنگام ارزیابی مفروضات مدیریت، تأثیر مثبت یک پاداش (بیش از جریمه) برای حساب‌رسانی که دیدگاه بازرسی اتخاذ کردند بیشتر از حساب‌رسانی است که دیدگاه مدیریت اتخاذ کردند.

یانگ هو و همکاران (۲۰۲۱) بیان کردند که اتخاذ دیدگاه مدیریت، توجه حساب‌رسان را به ارزیابی مفروضات مدیریت، منحرف می‌کند. در نتیجه، انتظار می‌رود هنگام ارزیابی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی، پاداش‌ها در افزایش تردید برای حساب‌رسانی که دیدگاه مدیریت اتخاذ می‌کنند در مقایسه با حساب‌رسانی که دیدگاه بازرسی اتخاذ کرده‌اند، در همان ابتدای کار، محتاط عمل کرده و شواهد کافی جهت حمایت از نتیجه‌گیری‌های خود جمع‌آوری کردند. بنابراین، با توجه به موارد بیان شده، فرضیه چهارم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه‌ی چهارم: هنگام ارزیابی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی، تأثیر مثبت یک پاداش (بیش از جریمه) برای حساب‌رسانی که دیدگاه مدیریت اتخاذ کردند، بیشتر از حساب‌رسانی است که دیدگاه بازرسی اتخاذ کردند.

۵. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری است. طرح پژوهش شبه تجربی و روش مورد استفاده آزمایش است. برای این منظور داده‌های موردنیاز پژوهش به روش میدانی و با استفاده از ابزار طراحی شده (افته) جمع‌آوری گردید. از نظر استادان و متخصصان حوزه حسابداری و حسابرسی و همچنین پژوهش‌های انجام شده در این حوزه برای طراحی افته پژوهش، استفاده شد.

با توجه به این که هدف پژوهش، بررسی تأثیر تعاملی دو متغیر اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان است، در این راستا، دو متغیر مستقل متناسب با فرضیات پژوهش (اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها) در سطوح مختلف مورد دستکاری پژوهشگران قرار گرفتند. در این پژوهش، از طرح عاملی (۳×۲) بین گروهی استفاده گردید و مشارکت‌کنندگان به طور تصادفی به شش گروه (وضعیت) مختلف تخصیص پیدا کردند.

شکل ۱- طرح عاملی (۳×۲) بین گروهی

| انگیزه‌ها اتخاذ دیدگاه | فاقد انگیزه | پاداش | جریمه |
|---------------------------|-------------|-----------|----------|
| مدیریت | گروه اول | گروه دوم | گروه سوم |
| بازرس | گروه چهارم | گروه پنجم | گروه ششم |

مطابق اطلاعات شکل ۱، مشارکت‌کنندگان به شش گروه (وضعیت) مختلف تخصیص یافتند. مشارکت‌کنندگانی که به گروه اول تخصیص یافتند، در دستور العمل افته ارائه شده به آن‌ها، فقط بیان شده که هنگام انجام حسابرسی خود را در جایگاه مدیریت شرکت فرضی قرار دهید و در ارتباط با پاداش یا جریمه هیچ مطلبی بیان نشده است. مشارکت‌کنندگانی که به گروه دوم تخصیص یافتند، در دستور العمل افته ارائه شده به آن‌ها، بیان شده که هنگام انجام حسابرسی خود را در جایگاه مدیریت شرکت فرضی قرار دهید و همچنین بیان شده اگر عملکرد خوبی داشته باشید، مزایایی از جمله ارتقای رتبه و پاداش نقدی به شما تعلق می‌گیرد. مشارکت‌کنندگانی که به گروه سوم تخصیص یافتند، در دستور العمل افته ارائه شده به آن‌ها، بیان شده که هنگام انجام حسابرسی خود را در جایگاه مدیریت شرکت فرضی قرار دهید و همچنین بیان شده اگر عملکرد خوبی نداشته باشید، تنبیه‌هایی از جمله ممنوعیت از پذیرش قراردادهای جدید و تعلیق تا یکسال به شما تعلق می‌گیرد.

مشارکت‌کنندگانی که به گروه چهارم تخصیص یافتند، در دستور العمل افته ارائه شده به آن‌ها، فقط بیان شده که هنگام انجام حسابرسی خود را در جایگاه بازرس قرار دهید و در ارتباط با پاداش یا جریمه هیچ مطلبی بیان نشده است. مشارکت‌کنندگانی که به گروه پنجم تخصیص یافتند، در دستور العمل افته ارائه شده به آن‌ها، بیان شده که هنگام انجام حسابرسی خود را در جایگاه بازرس قرار دهید و همچنین بیان شده اگر عملکرد خوبی داشته باشید، مزایایی از جمله ارتقای رتبه و پاداش نقدی به شما تعلق می‌گیرد. مشارکت‌کنندگانی که به گروه ششم تخصیص یافتند، در دستور العمل افته ارائه شده به آن‌ها، بیان شده که هنگام انجام حسابرسی خود را در جایگاه بازرس قرار دهید و همچنین بیان شده اگر عملکرد خوبی نداشته باشید، تنبیه‌هایی از جمله ممنوعیت از پذیرش قراردادهای جدید و تعلیق تا یکسال به شما تعلق می‌گیرد.

۱-۵. متغیرهای پژوهش

اولین متغیر مستقل، اتخاذ دیدگاه است. این متغیر در دو سطح دستکاری گردیده است (اتخاذ دیدگاه مدیریت و اتخاذ دیدگاه بازرس). به این ترتیب مشارکت‌کنندگانی که به وضعیت اتخاذ دیدگاه مدیریت تخصیص یافتند، در دستورالعمل افته ارائه شده به آن‌ها، بیان شده که هنگام انجام حسابرسی خود را در جایگاه مدیریت شرکت فرضی قرار دهند. در ادامه مشارکت‌کنندگانی که به وضعیت اتخاذ دیدگاه بازرس تخصیص یافتند، در دستورالعمل افته ارائه شده به آن‌ها، بیان شده که هنگام انجام حسابرسی خود را در جایگاه بازرس قانونی قرار دهند.

دومین متغیر مستقل، انگیزه‌ها است، این متغیر در سه سطح مورد دستکاری پژوهشگران قرار گرفت. سه سطح مربوط به این متغیر عبارت است از: فاقد انگیزه، پاداش و جریمه. در ارتباط با وضعیت فاقد انگیزه، در افته ارائه شده به مشارکت‌کنندگان هیچ صحبتی از پاداش و جریمه نمی‌شود. در ارتباط با وضعیت پاداش، در افته ارائه شده به مشارکت‌کنندگان گفته می‌شود که اگر عملکرد خوبی داشته باشید (حسابرسی خود را با دقت زیاد و خطای کم انجام دهید)، مزایایی از جمله ارتقای رتبه و پاداش نقدی به شما تعلق می‌گیرد. در مقابل، در ارتباط با وضعیت جریمه، در افته ارائه شده به مشارکت‌کنندگان گفته می‌شود که اگر عملکرد خوبی نداشته باشید (حسابرسی خود را با دقت کم و خطای زیاد انجام دهید)، تنبیه‌هایی از جمله ممنوعیت از پذیرش قراردادهای جدید و تعلیق تا یکسال به شما تعلق می‌گیرد.

