

مجله حسابداری سلامت، سال هفتم، شماره اول، پیاپی ۱۹، بهار و تابستان ۱۳۹۷، صص ۵۷-۷۹.

## رضایت حسابرسان از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسات حسابرسی و تأثیرپذیری آن از ویژگی‌های روان‌شناختی (شکاکیت و بی‌طرفی حسابرس)

جواد رجبعلی‌زاده<sup>۱</sup>، دکتر رضا حصارزاده<sup>۲\*</sup> و دکتر محمدعلی باقرپور ولاشانی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۵/۱۶

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۷/۰۵/۱۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۷/۳۰

### چکیده

**مقدمه:** بر مبنای نظریه انگیزش و بهداشت روانی هرزبرگ، بُعد حقوق و مزایا، عامل اصلی برای افزایش رضایت شغلی و در نتیجه بهره‌وری سازمان محسوب می‌شود. بر این اساس، هدف از انجام این پژوهش، بررسی سطح رضایت حسابرسان از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسات حسابرسی و تأثیرپذیری آن از ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان (یعنی شکاکیت و بی‌طرفی به عنوان ابعاد غالب تردید حرفه‌ای) است.

**روش پژوهش:** پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های توصیفی پیمایشی و جامعه آماری آن شامل کارکنان حرفه‌ای شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در استان خراسان رضوی است. از روش نمونه‌گیری در دسترس استفاده شده و قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۴ است. متغیر وابسته، سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی و متغیرهای مستقل، شکاکیت و بی‌طرفی حسابرس است. برای اندازه‌گیری شکاکیت و بی‌طرفی حسابرس، به ترتیب، از معیارهای روتر و هارت و همکاران استفاده و فرضیه پژوهش با برازش رگرسیون ترتیبی آزمون شده است.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش حاضر، ضمن آن که حاکی از پایین بودن سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی حسابرسان است، نشان می‌دهد که شکاکیت، نسبت به بی‌طرفی، تأثیر بیش‌تری بر کاهش سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی حسابرسان دارد.

**نتیجه‌گیری:** نتایج این پژوهش در کنار یافته‌های سایر پژوهش‌ها، که بر اولویت ویژگی بی‌طرفی بر ویژگی شکاکیت تأکید دارد، نشان می‌دهد که به جز در موارد خاص، بهتر است در استخدام، آموزش، تعیین بهترین رویه‌ها و غیره ویژگی بی‌طرفی در اولویت قرار گیرد.

**واژه‌های کلیدی:** بی‌طرفی، تردید حرفه‌ای، حقوق و مزایای دریافتی، شکاکیت، مؤسسات حسابرسی.

۱. کارشناس ارشد حسابرسی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: Hesarzadeh@um.ac.ir

## مقدمه

رضایت حسابرس از حقوق و مزایای دریافتی داشته باشد. در حالی که تعریفی جامع از تردید حرفه‌ای وجود ندارد اما دو بُعد غالب آن در ادبیات کنونی و استانداردهای حسابداری نمایان است که شامل بی‌طرفی و شکاکیت است (۴). بی‌طرفی به این موضوع اشاره می‌کند که حسابرسان نباید در نگرش خود جانبداری داشته باشند، به این معنا که آن‌ها نباید در جهتی منفی (مشکوک‌بودن) یا در جهتی مثبت (زودباوری) سوگیری داشته باشند (۵). شکاکیت نیز بر این مورد تأکید دارد که حسابرس سطحی از نادرستی و تخلف را به وسیله مدیریت در نظر می‌گیرد مگر این که خلاف آن ثابت شود (۶).

اعتقاد بر این است که حسابرس با قرار گرفتن در محیط صاحب‌کار، بسته به ویژگی‌های ذاتی خود، سطحی از تردید حرفه‌ای را اعمال می‌کند. این استدلال وجود دارد که حسابرس شکاک نسبت به حسابرس بی‌طرف، گرایش بیش‌تری به جمع‌آوری شواهد کافی و متقاعدکننده دارد. حسابرسان شکاک، هم از نظر کمی و هم از نظر کیفی، شواهد بیش‌تری می‌جویند. لذا، افزایش سطح کمی یا کیفی شواهد لازم، باعث برآورد سطح بالاتری از تلاش به وسیله حسابرس می‌شود. این تلاش می‌تواند در قالب افزایش ساعات کاری بروز کند. در نتیجه، حسابرس از نظر ذهنی، سطح بالاتری از حقوق و مزایا را متناسب تلاش خود خواهد دانست (۴). به عبارت دیگر، از یک سو حسابرسان شکاک نسبت به حسابرسان بی‌طرف، خود را محق سطح بالاتری از حقوق و مزایا می‌دانند و از سوی دیگر، در مؤسسات حسابرسی

یکی از ابعاد مهم در نظریه انگیزش و بهداشت روانی هرزبرگ، بُعد حقوق و مزایا است که در صورت تأمین آن، رضایت شغلی و بهره‌وری در سازمان پدید می‌آید. بر اساس این نظریه، تأمین نیازهای کارکنان می‌تواند بهره‌وری را افزایش و موفقیت سازمان را تضمین کند (۱). مؤسسات حسابرسی نیز به عنوان سازمان، به طور کلی با مسئله رضایت شغلی و به طور خاص رضایت حسابرسان از حقوق و مزایای دریافتی مواجه هستند. رضایت از حقوق و مزایا در بین حسابرسان می‌تواند از عوامل درون‌سازمانی (هم‌چون سیاست و مدیریت، سرپرستی، روابط با همکاران، شرایط کاری و امنیت شغلی) و برون‌سازمانی (مانند الزامات حرفه‌ای، مقررات و شرایط رقابت بازار) تأثیر پذیرد. در بخش درون‌سازمانی، پژوهش‌های پیشین به بررسی تأثیر حجم کاری بالا (شرایط کاری) به عنوان یکی از عوامل تأثیرگذار بر فرسودگی افراد (عاملی تأثیرگذار بر رضایت از شغل) در سازمان پرداخته‌اند که این امر، سبب کاهش عملکرد و بازدهی کارکنان می‌شود (۲). هم‌چنین، در بخش عوامل برون‌سازمانی، از جمله الزامات حرفه‌ای که همواره در ادبیات دانشگاهی و حرفه‌ای مورد توجه قرار گرفته است، بحث تردید حرفه‌ای و اعمال آن از جانب حسابرسان است (۳ و ۴). با این حال، در هیچ یک از پژوهش‌های پیشین به بررسی تأثیری پرداخته نشده است که تردید حرفه‌ای (به عنوان ویژگی ذاتی حسابرس که گاهاً با تجربه و آموزش نیز تکمیل می‌شود) می‌تواند بر

شامل جامعه آماری و نمونه پژوهش، معرفی متغیرها و روش پژوهش ارائه می‌شود. سپس، نتایج آزمون فرضیه‌ها و تحلیل آن تشریح می‌شود. سرانجام، نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش بیان می‌شود.

#### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

سازمان‌ها، نظام‌های اجتماعی هستند که در آن‌ها، تعهد منابع انسانی ضامن اثربخشی است. از جمله متغیرهای اثرگذار بر تعهد منابع انسانی، رضایت شغلی است. رضایت شغلی به عنوان هیجانی لذت‌بخش تعریف شده که از ارزیابی، واکنش عاطفی و نگرش فرد نسبت به سازمان ناشی و ابعاد گوناگونی مانند رضایت از حقوق و دستمزد، فرصت‌های ارتقاء، امنیت شغلی، اهمیت شغل و غیره دارد (۷).

یکی از نظریه‌های مربوط به رضایت شغلی و بُعد حقوق و دستمزد، نظریه امید و انتظار است. بر اساس این نظریه، انتظارات فرد در تعیین نوع و میزان رضایت شغلی مؤثر است. اگر انتظارات فرد از شغلش بالا باشد، رضایت شغلی دیرتر و مشکل‌تر حاصل می‌شود. به عنوان نمونه، ممکن است فرد در صورتی از شغل راضی شود که بتواند به تمامی انتظارات تعیین شده از طریق اشتغال، جامه عمل بپوشاند. مسلماً چنین شخصی به مراتب، دیرتر از کسی که کم‌ترین انتظار را از شغلش دارد، به رضایت شغلی می‌رسد. طبق این نظریه، رضایت شغلی از طریق انطباق کامل انتظارات با پیشرفت‌های فرد تعیین می‌شود. در این نظریه، هر اندازه احتمال وقوع موفقیت در انجام کار در حد

اغلب بحث شکاکیت یا بی‌طرفی در حقوق و مزایا منعکس نمی‌شود. در نتیجه، انتظار می‌رود حساب‌برسان شکاک نسبت به حساب‌برسان بی‌طرف، از حقوق و مزایای دریافتی خود رضایت کم‌تری داشته باشند.

با توجه به مطالبی که در بالا ذکر شد، هدف از انجام این پژوهش، بررسی سطح رضایت حساب‌برسان از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسات حسابرسی و تأثیرپذیری آن از ویژگی‌های روان‌شناختی حساب‌برسان (یعنی شکاکیت و بی‌طرفی به عنوان ابعاد غالب تردید حرفه‌ای) است. برخلاف پژوهش‌های پیشین، که بیشتر آن‌ها متمرکز بر مبحث حق‌الزحمه دریافتی مؤسسه حسابرسی از صاحب‌کار است، این پژوهش، معطوف به حقوق و مزایای دریافتی حساب‌برسان از مؤسسات حسابرسی (به ویژه رده‌های پایین) است.

