

# بررسی تاثیر تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگی‌های شخصی و ویژگی‌های مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

مهدی مرادی<sup>۱</sup>، محمد ابراهیم گرگانی<sup>۲</sup>، پگاه وهاب آهاری<sup>۳</sup>

## چکیده

قضاوت حرفه‌ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است که بر پایه اطلاعات در دسترس، فرآیندهای پیچیده استدلالی، تحت تاثیر عوامل گوناگون درونی و بیرونی صورت می‌گیرد. حسابرسان هم درباره استفاده درست و به جای تهیه کنندگان گزارش‌های مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند. لذا هدف این تحقیق بررسی تاثیر تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگی‌های شخصی و ویژگی‌های مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است.

جامعه آماری در این تحقیق، حسابرسان ارشد و مدیران رسمی شاغل و عضو جامعه حسابداران رسمی است. انتخاب نمونه بصورت تصادفی، حجم نمونه ۱۰۸ نفر، روش تحقیق، توصیفی-پیمایشی و برای جمع آوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه و برای سنجش فرضیه‌های تحقیق، از آزمون‌های آماری کولموگروف اسمیرنوف، آزمون تی با نمونه‌های مستقل و کروسکال والیس استفاده شده است. نتایج تحقیق بیانگر وجود تفاوت معنادار در میزان سن، تجربه کاری، مدرک تحصیلی بالاتر، جنسیت حسابرس و تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگی‌های شخصی و ویژگی‌های مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد.

**کلمات کلیدی:** تردید حرفه‌ای، ویژگی‌های شخصی، ویژگی‌های مشتری، قضاوت حرفه‌ای

<sup>۱</sup> دانشجویار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد

<sup>۲</sup> کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد (نویسنده پاسخگو ۰۹۱۵۱۰۹۴۵۶۴ [meh\\_gorgani@yahoo.com](mailto:meh_gorgani@yahoo.com))

<sup>۳</sup> کارشناس ارشد حسابداری

## مقدمه

رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را می آفریند. پیدایش حرفه های گوناگون، برای رفع این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می پیمایند. این حرفه ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم تر می شوند و نقش خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می کنند.

تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می آورد. اخذ تصمیمات اقتصادی نیاز به اطلاعات مالی داشته و فراهم سازی این اطلاعات نیاز به استفاده از خدمات حسابداران حرفه ای در امر تهیه و بررسی اطلاعات دارد. این گونه است که حرفه حسابداری و حسابرسی منزلت و جایگاه خاصی می یابد. ولی دانش و تجربه حسابداران به تنهایی نمی تواند ضامن حفظ و پایداری این نقش و جایگاه باشد. اگر صاحبان دانش و تجربه حسابداری موازین اخلاقی و پاسداری از اعتماد وسیع جامعه را نادیده انگارد، حکایت آنانی را می یابند که با چراغ گزیده تر به طراران می پیوندند و آن چنان که در تجربه تلخ انرون و ورلد کام (۲۰۰۱) رخ نمود، اعتماد و اطمینان به حرفه حسابداری و حسابرسی را می فرسایند. از این رو هدف این پژوهش شناخت ویژگی های تردید حسابرس و رابطه آن ها با قضاوت حرفه ای و تصمیم گیری است.

## مبانی نظری و مروری بر پیشینه تحقیق

در پی سقوط انرون و موج های بعدی از رسوایی های شرکتی، واضح است که حرفه حسابداری در حال تجربه یک بحران اخلاقی است. این بحران اخلاقی می تواند مستقیماً مربوط به فقدان قضاوت حرفه ای باشد. فقدان قضاوت حرفه ای در حرفه حسابداری یک مشکل مهم است. زیرا اعتبار کل حرفه را تهدید می کند. حرفه حسابداری به میزان زیادی بر ایجاد اعتماد ساختاری<sup>۲</sup> متکی است و در چنین شرایطی که اعتماد عمومی<sup>۳</sup> به مخاطره افتاده است، کسب مجدد آن مشکل است. اعتماد ساختاری یک نوع از اعتماد است که از فرموله و استاندارد کردن و به عبارت دیگر قانونمند کردن امور منتج می شود و با انتشار بیانیه و دستورالعمل تضمین می شود (راتناسینگام و یاهاو، ۲۰۰۳، ۴). زوکر<sup>۴</sup> (۱۹۸۶) بیان می کند که اعتماد ساختاری خیلی مهم است، زیرا که این اعتماد در یک محیط عمومی و با سلائق گوناگون ایجاد می شود. به عبارت دیگر اعتماد ساختاری به خاطر وجود دستورالعمل های سازمانی مانند قوانین حرفه ای و دولتی بوجود آمده است نه بخاطر آگاهی مردم یا وجود روابط بین فردی در جامعه، قوانین حرفه حسابداری نیز برای ایجاد این اعتماد

<sup>۱</sup> Professional judgment

<sup>۲</sup> Institutional trust

<sup>۳</sup> Public confidence

<sup>۴</sup> Ratnasingam & Yao-Hua

<sup>۵</sup> Zucker

ایجاد شده اند. به هرحال این اعتماد موقعی که افراد قوانین را زیر پا می گذارند و از قضاوت شخصی<sup>۱</sup> به جای قضاوت حرفه ای استفاده می کنند، از بین می رود.