متغیر وابسته پژوهش، تردید حرفه‌ای حساب‌رسان است. به منظور بررسی اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان در دو موقعیت مختلف، ارزیابی مفروضات مدیریت و ارزیابی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی، افته و سوالات پرسیده شده در افته به گونه‌ای طراحی شدند که مقادیر کمتر از ۵ نشان‌دهنده تردید بیشتر در زمان ارزیابی مفروضات مدیریت و مقادیر بیشتر از ۵ نشان‌دهنده تردید بیشتر در زمان نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی است.

۲-۵. طرح آزمون

پس از موافقت آزمودنی‌ها به مشارکت در پژوهش، یک مجموعه افته بین حساب‌رسان توزیع گردید. در افته پژوهش، اطلاعاتی در ارتباط با برآورد ارزش منصفانه دارایی‌های یک شرکت بیمه فرضی به مشارکت‌کنندگان ارائه شد و از آن‌ها خواسته شد که فرض نمایند به‌عنوان یکی از اعضای تیم حسابرسی، وظیفه رسیدگی به ارزش منصفانه دارایی‌های این شرکت را بر عهده دارند. در

سناریوی افته، اطلاعاتی در خصوص این شرکت و مفروضات استفاده شده توسط مدیریت شرکت برای برآورد ارزش منصفانه آورده شده است. مشارکت‌کنندگان به شش گروه (وضعیت) مختلف تخصیص یافتند و از آن‌ها خواسته شد به سوالات پرسیده شده پاسخ دهند. لازم به ذکر است ابتدا، مشارکت‌کنندگان می‌بایست به منظور تایید کنترل توجه و دقت آن‌ها، به پرسش‌هایی در خصوص اطلاعات افته پاسخ دهند. لازم به ذکر است مشارکت‌کنندگانی که به این سوال به طور صحیح پاسخ نداده بودند، از نمونه پژوهش حذف گردیدند.

۳-۵. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند. همانگونه که قبلاً بیان شد، پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری است و روش مورد استفاده در این پژوهش آزمایش است. نمونه‌گیری به روش نمونه‌گیری تصادفی است. در پژوهش‌های آزمایشی حجم نمونه حداقل ۳۰ نفر در هر گروه توصیه می‌گردد (دلاور، ۱۳۹۷). در پژوهش حاضر، ۲۷۱ مشارکت‌کننده افته و سوالات مطرح شده در افته را تکمیل نمودند. لازم به ذکر است که تعداد ۲۵ مشارکت‌کننده که به درستی به سوالات کنترلی پاسخ نداده بودند و همچنین تعداد ۱۲ مشارکت‌کننده به دلیل ایجاد گروه‌هایی با تعداد یکسان، پاسخنامه آن‌ها از نمونه پژوهش حذف شد. در نهایت، این پژوهش با مشارکت ۲۳۴ حسابرس و تشکیل شش گروه ۳۹ نفره انجام گرفت و مشارکت‌کنندگان به طور تصادفی به یکی از شش گروه (وضعیت) مختلف تخصیص پیدا کردند.

۴-۵. روایی و پایایی ابزار پژوهش

این پژوهش از افته و سوالات مطرح شده در آن برای گردآوری داده‌ها استفاده نموده است و طبعاً روایی و پایایی ابزار پژوهش مطرح می‌شود. به‌منظور بررسی روایی محتوایی، ابزار طراحی شده (افته) در اختیار استادان و صاحب‌نظران حوزه حسابداری و حسابرسی قرار گرفت و بر اساس دیدگاه‌ها و نظرات تخصصی آن‌ها اصلاحات لازم صورت گرفته است و برای سنجش پایایی پرسشنامه پژوهش از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. ارزش عددی آلفای کرونباخ بین صفر تا یک قرار دارد و سطح قابل قبول برای همسانی درونی بین سوال‌ها و یا گویه‌های پرسشنامه عددی مساوی و یا بزرگتر از ۰/۷ است (عبداللهی، ۱۴۰۰). مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای

پرسشنامه طراحی شده برابر ۷۴ درصد محاسبه شد. از آنجایی که این مقدار بیش از ۷۰ درصد است، بنابراین بین سوال‌های پرسشنامه همسانی درونی برقرار است.

۶. یافته‌های پژوهش

۶-۱. آمار توصیفی و جمعیت‌شناختی

اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان در پژوهش در نگاره ۱ ارائه شده است. مطابق اطلاعات نگاره مذکور، ۸۱ درصد از مشارکت‌کنندگان را مردان و ۱۹ درصد از مشارکت‌کنندگان را زنان تشکیل می‌دادند. حدوداً ۳۴ درصد از مشارکت‌کنندگان دارای مدرک کارشناسی، ۶۳ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۳ درصد دارای مدرک دکتری بودند. اکثر مشارکت‌کنندگان، تجربه حسابرسی بین ۶ تا ۱۰ سال (۳۴/۶) داشتند. ۳۳/۳ درصد از مشارکت‌کنندگان کمتر از ۳۱ سال بودند، ۳۱/۶ درصد در رده سنی بین ۳۱ تا ۴۰ سال، ۱۸/۴ درصد در رده سنی بین ۴۱ تا ۵۰ سال، ۱۶/۷ درصد بیشتر از ۵۰ سال سن داشتند. از لحاظ موقعیت در موسسه حسابرسی، بیشترین فراوانی مربوط به حساب‌رسان (۳۰/۸ درصد) و کمترین فراوانی مربوط به شرکا (۹ درصد) بود. تقریباً ۳۴ درصد از مشارکت‌کنندگان دارای گواهینامه حسابدار رسمی بودند.

