

The Effect of Partner Communications of Fraud Likelihood and Skeptical Orientation on Auditors' Professional Skepticism

Mahboobe Jafari

Ph.D. Student of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. M.jafari@aem.uk.ac.ir

Omid Pourheidari*

*rofessor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. (Corresponding Auther). ,
opourheidari@uk.ac.ir*

Ahmad Khodamipour

Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. khodamipour@uk.ac.ir

Abstract:

Professional skepticism is an attitude that includes a questioning mind that makes to be alert to conditions indicating fraud, management bias, and inconsistencies across evidence. An appropriate level of professional skepticism is essential to a high-quality audit, for this purpose, this paper aims to investigate the effect of partner communication of fraud likelihood and skeptical orientation on the level of professional skepticism in auditor judgments. This study examines the effect on professional skepticism of the partner's communication on the likelihood of fraud (making their own view known, making management's view known or not making any view known) and the skeptical orientation being encouraged (outward orientation towards the veracity of management representations and/or inward towards the fallibility of the auditor's judgment processes). The statistical sample consisted of 180 auditors working in trusted audit institutions of Tehran Securities & Exchange Organization in 2023 who were selected by convenience sampling. To investigate hypotheses and analyze data, an analysis of variance and the SPSS software were used. Results indicate that auditors exhibit higher levels of professional skepticism when the partner expresses management's view, rather than their own view or no view, that there is a low likelihood of fraud. Also finding indicates emphasizing an inward skeptical orientation was not

found to be more effective in encouraging professional skepticism in audit judgments than emphasizing an outward skeptical orientation.

Keywords: Professional skepticism, Partner communication of fraud likelihood, Inward and outward orientation.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

تأثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت گیری

تردیدگرایانه حسابرسان بر تردید حرفه‌ای حسابرسان

محبوبه جعفری^۱ امید پورحیدری^{۲*} احمد خدای پور^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۱/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۱۸

چکیده:

تردید حرفه‌ای نوعی نگرش دربرگیرنده ذهنی پرسشگر است که باعث هوشیاری نسبت به شرایطی می‌شود که نشان‌دهنده تقلب، سوگیری مدیریت و ناسازگاری بین شواهد است. سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای برای یک حسابرسی با کیفیت بالا ضروری است، برای این منظور، پژوهش حاضر با چشم‌انداز بهبود تردید حرفه‌ای حسابرسان به بررسی تأثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسان پرداخته است. در همین راستا، نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب در سه سطح (بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی، بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی و بیان نکردن هیچ دیدگاهی) و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان در دو سطح (جهت‌گیری بیرونی نسبت به صحت اظهارات مدیر شرکت مورد رسیدگی و یا جهت‌گیری درونی نسبت به صحت فرآیندهای قضاوت حسابرسان) مورد دستکاری قرار گرفت تا اثر آن‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد. در پژوهش حاضر یک مطالعه آزمایشی به منظور بررسی تأثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسان انجام گرفت. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۸۵ حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار در سال ۱۴۰۲ است که با روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. تحلیل داده‌ها و بررسی فرضیه‌ها با استفاده از نرم افزار SPSS، آزمون تحلیل واریانس و مقایسه میانگین انجام

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.

M.jafari@aem.uk.ac.ir

^۲ استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران (نویسنده مسئول).

opourheidari@uk.ac.ir

^۳ استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران.

khodamipour@uk.ac.ir

شده است. نتایج نشان می‌دهد، هنگامی که شریک موسسه حسابرسی، دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی را در خصوص پایین بودن احتمال تقلب بیان می‌کند در مقایسه با زمانی که دیدگاه خود (شریک موسسه حسابرسی) یا زمانی که هیچ دیدگاهی را بیان نمی‌کند، حسابرسان سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهند. همچنین مشخص شد که تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی برای افزایش تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسی مؤثرتر از تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی نیست.

کلیدواژه‌ها: تردید حرفه‌ای، نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب، جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی و جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی.

۱- مقدمه

تردید حرفه‌ای^۱ مفهومی بنیادی در حسابرسی بوده که به صورتی برجسته، در سراسر استانداردهای حسابرسی و ادبیات دانشگاهی نشان داده شده است. اهمیت حیاتی تردید حرفه‌ای ناشی از این واقعیت است که این مفهوم به طور همزمان، هم بر هزینه‌ها و هم بر کیفیت فرآیند حسابرسی تاثیر می‌گذارد و این تاثیر به ترتیب، از طریق نفوذ این مفهوم بر منابع تخصیص داده شده در زمینه حسابرسی و تعیین قابلیت اطمینان از نتایج حسابرسی قابل مشاهده است. مفهوم تردید حرفه‌ای نقش قابل ملاحظه‌ای در عملیات حسابرسی دارد و چندین دهه است که در استانداردهای حسابرسی به طور برجسته‌ای نمایان است. به‌عنوان مثال، در بیانیه‌ی استاندارد حسابرسی شماره ۹۹ در خصوص تردید حرفه‌ای، حسابرسان به غلبه بر گرایش‌های طبیعی خود، از قبیل اتکای بیش از حد بر اظهارات صاحب‌کار فراخوانده شده‌اند و از آن‌ها خواسته شده است تا با ذهنی پرسشگر و با حالت تردید، رویکرد حسابرسی را تعیین کنند (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۱). در سطح بین‌المللی از حسابرسان به دلیل عدم اعمال تردید حرفه‌ای کافی در انجام حسابرسی‌هایشان انتقاد شده است (مرجع تنظیم مقررات شرکت‌ها و حسابداری^۲، ۲۰۱۳؛ شورای گزارشگری مالی^۳، ۲۰۱۳؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام^۴، ۲۰۱۳؛ مجمع بین‌المللی نهادهای ناظر حسابرسی مستقل^۵، ۲۰۱۵). این در حالی است که تردید حرفه‌ای مفهومی بنیادی در حسابرسی است و داشتن ذهن پرسشگر به‌عنوان یکی از لازمه‌های حسابرسی است، در نتیجه، اگر حسابرس بخواهد حسابرسی را با کیفیت بالا انجام دهد لازم است تردید حرفه‌ای را در طی فرآیند حسابرسی حفظ کند.