بر اساس استاندارد حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه ریزی و اجرا کنند و نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهنی پرسش‌گر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آید (استاندارد حسابرسی، شماره ۲۰۰، بند ۱۱ و ۱۲). دانشجویان حسابداری همگام شدن شان با حرفه حسابداری را در سال‌های تحصیل در دانشگاه شروع می کنند. بنابراین در این سال‌هاست که آنها باید استفاده از قضاوت حرفه‌ای را یاد بگیرند. مطالعاتی وجود دارد که اظهار می کنند، قبل از اینکه دانشجویان حسابداری به کاربرد قضاوت حرفه‌ای الزام شوند، بیشتر گرایش به استفاده از قضاوت شخصی در تصمیم‌گیری هایشان دارند (پونمون و گلیرز، ۲، ۱۹۹۰). کلر و همکاران (۲۰۰۷) تاثیر گرایش اخلاقی و گرایش تحصیلی دانشجویان سال اول حسابداری بر تمایل آنها به استفاده از قضاوت حرفه‌ای در تصمیم‌گیری هایشان را بررسی کرد و به این نتیجه رسید که بین گرایش تحصیلی و تمایل به کاربرد قضاوت حرفه‌ای رابطه‌ای وجود ندارد. ولی رابطه بین گرایش اخلاقی و تمایل به استفاده از قضاوت حرفه‌ای معنی دار است. بنابراین تحقیق موجود به بررسی تاثیر تردید حرفه‌ای ناشی از ویژگی‌های شخصی و ویژگی‌های مشتری بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می پردازد.

هرت و همکارانش (۲۰۱۳) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا دیدگاه تردید حرفه‌ای به عنوان یک صفت یا ویژگی نسبتاً سخت باید به شرایط و مقتضیات حسابرسی پاسخ دهد و ارتباط شفاف و مشخصی بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی وجود دارد. با استفاده از مقیاس ارائه شده برای ارزیابی سطوح تردید حرفه‌ای حسابرسان، آنها اثرات این تردیدگرایی را بر ارزیابی شواهد و ارائه راه کارها آزمون می کنند و به طور کلی نتیجه گرفتند که حسابرسان با سطوح تردیدگرایی بالا بطور منظم رفتار متفاوتی را نسبت به حسابرسان با تردیدگرایی پایین نشان میدهند و در نتیجه حسابرسانی که تردیدگرایی بالاتری دارند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می دهند. نمونه آماری این تحقیق شامل ۲۰۰ حسابرس مستقل بود. نلسون (۲۰۰۹) به رابطه بین شک و تردید حرفه‌ای به عنوان یک صفت مرتبط با قضاوت و تصمیم‌گیری اشاره کرده و نتیجه گرفته است که شک و تردید حرفه‌ای منجر به افزایش کیفیت قضاوت میشود.

هرت (۲۰۱۰) بر این نکته تاکید کرده است که شک و تردید به عنوان یک صفت شخصی حسابرسان شناخته شده است. در تحقیق دیگری با عنوان توسعه مقیاسی برای اندازه‌گیری شک و تردید حرفه‌ای که توسط هرت (۲۰۱۰) صورت گرفته بیان می کند که شک و تردید حرفه‌ای مشخصه فردی چند بعدی

<sup>۱</sup> Personal judgment

<sup>۲</sup> Ponemon & Glazer

است و نتیجه می‌گیرد که قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس به شک و تردید حرفه‌ای بستگی دارد. ووگل (۲۰۱۰) نتیجه گرفت که حسابرسان تردیدگرا تناقضات بیشتری را کشف می‌کنند و راهکارهای جایگزین بیشتری را ارائه می‌دهند. همچنین تاکید می‌کند که تردیدگرایی منجر به تعلیق قضاوت و تصمیم‌گیری فرد شده و وی را وادار می‌سازد تا به دنبال کشف شواهد و مدارک بیشتر باشد.

بل و همکاران (۲۰۱۱) بیان کرده‌اند که مکتب تردیدگرایی یکی از مکاتب زیر مجموعه مکتب خردگرایی در روان‌شناسی است. این مکتب برای خود مجموعه‌ای از اصول و معیارهایی را دارد. در این مکتب تردیدگرایان اصراری بر اثبات و پافشاری بر عقاید خود و دیگران نداشته و همواره آماده شنیدن نظرات دیگران هستند. با شناسایی مشخصه‌های اصلی تردیدگرایی و تاثیرات آن بر رفتار حسابرسان بیش از پیش به ضرورت توجه به ابعاد شخصیتی حسابرسان پی می‌بریم. تری (۲۰۱۴) نشان داد که شک و تردید حرفه‌ای یکی از مهمترین رویکردهای حسابرسی است که در آن حسابرس نه فرض می‌کند که مدیریت متقلب است و نه فرض بر صداقت مطلق دارد بلکه عواملی چون اخلاق، تجربه و .. روشهای حسابرسی را، در جمع‌آوری شواهد به گونه‌ای مناسب به کار می‌برد و بیان می‌کند که یکی از علل شکست‌های حسابرسی، نبود شک و تردید حرفه‌ای مناسب است.

