

دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال چهارم، شماره هشتم، پاییز و زمستان ۱۳۹۸، صفحه ۹۳-۱۲۹

بررسی تاثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر نگوش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و شک در تردید‌حروفهای و پیامدهای رفتاری حسابرس

مرضیه بامری^۱ مهدی صفری گرایلی^{*} حسن ولیان^۲

تاریخ پذیرش: ۰۴/۱۰/۹۷

تاریخ دریافت: ۲۶/۰۶/۹۷

چکیده

تردید حروفهای در حسابرسی موضوع بسیار مهمی است که اشاره به اعمال درجه‌ای از مراقبت حروفهای حسابرسان در چارچوب استانداردهای حسابرسی دارد و مبتنی بر، ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و مدارک ارائه شده صاحبکاران می‌باشد. در واقع تردید حروفهای به اعمال قضاوت حروفهای با کیفیت کمک می‌کند و اطلاعات قابل انتکاری را در اختیار ذینفعان قرار می‌دهد. حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی متغیری است که به نقش حمایتی شرکای حسابرسی از عملکردهای تردید‌حروفهای 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 تردید‌حروفهای 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

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

^{*}دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی ، بندرگز، ایران.(نویسنده مسئول)
Mehdi.safari^{۸۳@yahoo.com}

^۲استادیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهروド، ایران Hasan.Valiyan@yahoo.com

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: تردید حرفه‌ای حسابرسان، حمایت ادراک شده شریک حسابرس، حمایت ادراک شده موسسه، پیامدهای رفتاری حسابرسی، رفتار شهروند سازمانی، تعهد رفتاری.

۱- مقدمه

موضوع حسابرسی با توجه به حساسیت‌های تخصصی، موضوعی مهندسی و چالش برانگیز است، زیرا حسابرسی باعث ایجاد ارزش افزوده برای صورت‌های مالی 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 تأثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل انتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، به کیفیت حسابرسی تأثیر 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^۱ (PS) در سراسر استانداردهای حسابرسی تاکید شده است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۲، 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^۳، 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 (آشپهور و کلانوس، ۲۰۱۷: ۴). هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام در آمریکا^۴ در باب اهمیت تردید‌حرفه‌ای حسابرسی بیان نمود، تردید‌حرفه‌ای در انجام کار حسابرسی می‌تواند عامل مهمی برای شناسایی تقلب در صورت‌های مالی 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 به طور گذرا به نقش تردید و مراقبت‌های حرفه‌ای در تحریف صورت‌های مالی اشاره شده است. بر اساس بند ۱۵ استاندارد شماره 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 نقادانه 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، مسؤولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه، در

¹ Professional skepticism

² AICPA

³ Franzel

⁴ PCAOB

حسابرسی صورت‌های مالی 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 صورت‌های مالی را که از تقلب یا اشتباہ ناشی می‌شود، در نظر گیرد.» مبنای این استاندارد، وجود رویکردهای همراه با شک در مدارک و شواهد ارائه شده از جانب صاحبکاران می‌پاشد (رجبعی‌زاده 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 موقع نبود قوانین و در پاره‌ای از موقع عدم همپوشانی استانداردها باعث افزایش تقلب و گمراهی در صورت‌های مالی می‌شود، جایگاه ویژه‌ای دارد. سیر تحقیقات چندسال اخیر در رابطه با موضوع تردیدحرفه‌ای از جانب دانشگاهیان در کشور (مهربان‌پور و همکاران ۱۳۹۷؛ حیدر و نیکومنام ۱۳۹۷؛ ولیان و صفری‌گرایی ۱۳۹۷؛ تحریری و پیری سقرو ۱۳۹۵؛ ولیان و همکاران ۱۳۹۶؛ رجبعی‌زاده و همکاران ۱۳۹۵ و بسیاری از تحقیقات دیگر) به اهمیت این موضوع در حرفة 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 با توجه به پیچیدگی‌های عملکردی صاحبکاران، می‌تواند یک نقص از منظر آینین رفتار حرفة‌ای 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، حوزه‌های رفتاری، روان‌شناسی و حسابرسی را برای بررسی تردیدحرفه‌ای مورد توجه قرار داده است، رویکردهای که از آن به عنوان مکتب تردید‌گرایی یاد می‌شود (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۰۹).

مکتب تردید‌گرایی یکی از مکاتب زیر مجموعه مکتب خردگرایی در روان‌شناسی است که با حوزه حرفة حسابرسی عجین شده است و بر اهمیت آن در قضایات‌های حسابرسی تاکید ویژه‌ای دارد. اهمیت بسیار تردید حرفة‌ای، شفاف نبودن تعریف آن و نیاز به رهنمودهای بیشتر در این خصوص، نشان دهنده ضرورت اجرای پژوهش‌های بیشتر در این حوزه است تا مفهوم تردید حرفة‌ای عمیق‌تر تشریح شود. به عبارت دیگر، تردید حرفة‌ای، 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 روان‌شناسی سرچشمه می‌گیرد، آن را ریشه‌یابی می‌کند، که البته نیازمند محركی قوی برای تقویت آن رفتار در حسابرسان دارد که پیامدهای رفتاری و عملکردی مناسبی همچون رفتارهای شهروند

سازمانی^۱، تعهد رفتاری و کاهش جابجایی حسابرس را به همراه داشته باشد (تحریری و پیری‌سقرو، 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 نظری آن می‌شود (دالتون و همکاران، ۲۰۱۴: ۴؛ لالو 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 صورت‌های مالی کمک نماید (دالتون و همکاران، ۲۰۱۴: ۴؛ کوهن و همکاران، ۲۰۱۷: ۱). اما سوال اینجاست، چگونه این رفتارها در مسیر حرفه‌ای حسابرسان یا اصطلاحاً کارراهه شغلی^۲ 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 تئوری‌های 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 حدافل 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 انگیزه‌های مراوده‌ای با صاحبکاران، می‌تواند به فلسفه و ماهیت حرفه حسابرسی عمق بیشتری ببخشد و انگیزه‌های درونی حسابرسان را در مسیر تقویت رفتارهای حرفه‌ای اثربخش‌تر نماید.