حسابرسان باید ارزیابی کنند که آیا قضاوت‌ها و تصمیمات اتخاذ شده توسط مدیریت، نشانگر سوگیری احتمالی مدیریت هستند یا خیر (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۸). همچنین کیم و تروتمن (۲۰۱۵) بیان می‌کنند، تردید حرفه‌ای برای یک حسابرسی باکیفیت ضروری است. دوتی (۲۰۱۱) معتقد است، تردید حرفه‌ای موضوعی است که به طور گسترده کار حسابرس را به سرمایه‌گذاری و سیستم مالی مرتبط می‌کند و تردید حسابرس پایه و اساس اعتماد سرمایه‌گذاران در گزارشگری مالی است.

^۱ Professional Skepticism

^۲ Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)

^۳ Financial Reporting Council (FRC)

^۴ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

^۵ International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)

در بند ۱۳ استاندارد حسابداری شماره ۲۰۰ در ایران، تردید حرفه‌ای به عنوان نگرشی که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی انتقادی شواهد حسابداری است، تعریف می‌شود. علی‌رغم الزامات و انتظارات بیان شده درباره تردید حرفه‌ای برای حسابرسان، تحقیقات متعددی نشان می‌دهد که حسابرسی اغلب در روشی انجام نمی‌شود که مورد رضایت کمیسیون بورس و اوراق بهادار باشد. در سال ۲۰۱۳، حسابرسان در بررسی کیفیت حسابداری، مجازات کمیسیون بورس و اوراق بهادار را برای حسابرسان بررسی کردند که شامل ۸۷ مورد از تقلب در گزارش‌های مالی برای شرکت‌های سهامی عام می‌شد. ۵۸ درصد از این گزارش‌ها شامل اظهار نظر مقبول بدون هیچ‌گونه بند تعدیلی و ۴۲ درصد آن‌ها اظهار نظر مقبول با بند توضیحی داشتند. از این رو، به کارگیری سطح نامناسبی از تردید حرفه‌ای به‌عنوان عامل مهمی برای گزارشگری مالی متقلبانه در جرایم کمیسیون بورس و اوراق بهادار دیده می‌شد. علاوه بر این، بند ۱۰ از هشدارنامه اجرای حسابرسی برای اعضا اشاره می‌کند به اینکه هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام که دائماً در حال نظارت بر فعالیت‌های موسسات حسابداری است، نگران است که آیا حسابرسان به‌طور پیوسته و با جدیت تردید حرفه‌ای را به کار می‌گیرند یا خیر؟ (مهربان‌پور و همکاران، ۱۴۰۱). استانداردهاگذاران پیشنهاد می‌کنند که شرکا باید از لحن مناسب استفاده کنند تا مزایای تردیدگرایی حرفه‌ای درک شود و بتوانند احتمال کشف تقلب توسط حسابرسان را افزایش دهند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۳).

جلسه طوفان مغزی تقلب^۲ یکی از ترتیبات همفکری است که به‌عنوان فرصتی برای افزایش تردید حرفه‌ای پیشنهاد شده است (نلسون، ۲۰۰۹؛ دنیس و جانستون، ۲۰۱۵). در جلسه طوفان مغزی تقلب، شرکای موسسات حسابداری فرصتی برای ارائه اطلاعات دارند که ممکن است بر سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر گذارد، به‌عبارت دیگر، دیدگاه‌های شرکای موسسات حسابداری می‌تواند بر اعضای تیم حسابداری تأثیر گذارد (هارت و همکاران، ۲۰۱۳). براساس نتایج پژوهش‌های گذشته، می‌توان بیان نمود شرکا دیدگاه‌هایی در مورد اینکه چه اطلاعاتی باید به تیم حسابداری منتقل شود، دارند. بنابراین سوال اصلی پژوهش حاضر این است که آیا سطح تردید حرفه‌ای اعضای تیم حسابداری تحت تأثیر آنچه شریک موسسه حسابداری به تیم حسابداری منتقل می‌کند، در شرایطی که شریک موسسه حسابداری معتقد است احتمال تقلب کم است و تقلب‌های احتمالی در جلسه طوفان مغزی تقلب شناسایی شده است، قرار می‌گیرد، یا خیر؟.

