دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال چهارم، شماره هشتم، پاییز و زمستان۱۳۹۸، صفحه ۹۳-۱۲۹

بررسی تاثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و شک در تردیدحرفه‌ای و پیامدهای رفتاری حسابرس

مرضیه بامری[۱] مهدی صفری گرایلی*[۲] حسن ولیان[۳]

تاریخ دریافت:۹۷/۰۶/۲۶ تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۰/۰۴

چکیده

تردید حرفه‌ای در حسابرسی موضوع بسیار مهمی است که اشاره به اعمال درجه‌ای از مراقبت حرفه‌ای حسابرسان در چارچوب استانداردهای حسابرسی دارد و مبتنی بر، ارزیابی بی‌طرفانهٔ شواهد و مدارک ارائه شده صاحبکاران می‌باشد. در واقع تردید حرفه‌ای به اعمال قضاوت حرفه‌ای با کیفیت کمک می‌کند و اطلاعات قابل اتکاتری را در اختیار ذینفعان قرار می‌دهد. حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی متغیری است که به نقش حمایتی شرکای حسابرسی از عملکردهای تردیدحرفه‌ای حسابرسان اشاره دارد و به تقویت کیفیت اطلاعات بررسی شده کمک می‌نماید. جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی می‌باشد که از طریق روش نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. ابزار پژوهش پرسشنامه بود که با مشارکت ۲۹۴ حسابرس همراه بود. این پژوهش در بازه زمانی ۶ ماه اول سال ۱۳۹۷ انجام شد و برای تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش حداقل مربعات جزئی و با استفاده از نرم افزار (PLS) انجام پذیرفت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر دیدگاه مبتنی بر شک حسابرسان تاثیر منفی و معناداری دارد، در حالی که با دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

همچنین مشخص گردید، حمایت ادراک شده شریک حسابرس در مورد تردیدحرفه‌ای با حمایت ادراک شده سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد. در نهایت مشخص گردید حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر رفتار شهروندی و تعهد رفتاری تاثیر مثبت و معناداری دارد و حمایت ادراک شده شریک حسابرس، تاثیر منفی حمایت ادراک شده سازمانی با جابجایی

[۱]دانشجوی کارشناسی ارشد گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران bamerimarzye@gmail.com

[۲]دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز ،دانشگاه آزاد اسلامی ، بندرگز، ایران.(نویسنده مسئول)، Mehdi.safari۸۳@yahoo.com

[۳]استادیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران Hasan.Valiyan@yahoo.com

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

حسابرسان را تقویت می‌نماید. این نتایج چه از بُعد ادراکی و درونی حسابرسان و چه از بعد حمایتی شرکای حسابرسی، نقش مهم و قابل توجهی در افزایش عملکردهای تخصصی و رفتاری حسابرسان دارد، چرا که به شناخت بهتر نیازهای درونی حسابرسان و نحوه تاثیرگذاری بر آن کمک می‌کند و از طرف دیگر نیز به تقویت پویایی ارتباط بین شرکای حسابرسی با حسابرسان در راستای کیفیت حسابرسی منجر خواهد شد.

واژگان کلیدی: تردیدحرفه‌ای حسابرسان، حمایت ادراک شده شریک حسابرس، حمایت ادراک شده موسسه، پیامدهای رفتاری حسابرسی، رفتار شهروند سازمانی، تعهد رفتاری.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

۱-مقدمه

موضوع حسابرسی با توجه به حساسیت‌های تخصصی، موضوعی مهم و چالش برانگیز است، زیرا حسابرسی باعث ایجاد ارزش افزوده برای صورت‌های‌مالی می‌شود. یک موسسه حسابرسی مستقل و با مهارت، قادر به شناسایی ارائه نادرست اقلام صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی بوده و می‌تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تاثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، به کیفیت‌حسابرسی تاثیر مستقیم دارد. موضوع تردیدحرفه‌ای حسابرسان را می‌توان از دو منظر استانداردهای رفتاری و حسابرسی و از بعد تحقیقات دانشگاهی واکاوی نمود (ولیان و همکاران، ۱۳۹۶: ۲۱۶). اهمیت تردیدحرفه‌ای[1] (PS) در سراسر استانداردهای حسابرسی تاکید شده است (انجمن حسابداران رسمی‌آمریکا[2]، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۲). با این حال موسسات حسابرسی همچنان به دلیل نادیده گرفتن و یا کم‌اهمیت تلقی کردن تردیدحرفه‌ای در حسابرسی مورد انتقاد قرار می‌گیرند (فرانزل[3]، ۲۰۱۳: ۸).

در واقع توجه زیاد به تردیدحرفه‌ای در حسابرسی به این دلیل از اهمیت بسزایی برخودار است که به عنوان یک ضرورت برای جلوگیری از قصورات حسابرسی در نظر گرفته می‌شود (آشبهور و کلائوس، ۲۰۱۷: ۴). هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در آمریکا[4] در باب اهمیت تردیدحرفه‌ای حسابرسی بیان نمود، تردیدحرفه‌ای در انجام کار حسابرسی می‌تواند عامل مهمی برای شناسایی تقلب در صورت‌های‌مالی از جانب حسابرسان محسوب شود و کیفیت بررسی‌های را تقویت نماید. بر اساس استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ در ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند. همچنین در بند ۱۵ این استاندارد به‌طور گذرا به نقش تردید و مراقبت‌های حرفه‌ای در تحریف صورت‌های‌مالی اشاره شده است. بر اساس بند ۱۵ استاندارد شمارهٔ ۲۰۰، تردیدحرفه‌ای مستلزم هشیاری حسابرس به موضوعاتی چون شواهد حسابرسی متضاد، احتمال تقلب و غیره است. بر اساس بندهای ت- ۱۷، ت- ۱۸ و ت- ۱۹ استاندارد یادشده، تردیدحرفه‌ای برای ارزیابی نقادانهٔ شواهد حسابرسی ضروری است. نگرش تردیدحرفه‌ای به معنای آن است که حسابرس، با ذهنی پرسشگر، از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده، ارزیابی نقادانه‌ای به عمل آورد (تحریری و پیری سقرلو، ۱۳۹۵: ۱۱۸). از طرف دیگر، طبق استاندارد ۲۴۰ حسابرسی مصوب ۱۳۸۴ حسابرس مسئول شناسایی تقلب و کاهش ریسک-های مربوط به آن می‌باشد. بر این اساس، مسوولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در

[1] Professional skepticism
[2] AICPA
[3] Franzel
[4] PCAOB

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

حسابرسی صورت‌های‌مالی مورد تجدیدنظر قرار گرفته و طبق بند ۲ آن «حسابرس هنگام برنامه ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی و گزارشگری نتایج حاصل باید خطر وجود تحریف با اهمیت در صورت‌های‌مالی را که از تقلب یا اشتباه ناشی می‌شود، در نظر گیرد.» مبنای این استاندارد، وجود رویکردهای همراه با شک در مدارک و شواهد ارائه شده از جانب صاحبکاران می‌باشد (رجبعلی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۷۴). از این رو درک حسابرسان از مفهوم تردیدحرفه‌ای در کار حسابرسی به خصوص در بازارهای حسابرسی کشورهایی همچون کشور ما که در پاره‌ای از مواقع نبود قوانین و در پاره‌ای از مواقع عدم همپوشانی استانداردها باعث افزایش تقلب و گمراهی در صورت‌های‌مالی می‌شود، جایگاه ویژه‌ای دارد. سیر تحقیقات چندسال اخیر در رابطه با موضوع تردیدحرفه‌ای از جانب دانشگاهیان در کشور (مهربان‌پور و همکاران ۱۳۹۷؛ حیدر و نیکومرام ۱۳۹۷؛ ولیان و صفری‌گرایلی ۱۳۹۷؛ تحریری و پیری سقرلو ۱۳۹۵؛ ولیان و همکاران ۱۳۹۶؛ رجبعلی‌زاده و همکاران ۱۳۹۵ و بسیاری از تحقیقات دیگر) به اهمیت این موضوع در حرفه حسابرسی صحه گذاشته است.

در واقع استانداردهای حسابرسی حال حاضر، کمتر به بخش‌های درونی و تاثیرگذار بر تصمیم‌سازی حسابرسی تاکید نموده است و صرفا در مسیر موضوعاتی همچون تقلب، تحریف، شفافیت و... به طور گذارا به نقش تردیدحرفه‌ای در اظهارنظر حسابرس پرداخته است، که این موضوع باتوجه به پیچیدگی‌های عملکردی صاحبکاران، می‌تواند یک نقص از منظر آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی قلمداد شود، چراکه فقدان تردیدحرفه‌ای و الزام به آن باعث کاهش کیفیت بررسی‌های حسابرسی از جانب حسابرسان می‌شود. رویکردهای پژوهشی در سال‌های اخیر به خصوص در کشور ما، حوزه های رفتاری، روان شناسی و حسابرسی را برای بررسی تردیدحرفه‌ای مورد توجه قرار داده است، رویکردی که از آن به عنوان مکتب تردید گرایی یاد می‌شود (مهربان پور و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۰۹).

مکتب تردیدگرایی یکی از مکاتب زیر مجموعهٔ مکتب خِردگرایی در روان شناسی است که با حوزه حرفه حسابرسی عجین شده است و بر اهمیت آن در قضاوت‌های حسابرسی تاکید ویژه‌ای دارد. اهمیت بسیار تردید حرفه‌ای، شفاف نبودن تعریف آن و نیاز به رهنمودهای بیشتر در این خصوص، نشان دهندهٔ ضرورت اجرای پژوهش‌های بیشتر در این حوزه است تا مفهوم تردید حرفه‌ای عمیق‌تر تشریح شود. به عبارت دیگر، تردید حرفه‌ای، موضوعی رفتاری است و از دیدگاه تئوری به تبیین چیزی می‌پردازد که در اصول بنیادی حسابرسی و اطمینان بخشی، اصل زیربنایی شناخته می‌شود و از دیدگاه فرهنگ و عوامل انگیزشی که از جامعه شناسی و روان شناسی سرچشمه می‌گیرد، آن را ریشه‌یابی می‌کند، که البته نیازمند محرکی قوی برای تقویت آن رفتار در حسابرسان دارد که پیامدهای رفتاری و عملکردی مناسبی همچون رفتارهای شهروند

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

سازمانی[1]، تعهد رفتاری و کاهش جابجایی حسابرس را به همراه داشته باشد (تحریری و پیری‌سقرلو، ۱۳۹۵: ۱۱۸). رفتارهای شهروند سازمانی، رفتارهای داوطلبانه‌ای است که فراتر از نیازهای معمول شغلی است، که باعث افزایش عملکردهای مطلوب سازمان همانند رعایت هنجارهای سازمانی، احترام در روابط کاری، مشارکت در رویه‌های سازمانی، انگیزه و تعهد به کار و نظیر آن می‌شود (دالتون و همکاران، ۲۰۱۴: ۴؛ لاول و همکاران، ۲۰۰۷: ۸۴۳). در واقع، از آنجاکه حرفه حسابرسی به شدت بر مسئولیت‌های اجتماعی حسابرسان و کارگروهی متکی است در نتیجه انتظار می‌رود که بروز رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان در قالب رفتار شهروند سازمانی، به عملکردهای مطلوب حسابرسان در بررسی‌های صورت‌های‌مالی کمک نماید (دالتون و همکاران، ۲۰۱۴: ۴؛ کوهن و همکاران، ۲۰۱۷: ۱). اما سوال اینجاست، چگونه این رفتارها در مسیر حرفه‌ای حسابرسان یا اصطلاحا کارراهه شغلی[2] آنان ایجاد می‌شود؟ آیا حسابرسان به واسطه انگیزه‌های رفتاری تعریف شده و چارچوب‌های الزام‌آور، می‌توانند، متعهدانه‌تر و پاسخگوتر عمل نمایند؟

وجود این دسته از سوالات، نیازمند بررسی‌های عمیق‌تری از مفاهیم تئوری های اجتماعی، همچون حمایت سازمانی ادراک شده دارد که البته، باتوجه به ساختارهای تعریف شده برای موسسات، کمی متفاوت‌تر از ماهیت تئوری‌های سازمانی در این زمینه می‌باشد. حمایت ادراک شده شریک برای تردید حرفه‌ای یک محدوده مفید برای شرکت‌های حسابرسی (دستورالعمل‌ها) برای درک بیشتر به منظور بهبود بخشیدن به کیفیت حسابرسی است (برازل و همکاران، ۲۰۱۶: ۱۵۷۸). گرچه این موضوع چه در باب استانداردهای حسابرسی و چه در باب پژوهش‌های مربوط به این حرفه حداقل در کشور ما، مغفول مانده است، اما نقش تاثیرگذار آن بر افزایش کیفیت بررسی‌های حسابرسان غیرقابل انکار می‌باشد و لزوم توجه به آن در کشور ما تا اندازه‌ی زیادی احساس می‌شود. چرا که حمایت شریک حسابرسی از موضوع تردید حرفه‌ای، فارغ از انگیزه های مراوده ای با صاحبکاران، می‌تواند به فلسفه و ماهیت حرفه حسابرسی عمق بیشتری ببخشد و انگیزه‌های درونی حسابرسان را در مسیر تقویت رفتارهای حرفه ای اثربخش‌تر نماید.

