

## بررسی رابطه بین دو بُعد شکاکیت و بی طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس

جواد رجبعلی زاده<sup>۱</sup>، رضا حصارزاده<sup>۲</sup>، محمدعلی باقرپور ولاشانی<sup>۳</sup>

**چکیده:** تردید حرفه‌ای از مفاهیم بسیار با اهمیت حوزه حسابرسی است؛ زیرا مفهوم یادشده به‌طور عمده‌ای بر قضاوت‌های حسابرسی اثر می‌گذارد. هدف از اجرای این پژوهش، بررسی ارتباط بین ابعاد تردید حرفه‌ای (شامل بُعد بی طرفی و بُعد شکاکیت) و قضاوت‌های دیرباورانه حسابرس است. در این رابطه، پژوهش حاضر با به‌کارگیری دو سناریوی شبه‌آزمایشگاهی، به پیمایش نظر ۹۷ نفر از حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی اقدام کرده است. یافته‌ها نشان می‌دهد در محیط کنترلی با ریسک بالا، ارتباط بین «بی طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه»، نسبت به ارتباط بین «شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» قوی‌تر است. همچنین، ارتباط بین «بی طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه» در محیط کنترلی با ریسک بالا، شدت می‌یابد. با این حال، تفاوت معناداری در شدت ارتباط میان «شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» در دو محیط کنترلی با ریسک بالا و پایین وجود ندارد. در مجموع، یافته‌های ذکرشده در حمایت از دیدگاه حاکم بر استانداردهای حسابرسی مبنی بر ترجیح «بُعد بی طرفی نسبت به بُعد شکاکیت» شواهد تجربی فراهم می‌آورد.

**واژه‌های کلیدی:** بی طرفی، تردید حرفه‌ای، ریسک محیط کنترلی، شکاکیت، قضاوت حرفه‌ای.

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران

۲. استادیار حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران

۳. دانشیار حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۴/۱۰/۲۸

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۴/۱۲/۱۳

نویسنده مسئول مقاله: رضا حصارزاده

E-mail: hesarzadeh@um.ac.ir

## مقدمه

نتایج پژوهش‌های اخیر، به صورت مستقیم یا غیرمستقیم حاکی از آن است که تردید حرفه‌ای<sup>۱</sup> یکی از عوامل مهم اثرگذار بر قضاوت‌های حرفه‌ای به شمار می‌رود (ملانظری و اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۳؛ گلاور و پراویت، ۲۰۱۳؛ بستانیان و خوش‌طینت، ۱۳۸۶). برای مثال، طبق گزارش‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا<sup>۲</sup>، کافی نبودن تردید حرفه‌ای، یکی از دلایل اصلی ناتوانی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت است (هیئت نظارت عمومی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰؛ بیزلی و کارسلو و هرمنسون، ۲۰۰۱؛ بنستون و هارتگریوز، ۲۰۱۰). از این رو، تردید حرفه‌ای همواره در استانداردهای حسابرسی و همچنین در دستورالعمل‌های اجرایی حسابرسی در کانون توجه قرار گرفته است (هیئت نظارت عمومی، ۲۰۰۰؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۲؛ سازمان حسابرسی، ۱۳۹۴). ضمن آن که در ادبیات دانشگاهی نیز، بر اهمیت به‌کارگیری تردید حرفه‌ای تأکید شده است (ماوتز و شرف، ۱۹۶۱؛ کدوس، ۲۰۰۰؛ نلسن، ۲۰۰۹).

با وجود اهمیت تردید حرفه‌ای، تعریف و اندازه‌گیری دقیق آن اغلب دشوار است. در بیان کلی می‌توان تردید حرفه‌ای را نگرشی ذهنی، برگرفته از ذهن پرسش‌گر و ارزیابی منتقدانه<sup>۵</sup> شواهد تعریف کرد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷). همچنین، می‌توان تردید حرفه‌ای را عدم اعتماد کامل (شاوب، ۱۹۹۶)، نوعی نگرش محافظه‌کارانه در قضاوت‌های حسابرسی (مک‌میلن و وایت، ۱۹۹۳) یا نوعی شکاکیت (نلسن، ۲۰۰۹) قلمداد نمود.

صرف نظر از تعریف تردید حرفه‌ای، پیمایش ادبیات دانشگاهی نشان می‌دهد تردید حرفه‌ای شامل دو بُعد بی‌طرفی<sup>۷</sup> و شکاکیت<sup>۸</sup> است (نلسن، ۲۰۰۹). بُعد بی‌طرفی به این موضوع اشاره دارد که حسابرسان نباید در نگرش خود جانبداری کنند؛ به این معنا که آنها نباید در جهت منفی (مشکوک‌بودن) یا مثبت (زودباوری) سوگیری داشته باشند (کوشینگ، ۲۰۰۰). در مقابل، شکاکیت نیز بر این تأکید دارد که حسابرس باید فرض را بر نادرستی و تخلف مدیریت قرار دهد؛ مگر اینکه خلاف آن ثابت شود (بل، پیچر و سولومون، ۲۰۰۵).

اگرچه استانداردهای حسابرسی بر بُعد بی‌طرفی (به جای بُعد شکاکیت) تأکید دارند (نلسن، ۲۰۰۹؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی<sup>۹</sup>، ۲۰۰۸)، در مجموعه ادبیات دانشگاهی،

1. Professional Skepticism
2. Securities and Exchange Commission (SEC)
3. Public Oversight Board (POB)
4. International Federation Of Accountants (IFAC)
5. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
6. Neutrality
7. Presumptive Doubt
8. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

نسبت به ارجحیت دو بُعد یادشده توافق عمومی وجود ندارد. علاوه بر این، مشخص نیست که در وضعیت متفاوت ریسک، به‌کارگیری کدام‌یک از دو بعد تردید حرفه‌ای می‌تواند سودمندتر باشد. برای مثال، در حالیکه به‌طور کلی استانداردهای حسابرسی دیدگاه بی‌طرفی را نسبت به شکاکیت ارجح می‌دانند، مطالعات تجربی اغلب شکاکیت را سودمندتر قلمداد می‌کنند (کارمیکائیل و کریگ، ۲۰۰۱؛ بل، پیچر و سولومون، ۲۰۰۵؛ نلسن، ۲۰۰۹)؛ هرچند در بین همین یافته‌های تجربی نیز ناهمخوانی‌هایی مشاهده می‌شود. به‌طور مثال، در بعضی از مطالعات تجربی (گلاور و پراویت، ۲۰۱۳؛ کواداکرز، گروت و رایت، ۲۰۱۴) بر دیدگاه شکاکیت تأکید شده است و گروه محدودی (لی، ویکر و وانگ، ۲۰۱۳) نیز بر دیدگاه بی‌طرفی تأکید می‌کنند.

هدف از اجرای این پژوهش، بررسی ارتباط بین ابعاد تردید حرفه‌ای (شامل بُعد بی‌طرفی و بُعد شکاکیت) و قضاوت‌های دیرباورانه<sup>۱</sup> حسابرس است. برای این منظور، پژوهش حاضر با به‌کارگیری دو سناریوی شبه‌آزمایشگاهی، به پیمایش نظر ۹۷ نفر از حساب‌رسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی اقدام کرده است. بر اساس یافته‌های این پژوهش، در محیط کنترلی با ریسک بالا، ارتباط بین «بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه»، نسبت به ارتباط بین «شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» قوی‌تر است. همچنین، ارتباط بین «بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه» در وضعیت بالابودن ریسک محیط کنترلی، قوی‌تر است. با این حال، تفاوت معناداری در شدت ارتباط میان «شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» در دو محیط کنترلی با ریسک بالا و پایین وجود ندارد. در مجموع، یافته‌های ذکرشده در حمایت از دیدگاه حاکم بر استانداردهای حسابرسی مبنی بر ترجیح «بُعد بی‌طرفی نسبت به بُعد شکاکیت» شواهد تجربی فراهم می‌آورد.