## متغیرهای تحقیق

### متغیر وابسته

قضاوت حرفه‌ای: قضاوت حرفه‌ای در رشته‌ی حسابداری به معنای کاربرد دانش و تجربه در چارچوب استانداردهای حسابداری و آیین رفتار حرفه‌ای برای تصمیم‌گیری درباره انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های مختلف است. (انجمن حسابداران رسمی کانادا، ۱۹۹۵).

### متغیرهای مستقل

تردید حرفه‌ای: تردید حرفه‌ای یکی از ویژگیهای فردی حسابرسان است که بر کیفیت حسابرسی مؤثر است. تردید حرفه‌ای با سوءظن و بدگمانی متفاوت می‌باشد و آن شامل دارا بودن یک ذهن پرسشگر به همراه ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی کسب‌شده از واحد مورد رسیدگی است که مبنای اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسی مستقل قرار گرفته است.

الف- تردید شخصی: تردید حرفه‌ای ناشی از رویکردها و ویژگی‌های شخص حسابرس می‌باشد. در این رویکرد بر تاثیر ویژگیهای رفتاری و نگرشی شخصی بر تردید حرفه‌ای تاکید می‌شود. (نلسون، ۲۰۰۹).

ب- تردید ناشی از سابقه مشتری: تردید حرفه‌ای که ناشی از تجربیات گذشته حسابرس در برخورد با مشتری است. این نوع تردید حاصل از برخورد گذشته حسابرس با مشتری بوده، که به طور خاص در رابطه با تمایلات مشتری در نحوه تعامل در اجرای حسابرسی می‌باشد. این نوع تردید با تجربه کلی حسابرس متفاوت است و تنها در رابطه با مشتری کنونی حسابرس مطرح می‌شود (پاپوا، ۲۰۱۳).

پ-جنسیت: با توجه به روحیات متفاوت زنان و مردان و همچنین نوع فرهنگی که در جامعه‌ی ما وجود دارد، انتظار می‌رود که دیدگاه‌ها، نحوه‌ی قضاوت و نحوه‌ی عمل آنها بر اساس اخلاق حرفه‌ای با هم متفاوت باشد. معمولاً زنان احساساتی‌تر بوده و قضاوت آنها در بسیاری از موارد متفاوت از مردان است. از طرفی با توجه به شرایط فرهنگی جامعه ایران زنان از لحاظ میزان ریسک‌پذیری نسبت به مردان، ریسک‌پذیری کمتری دارند. با توجه به توضیحات بالا انتظار می‌رود بین قضاوت مردان و زنان تفاوت معنی‌داری برقرار باشد.

ت- سن: با توجه به این که روحیات و شخصیت افراد به مرور زمان دچار تغییرات فراوانی می‌شود، لذا متغیر سن می‌تواند تاثیر زیادی بر نحوه‌ی تصمیم‌گیری افراد داشته باشد. افراد در سنین جوانی آرمان‌گرایی بیشتری دارند و از طرفی جسورتر هستند. این امر آنها را به اتخاذ تصمیمات اخلاقی‌تر رهنمون می‌سازد و در سمت مقابل افراد در سنین بالا، محافظه‌کارتر شده و مشکلات زندگی آنها را مجبور می‌کند تا تصمیمات محتاطانه‌تری اتخاذ نموده و موارد دیگری علاوه بر رهنمودهای اخلاقی را در تصمیم خود مد نظر قرار دهند.

ث- مدرک تحصیلی: افراد با مدرک تحصیلی بالاتر با توجه به فیلترهایی که از آن گذشته‌اند، انتظار می‌رود از لحاظ هوش و ادراک، در درجه‌ی بالاتری نسبت به افراد با مدارک پایین‌تر، قرار داشته باشند. هوش و ادراک بیشتر به خودی خود می‌تواند به دو رویکرد متفاوت بیانجامد. از طرفی انتظار می‌رود که افراد دارای هوش و ادراک بیشتر به دلیل درک بهتری که از واقعیت‌های اجتماعی و انسانی دارند، تعهد بیشتری نسبت به افراد در درجات پایین‌تر داشته باشند. از طرفی در بسیاری از مواقع عدم کسب موفقیت شغلی و خانوادگی توسط این افراد به خصوص در جوامع جهان سوم، باعث افزایش فشار بر این افراد شده که این امر بر تصمیم‌گیری و عملکرد آنها تاثیر می‌گذارد. همچنین وجود جاه‌طلبی بیشتر در این افراد می‌تواند بر تصمیم‌گیری و قضاوت آنها تاثیر گذار باشد.