در واقع حمایت ادراک شده شریک حسابرس، زمانی که مبتنی بر ارتقای سطح کیفیت‌حسابرسی از طریق تردید باشد، همچون یک اهرم کنترلی عمل می‌نماید که رفتارهای توام با تردید حسابرسان را تقویت می‌نماید و حسابرسان می‌آموزند، در ازای این رفتار، پاداش‌های درونی دریافت می‌کنند. به عنوان مثال، تاکید زیاد شریک بر تردید حرفه‌ای (در مقابل تاکید زیاد بر کارایی) باعث رسیدگی بیشتر بر تقلب‌های احتمالی در صورت‌های‌مالی شرکت‌ها در زمانی که ریسک تقلب بالاست، می‌شود (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۱۳: ۷). همانطور که ملاحضه می‌شود، فقدان

[1] Organizational citizenship behaviors
[2] Career Job

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

استانداردهای حمایتی در تردیدحرفه‌ای و فقدان پیش‌بینی‌های لازم جهت حمایت از عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان، لزوم توجه به نقش حمایت ادراک شده شرکای حسابرسی حداقل در بازارهای ایران با ساختار فرهنگی مبتنی بر تقویت رفتاری همچون روش‌های داستان‌سرایی، نمادسازی و ... لازم و ضروری می‌باشد، چراکه ویژگی‌های غالب در مشاغلی همچون حسابرسی، مبتنی بر تشویق برای تکرار رفتار مطلوب می‌باشد. به عبارت دیگر، اگر رفتارهایی مثل تردید حرفه‌ای چه از منظر استانداردهای حسابرسی و چه از منظر شرکای حسابرسی تقویت شوند، حسابرس به خصوص در مسیر اولیه حرفه حسابرسی، وسواس بیشتری در بررسی‌های صورت‌های‌مالی به خرج می‌دهد و این موضوع می‌تواند پیامدهای مطلوبی همچون تعهد، رفتارهای شهروندی را به همراه داشته باشد. بر این اساس هدف این پژوهش بررسی این موضوع است که حمایت ادراک شده شریک[1] از تردید حرفه‌ای براساس ویژگی‌های درونی حسابرسان در مورد داشتن دیدگاه بی‌طرفانه یا تردید گونه، چگونه می‌تواند باعث ایجاد پیامدهای مطلوبی در حسابرس گردد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

■ تفاوت بی‌طرفی و تردید در حسابرسی

همانطور که گفته شد، تردیدحرفه‌ای همواره در استانداردهای حسابرسی و همچنین در دستورالعمل‌های اجرایی حسابرسی در کانون توجه قرار گرفته است (هیئت نظارت عمومی[2]، ۲۰۰۸؛ فدراسیون بین المللی حسابداری[3]، ۲۰۱۲؛ سازمان حسابرسی، ۱۳۹۴). با وجود اهمیت تردیدحرفه‌ای، تعریف و اندازه‌گیری دقیق آن اغلب دشوار است. در بیان کلی می‌توان تردیدحرفه‌ای را نگرشی ذهنی، برگرفته از ذهن پرسشگر و ارزیابی منتقدانهٔ شواهد تعریف نمود (رجبعلی زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۷۴). همچنین، می‌توان تردیدحرفه‌ای را عدم اعتماد کامل و نوعی نگرش محافظه کارانه در قضاوت‌های حسابرسی (مک میلن و وایت ۱۹۹۳: ۴۴۷) و یا نوعی شک و تردید (نلسون ۲۰۰۹: ۴) قلمداد نمود. صرف نظر از تعریف تردیدحرفه‌ای، بررسی ادبیات دانشگاهی نشان می‌دهد تردیدحرفه‌ای شامل دو بعد بی‌طرفی[4] و شک[5] است. بعد بی‌طرفی به این موضوع اشاره دارد که حسابرسان نباید در نگرش خود جانبداری کنند؛ به این معنا که آنها

---

[1] perceptions of partner support
[2] Public Oversight Board (POB)
[3] International Federation Of Accountants (IFAC)
[4] Neutrality
[5] Presumptive Doubt

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

نباید در جهت منفی (مشکوک بودن) یا مثبت (زودباوری) سوگیری داشته باشند (کوشینگ، ۲۰۰۰: ۳). در مقابل شک و تردید نیز بر این موضوع تأکید دارد که حسابرس باید فرض را بر نادرستی و تخلف مدیریت قرار دهد؛ مگر اینکه خلاف آن ثابت شود (بل و همکاران، ۲۰۰۵: ۲۵). نکته‌ای که در استانداردهای حسابرسی مبهم است، این است که مشخص نیست، در وضعیت متفاوت ریسک، به کارگیری کدام یک از دو بعد تردیدحرفه‌ای می‌تواند سودمندتر باشد.

■ حمایت ادراک شده شریک حسابرس

نخستین بار آیزنبرگر و همکاران (۱۹۸۶) در پژوهشی مفهوم حمایت ادراک شده از سوی سازمان را معرفی کردند. در واقع ریشه حمایت سازمانی ادراک شده، تعهد مبادله‌ای است که بر پایه آن دلبستگی، کوشش و تعهد به سازمان با اجرت اجتماعی و مادی همراه می‌شود (بهرامی و صریحی‌اسفستانی، ۱۳۹۴: ۴). ادراک از حمایت شریک حسابرس، عبارت است از باور کلی فرد مبنی بر اینکه شریک حسابرسی، زحمات او را ارج می‌نهد و برای سعادت و رفاه او اهمیت قائل است. حسابرسانی که میزان بالایی از حمایت شرکای خود را درک نمایند، تعهد بیشتری به حرفه و موسسه‌حسابرسی خواهند داشت. ادراک از شریک حسابرسی، درک این نکته از سوی فرد است که رفاه و آسایش و میزان موفقیت سازمان برای فرد مهم است. در واقع برنامه‌های حمایتی از حسابرسان به عنوان یکی از محرک‌های رفتاری محسوب می‌شود که می‌تواند به تداوم رفتار حسابرسان در مسیر رعایت اخلاق حرفه‌ای منجر شود و تعهد بیشتری را در این مسیر از خود ارائه دهد. به عبارت دیگر حسابرسان یک موسسه‌حسابرسی همیشه براساس ارزشی که شرکای حسابرس، برای آن‌ها قائل است، اعتقاد و علاقه خاصی پیدا می‌کنند و این اعتقاد و باور نتیجه حمایت های رفتاری و عملکردی می‌باشد و سبب ایجاد تعهد و مسئولیت در قبال شریک حسابرسی و حرفه حسابرسی می‌شود. ادراک از حمایت شریک حسابرس، همواره از طریق تامین نیازهای عاطفی و اجتماعی مانند تعلق و حمایت احساسی، کمک به بالا بردن وفاداری عاطفی کند. این ادراک به نوعی در فرد احساس جبران وظیفه در قبال این حمایت‌ها ایجاد می‌نماید و فرد را متعهدتر به اهداف حرفه و موسسه‌حسابرسی می‌نماید (آقایی‌چادگانی و احمدی، ۱۳۹۵: ۳۵).

در رابطه با تردیدحرفه‌ای حسابرس در طی سال‌های اخیر هم به لحاظ تجربی و هم به لحاظ تئوری پردازی، توجه ویژه‌ای صورت پذیرفته است، چرا که موضوع تردیدحرفه‌ای حسابرس یک موضوع تخصصی و در عین حال مبتنی بر ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان می‌باشد که مستقیما می‌تواند به کیفیت حسابرسی صورت‌های‌مالی کمک نماید در عین حال نیز می‌تواند همراه با سوگیری‌هایی در زمینه رسیدگی به صورت‌های‌مالی باشد. در همین راستا در بعد تئوری سازی تردیدحرفه‌ای پژوهش‌هایی همچون نادلر و کادوس (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تئوری

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

سازی شک و تردیدحرفه‌ای از منظر ذهنیت و نگرش حسابرسان بر اساس تحلیل داده بنیاد انجام دادند. در این پژوهش که از طریق سه مرحله کد گذاری باز، انتخابی و محوری انجام گرفت، ۲۵ متخصص در رشته‌های حسابرسی و حسابداری مورد مصاحبه قرار گرفتند. نتایج در قالب مدل پارادایمی نشان داد، تغییر استانداردها با رویکرد تغییر جوامع به عنوان یک الزام برای ارتقای سطح کیفیت حسابرسی صورت‌های‌مالی از طریق شناخت بیشتر معیارهای ایجاد تردیدحرفه‌ای در حسابرسان، محسوب می‌شود که نیازمند بازبینی استانداردهای حسابرسی می‌باشد.

همچنین پژوهش برازل و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان پیامدهای تردید حرفه‌ای: یک ویژگی برای کاهش احتمال تقلب با استفاده از روش تحلیل محتوا انجام دادند. در این پژوهش که با مطالعه بین از ۸۰ مقاله در مورد تردیدحرفه‌ای همراه بود، ۴ معیار اصلی تحت عنوان ویژگی‌های روانشناختی حسابرس، ویژگی‌های تخصصی حسابرس، ویژگی‌های حمایتی شریک حسابرس و ویژگی‌های بازرگانی موسسات‌حسابرسی به عنوان عوامل مهم در تردیدحرفه‌ای شناسایی شدند. بر اساس اولویت بندی‌ها مشخص گردید، حمایت ادراک شده شریک حسابرس به عنوان عامل مهمی‌در تقویت تردیدحرفه‌ای همراستا با استاندارد شماره ۱ هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهام عام آمریکا تایید گردید و ویژگی‌های بازرگانی موسسات‌حسابرسی را نیز به عنوان عامل تقلیل دهنده تردیدحرفه‌ای حسابرسی بیان نمودند.

از طرف دیگر، کوسوماوتی و سیامسودین (۲۰۱۸) تاثیر تردیدحرفه‌ای حسابرسان را بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش تعداد ۲۰۲ حسابرس عضو هیات حسابرسی اندونزی (BPK) مشارکت داشتند که از حداقل مربعات جزئی (PLS) برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید. نتایج ضمن تایید تاثیر تردیدحرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، وجود عوامل تاثیر گذاری همچون محیط موسسه‌حسابرسی، حمایت ادراک شده موسسه و حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی بر تقویت تاثیر تردیدحرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی را مهم تلقی نمود.

در تحقیقی دیگر کوهن و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهش خود نگرش‌های بی‌طرفی و شک و تردید را به عنوان دو بعد تردید حرفه‌ایی و پیامدهای حسابرسی همچون رفتار شهروندی، تعهد حرفه‌ای و جابجایی حسابرس مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش که ۱۷۶ نفر از حسابرسان مرد و زن در یکی از ایالات کشور آمریکا مشارکت داشتند و ابزار پژوهش پرسشنامه بود، مشخص گردید، که نگرش بی‌طرفی حسابرس تاثیر مثبتی بر روی مسیر شغلی حرفه حسابرسی (مانند رفتار شهروند سازمانی و تعهد حسابرس)، از طریق سطوح بالاتر حمایت ادراک شده شریک حسابرس دارد، درحالیکه نگرش‌های شک و تردید گونه حسابرس تاثیر منفی بر مسیر شغلی حرفه‌ای حسابرسی از طریق سطوح پایینتر حمایت ادراک شده شریک دارد در حالیکه تاثیر

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

مثبتی بر جابجایی حسابرسان می‌گذارد. در پژوهش‌های داخلی نیز صفی‌پور افشار و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردیدحرفه‌ای حسابرس انجام دادند. این پژوهش به دنبال این موضوع بود که‌ایا مدیران، موفق به مدیریت حسابرسی می‌شوند یا خیر و اینکه تردیدحرفه‌ای حسابرس چه تأثیری در کارایی حسابرسان و مدیریت حسابرسی دارد.

بدین منظور تعدادی از صورت مالی که حاوی تحریف و اشتباه بودند را بررسی و یک پرسشنامه طراحی گردیده و در اختیار حسابرسان قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مدیران در انجام مدیریت حسابرسی موفق‌اند و منحرف کردن حسابرسان به نواحی از صورت‌های‌مالی که حاوی تحریف است بر کارایی آن‌ها و کشف تحریفات توسط آن‌ها تأثیر معناداری ندارد. همچنین تردیدحرفه‌ای حسابرس نیز بر کشف تحریفات تأثیر معناداری ندارد و منحرف کردن حسابرسان منجر به حساس‌تر شدن آن‌ها و افزایش تردیدحرفه‌ای آن‌ها، نشده است تا بررسی‌های خود را افزایش داده و اشتباهات و تحریفات موجود در سایر قسمت‌ها را شناسایی و کشف کنند. از طرف دیگر دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) در پژوهشی رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش ۱۸۱ پرسشنامه از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر موسسات‌حسابرسی جمع آوری شد و ابزار پژوهش پرسشنامه بود. نتایج نشان داد متغیر شک و تردیدحرفه‌ای به عنوان یک متغیر تعدیل گر و تاثیر گذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی نقش مهمی‌ایفا می‌نماید.