ساختار پژوهش حاضر بدین شرح است؛ در بخش دوم، پیشینه نظری و فرضیه‌های پژوهش بیان می‌شود. بخش سوم به معرفی روش‌شناسی پژوهش و متغیرهای آن می‌پردازد. در بخش چهارم یافته‌های تجربی ارائه می‌شود و در بخش آخر نیز نتیجه‌گیری پژوهش بیان خواهد شد.

### پیشینه نظری و بسط فرضیه‌های پژوهش

تردید حرفه‌ای متشکل از ابعادی همچون شکاکیت، اعمال درجه‌ای از مراقبت حرفه‌ای، هوشیاری در چارچوب استانداردهای حرفه‌ای، قوانین، مقررات، جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد، قضاوت حرفه‌ای، معاملات تجاری پیچیده و... است. باید دقت کرد که تردید حرفه‌ای برای قضاوت حرفه‌ای باکیفیت لازم است؛ اما تنها یکی از اجزای ضروری برای حسابرس به‌شمار

می‌رود که برای اعمال قضاوت حرفه‌ای به کار گرفته می‌شود. برای مثال، داشتن تردید بدون تخصص حرفه‌ای حسابرسی و حسابداری برای اعمال قضاوت حرفه‌ای باکیفیت، کافی نیست (گلاور و پراویت، ۲۰۱۳).

در ادبیات دانشگاهی، دو مفهوم بی‌طرفی و شکاکیت، به‌منزله دو بُعد تردید حرفه‌ای در کانون توجه قرار دارند. در حمایت از مفهوم بی‌طرفی، این‌گونه تحلیل شده است که حسابرسان نباید در نگرش خود جانب‌داری داشته باشند؛ به این معنا که آنها نباید در جهت منفی (مشکوک‌بودن) یا مثبت (زودباوری) سوگیری کنند (سجادی و ناصحی، ۱۳۸۲؛ کوشینگ، ۲۰۰۰). این مفهوم که در کانون توجه استانداردهای حسابرسی فعلی قرار دارد، مبتنی بر اصل «اعتماد همراه با بررسی» است (نلسن، ۲۰۰۹). در مقابل، طرفداران مفهوم شکاکیت معتقدند باید پیش‌فرض حسابرسان این باشد که همواره عملکرد مدیر نادرست یا جانب‌دارانه است؛ مگر اینکه شواهد چیز دیگری را نشان دهند (بل و همکاران، ۲۰۰۵؛ هیئت نظارت عمومی، ۲۰۰۰). البته، اغلب این بُعد برای حسابرسان قانونی توصیه می‌شود و در استانداردهای حسابرسی مرتبط با تقلب، بیشتر نمایان است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۲).

هر دو بُعد بی‌طرفی و شکاکیت، ویژگی یا صفتی از حسابرس را برای بروز تردید در قضاوت‌ها نمایش می‌دهد. به‌طور کلی از دید تحقیقات روان‌شناسی، ویژگی‌ها یا جنبه‌های فردی در قضاوت‌های حسابرس مؤثر است (آرژن، ۲۰۰۵). به‌طور خاص، حسابرسانی که تردید حرفه‌ای بیشتری دارند، به جای پذیرش درستی هر ادعا، شواهد متقاعدکننده‌تری (از لحاظ کمی یا کیفی) را طلب می‌کنند. در این وضعیت، شکاکیت موجب می‌شود حسابرس تمرکز بیشتری بر شواهد مربوط به تحریف با اهمیت یا تقلب داشته باشد. در مقابل آن، بی‌طرفی موجب می‌شود حسابرس بیشتر میل به یافتن حد متعادلی از شواهد به‌منظور تأیید یا رد ادعاهای صورت‌های مالی داشته باشد. اگرچه بی‌طرفی دیدگاه اصلی مدنظر استانداردهای حسابرسی است (نلسن، ۲۰۰۹)؛ انتظارات جامعه از حسابرسان، به‌ویژه به‌دلیل افزایش رسوایی‌های رخ داده در فضای کسب‌وکار، سوق‌یافتن از حالت بی‌طرفی به سمت شکاکیت است (بل و همکاران، ۲۰۰۵).

این پژوهش، برای اندازه‌گیری دو بُعد تردید حرفه‌ای، یعنی شکاکیت و بی‌طرفی، از دو معیار استفاده می‌کند؛ معیار اول، معکوس معیار روتر (۱۹۶۷) و معیار دوم، معیار هارت (۲۰۱۰).

### شکاکیت و معیار روتر

در این مطالعه از معیار روتر (۱۹۶۷) برای اندازه‌گیری شکاکیت استفاده می‌شود. این معیار در میان تحقیقات موجود، کاملاً پذیرفته‌شده است (هوئل، ۲۰۰۴؛ گلاور و پراویت، ۲۰۱۳؛ کواداگرز

و همکاران، ۲۰۱۴). معیار یادشده بر اندازه‌گیری سطح اعتماد تمرکز دارد؛ به بیان دیگر، هرچه معیار روتر کمتر باشد، فرد شکاک‌تر قلمداد خواهد شد (شاوب، ۱۹۹۶؛ هارت، ۲۰۱۰). بنابراین، در این پژوهش به پیروی از نلسن (۲۰۰۹)، معکوس معیار روتر، برای اندازه‌گیری شکاکیت استفاده می‌شود. در مطالعات غیرحسابرسی، ارتباط معناداری بین معیار روتر و رفتارهای واقعی همچون درستکاری و اعتماد دیده شده است (استک، ۱۹۷۸؛ روتر، ۱۹۸۰).

### بی‌طرفی و معیار هارت

تاکنون پژوهش‌هایی برای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای اجرا شده است (چو و تان، ۲۰۰۰؛ هارت، ۲۰۱۰). در بین معیارهای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای، معیار هارت با مفهوم بی‌طرفی هماهنگ‌تر است؛ زیرا معیار هارت به‌طور عمده بر پی‌گیری تردید و نه در جهت خاص (مشکوک‌بودن یا زودباوری) تمرکز دارد. معیار یادشده در مطالعات تجربی متعددی (هارت، اینینگ و پلاملی، ۲۰۱۲؛ هارت، برون - لیبور، ایرلی و کریشنامورسی، ۲۰۱۳) به کار رفته است. برای مثال، هارت و همکاران (۲۰۱۲) ارتباط این معیار با خطاهای مندرج در کاربرگ‌های حسابرسی را بررسی کردند.

### تأثیر عوامل محیطی: ریسک محیط کنترلی کارفرما

به دلایل زیر، مطالعه حاضر شکاکیت و بی‌طرفی را در محیط کنترلی با ریسک‌های متفاوت بررسی می‌کند:

۱. به‌طور کلی انتظار می‌رود زمانی که ریسک محیط کنترلی کارفرما بالاتر باشد، به سبب عواملی چون افزایش ریسک تهدید شهرت، ریسک دعوی حقوقی و... حساب‌برسان دارای سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای باشند؛
۲. بر اساس ادبیات روان‌شناسی، قضاوت‌های حساب‌برسان با ویژگی‌های محیطی ارتباط دارد (آرژن، ۲۰۰۵)؛
۳. در مدل تردید حرفه‌ای نلسن (۲۰۰۹)، محیط کنترلی به‌عنوان عامل اثرگذاری بر قضاوت‌ها شناخته شده است؛
۴. انتظار می‌رود در محیط‌هایی که ریسک بیشتری دارد، به دلیل بالاتر بودن سطح بی‌اعتمادی، شکاکیت بیشتری بروز کند و حساب‌برسان از سطح بالاتری از شکاکیت برخوردار شوند (داس و تنگ، ۲۰۰۴).

