

The Impact of Machiavellianism Behavior on Auditor Professional Skepticism: A Test of Personality Psychology Theory

*Ehsan Ghaseminezhad**

*Bahman Banimahd***

*Mehdi Beshkoh****

Abstract

Objective: The purpose of this study is to investigate the behavioral characteristics of opportunism (Machiavellianism) on the skepticism of the profession of independent auditors as one of the important components of auditors in detecting significant fraud and distortion in the financial statements. Which can have a negative impact on the judgment and decision of auditors.

Methods: This research is an applied research and is one of the descriptive survey research. Required data were collected and analyzed using a questionnaire completed by 466 auditors from the members of Iranian Association of Certified Public, Audit Office, and the Supreme Audit Court. Questionnaire questions consist of two parts, general and specific. The public sector questions include the general characteristics of the respondents including gender, place of employment, level of education, age and occupation. The following standard questionnaires were used for specific questions. 1. Behavioral Characteristics of Opportunism: Christie and Gais (1970) this questionnaire consists of 20 items. The items in this scale have 5 options including strongly disagree, disagree, disagree, agree and strongly agree, which are scored from 1 to 5, respectively. 2. Professional Doubt: Hart (2010) this questionnaire consists of 30 items with 6 components. The components of the questioner's mind are measured by 3 items, interruption in judgment by 5 items, knowledge search by 6 items, interpersonal perception by 5 items, self-confidence by 5 items, and self-judgment by 6 items. The items in this scale have 6 options completely disagree, disagree, slightly disagree, slightly agree, agree and strongly agree, which are scored from 1 to 6, respectively.

Results: he results of this study showed that the behavioral characteristics of opportunism have a significant and negative relationship with the skepticism of auditors. This means that as the level of opportunism in auditors increases, so does their professional skepticism. Other results of this

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 12, No. 1, Ser.44, pp. 69-89.

* Ph.D Student of Accounting, Islamic Azad University, Qazvin Branch, Qazvin, Iran. (Email: e_ghaseminejad@yahoo.com).

** **Corresponding Author**, Associate Professor of Accounting, Islamic Azad University, Karaj Branch, Karaj, Iran. (Email: banimahd@kiaui.ir).

*** Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Qazvin Branch, Qazvin, Iran. (Email: beshkoooh@gmail.com).

Submitted: 16 August 2019 Accepted: 2 November 2020

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

DOI: 10.22103/jak.2021.14582.3059

©The Authors.

Abstract

study also indicate that opportunism has a significant and negative relationship with the skepticism of independent auditors. In other words, as the level of opportunism in auditors increases, so does the dimension of the questioning mind, the pause in judgment, the search for knowledge, interpersonal understanding, self-confidence, and self-judgment. The evidence of this research is consistent with the theoretical foundations of the research of Azjen (2005), Danley et al. (2003), Schaefer and Wang (2011), Gosh and Curtin (1996) and Beigi Herchgani et al. (2015). In their research, they concluded that personality-behavioral characteristics affect people's judgment and decision-making, and behavioral disorders, including opportunism, reduce the efficiency and performance of auditors.

Conclusion: The results of this study show that opportunistic behavioral characteristics in the skepticism of independent auditors reduce the desire and motivation of auditors to collect information and evidence, reduce the proof of management claims in financial statements, reduce independence and impartiality, reduce confidence and motivation of auditors and Decreased mentality and interest of independent auditors.. It is therefore recommended that auditors and supervisory bodies take ethics seriously and by establishing mechanisms that prevent unethical behavior, take an effective step towards improving the economic conditions of the country and thus protecting the public interest.

Keywords: *Machiavellianism, Professional Skepticism, Independent Auditors, Structural Equation Modeling.*

Paper Type: *Research Paper.*

Citation: Ghaseminezhad, E., Banimahd, B., Beshkoh, M. (2021). The impact of machiavellianism behavior on auditor professional skepticism: A test of personality psychology theory. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 69-89 [In Persian].

تأثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل: آزمونی از نظریه روانشناسی شخصیتی

احسان قاسمی نژاد*

بهمن بنی مهد**

مهدی بشکوه***

چکیده

هدف: هدف این پژوهش بررسی ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل است که می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان تأثیر منفی داشته باشد.

روش: این پژوهش از حیث هدف کاربردی است و در زمره پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار می‌گیرد. داده‌های مورد نیاز با استفاده از پرسشنامه تکمیل شده به وسیله ۴۶۶ نفر از حساب‌برسان عضو جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کشور جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شده است.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل و مؤلفه‌های آن شامل ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خود رأی بودن، رابطه معنی‌دار و منفی دارد.

نتیجه‌گیری: نتایج این پژوهش نشان می‌دهد ویژگی‌های رفتاری در تردید حرفه‌ای حساب‌برسان از جمله عوامل تأثیرگذار محسوب می‌شود. بنابراین، به متولیان و نهادهای نظارتی حرفه حسابرسی پیشنهاد می‌شود اصول اخلاقی را به شکل جدی در کانون توجه خود قرار دهند و با ایجاد مکانیزم‌هایی که مانع از رفتارهای غیراخلاقی می‌شود گامی مؤثر در راستای بهبود شرایط اقتصادی کشور برداشته و بدین ترتیب منافع عموم نیز به نوعی حفظ گردد.

واژه‌های کلیدی: رفتار فرصت طلبی، تردید حرفه‌ای، حساب‌برسان مستقل، مدل سازی معادلات ساختاری.
نوع مقاله: پژوهشی.

دانش حسابداری، دوره دوازدهم، ش ۱، پیاپی ۴۴، صص. ۸۹-۶۹.

* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (رایانامه: e_ghasminejad@yahoo.com).

** نویسنده مسئول، دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. (رایانامه: banimahd@kiau.ir).

*** استادیار گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (رایانامه: beshkooh@gmail.com).

تاریخ پذیرش: ۹۹/۸/۱۲

تاریخ دریافت: ۹۸/۵/۲۵

دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

استناد: قاسمی‌نژاد، احسان؛ بنی‌مهد، بهمن؛ بشکوه، مهدی. (۱۴۰۰). تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل: آزمونی از نظریه روانشناسی شخصیتی. *دانش حسابداری*، ۱۲(۱)، ۸۹-۶۹.

مقدمه

در حسابرسی نیز تأکید شده است تا حساب‌رس‌ها تردید و شکی منطقی نسبت به شواهد حسابرسی داشته باشند. رویکرد مبتنی بر شک منطقی، بر وجود سطحی از عدم صداقت یا جانبداری مدیریت در ارائه صورت‌های مالی تأکید دارد. این شک تا زمانی ادامه دارد که شواهد خلاف آن تأیید شود (بل و همکاران، ۲۰۰۵). در سال‌های اخیر به دلیل تقلب‌های گسترده حسابداری، موضوع تردید حرفه‌ای به موضوعی با اهمیت تبدیل شده است. تا آنجا که استانداردهای حسابرسی، تردید حرفه‌ای را به عنوان یکی از مؤلفه‌های اساسی حسابرسی صورت‌های مالی می‌شناسند. این استانداردها تردید حرفه‌ای را برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی و هشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد ضروری می‌دانند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۲؛ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، ۲۰۱۲). به عبارت دیگر، حساب‌رس باید همواره درجه‌ای از مراقبت حرفه‌ای را در جمع‌آوری شواهد حسابرسی مدنظر قرار دهد و این‌گونه فرض نماید که توطئه یا تقلبی از سوی مدیریت واحد مورد رسیدگی در ارائه صورت‌های مالی وجود دارد.

در سال‌های اخیر همواره این پرسش مطرح شده است که آیا تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل صرفاً مجموعه‌ای از مهارت‌ها و دانش حرفه‌ای است یا ویژگی‌های فردی و روان‌شناختی در شکل‌گیری آن مؤثرند؟ (گلاور و پراویت، ۲۰۱۴). از این رو، با توجه به اهمیت موضوع که در بالا ذکر شد، این پژوهش به دنبال بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی به عنوان یکی از ویژگی‌های روان‌شناسی شخصیتی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل است.

مفهوم فرصت‌طلبی از اسم نیکولو ماکیاولی (۱۵۲۷-۱۴۶۹) برگرفته شده است که مفهومش طی دوره زمانی با ارائه «شخصیت تاریک» و «جنبه تاریک عشق» همخوان شده است. افراد فرصت‌طلب ممکن است با مشخصاتی همچون بی‌عاطفگی، سنگ‌دلی، بهره‌کشی، خودخواهی، بی‌تفاوتی، سردی هیجانی، رقابتی بودن شدید شناخته شوند. اگر تعریفی از فرصت‌طلبی ارائه شود باید گفته شود که دروغ‌گویی و گرایش به نیرنگ، فریب‌کاری، کنترل اوضاع به نفع خود، جاه‌طلبی، جعل شخصیت واقعی، تفرقه افکنی، تخریب شخصیت افراد، به بردگی گرفتن دیگران، احترام به افراد صاحب ثروت، قدرت و شهرت، تحمیق دیگران، نقش بازی کردن و مطابق میل دیگران رفتار کردن به منظور رسیدن به اهداف شخصی و سازمانی خویش، از جمله ویژگی‌های شخصیتی این گونه افراد است (کالهن، ۱۹۶۹).