ج- تجربه‌ی کاری: در بحث‌های آکادمیک مطالب عمدتاً بر مبنای یک وضعیت ایده‌آل بررسی می‌شود که بسیاری از قیود و ریزه‌کاری‌های آن پیراسته شده است. هنگامی که افراد فارغ‌التحصیل دانشگاهی وارد بازار کار می‌شوند، به تدریج باریزه‌کاری‌ها، قیود، مشکلات سیستم‌ها، نا به‌هنجاری‌های اجتماعی و ... آشنا می‌شوند. این تجربیات به تدریج شخصیت آنها را تحت تاثیر قرار داده و بر نحوه‌ی تصمیم‌گیری (قضاوت) و عملکرد آنها تاثیر گذار خواهد بود. در کل انتظار می‌رود که با افزایش سن و تجربه‌ی کاری افراد رویکرد

محتاطانه تری اتخاذ کنند و به خصوص در جامعه ی ایرانی انتظار می رود افراد با افزایش سن و تجربه گرایش بیشتری به زیر پا گذاشتن قوانین و مقررات و قضاوت حرفه ای، داشته باشند.

### فرضیه های تحقیق

در طی عملیات حسابرسی، حسابرسان باید در رابطه با مواردی که دارای ریسک ذاتی بالایی هستند برآوردهای بیشتری را انجام دهند، همچنین توضیحات شرکت نیز در مواردی مانند تغییرات در مانده حساب ها در حین رسیدگی ها می تواند مبنایی را برای قضاوت حرفه ای حسابرس در رابطه با گمراه کننده بودن صورت های مالی فراهم کند. به طور معمول توضیحات مشتریان می تواند باعث ایجاد قضاوت های ذهنی بیشتری گردد. در بسیاری از موارد توضیحات مشتریان می تواند باعث ایجاد تعادل بین کفایت و کارایی حسابرسی شود. بنابر این انتظار می رود که یک حسابرس اتکای بیشتری بر توضیحات مشتریانی داشته باشد که سابقه آن ها با صداقت بیشتری همراه بوده است. بنابراین فرضیه اول به صورت زیر بیان می گردد:

فرضیه اول) تردید ناشی از سابقه مشتری با قضاوت حرفه ای حسابرسان رابطه دارد.

در رابطه با تردید حرفه ای ناشی از نگرش شخصیتی حسابرسان می توان بیان کرد که افراد با زمینه های شخصیتی متفاوت در زمینه اعتماد به دیگران نیز رویکردهای متفاوتی دارند، هم چنین عوامل دیگری نیز مانند زمینه های شخصیتی، اعتقادات افراد و وضعیت و گرایش های مختلف آن ها می تواند بر روی زمینه اعتماد یا عدم اعتماد حسابرس اثر گذار باشد. (کرمر<sup>۱</sup>، ۱۹۹۹). مطالعات حسابرسی زیادی در رابطه با تاثیر تردید حرفه ای بر قضاوت حرفه ای حسابرس صورت پذیرفته است و تعدادی از این تحقیقات به این نتیجه رسیده اند که تردید حرفه ای ناشی از نگرش شخصیتی حسابرس بر روی قضاوت حرفه ای و تصمیم گیری های حسابرسان تاثیر گذار می باشد (کوادرکر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹؛ کارپنتر و و ریمر<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱؛ لیبی و لوفت<sup>۴</sup>، ۱۹۹۳). بنابراین فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر بیان می شود:

فرضیه دوم) تردید ناشی از نگرش شخصیتی حسابرس با قضاوت حرفه ای حسابرس رابطه دارد.

هم چنین در این تحقیق علاوه بر دو فرضیه اصلی فوق سایر عواملی (مانند سن، جنسیت و میزان تحصیلات و تجربه کاری) که می توانند بر قضاوت حرفه ای تاثیر گذار باشند مورد بررسی و آزمون قرار خواهند گرفت. بنابراین چهار فرضیه زیر عنوان می گردد:

فرضیه سوم) جنسیت حسابرس با قضاوت حرفه ای وی رابطه دارد.

---

<sup>۱</sup>Kramer  
<sup>۲</sup>Quadackers  
<sup>۳</sup>carpenter and Reimers  
<sup>۴</sup>Libby and Luft

- فرضیه چهارم) میزان سن حسابرس با قضاوت حرفه‌ای وی رابطه دارد .
- فرضیه پنجم) میزان تحصیلات حسابرس با قضاوت حرفه‌ای وی رابطه دارد .
- فرضیه ششم) میزان تجربه کاری حسابرس با قضاوت حرفه‌ای وی رابطه دارد .

### جامعه آماری و نمونه تحقیق

جامعه آماری در این تحقیق، حسابران ارشد و مدیران رسمی شاغل و عضو جامعه حسابداران رسمی می باشند. برای تعیین حجم نمونه در این پژوهش، به علت محدودیت در تعیین دقیق حجم نمونه، از فرمول حجم نمونه در جوامع نامحدود استفاده شده است .

$$n = \frac{tpq}{d^2}$$

n : حجم نمونه،  $t = 1,96$ ،  $z = 1,96$ ،  $p=q = 0,5$ ،  $d = 0,05$

با بکارگیری فرمول بالا تعداد نمونه ۳۸۴ نفر بدست آمده که از این تعداد در نهایت ۱۰۸ نفر به پرسشنامه ها پاسخ دادند.