البته باید توجه کرد این بی‌اعتمادی که اغلب همراه با نشانه‌های ریسک بیشتر تحریف است، هم حسابرسان شکاک و هم حسابرسان بی‌طرف را در سطح بالایی از هوشیاری قرار می‌دهد. با این حال، به دلیل آن که در پیش‌فرض ذهنی حسابرسان بی‌طرف، وقوع تحریف‌ها با اهمیت نیست، احتمالاً نسبت به حسابرسان شکاک سطح هوشیاری کمتری دارند و واکنش کمتری به آنان نشان می‌دهند (بل و همکاران، ۲۰۰۵؛ نلسن، ۲۰۰۹).

### بسط فرضیه‌های پژوهش

با توجه به آنچه گفته شد، به‌طور خلاصه می‌توان گفت انتظار می‌رود که در وضعیتی که ریسک بالاتری وجود دارد (برای مثال محیط کنترلی ضعیف‌تر)، به دلیل بالاتر بودن سطح بی‌اعتمادی، حسابرسانی که شکاکیت بیشتری نشان می‌دهند، هوشیارتر باشند و در نتیجه قضاوت‌های دیرباورانه بیشتری را نسبت به حسابرسان بی‌طرف، بروز دهند. همچنین، در وضعیت ریسک بالا، به سبب بالاتر بودن احتمال قضاوت نادرست حسابرس، صرف نظر از اینکه حسابرس شکاک باشد یا بی‌طرف، انتظار می‌رود قضاوت دیرباورانه بیشتری نمود یابد. البته باید در نظر داشت که در این وضعیت، حسابرسان بی‌طرف یا شکاک، تحت تأثیر محیط قرار می‌گیرند؛ اما پیش‌فرض ذهنی شکاکیت نسبت به بی‌طرفی، بیشتر تحت تأثیر قرار می‌گیرد (کوآداکرز و همکاران، ۲۰۱۴). به‌طور مشابه، انتظار می‌رود در وضعیت محیط کنترلی با ریسک پایین، سطح قضاوت‌های دیرباورانه حسابرس بی‌طرف و حسابرس شکاک، یکسان باشد. در حالیکه انتظار می‌رود در وضعیت محیط کنترلی با ریسک بالا، سطح قضاوت‌های دیرباورانه حسابرس بی‌طرف و حسابرس شکاک، متفاوت باشد. در نتیجه، پیش‌بینی می‌شود قضاوت‌های دیرباورانه در بُعد شکاکیت، نمود بیشتری داشته باشد. به‌طور مشابه، صرف نظر از اینکه حسابرس بی‌طرف یا شکاک باشد، ممکن است سطوح مشابهی از قضاوت‌های دیرباورانه را در وضعیت محیط کنترلی با ریسک پایین نشان دهد؛ اما در وضعیت محیط کنترلی با ریسک بالا، این قضاوت‌ها متفاوت باشد (کوآداکرز و همکاران، ۲۰۱۴). بر این اساس، فرضیه‌های پژوهش را می‌توان به شرح زیر مطرح کرد:

فرضیه اول: در محیط کنترلی با ریسک بالا، ارتباط بین شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه (نسبت به ارتباط بین بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه)، قوی‌تر است.

فرضیه دوم: ارتباط بین بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه در محیط کنترلی با ریسک بالا نسبت به ریسک پایین، قوی‌تر است.

فرضیه سوم: ارتباط بین شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه در محیط کنترلی با ریسک بالا نسبت به ریسک پایین، قوی‌تر است.

## روش‌شناسی پژوهش

### معیارهای اندازه‌گیری بی‌طرفی و شکاکیت و طرح آزمون

در این پژوهش، بی‌طرفی با معیار هارت (۲۰۱۰) و شکاکیت با معیار روتر (۱۹۶۷) اندازه‌گیری می‌شود. از آنجا که تعداد پرسش‌های معیار هارت و روتر مشتمل بر ۳۰ و ۲۵ سؤال است، برای افزایش روایی داخلی، پس از مصاحبه با خبرگان، پرسش‌های یادشده تعدیل شدند و در نهایت ۱۶ سؤال (هشت سؤال برای هر معیار) برای درج در پرسشنامه انتخاب شد. مهم‌ترین دلیل تعدیل این دو پرسشنامه، وجود سؤال‌های مرتبط با جو سیاسی حاکم بر کشور و سؤال‌های شخصی و فرهنگی بود که احتمالاً سبب سوگیری پاسخ‌دهنده و بی‌تمایلی وی به دادن پاسخ دقیق می‌شد. به‌علاوه، برای سنجش ارتباط بین دو بُعد بی‌طرفی و شکاکیت با قضاوت‌های دیرباورانه، آزمون مرجع کواداکرز و همکاران (۲۰۱۴) اجرا می‌شود. به‌منظور اندازه‌گیری ریسک محیط کنترلی در این طرح، از روش کوهن و هانو (۲۰۰۰) - که در بخش‌های بعدی توضیح داده می‌شود - در دو وضعیت ریسک بالا و ریسک پایین استفاده شده است. در مجموع طرح شبه‌آزمایشگاهی این پژوهش، طرح ۲×۲ است؛ به بیان دیگر، طرح آزمون شامل دو بُعد بی‌طرفی و شکاکیت و همچنین دو محیط ریسکی متفاوت است. در این طرح، قضاوت‌های دیرباورانه حسابرس بررسی می‌شود.

### متغیرهای وابسته

متغیرهای وابسته پژوهش متناسب با فرضیه اول، شامل قضاوت‌های دیرباورانه است و با «احتمال درستی توضیحات مدیریت (درباره تغییر در حاشیه سود ناخالص)» و همچنین «احتمال تقلب» اندازه‌گیری می‌شود. اگر آزمودنی احتمال درستی توضیحات مدیریت را بالاتر برآورد کند، حاکی از دیرباوری کمتر است و چنانچه احتمال وجود تقلب را بالاتر برآورد کند، نشان‌دهنده دیرباوری بیشتر است.

### متغیرهای مستقل اصلی

همان‌طور که ذکر شد، این مطالعه برای اندازه‌گیری شکاکیت و بی‌طرفی از دو معیار روتر و هارت استفاده می‌کند. امتیازهای هر دو معیار، متغیرهای مستقل اصلی این پژوهش خواهند بود.

### متغیرهای کنترلی و تعدیل‌گر

مهم‌ترین متغیر تعدیل‌گر در این پژوهش، ریسک محیط کنترلی است. به‌منظور اندازه‌گیری ریسک محیط کنترلی از روش کوهن و هانو (۲۰۰۰) در دو وضعیت ریسک‌های بالا و پایین

استفاده شده است. در این روش، عواملی از جمله محافظه کار یا متحور بودن مدیر، میزان توافق یا مشاجره حسابرس و مدیر، وجود سازوکارهای کنترلی داخلی و... مبنای تفکیک و تمایز وضعیت ریسک بالا از ریسک پایین است. همچنین عوامل مربوط به حسابرس، از جمله سابقه کاری، رده حسابرس، سطح تحصیلات، سن، جنسیت و... که می تواند بر قضاوت های دیرباورانه تأثیر بگذارد، به عنوان متغیرهای کنترلی دیگر در نظر گرفته می شوند.

قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۴ و قلمرو مکانی آن، مؤسسه های حسابرسی است. روش نمونه گیری پژوهش حاضر، نمونه گیری در دسترس است. برای گردآوری اطلاعات، حدود ۱۶۰ پرسشنامه در اختیار جامعه آماری قرار گرفت و ۹۷ نسخه از آن جمع آوری و تحلیل شد. ۴۹ درصد از پرسشنامه ها در ریسک محیط کنترلی پایین و ۵۱ درصد در ریسک محیط کنترلی بالا قرار داشتند.

به منظور اجرای آزمون فرضیه ها و تحلیل نتایج، از دو روش همبستگی و رگرسیون ترتیبی استفاده شده است. به دلیل ماهیت پژوهش و نوع پرسشنامه های انتخابی، نتیجه گیری فرضیه ها به پیروی از کواداکرز و همکاران (۲۰۱۴) به صورت کیفی و با توجه به آماره های معناداری همبستگی ها، معناداری ضرایب رگرسیونی، آزمون نسبت احتمال، آزمون نکویی برازش پیرسون و ضریب پزودو (شامل آماره های کاکس و نل، نیجل کرک و مک فادن) صورت گرفته است.