نگاره ۱. اطلاعات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان

| کل | مرد | | زن | | جنسیت |
|-----|-------------|--|---------------|--|---------------------|
| ۲۳۴ | ۱۸۹ | | ۴۵ | | تعداد |
| ۱۰۰ | ۸۰/۸ | | ۱۹/۲ | | درصد |
| کل | دکتری | | کارشناسی ارشد | | سطح تحصیلات |
| ۲۳۴ | ۸ | | ۱۴۷ | | تعداد |
| ۱۰۰ | ۳/۴ | | ۶۲/۸ | | درصد |
| کل | بیشتر از ۵۰ | | ۳۱ تا ۴۰ | | سن (سال) |
| ۲۳۴ | ۳۹ | | ۷۴ | | تعداد |
| ۱۰۰ | ۱۶/۷ | | ۳۱/۶ | | درصد |
| کل | بیشتر از ۲۰ | | ۱۰ تا ۱۱ | | تجربه حسابرسی (سال) |
| ۲۳۴ | ۴۷ | | ۲۴ | | تعداد |
| ۱۰۰ | ۲۰/۱ | | ۱۰/۲ | | درصد |

| کل | مرد | | | | | زن | جنسیت |
|-----|--------|-------------|--------|-------------|------|------|-------------------------|
| | حسابرس | حسابرس ارشد | سرپرست | سرپرست ارشد | مدیر | | |
| کل | حسابرس | حسابرس ارشد | سرپرست | سرپرست ارشد | مدیر | شریک | موقعیت شغلی فعلی |
| ۲۳۴ | ۷۲ | ۴۳ | ۳۵ | ۳۰ | ۳۳ | ۲۱ | تعداد |
| ۱۰۰ | ۳۰/۸ | ۱۸/۴ | ۱۴/۹ | ۱۲/۸ | ۱۴/۱ | ۹ | درصد |
| کل | خیر | | | | | بلی | گواهینامه حسابداری رسمی |
| ۲۳۴ | ۱۵۵ | | | | | ۷۹ | تعداد |
| ۱۰۰ | ۶۶/۲ | | | | | ۳۳/۸ | درصد |

در این پژوهش از آزمون χ^2 دو (آزمون استقلال) جهت بررسی استقلال گروه‌های مورد مطالعه از لحاظ متغیرهای جمعیت‌شناختی استفاده شده است. اساس تحلیل آزمون χ^2 دو مقدار معناداری است. اگر مقدار معناداری از میزان خطا بیشتر باشد نشان‌دهنده استقلال گروه‌های مورد مطالعه از لحاظ متغیرهای جمعیت‌شناختی است (عبداللهی، ۱۴۰۰). نتایج آزمون χ^2 دو این پژوهش بیانگر استقلال شش وضعیت آزمایش از لحاظ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی شامل: جنسیت ($p = ۰/۷۱۷$) و میزان تحصیلات ($\chi^2_{(۵)} = ۲/۸۸۹$ ، $p = ۰/۶۲۶$) و رده‌های سنی ($\chi^2_{(۱۰)} = ۸/۰۲۶$ ، $p = ۰/۱۲۳$) و تجربه حسابرس ($\chi^2_{(۱۵)} = ۲۱/۴۵۵$ ، $p = ۰/۵۸۹$) و $p = ۰/۹۶۹$ ، $\chi^2_{(۲۰)} = ۱۷/۹۶۹$) موقعیت حسابرس در موسسه حسابرسی ($\chi^2_{(۳۵)} = ۲۸/۱۸۷$ و $p = ۰/۲۹۹$) و دارا بودن گواهینامه حسابداری رسمی ($p = ۰/۳۰۱$) و $\chi^2_{(۵)} = ۶/۰۵۸$ است. از این رو، نتایج بدست آمده تحت تاثیر عوامل مذکور نبوده است. شاخص آماری میانگین، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی برای تردید حرفه‌ای در نگاره ۲ ارائه شده است.

نگاره ۲. شاخص‌های توصیفی میانگین و انحراف معیار برای تردید حرفه‌ای

| کشیدگی | چولگی | کل میانگین (انحراف معیار) | انگیزه | | | اتخاذ دیدگاه |
|--------|--------|------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|--|--------------|
| | | | جریمه میانگین (انحراف معیار) | پاداش میانگین (انحراف معیار) | فاقد انگیزه میانگین (انحراف معیار) | |
| -۰/۷۳۰ | -۰/۴۰۱ | ۴/۳۰۲ (۱/۹۳۴) | ۴/۰۲۴ (۱/۹۵۵) | ۵/۱۵۳ (۱/۲۷۷) | ۳/۷۲۹ (۲/۱۹۲) | مدیریت |
| | | تعداد = ۱۱۷ | تعداد = ۳۹ | تعداد = ۳۹ | تعداد = ۳۹ | |

| | | | | | | |
|--------|-------|------------------|------------------|------------------|------------------|--------|
| -۰/۴۱۳ | ۰/۳۷۹ | ۵/۴۵۴ (۲/۰۸۶) | ۶/۰۸۶ (۲/۳۳۰) | ۴/۲۷۷ (۱/۶۶۲) | ۶/۰۰۰ (۱/۷۱۷) | بازرس |
| | | تعداد = ۱۱۷ | تعداد = ۳۹ | تعداد = ۳۹ | تعداد = ۳۹ | |
| | | ۴/۸۷۸ (۲/۰۸۸) | ۵/۰۵۵ (۲/۳۷۵) | ۴/۷۱۵ (۱/۵۳۷) | ۴/۸۶۵ (۲/۲۶۵) | کل |
| | | تعداد = ۲۳۴ | تعداد = ۷۸ | تعداد = ۷۸ | تعداد = ۷۸ | |
| | | | ۰/۲۸۶ | -۰/۱۲۳ | -۰/۲۲۴ | چولگی |
| | | | -۰/۲۹۶ | -۰/۳۸۴ | -۰/۵۱۱ | کشیدگی |

۲-۶. نتایج آزمون فرضیه‌ها

به منظور بررسی اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها، بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تحلیل واریانس دو عاملی مورد آزمون قرار گرفتند. لازم به ذکر است مفروضات و محدودیت‌های تحلیل واریانس دو عاملی شامل توزیع بهنجار متغیر وابسته در بین گروه‌ها، متعلق بودن هر مورد (شخص) فقط به یک گروه، برابری حجم نمونه در شرایط مختلف، فاصله‌ای یا نسبی بودن مقیاس اندازه‌گیری متغیر وابسته، طبقه‌ای بودن مقیاس اندازه‌گیری متغیرهای مستقل و همسانی واریانس بین گروهی رعایت شده است. همسانی واریانس با استفاده از آزمون بروش پاگان، آزمون F و آزمون بروش پاگان اصلاح شده مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تمامی آزمون‌ها حاکی از برابری واریانس‌ها بود. نتایج حاصل از تحلیل واریانس ۳×۲ در نگاره ۳ ارائه شده است.