حسابرسی رفتاری، شاخه‌ای از تحقیقات رفتاری است که به کمک تئوری‌ها و مفاهیم رشته‌های هم‌چون روانشناسی، مدیریت، جامعه‌شناسی و سایر علوم سعی دارد تا رفتار حساب‌رسان را در پردازش و رسیدگی به اطلاعات حسابداری و در نهایت قضاوت و تصمیم‌گیری در اظهارنظر حسابرسی مورد مطالعه قرار دهد. بنابراین، از آنجایی که ویژگی‌های شخصیتی - رفتاری و اجتماعی در نگرش حساب‌رسان به تردید حرفه‌ای موثر است، می‌توان به کمک این الگوها سطح تردید حرفه‌ای میان حساب‌رسان و در نتیجه کیفیت حسابرسی را بهبود بخشید (السون و گلد، ۲۰۱۸). بر این اساس، پرسش اصلی این

پژوهش آن است که تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل تا چه اندازه متأثر از ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی آنان است؟ هدف این پژوهش نیز در درجه اول، بسط و گسترش مبانی نظری پژوهش‌های رفتاری در حسابداری و در درجه دوم مطالعه اثرات ویژگی‌های فردی و روانشناختی در قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان است.

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: اول آن که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب معرفی موضوع جدیدی در حوزه تحقیقات رفتاری شود. این خود می‌تواند پژوهش‌گران را برای انجام پژوهش‌های رفتاری دیگری ترغیب نماید. دوم آن که شواهد پژوهش نشان خواهد داد ویژگی‌ها و مشخصه‌های شخصیتی نظیر رفتار فرصت‌طلبی حساب‌برسان، تا چه اندازه می‌تواند تردید حرفه‌ای آن‌ها را تحت الشعاع خود قرار دهد و در نتیجه بر قضاوت حساب‌برسان اثرگذار باشد. این موضوع می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست‌گذاران در حوزه حسابداری برای تدوین خط‌مشی‌های حسابداری قرار دهد. در ادامه مبانی نظری، فرضیه‌ها، روش‌شناسی پژوهش و نتایج و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرصت‌طلبی

به لحاظ نظری، افراد فرصت‌طلب به دنبال منافع شخصی خود یعنی به دنبال دستیابی به اهداف شخصی و خودخواهانه در قالب ثروت و قدرت هستند و در این راه ممکن است به سادگی دیگران را تحت فشار قرار داده و به آنها آسیب وارد کنند (گل‌پرور و نادری، ۱۳۸۹). فرصت‌طلبی می‌تواند منجر به رفتارهای غیراخلاقی برای دستیابی به منافع بیشتر شود (برونل و همکاران^۷، ۲۰۰۸). در نتیجه افرادی که درجه فرصت‌طلبی آنها بیشتر است، بیشتر تمایل به دروغ گفتن، بازیچه قراردادن افراد و دریافت رشوه دارند (هرگیس^۸، ۲۰۰۶).

فرصت‌طلب‌ها افرادی که در مقیاس‌های فرصت‌طلبی نمرات بالایی می‌گیرند (کریستی و گایس^۹، ۱۹۷۰) سبک تنظیم هیجان خاصی دارند. یکی از ویژگی‌های اصلی این سبک نوعی فرار عاطفی است؛ فرصت‌طلب‌ها خود را به لحاظ هیجانی از موقعیت‌ها جدا می‌کنند و با دیگران مشارکت عاطفی‌ای ندارند (اوستین و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۷؛ کریستی و گایس، ۱۹۷۰). آن‌ها به شدت نسبت به موضوعات منفعتی (مانند پاداش فوری) عکس‌العمل نشان می‌دهند و حواس‌شان به هیجان‌ها پرت نمی‌شود (گایس و همکاران^{۱۱}، ۱۹۷۰؛ ویلسون و همکاران^{۱۲}، ۱۹۹۶). به اعتقاد برخی از مؤلفان، توانایی فرصت‌طلب‌ها در دست‌کاری روحیات عاطفی حاصل هوش برتر آن‌هاست (جونز و پلهاس^{۱۳}، ۲۰۰۹).

پژوهش‌ها نشان داده‌اند که افراد فرصت‌طلب: (الف) در برابر نفوذ دیگران مقاوم هستند؛ (ب) جهت‌گیری احتمالی و شناختی مشخصی دارند؛ (ج) علاقه‌ای به برقراری روابط بین‌فردی ندارند و در بسیاری از موارد این روابط را حقیر می‌شمارند؛ و (د) از منافع شخصی انگیزه می‌گیرند و صرفاً به دنبال استفاده از دیگران هستند (فهر و همکاران^{۱۴}، ۱۹۹۲؛ راماناياه و همکاران^{۱۵}، ۱۹۹۴). فرصت‌طلب‌ها برای رسیدن به منافع شخصی خود از راهبردهای بلندمدت استفاده می‌کنند. آن‌ها همواره در حال ارزیابی موقعیت اجتماعی و شرکای‌شان هستند و رفتارشان را با توجه به شرایط متغیر تنظیم می‌کنند.

تنظیم هیجان آن‌ها با انعطاف‌پذیری‌شان در تصمیم‌گیری در ارتباط است، زیرا می‌توانند پاسخ‌های هیجانی خود را کنترل و تردیدهای اخلاقی‌شان را مهار کنند (برکزی^{۱۶}، ۲۰۱۵).

رفتار فرصت‌طلبی با عملکرد هوش هیجانی (مدیریت هیجان، احساسات، روابط هیجانی، و غیره) همبستگی منفی دارد (اوستین و همکاران، ۲۰۰۷). افرادی که در مقیاس‌های فرصت‌طلبی نمرات بالایی می‌گیرند، در مقایسه با افرادی که نمرات پایین‌تری می‌گیرند، کمتر قادر به ابراز ماهرانه هیجان‌های خود هستند (علی و همکاران^{۱۷}، ۲۰۰۹؛ اوستین و همکاران، ۲۰۰۷؛ پال^{۱۸} و برکزی^{۱۹}، ۲۰۰۷؛ پیلیچ^{۱۹}، ۲۰۰۸؛ سزيجارتو^{۲۰} و برکزی^{۲۱}، ۲۰۱۵). این افراد فاقد حساسیت هیجانی هستند و در درک هیجان‌ها نارسایی دارند (ناگلر و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۴). جای تعجب نیست که رفتار فرصت‌طلبی را با الکسی‌تایمیا^{۲۲} که نوعی اختلال در توانایی شناسایی و کلامی‌سازی احساسات فرد است، مرتبط دانسته‌اند (واستل و بوث^{۲۳}، ۲۰۰۳). اگرچه ممکن است توانایی معیوب آن‌ها در ابراز هیجان‌ها نارسایی در نظر گرفته شود، ولی به این افراد کمک می‌کند تا دیگران را فریب دهند و بازیچه دست خود کنند، زیرا راحت‌تر می‌توانند هیجان‌ها و نیت خود را پنهان کنند (مک‌ایلوین^{۲۴}، ۲۰۰۳؛ سزيجارتو و برکزی^{۲۵}، ۲۰۱۵).

تردید حرفه‌ای

تردید حرفه‌ای به عنوان یکی از مؤلفه‌های اساسی حسابرسی صورت‌های مالی در نظر گرفته می‌شود. استانداردهای حسابرسی بین‌المللی و استانداردهای حسابرسی آمریکا بر اهمیت تردید حرفه‌ای تأکید ورزیده و آن را به عنوان «نگرشی که دربرگیرنده ذهن پرسشگر و هوشیار از شرایطی که ممکن است حاکی از ارائه نادرست صورت‌های مالی در نتیجه تقلب یا اشتباه باشند و ارزیابی نقادانه‌ای از شواهد حسابرسی است» تعریف می‌کنند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۲؛ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، ۲۰۱۲). به نظر پژوهشگران، حسابرس‌ها باید رویکردی «بی‌طرفانه» یا «شکی منطقی» نسبت به شواهد حسابرسی داشته باشند. رویکرد بی‌طرفانه نشان‌دهنده نگرشی است که فرض را بر صادق بودن یا نبودن مدیریت نمی‌گذارد (هارت^{۲۵}، ۲۰۱۰). رویکرد مبتنی بر شک منطقی، نشان‌دهنده نگرشی است که فرض را بر وجود سطحی از عدم صداقت یا جانبداری مدیریت می‌گذارد، مگر آنکه شواهد، خلاف آن را تأیید کنند (بل و همکاران، ۲۰۰۵). پژوهشگران قبلی در حوزه روانشناسی دریافته‌اند که ویژگی‌های فردی، یا همان صفت‌های شخصیتی و اجتماعی، بر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌ها تأثیر می‌گذارند (آزجن^{۲۶}، ۲۰۰۵). هارت و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۳) شش ویژگی تردید‌گرایی را از متون فلسفی، استانداردهای حسابرسی و متون موجود در خصوص تردید‌گرایی استنتاج نمودند. این شش ویژگی با هم تردید‌گرایی حرفه‌ای کلی یک فرد را تعیین می‌نماید:

ذهن پرسشگر: تردید حرفه‌ای مستلزم یک پرسش مداوم است، که آیا اطلاعات و شواهد بدست آمده نشان‌دهنده اظهارات نادرست ناشی از تقلب است (هارت و همکاران، ۲۰۱۳). ذهن پرسشگر یعنی توانایی ذهن در پرسش صحت مسأله در طی عمل حسابرسی (فولگالین^{۲۸}، ۱۹۹۴). یک ذهن پرسشگر شامل مواردی از قبیل الزام به استدلال، شواهد، برهان و دلیل آوردن یا اثبات کردن است (گلور و پراویت، ۲۰۱۴).

وقفه در قضاوت: حسابرس باید تا زمانی که شواهد کافی را جمع آوری نماید، یک ذهن باز داشته باشد. نباید با شواهدی که کمتر متقاعد کننده است راضی شود. وقفه در قضاوت یک ویژگی است و بیان می کند که در خصوص یک مورد مشکوک، شکل گیری قضاوت ها به کندی صورت می گیرد. زیرا انجام قضاوت نیازمند تامل و جمع آوری اطلاعات اضافی پشتیبان است (هارت و همکاران، ۲۰۱۳).