در واقع حمایت ادراک شده شریک حسابرس، زمانی که مبتنی بر ارتقای سطح کیفیت حسابرسی از طریق تردید باشد، همچون یک اهرم کنترلی عمل می‌نماید که رفتارهای توأم 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 تقلیب‌های احتمالی در صورت‌های مالی شرکت‌ها در زمانی که ریسک تقلب بالاست، می‌شود (کارپنتر و ریمز، ۲۰۱۳: ۷). همانطور که ملاحظه می‌شود، فقدان

¹ Organizational citizenship behaviors

² Career Job

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، وسوسات بیشتری در بررسی‌های صورت‌های مالی 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^۱ 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^۲، ۲۰۰۸؛ فدراسیون بین المللی حسابداری^۳، 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 منتقدانه شواهد تعریف نمود (رجبعی زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۷۴). همچنین، می‌توان تردیدحرفه‌ای را عدم اعتماد کامل و نوعی نگرش محافظه کارانه در قضاوت‌های حسابرسی (مک میلن و وايت 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^۴ و شک^۵ 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

نایاب 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 تردید‌حروفهای 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 صریحی اسفستانی، 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 موسسه حسابرسی 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 محرك‌های رفتاری محسوب می‌شود که می‌تواند به تداوم رفتار حسابرسان در مسیر رعایت اخلاق حروفهای منجر شود و تعهد بیشتری را در این مسیر از خود ارائه دهد. به عبارت دیگر حسابرسان یک موسسه حسابرسی همیشه براساس ارزشی که شرکای حسابرس، برای آن‌ها قائل است، اعتقاد و علاقه خاصی پیدا می‌کنند و این اعتقاد و باور نتیجه حمایت‌های 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 موسسه حسابرسی می‌نماید (آقایی چادگانی و احمدی، ۱۳۹۵: ۳۵).

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

سازی شک و تردیدحروفهای 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 صورت‌های مالی از طریق شناخت بیشتر معیارهای ایجاد تردیدحروفهای در حسابرسان، محسوب می‌شود که نیازمند بازبینی استانداردهای حسابرسی می‌باشد.

همچنین پژوهش برازل و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان پیامدهای تردید حروفهای 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 تردیدحروفهای همراه بود، ۴ معیار اصلی تحت عنوان ویژگی‌های روانشناسی حسابرس، ویژگی‌های تخصصی حسابرس، ویژگی‌های حمایتی شریک حسابرس و ویژگی‌های بازرگانی موسسات حسابرسی به عنوان عوامل مهم در تردیدحروفهای شناسایی شدند. بر اساس اولویت بندی‌ها مشخص گردید، حمایت ادراک شده شریک حسابرس به عنوان عامل مهمی در تقویت تردیدحروفهای همراستا با استاندارد شماره ۱ هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهام عام آمریکا تایید گردید و ویژگی‌های بازرگانی موسسات حسابرسی را نیز به عنوان عامل تقلیل دهنده تردیدحروفهای حسابرسی بیان نمودند.

از طرف دیگر، کوسوماتی و سیامسودین (۲۰۱۸) تاثیر تردیدحروفهای 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 مربعت جزئی (PLS) برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید. نتایج ضمن تایید تاثیر تردیدحروفهای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، وجود عوامل تاثیر گذاری همچون محیط موسسه حسابرسی، حمایت ادراک شده موسسه و حمایت ادراک شده شریک حسابرسی بر تقویت تاثیر تردیدحروفهای 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 حروفهایی و پیامدهای حسابرسی همچون رفتار شهروندی، تعهد حروفهایی و جایجایی 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، در حالیکه 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

مثبتی بر جایجایی حسابرسان می‌گذارد. در پژوهش‌های داخلی نیز صفحه‌پور 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 صورت‌های مالی 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 تجربه و صلاحیت حرفاًی حسابرسان با کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش ۱۸۱ پرسشنامه از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی جمع آوری شد و ابزار پژوهش پرسشنامه بود. نتایج نشان داد متغیر شک و تردیدحرفه‌ای به عنوان یک متغیر تعديل گر و تأثیر گذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفاًی و کیفیت حسابرسی نقش مهمی ایفا می‌نماید.

ولیان و صفری گرابی (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 حرفاًی و عوامل محیطی تأثیر 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 کمی ۱۲ 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،

احاطه بر مهارت‌های حسابرسی و احاطه به قوانین و مقررات 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 روانشناسی 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 صورت‌های مالی می‌شود (کارپنتر و ریمز، ۱۳۹۴؛ ۱۳۹۰). هیئت استانداردهای حسابداری شرکت‌های سهامی^۱، (۱۲۰۰). 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 تمايلی 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 موسسات حسابرسی بنا نهاد. از یک طرف شرکایی که موسسات حسابرسی آن‌ها در بازار دارای سهم زیادی از حسابرسی است، بر تشویق شک و تردید‌حرفه‌ایی 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 صورت‌های مالی می‌باشد و مبنای اعتماد به شواهد و مدارک ارائه شده توسط صاحبکاران می‌داند (پاقرپور ولاشانی و ظفرزاده، ۱۳۹۳: ۸۴).