## یافته های پژوهش

### آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

آمار توصیفی مندرج در جدول ۱ نشان می دهد، حدود ۷۲ درصد پاسخ دهندگان مرد هستند و در تمام متغیرهای جمعیت شناسی، میانگین معیار بی طرفی نسبت به شکاکیت بیشتر است. این نکته پشتوانه فرضیه اول پژوهش (معیار بی طرفی نسبت به معیار شکاکیت، ارتباط قوی تری با قضاوت های دیرباورانه دارد) است. این یافته می تواند تأییدی بر ادعای عملکرد حسابرسان مطابق با استانداردهای حسابرسی و ارجحیت بعد بی طرفی نسبت به شکاکیت باشد که در انجام حسابرسی ها باید بر آن تأکید کنند. مقایسه ها نشان می دهد زنان نسبت به مردان، در هر دو بعد تردید حرفه ای (بعد شکاکیت برای مردان ۳/۵۲ و برای زنان ۳/۶۶ و بعد بی طرفی برای مردان ۴/۰۱ و برای زنان ۴/۲۴) میانگین بیشتری دارند. به علاوه، همان طور که در ستون های درستی توضیحات مدیریت و احتمال وجود تقلب مشخص است، در محیط کنترلی با ریسک پایین، مردان نسبت به زنان قضاوت های دیرباورانه قوی تری دارند، ولی در محیط کنترلی با ریسک بالا، زنان با اختلاف اندکی از مردان پیش هستند.



جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناسی

متغیر	نوع طبقه	درصد	میانگین معیار تردید حرفه‌ای		میانگین قضاوت‌های دیرپاوانه				میانگین ریسک محیط کنترلی	
			معیار بی‌طرفی	معیار شکاکیت	احتمال تقلب		احتمال تقلب		ریسک بالا	ریسک پایین
					ریسک بالا	ریسک پایین	ریسک بالا	ریسک پایین		
جنسیت	مرد	۷۲/۲	۲/۵۲	۴/۰۱	۲/۴۹	۲/۴۲	۲/۵۳	۲/۱۷	۳/۷۰۰	۲/۶۳۹
	زن	۳۷/۸	۲/۶۶	۴/۲۴	۲/۵۳	۲/۹۲	۲/۶۷	۲/۸۹	۳/۴۸۵	۲/۶۶۷
سن	۲۰-۲۵	۲۸/۹	۳/۶۵	۴/۰۳	۲/۰۷	۳/۶۴	۳/۷۱	۲/۷۹	۳/۵۰۰	۲/۵۲۱
	۲۶-۳۰	۵۴/۶	۳/۵۴	۴/۱۱	۲/۶۶	۳/۱۷	۳/۳۸	۳/۱۳	۳/۶۰۳	۲/۴۷۹
	بیش از ۳۰ سال	۱۶/۵	۳/۵۵	۳/۸۹	۱/۴۰	۲/۹۸	۳/۷۰	۲/۷۷	۳/۴۱۷	۲/۶۴۶
دانش	کارشناسی	۳۷/۸	۲/۵۴	۲/۹۰	۲/۰۷	۳/۲۵	۲/۵۳	۲/۹۲	۳/۴۰۰	۲/۹۱۷
	کارشناسی‌ارشد	۷۲/۲	۳/۵۸	۴/۱۱	۲/۴۵	۳/۳۱	۳/۶۱	۲/۹۷	۳/۶۱۸	۲/۵۶۵
تجربه (بر حسب سال)	۱-۳	۵۹/۸	۳/۶۲	۴/۰۵	۲/۴۹	۳/۳۳	۳/۶۴	۳/۰۳	۳/۶۲۵	۲/۵۵۰
	۴-۱۰	۲۸/۹	۳/۵۰	۴/۱۸	۲/۵۰	۳/۲۹	۳/۴۳	۲/۷۱	۳/۵۲۶	۲/۷۸۶
	بیش از ۱۰ سال	۱۱/۳	۲/۴۳	۳/۹۰	۲/۴۳	۳/۰۰	۳/۵۷	۲/۲۵	۳/۲۸۶	۲/۸۷۵
رتبه حرفه‌ای	کمک حسابرس	۳۵/۱	۳/۶۱	۴/۰۵	۲/۴۷	۳/۱۳	۳/۵۸	۳/۱۳	۳/۵۵۳	۲/۵۶۷
	حسابرس	۴۰/۲	۳/۵۴	۴/۱۰	۲/۳۳	۳/۴۴	۳/۴۳	۲/۷۲	۳/۵۰۰	۲/۶۳۹
	بالتر از حسابرس	۳۴/۸	۳/۵۵	۴/۰۰	۱/۸۶	۳/۱۵	۳/۶۶	۳/۱۵	۳/۶۶۷	۲/۷۳۳

جدول ۲، آمار توصیفی متغیرهای وابسته و مستقل پژوهش را به تفکیک ریسک محیط کنترلی نشان می‌دهد. با توجه به این جدول، میانگین دو متغیر وابسته درستی توضیحات مدیریت و احتمال تقلب، در محیط کنترلی با ریسک پایین، اختلاف کمی دارد (به ترتیب با مقادیر ۲/۹۶۰ و ۳/۲۹۰)؛ اما در محیط کنترلی با ریسک بالا، این اختلاف زیاد است (به ترتیب با مقادیر ۲/۳۷۰ و ۳/۵۷۰) که نشان از اثر عمده ریسک محیط کنترلی بر متغیر وابسته دارد. میانگین دو متغیر مستقل اصلی، یعنی معیار بی طرفی و معیار شکاکیت، در دو محیط اختلاف چندانی ندارد؛ به این ترتیب که در محیط کنترلی با ریسک پایین، به ترتیب مقادیر ۳/۷۹۹ و ۳/۶۶۲ و در محیط کنترلی با ریسک بالا، به ترتیب مقادیر ۳/۸۵۷ و ۳/۵۳۰ به دست آمده است. نتایج نشان می‌دهد مطابق با انتظار، بی طرفی و شکاکیت تحت تأثیر ریسک محیط کنترلی قرار نمی‌گیرند.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای وابسته و مستقل پژوهش

متغیر	ریسک محیط کنترلی	تعداد	میانگین	میان	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
درستی توضیحات مدیریت	پایین	۴۸	۲/۹۶۰	۳	۰/۸۹۸	۱	۵
	بالا	۴۹	۲/۳۷۰	۲	۰/۸۵۹	۱	۴
احتمال تقلب	پایین	۴۸	۳/۲۹۰	۴	۰/۹۶۷	۱	۵
	بالا	۴۹	۳/۵۷۰	۴	۰/۸۶۶	۱	۵
معیار بی طرفی	پایین	۴۸	۳/۷۹۹	۳/۷۵	۰/۳۹۲	۲/۷۵۰	۴/۳۷۵
	بالا	۴۹	۳/۸۵۷	۳/۸۷۵	۰/۴۲۱	۲/۵۰۰	۴/۸۷۵
معیار شکاکیت	پایین	۴۸	۳/۶۲۲	۳/۵	۰/۳۶۶	۳/۰۰۰	۴/۷۵۰
	بالا	۴۹	۳/۵۳۰	۳/۵۰۰	۰/۴۰۸	۲/۵۰۰	۴/۵۰۰
ریسک محیط کنترلی	پایین	۴۸	۲/۶۴۶	۲/۵	۰/۶۷۶	*۱/۵۰۰	۴/۵۰۰
	بالا	۴۹	۳/۵۵۱	۳/۵	۲/۵۷۰	۲/۵۰۰	۴/۵۰۰

\* دلیل اعشاری نمایش داده شدن مقیاس پنج نقطه‌ای این است که میانگین پاسخ سؤال‌ها مربوط به متغیر استفاده شده است.