پژوهش حاضر می‌تواند به خوانندگان در دانستن و درک جوانب تردید حرفه‌ای کمک کرده و توانایی سنجش و اندازه‌گیری تفاوت‌های فردی (رویکرد شکاکیت یا بی‌طرفی افراد) در رفتار تردیدی را تبیین کند. هم‌چنین، دقت الگوهای پیش‌بینی رفتار حساب‌برسان (به ویژه در مورد رضایت از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسات) را افزایش دهد. گفتنی است که حرفه حسابرسی به طور مستمر بر اهمیت تردید حرفه‌ای تأکید داشته و به طور فعالی ارتقای آن را دنبال می‌کند (۳ و ۴). پژوهش حاضر، ادبیات مربوطی را برای کمک به بهبود مستمر تردید حرفه‌ای فراهم می‌آورد.

در ادامه به بیان مبانی نظری، پیشینه پژوهش و فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود و روش پژوهش

بالاتری قرار گیرد، هر اندازه میزان تطابق و هماهنگی بین توانایی فرد و نیازها و انتظارات شغلی او بیش تر شود، هر اندازه میزان حقوق و دستمزد وی در سطح بالاتری قرار گیرد و از همه مهم تر، هر اندازه ادراک او از منصفانه بودن میزان حق الزحمه و سایر پاداشها در سطح بالاتری قرار گیرد، احتمال بقای وی در سازمان و رضایت وی بالاتر خواهد بود (۸).

حسابرسان نیز کارکنان مؤسسات حسابرسی هستند و بحث رضایت شغلی و بعد رضایت از حقوق و مزایا برای آنها وجود دارد. همان طور که در بخش مقدمه ذکر شد، مبحث رضایت از حقوق و مزایا از عوامل درون سازمانی و برون سازمانی تأثیر می پذیرد که از جمله عوامل برون سازمانی موضوع الزامات حرفه‌ای به ویژه تردید حرفه‌ای است. تردید حرفه‌ای به عنوان یکی از ویژگی‌های ذاتی حسابرس، دارای دو بُعد غالب شکاکیت و بی طرفی است.

حسابرسان با قرار گرفتن در محیط کاری صاحب کار، سطحی از تردید حرفه‌ای را برای رسیدگی‌های خود به کار می‌بندند اما همه حسابرسان از ویژگی‌های ذاتی یکسان برخوردار نیستند و احتمالاً تردید حرفه‌ای را به صورت متفاوتی بکار می‌گیرند. دو بُعد غالب تردید حرفه‌ای مورد اشاره در پژوهش‌های پیشین و استانداردهای حسابداری شکاکیت و بی طرفی است (۴ و ۹) که در ادامه به توصیف هر یک از آنها پرداخته می‌شود.

#### شکاکیت

بعد شکاکیت می‌تواند به عنوان داشتن سوءظن

نسبت به طرف مقابل در ازای حصول بهترین نتیجه در نظر گرفته شود (۱۰). در واقع، پیش فرض حسابرسی شکاک این است که همواره ادعاهای مدیریت نادرست است. اساساً، شکاکیت در رویکرد حسابرسی کارآگاهی مطرح است. بکارگیری این رویکرد به ویژه در شرایطی توصیه می‌شود که احتمال تحریف و تقلب وجود داشته باشد (۴ و ۱۱). مفهوم شکاکیت در ادبیات دانشگاهی و حرفه‌ای بسیار مورد توجه قرار گرفته است. به عنوان نمونه، بر اساس پژوهش نلسون، شکاکیت در حسابرسانی وجود دارد که سطح بالایی از تردید حرفه‌ای (هم به صورت کیفی و هم کمی) برای درستی و صحت شواهد طلب می‌کنند. با این حال، نلسون عنوان می‌کند که شکاکیت، هزینه بر است و ممکن است سبب ناکارایی حسابرسی شود. به عنوان نمونه، شکاکیت ممکن است به جمع‌آوری شواهد بیش از حد لازم منجر شود و یا بودجه زمانی را به شدت هدر دهد (۴). این هشدار در پژوهش‌های اخیر نیز مطرح شده است (۱۶-۱۲). به همین علت، شایب معتقد است داشتن سطح مناسبی از اعتماد، بخش جداناپذیری از فرآیند حسابرسی است و با توجه به حجم گسترده معاملات و تراکنش‌های حسابداری، حسابرس باید به طور معقولی به بخش‌هایی از کار صاحب کار اعتماد کند. با این حال، اعتماد کامل به صاحب کار ممکن است آثار سوء بر تردید حرفه‌ای داشته باشد و کیفیت حسابرسی را به خطر اندازد. بر این اساس، به جای اعتماد، اعتمادنداشتن (شکاکیت) به عنوان ورودی اساسی و مهم تر به کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود

(۱۷). مفهوم اعتمادداشتن و تردید حرفه‌ای به لحاظ ویژگی‌ها بسیار نزدیک به هم هستند. این تلقی از شکاکیت، به عنوان تمایل به شک داشتن، سؤال پرسیدن یا مخالفت با ادعاهای صاحب‌کار و نتایج کلی پذیرفته‌شده تعریف می‌شود (۱۷ و ۱۸). دیدگاه اعتمادداشتن نیز در پژوهش‌ها مورد توجه و کنکاش قرار گرفته است. تمرکز دیدگاه اعتمادداشتن بر ارتباط حسابرس-صاحب‌کار و توجه حسابرس به شواهدی بوده که از اهمیت ثانویه برخوردار است. این دیدگاه بر این منطبق استوار است که اعمال شکاکیت می‌تواند عواقب مربوط به فریب‌کاری، تحریف و رفتارهای منفعت‌طلبانه مدیریت و کارکنان صاحب‌کار را کاهش دهد (۱۹ و ۲۰). در مجموع حسابرسان شکاک نسبت به شواهد کسب شده، بسیار محافظه‌کار هستند (۱۸، ۱۹ و ۲۱).

#### بی‌طرفی

بُعد بی‌طرفی، بُعد مدنظر استانداردهای حسابرسی است. در واقع، بر اساس استانداردهای حسابرسی، از یک طرف حسابرس نباید به مدیریت اعتماد داشته باشد و از طرف دیگر حسابرس نباید فرض را بر نادرستی ادعاهای مدیریت بگذارد (۴). بر این اساس، بُعد بی‌طرفی می‌تواند به عنوان رویکرد «اعتماد همراه با بررسی» تعریف شود (۲۵-۲۲). هم‌چنین، بی‌طرفی ایجاد تعادلی بین قبولی ادعاها و اظهارات مدیریت تا اعتمادداشتن کامل نسبت به وی به وسیله حسابرس است. به بیان دیگر، به جای آن که پیش‌فرض حسابرس، جانبداری کردن یا جانبداری نکردن از

ادعاهای مدیریت باشد باید بر کفایت و متقاعدکننده بودن شواهد حسابرسی تمرکز کند (۴). یعنی، پیش‌فرض حسابرس نه طرفداری کامل و نه مخالفت کامل با ادعاهای مدیریت است بلکه داوری متعادل و منصفانه پیرامون ادعاها است (۲۶). هم‌چنین، تردید حرفه‌ای این گونه نیز تعریف شده است: نوعی نگرش در حسابرس که وی را به عنوان یک داور منصف در نظر گیرد (۲۷). دیدگاه بی‌طرفی نیز معادل با نداشتن جانبداری (در جهت مثبت یا منفی) در عقاید و باورهای حسابرسان تعریف شده است (۵). طبق این گفته، مشکوک بودن به معنای اجتناب از اعتماد یا شک داشتن به جوانب و عقاید است. به طور کلی، بررسی‌های تجربی پیرامون مفهوم بی‌طرفی حاکی از آن است که حسابرسان با داشتن تفکری سنجیده نسبت به داشتن تفکری مطلق و اجرایی، اقدامات و قضاوت‌های تردیدی بیش‌تر و مناسب‌تری از خود بروز می‌دهند. تفکر سنجیده به معنای عینیت، واقع‌گرا و دارا بودن ذهن باز و تعمق در فرآیند ارزیابی و پردازش شواهد است. طبق این تفکر، افراد به منظور بررسی چرایی یک مسئله، گستره بسیار وسیع و چند بُعدی از تفاسیر و موارد جایگزین را در نظر می‌گیرند. در نقطه مقابل، در تفکری اجرایی و مطلق، مجموعه‌ای از رویکردهای جایگزین و از پیش تعیین‌شده وجود دارد که در آن بر شواهد خاص و مطلوب مواضع فردی، تمرکز بیش‌تری است (۲۸).

#### پیشینه پژوهش

آگاروالا و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر

شواهد جزئی تر و تفاسیر کامل تر از این شواهد، اعمال تردید حرفه‌ای بیش‌تری را از جانب حسابرس طلب می‌کند (۳۲). گریفیث و همکاران در پژوهشی دیگر به بررسی اهمیت تردید حرفه‌ای در برآوردهای پیچیده حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که تفکر بیش‌تر درباره شواهد جمع‌آوری شده به جای کسب شواهد بیش‌تر، لازمه تردید حرفه‌ای و متمرثمرتر است (۳۳). بولین و همکاران در پژوهشی به بررسی تأثیر تغییر الزامی حسابرس و ارتباط آن با تردید حرفه‌ای اعمال شده در اظهارات مدیریت پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تغییر الزامی بر چارچوب ذهنی حسابرس و تردیدی که نسبت به این اظهارات اعمال می‌کند، اثری منفی دارد. وجود نشانه‌هایی از تغییر حسابرس، موجب می‌شود که حسابرس نسبت به اظهارات مدیریت تردید حرفه‌ای کم‌تری داشته باشد (۳۴). نتایج پژوهش دیگر کوهن و همکاران نشان داد که شکاکیت با نگرش‌های شغلی (یعنی تناسب شغل و فرد، هویت حرفه‌ای و اعتماد سازمانی) رابطه منفی دارد و این یک تغییر هدف‌مند در نگرش حسابرسان است. هم‌چنین، بی‌طرفی بر نگرش‌های شغلی و جوانب آن، دارای تأثیر مثبت بوده که نشان می‌دهد حسابرسان عزم بیش‌تری برای ادامه کار در حرفه حسابرسی دارند. ادبیات پژوهش حاکی از آن است که تردید حرفه‌ای در زمره مفاهیم بسیار با اهمیت قرار دارد (۳۵). نتایج پژوهش سیریوردانی و همکاران نشان داد که تردید حرفه‌ای شامل دو بُعد ذهن پرسش‌گر و توانایی حسابرس برای ارزیابی شواهد