جستجوی دانش: همان کنجکاوی است. اینکه حسابرس ذهنیت کنجکاوانه همراه با علاقه برای جستجوی شواهد داشته باشد (هارت و همکاران، ۲۰۱۳).

درک میان فردی: حسابرس باید به درک نگرش ها، مقاصد و رفتارهای انسانی اشتیاق داشته باشد (هارت و همکاران، ۲۰۱۳). درک میان فردی در زمره ویژگی های تردید حرفه ای است که نیاز به فهم دلایل یا انگیزه های دارد که چرا صاحبکار به یک روش خاص رفتار می کند. (هوک وی^{۲۹}، ۱۹۹۰).

اعتماد به نفس: اعتماد به نفس یعنی اینکه به لحاظ حرفه ای به آن درجه از اطمینان برسیم که بتوانیم ادعا کنیم که قضاوتمان براساس شواهدی است که گردآوری شده است (موتز و شرف^{۳۰}، ۱۹۶۱).

خود رأی بودن: ویژگی خودرأیی یعنی حسابرس شجاعانه برای ارزیابی، ارائه و ثبات اظهارنظرهای حسابرسی تصمیم می گیرد. خودرأیی یعنی اینکه نتیجه گیری های افراد با در نظر گرفتن کفایت شواهد صورت گرفته است (هارت و همکاران، ۲۰۱۳).

رابطه بین فرصت طلبی و تردید حرفه ای

اختلالات رفتاری در فرآیند حسابرسی باعث می شود تا عملکرد حسابرسان از گردآوری اطلاعات تا اظهارنظر راجع به آن اطلاعات تحت تأثیر قرار گیرد این موضوع باعث می شود تا کارایی حسابرسان کاهش پیدا کند (دانلی و همکاران^{۳۱}، ۲۰۰۳). مطالعات نشان داده است که ویژگی رفتاری فرصت طلبی در حسابرسان و حسابداران تأثیر منفی بر عملکرد، قضاوت و تصمیم گیری آنها گذاشته است از جمله این تحقیقات، تحقیق شفر و وانگ^{۳۲} (۲۰۱۱) است. آنها رابطه میان رفتار فرصت طلبانه حسابرسان در برخورد با مدیریت سود را بررسی نموده، دریافتند هرچه سطح فرصت طلبی در حسابرسان بالا باشد، آنها در برخورد با مدیریت سود بی تفاوت هستند و تردید کمتری دارند. همچنین نولدز و کادوس^{۳۳} (۲۰۱۸)، با استفاده از پایه قرار دادن تردید حرفه ای به بررسی سیستم ذهن و تئوری عقیده پرداختند و عنوان داشتند که فقدان تردید حرفه ای به عنوان ریشه مغایرت ها در حسابرسی است و با تحقیق خود به مفهوم سازی در حوزه تردید حرفه ای پرداخته، نشان دادند که ویژگی های شخصیتی و اجتماعی از عوامل تأثیر گذار بر تردید حرفه ای حسابرسان است. تحقیقات نشان می دهد افرادی که دارای ویژگی شخصیتی فرصت طلبی بالا هستند، منافع شخصی خود را نسبت به منافع عموم ترجیح می دهند (دالینگ و همکاران^{۳۴}، ۲۰۰۹). از این رو، انتظار بر آن است که حسابرسان با درجه بالای فرصت طلبی در مقایسه با سایر حسابرسان در مورد خطا کاری ها و تخلفات حسابداری با شدت کمتری قضاوت می کنند و آن را یک موضوع پیش افتاده در نظر می گیرند (گوش و کرین^{۳۵}، ۱۹۹۶). همچنین مطالعات اتو و الیاس^{۳۶} (۲۰۱۷) نشان داده است که از مهم ترین دلایل ایجاد بحران مالی در کشور

نیجریه فقدان مکتب تردید گرایی در حساب‌برسان است. همچنین نتایج آن‌ها نشان داد وجود اختلالات شخصیتی و اجتماعی از عوامل تأثیر گذار بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل است. در تحقیق دیگری غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۸) نشان دادند میان اختلال‌های شخصیتی حساب‌برسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنان رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد. آنها همچنین نشان دادند اختلالات شخصیتی دارای بیشترین رابطه منفی با معیار درک میان فردی تردید حرفه‌ای حساب‌برسان است. همچنین بیگی هرچگانی و همکاران (۱۳۹۵) اعتقاد دارند حساب‌برسانی که رفتار فرصت‌طلبی در آنها بالا است تخلفات در فرآیند حساب‌برسی را کمتر گزارش می‌کنند یعنی فرصت‌طلبی تأثیر منفی بر برداشت حساب‌برسان از گزارش تخلفات و خطاکاری‌ها دارند. با توجه به آنچه که در بالا گفته شد می‌توان انتظار داشت رفتار فرصت‌طلبانه حساب‌برسان بر تردید حرفه‌ای آنان تأثیر منفی داشته باشد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی پژوهش

ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی تأثیر معنادار و منفی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل دارد.

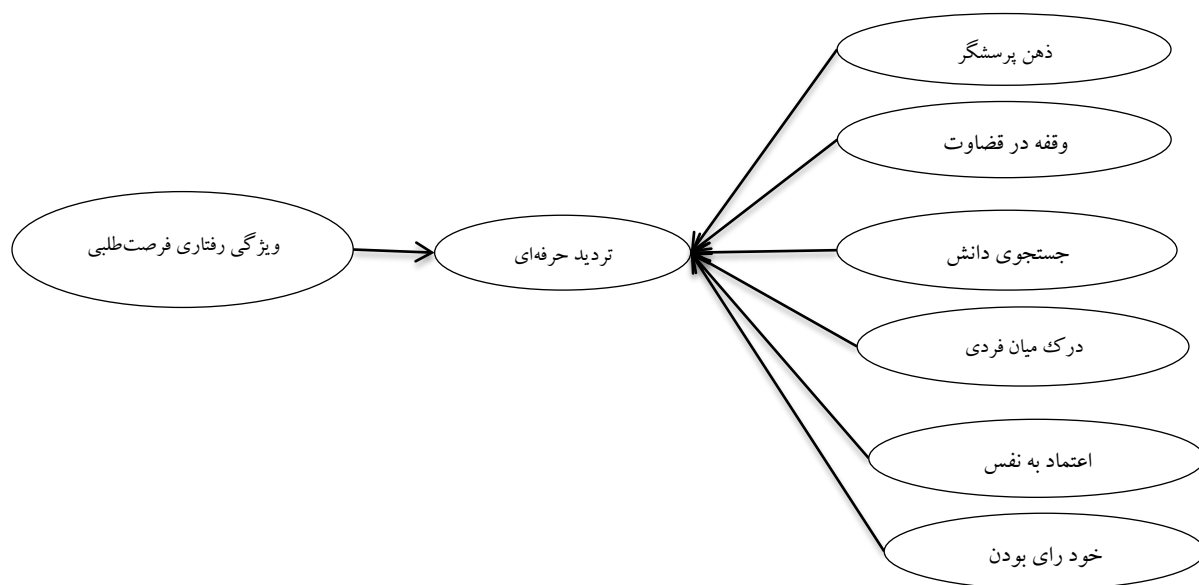
فرضیه‌های فرعی پژوهش

- فرضیه فرعی اول: ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی تأثیر معنادار و منفی بر بُعد ذهن پرسشگر دارد.
- فرضیه فرعی دوم: ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی تأثیر معنادار و منفی بر بُعد وقفه در قضاوت دارد.
- فرضیه فرعی سوم: ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی تأثیر معنادار و منفی بر بُعد جستجوی دانش دارد.
- فرضیه فرعی چهارم: ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی تأثیر معنادار و منفی بر بُعد درک میان فردی دارد.
- فرضیه فرعی پنجم: ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی تأثیر معنادار و منفی بر بُعد اعتماد به نفس دارد.
- فرضیه فرعی ششم: ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی تأثیر معنادار و منفی بر بُعد خود رأی بودن دارد.

الگوی مفهومی پژوهش

با توجه به فرضیه‌های مطرح شده، الگوی مفهومی پژوهش به صورت شکل (۱) ترسیم شده است.

جامعه آماری در این پژوهش، حساب‌برسان شاغل در بخش خصوصی و عمومی است. قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۳۹۷ است. روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تصادفی است. بدین منظور سه جامعه حساب‌برسان شاغل در موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کشور هر کدام به عنوان یک خوشه در نظر گرفته شد. از آنجایی که جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم استفاده شد.



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

روش‌شناسی پژوهش جامعه و نمونه آماری

فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه به شرح زیر است:

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 pq}{d^2} \quad (1)$$

در این فرمول

تعداد نمونه = n

مقدار نرمال استاندارد یعنی $1.96 = Z_{\frac{\alpha}{2}}$

$$P=q=0/5$$

$$d=0/1$$

تعداد نمونه آماری به دست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ است که در این پژوهش تعداد ۵۰۰ پرسشنامه میان حسابرسان بخش خصوصی و عمومی به صورت تصادفی توزیع شد و در نهایت تعداد ۴۶۶ پرسشنامه جهت تجزیه و تحلیل نهایی دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی متغیرهایی که پرسش نامه آن‌ها را اندازه‌گیری می‌نماید، این تعداد از پرسشنامه کافی است.