رسیدن به تعادل در ایجاد حمایت شرکای حسابرسی از شک یا بی‌طرفی اصطلاحاً 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 به طور 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 صورت‌های مالی

^۱ PCAOB

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؛ کرانبرگ 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 صورت‌های مالی 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 شریک حسابرسی 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 (خشنی) 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 دقیقاً 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 صورت‌های مالی 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 موقفيت موسسه‌حسابرسی خود در بازارهای حسابرسی می‌دانند. در واقع، حمایت ادراک شده از ماهیت و اهداف شرکای حسابرسی باعث می‌گردد، حسابرسان تلاش نمایند، در بررسی‌های صورت‌های مالی 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 نمایند 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:

فرضیه دوم: حمایت ادراک شده شریک حسابرسی 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، علائق و آسایش آنها توجه می‌شود، زیرا درک متقابلى از فشار و پیچیدگی کار حسابرسی بین شریک حسابرس و خود حسابرس ایجاد می‌گردد. از آنجاییکه حسابرسی، ارزش و محتواهی ارزشی را برای ذینفعان همچون نهادها، سرمایه‌گذاران، سهامداران، تحلیل گران بورس ایجاد می‌نماید، درک این ارزش‌ها از جانب شرکا، می‌تواند به حمایت‌های بیشتری از عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان منجر شود و آن‌ها را نسبت به اهداف و تعهدی‌های رفتاری نسبت به جامعه، پایین‌تر 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 آنجاییکه در موسسات‌حسابرسی، شرکا تعیین کننده استراتژی‌های آتی موسسه در مسیر حسابرسی هستند، پس آن‌ها هستند که سیاست‌های حمایت‌های خود را نسبت به بی‌طرفی 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 دیولی 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 (ایسنبرگر و همکاران، ۲۰۰۲: ۵۶۸).

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

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

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

تحقیقات قبلی همچون لاولی 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 (کو亨 و همکاران، ۲۰۱۷: ۵). تئوری تبادل اجتماعی یک انگاره بین رشته‌ای است که حیطه‌های روانشناسی، جامعه‌شناسی و مردم‌شناسی را شامل می‌شود و تبادلات اجتماعی را به عنوان تعاملات ذهنی و رابطه محور بین کارفرما و کارکنان بر حسب تبادل منافع اجتماعی-اقتصادی، اعتماد متقابل و تعهد، اهداف بلندمدت و تعهد همه جانبی، تعریف می‌کند. تئوری تبادل اجتماعی باور دارد زمانیکه افراد در کنند از تبادل اجتماعی منفعت می‌برند، از طریق مشارکت در فعالیت‌های دو جانبه (هنگار متقابل) تلاش می‌کنند تا این رابطه را در حالت متعادل نگه دارند (گولدنر، ۱۹۶۰: ۵۵؛ ساهلینز، ۱۹۷۲: ۱۱).

در حرفة حسابرسی، شریک حسابرس نقش مهم و برجسته‌ای در تعیین چگونگی محیط کاری حسابسان دارد. در راستای نظریه تبادل اجتماعی باید بیان نموده، زمانی حسابسان 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 حسابسان 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 حسابسان شاغل در موسسه، دارد و این موضوع باعث می‌شود تا رفتارهای حسابسان در مسیر درستی همچون رفتارهای شهروند سازمانی قرار بگیرد. زیرا با گذشت زمان، حسابسان متعهدانه تلاش می‌کنند با نشان دادن رفتارهایی از قبیل تلاش بیشتر در کارشان، کارکردن حتی بیشتر از زمان تعیین شده، پاسخ مناسبی به حمایت

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 شریک حسابرسی در مورد تردید حرفه‌ای بر رفتار شهروند سازمانی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

امروزه داشتن حسابرسان متخصص و کارآمد به عنوان یکی از با ارزش‌ترین دارایی‌های موسسات حسابرسی، 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 موسسات حسابرسی 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 عملکردۀای 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 عملکردۀای 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 تعهدات رفتاری کمک می‌کند تا فرد در حرفه خود، علاقه و توانمندی‌های فراتر از ظرفیت‌های واقعی را ارائه دهد. از طرف دیگر، بهرامی و 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 شریک حسابرسی در مورد تردید حرفه‌ای بر تعهد رفتاری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

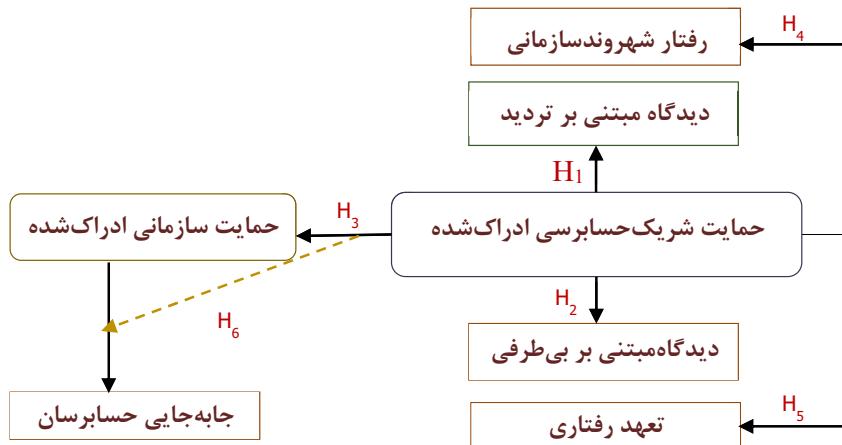
همچنین حمایت ادراک شده شریک حسابرسی به دلیل برآورده نمودن نیازهای درونی همچون نیازهای عاطفی و احترام مورد توجه تئوری برابری آدامز، فرد را از نظر سلامت روانی در حالت