^۱ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

^۲ Fraud brainstorming

نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب، ناشی از نگرانی‌های مطرح شده توسط شرکای موسسات حسابرسی است مبنی بر اینکه بیان دیدگاه خود (شریک موسسه حسابرسی) در خصوص پایین بودن احتمال تقلب ممکن است بر سطح تردید حرفه‌ای اعمال شده توسط تیم حسابرسی تأثیر منفی بگذارد. با وجود شناسایی تقلب‌های احتمالی در جلسه طوفان مغزی، شرکای موسسات حسابرسی تصمیم می‌گیرند که چه چیزی را با حسابرسان در میان بگذارند. در چنین شرایطی، شرکا نگران این هستند که بیان دیدگاه خود ممکن است باعث شود که تیم حسابرسی سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را اعمال نکنند. شرکای موسسات حسابرسی همچنین این اختیار را دارند که دیدگاه خود را اعلام نکنند و دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی را مبنی بر اینکه احتمال تقلب کم است، در میان بگذارند و یا اینکه هیچ دیدگاهی را بیان نکنند.

حسابرسان به طور سنتی در استانداردهای حسابرسی و بیانیه‌های حرفه‌ای تشویق می‌شوند تا جهت‌گیری بیرونی^۱ اتخاذ کنند. در جهت‌گیری بیرونی تأکید می‌شود که باید به قضاوت و تصمیم‌گیری مدیر شرکت مورد رسیدگی تردید داشت، بخصوص در مواردی که امکان دستکاری شواهد توسط مدیر شرکت مورد رسیدگی وجود دارد. جهت‌گیری دیگری توسط بل و همکاران (۲۰۰۵) پیشنهاد شده است، که در آن حسابرسان تشویق می‌شوند نسبت به قضاوت‌های خطاپذیر خود تردید داشته باشند. بل و همکاران (۲۰۰۵) بیان می‌کنند که جهت‌گیری درونی^۲ دربرگیرنده آن است که حسابرسان تلاش می‌کنند تا بحث انتقادی احتمالی دیگران را پیش‌بینی کنند و دفاع پذیرفتنی در مقابل آن‌ها ارائه دهند. جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی، ذهن حسابرس را به سمت استدلال‌ات متناوب و به دنبال آن، ارزیابی منتقدانه‌تر شواهد هدایت می‌کند (مهران‌پور و همکاران، ۱۴۰۱).

برای بررسی اثر نقطه‌نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در پژوهش حاضر ابتدا، انتقال اطلاعات توسط شریک موسسه حسابرسی در مورد پایین بودن احتمال تقلب در صورت‌های مالی دستکاری می‌شود، که در این پژوهش به‌عنوان نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب از آن یاد می‌شود و به‌عنوان بیان دیدگاه خود (شریک موسسه حسابرسی)، بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی و بیان نکردن هیچ دیدگاهی نامگذاری شده است. سپس، جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان مورد دستکاری قرار می‌گیرد، یعنی حسابرسان تشویق می‌شوند که تردید خود را به بیرون به سمت صحت اظهارات مدیر شرکت مورد رسیدگی و یا به درون به سمت صحت

^۱ Outward orientation

^۲ Inward orientation

فرآیندهای قضاوت خود (حسابرس) هدایت کند. پیچر و همکاران (۲۰۱۳) پیشنهاد می‌کنند که حسابرسان باید به گونه‌ای آموزش ببینند که نسبت به فرآیندهای قضاوت خود تردید داشته باشند. آن‌ها بیان می‌کنند که حسابرسان باید درک کنند سوگیری‌هایی وجود دارد که بر قضاوت آن‌ها تأثیر منفی می‌گذارد.

تحقیقات تجربی بسیاری در حسابداری در مورد چگونگی تأثیر ساختارهای گروهی مختلف بر کمیت و کیفیت خروجی جلسات طوفان مغزی انجام شده است (هافمن و زمبلمن، ۲۰۰۹؛ تروتمن و همکاران، ۲۰۰۹؛ چن و همکاران، ۲۰۱۵) و همچنین تحقیقات بسیاری اثر عوامل مختلفی همچون سبک تفکر، فرهنگ، مولفه‌های رفتاری و باورهای دینی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را بررسی نمودند (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹؛ قاسمی‌نژاد و همکاران، ۱۴۰۰؛ مدینه و زارع، ۱۴۰۲). در پژوهش حاضر، تأثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابداری از احتمال تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر تردید حرفه‌ای مورد بررسی قرار می‌گیرد. در همین راستا، ابتدا به تجزیه و تحلیل لازم برای درک مفهوم نقطه نظر شریک موسسه حسابداری از احتمال تقلب تمرکز می‌شود. سپس، جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان مورد مطالعه قرار می‌گیرد تا اثر این دو متغیر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد.