نوع و روش پژوهش

انتخاب روش پژوهش تحت تأثیر پارادایم پژوهش قرار می‌گیرد در این پژوهش به جهت واقعیت مورد تحقیق یعنی ابعاد عملکردی حسابرس، از پارادایم تفسیری استفاده می‌شود. این پارادایم در پی فهم دنیایی است که انسان‌ها در آن کار و

زندگی می‌کنند. در پارادایم‌های پژوهشی براساس دیدگاه تفسیر‌گرایی، واقعیت مشروط به تجربه انسان و تفسیر اوست. انسان از طریق تجربه می‌تواند دانش مربوط به واقعیت را در ذهن خود بسازد. پژوهشگر از طریق تعامل با موضوع مورد پژوهش به شناخت آن نائل می‌شود (هومن، ۱۳۸۵). هم‌چنین، پژوهش حاضر از دسته پژوهش‌های توصیفی - پیمایشی است. برای تدوین مبانی نظری پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است که در برگیرنده کتب، پایان‌نامه‌ها، نشریات تخصصی فارسی و انگلیسی و هم‌چنین پایگاه‌های الکترونیکی است. در بخش میدانی رایج‌ترین شیوه‌های گردآوری داده‌ها در روش پژوهش پیمایشی، استفاده از پرسشنامه است که در این پژوهش، با استفاده از پرسشنامه، داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری و از طریق نرم افزار SPSS22 و تکنیک مدلسازی معادلات ساختاری - نرم افزار Smart PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در الگوی تحلیلی پژوهش رفتار فرصت‌طلبی متغیر مستقل (سازه برونزا) و تردید حرفه‌ای متغیر وابسته (سازه درون‌زا) در نظر گرفته شده است.

سوال‌های پرسشنامه شامل دو بخش عمومی و اختصاصی است. سوال‌های بخش عمومی شامل ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، محل اشتغال، میزان تحصیلات، سن و مرتبه شغلی است. برای سوال‌های اختصاصی نیز از پرسش‌نامه‌های استاندارد زیر استفاده شده است. ۱- ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی: کریستی و گایس (۱۹۷۰) این پرسش‌نامه شامل ۲۰ گویه است. ماده‌های این مقیاس دارای ۵ گزینه مشتمل بر به شدت مخالفم، مخالفم، بی‌نظر، موافقم و به شدت موافقم است که به ترتیب از ۱ تا ۵ نمره گذاری می‌شود. ۲- تردید حرفه‌ای: هارت (۲۰۱۰) این پرسش‌نامه شامل ۳۰ گویه با ۶ مولفه است. که مولفه ذهن پرسشگر با ۳ گویه، وقفه در قضاوت با ۵ گویه، جستجوی دانش با ۶ گویه، درک میان فردی با ۵ گویه، اعتماد به نفس با ۵ گویه و خود رأی بودن با ۶ گویه سنجیده می‌شود. ماده‌های این مقیاس دارای ۶ گزینه کاملاً مخالف، مخالف، کمی مخالف، کمی موافق، موافق و کاملاً موافق است که به ترتیب از ۱ تا ۶ نمره گذاری می‌شود.

یافته‌های پژوهش

جمعیت شناختی و آمار توصیفی

بررسی ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخگویان به پرسشنامه نشان داد، از ۴۶۶ نمونه که به صورت تصادفی پاسخ داده‌اند، ۸۱٪ مرد و ۱۹٪ زن بوده‌اند. همچنین ۳۵٪ از پاسخگویان از حساب‌برسان موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، ۳۱٪ سازمان حسابرسی و ۳۴٪ دیوان محاسبات کشور هستند. ۵٪ از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک دکتری، ۵۸٪ کارشناسی ارشد، ۳۱٪ کارشناسی و ۶٪ کاردانی است. ۲۶٪ از حساب‌برسان دارای رده سنی ۲۰ تا ۳۰ سال، ۴۴٪ دارای رده سنی ۳۱ تا ۴۰ سال، ۲۰٪ دارای رده سنی ۴۱ تا ۵۰ سال و ۱۰٪ بالای ۵۰ سال است. همچنین ۲۴٪ از پاسخ‌دهندگان دارای رده شغلی حسابرس، ۲۵٪ حسابرس ارشد، ۲۵٪ سرپرست حسابرسی، ۲۱٪ مدیر فنی و ۵٪ شریک هستند.

جدول ۱. آمار توصیفی

متغیرهای پژوهش	تعداد	دامنه	کمیته	بیشینه	میانگین	انحراف معیار
فرصت‌طلبی	۴۶۶	۲/۶۵	۱/۶۰	۴/۲۵	۲/۶۷	۰/۳۸
تردید حرفه‌ای	۴۶۶	۳/۶۷	۲/۳۳	۶	۴/۴۴	۰/۶۷

نتایج آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۱ ارائه شده است. بر اساس این نتایج، ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی تا حدی در میان حساب‌برسان عضو جامعه حسابداری رسمی، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کشور وجود دارد؛ زیرا در مقایسه پنج گزینه‌ای لیکرت، متغیر فرصت‌طلبی (۲/۶۷) نزدیک به عدد میانگین مدنظر، یعنی ۳ است. میانگین تردید حرفه‌ای، ۴/۴۴ به دست آمده که بیشتر از حد میانگین، یعنی ۳/۵ است. بنابراین، در میان حساب‌برسان فوق‌الذکر تردید حرفه‌ای رعایت می‌گردد.

یافته‌های استنباطی

برای آزمون الگوی مفهومی پژوهش از الگوریتم تحلیل الگوها با استفاده از روش Smart PLS استفاده شده است. این آزمون شامل سه بخش، برازش الگوی اندازه‌گیری، برازش الگوی ساختاری و برازش کلی الگو است. بنابراین، ابتدا صحت روابط موجود در الگوی اندازه‌گیری با استفاده از معیارهای پایایی و روایی ارزیابی می‌گردد و سپس به بررسی روابط موجود در بخش ساختاری و در پایان نیز برازش کلی الگو بررسی شده است.

برازش الگوی اندازه‌گیری

آزمون الگوی اندازه‌گیری شامل بررسی پایایی و روایی سازه‌های پژوهش است. پایایی آزمون به دقت اندازه‌گیری و ثبات آن مربوط است. برای بررسی پایایی مطابق **فورنل و لارکر^{۳۷} (۱۹۸۱)** از دو شاخص استفاده می‌شود. شاخص اول، بررسی پایایی هر یک از معرف‌های متناظر با سازه پنهان است. برای این منظور از ضرایب بارهای عاملی هر یک از معرف‌ها استفاده می‌شود. مقدار بارهای عاملی نشان می‌دهد که معرف‌ها تا چه حد برای سنجش سازه‌های پنهان مناسب هستند. مقدار ملاک برای مناسب بودن بارهای عاملی ۰/۴ است و معرف‌هایی که مقدار بار عاملی آنها کمتر از ۰/۴ است به شرط اینکه با حذف آنها پایایی ترکیبی الگوی اندازه‌گیری افزایش یابد، حذف می‌گردند (**آذر و غلامزاده، ۱۳۹۱**). از آنجایی که اینکه سازه پنهان تردید حرفه‌ای دارای مولفه است از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه دوم در این پژوهش استفاده شده است. نتایج حاصل از بارهای عاملی برای سازه‌های پنهان در جداول ۲ و ۳ ارائه گردیده است. شاخص دوم، پایایی ترکیبی ضریب دیلون- گلدشتاین (CR) است که سازگاری درونی بین معرف‌های یک سازه را نشان می‌دهد. مقدار ملاک برای این شاخص ۰/۷ به بالاست. نتایج مربوط به بررسی پایایی ترکیبی سازه‌های پنهان الگوی پژوهش در جداول ۲ و ۳ ارائه شده است. با توجه به مقادیر بار عاملی معرف‌های متناظر با سازه‌های الگوی اندازه‌گیری پژوهش، سوالات ۱۱ و ۲۶ از مولفه درک میان فردی و سوالات ۱۶ و ۱۹ از مولفه خود رأی بودن به علت اینکه دارای بار عاملی کمتر از مقدار ملاک ۰/۴ هستند حذف می‌گردند. پس از حذف این معرف‌ها، مقدار ضریب پایایی ترکیبی سازه‌های پنهان محاسبه گردید. مطابق جداول ۲ و ۳ مقدار ضریب پایایی ترکیبی برای سازه‌های پژوهش بالاتر از مقدار ملاک ۰/۷ است. پس از بررسی معیار پایایی، به بررسی روایی همگرا پرداخته می‌شود برای سنجش روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شده است. این شاخص، مقدار واریانس را که یک متغیر پنهان از نشانگرهایش بدست می‌آورد را اندازه می‌گیرد. مقدار این شاخص بین ۰ تا ۱ است و مقادیر بالاتر این شاخص نشان از اعتبار همگرایی سازه مورد نظر دارد. مطابق نتایج ارائه شده در

جداول ۲ و ۳ مقدار AVE هر سازه پنهان تحقیق در سطح مناسب و مورد تأییدی قرار دارد، در نتیجه سازه‌ها از روایی همگرایی مطلوب برخوردارند (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱).