### بررسی پایایی ابزار آزمون

به منظور بررسی پایایی سؤال‌های آزمون در دو معیار هارت و معیار روتر، از روش آلفای کرونباخ و دو نیم‌کردن استفاده شده است. با توجه به جدول ۳، با اینکه آماره‌ها به نسبت پایین هستند، بنا به دلایلی که بیان شده است، می‌توان پایایی پرسشنامه را توجیه کرد: نخست، نسخه اصلی

پرسشنامه‌ها حاوی سؤال‌هایی در زمینه جوّ سیاسی کشور، مسائل شخصی، امور فرهنگی جامعه و... است که موجب سوگیری پاسخ‌دهنده می‌شود و وی را از پاسخگویی دقیق بازمی‌دارد؛ دوم، وجود سؤال‌های معکوس و دروغ‌سنج است که ضمن افزایش حجم پرسشنامه، سبب بی‌تمایلی پاسخ‌دهنده به پاسخ یکنواخت و همگن به تمام سؤال‌ها می‌شود؛ سوم، دو پرسشنامه انتخابی اعتبار جهانی دارند و بارها در تحقیقات استفاده شده‌اند (هارت، ۲۰۱۰؛ کواداگرز و همکاران، ۲۰۱۴)؛ چهارم، آلفای کرونباخ پایین برای پرسشنامه (زیر ۰/۶) نیز در مطالعات پیشین (دی-ولیس، ۲۰۱۵) وجود داشته است که این امر باید سبب افزایش دقت در تحلیل نتایج و مطابقت نتایج با میانی نظری یا پژوهش‌های پیشین شود.

جدول ۳. نتایج بررسی پایایی ابزار آزمون

معیار شکاکیت		معیار بی‌طرفی		وضعیت ریسک محیط کنترلی
دو نیم‌کردن	آلفای کرونباخ	دو نیم‌کردن	آلفای کرونباخ	
۰/۳۹۱	۰/۴۶۱	۰/۶۸۷	۰/۵۹۲	بالا (۴۹ پرسشنامه)
۰/۳۳۵	۰/۵۰۰	۰/۲۱۹	۰/۱۲۱	پایین (۴۸ پرسشنامه)
۰/۳۶۴	۰/۴۸۳	۰/۵۳۹	۰/۴۳۸	مجموع (۹۷ پرسشنامه)

### نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

#### نتایج آزمون فرضیه اول

طبق فرضیه اول، در محیط کنترلی با ریسک بالا، ارتباط بین شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه نسبت به بی‌طرفی، قوی‌تر است. همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، همبستگی میان هر دو قضاوت دیرباورانه (درستی توضیحات مدیریت و احتمال تقلب) و معیار بی‌طرفی، معنادار است (به ترتیب در سطح خطای ۱۰ و ۵ درصد)؛ اما در مورد معیار شکاکیت، همبستگی یادشده معنادار نیست. بنابراین، بر اساس نتایج همبستگی می‌توان گفت فرضیه اول تأیید نمی‌شود. این نتیجه را می‌توان این‌گونه تفسیر کرد که حسابرسان مطابق با تأکید استانداردهای حسابرسی (مبنی بر اولویت بی‌طرفی نسبت به شکاکیت) عمل نموده‌اند و قضاوت‌های خود را بر اساس دیدگاه بی‌طرفی انجام داده‌اند. در استانداردهای حسابرسی، اغلب برای اهداف کشف تقلب و بازرسی‌های قانونی به شکاکیت توجه می‌شود.

جدول ۴. ضرایب همبستگی پیرسون برای متغیرهای فرضیه اول

متغیر	معیار بی طرفی	معیار شکاکیت
درستی توضیحات مدیریت	* -۰/۱۹۰ (۰/۰۹۵)	** -۰/۲۴۸ (۰/۰۴۳)
احتمال تقلب	** ۰/۳۱۴ (۰/۰۱۴)	۰/۰۳۰ (۰/۴۱۸)

ضریب همبستگی پیرسون، میزان معناداری

\* سطح خطا ۱۰ درصد، \*\* سطح خطا ۵ درصد، \*\*\* سطح خطا ۱ درصد

نتایج ضرایب همبستگی اسپیرمن نیز مشابه ضریب پیرسون است.

جدول ۵ برازش معیارهای بی طرفی و شکاکیت، ریسک محیط کنترلی و اثر تعاملی آنها را با یکدیگر بر قضاوت های دیرباورانه، شامل درستی توضیحات مدیریت و احتمال تقلب نشان می دهد. با توجه به نتایج رگرسیون، مشاهده می شود که در خصوص درستی توضیحات مدیریت، معناداری هر سه ضریب رگرسیونی در معیار بی طرفی نسبت به معیار شکاکیت بزرگ تر است؛ زیرا ضریب ریسک محیط کنترلی و اثر تعاملی ریسک محیط کنترلی و بی طرفی به ترتیب، با مقادیر ۰/۰۵۸ و ۰/۰۶۳ در سطح خطای ۱۰ درصد معنادار شده اند؛ اما هیچ یک از ضرایب رگرسیونی در مورد شکاکیت معنادار نیست. این تحلیل ها را به طور مشابه می توان برای احتمال تقلب بیان کرد؛ چرا که معناداری ضرایب رگرسیونی بی طرفی نسبت به شکاکیت بزرگ تر است. با توجه به نتایج آزمون نسبت احتمال نیز مشاهده می شود که معناداری مدل برای بی طرفی با مقادیر ۰/۰۸۸ و ۰/۲۰۷ نسبت به شکاکیت با مقادیر ۰/۲۳۸ و ۰/۷۹۲ در وضعیت بهتری قرار دارد. در معناداری آزمون نکویی برازش پیرسون، باید در نظر داشت که هرچه مقدار معناداری بیشتر باشد، نتایج بهتر است؛ یعنی هرچه احتمال بیشتر باشد، در آن صورت متغیرهای مستقل به خوبی توانسته اند تغییرات متغیر وابسته را تبیین کنند. با توجه به نتایج، مشاهده می شود که در بی طرفی، میزان معناداری درستی توضیحات مدیریت و احتمال تقلب، به ترتیب ۰/۵۰۳ و ۰/۷۴۹ است که نسبت به شکاکیت، بزرگ ترند. ضریب پزودو (معادل ضریب تعیین در رگرسیون خطی) نیز هرچه بالاتر باشد، نشان دهنده درصد بیشتری از توضیح متغیر وابسته توسط متغیر مستقل است که تمام این ضرایب در هر دو قضاوت دیرباورانه در معیار بی طرفی، بهتر و بزرگ تر از نتایج رگرسیون شکاکیت به دست آمده اند. با توجه به تحلیل های بالا، می توان به این نتیجه رسید که فرضیه اول در این روش نیز تأیید نمی شود و یافته های هر دو روش، نشان دهنده رد فرضیه اول هستند؛ به این معنا که در محیط کنترلی با ریسک بالا، ارتباط میان بی طرفی و قضاوت های دیرباورانه

نسبت به شکاکیت قوی‌تر شده است. این نتیجه ممکن است به این سبب باشد که حساب‌برسان رسیدگی‌های خود را مطابق با استانداردهای حسابرسی که بر بی‌طرفی تأکید دارند، انجام داده‌اند؛ از این رو کمتر بر شکاکیت تمرکز کرده‌اند. شایان ذکر است که اگر در دو روش مغایرت‌هایی مشاهده شد، نتایج رگرسیون نسبت به همبستگی ارجحیت دارد؛ چرا که در رگرسیون تأثیر متغیرهای تعدیل‌گر و کنترلی نیز در نظر گرفته می‌شود. همچنین، در رگرسیون برازش‌شده، ضرایب رگرسیونی و تحلیل‌های آن‌ها نسبت به سایر معیارها مانند آزمون نسبت احتمال، آزمون نکویی برازش و ضریب پزودو برتری دارند.