نتایج این پژوهش می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سازمان حسابداری و موسسات حسابداری قرار دهد. با استفاده از نتایج این پژوهش شرکای موسسات حسابداری می‌توانند درک کامل‌تری از تأثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابداری بر تردید حرفه‌ای داشته باشند و به وسیله آن می‌توانند تردید حرفه‌ای را در زمانی که آن‌ها مناسب می‌دانند، افزایش دهند. همچنین این پژوهش با بیان مفهوم جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی می‌تواند برای کمک به حسابرسان برای اعمال سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای مفید باشد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

استاندارد حسابداری ایران بر اهمیت تردید حرفه‌ای تأکید می‌کند. این استاندارد تردید حرفه‌ای را به عنوان نگرشی تعریف می‌کند که شامل ذهن پرسشگر می‌شود و حسابرسان را ملزم می‌کند تا اعتبار شواهد حسابداری کسب شده را نقادانه ارزیابی کنند (استاندارد حسابداری، شماره ۲۰۰). تردید حرفه‌ای، در ارائه یک حسابداری با کیفیت بالا ضروری است (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۵). یکی از عوامل تعیین‌کننده تردید حرفه‌ای، فرآیندهای شناختی است که حسابرسان برای تشخیص اینکه آیا شواهد حسابداری اضافی برای آزمون ادعاهای مدیریت مورد نیاز است یا خیر، استفاده می‌کنند (نلسون، ۲۰۰۹).

تردید به‌عنوان یک ذهنیت (طرز فکر) و یک نگرش مفهوم‌سازی شده است (نولدر و کادوس، ۲۰۱۸). وقتی حسابرسان نسبت به سوگیری مدیریت هوشیار باشند و شواهد حسابرسی را به طور انتقادی ارزیابی کنند، ذهنیت تردید برانگیز آشکار می‌شود. ذهنیت تردید برانگیز با ویژگی‌های یک فرد، مانند شخصیت، دانش، توانایی و انگیزه فرد تعیین می‌شود. نگرش تردید برانگیز در ارزیابی‌های حسابرس از شواهد و اظهارات مدیریت مشهود است. نگرش تردید برانگیز توسط عوامل خارجی مانند فرهنگ شرکت، مقررات، استانداردها و فشار صاحبکار تعیین می‌شود (استیون و همکاران، ۲۰۱۹). در ایران طبق بند ۱۵ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب وجود شرایطی باشد که ممکن است موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود. همچنین طبق بند ۱۲ استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰، حسابرس باید بدون در نظر گرفتن تجربه قبلی خود از صداقت و درستکاری مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری، با پذیرش این احتمال که ممکن است تحریف بااهمیت ناشی از تقلب وجود داشته باشد، نگرش تردید حرفه‌ای را در تمام مراحل حسابرسی حفظ کند.

تردید با جمع‌آوری شواهد حسابرسی مناسب و کافی، که یک ویژگی کلیدی حسابرسی است، مرتبط است. زمانی که حسابرسان تردید دارند، شواهد ارائه شده را زیر سوال می‌برند و منابع جایگزین شواهد را برای آزمایش صحت اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت در نظر می‌گیرند (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۲). نهادهای نظارتی، بهبود رفتار تردیدآمیز حسابرسان را برای افزایش کیفیت حسابرسی، حیاتی تشخیص می‌دهند. آن‌ها به طور مداوم بر اهمیت تردید حرفه‌ای هنگام حسابرسی تأکید می‌کنند (کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه‌گذاری استرالیا^۱، ۲۰۱۶؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، ۲۰۱۲). همچنین صفی‌خانی و همکاران (۱۴۰۱) بیان کردند تصمیمات و قضاوت‌های حسابرس تحت تاثیر سطح تردید حرفه‌ای است و ارتقای سطح تردید حرفه‌ای، راهکاری برای پیشگیری از سویه‌های رفتاری است.

اعضای گروه حسابرسی باید درباره احتمال آسیب‌پذیری صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی از تحریف‌های بااهمیت، بحث کنند. هدف از این بحث، کسب شناخت بهتر اعضای گروه حسابرسی از احتمال وجود تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی است که از تقلب یا اشتباه در زمینه‌های خاص واگذار شده به آنان ناشی می‌شود و نیز کسب شناخت درباره امکان تأثیر نتایج روش‌های حسابرسی واگذار شده به آنان بر سایر زمینه‌های حسابرسی، شامل تصمیم‌گیری

^۱ Australian Securities and Investments Commission (ASIC)

درباره ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روش‌های حسابرسی لازم، است. طبق استاندارد ۲۰۰، حسابرس، حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا می‌کند. بحث‌های بین اعضای گروه حسابرسی بر لزوم حفظ تردید حرفه‌ای در جریان حسابرسی، هشجاری درباره اطلاعات یا سایر شرایط نشانگر وجود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه و جدیت در پیگیری این گونه نشانه‌ها، تأکید می‌کند (استاندارد حسابرسی، شماره ۳۱۵).

استاندارد کنترل کیفیت، مسئولیت بزرگی را بر عهده شرکای حسابرسی قرار داده است و شرکای حسابرسی را مسئول کیفیت حسابرسی می‌داند. همچنین این استاندارد تصریح می‌کند که شرکای حسابرسی باید با تأکید بر اهمیت کیفیت حسابرسی و تردید حرفه‌ای، پیام‌های مناسبی را به سایر اعضای تیم حسابرسی ارسال کنند (استاندارد بین‌المللی حسابرسی^۱، شماره ۲۲۰). تحقیقات نشان داده است لحنی که هنگام برقراری ارتباط در یک حسابرسی استفاده می‌شود، بر میزان تردید در محیط‌های مختلف تأثیر می‌گذارد. برای مثال، پاسخگویی به شریکی که بر اهمیت تردید داشتن تأکید می‌کند، تردید حرفه‌ای را افزایش می‌دهد (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۱۳). همچنین هیرست (۱۹۹۴) دریافت که حسابرسان برای شواهدی که از طرف مدیریت دریافت می‌کنند نسبت به شواهدی که از طرف اعضای موسسه حسابرسی خود دریافت می‌کنند ارزش استنباطی کمتری بر می‌شمارند.