جدول ۲. نتایج تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول: بررسی روایی و پایایی فرصت‌طلبی

متغیر	سوال	ضریب استاندارد (بار عاملی)	ضریب پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)
ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی	۱	۰/۵۹	۰/۹۳	۰/۴۳
	۲	۰/۵۹		
	۳	۰/۷۶		
	۴	۰/۶۶		
	۵	۰/۶۴		
	۶	۰/۷۵		
	۷	۰/۶۵		
	۸	۰/۶۷		
	۹	۰/۶۶		
	۱۰	۰/۶۳		
	۱۱	۰/۵۴		
	۱۲	۰/۶۵		
	۱۳	۰/۶۲		
	۱۴	۰/۵۸		
	۱۵	۰/۶۲		
	۱۶	۰/۵۷		
	۱۷	۰/۵۷		
	۱۸	۰/۷۳		
	۱۹	۰/۷۲		
	۲۰	۰/۵۸		

توجه: تمامی بارهای عاملی در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار هستند: ($p < ۰/۰۵$) و ($t > ۱/۹۶$)

برای بررسی روایی واگرا از روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱) استفاده می‌شود. در این روش، رابطه یک سازه با معرف‌هایش با رابطه آن سازه با سایر سازه‌های پژوهش مقایسه می‌شود. بر این اساس، یک سازه در صورتی دارای روایی واگرای قابل قبول است که در الگوی اندازه‌گیری تعامل بیشتری با معرف‌های خود داشته باشد تا با سازه‌های دیگر. بررسی این موضوع توسط یک ماتریس انجام می‌شود که خانه‌های آن حاوی مقادیر ضریب همبستگی بین سازه‌ها و قطر اصلی ماتریس حاوی جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. مطابق ماتریس ارائه شده در جداول (۴) و (۵)، از آنجا که مقدار جذر AVE مربوط به هر سازه در الگوی اصلی و فرعی پژوهش که بر روی قطر اصلی ماتریس نشان داده شده است، از مقدار همبستگی بین سازه‌ها که در خانه‌های زیرین و راست قطر اصلی قرار دارند، بیشتر است؛ از این رو، سازه‌های مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر و روایی واگرای مدل تأیید می‌گردد.

دانش حسابداری / دوره دوازدهم / ش ۱ / پیاپی ۷۹/۴۴

جدول ۳. نتایج تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم: بررسی روایی و پایایی تردید حرفه‌ای

نام متغیر	مولفه	سوال	ضریب استاندارد (بار عاملی)	ضریب پایایی ترکیبی - مولفه	میانگین واریانس استخراج شده (AVE) - مولفه	ضریب پایایی ترکیبی - مولفه	میانگین واریانس استخراج شده (AVE) - مولفه	ضریب پایایی ترکیبی - مولفه	میانگین واریانس استخراج شده (AVE) - مولفه
ذهن پرستگر		۷	۰/۸۳						
		۱۳	۰/۶۷	۰/۸۲	۰/۶۱				
		۲۴	۰/۸۳						
وقفه در قضاوت		۳	۰/۸۲						
		۹	۰/۷۶						
		۲۰	۰/۸۱	۰/۸۹	۰/۶۳				
		۲۲	۰/۸۰						
جستجوی دانش		۲۷	۰/۷۷						
		۴	۰/۸۱						
		۸	۰/۶۸						
		۱۵	۰/۸۰	۰/۹۰	۰/۶۲				
		۲۳	۰/۷۴						
درک میان فردی		۲۸	۰/۸۱						
		۲۹	۰/۸۵						
		۵	۰/۸۵	۰/۸۴	۰/۶۳				
اعتماد به نفس		۱۴	۰/۷۸						
		۳۰	۰/۷۶						
		۲	۰/۸۰						
		۶	۰/۸۱	۰/۸۸	۰/۶۰				
خود رای بودن		۱۲	۰/۷۵						
		۱۷	۰/۶۴						
		۲۱	۰/۸۴						
	۱	۰/۶۰							
	۱۰	۰/۷۱	۰/۷۲	۰/۴۰					
	۱۸	۰/۶۸							
	۲۵	۰/۵۴							

تکرار

جدول ۴. ماتریس روایی واگرا با روش فورنل و لارکر - مدل اصلی پژوهش

سازه‌ها	فرصت طلبی	تردید حرفه‌ای
فرصت طلبی	۰/۶۵	---
تردید حرفه‌ای	-۰/۵۹	۰/۷۷

جدول ۵. ماتریس روایی واگرا با روش فورنل و لارکر - مدل فرعی پژوهش

سازه‌ها	درک میان‌فردی	فرصت‌طلبی	اعتماد به نفس	خود رأی بودن	جستجوی دانش	وقفه در قضاوت	ذهن پرسشگر
درک میان‌فردی	۰/۷۹						
فرصت‌طلبی	-۰/۲۷	۰/۶۵					
اعتماد به نفس	۰/۵۱	-۰/۵۵	۰/۷۷				
خود رأی بودن	۰/۲۷	-۰/۳۷	۰/۴۲	۰/۶۳			
جستجوی دانش	۰/۶۸	-۰/۴۷	۰/۷۲	۰/۴۳	۰/۷۸		
وقفه در قضاوت	۰/۶۱	-۰/۵۱	۰/۷۳	۰/۴۹	۰/۶۸	۰/۷۹	
ذهن پرسشگر	۰/۶۰	-۰/۳۸	۰/۶۵	۰/۳۹	۰/۷۰	۰/۶۶	۰/۷۸

آزمون کیفیت الگوی اندازه‌گیری

این آزمون بیان می‌کند که تا چه میزان سئوالات مربوط به هریک از متغیرهای پژوهش می‌تواند متغیر متناظر آنها را در یک الگوی اندازه‌گیری، اندازه بگیرد. مقادیر مثبت این شاخص نشان دهنده کیفیت مناسب الگوی اندازه‌گیری است (اسفیدانی و محسنین، ۱۳۹۶). نتایج حاصل از جداول (۶) و (۷) نشانگر کیفیت مناسب الگوی اندازه‌گیری در این پژوهش است.

جدول ۶. کیفیت الگوی اندازه‌گیری الگوی اصلی پژوهش

متغیرها	1- SSE/SSO
فرصت‌طلبی	۰/۴۸۹
تردید حرفه‌ای	۰/۴۱۷

جدول ۷. کیفیت الگوی اندازه‌گیری الگوی فرعی پژوهش

متغیرها	1- SSE/SSO
فرصت‌طلبی	۰/۴۸۹
وقفه در قضاوت	۰/۶۳۱
ذهن پرسشگر	۰/۶۱۴
خود رأی بودن	۰/۴۴۷
اعتماد به نفس	۰/۶۰۸
درک میان‌فردی	۰/۶۴۷
جستجوی دانش	۰/۶۱۰

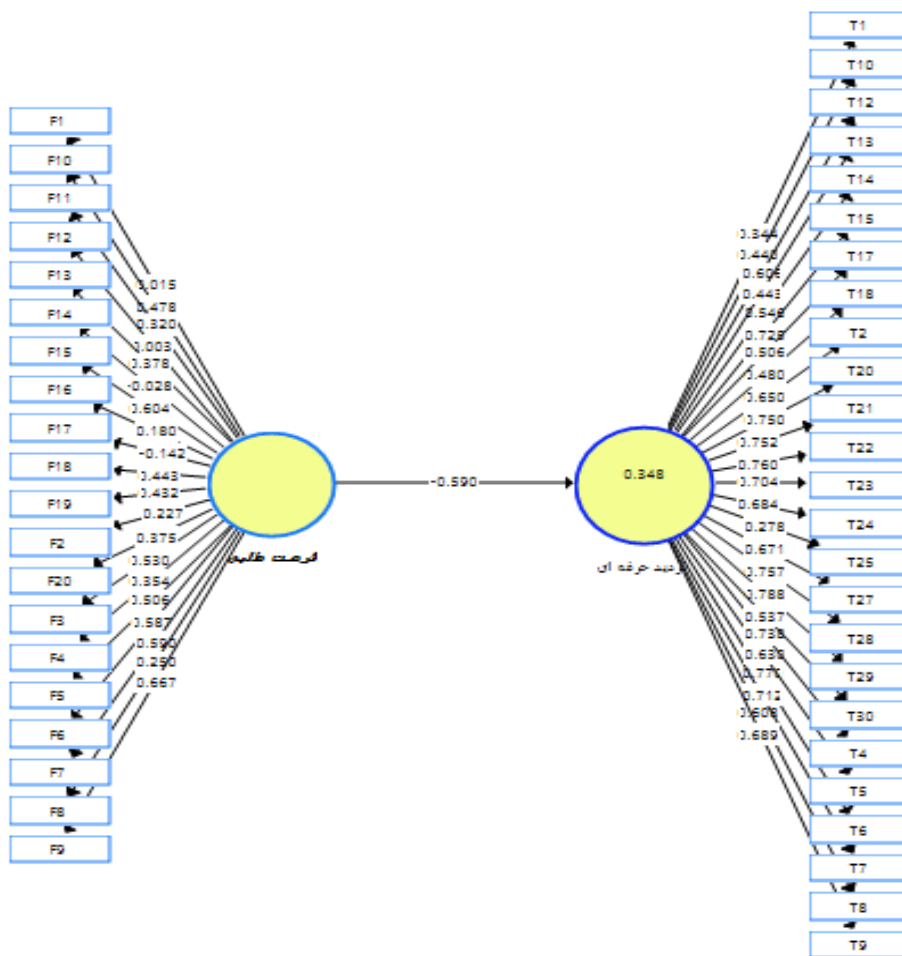
برازش الگوی ساختاری و الگوی کلی

پس از برازش الگوهای اندازه‌گیری، جهت بررسی روابط بین سازه‌های پنهان پژوهش، الگوی ساختاری پژوهش برازش می‌گردد. یکی از معیارها برای سنجش وجود رابطه بین سازه‌های الگو، مقادیر آماره t است. مقادیر آماره t با اجرای فرمان بوت استرایپنگ بر روی خطوط مسیرها نشان داده می‌شوند. اگر مقدار آماره t مربوط به رابطه بین دو سازه پنهان از عدد ۱/۹۶