### روش تحقیق

این پژوهش، بر اساس هدف کاربردی و چون هیچ متغیری دستکاری نمی شود از نوع توصیفی - پیمایشی است. رایجترین شیوه گردآوری داده ها در روش پژوهش پیمایشی، مصاحبه شخصی و استفاده از پرسشنامه است. در این پژوهش برای سنجش قضاوت حرفه ای پرسش نامه ای متشکل از ۳ سناریو تدوین گردید. در هر سناریو یک موقعیت برای پاسخگو دیده شده که از پرسش شونده در خواست می شود تا نظر خود را در مورد آن با سؤالاتی که به صورت طیف (لیکرت) تدوین گردیده پاسخ دهند و این پاسخ ها مبنای سنجش قضاوت حرفه ای برای آزمون فرضیه ها قرار گرفت.

همچنین برای سنجش تردید شخصی و تردید ناشی از سابقه مشتری بعد از هر ۳ سناریو سؤالاتی مطرح شده که به صورت طیف ۱۰ سطحی (بوگادروس) تدوین گردیده و پاسخ به این سؤالات مبنای دو متغیر مستقل برای آزمون فرضیه ها قرار گرفت.

برای سنجش پایایی داده ها از آلفای کرونباخ استفاده شده است. بدین منظور پرسش نامه ی تهیه شده شامل سه سوال متفاوت برای سنجش قضاوت حرفه ای، تردید ناشی از سابقه مشتری و تردید ناشی از نگرش شخصیتی حسابرس می باشد. برای اندازه گیری هر کدام از این متغیرها ۳۰ سوال (گویه) در نظر گرفته شده است.

همچنین برای اندازه گیری پایائی و روائی پرسشنامه ترتیبی اتخاذ گردید که در ابتدا تعداد ۳۰ نفر از اعضای جامعه بطور تصادفی انتخاب گردید و پس از توزیع، جمع آوری و تحلیل داده‌ها، پایائی پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ برای هر بعد (عامل) و کل پرسشنامه مطابق جدول شماره (۱) محاسبه گردید.

جدول (۱) ضریب پایایی پرسشنامه (آلفای کرونباخ)

آلفای کرونباخ	ابعاد مورد بررسی
۰/۹۲۳	قضاوت حرفه ای
۰/۹۱۹	تردید ناشی از سابقه مشتری
۰/۷۸۲	تردید ناشی از نگرش شخصیتی حسابرس
۰/۸۹۸	میانگین کل

همانطور که جدول فوق نشان می‌دهد همه متغیرهای تحقیق دارای آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ (حداقل مقدار لازم برای سنجش پایایی) هستند، و میانگین کل آنها ۰/۸۹۸ می‌باشد؛ این امر نشان دهنده آن است که پژوهش حاضر از پایایی خوبی برخوردار است.

### یافته های پژوهش

فرضیه اول: تردید ناشی از سابقه مشتری با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان رابطه دارد.

باتوجه به نتایج جدول (۲) تحلیل آزمون فرضیه آماره  $t$  و سطح معناداری به ترتیب برابر با ۲,۰۱۷ و ۰,۰۰۰ است بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه آماری  $H_0$  رد می‌شود. در نتیجه ارتباط معنی‌داری بین دو متغیر مشاهده شده و بدین ترتیب فرضیه ( $H_1$ ) مورد تایید قرار می‌گیرد. بنابراین تردید ناشی از سابقه مشتری با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان رابطه دارد. به عبارت دیگر ۶۲٪ درصد از پاسخ دهندگان با این ادعا موافقت و ۳۸٪ درصد از پاسخ دهندگان، ادعا می‌کنند که تردید ناشی از سابقه مشتری نمی‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان موثر باشد. این نتایج مطابق نتایج تورن (۲۰۰۰) می‌باشد.

فرضیه دوم: تردید ناشی از نگرش شخصیتی حسابرس با قضاوت حرفه‌ای حسابرس رابطه دارد.

باتوجه به نتایج تحلیل جدول (۲) آزمون فرضیه آماره  $t$  و سطح معناداری به ترتیب برابر با ۲,۴۱۷ و ۰,۰۰۰ است بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه آماری  $H_0$  رد می‌شود. در نتیجه ارتباط معنی‌داری بین دو متغیر مشاهده



شده و بدین ترتیب فرضیه ( $H_1$ ) مورد تایید قرار می‌گیرد. بنابراین تردید ناشی از نگرش شخصیتی با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان رابطه دارد. به عبارت دیگر ۶۰٪ درصد از پاسخ دهندگان با این ادعا موافقت و ۴۰٪ درصد از پاسخ دهندگان، ادعا می‌کنند که تردید ناشی از نگرش شخصیتی نمی‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان موثر باشد.

فرضیه سوم: جنسیت حسابرس با قضاوت حرفه‌ای حسابرس رابطه دارد.