ویلکز (۲۰۰۲) دریافت حسابرسان ناخودآگاه اقلام شواهد را منطبق با دیدگاه شریک موسسه حسابرسی تفسیر می‌کنند و این منجر به قضاوت مطابق با دیدگاه شریک موسسه حسابرسی می‌شود. بنابراین حسابرسانی که دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی را در مورد پایین بودن احتمال تقلب دریافت می‌کنند، احتمالاً نگرش انتقادی‌تری اتخاذ می‌کنند، زیرا استانداردهای حسابرسی در بحث درباره کاربرد تردید حرفه‌ای، به نیاز به ذهنیت پرسشگر حسابرس که به شدت اظهارات مدیریت را زیر سوال می‌برد و به چالش می‌کشد، اشاره دارند. تحقیقات زیادی در حسابداری نشان دادند که کارکنان تمایل دارند با دیدگاه‌های سرپرستان خود موافق باشند (پیچر ۱۹۹۶؛ ترنر ۲۰۰۱؛ ویلکز ۲۰۰۲). این تمایلات نسبت به توافق با مافوق و سرپرست را می‌توان با تلاش حسابرسان برای ارتقای شهرت خود نزد مافوق توضیح داد (ریچ و همکاران، ۱۹۹۷) و یا طبق نظریه تبادل اجتماعی، افراد هنگامی که از فعالیت‌ها و اقدامات کسی منفعت کسب می‌کنند، خود را متعهد و ملزم به ادای دین می‌دانند و سعی در جبران و واکنش متقابل دارند (فروغی و سلیمانی مارشک، ۱۳۹۲). همچنین هیرست (۱۹۹۴) و کیم و هاردینگ (۲۰۱۷) معتقدند

^۱ International Standards of Auditing (ISA)

حسابرسان، شرکای موسسات حسابرسی خود را کارشناسانی با سطح بالایی از تخصص و اعتبار می دانند، در نتیجه بر اطلاعات ارائه شده توسط آن ها تکیه می کنند.

در پژوهش حاضر اثر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر سطح تردید حرفه ای در قضاوت های حسابرسان مورد بررسی قرار می گیرد. نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب در سه سطح مورد دستکاری قرار می گیرد؛ ۱- شریک موسسه حسابرسی این دیدگاه را که احتمال تقلب کم است به خود (دیدگاه شریک موسسه حسابرسی)، ۲- شریک موسسه حسابرسی این دیدگاه را که احتمال تقلب کم است به مدیر شرکت مورد رسیدگی (دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی) نسبت می دهد و ۳- یا اینکه شریک موسسه حسابرسی در خصوص پایین بودن احتمال تقلب هیچ دیدگاهی را بیان نمی کند که از این ۳ حالت در پژوهش حاضر به عنوان نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب یاد می شود. اثر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی می تواند از یک اثر همسویی شریک^۱ (بیان دیدگاه خود) و یا یک اثر دیدگاه بازبینی^۲ (بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی) ناشی شود. اساس اثر همسویی شریک، این است که با آگاهی از دیدگاه شریک موسسه حسابرسی، حسابرسان آگاهانه و یا ناخودآگاه قضاوت های خود را با آن دیدگاه (دیدگاه شریک موسسه حسابرسی) هماهنگ می کنند. اساس اثر دیدگاه بازبینی این است که با آگاهی از دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی، حسابرسان خود را در یک ذهنیت بررسی قرار می دهند که بر پردازش شواهدی که با دیدگاه شرکت مورد رسیدگی در تضاد است، تأثیر می گذارد در واقع حسابرسان، حسابرسی خود را با تردید بیشتری انجام می دهند (هاردینگ و تروتمن، ۲۰۱۷). همچنین در پژوهش حاضر جهت گیری تردیدگرایانه حسابرسان در دو سطح مورد دستکاری پژوهشگران قرار کمی گیرد: ۱- جهت گیری تردیدگرایانه بیرونی و ۲- جهت گیری تردیدگرایانه درونی.

به طور سنتی، حسابرسان تشویق می شوند تا تردید خود را به سمت صحت اظهارات مدیر شرکت مورد رسیدگی (جهت گیری بیرونی) متمرکز کنند. بل و همکاران (۲۰۰۵) بیان کردند حسابرسان باید به قضاوت های خطا پذیر خود نیز تردید داشته باشند (جهت گیری درونی) که این امر می تواند سبب افزایش کیفیت حسابرسی شود. جهت گیری درونی دربرگیرنده آن است که حسابرسان تلاش می کنند تا بحث انتقادی احتمالی دیگران را پیش بینی کنند و دفاع پذیرفتنی در مقابل آن ها ارائه دهند. این موضوع باور را در مورد احتمال تقلب در صورت های مالی افزایش می دهد و قضاوت های تردید برانگیزتر را تشویق می کند. انتقاد پیشگیرانه از خود^۳، به عنوان پاسخی

^۱ Partner alignment effect

^۲ Review perspective effect

^۳ Pre-emptive self criticism

به فشار مسئولیت‌پذیری، ممکن است خطرات شخصی (لطمه به شهرت) را کاهش دهد (لوپسکی و همکاران، ۲۰۰۶). در این مطالعه شایستگی‌های نسبی جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی در مقایسه با جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی در قضاوت حسابرسی بررسی می‌شود.