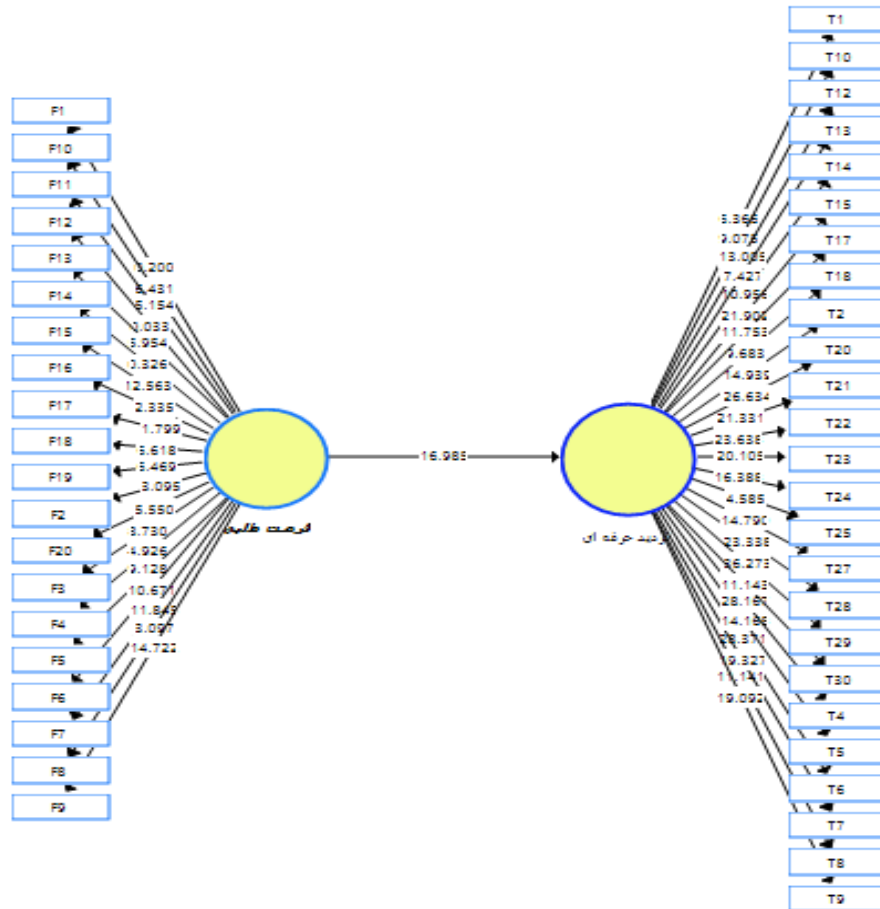
بیشتر باشد، معناداری رابطه بین سازه‌های مورد نظر در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌گردد. در این جداول ضرایب مسیر همان بتای استاندارد شده در رگرسیون خطی است که ضرایب مسیر منفی بیانگر روابط معکوس است.

آزمون تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای (الگوی اصلی پژوهش)

طبق نتایج به دست آمده مقدار ضریب مسیر برای متغیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی برابر ۰/۵۵- است. منفی بودن ضریب استاندارد بتا در متغیر فرصت‌طلبی حاکی از وجود رابطه معنادار و منفی میان این متغیر با تردید حرفه‌ای است. به عبارت دیگر به ازای یک واحد افزایش در ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی، تردید حرفه‌ای به میزان ۰/۵۵ واحد کاهش می‌یابد. ضریب معناداری برابر ۲۱/۷۶ است در نتیجه فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر اینکه ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی تأثیر معناداری بر تردید حرفه‌ای حسابرس دارد در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌گردد. نتایج این آزمون در شکل (۲)، (۳) و جدول (۸) نشان داده شده است.



شکل ۲. الگوی اصلی پژوهش در حالت ضرایب مسیر استاندارد شده



شکل ۳. الگوی اصلی پژوهش در حالت معناداری (مقدار تی)

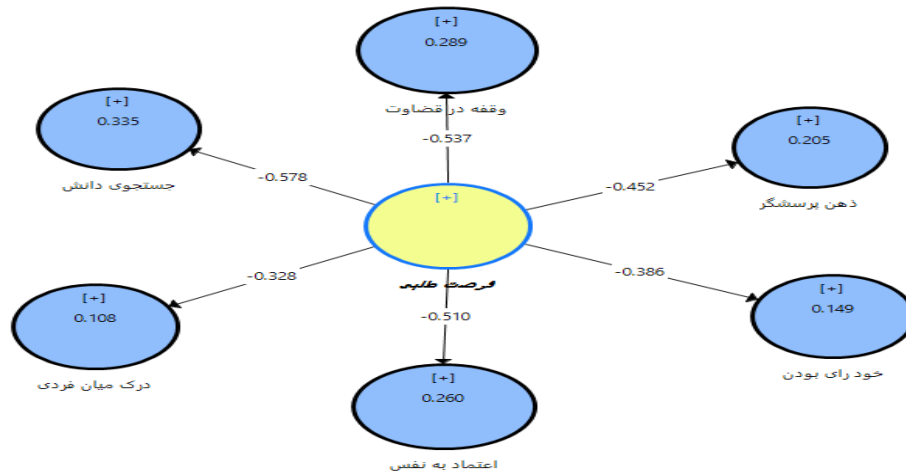
جدول ۸. ضرایب مسیر و آماره تی الگوی اصلی پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	آماره t	ضریب مسیر	رابطه
تأیید	۵ درصد	۱۶/۹۸	-۰/۵۹	ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی و تردید حرفه‌ای

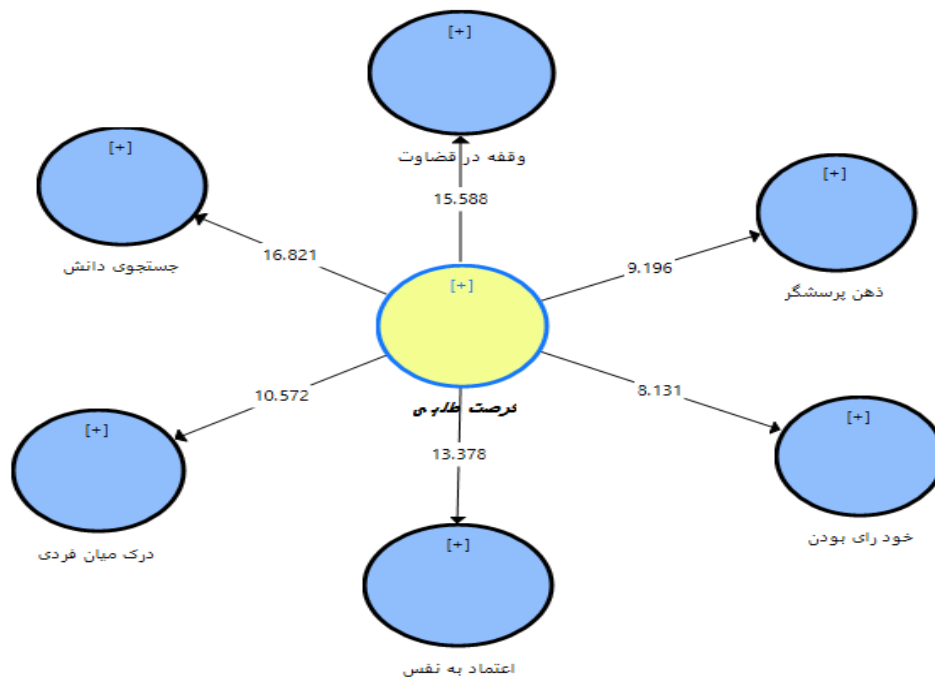
آزمون تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر مؤلفه‌های تردید حرفه‌ای (الگوی فرعی پژوهش)

طبق نتایج به دست آمده از شش فرضیه فرعی مربوط به فرضیه اصلی پژوهش میزان تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر بُعد وقفه در قضاوت برابر ۰/۵۱-، میزان تأثیر بر بُعد ذهن پرسشگر ۰/۳۸-، میزان تأثیر بر بُعد خود رأی بودن ۰/۳۷-، میزان تأثیر بر بُعد اعتماد به نفس ۰/۵۶-، میزان تأثیر بر بُعد درک میان فردی ۰/۲۷- و میزان تأثیر بر بُعد جستجوی دانش ۰/۴۷- است که نشان می‌دهد به ازای یک واحد افزایش در متغیر فرصت‌طلبی، بُعد وقفه در قضاوت ۰/۵۱ واحد، بُعد ذهن پرسشگر ۰/۳۸ واحد، بُعد خود رأی بودن ۰/۳۷ واحد، بُعد اعتماد به نفس ۰/۵۶ واحد، بُعد درک میان فردی ۰/۲۷ واحد و بُعد جستجوی

دانش ۰/۴۷ واحد کاهش می‌یابد. همچنین ضریب معناداری تمام ابعاد بالاتر از ۱/۹۶ است از این رو تمام فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌گردد. نتایج این آزمون در شکل ۴ و ۵ و جدول ۹ نشان داده شده است.