ولیان و صفری گرایلی (۱۳۹۷) در پژوهشی الگویی برای درک تردیدحرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا ارائه نمودند. این پژوهش که مبتنی بر روش تحقیق ترکیبی (کیفی و کمی) بود، از طریق چک لیست تهیه شده مبتنی بر مبانی نظری و توزیع آن بین ۱۶ نفر از اعضای پانل تلاش نمودند، معیارهای مهم بر تردیدحرفه‌ای را بر اساس تحلیل دلفی مشخص نمایند. سپس مولفه‌های مورد نظر در قالب پرسشنامه محقق ساخته، بین ۶۳ حسابرس، که از طریق روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند، توزیع گردید. نتایج نشان داد، ویژگی‌های روانشناختی، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت‌های حرفه‌ای و عوامل محیطی تاثیر مثبت و معناداری در تردیدحرفه‌ای حسابرسان ایفا می‌نمایند. در نهایت ولیان و همکاران (۱۳۹۶) براساس تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان را در قالب مدلی اولویت بندی و طراحی نمودند. در این پژوهش ابتدا ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و حسابرسی به عنوان اعضای پانل مولفه‌ها را شناسایی و در بخش کمی۱۲ نفر از حسابرسان با تجربه از طریق پرسشنامه ماترسی اقدام به امتیاز دهی به مولفه نمودند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که، اساسی ترین عوامل تردیدحرفه‌ای بر اساس مدل طراحی شده، بی‌طرفی حسابرس، احاطه به استانداردهای حسابرسی،

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

احاطه بر مهارت‌های حسابرسی و احاطه به قوانین و مقرران تجارت بورس است، که‌این عوامل شاخص‌های مربوط به استقلال و تخصص حسابرس در نتایج دلفی بودند. همچنین در بالاترین سطح و در واقع کم اثرترین عامل بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان، بُعد تشریح اختیار، از شاخص‌های مسئولیت پذیری به عنوان ویژگی‌های روانشناختی می‌باشد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

حمایت ادراک شده شریک حسابرس نقش مهم و با اهمیتی در تردیدحرفه‌ای حسابرسان دارد و باعث ارتقای قضاوت‌های توام با شک و تردید در بررسی‌های صورت‌های‌مالی می‌شود (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۱۳: ۴۸؛ هیئت استانداردهای حسابداری شرکت‌های سهامی[1]، ۲۰۱۲). در واقع تفاوت سطح ادراک حسابرسان از دو بعد شک و بی‌طرفی در حرفه حسابرسی، نقش متفاوتی از عملکردهای آن‌ها در قضاوت‌های حسابرسی را نشان می‌دهد. نکته قابل توجه اینست که هیچ پژوهش قبلی در این زمینه مورد بررسی قرار نگرفته است، که آیا حمایت ادراک شده شرکای حسابرس تمایلی به حمایت محکم‌تری در ایجاد دیدگاه توام با شک دارد یا حمایت بیشتری از دیدگاه‌های بی‌طرفانه حسابرسان می‌نمایند. شاید بتوان مبنای تاکیدات آن‌ها و تفاوت در حمایت از شک و تردید یا بی‌طرفی را بر تجاری‌سازی موسسات‌حسابرسی بنا نهاد. از یک طرف شرکایی که موسسات‌حسابرسی آن‌ها در بازار دارای سهم زیادی از حسابرسی است، بر تشویق شک و تردید حرفه‌ایی به منظور بالا بردن کیفیت حسابرسی در بازار رقابتی تاکید می‌نمایند، در حالیکه اگر سهم کمتری را داشته باشند، بر تساهل بیشتر با صاحبکاران به منظور جذب و تداوم حسابرسی در آن شرکت‌ها بر دیدگاه‌های بی‌طرفانه حسابرسان تاکید می‌نمایند، دیدگاهی که مبتنی بر عدم داشتن پیش‌فرض‌های قبلی در بررسی‌های صورت‌های‌مالی می‌باشد و مبنا را اعتماد به شواهد و مدارک ارائه شده توسط صاحبکاران می‌داند (باقرپور ولاشانی و ظفرزاده، ۱۳۹۳: ۸۴).

رسیدن به تعادل در ایجاد حمایت شرکای حسابرسی از شک یا بی‌طرفی اصطلاحا یک مرز خاکستری است که نیازمند مفهوم‌سازی بیشتر در این زمینه می‌باشد که تا به حال تحقیقات کمتری در این زمینه مورد بررسی قرار گرفته است و به همین دلیل این ابهام هنوز در این باره وجود دارد به‌طور عمومی بخاطر وجود فشارهای رقابتی در بازار حسابرسی، شرکای موسسات به منظور حفظ رضایت و جایگاه خود در این بازارها تلاش می‌کنند، پیام‌های مبهمی درباره داشتن دیدگاه‌های بی‌طرفانه و یا دیدگاه‌های توام با شک و تردید در بررسی‌های صورت‌های‌مالی

[1] PCAOB

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

صاحبکاران به حسابرسان منتقل نمایند و شاید حتی بتوان کفه ترازو را در بازارهای کمتر توسعه یافته بیشتر به سمت داشتن دیدگاه‌های بی‌طرفانه دانست تا دیدگاه‌های توام با شک و تردید (کوواسکی و همکاران، ۱۹۹۸: ۲۹۴؛ کرانبرگر و همکاران، ۲۰۱۰: ۷۷۶)، چرا که استفاده از دیدگاه‌های سخت گیرانه توام با شک و تردید مبتنی بر یک نوع بی‌اعتمادی بر مدارک و شواهد صاحبکاران می‌باشد و حسابرس با داشتن ذهنیت قبلی مبنی بر عدم اعتماد به صاحبکاران اقدام به بررسی صورت‌های‌مالی می‌کند و این موضوع ممکن است در این بازارها به دلیل از دست دادن مشتریان باعث گردد این دیدگاه حسابرسان از جانب شرکا کمتر مورد استقبال قرار گیرد (هارت و همکارانش، ۲۰۱۳: ۴۷؛ نلسون، ۲۰۰۹: ۵). با توجه به توضیحات داده شده، فرضیه زیر ارائه می‌شود:

فرضیه اول: حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی بر دیدگاه مبتنی بر شک و تردید حسابرسان تاثیر منفی و معناداری دارد.

در مقابل فرضیه اول، انتظار اینست که دیدگاه بی‌طرفی بیشتر از جانب شرکا مورد حمایت قرار می‌گیرد. دیدگاه‌های بی‌طرفی (خنثی) حسابرسان، مبتنی بر عدم مشکوک بودن یا داشتن ذهنیت مثبت به عملکردهای مالی صاحبکاران می‌باشد و به بیان ساده‌تر نباید در ابتدا با سوگیری همراه باشد (هارت، ۲۰۱۰: ۱۵۳)، این دیدگاه دقیقا برخلاف شک توام با تردید است که با فرض بر نادرستی و تخلف صاحبکاران از همان ابتدا همراه می‌باشد. بنابراین در این مورد شرکای حسابرس، تمایل دارند که حسابرسان با سناریوهای از قبل تقویت شده مبتنی بر پیش فرض‌های ذهنی اهمال کاری صاحبکاران وارد بررسی صورت‌های‌مالی آنها نشوند. این به معنای آنست که شرکای حسابرسی از دیدگاه‌های بی‌طرفانه حسابرسان در یک بازار رقابتی بیشتر استقبال می‌نمایند، چرا که آن را لازمه موفقیت موسسه‌حسابرسی خود در بازارهای حسابرسی می‌دانند. در واقع، حمایت ادراک شده از ماهیت و اهداف شرکای حسابرسی باعث می‌گردد، حسابرسان تلاش نمایند، در بررسی‌های صورت‌های‌مالی در راستای اولویت‌های موسسات‌حسابرسی گام بردارند، در عین اینکه ماهیت حرفه‌ای خود را زیر سوال نمی‌برند که وجود این ذهنیت در حسابرسان، سر منشا دیدگاه بی‌طرفی است. به عبارت دیگر این دسته از حسابرسان با درک بیشتر از روابط صاحبکاران با موسسه‌حسابرس تلاش می‌نمایند دیدگاه‌های تجاری‌سازی موسسات‌حسابرسی را در راستای تاثیر با صاحبکاران حفظ نمایند. به عبارت دیگر شرکای حسابرسی تلاش می‌نمایند از رفتارهای بی‌طرفانه در حسابرسی حمایت نماید که ضمن عدم خدشه وارد نمودن به حرفه‌حسابرسی، سهم خود را از صاحبکاران از دست ندهد (رویایی و همکاران، ۱۳۹۱: ۳). بر این اساس فرضیه دوم پژوهش بیان می‌کند:

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

فرضیه دوم: حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی بر دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

حسابرسانی که شرکای حسابرسی را حامی خود می‌دانند، نوعی ارتباط احساسی و تعهدی با حرفه و موسسه شاغل در آن برقرار می‌کنند، زیرا حمایت و اهمیت شریک به درک نیازهای حسابرسان منجر می‌شود و احساس تعلق بیشتری نسبت به محیط کاری در حسابرس ایجاد می‌کند. در واقع حمایت ادراک شده شریک حسابرسی، زمانی اتفاق می‌افتد که حسابرسان درک کنند، شرکا برای مشارکت و کاری که انجام می‌دهند، ارزش قائل هستند و به رفاه، علایق و آسایش آنها توجه می‌شود، زیرا درک متقابلی از فشار و پیچیدگی کار حسابرسی بین شریک حسابرس و خود حسابرس ایجاد می‌گردد. از آنجایکه حسابرسی، ارزش و محتوای ارزشی را برای ذینفعان همچون نهادها، سرمایه گذاران، سهامداران، تحلیل گران بورس ایجاد می‌نماید، درک این ارزش‌ها از جانب شرکا، می‌تواند به حمایت های بیشتری از عملکردهای حرفه ای حسابرسان منجر شود و آن‌ها را نسبت به اهداف و تعهدی های رفتاری نسبت به جامعه، پایبندتر نماید (شاه‌حسینی و همکاران، ۱۳۹۵: ۲۹۳).

از طرف دیگر سرمنشا حمایت ادراک شده سازمان، تئوری حمایت سازمانی یا تئوری مبادله اجتماعی است که باعث تقویت رفتار افراد شاغل در یک سازمان یا حتی یک اجتماعی می‌شود. در تحت شرایطی که عملکردهای حمایتی موسسات به طور هوشمندانه‌ای باعث جلب توجه حسابرسان شود، عملکردهای شغلی و حرفه‌ای حسابرسان تقویت می‌شود و رفتارهای متعهدانه‌تر و با انگیزه بیشتری را از خود نشان می‌دهند. به عبارت ساده‌تر، حمایت ادراک شده موسسه‌حسابرسی، می‌تواند تقویت کننده اعتماد حسابرسان نسبت به آرمان‌ها و اهداف موسسه گردد و این موضوع باعث تقویت رفتارهایی در مسیر اهداف سازمانی می‌گردد. از آنجایکه در موسسات‌حسابرسی، شرکا تعیین کننده استراتژی‌های آتی موسسه در مسیر حسابرسی هستند، پس آن‌ها هستند که سیاست های حمایت های خود را نسبت به بی طرفی یا تردید حسابرسان انتخاب می‌نمایند و این موضوع می‌تواند حمایت ادراک شده سازمانی حسابرسان را نیز در راستای سیاست‌های حمایتی شرکای حسابرسی قرار دهد. با اتکا بر منطق نظری، تحقیقات قبلی همچون دیولِی و همکاران (۲۰۱۰) و ایسنبرگر و همکاران (۲۰۰۲) دریافتند که حمایت درک شده سرپرست دارای تاثیر مثبت بر حمایت درک شده سازمانی می‌باشد (کوهن و همکاران، ۲۰۱۷: ۵). همچنین تحقیقات قبلی تاثیر مثبت حمایت سرپرست ادراک شده با حمایت سازمانی ادراک شده را به طور یک طرفه تایید نمودند (ایسینبرگر و همکاران، ۲۰۰۲: ۵۶۸).

در واقع نتایج این دسته از تحقیقات تایید نمود که اگر کارکنان موقعیت و جایگاه سرپرست را نسبتا بالا ادراک نمایند، تاثیر حمایت سرپرست ادراک شده بر حمایت سازمانی ادراک شده قوی‌تر

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

از زمانی است که سرپرست از جایگاه خوبی در سازمان برخوردار نباشد (کوهن و همکاران، ۲۰۱۷: ۵). می‌توان چنین فرض کرد که حمایت شریک حسابرس ادراک شده برای تردیدحرفه‌ای، شکل خاصی از حمایت شریک‌حسابرسی ادراک شده است. با فرض اینکه شک حسابرس یک عامل مهم در بسط و توسعه حرفه‌ای‌گری حسابرسی است، می‌توان چنین فرض کرد که حمایت شریک ادراک شده در مورد تردید حرفه‌ای، یک بُعد مهم از حمایت شریک در ارتقای سطح رفتار حرفه‌ای در راستای ماهیت حسابرسی می‌باشد (کوهن و همکاران، ۲۰۱۷: ۵؛ ایسینبرگر و همکاران، ۲۰۰۲: ۵۶۸). به عبارت دیگر، می‌توان چنین تصور نمود که حمایت شریک حسابرس ادراک شده در مورد تردید حرفه‌ای، در مقابل حمایت سازمانی ادراک شده برای تردید حرفه‌ای، از اهمیت بیشتری برای حسابرسان برخوردار باشد، بر این اساس فرضیه سوم بیان می‌کند که:

فرضیه سوم: حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی در مورد تردیدحرفه‌ای بر حمایت سازمانی ادراک شده تاثیر مثبت و معناداری دارد.