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 حرفاًی 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 شریک حسابرسی بر اساس رویکرد مبادله رهبر-عضو شکل می‌گیرد و این موضوع به افزایش تعاملات کاری بین حسابرس با شرکای حسابرسی منجر خواهد شد، که این موضوع محرك‌های 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 حرفاًی همچون تمارض، غیبت، فرار از مسئولیت و ... از خود نشان می‌دهد. در این رابطه دکائینگ (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 یا عث گردد انگیزه و علائق فردی برای رسیدن به هدف تقویت شود. بر این اساس می‌توان فرضیه زیر را ارائه نمود:

فرضیه ششم: حمایت ادراک شده شریک حسابرسی تاثیر منفی حمایت سازمانی ادراک شده بر جایه 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: ۲۰)



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 برسی پیمایشی جمع آوری گردیدند. بر این اساس، از یک پرسشنامه استفاده گردید چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی مؤثر در جمع آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محاسب می‌شود (هایر و همکاران^۱، ۲۰۱۰؛ پوداسکوف و همکاران^۲، 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 کو亨 و همکاران (۲۰۱۷)، هارت (۲۰۱۰)، کوآداکرز و همکاران (۲۰۱۴)، هردا و لاول (۲۰۱۱)، لی و آلن (۲۰۰۲) و ویاتور و پیسوارد (۲۰۰۵) استفاده شده است. اما با توجه به تفاوت محیط پژوهشی محققان مجدداً سوالات پرسشنامه را از نظر روایی و پایایی مورد بررسی قرار دادند. سوالات تمامی پرسشنامه‌ها از طریق مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت از کاملاً موافق، تا کاملاً مخالف ترتیب داده شده بود. تا حد امکان، ابزارهای استفاده شده (پرسشنامه‌ها) در این تحقیق از سنجه‌های معتری 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 محترمانه 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 الزاماً هیچ گزینه درست یا غلطی وجود ندارد. نکته قابل توجه این است که تمامی داده‌ها از یک منبع و در یک بازه زمانی گردآوری شده اند (هر شرکت کننده تمامی پرسشنامه‌های پیش بینی کننده و معیاری را در یک زمان کامل می‌کند). در ادامه نحوه اندازه گیری متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود:

■ حمایت شریک حسابرسی ادراک شده

کو亨 و همکاران (۲۰۱۷) با انکا به نتیجه پژوهش ریچ و همکاران^۳ (۱۹۹۷) و کارپنتر و ریمرز (۲۰۱۳) که بیان نمودند، حسابرسانی که بر تردید حرفه‌ای تاکید دارند و از آن حمایت می‌کنند

¹ Hair et al

² Podsakoff et al

³ Rich et al

نسبت به سایر حسابرسانی که نه از آن حمایت و نه بر آن تاکید می‌کنند، عمدتاً به اثربخشی انجام کار حسابرسی متمرکز هستند و کمتر به دنبال کارایی حسابرسی و حفظ مشتریان هستند. در حالیکه سایر حسابرسانی که چندان بر تردید حرفه‌ای 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 شریک حسابرسی 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 تعديل قرار گرفت و ضریب آلفای کرونباخ آن که توسط پژوهش کوهن و همکاران (۲۰۱۷) حدود ۰/۷۸ بروآورده شده بود، مجدداً به دلیل تعديل محتوای سوال‌ها، 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 پیش‌فرض‌های قبلی حسابرس در مورد صاحبکاران بود. این پرسشنامه که ۱۸ سوال در قالب ۶ عامل بود از نظر روایی محتوایی مجدداً مورد جرح و تعديل توسط متخصصان قرار گرفت تا درک نظری ساده و قابل فهمی برای 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 انکایی 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 انتکا به پژوهش کوآداکرز و همکاران (۲۰۱۴) پرسشنامه محقق ساخته ایجاد 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 بروآورده گردید.

■ حمایت سازمانی ادراک شده

حمایت سازمانی ادراک شده توسط یک پرسشنامه سه‌ایتمی اندازه گیری شد که توسط هر دا 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 راه حسابرسان را در قالب طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از کاملا موافق تا کاملا مخالف در قالب ۳ سوال مورد بررسی قرار می‌دهد. روایی محتوای این پرسشنامه مورد تایید قرار گرفت و ضریب آلفای کرونباخ آن همسان با پژوهش کوهن و همکاران (۲۰۱۷) ۰/۹۰ برابر 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 موسسات حسابرسی 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 برابر 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 پیسوارد (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 استنگی فرد نسبت به حرفة حسابرسی تعریف می‌شود که باعث می‌گردد تمایل و علاقه به حرفة 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 می‌باشد. 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 می‌گیرد. ضریب آلفای کرونباخ طبق پژوهش کوهن و همکاران (۲۰۱۷) برابر با ۰/۷۹ برابر 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 موسسات حسابرسی بخش خصوصی می‌باشد. با توجه به اینکه جامعه‌آماری در این تحقیق نامحدود است، لذا برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه‌آماری نامعلوم و به شرح زیر استفاده گردید:

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

در رابطه فوق:

$$n = \text{حجم نمونه}$$

$$Z_{\alpha/2}^2 = \text{مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد } 1/96$$

$$p = \text{نسبت موفقیت که برابر است با } 0/5$$

$$d^2 = \text{خطای برآورده نمونه که برابر است با } 5 \text{ درصد.}$$

با توجه به رابطه فوق، تعداد نمونه آماری ۳۸۴ نفر می‌باشد که جهت افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۳۹۰ پرسشنامه میان حسابرسان به صورت 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 برآش 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
جایه 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

بر اساس نتایج بدست آمده از آمار توصیفی مشخص گردید، بر اساس مقیاس پرسشنامه که مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای بود، بالاترین میزان میانگین مربوط به متغیر شک و تردید حسابرسان در انجام حرفا‌ای حسابرسی می‌باشد و مشارکت کنندگان و پاسخ‌گویان به سوالات پرسشنامه‌های این پژوهش معیار شک و تردید را به عنوان یکی از مولفه‌های تردیدحرفا‌ای مورد توجه قرار می‌دهند و آن را عامل مهمی در انجام کار حسابرسی قلمداد نموده‌اند. همچنین مشخص گردید تعهد رفتاری حسابرسان با توجه به ماهیت حرفا‌ای حسابرسی در موقعیت خوبی قرار دارد چرا که حسابرسان به آن در پرسشنامه امتیاز بالایی داده‌اند. از طرف دیگر، بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به متغیر حمایت ادراک شده شریک حسابرسی 0.79 می‌باشد که این نتیجه نشان می‌دهد، تفاوت دیدگاه شرکای حسابرسی در مورد تردیدحرفا‌ای تقریباً زیاد است و نظرات متفاوتی مبنی بر حمایت و یا عدم حمایت از موضوع شک و تردید و یا بی‌طرفی دارند و ظاهراً 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^۱، ۱۹۹۷). برای بررسی برآش بخش اول یعنی برآش مدل‌های اندازه گیری سه مورد استفاده می‌شود: پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا.

■ برآش 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 سنجه‌های مناسب برای ارزیابی پایداری درونی (سازگاری درونی) محاسب می‌شود. بر این اساس، برابر با جدول (۱) و جدول (۲) مقادیر آلفای کرونباخ برای تمامی متغیرها از مقدار 0.7 بیشتر بوده و بیانگر پایایی قابل قبول است.

- پایایی ترکیبی: از آن جایی که معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایایی 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 0.7 شود، نشان از پایداری درونی مناسب

^۱ Myers

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 تمامی متغیرها بیش از ۷۰٪ هستند، برآش 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 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 نویسندها مثل ریوارد و هاف (۱۹۹۸). عدد ۰/۵ را به عنوان مقدار ملاک بارهای عاملی ذکر نموده اند دارند، با توجه به جدول (۲) مقادیر بارهای عاملی تمامی گویه‌ها 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 برآش 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 چهارین همبستگی بیشتر باشد برآش نیز بیشتر است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معیار میانگین واریانس استخراج شده را برای سنجش روایی همگرا معرفی و مقدار بحرانی را عدد ۰/۰۵ بیان داشتند. بدین معنی که مقدار میانگین واریانس استخراج شده بالای ۰/۵ روایی همگرا قابل قبول را نشان می‌دهند. البته مکنز و همکاران (۱۹۹۶) مقدار ۰/۴ را بالا 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 تمامی میانگین واریانس استخراج شده از ۰/۴ بیشتر بوده و در نتیجه مدل آورده شده در این پژوهش از روایی همگرا بیان مناسبی برخوردار است.

روایی واگرا

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

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

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

شاخص‌ها	میانگین واریانس استخراج شده	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
حمایت شریک حسابرسی 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 شریک حسابرسی ادراک شده	۰.۶۲	۰.۹۴	۰.۹۳
جایه جایی حسابرسان	۰.۷۷	۰.۹۱	۰.۸۵
رفتار شهرهوند سازمانی حسابرسان	۰.۴۸	۰.۸۲	۰.۷۹
تعهد رفتاری حسابرسان	۰.۶۱	۰.۸۶	۰.۷۹
شك 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 $0/9$ 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	تردید حسابرس	حمایت سازمانی ادراک شده	رفتار شهرهوندی	تعهد رفتاری	جایه جایی 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 شهرهوندی	۰.۵۱	۰.۲۶	۰.۰۱-	۰.۵۲	۱.۰۰		
تعهد رفتاری	۰.۳۱	۰.۱۳	۰.۱۲-	۰.۳۰	۰.۱۰	۱.۰۰	
جایه جایی حسابرس	۰.۶۴	۰.۴۸	۰.۰۲	۰.۶۳	۰.۵۸	۰.۳۵	۱.۰۰

■ آزمون الگوی درونی (الگوی ساختاری)

معیار ضروری برای سنجش الگوی ساختاری ضریب تعیین (R^2) متغیرهای مکنون وابسته است. چین (۱۹۹۸) اندازه (R^2)، $0/۰۱۹$ 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 برآشش الگو استفاده می‌شود، رویکرد PLS فاقد شاخص برآشش مبتنی بر «خی دو» به منظور بررسی میزان مطابقت الگوی نظری با داده‌های گردآوری شده است. این امر به ماهیت پیش‌بین محور PLS بستگی دارد. برای بررسی کفايت الگوی پیش‌بین هر متغیر وابسته می‌توان از شاخص (Q^2) استفاده کرد. اندازه مثبت این شاخص نشانگر کفايت پیش‌بین مناسب است (امانی و همکاران، ۱۳۹۱). در صورتی 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 درونزا ای الگو در جدول (۴) ارائه شده که همگی مثبت است.