پیشینه پژوهش‌های خارجی

پژوهش‌های متعددی به بررسی عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان پرداختند. در این بخش تلاش می‌گردد تعدادی از مرتبط‌ترین پژوهش‌ها ارائه گردد.

نتایج در پژوهشی که توسط بیرستاکر و رایت در سال ۲۰۰۱ انجام شده است، نشان می‌دهد که هم فشار حق الزحمه و هم فشار شریک، حساب‌برسان را برای بهبود کیفیت حسابرسی برمی‌انگیزد. همچنین بیرستاکر و رایت پیشنهاد دادند که شرکا باید با دقت با حساب‌برسان خود ارتباط برقرار کنند. کارپنتر و ریمرز (۲۰۱۳) در پژوهش خود نشان دادند که تأکید شریک بر تردید حرفه‌ای هم برای شناسایی مؤثر و کارآمد عوامل ریسک تقلب مرتبط و هم برای انتخاب روش‌های حسابرسی مرتبط، امری حیاتی است.

هاردینگ و تروتمن (۲۰۱۷) در پژوهش خود، تأثیر نقطه نظر شریک و جهت‌گیری تردیدگرایانه بر سطح تردید حرفه‌ای را در قضاوت‌ها و اقدامات حساب‌برسان در چارچوب جلسه طوفان مغزی تقلب بررسی کردند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند زمانی که شریک موسسه حسابرسی دیدگاه مدیریت را در خصوص پایین بودن احتمال تقلب بیان می‌کند، حساب‌برسان تردید بیشتری از خود نشان می‌دهند. همچنین آن‌ها به این نتیجه رسیدند که تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی در تشویق تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسی مؤثرتر از تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی نیست. اما تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی در تشویق تردید حرفه‌ای در اقدامات حسابرسی مؤثرتر از تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی است.

استیون و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود با عنوان تردید حرفه‌ای: اثر تعاملی سبک شریک و برجستگی هویت تیم به این نتیجه رسیدند که وقتی برجستگی هویت تیم بالا باشد و سبک شریک حمایتی باشد، حساب‌برسان شک و تردید بیشتری نشان می‌دهند. لازم به ذکر است که آن‌ها برجستگی هویت تیم را یک عامل کلیدی تعیین‌کننده عملکرد تیم می‌دانند.

در تحقیق بلیکس و همکاران (۲۰۲۱) با عنوان بهبود ارزیابی عملکرد حساب‌برس: تأثیر بر عزت نفس، تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی نشان داده شد که ارزیابی عملکرد حمایتی و متمرکز بر هدف، به طور مستقل منجر به عزت نفس بالاتر می‌شود. این عزت نفس بالا منجر به ویژگی‌های مطلوب حساب‌برسان، مانند تردید حرفه‌ای بیشتر، افزایش در جستجوی شواهد و افزایش کیفیت

حسابرسی می‌شود. سورنسن و اورتگرن (۲۰۲۱) در پژوهش خود نشان دادند که افزایش احساس مسئولیت‌پذیری حسابرس می‌تواند تردید حرفه‌ای وی را افزایش دهد.

یانگ هو و همکاران (۲۰۲۱) در مقاله خود تحت عنوان اثر تعاملی اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان به این نتیجه رسیدند که اتخاذ دیدگاه بازرسی و یا اتخاذ دیدگاه مدیریت و همچنین انگیزه و دادن پاداش به حسابرسان می‌تواند تردید حرفه‌ای آن‌ها را در موقعیت‌های مختلف افزایش دهد.

برازل و همکاران (۲۰۲۲) در مقاله خود به بررسی این موضوع پرداختند که آیا پاداش سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌شود؟. آن‌ها در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که پاداش‌های مناسب می‌توانند سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان شوند.

یوی و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیق خود رابطه بین تردید حرفه‌ای و سبک‌های تفکر را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که همبستگی قوی بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و سبک تفکر حسابرسان وجود دارد. به عنوان مثال نتایج این پژوهش نشان می‌دهد کنجکاوی سبب استدلال "چه می‌شود اگر" می‌گردد، در نتیجه تردید حرفه‌ای افزایش می‌یابد.

پیشینه پژوهش‌های داخلی

رویایی و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیق خود به بررسی ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود با استفاده از پیمایش نظرات ۱۵۰ حسابرس مستقل به‌عنوان نمونه آماری و با استفاده از پرسشنامه تعدیل‌شده هارت و همکاران به این نتیجه رسیدند که در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

هرمزی و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیق خود با عنوان بررسی تاثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان به این نتیجه رسیدند که هر سه سوگیری (اطمینان بیش از اندازه، نقطه اتکا و در دسترس بودن) بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تاثیر منفی دارد و وجود این سوگیری‌ها توانایی حسابرسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی را کاهش می‌دهند.