دو مؤلفه خودفریبی و تردید حرفه‌ای بر درک مفاهیم و موازین اخلاقی حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که هر دو این مؤلفه‌ها تأثیر قابل‌ملاحظه‌ای بر درک مفاهیم اخلاقی حسابرسان داشته و با توجه به ویژگی‌های جمعیت‌شناسی از جمله سن، تجربه و دانش میزان این تأثیرگذاری متفاوت است. به طوری که افراد دارای خودفریبی بالاتر و تردید حرفه‌ای کم‌تر، تمایل بیش‌تری به دست‌کاری سود از طریق مدیریت آن (به عنوان شاخص سنجش موازین اخلاقی) دارند (۲۹). کوهن و همکاران نیز در پژوهشی به بررسی دو بُعد شکاکیت و بی‌طرفی حسابرسان با برآیندهای شغلی حسابرسان (رفتار شهروندی حسابرسان و کناره‌گیری از کار) پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بُعد بی‌طرفی سبب کاهش کناره‌گیری از کار حسابرسی می‌شود در حالی که برای بُعد شکاکیت به طور دقیق عکس این موضوع صادق است. هم‌چنین، وجود بُعد شکاکیت در حسابرس سبب تنزل رفتار شهروندی می‌شود (۳۰). گریفیث و همکاران در پژوهشی به بررسی هوشمندی حسابرسان در اعمال تردید حرفه‌ای و ارتباط آن با برآوردهای پیچیده حسابرسی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که ناتوانی حسابرسان در بررسی کاربرگ‌ها به دلیل اتکای بیش از حد به اظهارات و پاسخ‌های مدیریت در برابر پرسش‌های گروه حسابرسی و به چالش نکشیدن مفروضات مدیریت است که نشان از اعمال نکردن تردید حرفه‌ای کافی دارد (۳۱). نتایج پژوهش راسو نیز حاکی از آن است که شواهد کلی به همراه تفاسیر خلاصه نسبت به

شده را افزایش داد، موارد متناقض بیش تری را کشف کرد و با تأکید بیش تری با صاحب کار صحبت کرد) را انجام داد (۳۹). کارپنتر و ریمرز در پژوهشی آثار تأکید شریک حسابرسی بر اعمال تردید حرفه‌ای در ارتباط با موارد تقلب را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تأکید بیش تر شریک حسابرسی بر تردید حرفه‌ای، سبب شده است که حسابرسان عوامل خطر تقلب بیش تری (حتی با وجود نشانه‌های کم یا زیاد از وجود عوامل تقلب) کشف کنند (۴۰). در رابطه با آثار شناخت مشتری و اهمیت هویت حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسی، مشاهده شد که بالا رفتن اهمیت هویت حرفه‌ای که در اثر استفاده حسابرس از معیارها و ارزش‌های حرفه‌ای حاصل می‌شود، سبب ارتقای تردید حرفه‌ای می‌شود که از این طریق هویت حرفه‌ای حفظ می‌شود. افزایش تردید حرفه‌ای سبب به وجود آمدن راهبردی مؤثر و قابل اجرا می‌شود و تهدیدات مربوط به استقلال حسابرس، که از جانب آشنایی و شناخت صاحب کار متوجه حسابرس است، را کاهش می‌دهد (۴۱).

نتایج برخی پژوهش‌های دیگر نشان داد که مؤسسات حسابرسی در محیطی رقابتی فعالیت کرده و این امر سبب شده که برای حفظ مشتریان خود، فشار مضاعفی را تحمل کنند. از این رو، خواسته‌ها و اولویت‌های صاحب کار را در نظر گرفته و حق‌الزحمه‌های حسابرسی و غیرحسابرسی آینده را تعدیل می‌کنند. به همین جهت، ارتقای کارایی و روابط اقتصادی و فردی با صاحب کار ممکن است بر هزینه حسابرسی، اثربخشی آن و تردید حرفه‌ای

حسابرسی است. آنان تردید حرفه‌ای را نوعی مهارت برشمردند که به مرور زمان می‌توان آن را کسب کرد (۳۶). فنگ و لی در پژوهشی به بررسی اعمال تردید حرفه‌ای به وسیله حسابرس و ارتباط آن با پیش‌بینی سود به وسیله مدیریت و نقش آن در تداوم فعالیت شرکت پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حسابرسان تردید حرفه‌ای را در ارتباط با اظهارات مالی آینده مدیریت (به عنوان نمونه، پیش‌بینی‌های سود انجام شده به وسیله مدیریت) اعمال می‌کنند و این امر سبب می‌شود شواهد مهمی در رابطه با تداوم فعالیت صاحب کار به دست آید (۳۷). گلوور و پرویت در پژوهشی به بررسی چگونگی ارتقای تردید حرفه‌ای در حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حساب‌های خاص صورت‌های مالی مانند برآوردها نیازمند بکارگیری تردید حرفه‌ای است. همچنین، تردید حرفه‌ای مستلزم به‌کاربردن میزانی از مراقبت و هوشیاری در چارچوب استانداردهای حرفه‌ای و مقررات است (۳۸).

در پژوهشی که به وسیله اوتلسر و همکاران انجام شد، برای تردید حرفه‌ای ابعاد مختلفی بیان شد که می‌توان به ذهن پرسش‌گر و ارزیابی منتقدانه شواهد، توانایی برای کشف تقلب، مخالفت در برابر اعتماد کردن، جانبداری محافظه‌کارانه در برابر قضاوت حسابرسی، استقلال و سرانجام شکاکیت اشاره کرد. با اعمال درست تردید حرفه‌ای می‌توان مسائل موجود (به عنوان نمونه، سرنخ‌های بیش تری از وجود تقلب) را شناسایی کرد و اقدامات مناسب (به عنوان نمونه، در انجام حسابرسی تعداد ساعات بودجه

رفتارها تأثیرگذار است (۵۰). کفاش و ایمانی در پژوهشی به بررسی تأثیر تعهد سازمانی و ارزش‌های اخلاقی بر قصد گزارش تخلف‌های کشف‌شده در بین حسابداران بخش عمومی پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از تأثیر ارزش‌های اخلاقی سازمانی و تعهد سازمانی بر قصد گزارش درون‌سازمانی تخلف حسابداران بود. در نتیجه، افزایش سطح تعهد سازمانی حسابداران و بهبود فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی سازمانی به منظور افزایش احتمال گزارش تخلف به وسیله آن‌ها حائز اهمیت است (۵۱). ولیان و همکاران نیز در پژوهشی با استفاده از تحلیل تفسیری ساختاری به بررسی عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که اساسی‌ترین عوامل تردید حرفه‌ای بر مبنای الگوی طراحی‌شده بر اساس شاخص‌های مربوط به استقلال و تخصص حسابرس حاصل از نتایج اجرای روش دلفی شامل بی‌طرفی حسابرس، تسلط بر استانداردهای حسابرسی، داشتن مهارت‌های حسابرسی و اطلاع از قوانین و مقررات تجارت و بورس اوراق بهادار است. هم‌چنین، در بالاترین سطح و در واقع کم‌اثرترین عامل بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، بُعد تشریح اختیار، از شاخص‌های مسئولیت‌پذیری به عنوان ویژگی‌های روان‌شناختی است (۵۲).

شهریاری و برزگر در پژوهشی رابطه بین جو اخلاقی و مشاوره با تعهد حرفه‌ای و سازمانی حسابداران بخش عمومی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بین سطح نظارت دریافت شده به وسیله حسابداران مبتدی با تعهد سازمانی و

حسابرس تأثیر بگذارد. یعنی، به نوعی سبب کاهش تردید حرفه‌ای و به ویژه شکاکیت حسابرس در رسیدگی‌ها شود (۴، ۴۲ و ۴۳).

پژوهش‌های دیگری نیز تأثیر فشار صاحب‌کار بر قضاوت حسابرس و رابطه آن با تردید حرفه‌ای را بررسی کردند (۴۴). نتایج چندین پژوهش نشان داده است هنگامی که خطر زیان صاحب‌کار در نظر گرفته می‌شود یا این که یک صاحب‌کار اهمیت ویژه‌ای دارد، حسابرسان تمایل بیشتری به حفظ رضایت صاحب‌کار به جای داشتن نگرشی منتقدانه خواهند داشت و به نوعی از شکاکیت حسابرس کاسته می‌شود (۴۸-۴۵).

حیدر و نیکومرام در پژوهشی تأثیر سبک‌های تفکر بر تردید حرفه‌ای را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که سبک تفکر قانون‌گذار بر تردید حرفه‌ای تأثیر منفی و معنی‌دار و سبک‌های تفکر اجرایی، قضاوت‌گر، درون‌گر، برون‌گر و آزاداندیش با تردید حرفه‌ای رابطه مثبت و معنی‌دار دارد. هم‌چنین، سه سبک تفکر کلی‌نگر، جزئی‌نگر و محافظه‌کار با تردید حرفه‌ای رابطه معنی‌دار ندارد و بر آن تأثیرگذار نیست (۴۹). احمدزاده و همکاران در پژوهشی به بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که رابطه معنی‌دار بین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و ابعاد پنج‌گانه شخصیت (روان‌رنجوری، برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، دل‌پذیربودن و وجدان‌کاری) وجود دارد. به عبارت دیگر، شخصیت فرد در رغبت به انجام این نوع

هم‌چنین، رابطه بین «بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه» در محیط کنترلی با خطر بالا، شدت می‌یابد. با این حال، تفاوت معنی‌داری در شدت رابطه بین «شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» در دو محیط کنترلی دارای خطر بالا و پایین وجود ندارد. در مجموع، این یافته‌ها شواهد تجربی در حمایت از دیدگاه حاکم بر استانداردهای حسابرسی مبنی بر ترجیح «بعد بی‌طرفی نسبت به بعد شکاکیت» فراهم آورد (۵۶). تحریری و پیری سقرلو در پژوهشی درک حسابرسان از مفهوم زیربنایی تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی مستقل را بررسی کرده و به این نتیجه رسیدند که بین رتبه حسابرس، عضویت در جامعه حسابداران رسمی، سن، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی و درک حسابرس از مفهوم تردید حرفه‌ای رابطه معنی‌دار وجود دارد (۵۷).