باتوجه به نتایج جدول (۲) تحلیل آزمون فرضیه آماره  $t$  و سطح معناداری به ترتیب برابر با ۰,۰۰۱ و ۳,۰۴۷ گردید. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه آماری  $H_0$  رد می‌شود. در نتیجه ارتباط معنی‌داری بین دو متغیر مشاهده شده و بدین ترتیب فرضیه ( $H_1$ ) مورد تایید قرار می‌گیرد. بنابراین جنسیت حسابرس با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان رابطه دارد. به عبارت دیگر ۷۳٪ درصد از پاسخ دهندگان با این ادعا موافقت و ۲۷٪ درصد از پاسخ دهندگان، ادعا می‌کنند که جنسیت حسابرس نمی‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان موثر باشد. بنابراین با توجه به روحیات متفاوت زنان و مردان و همچنین نوع فرهنگی که در جامعه‌ی ما وجود دارد، انتظار می‌رود که دیدگاه‌ها و نحوه‌ی قضاوت حرفه‌ای با هم متفاوت باشند. معمولاً زنان احساساتی‌تر بوده و قضاوت آنها در بسیاری از موارد متفاوت از مردان است. از طرفی با توجه به شرایط فرهنگی جامعه‌ی ایران زنان از لحاظ میزان ریسک‌پذیری نسبت به مردان، ریسک‌پذیری کمتری دارند.

جدول (۲) خلاصه فرضیه‌ها آزمون تی با نمونه‌های مستقل

فرضیه‌ها	میانگین	انحراف معیار	آماره T	سطح معناداری	درصد توافق با ادعا
فرضیه اول	۲,۰۱۷	۰,۷۸۲	-۵,۱۲	۰,۰۰۰	۶۲٪
فرضیه دوم	۲,۴۱۷	۰,۸۶۹۳	-۵,۱۹۸	۰,۰۰۰	۶۰٪
فرضیه سوم	۳,۰۴۷	۰,۹۹۹	۳,۶۱۷	۰,۰۰۰۱	۷۳٪

فرضیه چهارم: میزان سن حسابرس با قضاوت حرفه‌ای وی رابطه دارد.

باتوجه به نتایج تحلیل جدول (۳) آزمون فرضیه، از آنجایی که سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه آماری  $H_0$  رد می‌شود. در نتیجه ارتباط معنی‌داری بین دو متغیر مشاهده شده و بدین ترتیب فرضیه ( $H_1$ ) مورد تایید قرار می‌گیرد بنابراین بین گروه‌های سنی مختلف، تفاوت معنی‌داری در قضاوت حرفه‌ای مشاهده می‌شود.

با توجه به این که روحیات و شخصیت افراد به مرور زمان دچار تغییرات فراوانی می‌شود، لذا متغیر سن می‌تواند تاثیر زیادی بر نحوه‌ی تصمیم‌گیری و قضاوت افراد داشته باشد. افراد در سنین جوانی آرمان‌گرایی

بیشتری دارند و از طرفی جسورتر هستند. این امر آنها را به اتخاذ تصمیمات اخلاقی تر رهنمون می سازد و در سمت مقابل افراد در سنین بالا، محافظه کارتر شده و مشکلات زندگی آنها را مجبور می کند تا تصمیمات محتاطانه تری اتخاذ کنند. نتایج آزمون کروسکال والیس نیز این امر را تایید می کند. بر اساس این نتایج بین گروه های سنی در قضاوت حرفه ای تفاوت معنی داری وجود دارد. این نتایج با نتایج تحقیق اینون و دیگران (۱۹۹۷) مبنی بر رابطه ی مستقیم بین سن و استدلال اخلاقی مطابقت دارد.

فرضیه پنجم: میزان تحصیلات حسابرس با قضاوت حرفه ای حسابرس رابطه دارد.

باتوجه به نتایج تحلیل جدول (۳) آزمون فرضیه از آنجایی که سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه آماری  $H_0$  رد می شود. در نتیجه ارتباط معنی داری بین دو متغیر وجود دارد و بدین ترتیب فرضیه ( $H_1$ ) مورد تایید قرار می گیرد. بنابراین افراد با مدرک تحصیلی بالاتر با توجه به فیلترهایی که از آن گذشته اند، انتظار می رود از لحاظ هوش و ادراک، در درجه ی بالاتری نسبت به افراد با مدرک پایین تر، قرار داشته باشند. هوش و ادراک بیشتر به خودی خود می تواند به دو رویکرد متفاوت بیانجامد. از طرفی انتظار می رود که افراد دارای هوش و ادراک بیشتر به دلیل درک بهتری که از واقعیت های اجتماعی و انسانی دارند، تعهد بیشتری نسبت به افراد در درجات پایین تر داشته باشند. از طرفی در بسیاری از مواقع عدم کسب موفقیت شغلی و خانوادگی توسط این افراد به خصوص در جوامع جهان سوم، باعث افزایش فشار بر این افراد شده که این امر بر تصمیم گیری و قضاوت آنها تاثیر می گذارد و آنها را وادار می سازد بر خلاف اصول اخلاقی رفتار کنند. همچنین وجود جاه طلبی بیشتر در این افراد می تواند بر تصمیم گیری و قضاوت آنها تاثیر گذار باشد.