امانی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهش خود بیان کردند، تردید حرفه‌ای یکی از مفاهیم اساسی در حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی است و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس می‌تواند منشأ رفتاری و روان‌شناختی داشته باشد. محققین در پژوهش خود به بررسی روابط بین عواطف فردی و تردید حرفه‌ای حسابرس پرداختند. نتایج این پژوهش نشانگر آن است که رابطه معنی‌دار

و مثبتی بین عواطف مثبت با تردید حرفه‌ای و همچنین رابطه معنی‌دار و منفی بین عواطف منفی با تردید حرفه‌ای وجود دارد.

رضائی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود با هدف اندازه‌گیری سطح هویت سازمانی، هویت حرفه‌ای و بررسی ارتباط آن‌ها با تردید حرفه‌ای حسابرسان شاغل در مؤسسات بخش خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و همچنین سازمان حسابرسی، نشان دادند که هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای تأثیر معنادار و مثبت بر هر شش بعد تردید حرفه‌ای شامل بعد جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن، درک میان فردی، اعتماد به نفس و ذهن پرسشگر دارد.

بامری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود تحت عنوان بررسی تأثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و شک در تردید حرفه‌ای و پیامدهای رفتاری حسابرس، به این نتیجه رسیدند که حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر دیدگاه مبتنی بر تردید حسابرسان تأثیر منفی و معناداری دارد، درحالی‌که با دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. لازم به ذکر است، حمایت ادراک شده شریک حسابرسی به‌عنوان متغیری است که به نقش حمایتی شرکای حسابرسی از عملکردهای تردید حرفه‌ای حسابرسان اشاره دارد و به تقویت کیفیت اطلاعات بررسی شده کمک می‌نماید.

غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۸) در مقاله خود به بررسی تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج تحقیق نشانگر آن است که بین اختلال‌های شخصیتی حسابرسان مستقل و تردید حرفه‌ای رابطه منفی و معنادار وجود دارد و همچنین اختلالات شخصیتی، بیشترین رابطه منفی را با معیار درک میان فردی تردید حرفه‌ای دارد.

نتایج پژوهش یوسف زاده و همکاران (۱۳۹۹) با هدف بررسی تأثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر قضاوت تردید آمیز حسابرس نشان می‌دهد که ارائه اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در شواهد حسابرسی باعث افزایش تخمین حسابرسان نسبت به احتمال وجود تحریف در حساب می‌گردد.

مدینه و زارع (۱۴۰۲) در پژوهش خود به بررسی تأثیر باورهای دینی با رویکرد اسلامی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف بااهمیت پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد باورهای دینی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرس و ارزیابی خطر تحریف تأثیر مثبت دارد. به عبارت دیگر، حسابرسانی که پایبند باورهای دینی هستند، سطح تردید حرفه‌ای بالاتری دارند و با جستجوی بیشتر شواهد و حتی موارد به ظاهر کم اهمیت به‌عنوان پشتوانه قضاوت، قادر به ارزیابی بهتر خطر تحریف بااهمیت هستند.

یافته‌های پژوهش جعفری و همکاران (۱۴۰۲) با عنوان اثر اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان نشان می‌دهد که در غیاب انگیزه، اتخاذ دیدگاه مدیریت، سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان هنگام بررسی مناسب بودن مفروضات مدیریت، می‌شود و اتخاذ دیدگاه بازرسی، سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان هنگام بررسی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی، می‌شود. همچنین نتایج نشان می‌دهد که استفاده از انگیزه‌ها همراه با اتخاذ دیدگاه سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان در موقعیت‌های مختلف می‌شود.

با توجه به تحقیقات پیشین داخلی ملاحظه می‌گردد که در محیط فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی ایران، اثر عوامل مختلفی همچون سوگیری‌های روانشناختی، عواطف فردی، سطح هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای، حمایت ادراک شده شریک حسابرس، اختلالات شخصیت، اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است، اما این موضوع که آیا نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و تردید داشتن به قضاوت‌های خطاپذیر حسابرسان می‌تواند بر تردید حرفه‌ای حسابرسان اثرگذار باشد، مورد بررسی قرار نگرفته است. پژوهش حاضر به بررسی اثر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداخته است.

۳- فرضیه‌های پژوهش

از آنجا که استانداردهای حسابرسی نگرش انتقادی به اظهارات مدیریت را پیشنهاد می‌کنند (استاندارد حسابرسی، شماره ۲۴۰؛ استاندارد بین‌المللی حسابرسی، شماره ۲۴۰؛ بیانیه استانداردهای حسابرسی^۱، شماره ۹۹)، لذا حسابرسان نسبت به شواهدی که با دیدگاه‌های مدیر شرکت مورد رسیدگی سازگار نیست، هوشیار هستند. همچنین نتایج پژوهش ویلکز (۲۰۰۲) نشان داد حسابرسان ناخودآگاه اقلام شواهد را منطبق با دیدگاه شریک موسسه حسابرسی تفسیر می‌کنند و این منجر به قضاوت مطابق با دیدگاه شریک موسسه حسابرسی می‌شود. بنابراین حسابرسانی که دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی را در مورد پایین بودن احتمال تقلب دریافت می‌کنند، احتمالاً نگرش انتقادی‌تری اتخاذ می‌کنند. به عبارت دیگر، انتظار می‌رود حسابرسان هنگام آگاه شدن از دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی در خصوص پایین بودن احتمال تقلب، ریسک تقلب را بالاتر ارزیابی کرده که این امر منجر به قضاوت‌هایی می‌شود که منعکس‌کننده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است.