فلاح خیراندیش لیالستانی و قلی‌زاده در پژوهشی به بررسی رابطه تردید حرفه‌ای با نگرش شغلی و تمایل به ترک خدمت حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تردید حرفه‌ای خنثی با تناسب بین شغل و فرد شاغل رابطه معنی‌دار ندارد اما تردید حرفه‌ای خنثی با شناسایی حرفه‌ای رابطه معنی‌دار دارد. هم‌چنین، تردید حرفه‌ای جسورانه با تناسب بین شغل و فرد شاغل، شناسایی حرفه‌ای و اعتماد سازمانی رابطه معنی‌دار دارد. افزون بر این، شناسایی حرفه‌ای با تناسب بین شغل و فرد شاغل، اعتماد سازمانی و تمایل به ترک خدمت حسابرسان رابطه معنی‌دار دارد (۵۸). حسینی و همکاران در پژوهشی مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای

حرفه‌ای آنان و بین سطح حمایت اجتماعی دریافت شده به وسیله حسابداران مبتدی با تعهد سازمانی آنان رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد اما بین سطح حمایت اجتماعی دریافت شده به وسیله حسابداران مبتدی با تعهد حرفه‌ای آنان رابطه منفی و معنی‌دار وجود دارد. هم‌چنین، بین درک حسابداران مبتدی و با سابقه از جو اخلاقی سازمان با تعهد سازمانی آنان و بین تعهد سازمانی با تعهد حرفه‌ای حسابداران مبتدی و با سابقه رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد (۵۳). هرمزی و همکاران در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که سوگیری‌های روان‌شناختی فردی شامل اطمینان بیش از اندازه، نقطه اتکاء و در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر منفی دارند و وجود این سوگیری‌ها توانایی حسابرسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی را کاهش می‌دهد (۵۴). صالحی نیز در پژوهشی با عنوان رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی به این نتیجه رسید که تعهد حسابرس بر یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی‌طرفی حرفه‌ای وی تأثیرگذار است. هم‌چنین، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی و رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد (۵۵). رجبعلی‌زاده و همکاران نیز به بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداخته و به این نتیجه رسیدند که در محیط کنترلی با خطر بالا، رابطه بین «بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه» نسبت به رابطه بین «شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» قوی‌تر است.

رده‌ها غالباً توانایی چانه‌زنی پیرامون حقوق و مزایای خود را ندارند. لذا، از یک سو شکاکیت نسبت به بی‌طرفی، سبب می‌شود توقع حسابرسان برای دریافت حقوق و مزایای بالاتر افزایش یابد و از سوی دیگر در عمل این توقع بالاتر حسابرسان، مابه‌ازایی نخواهد داشت. بنابراین، قابل پیش‌بینی است که شکاکیت نسبت به بی‌طرفی، سطح رضایت حسابرسان را از حقوق و مزایا کاهش می‌دهد. با این وصف، فرضیه پژوهش به شرح زیر تدوین شد:

فرضیه: شکاکیت، نسبت به بی‌طرفی، سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی را کاهش می‌دهد.

### روش پژوهش

#### جامعه آماری و نمونه پژوهش

قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۴ و قلمرو مکانی آن کارکنان حرفه‌ای شاغل به کار در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در استان خراسان رضوی است. برای گردآوری اطلاعات، با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس، حدود ۱۶۰ پرسش‌نامه در اختیار جامعه آماری قرار گرفت و ۹۷ نسخه کامل جمع‌آوری و تحلیل شد. در این پژوهش به منظور بررسی سطح رضایت حسابرسان از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسات حسابرسی، از آزمون تی تک‌نمونه‌ای و به منظور آزمون فرضیه پژوهش، از رگرسیون ترتیبی استفاده شده است. به دلیل ماهیت پژوهش و نوع داده‌ها، نتیجه‌گیری پیرامون فرضیه پژوهش، به پیروی از پژوهش فاوور-

حساب‌رسان با تکیه بر ابعاد فردی را بررسی کرده و به این نتیجه رسیدند که جست‌وجوی دانش، اعتماد به‌نفس و درک میان‌فردی بر تردید حرفه‌ای تأثیر دارد. همچنین، نوع مؤسسه حسابرسی، سن و سابقه افراد نیز از جمله عوامل کنترلی مؤثر بر تردید حرفه‌ای است اما بین جنسیت و سطح تحصیلات با تردید حرفه‌ای رابطه معنی‌داری وجود ندارد (۵۹). رویایی و همکاران نیز در پژوهشی رابطه بین شاخص‌های تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن بود که در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد (۶۰). ملانظری و اسماعیلی‌کیا در پژوهشی به شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان و در ادامه بر قضاوت حسابرسان در مراحل حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تمامی ویژگی‌های برشمرده بر مراحل حسابرسی مؤثر بوده اما هر یک اثری متفاوت در هر مرحله از حسابرسی دارد (۶۱).

#### فرضیه پژوهش

بر اساس مطالبی که در قسمت‌های قبل ارائه شد، به طور خلاصه می‌توان ادعا کرد که حسابرسان شکاک نسبت به حسابرسان بی‌طرف، برای تکمیل فرآیند حسابرسی، نیازمند جمع‌آوری شواهد اضافی و انجام تلاش‌های بیشتر است. همچنین، در مؤسسات حسابرسی، به غیر از رده‌های بالای حرفه‌ای، سایر

رضایت حسابرسان از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسات حسابرسی از آزمون تی تک نمونه‌ای برای معیارهای اول تا سوم و به منظور آزمون فرضیه پژوهش، از رگرسیون ترتیبی استفاده شد.

#### متغیرهای مستقل و کنترلی

در این پژوهش، متغیرهای مستقل شامل ابعاد شکاکیت و بی‌طرفی است. شکاکیت با استفاده از معکوس معیار روتر و بی‌طرفی با استفاده از معیار هارت و همکاران سنجیده می‌شود (۶۳ و ۶۴). پرسش‌نامه اعتماد میان‌فردی روتر شامل ۲۵ سوال است که با بررسی و مطالعه چند باره، سوال‌های مشترک و دارای جوانب فرهنگی، سیاسی، شخصی و غیره حذف شد و سرانجام هشت سوال به منظور اندازه‌گیری بُعد شکاکیت انتخاب شد. لازم به ذکر است برای سنجش معیار شکاکیت، از امتیازات معکوس این معیار استفاده شده است. سؤال‌های انتخابی برای هر بُعد، جوانب مختلفی را پوشش می‌دهد. سرانجام، میانگین هر هشت سؤال برای هر بُعد، به عنوان متغیر مستقل در برازش رگرسیونی استفاده شد. پرسش‌نامه تردید حرفه‌ای هارت و همکاران نیز شامل ۳۰ سوال است که از ۶ بُعد تردید حرفه‌ای (۲۱) تشکیل شده است. تعدیلات انجام شده برای پرسش‌نامه روتر روی این پرسش‌نامه نیز انجام و سرانجام هشت سوال به منظور بررسی بُعد بی‌طرفی انتخاب شد. گفتنی است تعدیل پرسش‌نامه‌ها با استفاده از نظر خبرگان انجام شده و از روایی لازم برخوردار است. متغیرهای کنترلی پژوهش نیز شامل

مارچسی و امبی، به صورت کیفی (توصیفی) و به ترتیب، با توجه به آماره‌های معنی‌داری ضرایب رگرسیونی، آزمون نسبت احتمال، آزمون نکویی برازش پیرسون و ضریب پزودو (شامل آماره‌های کاکس و نل، نیجل کرک و مک‌فادن) انجام شده است (۶۲). در آزمون نسبت احتمال، با توجه به معنی‌داری مقدار آماره کای اسکوئر، الگوی رگرسیونی ارزیابی می‌شود. آزمون نکویی برازش پیرسون نیز نشان می‌دهد که درست‌نمایی الگو تا چه میزان مناسب است. بنابراین، این آماره‌ها در عمل منفی است، یعنی هر چه سطح معنی‌داری آن‌ها از ۰.۵٪ بزرگ‌تر و به یک نزدیک‌تر باشد، در آن صورت مقادیر متغیر وابسته و متغیرهای مستقل تناسب قابل قبولی با یکدیگر دارند. ضریب پزودو نیز معادل ضریب تعیین در رگرسیون معمولی است و هر چه به یک نزدیک‌تر باشد، نشان‌دهنده آن است که متغیرهای مستقل در تبیین متغیر وابسته بهتر عمل کرده است.