در عین حال از دیدگاهی دیگر می توان قضاوت را بیشتر مرتبط با اعتقادات و وجدان شخصی افراد دانست. در حالی که قضاوت حرفه ای تابعی از توانایی های ذهنی و میزان معلومات افراد است و لذا می توان انتظار داشت که میزان تحصیلات بر قضاوت حرفه ای تاثیر داشته باشد.

فرضیه ششم: میزان تجربه کاری حسابرس با قضاوت حرفه ای وی رابطه دارد.

باتوجه به نتایج تحلیل جدول (۳) آزمون فرضیه از آنجایی که سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه آماری  $H_0$  رد می شود. در نتیجه ارتباط معنی داری بین دو متغیر مشاهده شده و بدین ترتیب فرضیه ( $H_1$ ) مورد تایید قرار می گیرد بنابراین بین تجربه کاری حسابرس و قضاوت حرفه ای تفاوت معنی داری مشاهده می شود. که این امر مطابق انتظار است. در واقع انتظار نمی رود، که با افزایش تجربه ی کاری تغییر با اهمیتی در نحوه ی قضاوت اشخاص رخ دهد ولی در عین حال با توجه به تجربیاتی که برای افراد اتفاق می افتد انتظار می رود که افراد محافظه کارتر شده و انعطاف بیشتری نسبت به زیر پا گذاشتن اخلاق حرفه ای و قوانین و مقررات، از خود نشان دهند.

جدول (۳) خلاصه فرضیه‌ها آزمون کروسکال والیس

قضاوت حرفه ای			شرح
فرضیه ششم	فرضیه پنجم	فرضیه چهارم	
۲۲.۲۲۵	۲۲.۲۲۵	۸.۳۳۶	آزمون مربع کای
۶	۶	۳	درجه آزادی
۰.۰۰۱	۰.۰۰۱	۰.۰۴	سطح معناداری

### محدودیت‌های تحقیق

استفاده از پرسشنامه همواره به عنوان یک محدودیت ذاتی در چنین پژوهشهایی مطرح است. علاوه بر آن، انجام این پژوهش با محدودیت‌هایی به شرح زیر مواجه بوده است:

الف) با توجه به طولانی و زمان بر بودن پرسشنامه، دسترسی به افرادی که فرصت کافی برای تکمیل پرسشنامه‌ها داشته باشند با محدودیت مواجه بود. همچنین با توجه به جدید بودن فرمت پرسشنامه پاسخ دادن به سؤالات نیازمند دقت و حوصله فراوان بوده و ممکن است برخی از پاسخ‌ها به طور کامل نظر پاسخ دهنده را منتقل نکرده باشند. همچنین با توجه به این که انسان موجودی ایده آل گراست، استفاده از پرسشنامه در تحقیقات رفتاری با محدودیت ذاتی عدم واقعی بودن پاسخ‌ها همراه است. به عبارتی ممکن است در شرایط واقعی نحوه عمل هر فرد تغییر کند.

ب) رویه افراد در کسب شناخت از یک مفهوم متفاوت بوده و به صورت هنجاری یا غیر هنجاری است. بنابراین، به کارگیری طرح تجربی باعث کاهش اعتبار بیرونی این مطالعه می‌گردد. زیرا ممکن است تمامی اطلاعات مورد توجه حسابرسان در اختیار آنان قرار نگیرد. با این حال سعی شده تا با توصیف هر چه بیشتر از وضعیت فرضی، واحد مورد رسیدگی و صنعت فعالیت آن، تمامی اطلاعات مورد نیاز در کسب شناخت ارائه گردد.

ج) تفاوت‌های فرهنگی سازمانی بین موسسات حسابرسی، کارکنان آنها و سایر افراد نمونه مورد بررسی می‌تواند بر قضاوت‌های اتخاذ شده موثر بوده و به عنوان متغیر مداخله کننده عمل نماید.

د) ساختار قضاوت حرفه ای حسابرس، افراد علاقه مند به بررسی این مفهوم را ملزم به تعریف دقیق جغرافیای پژوهش خود می‌نماید. در این تحقیق با بهره گیری از تحقیقات انجام شده و آگاهی از عوامل موثر بر قضاوت‌های حرفه ای بر اساس اولویت های حسابرسان ایرانی تاثیر مفاهیم آیین رفتار حرفه ای و جنسیت

برقضاوت‌های حرفه‌ای بررسی شده است بر همین اساس می‌توان این‌گونه استدلال نمود که مفاهیم اخلاقی فقط برقضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان ایرانی مؤثر است.

### **پیشنادهای حاصل از تحقیق**

الف) با توجه به نتایج بدست آمده از تحقیق در بین ویژگی‌های مطرح شده برای تردید حساب‌برس با توجه به ویژگی‌هایی که بیشترین تاثیر را روی قضاوت و تصمیم‌گیری دارد و با توجه به مهم بودن قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان، پیشنهاد می‌شود که موقع تصمیم‌گیری حساب‌برسان عوامل ناشناخته و غیرقابل کنترل و شواهد ناقص را شناسایی نمایند که بتوانند با بهبود بخشیدن به قضاوت خود کیفیت خدمات حساب‌برسی را ارتقا بخشند.