نگاره ۳. تحلیل واریانس دو عاملی تاثیر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه بر تردید حرفه‌ای

حسابرسان

| منبع | مجموع مجذورات | درجه آزادی | میانگین مجذورات | آماره F | سطح معناداری | مجذوراتا سهمی |
|----------------------|---------------|------------|-----------------|---------|--------------|---------------|
| اتخاذ دیدگاه | ۷۷/۶۷۸ | ۱ | ۷۷/۶۷۸ | ۲۱/۷۸۲ | ۰/۰۰۰ | ۰/۰۸۷ |
| انگیزه | ۴/۵۳۵ | ۲ | ۲/۲۶۸ | ۰/۶۳۶ | ۰/۵۳۰ | ۰/۰۰۶ |
| اتخاذ دیدگاه* انگیزه | ۱۲۰/۷۸۳ | ۲ | ۶۰/۳۹۲ | ۱۶/۹۳۵ | ۰/۰۰۰ | ۰/۱۲۹ |
| خطا | ۸۱۳/۰۸۱ | ۲۲۸ | ۳/۵۶۶ | | | |

یادداشت:

اتخاذ دیدگاه، یک متغیر مستقل با دو سطح است، سطح اول، اتخاذ دیدگاه مدیریت است و سطح دوم، اتخاذ دیدگاه بازرسی است. انگیزه، یک متغیر مستقل با سه سطح است، سطح اول فاقد انگیزه، سطح دوم پاداش و سطح سوم جریمه است.

به منظور بررسی اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در دو موقعیت مختلف، ارزیابی مفروضات مدیریت و ارزیابی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی، افته و سوالات پرسیده شده در افته به گونه‌ای طراحی شدند که مقادیر کمتر از ۵ نشان‌دهنده تردید بیشتر در زمان ارزیابی مفروضات مدیریت و مقادیر بیشتر از ۵ نشان‌دهنده تردید بیشتر در زمان نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی است.

هنگام بررسی فرضیه اول و فرضیه دوم پژوهش، فقط از داده‌های قسمت فاقد انگیزه استفاده شده است. در فرضیه اول پژوهش پیش‌بینی می‌شود هنگام ارزیابی مفروضات مدیریت، حسابرسان با اتخاذ دیدگاه مدیریت، تردید بیشتری از خود نشان می‌دهند و در فرضیه دوم پژوهش پیش‌بینی می‌شود هنگام ارزیابی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی، حسابرسان با اتخاذ دیدگاه بازرسی تردید بیشتری از خود نشان می‌دهند. همان‌طور که در نگاره ۳ مشاهده می‌شود، اثر اتخاذ دیدگاه بر تردید حرفه‌ای معنادار است ($F_{(1,228)} = 21/782, p = 0/00$). بنابراین، در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان استدلال نمود که اتخاذ دیدگاه بر تردید حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار است.

علاوه بر این، میانگین تردید حرفه‌ای در نگاره ۲ مطابق با انتظارات در فرضیه اول و دوم است. میانگین تردید حرفه‌ای تحت وضعیت اتخاذ دیدگاه مدیریت (۴/۳۰۲) است (کوچکتر از مقدار ۵) و میانگین تردید حرفه‌ای تحت وضعیت اتخاذ دیدگاه بازرسی (۵/۴۵۴) است (بزرگتر از مقدار ۵). به طور کلی این نتایج از فرضیه اول و دوم پژوهش پشتیبانی می‌کنند و طبق یافته‌های فوق، فرضیه اول و دوم پژوهش تایید می‌گردد.

هنگام بررسی فرضیه سوم و چهارم، از داده‌های قسمت پاداش و جریمه استفاده شده است. به طور خاص مطابق با فرضیه سوم انتظار می‌رود هنگام ارزیابی مفروضات مدیریت، تاثیر مثبت یک پاداش در خصوص افزایش تردید حرفه‌ای برای حسابرسانی که دیدگاه بازرسی دارند بیشتر از حسابرسانی است که دیدگاه مدیریت دارند. مطابق با فرضیه چهارم انتظار می‌رود هنگام ارزیابی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی، تاثیر مثبت یک پاداش در خصوص افزایش تردید حرفه‌ای برای

حسابرسانی که دیدگاه مدیریت دارند، بیشتر از حسابرسانی است که دیدگاه بازرس دارند. همان‌طور که نتایج نگاره ۳ نشان می‌دهد، اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه معنادار می‌باشد ($p = ۰/۰۰۰$)، $F(۲,۲۲۸) = ۱۶/۹۳۵$. بنابراین، این یافته‌ها شواهدی را برای پشتیبانی از اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را فراهم می‌آورد. طبق یافته‌های فوق، در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان استدلال نمود که اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان معنادار است.

در ادامه، به دلیل معنادار شدن آماره F برای تعامل اتخاذ دیدگاه و انگیزه، لازم است به بررسی منبع معناداری تعامل پرداخت. بدین منظور، باید تردید حرفه‌ای را با توجه به نوع انگیزه برای هر دو گروه اتخاذ دیدگاه بررسی کرد. با توجه به اینکه نوع انگیزه دارای سه وضعیت است، از تحلیل واریانس یک طرفه مستقل (ANOVA) استفاده شده است. بنابراین داده‌ها باید تقسیم شوند، برای انجام این کار از دستور split file استفاده شده است. نتایج حاصل از تحلیل واریانس یک طرفه مستقل در نگاره ۴ ارائه شده است.

نگاره ۴. تحلیل واریانس یک طرفه مستقل

| اتخاذ دیدگاه | مجموع مجذورات | درجه آزادی | میانگین مجذورات | آماره F | سطح معناداری |
|--------------|---------------|------------|-----------------|---------|--------------|
| مدیریت | | | | | |
| بین گروهی | ۴۴/۰۵۲ | ۲ | ۲۲/۰۲۶ | ۶/۴۴۳ | ۰/۰۰۲ |
| درون گروهی | ۳۸۹/۷۴۳ | ۱۱۴ | ۳/۴۱۹ | | |
| کل | ۴۳۳/۷۹۵ | ۱۱۶ | | | |
| بازرس | | | | | |
| بین گروهی | ۸۱/۲۶۶ | ۲ | ۴۰/۶۳۳ | ۱۰/۹۴۲ | ۰/۰۰۰ |
| درون گروهی | ۴۲۳/۳۳۸ | ۱۱۴ | ۳/۷۱۳ | | |
| کل | ۵۰۴/۶۰۴ | ۱۱۶ | | | |

لازم به ذکر است که در بررسی منبع تعامل در ازای هر آزمون اضافی باید در سطح معناداری، یک تقسیم انجام داد (عبداللهی، ۱۴۰۰). به دلیل اینکه یک بار تحلیل split file انجام شده و بعد تحلیل واریانس یک طرفه مستقل انجام شده است، لذا $۰/۰۵$ بر دو تقسیم شده است ($۰/۰۲۵$).

همانطور که در نگاره ۴ مشاهده می‌شود، سطح معناداری برای آماره F در گروه اتخاذ دیدگاه مدیریت ۰/۰۰۲ است ($F_{(۲,۱۱۴)} = ۶/۴۴۳$, $p = ۰/۰۰۲$). بنابراین، این نتایج بیانگر تفاوت معنادار در تردید حرفه‌ای حسابرسان بین وضعیت‌های مختلف انگیزه در گروه اتخاذ دیدگاه مدیریت است. همچنین، سطح معناداری برای آماره F در گروه اتخاذ دیدگاه بازرس ۰/۰۰۰ است ($p = ۰/۰۰۰$), بنابراین، این نتایج نیز بیانگر تفاوت معنادار در تردید حرفه‌ای حسابرسان بین وضعیت‌های مختلف انگیزه در گروه اتخاذ دیدگاه بازرس است.