تحقیقات قبلی همچون لاوِلی و همکاران (۲۰۰۷)؛ داولی و همکاران (۲۰۱۰) با اتکا بر تئوری تبادل اجتماعی، تاثیرات حمایت ادراک شده سازمانی را بر نگرش و پیامدهای شغلی پیش‌بینی نمودند این پیامدهای شغلی شامل رضایت شغلی، تعهد سازمانی و رفتار شهروندی سازمانی می‌باشد (کوهن و همکاران، ۲۰۱۷: ۵). تئوری تبادل اجتماعی یک انگاره بین رشته‌ای است که حیطه‌های روانشناسی، جامعه شناسی و مردم شناسی را شامل می‌شود و تبادلات اجتماعی را به عنوان تعاملات ذهنی و رابطه محور بین کارفرما و کارکنان برحسب تبادل منافع اجتماعی–اقتصادی، اعتماد متقابل و تعهد، اهداف بلندمدت و تعهد همه جانبه، تعریف می‌کند. تئوری تبادل اجتماعی باور دارد زمانیکه افراد درک کنند از تبادل اجتماعی منفعت می‌برند، از طریق مشارکت در فعالیت‌های دو جانبه (هنجار متقابل) تلاش می‌کنند تا این رابطه را در حالت متعادل نگه دارند (گولدنر، ۱۹۶۰: ۵۵؛ ساهلینز، ۱۹۷۲: ۱۱).

در حرفه حسابرسی، شریک حسابرس نقش مهم و برجسته‌ای در تعیین چگونگی محیط کاری حسابرسان دارد. در راستای نظریه تبادل اجتماعی باید بیان نمود، زمانی حسابرسان خود را نسبت به شرکا موظف و متعهد می‌دانند که فراتر از آنچه را که از آن‌ها در قرارداد کاری به عنوان وظایف انتظار می‌رود از جانب شریک حسابرس برای حسابرسان برآورده شود، نیازهای همچون نیازهای عاطفی و پاسخ به نیازهای درونی آن‌ها. در واقع رفتارهای حمایتگر شریک حسابرسی اشاره به اهمیت و توجه به سلامت، شادکامی و آسایش حسابرسان شاغل در موسسه، دارد و این موضوع باعث می‌شود تا رفتارهای حسابرسان در مسیر درستی همچون رفتارهای شهروند سازمانی قرار بگیرد. زیرا با گذشت زمان، حسابرسان متعهدانه تلاش می‌کنند با نشان دادن رفتارهایی از قبیل تلاش بیشتر در کارشان، کارکردن حتی بیشتر از زمان تعیین شده، پاسخ مناسبی به حمایت

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

شرکای حسابرسی خود بدهد و از طریق ارائه رفتارهایی شهروند سازمانی رابطه تبادلی با کیفیتی بین خود با شرکای حسابرسی ایجاد نماید (دارمی و همکاران، ۱۳۹۴: ۲۱۲). با توجه به توضیحات داده شده فرضیه زیر بیان می‌کند:

فرضیه چهارم: حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی در مورد تردیدحرفه‌ای بر رفتار شهروند سازمانی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

امروزه داشتن حسابرسان متخصص و کارآمد به عنوان یکی از با ارزش‌ترین دارایی‌های موسسات‌حسابرسی، مهمترین مزیت رقابتی محسوب می‌شود، چرا که با پیچیدگی قوانین و ساختارهای نظارتی و عملکردی شرکت‌ها، وجود این دارایی‌های با ارزش به تقویت بنیان جایگاه موسسه در بین سایر موسسات در فضای رقابتی حاکم بر آن‌ها کمک می‌نماید و به عنوان یک محرک انگیزشی باعث افزایش تعهد و قابلیت‌های تخصصی افراد می‌گردد. به عبارت دیگر تعهد که یک ویژگی شناختی در درون افراد می‌باشد، را به سمت اهداف مورد قبول موسسات‌حسابرسی سوق می‌دهد و باعث می‌گردد تا روابط میان شرکای حسابرسی با حسابرسان بر مبنای تعهد متقابل تقویت شود. در واقع با توجه به فضای حاکم بر بازار حسابرسی، به خصوص فضای کشورهای در حال توسعه‌ای همچون کشور ما، حمایت از عملکردهای صحیح و مبتنی بر چارچوب‌های حسابرسی، نوعی پاسخ به نیازهای درونی حسابرسان که شامل عواطف و جایگاه اجتماعی است، محسوب می‌شود و باعث می‌گردد تا سطح مسئولیت پذیری و پاسخگویی نسبت به عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان تقویت گردد. فو و همکاران (۲۰۰۹) بیان نمود، بیشتر کشورهای شرقی، همچون کشور ایران، به دلیل نیاز به وابستگی عاطفی که در فرهنگ این دست از کشورها به وفور یافت می‌شود، حمایت ادراک شده از جانب سازمان، شریک، همکار و ... به تقویت اعتماد به نفس و تعهدهای رفتاری کمک می‌کند تا فرد در حرفه خود، علاقه و توانمندی‌های فراتر از ظرفیت‌های واقعی را ارائه دهد. از طرف دیگر، بهرامی‌و صریحی اسفستانی (۱۳۹۴) در این باره بیان نمودند، حمایت ادراک شده چه از جانب سرپرست و چه از جانب سازمان به تقویت هرچه بیشتر تعهد منابع انسانی منجر خواهد شد و باعث می‌شود، فرد با انگیزه و کوشش بیشتری مسئولیت‌ها و وظایف محوله را انجام دهد. بر این اساس فرضیه پنجم ارائه می‌شود:

فرضیه پنجم: حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی در مورد تردیدحرفه‌ای بر تعهد رفتاری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

همچنین حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی به دلیل برآورده نمودن نیازهای درونی همچون نیازهای عاطفی و احترام مورد توجه تئوری برابری آدامز، فرد را از نظر سلامت روانی در حالت

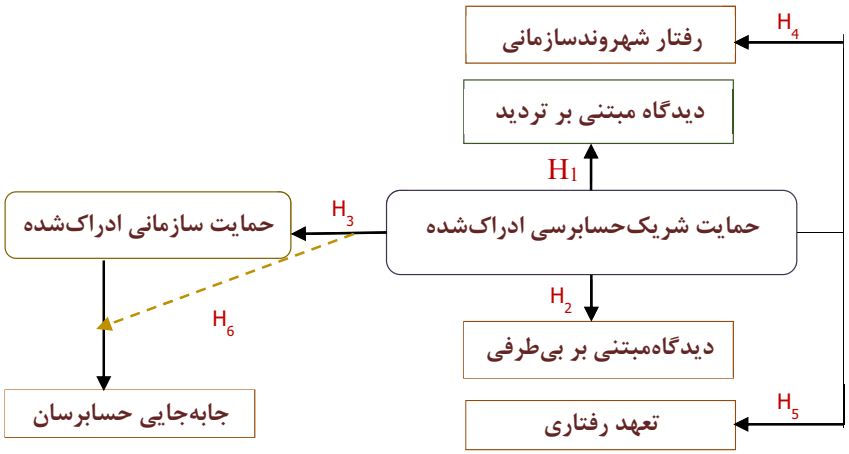
[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

مطلوبی نسبت به محیط و جو سازمان قرار می‌دهد و باعث می‌گردد، فضای کاری برای فرد یکنواخت نگردد و فرد کمتر دچار مشکلات و تضادهای شغلی گردد. چرا که یکی از مهمترین پیامدهای عدم حمایت در محیط‌های کاری، فرسودگی شغلی و تضاد حرفه‌ای مشاغل می‌باشد. در واقع تئوری مبادله اجتماعی که یکی از نظریه‌های مهم در مشاغل دارای تنش و فشردگی کار همچون حسابرسی است، در این رابطه بیان می‌نماید، وجود حمایت‌های شریک‌حسابرسی بر اساس رویکرد مبادله رهبر-عضو شکل می‌گیرد و این موضوع به افزایش تعاملات کاری بین حسابرس با شرکای حسابرسی منجر خواهد شد، که‌این موضوع محرک‌های نه چندان مطمئن محیطی را برای فرد کمرنگ می‌کند و علاقه و انگیزه رفتاری فرد برای حضور در محیط کاری را افزایش می‌دهد. در تحت این شرایط فرد کمتر تمایلی به ابراز رفتارهای ضد اخلاق حرفه‌ای همچون تمارض، غیبت، فرار از مسئولیت و ... از خود نشان می‌دهد. در این رابطه دکانینگ (۲۰۱۰) بیان نمود، یک تاثیر متقابل زمانی می‌تواند اثربخشی لازم را داشته باشد که تاثیرات متقابل شکلی از پویایی درک متقابل در هر و طرف ایجاد نماید و یاعث گردد انگیزه و علایق فردی برای رسیدن به هدف تقویت شود. بر این اساس می‌توان فرضیه زیر را ارائه نمود:

فرضیه ششم: حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی تاثیر منفی حمایت سازمانی ادراک شده بر جابه جایی حسابرسان را تقویت می‌نماید.

بر اساس مبانی نظری و فرضیه‌های مطرح شده، مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل ۱ تدوین شده است.

شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش (منبع: کوهن و همکاران، ۲۰۱۷: ۶)



[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

۴- روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر نوع و ماهیت مسأله و اهداف تحقیق، کاربردی می‌باشد. این تحقیق با توجه به روش جمع آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی- همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر، داده‌های مورد نیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند. بر این اساس، از یک پرسشنامه استفاده گردید چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی موثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (هایر و همکاران[1]، ۲۰۱۰؛ پوداسکوف و همکاران[2]، ۲۰۰۳). همچنین برای جمع آوری مبانی تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه مبانی نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد و در دوره زمانی ۶ ماه اول ۱۳۹۷ بین جامعه هدف توزیع شد.

ابزار جمع آوری داده‌های پژوهش، پرسشنامه بود. بر این اساس از پرسشنامه‌های استاندارد کوهن و همکاران (۲۰۱۷)، هارت (۲۰۱۰)، کوآداکرز و همکاران (۲۰۱۴)، هردا و لاول (۲۰۱۱)، لی و آلن (۲۰۰۲) و ویاتور و پیِسوارد (۲۰۰۵) استفاده شده است. اما با توجه به تفاوت محیط پژوهشی محققان مجددا سوالات پرسشنامه را از نظر روایی و پایایی مورد بررسی قرار دادند. سوالات تمامی‌پرسشنامه‌ها از طریق مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت از کاملا موافقم، تا کاملا مخالفم ترتیب داده شده بود. تا حد امکان، ابزارهای استفاده شده (پرسشنامه ها) در این تحقیق از سنجه‌های معتبری است که در تحقیقات قبلی روایی و پایایی آن مورد تایید قرار گرفته است. نمرات بیشتر نشان دهنده میزان بالای هر کدام از متغیرهای مورد استفاده در این تحقیق می‌باشد. همچنین محقق تعهد اخلاقی به مشارکت کنندگان داد که در حفظ و انتشار اطلاعات مباحث اخلاقی و محرمانه بودن رعایت شود. همچنین در زمان توزیع پرسشنامه‌ها ضمن توضیح درباره ماهیت پژوهش از آن‌ها خواسته شد آزادانه پاسخ‌های مورد نظر خود را انتخاب نمایند چرا که الزاما هیچ گزینه درست یا غلطی وجود ندارد. نکته قابل توجه این است که تمامی‌داده‌ها از یک منبع و در یک بازه زمانی گردآوری شده اند (هر شرکت کننده تمامی‌پرسشنامه‌های پیش بینی کننده و معیاری را در یک زمان کامل می‌کند). در ادامه نحوه اندازه گیری متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود:

■ حمایت شریک‌حسابرسی ادراک شده

کوهن و همکاران (۲۰۱۷) با اتکا به نتیجه پژوهش ریچ و همکاران[3] (۱۹۹۷) و کارپنتر و ریمرز (۲۰۱۳) که بیان نمودند، حسابرسانی که بر تردیدحرفه‌ای تاکید دارند و از آن حمایت می‌کنند

[1] Hair et al
[2] Podsakoff et al
[3] Rich et al

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

نسبت به سایر حسابرسانی که نه از آن حمایت و نه بر آن تاکید می‌کنند، عمدتا به اثربخشی انجام کار حسابرسی متمرکز هستند و کمتر به دنبال کارایی حسابرسی و حفظ مشتریان هستند. در حالیکه سایر حسابرسانی که چندان بر تردیدحرفه‌ای تاکید ندارند و حمایتی از آن نمی‌کنند، بیشتر بر کارایی و حفظ و رضایت مشتری تاکید دارند، پرسشنامه‌ای حاوی سه سوال مطرح نمودند تا تفاوت دیدگاه‌های حسابرسان در مورد حمایت شریک‌حسابرسی ادراک شده، مشخص گردد. در واقع محتوای سوالات مبتنی بر این موضوع است که تا چه اندازه شرکای حسابرسان از عملکرد حسابرسان در برابر مشتریان (صاحبکاران) حتی در زمانی که باعث نارضایتی آن‌ها و عدم برآورده شدن انتظاراتشان گردد، حمایت می‌کنند. این پرسشنامه از نظر روایی محتوایی توسط محقق و متخصصان در چند مرحله مورد بازنگری و تعدیل قرار گرفت و ضریب آلفای کرونباخ آن که توسط پژوهش کوهن و همکاران (۲۰۱۷) حدود ۰/۷۸ برآورده شده بود، مجددا به دلیل تعدیل محتوای سوال ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با ۰/۸۱ محاسبه شود.

■دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی حسابرس

این متغیر توسط پرسشنامه هارت (۲۰۱۰) مورد سنجش قرار گرفت. هارت مبنای بی‌طرفی حسابرس در انجام کار حرفه‌ای را بر اساس دیدگاه‌های تحقیق‌های روانشناسی، فلسفه، مدیریت رفتار سازمانی و بازرگانی بنا نمود و با نگاه حفظ ماهیت حرفه‌ای حسابرسی در عین حال به دنبال شکستن پیش فرض‌های قبلی حسابرس در مورد صاحبکاران بود. این پرسشنامه که ۱۸ سوال در قالب ۶ عامل بود از نظر روایی محتوایی مجددا مورد جرح و تعدیل توسط متخصصان قرار گرفت تا درک نظری ساده و قابل فهمی‌برای مشارکت کنندگان ایجاد شود. همچنین ضریب آلفای کرونباخ برابر ۰/۸۷ مورد تایید قرار گرفت.

■دیدگاه مبتنی بر تردید و شک

هر چند پرسشنامه منسجم و قابل اتکایی به دلیل عدم تعریف یکپارچه از تردید در حرفه حسابرسی وجود نداشت که روایی و پایایی آن در بیشتر تحقیقات مورد تایید قرار گرفته باشد، لذا محققان با اتکا به پژوهش کوآداکرز و همکاران (۲۰۱۴) پرسشنامه محقق ساخته‌ایجاد نمودند. در این پرسشنامه استقلال حرفه‌ای حسابرس، اعتماد به صاحبکار و مسئولیت اجتماعی به عنوان مولفه‌های دیدگاه مبتنی بر تردید و شک در حرفه‌ای حسابرسی در قالب ۹ سوال تدوین گردیدند که سوالات از نظر روایی محتوایی (CVI) مورد تایید قرار گرفت و ضریب آلفای کرونباخ برابر با ۰/۸۴ برآورد گردید.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

■ حمایت سازمانی ادراک شده

حمایت سازمانی ادراک شده توسط یک پرسشنامه سه‌ایتمی اندازه گیری شد که توسط هردا و لاول (۲۰۱۱) در تحقیقات حسابداری بکار گرفته شده است. این پرسشنامه خود نیز از پرسشنامه حمایت سازمانی ادراک شده لینچ و همکاران (۱۹۹۹) اقتباس شده است. محتوای سوالات حمایت موسسه‌های حسابرسی از رفاه حسابرسان را در قالب طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از کاملا موافقم تا کاملا مخالفم در قالب ۳ سوال مورد بررسی قرار می‌دهد. روایی محتوایی این پرسشنامه مورد تایید قرار گرفت و ضریب آلفای کرونباخ آن همسان با پژوهش کوهن و همکاران (۲۰۱۷) ۰/۹۰ برآورد گردید.

■ رفتار شهروند سازمانی حسابرسان

در این پژوهش رفتار شهروندی سازمانی با استفاده از پرسشنامه لی و آلن (۲۰۰۲) که در تحقیق خود رفتار حسابرسان در موسسات‌حسابرسی بررسی نموده بودند، مورد سنجش قرار گرفت. این پرسشنامه که حاوی ۵ سوال بود از نظر روایی محتوایی مورد تایید قرار گرفت و در قالب طیف ۵ گزینه‌ای مقیاس لیکرت حسابرسان را از نظر رفتار شهروند سازمانی مورد بررسی قرار داد. ضریب آلفای کرونباخ طبق پژوهش کوهن و همکاران (۲۰۱۷) برابر با ۰/۸۷ برآورد شده بود که در این پژوهش پس از دو مرحله بررسی میزان آن برابر با ۰/۸۴ تایید شد.

■ جابجایی حسابرسان

در نهایت در این پژوهش به منظور سنجش تمایل به جابجایی حسابرسان، از پرسشنامه ویاتور و پیِسوارد (۲۰۰۵) استفاده گردید. این پرسشنامه حاوی ۳ سوال بر اساس مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای بود که روایی محتوایی مورد تایید قرار گرفت و پایایی آن بر اساس ضریب آلفای کرونباخ برابر ۰/۹۴ تایید شد.

■ تعهد رفتاری

تعهد رفتاری، به معنی احساس هویت و ابستگی فرد نسبت به حرفه حسابرسی تعریف می شود که باعث می‌گردد تمایل و علاقه به حرفه در حسابرس در عملکردهای فردی و تخصصی حسابرس نمایان شود. در این پژوهش از پرسشنامه کوهن و همکاران (۲۰۱۷) استفاده می‌شود که شامل دو بعد تعهد عاطفی و تعهد مستمر می باشد. این پرسشنامه حاوی ۴ سوال می‌باشد که هر خرده مقیاس دو سوال را به خود اختصاص داده و بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای مقیاس لیکرت مورد سنجش قرار می گیرد. ضریب آلفای کرونباخ طبق پژوهش کوهن و همکاران (۲۰۱۷) برابر با ۰/۷۹ برآورد شده است. همچنین روایی پژوهش توسط محققان مورد بررسی قرار گرفت و بر اساس روایی محتوایی و نظر متخصصان مورد تایید واقع شد.

جامعه‌آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات‌حسابرسی بخش خصوصی می‌باشد. با توجه به اینکه جامعه‌آماری در این تحقیق نامحدود است، لذا برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم و به شرح زیر استفاده گردید:

$$n = \frac{Z_{\frac{\alpha}{2}}^{2} p(1-p)}{d^2}$$

در رابطه فوق:

n = حجم نمونه

$Z_{\frac{\alpha}{2}}^{2}$ = مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶

p = نسبت موفقیت که برابر است با ۰/۵

d^2 = خطای برآوردی نمونه که برابر است با ۵ درصد.

با توجه به رابطه فوق، تعداد نمونه آماری ۳۸۴ نفر می‌باشد که جهت افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۳۹۰ پرسشنامه میان حسابرسان به‌صورت تصادفی توزیع گردید و درنهایت، تعداد ۲۹۴ پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت. تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های گردآوری شده نیز با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS صورت گرفته است.

۵- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار (PLS) استفاده می‌شود. در این روش ابتدا پایایی و روایی متغیرهای پژوهش را بر اساس روش حداقل مربعات جزئی مورد بررسی قرار می‌گیرد و سپس با استفاده از برازش مدل، فرضیه‌ها آزمون می‌شوند. اما ابتدا آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود:

جدول (۱)- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص ها	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
حمایت ادراک شده شریک حسابرسی	۳.۸۷	۰/۷۹	۱	۵
بی‌طرفی حسابرسان	۳.۰۴	۰/۶۴	۱	۵
حمایت ادراک شده سازمانی	۳.۲۸	۰/۵۵	۱	۵
جابه جایی حسابرسان	۲.۱۹	۰/۳۹	۱	۵
رفتار شهروند سازمانی حسابرسان	۳.۳۸	۰/۵۶	۱	۵
تعهد رفتاری حسابرسان	۴.۰۲	۰/۷۱	۱	۵
شک و تردید حسابرسان	۴.۰۹	۰/۶۸	۱	۵

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

بر اساس نتایج بدست آمده از آمار توصیفی مشخص گردید، بر اساس مقیاس پرسشنامه که مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای بود، بالاترین میزان میانکین مربوط به متغیر شک و تردید حسابرسان در انجام حرفه‌ای حسابرسی می‌باشد و مشارکت کنندگان و پاسخگویان به سوالات پرسشنامه‌های این پژوهش معیار شک و تردید را به عنوان یکی از مولفه‌های تردیدحرفه‌ای مورد توجه قرار می‌دهند و آن را عامل مهمی‌در انجام کار حسابرسی قلمداد نموده اند. همچنین مشخص گردید تعهد رفتاری حسابرسان با توجه به ماهیت حرفه حسابرسی در موقعیت خوبی قرار دارد چرا که حسابرسان به آن در پرسشنامه امتیاز بالایی داده اند. از طرف دیگر، بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به متغیر حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی ۰/۷۹ می‌باشد که‌این نتیجه نشان می‌دهد، تفاوت دیدگاه شرکای حسابرسی در مورد تردیدحرفه‌ای تقریبا زیاد است و نظرات متفاوتی مبنی بر حمایت و یا عدم حمایت از موضوع شک و تردید و یا بی‌طرفی دارند و ظاهرا این ماهیت را بسته به تفاوت‌های حسابرسان تلقی می‌کنند.

■ پایایی و روایی در روش حداقل مربعات جزیی

پایایی و روایی در روش حداقل مربعات جزیی در دو بخش بررسی می‌شود: الف) بخش مربوط به مدل اندازه گیری. ب) بخش مربوط به مدل ساختاری (میرز[1]، ۱۹۹۷). برای بررسی برازش بخش اول یعنی برازش مدل‌های اندازه گیری سه مورد استفاده می‌شود: پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا.

■ برازش مدل اندازه گیری

پایایی شاخص

پایایی شاخص، توسط سه معیار مورد سنجش واقع می‌گردد: (۱) آلفای کرونباخ (۲) پایایی ترکیبی و (۳) ضرایب بار عاملی.

- آلفای کرونباخ: معیاری کلاسیک برای سنجش پایایی و سنجه‌ای مناسب برای ارزیابی پایداری درونی (سازگاری درونی) محسوب می‌شود. بر این اساس، برابر با جدول (۱) و جدول (۲) مقادیر آلفای کرونباخ برای تمامی‌متغیرها از مقدار ۰/۷ بیشتر بوده و بیانگر پایایی قابل قبول است.
- پایایی ترکیبی: از آن جایی که معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایانی سازه‌ها می‌باشد، روش حداقل مربعات جزیی معیار مدرن تری نسبت به آلفا به نام پایایی ترکیبی به کار می‌برد. این معیار توسط ورتس و همکاران (۱۹۷۴) معرفی شد. در صورتی که مقدار آن برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب

[1] Myers

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

برای مدل‌های اندازه گیری دارد. شایان ذکر است که معیار پایایی ترکیبی در مدل سازی معادلات ساختاری معیار بهتری از آلفای کرونباخ به شمار می‌رود. با عنایت به موارد فوق و با توجه به جدول (۲) مقدار تمامی‌متغیرها بیش از ۰/۷ هستند، برازش مناسب مدل‌های اندازه گیری تایید می‌شود.

- سنجش بارهای عاملی: بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۴ شود. موید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل قابل قبول است. هر چند برخی نویسندگان مثل ریوارد و هاف (۱۹۹۸). عدد ۰/۵ را به عنوان مقدار ملاک بارهای عاملی ذکر نموده اند دارد، با توجه به جدول (۲) مقادیر بارهای عاملی تمامی‌گویه‌ها بیش از ۰/۵ است. در نتیجه پایایی مدل از هر نظر مورد تایید قرار گرفته است.

روایی همگرا

روایی همگرا دومین معیاری است که برای برازش مدل‌های اندازه گیری در روش حداقل مربعات جزیی به کار برده می‌شود. معیار میانگین واریانس استخراج شده نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیان ساده‌تر میانگین واریانس استخراج شده میزان همبستگی بک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه‌این همبستگی بیشتر باشد برازش نیز بیشتر است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معیار میانگین واریانس استخراج شده را برای سنجش روایی همگرا معرفی و مقدار بحرانی را عدد (۰/۵) بیان داشتند. بدین معنی که مقدار میانگین واریانس استخراج شده بالای (۵۰٪) روایی همگرای قابل قبول را نشان می‌دهند. البته مکنز و همکاران(۱۹۹۶) مقدار۰/۴ به بالا را برای معیار میانگین واریانس استخراج شده کافی دانسته اند (به نقل از داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). با توجه به موارد گفته شده و جدول (۲) مقادیر تمامی‌میانگین واریانس استخراج شده از (۰/۴) بیشتر بوده و در نتیجه مدل آورده شده در این پژوهش از روایی همگرایی مناسبی برخوردار است.

روایی واگرا

یکی از روش‌هایی که برای سنجش روایی واگرایی استفاده می‌شود، روش بارهای عاملی متقابل است. در این روش چنان چه همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با سازهای دیگر غیر از سازه خود بیشتر از میزان همبستگی آن شاخص با سازه مربوط به خود است، روایی واگریی مدل زیر سوال می‌رود. بر اساس خروجی نرم افزار، مقدار همبستگی میان شاخص‌ها با سازه‌های مربوط به

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

خود از همبستگی میان آنها و سایر سازه‌ها بیشتر است که‌این مطلب گواه روایی واگرایی مناسب مدل است.

جدول (۲) شاخص‌آماری برای روایی و پایایی مدل‌های محاسبه‌ای (**ماخذ: خروجی نرم افزار** PLS)

شاخص ها	میانگین واریانس استخراج شده	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
حمایت شریک‌حسابرسی ادراک شده	۰.۷۸	۰.۹۱	۰.۸۶
بی‌طرفی حسابرسان	۰.۵۰	۰.۹۵	۰.۹۵
حمایت سازمانی ادراک شده	۰.۷۷	۰.۹۱	۰.۸۵
حمایت شریک‌حسابرسی ادراک شده	۰.۶۲	۰.۹۴	۰.۹۳
جابه جایی حسابرسان	۰.۷۷	۰.۹۱	۰.۸۵
رفتار شهروند سازمانی حسابرسان	۰.۴۸	۰.۸۲	۰.۷۹
تعهد رفتاری حسابرسان	۰.۶۱	۰.۸۶	۰.۷۹
شک و تردید حسابرسان	۰.۶۸	۰.۹۵	۰.۹۵

■ بررسی همبستگی متغیرهای مکنون

جدول زیر ماتریس همبستگی مؤلفه‌های اصلی مدل تحقیق را نشان می‌دهد. بر اساس این ماتریس از آنجا که همبستگی بین متغیرهای مدل کمتر از عدد ۰/۹ است، بنابراین عدم همپوشانی بین متغیرهای مدل تحقیق در قالب اعتبار افتراقی نیز تایید می‌شود.