شکل ۴. الگوی فرعی پژوهش در حالت ضرایب مسیر



شکل ۵. الگوی فرعی پژوهش در حالت معناداری (مقدار تی)

جدول ۹. ضرایب مسیر و آماره t الگوی فرعی پژوهش

رابطه	ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
فرصت‌طلبی و وقفه در قضاوت	-۰/۵۴	۱۵/۸۶	۵ درصد	تأیید
فرصت‌طلبی و ذهن پرسشگر	-۰/۴۵	۹/۳۵	۵ درصد	تأیید
فرصت‌طلبی و خود رأی بودن	-۰/۳۹	۷/۱۷	۵ درصد	تأیید
فرصت‌طلبی و اعتماد به نفس	-۰/۲۶	۱۳/۳۹	۵ درصد	تأیید
فرصت‌طلبی و درک میان فردی	-۰/۳۳	۶/۱۳	۵ درصد	تأیید
فرصت‌طلبی و جستجوی دانش	-۰/۵۸	۱۷/۴۹	۵ درصد	تأیید

دومین معیار برای بررسی الگوی ساختاری، ضرایب تعیین (R^2) مربوط به سازه پنهان درونزای الگو است. در واقع، این معیار نشان می‌دهد چند درصد از تغییرات متغیر وابسته، توسط متغیر مستقل پژوهش تبیین می‌شود. **داوری و رضازاده (۱۳۹۲)** سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان ملاکی برای R^2 ضعیف، متوسط و قوی معرفی می‌کنند. مطابق نتایج جداول (۱۰) و (۱۱) مقدار R^2 برای سازه‌های درون‌زا در الگوی اصلی و فرعی پژوهش مناسب بودن برازش الگوی ساختاری را تأیید می‌کند. همچنین، شاخص Q^2 استون-گایسر (۱۹۷۵) قدرت پیش‌بینی معرف‌های متغیرهای مکنون درون‌زا را ارائه می‌دهد. در این شاخص مقادیر Q^2 بالای صفر نشان می‌دهند که مقادیر مشاهده شده خوب بازسازی شده‌اند و الگوی توانایی پیش‌بینی دارد (**هنسلر و همکاران^{۳۸}، ۲۰۰۹**). مطابق نتایج جدول (۱۰) و (۱۱) مقادیر Q^2 سازه‌های درونزای مدل اصلی و فرعی پژوهش بالای صفر است که نشان دهنده پیش‌بینی مناسب الگو است. همچنین، برای بررسی برازش الگوی کلی از معیار SRMR استفاده شده است. این معیار بیانگر تفاوت بین ماتریس مشاهده شده با ماتریس همبستگی است. **وتزلس و همکاران^{۳۹}، ۲۰۰۹** نقطه برش برای این معیار را ۰/۰۸ در نظر گرفته‌اند. به عبارت دیگر، هر چه این تفاوت کمتر باشد الگو تناسب بیشتری دارد. مقدار ۰/۰۷ در الگوی اصلی و فرعی پژوهش حاکی از مناسب بودن برازش کلی الگو است.

جدول ۱۰. معیارهای برازش الگوی فاصلی پژوهش

سازه درون‌زا	R^2	معیار استون-گایسر (Q^2)
تردید حرفه‌ای حساب‌رسان	۰/۳۵	۰/۲۱
معیار SRMR		۰/۰۷

جدول ۱۱. معیارهای برازش الگوی فرعی پژوهش

سازه درون‌زا	R^2	معیار استون-گایسر (Q^2)
وقفه در قضاوت	۰/۲۹	۰/۱۷
ذهن پرسشگر	۰/۲۱	۰/۱۱
خود رأی بودن	۰/۱۵	۰/۰۶
اعتماد به نفس	۰/۲۷	۰/۱۴
درک میان فردی	۰/۱۱	۰/۰۶
جستجوی دانش	۰/۳۴	۰/۱۹
معیار SRMR		۰/۰۷

نتیجه گیری و پیشنهادها

تحقیقات نشان می‌دهد ویژگی‌های روانشناسی شخصیتی و رفتاری بر اثربخشی و عملکرد افراد تأثیرگذار است (رواب^{۴۰}، ۲۰۰۸). بنابراین، در این پژوهش اثر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی به عنوان یکی از مؤلفه‌های روانشناسی شخصیتی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان داد که ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان رابطه‌ای معنادار و منفی دارد. به این معنی که هر چه سطح فرصت‌طلبی در حساب‌برسان افزایش یابد تردید حرفه‌ای در آنها کاهش می‌یابد. نتایج دیگر این پژوهش نیز بیانگر آن است که فرصت‌طلبی ارتباط معنادار و منفی بر ابعاد تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل دارد. به بیان دیگر، هر چه سطح فرصت‌طلبی در حساب‌برسان افزایش یابد بعد ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خود رأی بودن در آنها کاهش می‌یابد. شواهد این پژوهش با مبانی نظری تحقیق آرجن (۲۰۰۵)، دانلی و همکاران (۲۰۰۳)، شفر و وانگ (۲۰۱۱)، گوش و کرتین (۱۹۹۶) و بیگی هرچگانی و همکاران (۱۳۹۵) همخوانی دارد. آنها در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های شخصیتی - رفتاری بر قضاوت و تصمیم‌گیری افراد تأثیرگذار است و اختلالات رفتاری از جمله فرصت‌طلبی باعث کاهش کارایی و عملکرد حساب‌برسان می‌شود. دستاوردها و ارزش افزوده علمی این پژوهش شامل موارد ذیل است:

- ۱- رفتار فرصت‌طلبی تمایل و انگیزه حساب‌برسان مستقل را نسبت به جمع‌آوری اطلاعات و شواهد درخصوص یک موضوع مشکوک کاهش می‌دهد. به عبارت دیگر، این گونه رفتار شخصیتی تأمل حساب‌برسان را نسبت به جمع‌آوری شواهد و مدارک صاحبکار به منظور ارائه یک اظهارنظر حرفه‌ای کاهش می‌دهد (وقفه در قضاوت).
- ۲- رفتار فرصت‌طلبی موجب می‌گردد تا اثبات ادعاهای مدیریت در صورت‌های مالی به وسیله استدلال، شواهد، برهان و دلیل از سوی حساب‌برسان مستقل کاهش یابد (ذهن پرسشگر).
- ۳- رفتار فرصت‌طلبی استقلال و بی‌طرفی حساب‌برسان مستقل را جهت ارزیابی، ارائه و ثبات اظهارنظرهای حساب‌برسی درخصوص شواهد و مدارک مالی صاحبکار کاهش می‌دهد (خود رأی بودن).
- ۴- رفتار فرصت‌طلبی در میان حساب‌برسان مستقل میزان اعتماد و اطمینان آنان را به منظور ارائه یک قضاوت حرفه‌ای کاهش می‌دهد (اعتماد به نفس).
- ۵- رفتار فرصت‌طلبی توجه و انگیزه حساب‌برسان مستقل را نسبت به مقاصد و رفتارهای خاص صاحبکار کاهش می‌دهد (درک میان فردی).
- ۶- رفتار فرصت‌طلبی ذهنیت کنجکاوانه و علاقه حساب‌برسان مستقل را درخصوص جستجوی شواهد به منظور اثبات ادعاهای مدیریت در صورت‌های مالی کاهش می‌دهد (جستجوی دانش).

به عقیده نویسندگان مقاله، بدون مطالعه مؤلفه‌های روانشناسی شخصیتی و رفتاری در سطح جامعه، نمی‌توان عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حساب‌برسی از جمله تردید حرفه‌ای را در حساب‌برسان درک نمود. زیرا نتایج حاصله از این پژوهش نشان داد که دیدگاه و نگرش حساب‌برسان نسبت به مقوله تردید حرفه‌ای، تحت تأثیر موضوعات شخصیتی و رفتاری است. بنابراین،

با توجه به نتایج این پژوهش به منظور پیشگیری و کاهش رفتار فرصت طلبانه در میان حساب‌برسان مستقل به نهادهای نظارتی کشور از جمله سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی پیشنهادهایی بدین شرح ارائه می‌گردد:

- در مقاطع زمانی مناسب با بهره‌گیری از دانش روانشناسان و آزمون‌های روانشناختی مربوطه نسبت به شناسایی و شناخت رفتار فرصت طلبانه حساب‌برسان خود اقدام و در جهت افزایش کیفیت حسابرسی نظارت بیشتری بر کار آنان بنمایند.
- هنگام استخدام نیروهای جدید، در کنار آزمون‌های کتبی، حتماً به شناخت سطح ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی افراد از طریق آزمون‌های مربوطه دست یابند، چرا که تردید حساب‌برسان به عنوان یک مبنای معیار قضاوت و ارتقا دهنده سطح شفافیت‌ها مطرح است که در صورت تناسب مناسب بین ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری با ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی، می‌توان انتظار داشت جامعه سالم‌تر و خالی از فساد و را شاهد باشیم.
- در خصوص پژوهش‌های آتی نیز پیشنهاد می‌شود تأثیر سایر ویژگی‌های شخصیتی، از جمله ویژگی اخلاقی پول پرستی که تأثیر بسزایی بر عملکرد حساب‌برسان مستقل و در نتیجه بر تردید حرفه‌ای آنان دارد مورد بررسی قرار گیرد.
- این تحقیق دارای محدودیتهایی نیز بوده است. داده‌های مورد نیاز این پژوهش از طریق پرسشنامه گردآوری شده‌اند، پرسشنامه نیز دارای محدودیت‌های ذاتی از قبیل عدم پوشش احتمالی تمام جوانب، عدم پاسخگویی دقیق و صادقانه برخی آزمودنی‌ها، و مواردی از این قبیل است که در نهایت سعی شده است تا آثار این موارد تا حد امکان کنترل و خنثی شوند.