علاوه بر این، میانگین تردید حرفه‌ای در نگاره ۲ مطابق با انتظارات در فرضیه سوم و چهارم است. میانگین تردید حرفه‌ای تحت وضعیت اتخاذ دیدگاه مدیریت و پاداش (۵/۱۵۳) است (بزرگتر از مقدار ۵) و میانگین تردید حرفه‌ای تحت وضعیت اتخاذ دیدگاه بازرس و پاداش (۴/۲۷۷) می‌باشد (کوچکتر از مقدار ۵). به طور کلی این نتایج از فرضیه سوم و چهارم پژوهش پشتیبانی می‌کند و طبق یافته‌های فوق، فرضیه سوم و چهارم پژوهش تأیید می‌گردد.

۷. بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه بررسی اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان بود. برای این منظور، یک مطالعه آزمایشی برای بررسی میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت‌های مختلف انجام گرفت. در این راستا، از مشارکت‌کنندگان در پژوهش خواسته شد، به‌عنوان یکی از اعضای تیم حسابرسی، ارزش منصفانه دارایی‌های یک شرکت فرضی را مورد بررسی قرار دهند و به سوالات پرسیده شده در این خصوص پاسخ دهند. در این پژوهش از دیدگاه مدیریت و دیدگاه بازرس استفاده شده است زیرا دیدگاه مدیریت حسابرسان را راهنمایی می‌کند تا بر ارزیابی ورودی‌های فرآیند حسابرسی (برآوردهای مدیریت) تمرکز کنند در حالی که دیدگاه بازرس حسابرسان را راهنمایی می‌کند تا بر ارزیابی خروجی‌های فرآیند حسابرسی (گزارش‌های بازرس) تمرکز کنند.

مطابق با اطلاعات ارائه شده در نگاره ۲ و ۳، نتایج فرضیه‌های اول و دوم در مجموع نشان داد اتخاذ دیدگاه بر تردید حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار است. به طور خاص، اتخاذ دیدگاه مدیریت سبب می‌شود حسابرسان به طور جامع‌تری در نظر بگیرند که چگونه مدیران از طریق مفروضات خود به اهداف مدنظر خود دست می‌یابند. در نتیجه ترغیب حسابرسان به اتخاذ دیدگاه مدیریت، سبب می‌شود هنگام ارزیابی مفروضات مدیریت، تردید بیشتری از خود نشان دهند. این نتایج با نتایج

پژوهش‌های چرچ و همکاران (۲۰۱۵) و یانگ هو و همکاران (۲۰۲۱) مطابقت دارد که بیان کردند، وقتی حساب‌رسان دیدگاه مدیریتی را اتخاذ می‌کنند، می‌توانند خود را در جای مدیر قرار دهند و به‌طور موثری ارزیابی کنند که آیا مدیر سود را دستکاری کرده است یا خیر؟

همچنین اتخاذ دیدگاه بازرسی سبب می‌شود حساب‌رسان روی این موضوع تمرکز کنند که چگونه صورت‌های مالی یک شرکت را مطابق مقررات قانونی بررسی کنند و شواهد کافی و مناسب برای حمایت از قضاوت‌ها و نتیجه‌گیری‌های خود جمع‌آوری کنند تا تأثیرات منفی (هزینه‌های لطمه به شهرت) را کاهش داده و از آن‌ها جلوگیری کنند. در نتیجه ترغیب و تشویق حساب‌رسان به اتخاذ دیدگاه بازرسی سبب می‌شود، حساب‌رسان بر جمع‌آوری شواهد حساب‌رسی کافی برای پاسخگویی به ذینفعان و حمایت از قضاوت‌های خود تمرکز کنند. بنابراین وقتی حساب‌رسان دیدگاه بازرسی را اتخاذ می‌کنند، می‌توانند خود را در جای بازرسی قرار دهند و در خصوص جمع‌آوری شواهد اضافی تردید بیشتری نشان دهند.

مطابق با اطلاعات ارائه شده در نگاره ۳ و ۴، نتایج فرضیه‌های سوم و چهارم در مجموع اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه را بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان را تایید کردند. به‌طور خاص، هنگام ارزیابی مفروضات مدیریت، پاداش سبب افزایش تردید برای حساب‌رسانی که دیدگاه بازرسی اتخاذ کرده‌اند، می‌شود، زیرا حساب‌رسانی که دیدگاه مدیریت را اتخاذ کرده‌اند، در ابتدا، کار خود را برای نشان دادن تردید بیشتر آغاز کرده‌اند. همچنین هنگام ارزیابی حساب‌رسان از نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی، پاداش سبب افزایش تردید برای حساب‌رسانی که دیدگاه مدیریت را اتخاذ کرده‌اند، می‌شود، زیرا حساب‌رسانی که دیدگاه بازرسی را اتخاذ می‌کنند، از قبل برای نشان دادن تردید بیشتر آماده شده‌اند. به‌طور کلی یافته‌ها نشان می‌دهند که پاداش‌ها در ایجاد تردید بیشتر در هنگام حساب‌رسی صورت‌های مالی موثرتر از جریمه‌ها می‌باشند، که این نتایج با نتایج پژوهش پیچر و همکاران^{۳۸} (۲۰۱۳) همسو است. همچنین نتایج پژوهش کریست و همکاران (۲۰۱۲) حاکی از آن است که پاداش‌ها نسبت به جریمه‌ها تأثیر قوی‌تری بر کیفیت کار دارند.