جدول (۴) شاخصهای متغیرهای مکنون

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

از نیکوبی برآشش برای سنجش شباهت میان منحنی‌های تجربی و منحنی‌های نظری استفاده می‌شود. یکی از تفاوت‌های اساسی بین لیزرل و PLS نامناسب بودن شاخص‌های موجود برای برآشش مدل‌های برآورد شده با استفاده از PLS است. اگر چه در الگوریتم‌های PLS موجود آماره‌های برآزندگی، از قبیل شاخص برآزندگی 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 هاووس و همکاران (۲۰۰۵) شاخص کلی برآشش را برای بررسی برآشش مدل

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

$$GOF = \sqrt{\text{average(Comunalities)}} * R^2$$

$$GOF = \sqrt{0.53 * 0.69} = 0.60$$

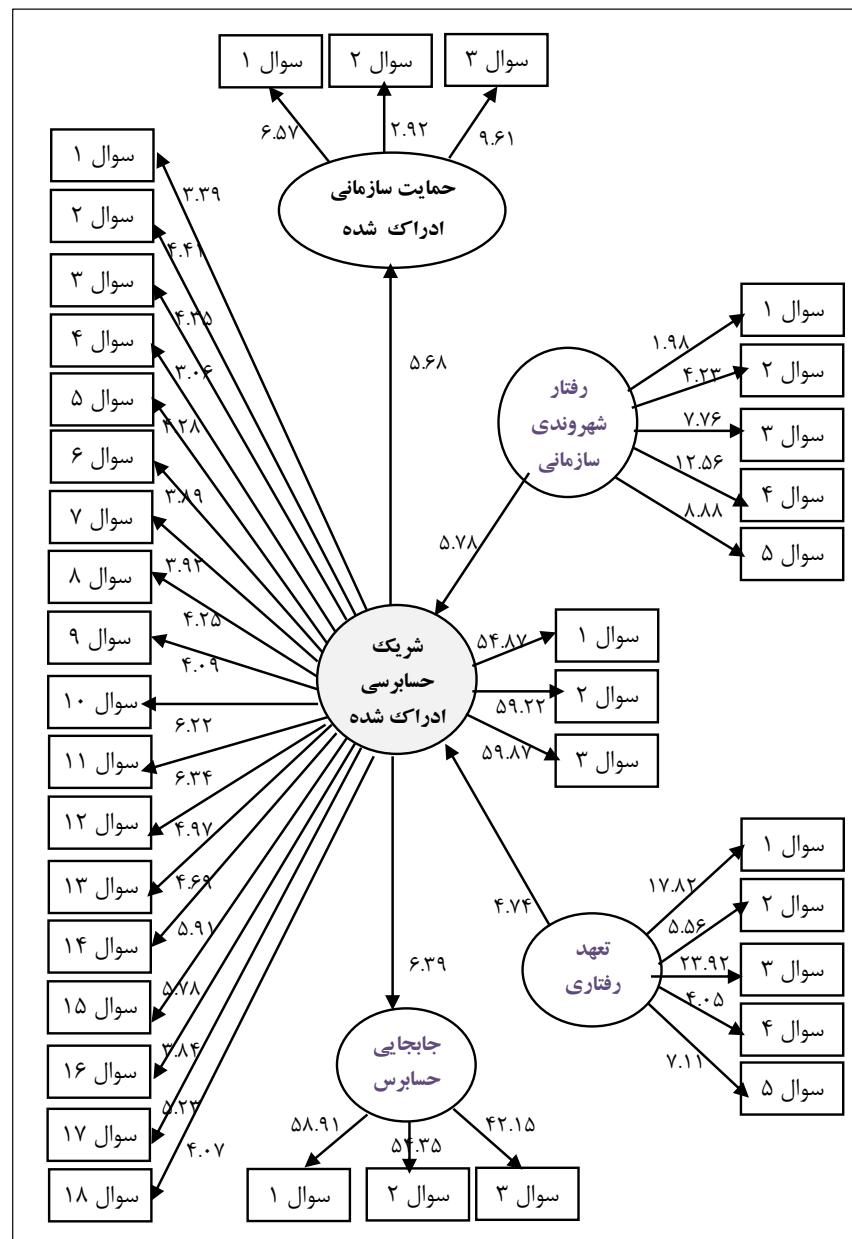
به باور تنن‌هاوس و همکاران (۲۰۰۵) شاخص (GOF) در مدل PLS راه حلی عملی برای این مشکل بررسی برازش کلی مدل بوده و همانند شاخص‌های برازش در روش‌های مبتنی بر کوواریانس عمل می‌کند و از آن می‌توان برای بررسی اعتبار یا کیفیت مدل PLS به صورت کلی استفاده کرد. این شاخص نیز همانند شاخص‌های برازش مدل لیزرل عمل می‌کند و بین صفر تا یک قرار دارد و مقادیر نزدیک به یک نشانگر کیفیت مناسب مدل هستند. بر مبنای طبقه‌بندی اندازه مشخص شده کوهن (۱۹۸۸) از R^2 و با استفاده از ارزش حداقلی ۰.۵۰ فورنل و لارکر (۱۹۸۱) برای میزان اشتراک، معیار GOF با توجه به نمونه، به مقدار ۰.۱۰ قابل قبول است. مقدار GOF محاسبه شده برای مدل، نزدیک به مقدار ۰.۶۰ بود که بر مطوبیت 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	ضریب T	نتیجه
۱	حرمایت ادراک شده شریک حسابرسی با دیدگاه مبتنی بر شک و تردید حسابسان تاثیر منفی و معناداری دارد.	-۰.۱۹	۳.۲	تایید فرضیه
۲	حرمایت ادراک شده شریک حسابرسی با دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی حسابسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.	۰.۱۹	۲.۴	تایید فرضیه
۳	حرمایت ادراک شده شریک حسابرسی در مورد تردیدحرفهای با حمایت سازمانی ادراک شده تاثیر مثبت و معناداری دارد.	۰.۳۵	۵.۶	تایید فرضیه
۴	حرمایت ادراک شده شریک حسابرسی در مورد تردیدحرفهای با رفتار شهروند سازمانی حسابسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.	۰.۲۶	۵.۷	تایید فرضیه
۵	حرمایت ادراک شده شریک حسابرسی در مورد تردیدحرفهای با تعهد رفتاری حسابسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.	۰.۲۰	۴.۷	تایید فرضیه
۶	حرمایت ادراک شده شریک حسابرسی تاثیر منفی حمایت سازمانی ادراک شده با جایه جایی حسابسان را تقویت می‌نماید.	۰.۲۰	۲.۵	تایید فرضیه