جدول ۵. نتایج برازش معیارهای تردید حرفه‌ای بر قضاوت‌های دیرباورانه

معیار بی‌طرفی		معیار شکاکیت		معیار	
احتمال تقلب	درستی توضیحات مدیریت	احتمال تقلب	درستی توضیحات مدیریت	قضاوت‌های دیرباورانه*	
۵/۸۰۳ (۰/۱۴۴)	۷/۴۲۷ (۰/۰۵۸)	۱/۵۶۸ (۰/۶۳۱)	-۰/۸۴۶ (۰/۷۹۰)	ریسک محیط کنترلی	
۵/۷۱۷ (۰/۰۹۷)	۵/۴۵۰ (۰/۱۰۵)	۰/۹۰۰ (۰/۷۷۶)	-۰/۱۶۴ (۰/۹۵۷)	معیار تردید حرفه‌ای	
-۱/۴۰۷ (۰/۱۶۶)	-۱/۸۷۵ (۰/۰۶۳)	-۰/۳۳۳ (۰/۷۱۷)	-۰/۱۶۴ (۰/۸۵۰)	اثر تعاملی ریسک محیط کنترلی و معیار تردید حرفه‌ای	
(۰/۲۰۷)	(۰/۰۸۸)	(۰/۷۹۲)	(۰/۲۳۸)	آزمون نسبت احتمال (مناسب بودن مدل)	
(۰/۷۴۹)	(۰/۵۰۳)	(۰/۳۴۷)	(۰/۲۸۵)	آزمون نکویی برازش پیرسون	
۰/۱۹۹	۰/۳۴۵	۰/۰۹۱	۰/۱۹۱	کاکس و نل	آماره‌های پزودو
۰/۲۲۰	۰/۲۶۹	۰/۱۰۰	۰/۲۱۰	نیچل کرک	
۰/۰۹۴	۰/۱۱۷	۰/۰۴۰	۰/۰۸۸	مک‌فادن	

\* در رگرسیون برازش‌شده، قضاوت‌های دیرباورانه به‌عنوان متغیر وابسته، معیارهای تردیدی به‌عنوان متغیر مستقل اصلی و ریسک محیط کنترلی به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر در نظر گرفته شده است. اثر تعاملی میان ریسک محیط کنترلی و معیار تردیدی نیز متغیر مستقل اصلی است. برای آزمون فرضیه، چهار بار مدل برازش شده است. متغیرهای جمعیت‌شناسی نیز به‌عنوان متغیر کنترلی مدل، در نظر گرفته شده‌اند؛ اما به‌دلیل نقش کنترلی و تأثیر بی‌اهمیت آنها در جدول درج نشده‌اند. ارقام داخل پرانتز، معناداری ضرایب، مدل‌ها و نکویی برازش را نشان می‌دهد.

### نتایج آزمون فرضیه دوم

طبق فرضیه دوم، ارتباط بین بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه در محیط کنترلی با ریسک بالا نسبت به پایین، قوی‌تر است. بر اساس جدول ۶، در محیط کنترلی با ریسک بالا، همبستگی میان قضاوت‌های دیرباورانه و معیار هارت (۲۰۱۰) برای سنجش بی‌طرفی معنادار است (با مقدار

احتمال ۰/۰۹۵ و ۰/۰۱۴ در سطح خطای ۱۰ و ۵ درصد؛ اما در محیط کنترلی با ریسک پایین، هیچ یک معنادار نیست. بنابراین می توان گفت که در این روش، فرضیه دوم تأیید می شود.

جدول ۶. ضرایب همبستگی پیرسون برای متغیرهای فرضیه دوم

ریسک محیط کنترلی	متغیر	معیار هارت
بالا	درستی توضیحات مدیریت	۰/۱۹۰- (۰/۰۹۵)
	احتمال تقلب	۰/۳۱۴** (۰/۰۱۴)
پایین	درستی توضیحات مدیریت	۰/۰۲۸ (۰/۴۲۴)
	احتمال تقلب	۰/۰۰۴ (۰/۴۸۸)

ضرایب همبستگی پیرسون، (میزان معناداری)

\* سطح خطا ۱۰ درصد، \*\* سطح خطا ۵ درصد، \*\*\* سطح خطا ۱ درصد

نکته ای که در انتهای تحلیل های فرضیه اول بیان شد، برای این فرضیه هم صدق می کند. برای تحلیل نتایج، اولویت ضرایب رگرسیونی و معناداری آنها بر سایر معیارها همچون آزمون نسبت احتمال، آزمون نکویی برازش و ضرایب پزودو در نظر گرفته می شود. همان طور که مشاهده می شود، در ریسک محیط کنترلی با ریسک بالا، معناداری ضرایب درستی توضیحات مدیریت برای ریسک محیط کنترلی، معیار بی طرفی و تعامل این دو، به ترتیب برابر با ۰/۰۵۸، ۰/۱۰۵ و ۰/۰۶۳ است که دو مورد از آنها در سطح خطای ۱۰ درصد معنادار شده اند؛ اما همین ضرایب در محیط کنترلی با ریسک پایین، به ترتیب برابر ۰/۸۱۳، ۰/۷۴۹ و ۰/۶۶۰ به دست آمده اند که نشان از ارتباط قوی تر متغیر وابسته با متغیرهای مستقل در محیط کنترلی با ریسک بالا دارد. برای متغیر وابسته تقلب در توضیحات نیز تحلیلی مشابه با تحلیل بالا مطرح می شود. در محیط کنترلی با ریسک بالا، معناداری ضرایب برای ریسک محیط کنترلی، معیار بی طرفی و اثر تعاملی این دو، به ترتیب ۰/۱۴۴، ۰/۰۹۷ و ۰/۱۶۶ به دست آمده است که نسبت به همین متغیر وابسته در محیط کنترلی با ریسک پایین با ضرایب ۰/۴۸۸، ۰/۵۳۵ و ۰/۶۳۵ معناداری بهتری دارند. بنابراین، در این روش نیز فرضیه دوم به تأیید می رسد. با توجه به نتایج همبستگی و رگرسیون ترتیبی برازش شده، فرضیه دوم تأیید می شود؛ به این معنا که ارتباط میان بی طرفی با قضاوت های دیرباورانه در محیط کنترلی با ریسک بالا نسبت به پایین، قوی تر است.

جدول ۷. نتایج مرتبط با برازش معیار بی‌طرفی بر قضاوت‌های دیرباورانه

پایین		بالا		وضعیت ریسک محیط کنترلی	قضاوت‌های دیرباورانه*
احتمال تقلب	درستی توضیحات مدیریت	احتمال تقلب	درستی توضیحات مدیریت		
۳/۱۸۳ (۰/۴۸۸)	۰/۸۸۶ (۰/۸۱۳)	۵/۸۰۳ (۰/۱۴۴)	۷/۴۲۷ (۰/۰۵۸)	ریسک محیط کنترلی	
۲/۰۳۵ (۰/۵۳۵)	۰/۸۸۱ (۰/۷۴۹)	۵/۷۱۷ (۰/۰۹۷)	۵/۴۵۰ (۰/۱۰۵)	معیار بی‌طرفی	
-۰/۵۴۳ (۰/۶۳۵)	-۰/۴۲۰ (۰/۶۶۰)	-۱/۴۰۷ (۰/۱۶۶)	-۱/۸۷۵ (۰/۰۶۳)	اثر تعاملی ریسک محیط کنترلی و معیار بی‌طرفی	
(۰/۰۱۴)	(۰/۳۱۱)	(۰/۲۰۷)	(۰/۰۸۸)	آزمون نسبت احتمال (مناسب بودن مدل)	
(۰/۸۸۱)	(۰/۹۷۸)	(۰/۷۴۹)	(۰/۵۰۳)	آزمون نکویی برازش پیرسون	
۰/۳۲۸	-۰/۱۷۸	-۰/۱۹۹	۰/۲۴۵	کاکس و نل	آماره‌های پژوهی
۰/۳۶۲	-۰/۱۹۳	-۰/۲۲۰	۰/۲۶۹	نیچل کرک	
۰/۱۶۸	۰/۰۷۸	-۰/۰۹۴	۰/۱۱۷	مک‌فادن	

### نتایج آزمون فرضیه سوم

مطابق فرضیه سوم، ارتباط بین شکاکیت و قضاوت حرفه‌ای در محیط کنترلی با ریسک بالا نسبت به پایین، قوی‌تر است. با توجه به آماره‌های جدول ۸، مشاهده می‌شود که در محیط کنترلی با ریسک بالا، همبستگی میان درستی توضیحات مدیریت و معیار شکاکیت با مقدار احتمال ۰/۰۴۳ معنادار شده است؛ اما در محیط کنترلی با ریسک پایین، هیچ‌یک از همبستگی‌ها معنادار نیست. بنابراین، در این روش، فرضیه سوم به تأیید می‌رسد؛ اما برای بررسی بیشتر، باید به نتایج رگرسیونی دقت شود و اولویت با تحلیل رگرسیونی است.