۸. پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

از آنجا که تردید حرفه‌ای در ارائه یک حساب‌رسی با کیفیت ضروری است و از اصول اساسی حرفه حساب‌رسی است (کیم و تروتمن^{۳۹}، ۲۰۱۵) و اتخاذ دیدگاه بینش‌هایی را در مورد چگونگی واکنش فرد دیگری به مجموعه‌ای از شرایط فراهم می‌کند (جونز و نیسبت، ۱۹۷۱)، یک فرآیند

شناختی مفید برای تشخیص زمانی است که مدیریت انگیزه‌ای برای رسیدن به نتایج و اهداف دلخواه خود را دارد و وی ممکن است در این امر فرصت طلب باشد (یانگ هو و همکاران، ۲۰۲۱)، به سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود از این یافته‌ها و نتایج در جهت ارائه راهنما و آموزش برای افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان در هنگام حسابرسی صورت‌های مالی استفاده نمایند. به عبارت دیگر، پیشنهاد می‌شود حسابرسان راه‌ها، روش‌ها و فنون لازم در فرآیند اتخاذ دیدگاه را آموزش ببینند تا بتوانند دیدگاه‌های دیگران را از طریق ارتباطات و تعاملات دو طرفه درک کنند و حین انجام کار خود (حسابرسی) بتوانند از آن استفاده کنند. همچنین با توجه به اهمیت تردید حرفه‌ای و کاستی‌هایی در کاربرد تردید حرفه‌ای توصیه می‌شود موسسات حسابرسی بیشتر روی ویژگی تردید حرفه‌ای کارکنان خود تمرکز کنند تا حسابرسان در قضاوت‌ها و اقدامات ناشی از اعمال تردید حرفه‌ای، بهتر عمل نمایند. همچنین به سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود از پاداش‌ها برای تشویق حسابرسان برای نشان دادن تردید بیشتر استفاده کنند. به عبارت دیگر، پیشنهاد می‌شود سازمان حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی یک سیستم انگیزشی موثر را دارا باشند. می‌توان به این صورت بیان نمود که تخصیص و اعطای پاداش در سازمان و موسسات حسابرسی باید به گونه‌ای باشد که حداکثر بازده را برای سازمان و موسسات حسابرسی ممکن سازد. به‌عنوان اولین قدم در این راستا، سیستم انگیزشی باید به گونه‌ای طراحی گردد که اعطای پاداش، مشروط به عملکرد مؤثر باشد (منظور از عملکرد مؤثر، عملکردی است که در جهت نیل به اهداف سازمان و موسسات حسابرسی باشد)، تنها در این صورت است که استفاده از پاداش به‌عنوان مکانیسمی برای تشویق و ایجاد انگیزه کارساز است (سعادت، ۱۳۹۴).

با توجه به اینکه پژوهش حاضر، آزمایش و بررسی را برای هر فرد انجام داده است، پژوهش‌های آتی می‌توانند آزمایش را برای تیم حسابرسی انجام دهند. همچنین اگر ایجاد انگیزه از طریق پاداش نقدی باشد، ممکن است میزان پاداش نقدی بر تردید حرفه‌ای اثرگذار باشد. در نتیجه پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی، تحلیل‌های اقتصادی را برای بررسی اثربخشی اتخاذ دیدگاه برای بهبود تردید حرفه‌ای تحت ساختارهای انگیزشی مختلف انجام دهند.

این پژوهش به منظور معرفی مفهوم و اهمیت اتخاذ دیدگاه در جهت تقویت و بهبود تردید حرفه‌ای حسابرسان به بررسی اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداخت. تحقیقات آینده می‌توانند به بررسی سایر عوامل تاثیرگذار مانند کمال‌گرایی حسابرسان بر

تردید حرفه‌ای حساب‌برسان بپردازند. همچنین پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، اثر سایر اتخاذ دیدگاه‌ها مانند اتخاذ دیدگاه سرمایه‌گذار بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مورد بررسی قرار گیرد. هر پژوهشی که انجام می‌شود با یکسری محدودیت‌ها مواجه است. محدودیت‌های مربوط به مشکلات جمع‌آوری داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه مانند عدم همکاری برخی از حساب‌برسان جهت پاسخگویی به پرسشنامه‌ها و فقدان گسترش فرهنگ تحقیق و عدم اعتقاد به اهمیت و ضرورت تحقیقات، همچنین محدودیت‌های ذاتی ابزار اندازه‌گیری (پرسشنامه)، شامل پایین بودن نسبی درصد استرداد (تحویل‌دهی) پرسشنامه، از محدودیت‌های انجام این پژوهش بوده است.

یادداشت‌ها

- | | |
|---|------------------------|
| 1- International Forum of Independent Audit Regulators | 19-Cohen et al. |
| 2- Griffith et al. | 20-Piaget |
| 3- International Auditing and Assurance Standards Board | 21-Van der Graaff |
| 4- Backof et al. | 22-Trotschel et al. |
| 5- Public Company Accounting Oversight Board | 23-Asare and Wright |
| 6- Harding and Trotman | 24-Barrett et al. |
| 7- Perspective-taking | 25-Church et al. |
| 8- Incentives | 26-Hamilton |
| 9- Epley et al. | 27-Westermann et al. |
| 10- Johnson et al. | 28- Bonner |
| 11- Ying Ho et al. | 29-Chandra and Frank |
| 12- Baker et al. | 30-Armstrong |
| 13- Alevy and Price | 31-Koestner et al. |
| 14- Fehr and Falk | 32-Christ et al. |
| 15- Bewley | 33-Berger |
| 16- Hurr et al. | 34-Mayorga and Trotman |
| 17- Nelson | 35-Altiero et al. |
| 18- Glover and Prawitt | 36- Uy et al. |
| | 37- Jones and Nisbett |
| | 38-Peecher et al. |
| | 39-Kim and Trotman |

منابع

الف. فارسی

پاشائی فشتالی، محمد؛ آزادی هیر، کیهان؛ وطن پرست، محمدرضا. (۱۴۰۰). مطالعه رابطه تیپ شخصیتی، تجربه و جنسیت با توانایی کشف تقلب حساب‌برسان (نقش میانجی شک و تردید

- حرفه‌ای)، پیشرفت‌های حسابداری، ۸۰(۱۳)، ۶۷-۱۰۰.
- جوادی، نوید؛ فتاحی، سیروس. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر پاداش مدیران بر ساختار سرمایه و عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی راهبرد مدیریت مالی، ۱۴(۴)، ۶۹-۹۴.
- حسینی، حسین؛ نیکومرام، هاشم؛ رضایی، علی اکبر. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ابعاد فرهنگی و مولفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل، فصلنامه علمی-پژوهشی حسابداری مدیریت، ۴۴(۱۳)، ۷۲-۵۵.
- حسینی، سید حسین؛ ذکریایی، مهران. (۱۳۹۸). تاثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای خنثی و سوگیرانه بر پیامدهای شغلی حسابرس، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۷(۴)، ۱۰۳-۱۳۴.
- دلاور، علی. (۱۳۹۷). روش تحقیق در روانشناسی و علوم رفتاری (چاپ ۴۹)، تهران: انتشارات ویرایش.
- رشتچی، مژگان؛ طریقت، سمانه؛ خویی، رویا. (۱۳۹۸). ارتباط اتخاذ دیدگاه با دوزبانگی و جنسیت، دو فصلنامه علم زبان، ۱۰(۶)، ۳۵۷-۳۸۲.
- سعادت، اسفندیار. (۱۳۹۴). مدیریت منابع انسانی (چاپ ۲۰)، تهران: انتشارات سمت.
- شیرزاد، بهرام؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۹). جامعه‌پذیری حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در حسابرسی: آزمون نظریه هویت اجتماعی، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳۶(۹)، ۱-۱۸.
- عباس‌زاده یخفروزان، ابراهیم؛ صالحی، محمدرضا. (۱۳۹۷). بررسی عوامل ایجاد انگیزه از دیدگاه‌های مختلف نظریه‌پردازان حوزه آموزشی، مجله بین‌المللی پژوهش ملل، ۳۶(۳)، ۹۱-۱۰۷.
- عبداللهی، عباس. (۱۴۰۰). آمار استنباطی و SPSS در روان‌شناسی و علوم تربیتی (چاپ ۱)، تهران: انتشارات ارجمند.
- عدیلی، مجتبی؛ خدای پور، احمد؛ پورحیدری، امید. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی و تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر عینیت حسابرس، نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴۶(۱۲)، ۵-۲۰.
- فروغی، داریوش؛ خالقی، محسن؛ رسائیان، امیر. (۱۳۹۱). مفهوم اهمیت در حسابرسی صورت‌های مالی و تاثیر آن بر توجه حسابرسان در فرآیند کشف تقلب مدیران، پیشرفت‌های حسابداری،