ب) همچنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌گردد که علاوه بر آزمون‌های علمی و حرفه‌ای، آزمون‌های شخصیتی نیز برای انتخاب حسابداران رسمی برقرار نمایند تا حساب‌برسانی انتخاب شوند که در تصمیم‌گیری‌ها مستقل‌تر و به دور از رفتارهای جانبدارانه عمل نمایند.

ج) به تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و خصوصاً استانداردهای حساب‌برسی پیشنهاد می‌شود که در تدوین استانداردها جنبه تردید‌گرایی بیش از پیش لحاظ شود چراکه بحران‌های مالی رخ داده در جوامع مختلف حاکی از این موضوع است که مکتب تردید‌گرایی کم‌رنگ بوده و می‌بایست ویژگی تردید به طور خاص برای استاندارد اظهارنظر و به طور کلی در همه استانداردها لحاظ گردد.

د) افراد مرتبط با گزینش و استخدام کارکنان حساب‌برسی نیز می‌توانند از یافته‌های این پژوهش بهره‌مند شوند. انتخاب کارکنان با ویژگی‌های روانشناختی خاص و ترکیب این انتخاب با اجرای برنامه‌های آموزشی مناسب، می‌تواند برای بهبود مهارت در حساب‌برسی، فرصت مناسبی را فراهم آورد.

١. Adams, B. L., Malone, F. L., & James, W., Jr. (١٩٩٥). Confidentiality decisions: The reasoning process of CPA's in resolving ethical dilemmas. *Journal of Business Ethics*, ١٤(١٢), ١٠١٥-١٠٢٣
٢. Adkins, N., & Radtake, R. R. (٢٠٠٤). Students' and faculty members' perceptions of the importance of business ethics education: Is there an expectations gap? *Journal of Business Ethics*, ٥٢(٣), ٢٧٩-٣٠٠
٣. A.Craig Keller, Katherine T.Smith and L.Murphy Smith (٢٠٠٧). Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of U.S. accountants. *Journal of Critical Perspectives on Accounting* .١٨٢٩٩-٣١٤
٤. Bell, T.B., M.E. Peecher, and Thomas H. 2011, *The 21st Century Public Company Audit* .New York, NY: KPMG LLP. PP357-381
٥. Chan, S. Y. S., & Leung, P. (٢٠٠٦). The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. *Managerial Auditing Journal*, ٢١(٤), ٤٣٦-٤٥٧
٦. Githui, D.M. (2012). Ethical Dimensions in Responsible Professionalism and Accounting Procedures in Kenya: A Critical Analysis of Theory and Practice. *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol 3 ,No 2, pp:2222-2847
٧. Hurtt, k. (2010), "Development of a scale to measure professional skepticism", *Auditing A Journal of Practice and Theory* . Vol. ٢٩ No. ١, pp. ٧١-١٤٩.
٨. Hurtt, R.K, et al. (2013), *Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research*, *Journal of Practice and Theory*, Vol:32, pp:45-97
٩. John Turri, (2014), *Skeptical Appeal: The Source-Content Bias*, *A Multidisciplinary Journal*, ISSN:0364-0213, pp:1-18
١٠. Kramer, R. M. (١٩٩٩). Trust and distrust in organizations: Emerging perspectives, enduring questions. In J. T. Spence (Ed.), *Annual review of psychology*, vol. 50: 569–598. Palo Alto, CA: Annual Reviews.
١١. Libby, R. and Luft, J. 1993. Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment. *Accounting Organizations and Society*, 18: 425-450.
١٢. Mahbulul, I. (2013). Auditing in the 21st Century: Has Self-regulation Failed? *Journal of Modern Accounting and Auditing*, ISSN 1548-6583, Vol. 9, No. 8, 1059-1069
١٣. Nelson, M. (2009), "A model and literature review of professional skepticism in auditing", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 28 No. 2, pp. 1-34.
١٤. Ponemon, L. A., & Glazer, A. (1990). "Accounting Education and Ethical Development: the Influence of Liberal Learning on Students and Alumni in Accounting Practice". *Issues in Accounting Education*, 5, 195-208.
١٥. Popova, V. "Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 No. 2, 2013, pp. 140-160.
١٦. Quadackers, L.M., T.L.C.M. Groot and A.Wright. 2009. Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. Working paper. VU University Amsterdam.
١٧. Ratnasingham, P., and Yao-Hua Tan "Institutional Trust related EDI Lessons for Electronic Marketplaces," 16th Bled Electronic Commerce Conference eTransformation, Bled, Slovenia, June 9 – 11, 2003, pp 1-9
١٨. Tina D. Carpenter, Jane L. Reimers, and Phillip Z. Fretwell (2011) *Internal Auditors' Fraud Judgments: The Benefits of Brainstorming in Groups*.
١٩. Vogel, J. 2010. *Bonjour on explanation and skepticism*, *Studies in History and Philosophy of Science* 41, pp413-421
٢٠. Zucker, L.G., (1986), *Production of trust; institutional sources of economic structure*, *Research in Organizational Behavior*, vol. 8, 53-111.