جدول ۸. ضرایب همبستگی پیرسون برای متغیرهای فرضیه سوم

معیار شکاکیت	متغیر	ریسک محیط کنترلی
۰/۲۴۸** (۰/۰۴۳)	درستی توضیحات مدیریت	بالا
۰/۰۳۰ (۰/۴۱۸)	احتمال تقلب	
-۰/۱۱۳ (۰/۲۲۲)	درستی توضیحات مدیریت	پایین
۰/۱۲۲ (۰/۲۰۴)	احتمال تقلب	

\* سطح خطا ۱۰ درصد، \*\* سطح خطا ۵ درصد، \*\*\* سطح خطا ۱ درصد

جدول ۹. نتایج برازش معیار شکاکیت بر قضاوت‌های دیرباورانه

وضعیت ریسک محیط کنترلی		بالا		پایین	
قضاوت‌های دیرباورانه		احتمال تقلب	درستی توضیحات مدیریت	احتمال تقلب	درستی توضیحات مدیریت
ریسک محیط کنترلی		۱/۵۶۸ (۰/۶۳۱)	-۰/۸۴۶ (۰/۷۹۰)	-۵/۲۷۶ (۰/۱۶۷)	-۲/۳۶۶ (۰/۴۲۲)
معیار شکاکیت		۰/۹۰۰ (۰/۷۷۶)	-۰/۱۶۴ (۰/۹۵۷)	-۳/۹۵۹ (۰/۱۵۱)	-۰/۸۶۶ (۰/۶۸۹)
اثر تعاملی ریسک محیط کنترلی و معیار شکاکیت		-۰/۳۳۳ (۰/۲۱۷)	-۰/۱۶۴ (۰/۸۵۰)	۱/۷۰۷ (۰/۱۰۴)	-۰/۴۳۹ (۰/۵۸۶)
آزمون نسبت احتمال (مناسب بودن مدل)		۰/۷۹۲ (۰/۲۳۸)	۰/۲۳۸ (۰/۲۳۸)	۰/۰۰۰ (۰/۳۰۹)	۰/۳۰۹ (۰/۳۰۹)
آزمون نکویی برازش پیرسون		۰/۲۴۷ (۰/۲۴۷)	۰/۲۸۵ (۰/۲۸۵)	۰/۰۷۳ (۰/۵۵۲)	۰/۵۵۲ (۰/۵۵۲)
آماره‌های پزودو		۰/۰۹۱ (۰/۱۰۰)	۰/۱۹۱ (۰/۲۱۰)	۰/۵۱۸ (۰/۵۷۲)	۰/۱۷۸ (۰/۱۹۴)
		۰/۰۴۰ (۰/۰۴۰)	۰/۰۸۸ (۰/۰۸۸)	۰/۳۰۸ (۰/۳۰۸)	۰/۰۷۸ (۰/۰۷۸)

جدول ۹، ضرایب رگرسیونی و میزان معناداری آنها را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، در محیط کنترلی با ریسک بالا، معناداری ضرایب رگرسیونی ریسک محیط کنترلی، معیار شکاکیت و تعامل این دو، بزرگ‌تر از مقادیر ۰/۷۹۰، ۰/۹۵۷ و ۰/۸۵۰ برای درستی توضیحات مدیریت نسبت به ریسک پایین با مقادیر ۰/۴۲۲، ۰/۶۸۹ و ۰/۵۸۶ است؛ به این معنا که ارتباط میان درستی توضیحات مدیریت و معیار شکاکیت در محیط کنترلی با ریسک پایین قوی‌تر شده و عکس فرضیه تأیید می‌شود. برای متغیر وابسته احتمال تقلب نیز چنین حالتی رخ داده است و در محیط کنترلی با ریسک بالا، هر سه معناداری ضریب رگرسیونی یادشده با مقادیر ۰/۶۳۱، ۰/۷۷۶ و ۰/۷۱۷ به ترتیب از معناداری ضرایب رگرسیونی در محیط کنترلی با ریسک پایین بزرگ‌ترند؛ به این معنا که ارتباط میان متغیر وابسته با معیار شکاکیت در محیط کنترلی با ریسک پایین، قوی‌تر است. با توجه به نتایج رگرسیونی، فرضیه سوم در این روش تأیید نمی‌شود.

### تحلیل حساسیت

در این بخش به آزمون فرضیه‌ها در قالب رده‌های حرفه‌ای و تجربه پرداخته می‌شود؛ به این ترتیب که تمام متغیرهای پژوهش به تفکیک رده‌های حرفه‌ای و تجربه تقسیم‌بندی شده و مدل‌های پژوهش بر اساس این تفکیک، دوباره برازش شدند. برای مثال، در آزمون فرضیه اول (متغیر وابسته درستی توضیحات مدیریت است) برای رده شغلی بالاتر از حسابرس و تجربه



بیشتر، معناداری ضرایب برای محیط کنترلی با ریسک بالا، معیار بی‌طرفی و اثر تعاملی این دو، به ترتیب ۰/۰۴۰، ۰/۰۶۳ و ۰/۰۴۳ به دست آمد و در آزمون همین فرضیه در رده شغلی کمک‌حسابرس و حسابرس و تجربه کمتر، معناداری این متغیرها به ترتیب ۰/۰۴۶، ۰/۰۸۳ و ۰/۰۵۰ محاسبه شد. با توجه به معناداری ضرایب می‌توان گفت در تمام رده‌های شغلی و سطوح تجربه، نتایج مشابه است (در صورت تحلیل سخت‌گیرانه، نتایج نشان می‌دهد رده‌های شغلی بالاتر با تجربه بیشتر، بی‌طرفی بیشتری از خود نشان داده‌اند؛ چرا که معناداری ضرایب رگرسیونی برای این دسته، بهینه‌تر است). در ادامه آزمون فرضیه اول، معناداری متغیرهای محیط کنترلی با ریسک بالا، معیار شکاکیت و اثر تعاملی این دو برای رده شغلی بالاتر از حسابرس و تجربه بیشتر، به ترتیب ۰/۸۹۱، ۰/۹۴۸ و ۰/۹۳۸ به دست آمد. معناداری همین ضرایب برای رده شغلی کمک‌حسابرس و حسابرس و تجربه کمتر به ترتیب، ۰/۹۹۷، ۰/۷۲۱ و ۰/۹۳۶ بود. با اغماض می‌توان گفت که رده‌های شغلی پایین‌تر با تجربه کمتر، شکاکیت بیشتری از خود نشان داده‌اند. اما تحلیل مهم‌تر، مقایسه معناداری ضرایب دو معیار بی‌طرفی و شکاکیت در دو گروه است. واضح است که نتایج آزمون فرضیه اول به نفع معیار بی‌طرفی است و این نتایج پشتیبان فرضیه اول پژوهش است. برای سایر فرضیه‌ها نیز نتایج مشابهی به دست آمد.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف از اجرای این پژوهش، بررسی ارتباط دو بُعد تردید حرفه‌ای (شامل بی‌طرفی و شکاکیت) با قضاوت‌های دیرباورانه حسابرسان در محیط‌های کنترلی با ریسک متفاوت کارفرماست. اگرچه، بیشتر یافته‌های پژوهش بر بُعد شکاکیت تأکید دارند و به سبب رسوایی‌های مالی جهانی، جامعه خواهان شکاکیت بیشتر از حسابرسان است؛ این پژوهش، شواهدی تجربی در حمایت از دیدگاه استانداردهای حسابرسی (مبنی بر داشتن بعد بی‌طرفی نسبت به شکاکیت) فراهم آورد. نتایج این پژوهش مشابه یافته‌های لی و همکاران (۲۰۱۳) است. همچنین نتایج این پژوهش نشان داد، ارتباط بین «بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه» در وضعیت محیط کنترلی با ریسک بالا، قوی‌تر است. با این حال، تفاوت معناداری در شدت ارتباط میان «شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» در دو محیط کنترلی با ریسک بالا و پایین وجود ندارد. افزون بر این، ریسک محیط کنترلی تأثیر به‌سزایی در اعمال تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای دارد. البته در تفسیر یافته‌های این پژوهش، محدودیت‌هایی وجود دارد که باید آنها را در نظر گرفت. نخست، اندازه‌گیری دقیق قضاوت‌های دیرباورانه به دلیل انتزاعی بودن، دشوار است؛ دوم، جمع‌آوری پرسشنامه به‌طور همگن از مؤسسه‌های حسابرسی مختلف و از کارکنان با سطح تجربه، دانش و سایر مشخصه‌های متفاوت