#### متغیر وابسته

متغیر وابسته پژوهش، سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی است که با استفاده از سه سؤال ارزیابی می‌شود. در واقع سه سؤال یاد شده، معطوف متناسب بودن حقوق و مزایا با توانایی‌های حسابرس، متناسب بودن حقوق و مزایا با رده حسابرس و متناسب بودن حقوق و مزایا با کیفیت کار حسابرس است و برای رعایت اختصار، با عنوان معیار اول، معیار دوم و معیار سوم از آن یاد می‌شود. برای ارزیابی میزان

در تمامی متغیرها بالاتر است که می‌تواند نشان از بکارگیری بُعد بی‌طرفی (که مورد تأکید استانداردهای حسابرسی است) به وسیله حساب‌رسان باشد. افزون بر این، ارقام مربوط به متغیر سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی مبین آن است که در هر یک از معیارها و میانگین سه معیار، سطح رضایت از حقوق و مزایا پایین‌تر از میانگین مفروض (نقطه بی‌تفاوتی) است و به نوعی، آمار توصیفی پژوهش شواهد نسبی پیرامون وجود نارضایتی از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسات حسابرسی را فراهم می‌آورد. همچنین، میانگین بین رده شغلی کمک‌حسابرس (با میانگین ۲/۳۱) نسبت به رده‌های بالاتر، پایین‌تر است به این معنا که در رده‌های پایین‌تر، نارضایتی از حقوق و مزایا بیشتر است.

#### بررسی پایایی ابزار آزمون

در این پژوهش برای بررسی پایایی سؤال‌های مرتبط با اندازه‌گیری شکاکیت و بی‌طرفی (مرتبط با دو معیار هارت و همکاران و روتر) و نیز سؤال‌های مرتبط با سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی، از دو روش آلفای کرونباخ و دو نیمه کردن استفاده می‌شود. نتایج بررسی پایایی در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۲، با وجود آن که آلفای کرونباخ و دو نیمه کردن به نسبت پایین است، می‌توان در مجموع پایایی پرسش‌نامه را قابل توجیه دانست. زیرا، همان‌طور که پیش از این بیان شد در این پژوهش بر اساس نظر خبرگان برخی

متغیرهای جمعیت‌شناسی مانند جنسیت، سن، سطح تحصیلات، مدت اشتغال در حرفه (تجربه) و رتبه حرفه‌ای است.

#### یافته‌ها

در این بخش از پژوهش، آمار توصیفی، پایایی ابزار آزمون و آمار استنباطی مربوط به آزمون فرضیه‌ها ارائه شده است.

#### آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای جمعیت‌شناسی پژوهش در جدول شماره ۱ ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، بیشتر پاسخ‌دهندگان (حدود ۷۲٪) را مردان تشکیل داده‌اند، بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان دارای سن ۲۶ تا ۳۰ سال (با درصد فراوانی ۵۴/۶٪) هستند و بیشتر پاسخ‌دهندگان مدرک کارشناسی‌ارشد (با درصد فراوانی ۷۲/۲٪) دارند. با توجه به این که سطح نارضایتی از حقوق و مزایای دریافتی در مؤسسات حسابرسی، در سطوح پایین (حسابرس و کمک‌حسابرس) مشهودتر است، قسمت اعظم جامعه آماری و نمونه انتخاب‌شده در پژوهش (حدود ۷۵٪) از این قشر است. ضمن این که مقایسه سطح نارضایتی از حقوق و مزایا بین رده‌های بالاتر از حسابرس (با میانگین ۲/۳۳) در مقایسه با رده کمک حسابرس (با میانگین ۲/۳۱) و حسابرس (۲/۴۱) نشان می‌دهد که نارضایتی در این دسته نیز وجود دارد. همچنین، میانگین معیار بی‌طرفی نسبت به شکاکیت

جدول ۱: آمار توصیفی به تفکیک متغیرهای جمعیت‌شناسی

متغیر	نوع طبقه	درصد	میانگین معیار تردید حرفه‌ای			سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی حسابرسی		
			میانگین اول	معیار دوم	معیار سوم	میانگین	معیار اول	معیار دوم
جنسیت	مرد	۷۲/۲	۴/۰۱	۲/۶۳	۲/۴۴	۲/۳۸	۲/۴۴	۲/۰۷
	زن	۲۷/۸	۴/۲۴	۲/۵۶	۲/۴۱	۲/۳۴	۲/۴۱	۲/۰۷
سن	۲۵-۲۰	۲۸/۹	۴/۰۳	۲/۶۱	۲/۲۱	۲/۲۶	۲/۲۱	۱/۹۶
	۳۰-۲۶	۵۴/۶	۴/۱۱	۲/۵۵	۲/۴۷	۲/۴	۲/۴۷	۲/۱۹
	بیش از ۳۰ سال	۱۶/۵	۳/۸۹	۲/۶۷	۲/۴۳	۲/۵۳	۲/۴۳	۲/۰۸
دانش	کارشناسی	۲۷/۸	۳/۹	۲/۵۲	۲/۰۷	۲/۲۴	۲/۰۷	۲/۱۵
	کارشناسی ارشد	۷۲/۲	۴/۱۱	۲/۶۲	۲/۵۵	۲/۳۹	۲/۵۵	۲/۰۱
تجربه (بر حسب سال)	۳-۱	۵۹/۸	۴/۰۵	۲/۶۲	۲/۳۳	۲/۳	۲/۳۳	۱/۹۷
	۴-۱۰	۲۸/۹	۴/۱۸	۲/۵۴	۲/۳۹	۲/۴	۲/۳۹	۲/۲۹
	بیش از ۱۰ سال	۱۱/۳	۳/۹	۲/۷۳	۳/۰۳	۲/۶۳	۳/۰۳	۲/۰۹
رتبه حرفه‌ای	کمک حسابرس	۳۵/۱	۴/۰۵	۲/۴۷	۲/۳۸	۲/۳۱	۲/۳۸	۲/۰۹
	حسابرس	۴۰/۲	۴/۱	۲/۷۷	۲/۴۶	۲/۴۱	۲/۴۶	۲
	بالتر از حسابرس	۲۴/۷	۴	۲/۷	۲/۴۸	۲/۳۳	۲/۴۸	۲/۴۶

جدول ۲: نتایج بررسی پایایی ابزار آزمون

پرسش نامه	معیار بی طرفی		معیار شکایت		حقوق و مزایای دریافتی حسابرسی	
	آلفای کرونباخ	دو نیمه	آلفای کرونباخ	دو نیمه	آلفای کرونباخ	دو نیمه
۹۷	۰/۴۳۸	۰/۵۳۹	۰/۴۸۳	۰/۳۶۴	۰/۴۷۱	۰/۳۶۳

سؤال‌ها نظیر سؤال‌های نامتناسب با مسائل فرهنگی، سؤال‌های حساسیت‌زا و سؤال‌هایی که سبب سوگیری پاسخ‌دهنده و تمایل نداشتن وی به پاسخ‌گویی می‌شود از مجموعه پرسش‌ها حذف شد و لذا این کاهش در سؤال‌ها به طور خودکار باعث کاهش پایایی می‌شود. با این وجود، با توجه به آن که اصل سؤال‌ها برگرفته از پرسش‌نامه‌هایی است که از اعتبار جهانی برخوردار است و بارها در پژوهش‌ها (۳ و ۲۳) استفاده شده است، می‌توان این کاهش در پایایی را که به دلیل حذف برخی سؤال‌های نامناسب با شرایط جامعه آماری پژوهش و با هدف افزایش روایی پرسش‌نامه‌ها ایجاد شده است، قابل قبول دانست. شایان ذکر است

از پرسش‌نامه‌هایی است که از اعتبار جهانی برخوردار است و بارها در پژوهش‌ها (۳ و ۲۳) استفاده شده است، می‌توان این کاهش در پایایی را که به دلیل حذف برخی سؤال‌های نامناسب با شرایط جامعه آماری پژوهش و با هدف افزایش روایی پرسش‌نامه‌ها ایجاد شده است، قابل قبول دانست. شایان ذکر است

بی طرفی، سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی را کاهش می‌دهد. به منظور آزمون فرضیه پژوهش از رگرسیون ترتیبی استفاده شده است. جدول شماره ۴ نتایج برازش رگرسیونی را نشان می‌دهد.

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۴، رابطه بین معیارهای شکاکیت و بی طرفی با معیارهای حقوق و مزایا، به طور کلی منفی است. به این مفهوم که با افزایش شکاکیت و بی طرفی، رضایت از حقوق و مزایای دریافتی کاهش می‌یابد. هم‌چنین، مشاهده می‌شود که آزمون نسبت احتمال برای معیار شکاکیت در معیارهای اول و سوم، به ترتیب، با مقدار ۰/۵۹۵ و ۰/۱۲ نسبت به معیار بی طرفی با مقدارهای، به ترتیب، ۰/۹۲۴ و ۰/۱۴ پایین تر است. برای این دو معیار آماره‌های پزودو نیز در معیار شکاکیت نسبت به بی طرفی وضعیت بهتری دارد. آزمون نکویی برازش پیرسون نیز برای هر سه معیار در بُعد شکاکیت نسبت به بی طرفی بیش تر و در نتیجه مناسب تر است. بنابراین، در مجموع می‌توان بیان کرد که شکاکیت نسبت به بی طرفی، توضیح دهنده بهتری برای رضایت از حقوق و مزایای دریافتی است. به عبارت دیگر، تغییرات رضایت از حقوق و مزایای دریافتی با تغییرات شکاکیت تناسب بیشتری دارد.

بر اساس پژوهش‌های پیشین، پایایی پایین برای پرسش‌نامه می‌تواند با افزایش دقت و احتیاط در نتیجه‌گیری و نیز استناد به تحلیل‌های متکی به مبانی نظری جبران شود (۶۵).

#### ارزیابی حسابرسان از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسات حسابرسی

نتایج مرتبط با ارزیابی حسابرسان از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسات حسابرسی در جدول شماره ۳ ارائه شده است. با توجه به نتایج آزمون تی تک‌نمونه‌ای، مشاهده می‌شود که در سطح خطای ۵٪ مقدار معنی‌داری برای هر سه گویه کم‌تر از ۵٪ است، به این معنا که تفاوت قابل توجهی بین میانگین مفروض (نقطه بی تفاوتی) و میانگین پاسخ‌ها وجود دارد. هم‌چنین، منفی بودن حدود بالا و پایین نیز در هر سه معیار نشان می‌دهد که میانگین واقعی از میانگین مفروض کوچک تر است. بنابراین، کاملاً مشخص است که رضایت حسابرسان از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسات حسابرسی پایین است.