جدول (۳) ماتریس همبستگی متغیرها (ماخذ: خروجی نرم افزار PLS)

	حمایت شریک حسابرس	بی‌طرفی حسابرس	تردیدحسابرس	حمایت سازمانی ادراک شده	رفتار شهروندی	تعهد رفتاری	جابه‌جایی حسابرس
حمایت شریک حسابرس	۱.۰۰						
بی‌طرفی حسابرس	۰.۵۳	۱.۰۰					
تردید حسابرس	۰.۲۱	۰.۰۸	۱.۰۰				
حمایت سازمانی ادراک شده	۰.۶۰	۰.۵۲	۰.۲۲	۱.۰۰			
رفتار شهروندی	۰.۵۱	۰.۲۶	۰.۰۱-	۰.۵۲	۱.۰۰		
تعهد رفتاری	۰.۳۱	۰.۱۳	۰.۱۲-	۰.۳۰	۰.۱۰	۱.۰۰	
جابه جایی حسابرس	۰.۶۴	۰.۴۸	۰.۰۲	۰.۶۳	۰.۵۸	۰.۳۵	۱.۰۰

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

■ آزمون الگوی درونی (الگوی ساختاری)

معیار ضروری برای سنجش الگوی ساختاری ضریب تعیین (R^2) متغیرهای مکنون وابسته است. چین (۱۹۹۸) اندازه (R^2)، ۰/۱۹ و ۰/۳۳ و ۰/۶۷ در الگوی مسیر PLS را به ترتیب ضعیف، متوسط و قابل توجه توصیف نموده است. اندازه‌ها حاکی از مطلوب بودن آنها برای متغیرهای مکنون وابسته پژوهش است. برخلاف رویکرد مبتنی بر کوواریانس که از شاخص‌های متعددی برای برازش الگو استفاده می‌شود، رویکرد PLS فاقد شاخص برازش مبتنی بر«خی‌دو» به منظور بررسی میزان مطابقت الگوی نظری با داده‌های گردآوری شده است. این امر به ماهیت پیش‌بین محور PLS بستگی دارد. برای بررسی کفایت الگوی پیش‌بین هر متغیر وابسته می‌توان از شاخص (Q^2) استفاده کرد. اندازه مثبت این شاخص نشانگر کفایت پیش‌بین مناسب است (امانی و همکاران، ۱۳۹۱). درصورتی که اندازه برای همه متغیرهای درونزا (وابسته) مثبت باشد، می‌توان از میانگین آنها به عنوان شاخصی برای سنجش کیفیت کلی الگوی ساختاری استفاده کرد مقدار (Q^2) مربوط به متغیرهای درونزای الگو در جدول (۴) ارائه شده که همگی مثبت است.

جدول (۴) شاخصهای متغیرهای مکنون

	R^2	Q^2
حمایت شریک حسابرس	۰.۷۰	۰.۲۴
بی‌طرفی حسابرس	۰.۶۸	۰.۲۷
تردید حسابرس	۰.۴۸	۰.۱۷
حمایت سازمانی ادراک شده	۰.۶۹	۰.۲۲
رفتار شهروندی	۰.۵۴	۰.۲۱
تعهد رفتاری	۰.۶۶	۰.۲۶
جابه جایی حسابرس	۰.۷۵	۰.۳۱

از نیکویی برازش برای سنجش شباهت میان منحنی‌های تجربی و منحنی‌های نظری استفاده می‌شود. یکی از تفاوت‌های اساسی بین لیزرل و PLS نامناسب بودن شاخص‌های موجود برای برازش مدل‌های برآورد شده با استفاده از PLS است. اگر چه در الگوریتم‌های PLS موجود آماره‌های برازندگی، از قبیل شاخص برازندگی هنجار شده بنتلر و بونت را گزارش می‌کنند، اما آنها بر اساس این مفروضه بنا شده اند که پارامترهای مدل برآورد شده، برای کاهش تفاوت بین ماتریس‌های کوواریانس مشاهده شده و بازتولید شده می‌باشند. مفروضه‌ای که در PLS وجود ندارد. البته تنن هاوس و همکاران (۲۰۰۵) شاخص کلی برازش را برای بررسی برازش مدل

معرفی نموده اند. ملاک کلی برازش (GOF) را می‌توان با محاسبه میانگین هندسی میانگین اشتراک و (R^2) بدست آورد.

$$GOF = \sqrt{avrage(Comunalitie) * R^2}$$
$$GOF = \sqrt{0.53 * 0.69} = 0.60$$

به باور تنن‌هاوس و همکاران (۲۰۰۵) شاخص (GOF) در مدل PLS راه حلی عملی برای این مشکل بررسی برازش کلی مدل بوده و همانند شاخص‌های برازش در روش‌های مبتنی بر کوواریانس عمل می‌کند و از آن می‌توان برای بررسی اعتبار یا کیفیت مدل PLS به صورت کلی استفاده کرد. این شاخص نیز همانند شاخص‌های برازش مدل لیزرل عمل می‌کند و بین صفر تا یک قرار دارد و مقادیر نزدیک به یک نشانگر کیفیت مناسب مدل هستند. برمبنای طبقه بندی اندازهٔ مشخص شدهٔ کوهن (۱۹۸۸) از R^2 و با استفاده از ارزش حداقلی ۰.۵فورنل و لارکر (۱۹۸۱) برای میزان اشتراک، معیار GOF با توجه به نمونه، به مقدار ۰.۱ قابل قبول است. مقدار GOF محاسبه شده برای مدل، نزدیک به مقدار ۰/۶۰ بود که بر مطلوبیت برازش مدل برای داده‌ها دلالت دارد.

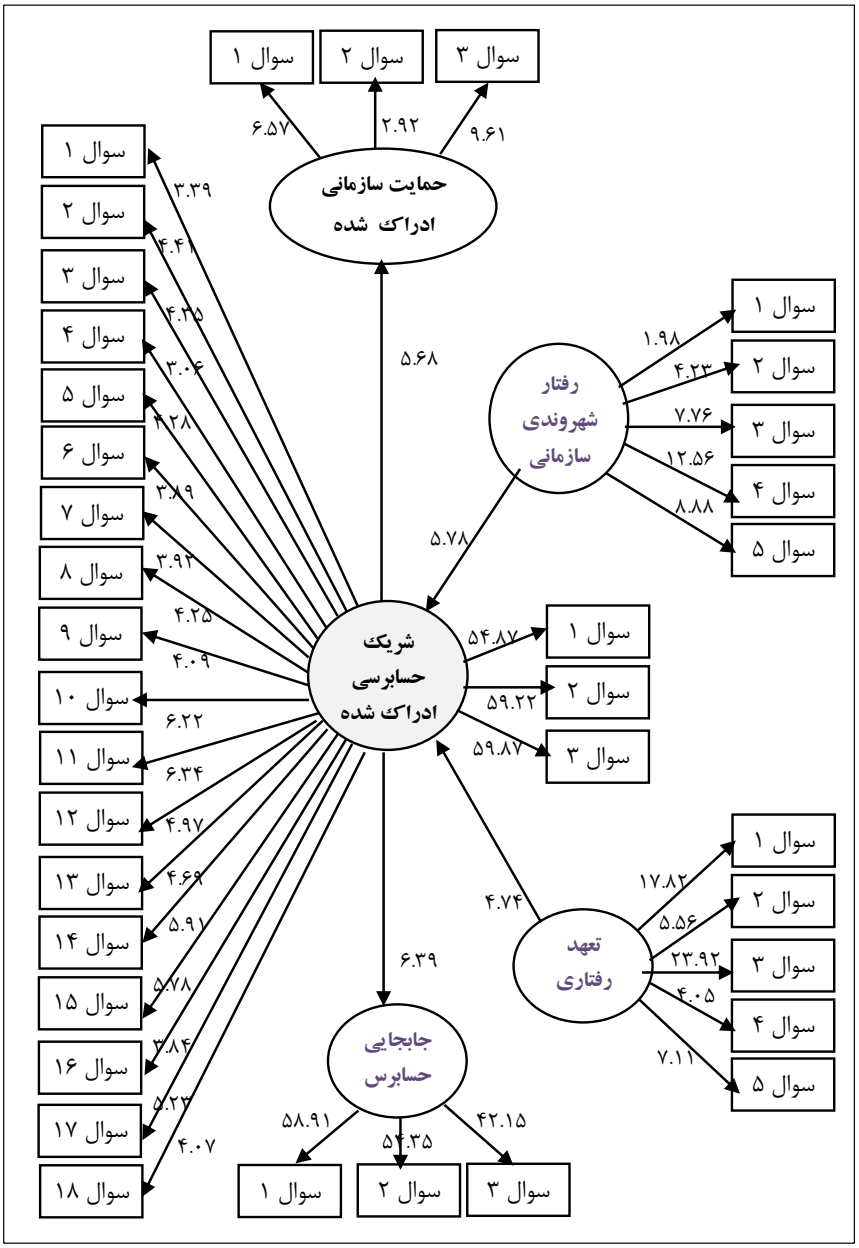
حال بر اساس مدل‌های تایید شده، خلاصه نتایج آزمون‌های آماری در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول (۵) آزمون فرضیه‌ها (ضرایب مسیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد)

فرضیه	فرضیه	ضریب مسیر	ضرایب T	نتیجه
۱	حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی با دیدگاه مبتنی بر شک و تردید حسابرسان تاثیر منفی و معناداری دارد.	-۰.۱۹	۳.۲	تایید فرضیه
۲	حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی با دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.	۰.۱۹	۲.۴	تایید فرضیه
۳	حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی در مورد تردیدحرفه‌ای با حمایت سازمانی ادراک شده تاثیر مثبت و معناداری دارد.	۰.۳۵	۵.۶	تایید فرضیه
۴	حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی در مورد تردیدحرفه‌ای با رفتار شهروند سازمانی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.	۰.۲۶	۵.۷	تایید فرضیه
۵	حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی در مورد تردیدحرفه‌ای با تعهد رفتاری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.	۰.۲۰	۴.۷	تایید فرضیه
۶	حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی تاثیر منفی حمایت سازمانی ادراک شده با جابه جایی حسابرسان را تقویت می‌نماید.	۰.۲۰	۲.۵	تایید فرضیه

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

شکل (۲)- مدل پژوهش همراه با مقادیر آماره t



[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

۶- نتیجه گیری و بحث

کیفیت حسابرسی یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. کیفیت حسابرسی به عوامل بسیاری بستگی دارد. استفاده کنندگان از گزارش حسابرس، خود حسابرسان، ناظران و قانون گذاران و کل جامعه ذینفعان در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است نظرات متفاوتی در مورد کیفیت حسابرسی داشته باشند. در پانزده سال گذشته که رقابت بین مؤسسات حسابرسی گسترش یافته، حرفه حسابرسی تحت تأثیر بسیاری از اتفاقات قرار گرفته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از حق الزحمه، به دنبال متفاوت کردن خدماتشان بوده اند (دریایی و عزیزی، ۱۳۹۷: ۸۰). در واقع، فرآیند حسابرسی شامل قضاوت حسابرس، عملکرد حسابرس، خطرحسابرسی، روش‌های تحلیلی، تهیه و ارزیابی مدارک، بررسی و کنترل کیفیت روند کار حسابرسی می‌شود.

اگر حسابرس تحت تاثیر ریسک ذاتی تشخیص اشتباه دهد گزارش حسابرسی نیز اشتباه می‌شود و در نتیجه ویژگی‌های منحصر به فرد حسابرس از مهمترین عوامل اثرگذار محسوب می‌شود (سعیدی‌گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶: ۱۷۰). در واقع این پژوهش به دنبال بررسی تاثیر حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و تردید حرفه‌ایی و پیامدهای رفتاری حسابرس بود. در همین راستا ۶ فرضیه مطرح شد، که نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد، حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی با دیدگاه مبتنی بر شک و تردید حسابرسان تاثیر منفی و معناداری دارد. در تحلیل نتیجه فرضیه اول پژوهش باید بیان نمود، حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی با دیدگاه شک گونه حسابرسان تاثیر منفی و معناداری دارد. در واقع شرکای حسابرسی از این دیدگاه که حسابرسان با ذهنیت قبلی و پیش فرض‌های از قبل تعریف شده به سراغ حسابرسی صورت‌های‌مالی بروند، بر اساس این نتیجه حمایت نمی‌کنند. شرکای حسابرسی به دلیل داشتن دیدگاه‌های بازرگانی در بازار حسابرسی همواره تلاش می‌نمایند در عین حفظ ماهیت تخصصی و مسئولانه حرفه‌حسابرسی، رضایت صاحبکاران را نیز از عملکردهای خود داشته باشند.