آسان نیست؛ سوم، در اجرای عملیات تصادفی‌سازی توزیع پرسشنامه‌ها، محدودیت‌هایی مانند حضورنداشتن برخی از رده‌های شغلی در مؤسسه، ناهماهنگی تعداد مردان و زنان یا سابقه کاری بین افراد، مطرح است.

محققان آتی می‌توانند با استفاده از پرسشنامه آزمایشی و توزیع آن میان گروهی از پاسخ‌دهندگان، تمام ۵۵ سؤال دو پرسشنامه را در نظر بگیرند و سپس با استفاده از تحلیل عاملی، بهترین سؤال‌های ممکن را برای پرسشنامه نهایی انتخاب کنند. در این پژوهش، تنها از متغیر تعدیل‌گر ریسک محیط کنترلی استفاده شد، محققان بعدی می‌توانند از سایر ریسک‌های تعریف‌شده در استاندارد حسابرسی شماره ۳۱۵ (مانند پیچیدگی معاملات، خطر معاملات با اشخاص وابسته، خطر تقلب، ذهنی بودن اندازه‌گیری‌ها، معاملات عمده خارج از روال عادی فعالیت واحد تجاری و...) استفاده کنند. همچنین در مطالعات بعدی، محققان می‌توانند به بررسی عواملی مانند فشار بودجه زمانی، کیفیت حسابرسی، ریسک دعوی حقوقی و زبان شهرت بپردازند.

## References

- Ajzen, I. (2005). *Attitudes, personality, and behavior*. Berkshire: Open University Press.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2007). *Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit*. AU Section 316. New York, NY: AICPA.
- Auditing Organization, International Accounting Standards Committee. (2015). *Audit standards, other assurance services and related services*, 13: No 200, Par 11 & 12. (in Persian)
- Beasley, M.S., Carcello, J.V. & Hermanson, D.R. (2001). Top 10 audit deficiencies. *Journal of Accountancy*, 191(4): 63-66.
- Bell, T.B., Peecher, M.E. & Solomon, I. (2005). *The 21st century public company audit: conceptual elements of KPMG's global audit methodology*. New York: KPMG LLP.
- Benston, G. J. & Hartgraves, A. L. (2002). Enron: What happened and what we can learn from it. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21 (2): 105-127.
- Bostanian, J & Khoshtinat, M. (2007). Professional Judgment in Auditing. *Journal of Empirical Studies in Financial Accounting*, 5 (18): 25-57. (in Persian)
- Carmichael, D. R. & Craig, J. L. (1996). Proposal to say the "F" word in auditing standards. *The CPA Journal*, 66 (6): 22-38.

- Choo, F. & Tan, K. (2000). Instruction, skepticism, and accounting students' ability to detect frauds in auditing. *Journal of the Academy of Business Education*, 1 (3): 72-87.
- Cohen, J.R. & Hanno, D.M. (2000). Auditors' consideration of corporate governance and management control philosophy in preplanning and planning judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19 (2): 133-146.
- Cushing, B. E. (2000). Economic analysis of skepticism in an audit setting. In *14th Symposium on Auditing Research*, eds. Solomon, I. And Peecher, 1-3. University of Illinois at Urbana-Champaign: Office of Accounting Research.
- Das, T.K. & Teng, B. (2004). The risk-based view of trust: A conceptual framework. *Journal of Business and Psychology*, 19 (1): 85-116.
- DeVellis, R.F. (2015). *Scale development: Theory and applications*. Applied Social Research Methods Series. California Thousand Oaks: SAGE Publications.
- Glover, S.M. & Prawitt, D. F. (2013). *Enhancing Auditor Professional Skepticism*. Available at: <http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf>.
- Hoell, R. C. (2004). The effect of interpersonal trust and participativeness on union member commitment. *Journal of Business and Psychology*, 19 (2): 161-177.
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1): 149-171.
- Hurt, R.K., Brown-Libur, H., Earley, C.E. & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *A Journal of Practice & Theory*, 32(1): 45-97.
- Hurt, R. K., Eining, M. & Plumlee, D. (2012). An experimental examination of professional skepticism. *Working paper*. Baylor University and University of Utah.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2012). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York: IFAC.
- Kadous, K. (2000). The effects of audit quality and consequence severity on juror evaluations of auditor responsibility for plaintiff losses. *The Accounting Review*, 75 (3): 327-341.
- Lee, C., Welker, R. B. & Wang, T. (2013). An Experimental Investigation of Professional Skepticism in Audit Interviews. *International Journal of Auditing*, 17(2): 213-226.

- Mautz, R.K. & Sharaf, H.A. (1961). *The philosophy of auditing*. American Accounting Association Monograph No. 6. Sarasota, FL: American Accounting Association.
- McMillan, J. J. & White, R. A. (1993). Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation and professional skepticism. *The Accounting Review*, 68 (3): 443-465.
- Molanazari, M & Esmaelikia, Gh. (2014). Identify psychological traits affecting auditing skills in audit judgments. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 21 (4): 505-526. (in Persian)
- Nelson, M. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (2): 1-34.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2008). *Proposed auditing standards related to the auditor's assessment of and response to risk and conforming Amendments to PCAOB standards*. PCAOB Release No. 2008-006. Stamford, CT: PCAOB.
- Public Oversight Board (POB). (2000). *the panel on audit effectiveness: Report and recommendations*. Stamford, CT: POB.
- Quadackers, L., Groot, T. & Wright, A. (2014). Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31 (3): 639-657.
- Rotter, J. B. (1967). A new scale for the measurement of interpersonal trust. *Journal of Personality*, 35 (4): 651-665.
- Rotter, J. B. (1980). Interpersonal trust, trustworthiness, and gullibility. *American Psychologist*, 35 (1): 1-7.
- Sajadi, H. & Nasehi, L. (2003). Usefulness of the independent audit of financial statements. *The Iranian Accounting And Auditing Review*, 10 (3): 65-91. (in Persian)
- Shaub, M.K. (1996). Trust and suspicion: The effects of situational and dispositional factors on auditors' trust of clients. *Behavioral Research in Accounting*, 8: 154-174.
- Stack, L. C. (1978). Trust. In *Dimensions of personality*, eds. H. London, and J. E. Exner Jr, 561-99. New York: John Wiley & Sons.