#### آزمون فرضیه

مطابق با فرضیه پژوهش، شکاکیت، نسبت به

جدول ۳: آزمون تی تک‌نمونه متغیر وابسته رضایت از حقوق و مزایای دریافتی حسابرسی

متغیر	آماره تی	معنی‌داری	حد پایین	حد بالا	میانگین	تفاوت میانگین‌ها
معیار اول	(۳/۳۲۷)	۰/۰۰۱	(۰/۶۳)	(۰/۱۶)	۲/۶۱	(۰/۳۹۲)
معیار دوم	(۹/۸۵۸)	۰/۰۰۱	(۱/۱۱)	(۰/۷۴)	۲/۰۷	(۰/۹۲۸)
معیار سوم	(۵/۳۷)	۰/۰۰۱	(۰/۷۸)	(۰/۳۶)	۲/۴۳	(۰/۵۶۷)
میانگین سه معیار	(۸/۴۹۱)	۰/۰۰۱	(۰/۷۷)	(۰/۴۸)	۲/۳۷	(۰/۷۲۹)

### جدول ۴: نتایج مرتبط با برازش معیارهای تردید حرفه‌ای بر سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی

#### حسابرسی\*\*

معیار	معیار حقوق و مزایا	معیار تردید حرفه‌ای	آزمون نسبت احتمال (مناسب بودن الگو)	آزمون تکویی برازش پیرسون	آماره‌های پی‌دو (به ترتیب: کاس و تل، نیجل کرک و مک‌فادن)
	اول	(۰/۸۶۶) ۰/۶۸۹*	۰/۵۹۵*	۰/۶۲۹*	۰/۰۴۶ ۰/۰۵۱ ۰/۰۱۹
معیار شکاکیت	دوم	(۰/۴۲۳) ۰/۱۵۱*	۰/۴۳۷*	۰/۹۹۸*	۰/۰۵۹ ۰/۰۶۴ ۰/۰۲۵
	سوم	(۰/۸۰۸) ۰/۰۰۹*	۰/۰۱۲*	۰/۸۷۲*	۰/۱۵۵ ۰/۱۶۸ ۰/۰۶۵
	اول	(۰/۰۵۱) ۰/۸۷۳*	۰/۹۲۴*	۰/۵۳۲*	۰/۰۲ ۰/۰۲۲ ۰/۰۰۸
معیار بی‌طرفی	دوم	(۰/۸۴۹) ۰/۰۱*	۰/۰۸۸*	۰/۹۱۷*	۰/۱۰۷ ۰/۱۱۷ ۰/۰۴۶
	سوم	(۰/۲۵۳) ۰/۴۱۷*	۰/۱۴*	۰/۷۶۱*	۰/۰۹۵ ۰/۱۰۲ ۰/۰۳۸

\*\*در رگرسیون برازش شده، رضایت از حقوق و مزایای دریافتی به عنوان متغیر وابسته، معیارهای تردیدی به عنوان متغیر مستقل و متغیرهای جمعیت‌شناسی به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده اما به دلیل نقش کنترلی آن‌ها و نداشتن تأثیر با اهمیت آن‌ها درج نشده است. برای آزمون فرضیه، سه مرتبه الگو برازش شده و عبارت‌های دارای ستاره، معنی‌داری ضرایب، معنی‌داری الگوها و تکویی برازش را نشان می‌دهد.

#### تحلیل‌های اضافی

به منظور بررسی آزمون فرضیه پژوهش با استفاده از رگرسیون معمولی، نخست به بررسی معیارهای برازش الگو پرداخته می‌شود. به عبارت دیگر، برخلاف رگرسیون ترتیبی که از مقایسه سه الگو انواع معیارهای حقوق و مزایا استفاده شد، در این قسمت از میانگین سه معیار حقوق و مزایای دریافتی به عنوان متغیر وابسته استفاده می‌شود.

بر اساس نتایج مندرج در جدول شماره ۵ مشاهده می‌شود که ضریب تعیین الگوی شکاکیت با مقدار ۰/۰۴۵ نسبت به ضریب تعیین الگوی بی‌طرفی با مقدار

مقایسه سطح معنی‌داری برای ضرایب شکاکیت و بی‌طرفی برای معیار اول، به ترتیب، ۰/۶۸۹ در برابر ۰/۸۷۳، برای معیار دوم، ۰/۱۵۱ در برابر ۰/۰۱ و برای معیار سوم ۰/۰۰۹ در برابر ۰/۴۱۷ بوده و حاکی از آن است که به طور کلی رابطه معکوس بین معیار شکاکیت و رضایت از حقوق و مزایای دریافتی نسبت به رابطه معکوس بین بی‌طرفی و رضایت از حقوق و مزایای دریافتی، در سطح معنی‌داری بهتری قرار دارد. با این شواهد مقایسه‌ای می‌توان فرضیه پژوهش را تأیید کرد و نتیجه گرفت که شکاکیت نسبت به بی‌طرفی، سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی را کاهش می‌دهد.

## جدول ۵: نتایج آزمون فرضیه پژوهش با الگوی رگرسیون معمولی

الگوی شکاکیت و میانگین سه معیار حقوق و مزایای دریافتی حسابرسی				الگوی بی‌طرفی و میانگین سه معیار حقوق و مزایای دریافتی حسابرسی			
معنی‌داری	آماره تی	ضرب رگرسیونی	متغیر	معنی‌داری	آماره تی	ضرب رگرسیونی	متغیر
۰/۰۰۱	۴/۴۰۴	۳/۳۸۹	ضرب ثابت	۰/۰۰۱	۳/۳۷۶	۳/۰۱۵	ضرب ثابت
۰/۰۲۴	(۲/۲۹۶)	(۰/۴۴۲)	شکاکیت	۰/۱۴۷	(۱/۴۶۱)	(۰/۳۰۵)	بی‌طرفی
۰/۹۲۴	(۰/۰۹۶)	(۰/۰۱۶)	جنسیت	۰/۹۴۸	(۰/۰۶۶)	(۰/۰۱۱)	جنسیت
۰/۶۳۴	۰/۴۷۸	۰/۰۵۵	سن	۰/۵۹۸	۰/۵۳	۰/۰۶۲	سن
۰/۱۰۵	۱/۶۴	۰/۲۶۷	دانش	۰/۱۵۵	۱/۴۳۴	۰/۲۳۶	دانش
۰/۴۳۵	۰/۷۸۵	۰/۱۲۵	تجربه	۰/۳۱	۱/۰۲۱	۰/۱۶۵	تجربه
۰/۳۱۹	(۰/۰۰۱)	(۰/۰۹۱)	رتبه حرفه‌ای	۰/۱۹۴	(۱/۳۰۹)	(۰/۱۲۱)	رتبه حرفه‌ای
	۰/۰۴۵				۰/۰۱۲		ضرب تعیین
	۱/۷۵۱				۱/۲		آماره فیشر
	۰/۱۱۸				۰/۳۱۴		معنی‌داری آماره فیشر
	۱/۸۶۴				۱/۷۲۴		آماره دورین-واتسون

متغیر مستقل شکاکیت با مقدار  $-۰/۴۴۲$  و مقدار معنی‌داری  $۰/۰۲۴$  در سطح خطای  $۵\%$  معنی‌دار است اما برای ضریب متغیر مستقل بی‌طرفی با مقدار  $-۰/۳۰۵$  و مقدار معنی‌داری  $۰/۱۴۷$  معنی‌دار نیست. افزون بر معنی‌داری متغیر مستقل شکاکیت، ضریب منفی آن نیز نشان از رابطه منفی آن با سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی دارد و این ضریب با مقدار  $-۰/۴۴۲$  نسبت به بی‌طرفی با مقدار  $-۰/۳۰۵$  منفی‌تر است و به میزان بیش‌تری رضایت از حقوق و مزایای دریافتی را کاهش داده است. بنابراین، از منظر جهت رابطه و معنی‌داری آن می‌توان ابراز داشت که شکاکیت نسبت به طرفی با رضایت از حقوق و مزایای دریافتی رابطه قوی‌تری دارد و لذا همانند نتایج حاصل از روش رگرسیون ترتیبی، نتایج حاصل از رگرسیون

$۰/۰۱۲$  بالاتر است. هم‌چنین، آماره فیشر الگوی شکاکیت با مقدار  $۱/۷۵۱$  نسبت به آماره فیشر الگوی بی‌طرفی با مقدار  $۱/۲$  بالاتر است. افزون بر این، معنی‌داری الگوی شکاکیت  $۰/۱۱۸$  و معنی‌داری الگوی بی‌طرفی  $۰/۳۱۴$  است. آماره دورین-واتسون نیز در الگوی شکاکیت با مقدار  $۱/۸۶۴$  نسبت به بی‌طرفی با مقدار  $۱/۷۲۴$  سطح بالاتری دارد که نشان از بهینه‌بودن الگوی شکاکیت در مورد نبود خودهمبستگی نسبت به الگوی بی‌طرفی است. بنابراین، در مجموع الگوی شکاکیت نسبت به بی‌طرفی وضعیت بهتری داشته و نشان می‌دهد که تغییرات شکاکیت در تبیین تغییرات رضایت از حقوق و مزایای دریافتی، توان بیشتری دارد. از منظر تحلیل ضرایب رگرسیونی، نتایج نشان می‌دهد که ضریب

معمولی نیز نشان دهنده تأیید فرضیه است.