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



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 دینفعان 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، حرفة 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 (دریابی 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 تأثیر ریسک ذاتی تشخیص اشتباه دهد گزارش حسابرسی نیز اشتباه می‌شود و در نتیجه ویژگی‌های منحصر به فرد حسابرس از مهمترین عوامل اثرگذار محاسب می‌شود (سعیدی‌گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶: ۱۷۰). در واقع این پژوهش به دنبال بررسی تأثیر حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و تردید حرفاًی 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 تأثیر منفی و معناداری دارد. در تحلیل نتیجه فرضیه اول پژوهش باید بیان نمود، حمایت ادراک شده شریک‌حسابرسی با دیدگاه شک گونه حسابرسان تأثیر 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 صورت‌های مالی 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 حرفة حسابرسی، 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 تأثیر گذار باشد. از طرف دیگر وجود دیدگاه توأم 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 صورت‌های مالی را به عنوان تقلب برآوردن

نمایند و این موضوع شاید به دلیل وجود همان دیدگاه بازگانی موسسات حسابرسی 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)؛ کرانبرگ 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 شریک حسابرسی 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 صورت‌های مالی صاحبکاران نشان می‌دهد. در واقع شرکای حسابرسی تلاش دارند تا در کنار تأکید 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 اهمال کاری صاحبکاران وارد بررسی صورت‌های مالی آنها نشوند. این به معنای آست که آنها شرکای حسابرسی از دیدگاه‌های بی‌طرفانه حسابرسان در یک بازار رقابتی بیشتر استقبال می‌نمایند، چرا که آن را لازمه موقفيت موسسه حسابرسی خود در بازارهای حسابرسی می‌دانند وجود دیدگاه بی‌طرفانه در انجام حسابرسی صورت‌های مالی صاحبکاران مطابق با ویژگی‌های درونی حسابرسان می‌باشد که بر اساس شواهد اقدام به اظهار نظر در مورد صورت‌های مالی می‌نمایند و این موضوع باعث اثربخشی عملکرد موسسه حسابرسی می‌گردد.

در همین راستا این دسته از حسابرسان بر اساس ویژگی‌های شخصیتی تاثیرات بین فردی و عزت نفس بالا تلاش می‌نمایند تا در بررسی‌های صورت‌های مالی در راستای اولویت‌های موسسات حسابرسی 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 موسسات حسابرسی 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 متتمرکز هستند، در مورد ادعاهای مدیریتی مقاعده 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 شریک حسابرسی در مورد تردید حرفه‌ای با حمایت

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 تردید حرفه‌ای نشان دهنده حمایتی است که منجر به تشویق حسابرسان در تقویت تردید حرفه‌ای در انجام بررسی‌های صورت‌های مالی می‌شود و این دقیقاً مطابق با استاندارد شماره ۱ هیات نظارت بر استانداردهای حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا می‌باشد که بیان می‌کند، حسابرسان می‌بایست بر اساس یک ذهنیت کنچکاو در پی بررسی شواهد و مدارک حسابرسی باشند. با فرض اینکه شک حسابرس یک عامل مهم در بسط و توسعه حرفه‌ای گری 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 ایسنرگر و همکاران (۲۰۰۲)؛ آدامز و ویستر (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 شریک حسابرسی در مورد تردید حرفه‌ای با رفتار شهرondon 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 شهرondonی و تعهد رفتاری و حرفه‌ای بیشتری در چارچوب‌های موسسات حسابرسی خواهند داشت و این به معنای آن است که شرکای حسابرسی ضمن در ک ماهیت حرفه حسابرسی تلاش می‌کنند تا از عملکردهای مبتنی بر شواهد در بررسی‌های صورت‌های مالی 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 صورت‌های مالی داشته باشند و این موضوع به کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی بسیار کمک می‌کند به خصوص زمانیکه ریسک تقلب محتمل‌تر است، حمایت ادراک شده بیشتر شریک حسابرسی بهتر می‌تواند در ارتقای سطح تعهداتی رفتاری حسابرسان کمک کننده باشد. اما از طرف دیگر مشخص شد، حمایت ادراک شده شریک حسابرس، می‌تواند مانع از جابجایی حسابرسان گردد. حسابرسان معمولاً در زمانی که محیط سازمانی برایشان به