یادداشت‌ها

1. Bell
2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
3. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
4. Glover and Prawitt
- 5 Calhoun
6. Olson and Gold
7. Brunell
- 8.Hargis
9. Christie and Geis
10. Austin
11. Geis et al.
12. Wilson
13. Jones and Paulhus
- 14.Fehr
15. Ramanaiyah
16. Bereczkei
17. Ali
18. Paal
19. Pilch
- 20 Szijjarto
- 21 Nagler
22. Alexithymia
23. Wastell and Booth
24. McIlwain
25. Hurtt
26. Azjen
27. Hurtt
28. Fogelin
29. Hookway
30. Mautz and Sharaf
31. Donnelly
32. Shafer and Wang
33. Nolder and Kadous
34. Dahling
35. Ghosh and Crain
36. Out and Elias
37. Fornell and Larcker
38. Henseler
39. Wetzels
40. Raub

منابع

- اسفندیانی، محمد رحیم؛ محسنین، شهریار. (۱۳۹۶). معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حدقل مربعات جزئی به کمک نرم افزار Smart PLS. تهران: انتشارات موسسه کتاب مهربان نشر.
- آذر، عادل؛ غلامزاده، رسول. (۱۳۹۱). مدل سازی مسیری- ساختاری در مدیریت با نرم افزار Smart PLS، تهران: انتشارات نگاه دانش.
- بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس زاده، سید محمدرضا؛ رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشدار دهی حسابرسان. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۱)، ۶۵-۹۵.
- داوری، علی؛ آرش، رضازاده. (۱۳۹۲). مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS، تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی.
- گل پرور، محسن؛ نادى، محمدعلی. (۱۳۸۹). ارزش های فرهنگی و انصاف: عدالت سازمانی، رضایت- شغلی و ترک خدمت. *تحقیقات فرهنگی*، ۳(۳)، ۲۸-۷.
- هومن، حیدرعلی. (۱۳۸۵). *راهنمای علمی پژوهش کیفی*. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت).
- غلامرضایی، محسن؛ حسنی، محمد. (۱۳۹۸). تاثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل. *دانش حسابداری*، ۱۰(۲)، ۴۳-۷۶.

References

- Ajzen, I. (2005). Attitudes, personality, and behavior. Berkshire: *Open University Press*, 58(10), 252-270.
- Ali, F., Amorim, I.S., Chamorro-Premuzic, T. (2009). Empathy deficits and trait emotional intelligence in psychopathy and Machiavellianism. *Personality and Individual Differences*, 47(6), 758-762.
- American Institute of Accountants CPA (AICPA). (2002). Exposure draft: Maintaining the relevance of the uniform CPA exam. Available at: <https://www.aicpa.org/press/pressreleases/2015/pages/aicpa-exposure-draft-next>. 86(2), 465-497.
- Austin, E.J., Farrelly, D., Black, C., Moore, H. (2007). Emotional intelligence, EI have a dark side? *Personality and Individual Differences*, 43(5), 179-189.
- Azar, A., Gholamzadeh, R. (2012). *Route modeling- structural management in smart PLS software*. First Edition, Knowledge Publication [In Persian].
- Beigi Harchegani, E., Banimahd, B., Raiiszade, S.M.R., Royae, R. (2017). The effect of auditors' feature machiavellian behavior on their whistle blowing. *Iranian Journal of Value and Behavioral Accountings Achievements*, 1(2), 65-95 [In Persian].
- Bell, T.B., Peecher, M.E., Solomon, I. (2005). The 21st century public company audit. *KPMG's Global Audit Methodolog*, 48(3), 112-131.
- Bereczkei, T. (2015). The manipulative skill: Cognitive devices and their neural correlates underlying Machiavellian's decision making. *Brain and Cognition*, 99(2), 24-31.
- Brunell, A.B., Gentry, W.A., Campbell, W.K., Hoffman, B.J., Kuhnert, K.W., DeMarree, K.G. (2008). Leader emergence: The case of the narcissistic leader *Personality and Social Psychology Bulletin*, 34(28), 1663-1676.
- Calhoun, R.P. (1969). Niccoli Machiavelli and the twentieth century administrator. *Academy of management Journal*, 12, 205-212.
- Christie, R., Geis, F.L. (1970). Studies in Machiavellianism. *New York, NY: Academic Press*. 75, 327-341.
- Dahling, J., Whitaker, B., Levy, P. (2009). The development and validation of a new Machiavellianism scale. *Journal of Management*, 35(2), 219-257.
- Davari, A., Rezazadeh, A. (2017). *Modeling structural equations with PLS software*. Fourth Edition, Jahad University Press [In Persian].
- Donnelly, D., Quirin, P., O'Bryan, J. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral Research in Accounting*, 15(1), 87-110.

- Esfandiyan Rahim, M., Mohsenin, S. (2017). *Structural equations based on partial squared equation approach using Smart PLS software*, Second Edition, Mehaban Publishing Institute Publishing [In Persian].
- Fehr, B., Samson, D., Paulhus, D.L. (1992). The construct of Machiavellianism: Twenty years later. In C. Spielberger, & J. Butcher (Eds.). *Advances in Personality Assessment*, 93, 77-116. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum.
- Fogelin, R.J. (1994). *Pyrrhonian reflections on knowledge and justification*. New York, NY: Oxford University Press.
- Fornell, C., Larcker, D.F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Geis, F., Weinheimer, S., Berger, D. (1970). Playing legislature: Cool heads and hot issues. In R. Christie & F. Geis (Eds.), *Studies in Machiavellianism* (pp. 190-209). New York, NY: Academic Press.
- Gholamrezaei, Mohsen; Hassani, Mohammad. (1398). The effect of personality disorders on the professional skepticism of independent auditors. *Journal of Accounting Knowledge*, 10 (2), 76-43 [In Persian].
- Ghosh, D., Crain, T. (1996). Experimental investigation of ethical standards and perceived probability of audit on intentional noncompliance. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 221-244.
- Glover, S.M., Prawitt, D.F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional. *Current Issues in Auditing*, 76(2), 323-329.
- Golparvar, M., Nadi, M. (2010). Cultural values and fairness: Organizational justice, job satisfaction and leaving work. *Journal of Cultural Research*, 3(3), 228-207 [In Persian].
- Hargis, M.B. (2006). A PxS perspective on perceptions of corporate transgressions: The influence of personality and account giving (Doctoral dissertation). Available from ProQuest Dissertations and Theses database. (UMI No. 3211005).
- Henseler, J., Ringle, C.M., Sinkovics, R.R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Advances in International Marketing*, 20, 227-320.
- Hookway, C. (1990). *Skepticism*. New York, NY: Routledge. 9(1), 117-129.
- Hooman, A. (2006). Scientific guide to qualitative research. Tehran: Organization for the study and compilation of humanities books of universities (side) [In Persian].
- Hurt, K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(1), 149-171. doi:10.2308/aud.2010.29.1.149
- Hurt, R.K., Brown Liburd, H., Earley, C.E., Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(1), 45-97.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012). Invitation to comment: Enhancing audit quality in the public interest: A focus on professional skepticism, quality control and group audits. Available at: [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-invitation to comment enhancing audit quality.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-invitation%20to%20comment%20enhancing%20audit%20quality.pdf).
- Jones, D.N., Paulhus, D.L. (2009). Machiavellianism. In M.R. Leary & R.H. Hoyle (Eds.), *Individual Differences in Social Behavior* (pp. 93-108). New York, NY: Guilford Press. 12, 204-221.
- Mautz, P.K., Sharaf, H.A. (1961). The philosophy of auditing. American Auditing Association, *Saratosa*. 77 (2), 453-479.
- McIlwain, D. (2003). Bypassing empathy: A Machiavellian theory of mind and sneaky power. In B. Repacholi & V. Slaughter (Eds.). *Individual Differences in Theory of Mind* (pp. 39-66). Hove, UK: Psychology Press.
- Nagler, U.K., Reiter, K.J., Furtner, M.R., Rauthmann, J.F. (2014). Is there a dark intelligence? Emotional intelligence is used by dark personalities to emotionally manipulate others. *Personality and Individual Differences*, 65, 47-52.

- Nolder, C., Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract>, 22(6), 372-393.
- Olsen, C., Gold, A. (2018). Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism. *Journal of Accounting Literature*, 41, 127-141.
- Out, U.A., Elias, E.I. (2017). Auditor scepticism and financial crises: The Nigerian factor. *Journal of Finance and Accounting*, 5(4), 123-130.
- Paal, T., Bereczkei, T. (2007). Adult theory of mind, cooperation, Machiavellianism: The effect of mindreading on social relations. *Personality and Individual Differences*, 43, 541-551.
- Pilch, I. (2008). Machiavellianism, emotional intelligence, and social competence: Are Machiavellians interpersonally skilled? *Polish Psychological Bulletin*, 39, 158-164.
- Ramanaiah, N.V., Byravan, A., Detwiler, F. (1994). Revised NEO personality inventory of Machiavellian and non-Machiavellian people. *Psychological Reports*, 75, 937-938.
- Raub, S. (2008). The impact of structure on organizational citizenship behavior in the hospitality industry, *Journal of Hospitality Management*, 27, 179-186.
- Shafer, W.E., Wang, Z. (2011). Effects of ethical context and Machiavellianism on attitudes toward earnings management in china. *Managerial Auditing Journal*, 26(5), 372-392.
- Szijjarto, L., Bereczkei, T. (2015). The Machiavellians' cool syndrome: They experience intensive feelings but have difficulties in expressing their emotions. *Current Psychology*, 34, 363-375.
- Wastell, C.A., Booth, A. (2003). Machiavellianism: An alexithymia perspective. *Journal of Social and Clinical Psychology*, 22, 730-744.
- Wetzels, M., Odekerken Schroder, G., Voppen, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *Management Information Systems Quarterly*, 33(1), 177-195.
- Wilson, D.S., Near, D., Miller, R.R. (1996). Machiavellianism: A synthesis of the evolutionary and psychological literatures. *Psychological Bulletin*, 119, 285-299.