بر این اساس تضاد بین انتظارات حسابرسان و صاحبکاران حادث می‌شود و این موضوع بشدت می‌تواند بر کیفیت حسابرسی‌ها تاثیر گذار باشد. از طرف دیگر وجود دیدگاه توام با شک و تردید در حسابرسی به عنوان یک بعد مهم در استانداردهای حسابرسی و هیئت‌های حسابداری همواره مطرح بوده است که حسابرسان بر اساس آن با رویکردهای سخت‌گیرانه و از قبل جاسازی شده در ذهن خود، تلاش می‌کنند هر گونه انحراف در صورت‌های‌مالی را به عنوان تقلب برآوردن

نمایند و این موضوع شاید به دلیل وجود همان دیدگاه بازرگانی موسسات‌حسابرسی چندان مورد حمایت شرکای حسابرسی قرار نگیرد و بیشتر از حسابرسان انتظار داشته باشند، تلاش نمایند ماهیت استقلال خود را حفظ کنند. نتیجه این فرضیه با تحقیق کوآردز و همکاران (۲۰۱۴)؛ کرانبرگر و همکاران (۲۰۱۰)؛ هارت و همکارانش (۲۰۱۳) و نلسون (۲۰۰۹) که نتیجه این فرضیه را تایید می‌نمایند، مطابقت دارد. براساس نتیجه آزمون فرضیه دوم مشخص گردید، حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی با دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. در واقع این نتیجه در راستای نتیجه فرضیه اول پژوهش می‌باشد که تفاوت دیدگاه‌های حمایت‌های ادراک شده شرکای حسابرسی را نسبت به بی‌طرفی حسابرسان نسبت به بررسی صورت‌های‌مالی صاحبکاران نشان می‌دهد. در واقع شرکای حسابرسی تلاش دارند تا در کنار تاکید بر عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان بر بی‌طرفی آنان دارند، چرا که ضمن حفظ هویت و اعتبار حرفه حسابرسی، به دنبال حفظ جایگاه خود در بازار حسابرسی بر مبنای حفظ اعتماد بازار سرمایه و صاحبکاران باشند. بنابراین در این مورد شرکای حسابرس، تمایل دارند که حسابرسان با سناریوهای از قبل تقویت شده مبتنی بر پیش فرض‌های ذهنی اهمال‌کاری صاحبکاران وارد بررسی صورت‌های‌مالی آنها نشوند. این به معنای آنست که آنها شرکای حسابرسی از دیدگاه‌های بی‌طرفانه حسابرسان در یک بازار رقابتی بیشتر استقبال می‌نمایند، چرا که آن را لازمه موفقیت موسسه‌حسابرسی خود در بازارهای حسابرسی می‌دانندوجود دیدگاه بی‌طرفانه در انجام حسابرسی صورت‌های‌مالی صاحبکاران مطابق با ویژگی‌های درونی حسابرسان می‌باشد که بر اساس شواهد اقدام به اظهارنظر در مورد صورت‌های‌مالی می‌نمایند و این موضوع باعث اثربخشی عملکرد موسسه‌حسابرسی می‌گردد.

در همین راستا این دسته از حسابرسان بر اساس ویژگی‌های شخصیتی تاثیرات بین فردی و عزت نفس بالا تلاش می‌نمایند تا در بررسی‌های صورت‌های‌مالی در راستای اولویت‌های موسسات‌حسابرسی گام بردارند در عین اینکه ماهیت حرفه‌ای خود را زیر سوال نمی‌برند. به عبارت دیگر این دسته از حسابرسان با درک بیشتر از روابط صاحبکاران با موسسه س حسابرس تلاش می‌نمایند دیدگاه‌های تجاری‌سازی موسسات‌حسابرسی را در راستای تاثیر با صاحبکاران حفظ نمایند. بنابراین حتی زمانیکه دیدگاه بی‌طرفانه و دیدگاه توام با شک و تردید هر دو میل به مدارک و شواهد بیشتری در انجام کار حسابرسی متمرکز هستند، درمورد ادعاهای مدیریتی متقاعد بشوند، توانایی دیدگاه بی‌طرفانه برای تعامل موفق با اثربخشی بیشتری نسبت به دیدگاه‌های توام با شک و تردید دارند. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش برازل و همکاران (۲۰۱۶)؛ هارت (۲۰۱۰) و کوهن و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. اما نتیجه آزمون سومین فرضیه پژوهش نشان داد، حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی در مورد تردیدحرفه‌ای با حمایت

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

ادراک شده سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد. در واقع می‌توان چنین فرض کرد که حمایت شریک حسابرس ادراک شده برای تردید حرفه‌ای، شکل خاصی از حمایت سرپرست ادراک شده است. حمایت شریک حسابرس ادراک شده نیز در مورد تردیدحرفه‌ای نشان دهنده حمایتی است که منجر به تشویق حسابرسان در تقویت تردیدحرفه‌ای در انجام بررسی‌های صورت‌های‌مالی می‌شود و این دقیقا مطابق با استاندارد شماره ۱ هیات نظارت بر استانداردهای حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا می‌باشد که بیان می‌کند، حسابرسان می‌بایست بر اساس یک ذهنیت کنجکاو در پی بررسی شواهد و مدارک حسابرسی باشند. با فرض اینکه شک حسابرس یک عامل مهم در بسط و توسعه حرفه‌ای‌گری حسابرسی است، می‌توان چنین فرض کرد که حمایت شریک ادراک شده در مورد تردید حرفه‌ای، یک بُعد مهم از حمایت شریک در ارتقای سطح رفتار حرفه‌ای در راستای ماهیت حسابرسی می‌باشد، به عبارت دیگر، می‌توان چنین تصور نمود که حمایت شریک حسابرس ادراک شده در مورد تردید حرفه‌ای، همراستا با حمایت سازمانی ادراک شده برای تردید حرفه‌ای، از اهمیت بیشتری برای حسابرسان برخوردار باشد چرا که احساس حمایت بیشتری در محیط کار خود می‌نمایند و با امنیت شغلی بیشتری مطابق با فلسفه وجودی حرفه‌ای حسابرسی مواجه می‌شوند و احساس ارزشمندی بیشتر در شغل و محیط کاری خود به دست می‌آورند. نتیجه این فرضیه با تحقیق رهادوس و ایسنبرگر و همکاران (۲۰۰۲)؛ آدامز و وبستر (۲۰۱۳) و کوهن و همکاران (۲۰۱۷) که نتیجه این فرضیه را تایید می‌نمایند، مطابقت دارد.

همچنین نتیجه آزمون فرضیه چهارم، پنجم و ششم نشان داد، حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی در مورد تردیدحرفه‌ای با رفتار شهروند سازمانی و تعهد رفتاری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. در واقع نتیجه این فرضیه مشخص ساخت زمانیکه حسابرسان از طرف شرکای حسابرسی خود مورد حمایت قرار بگیرند، سطح رفتار شهروندی و تعهد رفتاری و حرفه‌ای بیشتری در چارچوب‌های موسسات‌حسابرسی خواهند داشت و این به معنای آن است که شرکای حسابرسی ضمن درک ماهیت حرفه حسابرسی تلاش می‌کنند تا از عملکردهای مبتنی بر شواهد در بررسی‌های صورت‌های‌مالی حمایت نمایند و این موضوع به انگیزش بیشتر آن‌ها کمک می‌کند. این حمایت‌های ادراک شده به حسابرسان کمک می‌کند تا کارکردهای اثربخش تری در بررسی‌های صورت‌های‌مالی داشته باشند و این موضوع به کیفیت حسابرسی صورت‌های‌مالی بسیار کمک می‌کند به خصوص زمانیکه ریسک تقلب محتمل‌تر است، حمایت ادراک شده بیشتر شریک‌حسابرسی بهتر می‌تواند در ارتقای سطح تعهدهای رفتاری حسابرسان کمک کننده باشد. اما از طرف دیگر مشخص شد، حمایت ادراک شده شریک حسابرس، می‌تواند مانع از جابجایی حسابرسان گردد. حسابرسان معمولا در زمانی که محیط سازمانی برایشان به

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

دلیل پر استرس بودن شغلشان، دارای فشار زیادی می‌باشد، میل به ترک آن محیط را دارند و این موضوع می‌تواند همراه با رفتارهای نامناسب در حرفه حسابرسی باشد. زمانی می‌توان ترک خدمت حسابرس از موسسه کاهش یابد، که همراستایی مناسبی بین حمایت ادراک شده حسابرس با حمایت ادراک شده سازمان وجود داشته باشد و حسابرس احساس آرامش و درک بهتری در محیط‌کاری خود داشته باشد، چرا که در غیر اینصورت چندان از فشارهای شغلی و استرس‌های محیط کار در کنار استرس‌های شغلی حمایت نمی‌کند و تلاش می‌کند در محیطی کار کند که دارای فشار کمتری باشد.

در واقع نتیجه سه فرضیه یاد شده، همراستا با تئوری تبادل اجتماعی می‌باشد که بیان می‌کند، حمایت سازمانی می‌تواند به ارائه خدمات بهتر از جانب حسابرسان منجر شود و این موضوع ضمن برآورده ساختن نیازهای درونی حسابرسان همچون تعهد و رفتار شهروند سازمانی، از بروز رفتارهای غیراخلاقی و جایجایی زیاد جلوگیری می‌کند.

بر اساس نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود، موسسات‌حسابرسی از طریق تقویت مراودات و کانال‌های تاثیر پویا با حسابرسان شاغل زیر نظر موسسه تلاش نمایند به یک همگرایی در دیدگاه، اهداف و استراتژی‌های مناسب در بازار رقابتی موسسات‌حسابرسی دست یابند، تا از این طریق میزان رفتار شهروندی و تعهد رفتاری بیشتر در حسابرسان افزایش یابد، چرا که‌این موضوع باعث می‌شود کیفیت حسابرسی ارتقاء یابد و ریسک ناشی از تقلب در صورت‌های‌مالی به دلیل وجود دیدگاه‌های تردیدحرفه‌ای حسابرسان بر اساس نقطه اشتراک حسابرسان با شریک‌حسابرسی بر سر بی‌طرفی یا شک و تردید، کاهش خواهد یافت.

همچنین پیشنهاد می‌شود، موسسات‌حسابرسی در کنار اعلام برنامه‌های زمانی بندی شده در انجام کارهای حسابرسی، به حسابرسان آزادی عمل بیشتری برای بررسی‌های صورت‌های‌مالی بدهند تا از هر گونه فشار روانی به دلیل بررسی‌های تردیدگونه در صورت‌های‌مالی صاحبکاران جلوگیری شود و حسابرسان با ادراک این موضوع که موسسه‌حسابرسی که شاغل در آن هستند، در کنار سایر جنبه‌های اجتماعی و حرفه‌ای، به ماهیت روانشناختی حسابرسان نیز توجه می‌کند و از فرسودگی شغلی حسابرسان در بلند مدت جلوگیری می‌نماید.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

■ **پیوست :پرسشنامه پژوهش**

از شما حسابرس گرامی‌خواهشمندم با توجه به گویه های ذیل نظر خود را در طیف لیکرت مشخص نمایید:

۱. حمایت شریک‌حسابرسی ادراک شده

گویه‌ها	مقیاس لیکرت				
	۵	۴	۳	۲	۱
۱. آیا اگر برحسب ذهنیت تردیدگرا، تصمیم بگیرید بررسی‌های بیشتری بر روی شواهد و مدارک انجام دهم، شرکای موسسه از شما حمایت می‌کنند؟					
۲. در زمانیکه ارائه شواهد و مدارک صاحبکاری بر حسب اهمیت نیاز به بررسی بیشتری داشته باشد، همکارانم از من حمایت و برای گردآوری شواهد بیشتر، حمایت می‌کنند؟					
۳. آیا حتی اگر شک شما نسبت به شواهد و مدارک منجر به بحث و مشاجره با صاحبکاران شود، بازهم شرکا از شما حمایت می‌کنند؟					

۲. حمایت سازمانی ادراک شده

گویه‌ها	مقیاس لیکرت				
	۵	۴	۳	۲	۱
۱. آیا موسسه حسابرسی که در آن مشغول به کار هستید، به طور جدی اهداف و ارزش‌های شما توجه می‌کند؟					
۲. آیا موسسه حسابرسی که در آن مشغول به کار هستید، واقعا به سلامتی شما اهمیت می‌دهد؟					
۳. آیا موسسه حسابرسی که در آن مشغول به کار هستید، توجهی به نیازهای اجتماعی و رفاهی شما می‌کند؟					

۳. دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی

گویه‌ها	مقیاس لیکرت				
	۵	۴	۳	۲	۱
تلاش برای جستجو					
۱. آیا از هیجان و کشف تقلب در بررسی‌های صورت‌های مالی استقبال می‌کنید؟					
۲. تا چه اندازه برای یافتن اطلاعات جدید در بررسی‌های صورت‌های مالی تلاش می‌کنید؟					