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 محیط کاری 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، موسسات حسابرسی 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 موسسات حسابرسی دست یابند، تا از این طریق میزان رفتار شهروندی و تعهد رفتاری بیشتر در حسابرسان افزایش یابد، چرا که این موضوع باعث می‌شود کیفیت حسابرسی ارتقاء یابد و ریسک ناشی از تقلب در صورت‌های مالی به دلیل وجود دیدگاه‌های تردید‌حرفه‌ای حسابرسان بر اساس نقطه اشتراک حسابرسان با شریک حسابرسی بر سر بی‌طرفی یا شک و تردید، کاهش خواهد یافت.

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

■ پیوست: پرسشنامه پژوهش

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

۱. حمایت شریک حسابرسی ادرارک شده

مقیاس لیکرت					گویه ها
۱	۲	۳	۴	۵	
					۱. آیا اگر بر حسب ذهنیت تردیدگر، تصمیم بگیرید بررسی های بیشتری بر روی شواهد و مدارک انجام دهم، شرکای موسسه از شما حمایت می کنند؟
					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 می کنند؟
					۳. آیا حتی اگر شک شما نسبت به شواهد و مدارک منجر به بحث و مشاجره با صاحبکاران شود، باز هم شرکا از شما حمایت می کنند؟

۲. حمایت سازمانی ادرارک شده

مقیاس لیکرت					گویه ها
۱	۲	۳	۴	۵	
					۱. آیا موسسه حسابرسی که در آن مشغول به کار هستید، به طور جدی اهداف و ارزش های شما توجه می کند؟
					۲. آیا موسسه حسابرسی که در آن مشغول به کار هستید، واقعاً به سلامتی شما اهمیت می دهد؟
					۳. آیا موسسه حسابرسی که در آن مشغول به کار هستید، توجهی به نیازهای اجتماعی و رفاهی شما می کند؟

۳. دیدگاه مبتنی بر بی طرفی

مقیاس لیکرت					گویه ها
۱	۲	۳	۴	۵	
تلاش برای جستجو					
					۱. آیا از هیجان و کشف تقلب در بررسی های صورت های مالی استقبال می کنید؟
					۲. تا چه اندازه برای یافتن اطلاعات جدید در بررسی های صورت های مالی تلاش می کنید؟

					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 تمامی داده‌های 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 معمولاً توضیحات دیگران را بدون تعمق بیشتر، قبول می‌کنید؟
					۳. آیا دیگران به سادگی می‌توانند شما را مت怯عده کنند؟
					۴. آیا اکثر موقع 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 معمولاً 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					
مقیاس لیکرت					
۱	۲	۳	۴	۵	گویه‌ها
					۱. تا چه میزان، زمانیکه شواهدی بر قابلیت اعتماد به دست نیاورید، در مواجهه با یک فرد غریبه با احتیاط عمل کنید؟

					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 تصمیم‌گیری 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 حرفای همچون از دست دادن صاحبکاران مانع از بررسی دقیق و تردید مبانه شما می‌شود؟
					۷. تا چه اندازه در حرفه حسابرسی، حساب‌ها و عملکردهای صاحبکاران را حتی خارج از مرزهای شرکت ریدایی 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 شهریوند سازمانی

مقیاس لیکرت					گویه‌ها
۱	۲	۳	۴	۵	
					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؟

۶. جابجایی حسابرس

مقیاس لیکرت					گوییه‌ها
۱	۲	۳	۴	۵	
					۱. آیا اغلب به ترک موسسه‌ای که در آن شاغل هستید، فکر می‌کنید؟
					۲. تا چه اندازه احتمالاً 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. تعهد رفتاری

مقیاس لیکرت					گوییه‌ها
۱	۲	۳	۴	۵	
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 هنجره‌های 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 تغییر کننده شک و تردید حرفه‌ای)، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱، صص ۷۹-۹۹.

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

بهرامی، حمیدرضا و صریحی اسفستانی، 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.

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

دارمی، زینب، جهانبخش گنجه، سحر، جهانبخش گنجه، صادق. (۱۳۹۴)، رابطه مشارکت در تصمیم‌گیری و حمایت ادراک شده سربرست بر رفتارهای شهروندی سازمانی در میان کارکنان، با توجه به نقش میانجی گر 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 سربرست ادراک شده بر تعهد سازمانی و عملکرد فردی کارکنان، فصلنامه مدیریت دولتی، دوره ۸، شماره ۲، صص ۳۷۳-۳۹۱.

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

مهریان‌بور، محمدرضا، رحیمیان، نظام الدین، آهنگری، مهناز. (۱۳۹۷)، بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید‌حروفهای 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.

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

سعیدی‌گراغانی، مسلم و ناصری، احمد. (۱۳۹۶)، تأثیر 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 تردید‌حروفهای حسابرس، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۲۵، شماره ۷، صص ۶۷-۸۰.

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

ولیان، حسن، عبدالی، محمد رضا، کریمی، شبینم. (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/10.2139/ssrn.3069755>

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=3140647>

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/10.1016/j.aos.2017.08.003>

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.

- 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

- 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 skepticism 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.