## نتیجه گیری

شکاکیت و بی طرفی دو بُعد غالب تردید حرفه‌ای است که حسابرسان بسته به ویژگی‌های ذاتی خود، میزانی از آن را در حسابرسی‌ها اعمال می‌کنند. طبق مبانی نظری، شکاکیت نسبت به بی طرفی، سبب می‌شود توقع حسابرس برای دریافت حقوق و مزایا افزایش بیشتری داشته باشد و همچنین، در عمل این توقع بالاتر حسابرس، مابه‌ازایی نخواهد داشت. بنابراین، انتظار می‌رود که شکاکیت نسبت به بی طرفی، سطح رضایت حسابرسان از حقوق و مزایا را بیشتر کاهش دهد. آزمون فرضیه پژوهش حاضر نشان داد که ابعاد تردید حرفه‌ای بر سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسه حسابرسی تأثیرگذار است اما حسابرسان شکاک نسبت به حسابرسان بی طرف، رضایت از حقوق و مزایای پایین تری دارند. به عبارت دیگر، نتایج روش رگرسیون ترتیبی نشان داد که معنی‌داری رابطه بُعد شکاکیت و سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی نسبت به معنی‌داری رابطه بُعد بی طرفی و سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی بالاتر است. همچنین، به پشتوانه این نتایج، استفاده از رگرسیون معمولی نیز نشان داد که رابطه بُعد شکاکیت و سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی در سطح خطای ۵٪ پذیرفته است اما معنی‌داری رابطه بُعد بی طرفی و سطح رضایت از حقوق و مزایای دریافتی در این سطح از خطا تأیید نشد. به این مفهوم که

حسابرسان به دلایلی هم‌چون صرف زمان بیش تر برای بررسی شواهد و مدارک، انتظار حقوق و مزایای بالاتری دارند اما تحقق نیافتن این میزان از حقوق و مزایا نارضایتی آن‌ها را به دنبال دارد. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های نلسون (۴)، جانستون و همکاران (۴۲) و گایوس (۴۳)، همسو است. نتایج این پژوهش‌ها نشان داده است که ارتقای کارایی و روابط اقتصادی و فردی با صاحب کار ممکن است بر هزینه حسابرسی، اثربخشی آن و تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر بگذارد. یعنی، به نوعی سبب کاهش تردید حرفه‌ای و به ویژه شکاکیت حسابرس در رسیدگی‌ها شود. در پژوهش‌های کائو و همکاران (۴۴)، رابرتز (۴۵)، بلای (۴۶)، نلسون و همکاران (۴۷) و فارمر و همکاران (۴۸) نیز آثار فشار صاحب کار و خطر زیان صاحب کار بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس با در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای بررسی شد و نتایج نشان داد که حسابرسان تمایل بیش تری به برطرف کردن رفتارهای مطلوب مشتری به جای داشتن نگرشی منتقدانه دارند و به نوعی شکاکیت حسابرس کاسته می‌شود.

نتایج این پژوهش می‌تواند در برنامه‌ریزی‌ها و سیاست‌گذاری‌ها، به ویژه در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران استفاده شود. مؤسسات حسابرسی با برگزاری نشست‌های مستمر و تأکید بر به اشتراک‌گذاری اطلاعات بین افراد شاغل در گروه حسابرسی، می‌توانند برداشت و درک حسابرسان را نزدیک تر کرده و در آموزش‌های خود، تردید حرفه‌ای را با توجه به ابعاد مطرح شده در این پژوهش

حضورنداشتن متوازن هر یک از رده‌های شغلی در مؤسسه، متوازن نبودن تعداد مردان و زنان و یا سابقه کاری بین افراد مطرح بوده است. افزون بر این، نتایج پژوهش ممکن است قابلیت تعمیم کم‌تری به سطوح بالای رده‌های حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی داشته باشد چرا که این افراد در تعیین حقوق و مزایای خود نقش دارند. به عنوان پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده، پژوهشگران می‌توانند در قالب پژوهش‌های مختلف، تأثیر تعدیلی سایر عوامل مانند پیچیدگی معاملات، خطر معاملات با اشخاص وابسته، خطر تقلب، معاملات عمده خارج از روال عادی فعالیت واحد تجاری، فشار بودجه زمانی، خطر دعوی حقوقی و زیان شهرت و غیره را بر رضایت حسابرسان از حقوق و مزایای دریافتی از مؤسسات حسابرسی بررسی کنند.

پررنگ کنند. دانشگاه‌ها و مراکز علمی نیز می‌توانند با توجه بیشتر به مفهوم تردید حرفه‌ای در سرفصل‌های واحدهای درسی حسابرسی، این موضوع مهم را گسترده‌تر و شفاف‌تر آموزش دهند و از طریق منطقی، درک حسابرسان آینده را نسبت به این مفهوم اساسی بالا ببرند. در تفسیر یافته‌های این پژوهش محدودیت‌هایی وجود دارد که باید آن‌ها را در نظر گرفت که در این ارتباط دسترسی نداشتن کامل به جامعه آماری پژوهش را می‌توان برشمرد. با توجه به حجم بالای کار مؤسسات حسابرسی، معمولاً سطوح بالای رده‌های حرفه‌ای (حسابرس ارشد، سرپرست و غیره) در مؤسسات حسابرسی حضور نداشته و این امر سبب محدود کردن این بخش از نمونه پژوهش شده است. هم‌چنین، در اجرای عملیات تصادفی‌سازی توزیع پرسش‌نامه‌ها، محدودیت‌هایی مانند

## References

- 1 Rezaei Soufi, M. and A. Shabani (2013). "Investigating the Relationship between Job Incentives Factors based on Herzberg Model and Job Satisfaction of Staff in Sports Federations of Iran", *Journal of Applied Research in Sport Management*, Vol. 2, No. 2, pp. 33-42.
- 2 Almer, E. D. and S. E. Kaplan (2002). "The Effects of Flexible Work Arrangements on Stressors, Burnout, and Behavioral Job Outcomes in Public Accounting", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 14, No. 1, pp. 1-34.
- 3 Hurtt, R. K. (2010). "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No. 1, pp. 149-171.
- 4 Nelson, M. (2009). "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 28, No. 2, pp. 1-34.
- 5 Cushing, B. E. (2000). "Economic Analysis of Skepticism in an Audit Setting", *In 14<sup>th</sup> Symposium on Auditing Research, Office of Accounting Research, Department of Accountancy, University of Illinois at Urbana-Champaign, 7 to 9 September, Available at: <http://www.business.illinois.edu/accountancy/events/sympo>*

- sium/. [Online] [31 May 2016]
- 6 Bell, T. B.; Peecher, M. E.; and I. Solomon (2005). *The 21<sup>st</sup> Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology*, 1<sup>st</sup> Edition, New York: KPMG LLP.
- 7 Baloch, Q. B. (2009). "Effects of Job Satisfaction on Employees Motivation & Turnover Intentions", *Journal of Managerial Sciences*, Vol. 2, No. 1, pp. 36-85.
- 8 Lunenburg, F. (2011). "Expectancy Theory of Motivation: Motivating by Altering Expectations", *International Journal of Management, Business and Administration*, Vol. 15, No. 2, pp. 34-55.
- 9 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", Available at: <https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc103383/manifest/>. [Online] [21 May 2016]
- 10 Murray, Z. (2012). "Professional Scepticism", *Chartered Accountants Journal*, Vol. 91, No. 11, pp. 36-38.
- 11 Bunge, M. (1991). "A Skeptic's Beliefs and Disbeliefs", *New Ideas in Psychology*, Vol. 9, No. 2, pp 131-149.
- 12 Brazel, O. F.; Gimbar, C.; Maksymov, E.; and T. J. Schaefer (2018). "The Outcome Effect and Professional Skepticism: A Replication and a Failed Attempt at Mitigation", *Behavioral Research in Accounting*, In Press.
- 13 Carpenter, T.; Durtschi, C.; and L. M. Gaynor (2011). "The Incremental Benefits of a Forensic Accounting Course on Skepticism and Fraud-Related Judgments", *Issues in Accounting Education*, Vol. 26, No. 1, pp. 1-21.
- 14 Peytcheva, M. (2014). "Professional Skepticism and Auditor Cognitive Performance in a Hypothesis-Testing Task", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29, No. 1, pp. 27-49.
- 15 Robinson, Sh. N. (2011). "An Experimental Examination of the Effects of Goal Framing and Time Pressure on Auditors' Professional Skepticism", Dissertation Prepared for the Degree of Ph.D., University of North Texas. Available at: <https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc103383/manifest/> [Online] [31 May 2016]
- 16 Robinson, Sh. N.; Curtis, M. B.; and J. C. Robertson (2013). "A Person-Situation Approach to the Examination of Professional Skepticism: Consideration of Time Pressure and Goal Framing", *Working Paper*, Available at: <https://www.researchgate.net/publication/272226461>. [Online] [31 May 2016]
- 17 Shaub, M. K. (1996). "Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors' Trust of Clients", *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 8, No. 2, pp. 154-174.
- 18 Shaub, M. K. and E. J. Lawrence (1999). "Differences in Auditors' Professional Skepticism across Career Levels in the Firm", *Advances in Accounting Behavioral Research*, Vol. 2, No. 3, pp. 61-83.
- 19 Rose, J. M. (2007). "Attention to Evidence of Aggressive Financial Reporting and Intentional Misstatement Judgments: Effects of Experience and Trust", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 19, No. 1, pp. 21-29.
- 20 Rose, A. M. and M. J. Rose (2003).