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

۳. آیا صرف ارائه مدارک و شواهد صاحبکاران، اعتماد و اطمینان شما را جلب می‌کند؟					
وقفه در عامل قضاوت					
۱. تا چه اندازه در تصمیم گیری‌ها عجولانه عمل می‌کنید؟					
۲. تا چه اندازه، تا بررسی کامل تمامی‌داده‌های موجود، دست به تصمیم گیری نمی‌زنید؟					
۳. آیا قبل از تصمیم گیری به خودم تضمین می‌دهید، که اکثر اطلاعات موجود را مورد بررسی قرار داده‌اید؟					
۴. تا رسیدن اطلاع بیشتر، تصمیم گیری درباره موضوعات را به تعویق می‌اندازید؟					
عامل خود تعیینی					
۱. آیا به سرعت چیزهایی که دیگران به شما می‌گویند را قبول می‌کنید؟					
۲. آیا معمولا توضیحات دیگران را بدون تعمق بیشتر، قبول می‌کنید؟					
۳. آیا دیگران به سادگی می‌توانند شما را متقاعد کنند؟					
۴. آیا اکثر مواقع شما با چیزهایی که از دیگران می‌اندیشند، موافق هستید؟					
عامل درک بین فردی					
۱. آیا شما دوست دارید دلایل رفتار دیگران را درک کنید؟					
۲. آیا شما دوست دارید بدانید چه دلایلی سبب رفتارهای گوناگون در افراد می‌شود؟					
۳. آیا شما بندرت به چرایی رفتار دیگران توجه می‌کنید؟					
عامل اعتماد به نفس					
۱. آیا به توانمندی‌های خود در حرفه حسابرسی ایمان دارید؟					
۲. آیا در حرفه حسابرسی فرد دارای اعتماد به نفسی هستید؟					
عامل ذهن پرسشگر					
۱. آیا معمولا درباره چیزهایی که می‌بینید یا می‌شنوید، سوال می‌پرسید؟					
۲. آیا گفته‌های دیگران را رد می‌کنید تا درستی آن برای شما اثبات شود؟					

۴. دیدگاه مبتنی بر تردید و شک

گویه‌ها	مقیاس لیکرت				
	۵	۴	۳	۲	۱
۱. تا چه میزان، زمانیکه شواهدی بر قابلیت اعتماد به دست نیاورید، در مواجهه با یک فرد غریبه با احتیاط عمل کنید؟					

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

۲. آیا نسبت به مکانیزم‌های کنترلی در بررسی‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها حساس هستید؟					
۳. تا چه اندازه در تحلیل ارتباط خود با صاحبکاران در زمان ارائه شواهد و مدارک به حرکات بدن توجه می‌کنید؟					
۴. آیا از توانمندی‌های شهودی برای تصمیم گیری در بررسی‌های صورت‌های مالی استفاده می‌کنید؟					
۵. آیا از اینکه از نگاه صاحبکاران، جزء حسابرسان سخت گیر در این حرفه هستید، نگران نمی‌شوید؟					
۶. تا چه اندازه تهدیدهای حرفه‌ای همچون از دست دادن صاحبکاران مانع از بررسی دقیق و تردید مابانه شما می‌شود؟					
۷. تا چه اندازه در حرفه حسابرسی، حساب‌ها و عملکردهای صاحبکاران را حتی خارج از مرزهای شرکت ردیابی می‌کنید؟					
۸. تا چه اندازه در حرفه حسابرسی به جزئیات کم اهمیت، عملکردهای مالی شرکت‌ها توجه می‌کنید؟					
۹. تا چه اندازه در حرفه حسابرسی به دنبال طرح سوالاتی ذهنی برای شناخت بیشتر ماهیت عملکردی صاحبکاران هستید؟					

۵. رفتار شهروند سازمانی

گویه‌ها	مقیاس لیکرت				
	۵	۴	۳	۲	۱
۱. آیا متعهد به قواعد و رویه‌های مرسوم حتی خارج از الزام سازمانی هستید؟					
۲. آیا نسبت به افزایش بهبود در محیط کاری، خود را مسئول می‌دانید؟					
۳. آیا به هنگام معرفی سازمان خود به دیگران، احساس خشنودی و رضایت می‌کنید؟					
۴. آیا نسبت به اهداف و آرمان‌های موسسه خود وفادار هستید؟					
۵. آیا از مخدوش شدن هویت حرفه‌ای خود در اجتماعی ناراحت می‌شوید؟					

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

۶. جابجایی حسابرس

گویه‌ها	مقیاس لیکرت				
	۵	۴	۳	۲	۱
۱. آیا اغلب به ترک موسسه‌ای که در آن شاغل هستید، فکر می‌کنید؟					
۲. تا چه اندازه احتمالا طی سال‌های آینده، بدنبال یک شغل جدید خواهید بود؟					
۳. تا چه اندازه، وسوسه می‌شوید تا درباره دیگر فرصت‌های شغلی تحقیق و بررسی کنم؟					

۷. تعهدرفتاری

گویه‌ها	مقیاس لیکرت				
	۵	۴	۳	۲	۱
تعهد عاطفی					
۱. آیا نسبت به حرفه حسابرسی احساس خوشایندی دارید؟					
۲. تا چه اندازه حضور فعال در حرفه حسابرسی به شما آرامش روانی و احساس تعلق می‌دهد؟					
تعهد مستمر					
۱. تا چه اندازه در مسیر حرفه‌ای خود به اصول و ارزش‌های حرفه حسابرسی پایبند هستید؟					
۲. تا چه اندازه متعهد به رعایت هنجارهای اجتماعی در حرفه حسابرسی هستید؟					

فهرست منابع

دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷)، رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه‌ای)، فصلنامه علمی- پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱، صص ۷۹-۹۹.

تحریری، آرش و پیری‌سقرلو، مهدی. (۱۳۹۵)، درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه ای در کار حسابرسی، فصلنامه علمی پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۱، صص ۱۱۷-۱۳۵.

بهرامی، حمیدرضا و صریحی‌اسفستانی، رسول. (۱۳۹۴)، ارتباط بین اعتماد سازمانی، حمایت سازمانی ادراک شده و تعهد سازمانی، فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)، دوره ۲۴، شماره ۷۸، صص ۱-۱۶.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

باقرپورولاشانی، محمدعلی و ظفرزاده، سمیه. (۱۳۹۳)، تأثیر ویژگی های مدیریت صاحبکار بر اعتماد حسابرسان، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هفتم، دوره ۲۱، شماره ۲، صص ۸۳-۱۰۲.

دارمی، زینب.، جهانبخش‌گنجه، سحر.، جهانبخش‌گنجه، صادق. (۱۳۹۴)، رابطه مشارکت در تصمیم‌گیری و حمایت ادراک شده سرپرست بر رفتارهای شهروندی سازمانی در میان کارکنان، با توجه به نقش میانجی‌گر عدالت رویه‌ای و توزیعی ادراک شده، جامعه شناسی کاربردی، دوره ۲۶، شماره ۳، صص ۲۰۹- ۲۲۵.

شاه‌حسینی، محمدعلی.، استیری، مهرداد.، کشفی، مریم‌السادات. (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر حمایت سازمانی ادراک شده و حمایت سرپرست ادراک شده بر تعهد سازمانی و عملکرد فردی کارکنان، فصلنامه مدیریت دولتی، دوره ۸، شماره ۲، صص ۳۷۳-۳۹۱.

آقایی‌چادگانی، آرزو و احمدی.، نوشین. (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر تعامل بین فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی، هنجارهای تیم حسابرسی و ویژگی‌های فردی حسابرسان بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۵، شماره ۳، صص ۳۳-۵۲.

مهربان‌پور، محمدرضا.، رحیمیان، نظام‌الدین.، آهنگری، مهناز. (۱۳۹۷)، بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردیدحرفه‌ای در ایران، دانش حسابرسی، دوره ۱۸، شماره ۷۱، صص ۱۲۸-۱۰۷.

حیدر، مجتبی و نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۷)، سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابرسی (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن)، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۳، شماره ۵، صص ۱۸۵-۱۵۱.

رجبعلی‌زاده، جواد.، حصارزاده، رضا.، باقرپور، محمدعلی. (۱۳۹۵)، بررسی رابطهٔ بین دو بُعد شکاکیت و بی‌طرفیِ تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۲، صص ۱۷۳-۱۹۲.

سعیدی‌گراغانی، مسلم و ناصری، احمد. (۱۳۹۶)، تاثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۲، شماره ۳، صص ۱۸۴-۱۶۹.

صفی‌پورافشار، مجتبی.، پورحیدری، امید.، بهارمقدم، مهدی. (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردیدحرفه‌ای حسابرس، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۲۵، شماره ۷، صص ۶۷-۸۰.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

ولیان، حسن و صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷)، ارائه الگویی برای درک تردیدحرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۲۵، شماره ۷، صص ۲۸-۱۱.

ولیان، حسن.، عبدلی، محمدرضا.، کریمی، شبنم. (۱۳۹۶)، طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۲، شماره ۴، صص ۲۴۶-۲۱۵.

Asbahr, K., Klaus, A. 2017. Real Effects of Reporting Key Audit Matters on Auditors' Judgment of Accounting Estimate. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3069755 or http://dx.doi.org/۱۰.۲۱۳۹/ssrn.۳۰۶۹۷۵۵

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.

Brazel, J, F., Gimbar, Ch., Maksymov, E., Schaefer, T, R. (2018), The Outcome Effect and Professional Skepticism: A Replication and an Attempt at Mitigation. Available at : https://ssrn.com/abstract=۳۱۴۰۶۴۷

Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (2016), The outcome effect and professional skepticism. The Accounting Review, 91(12), pp. 1577-1599.

Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. 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, 25(2), pp. 45-69.

Cohen, J. R., Dalton, D, W., Harp, N, L. 2017. Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes, Accounting, Organizations and Society. http://dx.doi.org/۱۰.۱۰۱۶/j.aos.۲۰۱۷.۰۸.۰۰۳

Covaleski, M. A., Dirsmith, M.W., Heian, J. B., & Samuel, S. 1998. The calculated and avowed: Techniques of discipline and struggles over identity in Big Six public accounting firms, Administrative Science Quarterly, 43(12) , pp. 293-327.

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.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]
[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

Dalton, D. W., Cohen, J. R., Harp, N. L., & McMillan, J. J. 2014. Antecedents and consequences of perceived gender discrimination in the audit profession. Auditing. Journal of Practice & Theory, 33(11) , pp. 1-32.

Dawley, D., Houghton, J. D., & Bucklew, N. S. (2010), Perceived organizational support and turnover intention: The mediating effects of personal sacrifice and job fit. The Journal of Social Psychology, 150(10) ,pp. 238-257.

Deconinck, J. 2010, The Effect of Organizational Justice, Perceived Organizational Support, and Perceived Supervisor Support on Marketing Employees' Level of Trust, Journal of Business Research. 63(12), pp. 1349-1355.

Eisenberger, R., Huntington, R., Hutchison, S., & Sowa, D. 1986.Perceived organizational support. Journal of Applied Psychology, 71(4) , pp. 500-507.

Eisenberger, R., Stinglhamber, F., Vandenberghe, C., Sucharski, I., & Rhoades, L. (2002), Perceived supervisor support: Contributions to perceived organizational support and employee retention, Journal of Applied Psychology, 87(18), pp. 565-573.

Franzel, J. 2013. Protecting investors by seizing the opportunity to strengthen audit quality presented at the American Accounting Association (AAA) Midyear Conference. New Orleans, LA. Available via https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/

01182013_New%20Orleans.aspx.

Fu, F. Q., Bolander, W. & Jones, E. 2009. Managing the drivers of organizational commitment and salesperson effort: An application of Meyer and Allen's three-component model, Journal of Marketing Theory and Practice, 17(4), pp. 335-350.

Gouldner, A. 1960. The norm of reciprocity: A preliminary statement. American Sociological Review, 25(13), pp. 53-62.

Hurtt, R. K. (2010), Development of a scale to measure professional skepticism, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29 (1), pp. 149–171.

Hurtt, R.K., Brown-Liburd, 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) pp.45-97.

International Federation of Accountants (IFAC). 2012. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. New York: IFAC.

Kornberger, M., Carter, C., & Ross-Smith, A. 2010. Changing gender domination in a Big Four accounting firm: Flexibility, performance

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]

and client service in practice. Accounting, Organizations and Society, 35(21), pp. 775-791.

Kusumawati, A., Syamsuddin, S. 2018. The effect of auditor quality to professional skepticsm and its relationship to audit quality. International Journal of Law and Management, https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2017-0062

Lavelle, J. J., Rupp, D. E., & Brockner, J. 2007. Taking a multifoci approach to the study of justice, social exchange, and citizenship behavior: The target similarity model,Journal of Management. 33(11), pp. 841-866.

Lee, K., & Allen, N. J. 2002. Organizational citizenship behavior and workplace deviance: The role of affect and cognitions, Journal of Applied Psychology, 87(19), pp. 131-142.

Lynch, P. D., Eisenberger, R., & Armeli, S. 1999. Perceived organizational support: Inferior versus superior performance by wary employees, Journal of Applied Psychology, 84, pp. 467-483.

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), pp.443-465.

Nadler, Ch, J., Kadous, K. .2018.Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, Accounting, Organizations and Society, 67(4), pp. 1–14.

Nelson, M.2009. A model and literature review of professional skepticism in auditing, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28 (2), pp. 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.

Rich, J., Solomon, I., & Trotman, K. 1997. The audit review process: A characterization from the persuasion perspective, Accounting, Organizations and Society, 22(3), pp.481-505.

Sahlins, M. 1972. Stone age economics. New York: Aldine.

Viator, R. E., & Pasewark, W. R.2005. Mentorship separation tension in the accounting profession: The consequences of delayed structural separation, Accounting, Organizations and Society, 30(77), pp.371-387.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-05-18]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1398.4.8.1.4]

[DOI: 10.29252/aapc.4.8.93]