(۴)، (۱۱۱-۱۳۵).

قاسمی‌نژاد، احسان؛ بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۹). تاثیر محافظه‌کاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل: آزمونی از نظریه روانشناسی شخصیتی، *دانش حسابداری مالی*، ۲۶(۷)، ۱-۲۷.

قاسمی‌نژاد، احسان؛ بنی‌مهد، بهمن؛ بشکوه، مهدی. (۱۴۰۰). تاثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل: آزمونی از نظریه روانشناسی شخصیتی، *مجله دانش حسابداری*، ۴۴(۱۲)، ۶۹-۸۹.

قانون تجارت ایران. (۱۳۱۱). مجلس شورا.

محقق، حسین؛ ذوقی پایدار، محمدرضا؛ یعقوبی، ابوالقاسم؛ یارمحمدی اصل، مسیب؛ محمدزاده، سروه (۱۳۹۵). تدوین و اعتباریابی مقیاس دیدگاه‌گیری اجتماعی در دانشجویان، *شناخت اجتماعی*، ۹(۵)، ۲۰-۳۴.

مدینه، سید محسن؛ زارع، ایمان. (۱۴۰۲). تأثیر باورهای دینی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت: رویکرد مراتب دین‌داری از منظر اسلام، *مجله دانش حسابداری*، در نوبت چاپ.

یعقوبی، ابوالقاسم؛ محمدزاده، سروه. (۱۳۹۵). تدوین و اعتباریابی پروتکل آموزش دیدگاه‌گیری اجتماعی و اثر آن بر سبک‌های حل تعارض زوجین، *فرهنگ مشاوره و روان‌درمانی*، ۲۸(۷)، ۱۰۳-۱۳۱.

یوسف‌زاده، نسرين؛ پورحیدری، امید؛ خدای‌پور، احمد. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر اندازه نمونه با توجه به ویژگی تردید حرفه‌ای، *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۹(۵)، ۱۱۷-۱۵۱.

ب. انگلیسی

Abbaszadeh Yakhforozaan, E., Salehi, M. (2018). Motivational factors from different viewpoints of educational theorists. *International Journal of Nations Research*, 36(3) (In Persian).

Abdillahi, A. (2021). Inferential statistics & SPSS in psychology & education. *arjmandpub* (In Persian).

Adili, M., Khodamipour, A., & Pourheidari, O. (2020). Investigation the effect of audit firm's ethical culture and auditors personality types on auditor objectivity. *Journal of Accounting and Auditing Research*, 46(12), 5-20 (In Persian).

Alevy, J., & Price, M. (2011). Asset price paths and trader personality:

- Evidence from laboratory experiments. Proceedings of the 2011 Annual Meeting of the Academy of Behavioral Finance and Economics, September 21-23, 2011, Los Angeles, California.
- Altiero, E.C., Kang, Y.J., & Peecher, M.E. (2022). Motivated perspective taking: Why prompting auditors to take an investors' perspective make them treat identified audit differences as less materials. *Contemporary Accounting Research*, 39(1), 339-370.
- Armstrong, M. (1994). Performance Management, Key Strategies and Practical Guidelines. *Great Britain: Kogan Page Limited*.
- Asare, S.K., & Wright, A.M. (2019). The effect of a prompt to adopt the prudent official's perspective on auditors' judgments of the severity of control deficiencies. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 38(4), 1-16.
- Backof, A.G., Carpenter, T.D., & Thayer, J. (2018). Auditing complex estimates: how do construal level and evidence formatting impact auditors' consideration of inconsistent evidence? *Contemporary Accounting Research*, 35(4), 1798-1815.
- Baker, George P., Jensen, Michael C., & Murphy, Kevin J. (1987). Compensation and incentives: practice vs. theory. *The Journal of Finance*, 43(3), 593-616.
- Barrett, L.F., Tugade, M.M., & Engle, R.W. (2004). Individual differences in working memory capacity and dual-process theories of the mind. *Psychological Bulletin*, 130(4), 553-573.
- Berger, L. (2019). The importance of task complexity when rewarding nonfinancial performance. *Journal of Management Accounting Research*, 31(2), 1-17.
- Bewley, T. (1995). A depressed labor market as explained by participants. *The American Economic Review, Papers and Proceedings* 85(2), 250-254.
- Bonner, S.E. (2008). Judgment and Decision Making in Accounting. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Chandra, A., & Frank, Z. (2004). Utilization of performance appraisal systems in health care organizations and improvement strategies for supervisors. *The health care manager*, 23(1), 25-30.
- Christ, M.H., Sedatole, K.L., & Towry, K.L. (2012). Sticks and carrots: the effect of contract frame on effort in incomplete contracts. *The Accounting Review*, 87(6), 1913-1938.
- Church, B.K., Peytcheva, M., Yu, W., & Singtokul, O.A. (2015). Perspective taking in auditor manager interactions: an experimental investigation of

- auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 45, 40-51.
- Cohen, J. R., Dalton, D. W., & Harp, N. L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 62, 1-20.
- Delavar, A. (2018). Educational and Psychological Research. *Virayesh Publication. Institute* (In Persian).
- Epley, N., Caruso, E., & Bazerman, M. (2006). When perspective taking increases taking: reactive egoism in social interaction. *Journal of Personality and Social Psychology*, 91(5), 872-889.
- Fehr, E., & Falk, A. (2002). Psychological foundations of incentives. *European economic review*, 46(4-5), 687-724.
- Foroghi, D., Khaleghi, M., & Rassaiian, A. (2012). The concept of materiality in financial statement auditing and its effect on auditor, s attention in manager's fraud detecting process. *Journal of Accounting Advances*, 1(4), 111-135 (In Persian).
- Ghaseminezhad, E., & Banimahd, B. (2020). The effect of social conservatism on professional skepticism of the auditors independent: a test of personality psychological theory. *Financial Accounting Knowledge*, 26(7), 1-27 (In Persian).
- Ghaseminezhad, E., Banimahd, B., & Beshkooh, M. (2021). The impact of machiavellianism behavior on auditor professional skepticism: A test of personality psychology theory. *Journal of Accounting Knowledge*, 44(12), 69-89 (In Persian).
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Practitioner summary: Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10.
- Griffith, E.E., Hammersley, J.S., Kadous, K., & Young, D. (2015b). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49-77.
- Hamilton, E.L. (2016). Evaluating the intentionality of identified misstatements: how perspective can help auditors in distinguishing errors from fraud. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 35(4), 57-78.
- Harding, N., & Trotman, K.T. (2017). The effect of partner communications of fraud likelihood and skeptical orientation on auditors' professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 36(2), 111-131.
- Hosseini, H., Nikoomaram, H., & Rezaei, A. A. (2020). Investigating effect of cultural and behavioral aspects on auditors professional skepticism. *Management Accounting*, 44(13), 55-72 (In Persian).

- Hosseini, S. H., Zakariyaei, M. (2019). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 7(4), 103-134 (In Persian).
- Hurtt, R.K., Eining, M., & Plumlee, R.D. (2003). Professional skepticism: A model with implications for research. *Working Paper, University of Wisconsin-Madison*.
- Hurtt, R. K., Eining, M., & Plumle, R. D. (2008). An experimental evaluation of professional skepticism. *Working paper, Baylor University*.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2006). The auditors' responsibilities related to fraud in the audit of financial statements. ISA 240. New York, NY: IFAC.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012). Overall objectives of the independt auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015). Invitation to comment – enhancing audit quality in the public interest: a focus on professional skepticism, quality control and group audits.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2018). International standard on auditing 540 (revised): auditing accounting estimates and related disclosures.
- International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (2015). 2014 inspection findings survey, The Netherlands.
- International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (2016). 2015 inspection findings survey, The Netherlands.
- Javadi, N., & Fatahi, S. (2016). The effect of the executive compensation on the capital structure and financial performance of companies listed in Tehran stock exchange. *Journal of Financial Management Strategy*, 14(4), 69-94 (In Persian).
- Johnson, D.W. (1975). Cooperativeness and social perspective taking. *Journal of Personality and Social Psychology*, 31(2), 241-244.
- Johnson, L.M., Keune, M.B., & Winchel, J. (2019). US auditors' perceptions of the PCAOB inspection process: a behavioral examination. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1540-1574.
- Johnson, P.D., Smith, M.B., Wallace, J.C., Hill, A.D., & Baron, R.A. (2015). A review of multilevel regulatory focus in organizations. *Journal of Management*, 41(5), 1501-1529.
- Jones, E.E., & Nisbett, R.E. (1971). The Actor and the Observer: Divergent

- Perceptions of the Causes of Behavior, General Learning Press, Morristown, NJ.
- Kim, S., & Trotman, K. T. (2015). The comparative effect of process and outcome accountability in enhancing professional skepticism. *Accounting and Finance*, 55(4), 1015–1040.
- Koestner, R., Zuckerman, M., & Koestner, J. (1987). Praise, involvement, and intrinsic motivation. *Journal of Personality and Social Psychology*, 53(2), 383-390.
- Madineh, S. M., & Zare, I. (2023). The effect of religious beliefs on professional skepticism and auditors' assessment of the risk of material misstatement: With the approach of levels of religiosity from the perspective of Islam. *Journal of Accounting Knowledge*, forthcoming (In Persian).
- Mayorga, D., & Trotman, K.T. (2015). The effects of a reasonable investor perspective and firm's prior disclosure policy on managers' disclosure judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 53, 50-62.
- Mohaghegi, H., Zoghi Paidar, M. R., Yaghoobi, A., Yarmohammadi Vasel, M., & Mohammadzadeh, S. (2016). Codification and validation of a scale to measure social perspective taking. *Social Cognition*, 9(5), 20-34 (In Persian).
- Nelson, M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28(2), 1-34.
- 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*, 80(13), 67-100 (In Persian).
- Peecher, M.E., Solomon, I., & Trotman, K.T. (2013). An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. *Accounting, Organizations and Society*, 38(8), 596-620.
- Piaget, J. (1932). *The Moral Judgment of the Child*, London: Routledge & Kegan Paul.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2003). Consideration of fraud in financial statement audits. Auditing Standard No. 2401 Washington, D.C.: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2006). Due professional care in the performance of work. Auditing Standard No. 1015 Washington, D.C.: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2017). Proposed

- auditing standard – auditing accounting estimates, including fair value measurements and proposed amendments to PCAOB auditing standards [release no. 2017-002].
- Rashtchi, M., Tarighat, S., & Khoii, R. (2020). The relationships between perspective taking, bilingualism, and gender. *Language Science*, 10(6), 357-382 (In Persian).
- Saadat, E. (2015). Human resource management. *Samt* (In Persian).
- Shirzad, B., Nikomaram, H., & Vakilifard, H. R. (2020). Professional socialization and professional skepticism in auditing: The theory of social identity. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 36(9), 1-18 (In Persian).
- Trotschel, R., Huffmeier, J., Loschelder, D.D., Schwartz, K., & Gollwitzer, P.M. (2011). Perspective taking as a means to overcome motivational barriers in negotiations: when putting oneself into the opponent's shoes helps to walk toward agreements. *Journal of Personality and Social Psychology*, 101(4), 771-790.
- Uy, K. J. D., Bongcales, T. E. B., Balunan, A. A., Igot, L. O., Laude, J. M. L., & Mojados, J. J. D. (2023). Auditor's professional skepticism and its relationship with their thinking styles. *Recoletos Multidisciplinary Research Journal*, 10(2), 1-1.
- Van der Graaff, J. (2014). Perspective taking and empathic concern in adolescence: Gender differences in developmental changes. *Developmental Psychology*, 50(3), 881-888.
- Westermann, K.D., Cohen, J., & Trompeter, G. (2019). PCAOB inspections: public accounting firms on 'trial. *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 694-731.
- Yaghoobi, A., & Mohammadzadeh, S. (2016). Construction and validation of the educational protocol of Social Perspective-taking and analyzes of its efficacy on couple's conflict resolutions styles. *Counseling Culture and Psychotherapy*, 28(7), 103-131 (In Persian).
- Ying Ho, Sh., Phang, S.Y., & Moroney, R. (2021). The combined effect of perspective-taking and incentives on professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 37(1), 129-150.
- Yousefzadeh, N., Pourheidari, O., Khodamipour, A. (2020). Irrelevant information, minor error, dirty documents, skeptical action, trait professional skepticism. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 9(5), 117-151 (In Persian).