- “The Effects of Fraud Risk Assessments and a Risk Analysis Decision Aid on Auditors’ Evaluation of Evidence and Judgment”, *Accounting Forum*, Vol. 27, No. 3, pp. 312-338.
- 21 Hurtt, R. K.; Brown-Libur, H.; Earley, C. E.; and G. Krishnamoorthy (2013). “Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, No. 1, pp. 45-97.
- 22 Grumet, L. (2003). “Through the Eyes of an Auditor: Trust and Verify”, *CPA Journal*, Vol. 73, No. 1, p. 9.
- 23 Quadackers, L.; Groot, T.; and A. Wright (2014). “Auditors’ Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 31, No. 3, pp. 639-657.
- 24 Reidy, M. and J. Theobald (2011). “Financial Reporting Fraud: Prevention Starts at the Top”, *The Free Library*, Available at: <https://www.thefreelibrary.com/Financial-reporting-fraud%3a-prevention+starts+at+the+top.-a0274028193>. [Online] [31 May 2016]
- 25 Toba, Y. (2011). “Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing”, *Waseda Business & Economic Studies*, Vol. 47, No. 2, pp. 83-116.
- 26 Chazen, C. and K. Solomon (1975). “The Art of Defensive Auditing”, *Journal of Accountancy*, Vol. 140, No. 4, pp. 66-71.
- 27 Thomas, W. C.; Bart, H.; and O. Emerson (1991). *Auditing: Theory and Practice*, 3<sup>rd</sup> Edition, Boston: PWS-Kent.
- 28 Rasso, J. (2013). “The Influence of Mindsets on Professional Skepticism in Auditors”, *Working Paper*, Available at: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2357676](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2357676), accessed on 04.12.2013. [Online] [31 May 2016]
- 29 Agarwalla, S. K.; Desai, N.; and A. Tripathy. (2017). “The Impact of Self-Deception and Professional Skepticism on Perceptions of Ethicality”, *Advances in Accounting*, Vol. 37, No. 1, pp. 85-93.
- 30 Cohen, J. R.; Dalton, D. W.; and N. L. Harp (2017). “Neutral and Presumptive Doubt Perspectives of Professional Skepticism and Auditor Job Outcomes”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 62, No. 1, pp. 1-20.
- 31 Griffith, E.; Hammersley, J.; Kadous, K.; and D. Young (2015). “Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 53, No. 1, pp. 49-77.
- 32 Rasso, J. T. (2015). “Construal Instructions and Professional Skepticism in Evaluating Complex Estimates”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 46, No. 2, pp. 44-55.
- 33 Griffith, E.; Hammersley, J.; and K. Kadous (2014). “Audits of Complex Estimates as Verification of Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 32, No 3, pp. 833-863.
- 34 Bowlin, K. O.; Hobson, J. L.; and M. D. Piercey (2014). “The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality”, *The Accounting Review*, Vol. 90, No. 4, pp. 1363-1393.
- 35 Cohen, J. R.; Derek, W.; and H. Nancy (2014). “The Effect of Professional

- Skepticism on Job Attitudes and Turnover Intentions within the Audit Profession”, Available at: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2410547](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2410547), accessed on: 29.04.2014. [Online] [31 May 2016]
- 36 Siriwardane, H. P.; Hoi Hu, B. K.; and K. Yew Low (2014). “Skills, Knowledge, and Attitudes Important for Present-Day Auditors”, *International Journal of Auditing*, Vol. 18, No. 3, pp. 193-205.
- 37 Feng, M. and C. Li (2014). “Are Auditors Professionally Skeptical? Evidence from Auditors’ Going-Concern Opinions and Management Earnings Forecasts”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 52, No. 5, pp. 1061-1085.
- 38 Glover, S. M. and D. F. Prawitt (2013). “Enhancing Auditor Professional Skepticism”, Brigham Young University, Available at: <http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf>. [Online] [31 May 2016]
- 39 Eutsler, J.; Norris, A. E.; and G. M. Trompeter (2018). “A Live Simulation-Based Investigation: Interactions with Clients and Their Effect on Audit Judgment and Professional Skepticism”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 37, No. 3, pp. 145-162.
- 40 Carpenter, T. D. and J. L. Reimers (2013). “Professional Skepticism: The Effects of a Partner’s Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors’ Fraud Judgments and Actions”, *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 25, No. 2, pp. 45-69.
- 41 Bauer, T. D. (2011). “The Effects of Client Identity Strength and Professional Identity Salience on Auditor Judgments”, *The Accounting Review*, Vol. 90, No. 1, pp. 95-114.
- 42 Johnstone, K. M.; Michael, H.; and D. Terry (2001). “Antecedents and Consequences on Independence Risk: Framework for Analysis”, *Accounting Horizons*, Vol. 15, No. 1, pp. 1-18.
- 43 Gavius, I. (2007). “Alternative Perspectives to Deal with Auditors’ Agency Problem”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 18, No. 4, pp. 451-467.
- 44 Kao, J. L.; Li, Y.; and Z. Wenjun (2013). “Has SOX Enhanced Non-Big 4 Auditors’ Ability to Deal with Client Pressure?” *Accounting Perspectives*, Vol. 12, No. 2, pp. 141-164.
- 45 Roberts, M. L. (2010). “Independence, Impartiality, and Advocacy in Client Conflicts”, *Research in Accounting Regulation*, Vol. 22, No. 1, pp. 29-39.
- 46 Blay, A. D. (2005). “Independence Threats, Litigation Risk, and the Auditor’s Decision Process”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 22, No. 4, pp. 759-789.
- 47 Nelson, I. T.; Ratliff, R. L.; Steinhoff, G.; and G. J. Mitchell (2003). “Teaching Logic to Auditing Students: Can Training in Logic Reduce Audit Judgment Errors?”, *Journal of Accounting Education*, Vol. 21, No. 1, pp. 215-237.
- 48 Farmer, T. A.; Larry, E.; and M. Gregory (1987). “An Investigation of the Impact of Economic and Organizational Factors on Auditor Independence”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 7, No. 1, pp. 1-14.
- 49 Heidar, M. and H. Nikoomaram (2018). “Thinking Styles and Professional Skepticism in Auditing (Theory of Mental Self-Government)”, *Iranian Journal of Value and Behavioral Accounting*, Vol. 3, No. 5, pp. 151-185. [In Persian]

- 50 Ahmadzadeh, T.; Kheirollahi, F.; Shahveisi, F.; and A. Taherabadi (2017). "Investigating the Relationship between Personality Dimensions and Gender with Reduced Audit Quality Behaviors", *Journal of Health Accounting*, Vol. 6, No. 2, pp. 1-23. [In Persian]
- 51 Kafash, L. and H. Imani (2017). "The Effect of Organizational Commitment and Ethical Values on Whistleblowing Intention of the Public Sector Accountants", *Journal of Health Accounting*, Vol. 6, No. 2, pp. 87-105. [In Persian]
- 52 Valiyan, H.; Abdoli, M. R.; and S. Karimi (2017). "Designing Interpretive Structural Modeling (ISM) of Factors Affecting Auditor's Professional Skepticism", *Iranian Journal of Value and Behavioral Accounting*, Vol. 2, No. 4, pp. 215-246. [In Persian]
- 53 Shahriyari, M. and E. Barzegar (2016). "The Relationship between Ethical Climate and Consulting with Professional and Organizational Commitment of the Public Sector Accountants", *Journal of Health Accounting*, Vol. 5, No. 2, pp. 47-70. [In Persian]
- 54 Hormozi, Sh.; Nikoomaram, H.; Royaei, R. A.; and F. Rahnamay Roodposhti (2016). "The Effects of Psychological Biases on Auditors' Professional Skepticism", *Journal of Empirical Accounting Research*, Vol. 6, No. 22, pp. 123-148. [In Persian]
- 55 Salehi, T. (2016). "The Relationship between Auditor's Professional Ethics and Audit Quality", *Ethics in Science and Technology*, Vol. 1, No. 3, pp. 77-86. [In Persian]
- 56 Rajabalizadeh, J.; Hesrazadeh, R.; and M. A. Baqerpour Velashani (2016). "Investigating the Relationship between Two Dimensions of Presumptive Doubt and Neutrality in Professional Skepticism with Professional Judgement of an Auditor", *Journal of Accounting and Auditing Research*, Vol. 23, No. 2, pp. 173-192. [In Persian]
- 57 Tahriri, A. and M. Piri Sagarloo (2016). "Auditors' Understanding of Professional Skepticism in Auditing", *Journal of Accounting and Auditing Research*, Vol. 23, No. 1, pp. 117-135. [In Persian]
- 58 Falah Kheirandhish Lialastani, M. R. and M. H. Gholizadeh (2015). "The Relationship between Professional Skepticism with Job Attitude and Willingness to Employees Turnover", *First International Conference on Accounting, Business Management and Innovation, In September 2015*, Available at: [https://www.civilica.com/Paper-ICAMIB01-ICAMIB01\\_339.html](https://www.civilica.com/Paper-ICAMIB01-ICAMIB01_339.html). [In Persian] [Online] [31 May 2016]
- 59 Hosseini, S. H.; Nikoomaram, H.; and A. Rezaei (2015). "Defining the Factors Affecting the Auditors' Professional Skepticism by Relying on Individual Aspects", *The Journal of Management Accounting*, Vol. 8, No. 25, pp. 13-24. [In Persian]
- 60 Royayi, R. A.; Yagobnezhad, A.; and K. Azinfar (2014). "The Relationship between Professional Skepticism and Professional Judgement of Independent Auditors", *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, Vol. 6, No. 22, pp. 67-95. [In Persian]
- 61 Molanazari, M. and S. Ismaili Kia (2014). "Identifying the Psychological Characteristics Affecting Auditors' Skills to Make Audit Judgements", *Journal of Accounting and Auditing*

- Research*, Vol. 21, No. 4, pp. 505-526.  
[In Persian]
- 62 Favere-Marchesi, M. and C. Emby (2018). "The Alumni Effect and Professional Skepticism: An Experimental Investigation", *Accounting Horizons*, Vol. 32, No. 1, pp. 53-63.
- 63 Rotter, J. B. (1967). "A New Scale for the Measurement of Interpersonal Trust", *Journal of Personality*, Vol. 35, No. 4, pp. 651-659.
- 64 Hurtt, K.; Eining, M. M.; and D. Plumlee (2008). "An Experimental Examination of Professional Skepticism", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1140267> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1140267> [Online] [31 May 2016]
- 65 DeVellis, R. F. (2015). *Scale Development: Theory and Applications*, 3<sup>rd</sup> Edition, California: SAGE Publications.