^۱ Statement on Auditing Standard No. ۹۹

با در نظر گرفتن مطالب بیان شده، در پژوهش حاضر پیش‌بینی می‌شود، قضاوت حسابرسانی که توسط شریک موسسه حسابرسی از دیدگاهی مبنی بر وجود احتمال کم تقلب مطلع می‌شوند، منعکس‌کننده سطوح بیشتری از تردید حرفه‌ای است هنگامی که این دیدگاه به عنوان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی بیان شود. بنابراین فرضیه اول پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه اول: حسابرسانی که از دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند (شرایط بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی)، در مقایسه با حسابرسانی که از دیدگاه شریک موسسه حسابرسی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند (شرایط بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی)، قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که نشان دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است.

برای تکمیل بررسی‌ها، تأکید می‌شود که اثر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از یک اثر همسویی شریک (پیچر، ۱۹۹۶) و یک اثر دیدگاه بازبینی (لیبی و تروتمن، ۱۹۹۳) مشتق شده است. برای بررسی این اثرات، سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان در شرایط بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی و بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی با شرایط بیان نشدن هیچ دیدگاهی مقایسه می‌شود. در مقایسه با شرایط بیان نشدن هیچ دیدگاهی، هر دو شرایط بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی و بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی، احتمال تقلب را پایین‌تر از زمانی می‌کنند، تفاوت بین این دو شرایط این است که دیدگاه به چه کسی نسبت داده می‌شود. اثر همسویی شریک نشان می‌دهد که قضاوت‌های حسابرسی نسبت به دیدگاه شریک موسسه حسابرسی جانبدارانه خواهند بود. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه دوم: حسابرسانی که از دیدگاه شریک موسسه حسابرسی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند (شرایط بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی)، در مقایسه با حسابرسانی که از هیچ دیدگاهی آگاه نیستند (شرایط بیان نشدن هیچ دیدگاهی)، قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که نشان‌دهنده سطوح پایین‌تری از تردید حرفه‌ای است.

اثر دیدگاه بازبینی نشان می‌دهد که قضاوت‌های حسابرسی نسبت به دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی بدبینانه خواهد بود. در واقع حسابرسان با آگاهی از دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی، خود را در یک ذهنیت بررسی قرار می‌دهند که بر پردازش شواهدی که با دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی در تضاد است، تأثیر می‌گذارد (هاردینگ و تروتمن، ۲۰۱۷). بنابراین فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه سوم: حسابرسانی که از دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند (شرایط بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی)، در مقایسه با حسابرسانی که از هیچ دیدگاهی آگاه نیستند (شرایط بیان نشدن هیچ دیدگاهی)، قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که نشان‌دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است.

بل و همکاران (۲۰۰۵) بیان کردند حسابرسان باید به قضاوت‌های خود نیز تردید داشته باشند (جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی) که این امر می‌تواند سبب افزایش کیفیت حسابرسی شود. همچنین تتلاک و لرنر (۱۹۹۹) بیان کردند افزایش مسئولیت‌پذیری افراد نسبت به فرآیند قضاوت خود سبب خود انتقادی می‌شود که این امر به نوبه خود باعث بهبود کیفیت قضاوت می‌شود. به این ترتیب، انتظار می‌رود تشویق حسابرسان به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی در مقایسه با اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان شود. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه چهارم: میزان تردید حرفه‌ای که در قضاوت‌های حسابرسی منعکس می‌شود، در بین حسابرسانی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی در مقابل جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی می‌شوند، بیشتر است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری است. طرح پژوهش تجربی و روش مورد استفاده آزمایش است. داده‌های مورد نیاز پژوهش از طریق افته و سوالات مطرح شده در آن جمع‌آوری شده‌اند. این پژوهش از منظر نتیجه اجرای آن یک پژوهش کاربردی و از لحاظ بعد زمانی یک پژوهش مقطعی می‌باشد.

با توجه به این که هدف پژوهش، بررسی تأثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسان (قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسان) در چارچوب جلسه طوفان مغزی تقلب است. در این راستا، دو متغیر مستقل متناسب با فرضیات پژوهش (نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان) در سطوح مختلف مورد دستکاری پژوهشگران قرار گرفتند. در این پژوهش، از یک طرح عاملی ۲ (نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی) \times ۲ (جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان) + ۱ (بیان نشدن هیچ دیدگاهی / جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی) استفاده گردید.

شکل ۱- طرح عاملی (۲×۲)		
جهت گیری درونی	جهت گیری بیرونی	جهت گیری تردیدگرایانه نقطه نظر شریک
گروه دوم	گروه اول	بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی
گروه چهارم	گروه سوم	بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی

شکل ۲- طرح عاملی (۱)	
جهت گیری بیرونی	جهت گیری تردیدگرایانه نقطه نظر شریک
گروه پنجم	بیان نشدن هیچ دیدگاهی

اولین متغیر مستقل، نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب است. این متغیر در سه سطح مورد دستکاری قرار می‌گیرد. سطح اول: شریک موسسه حسابرسی این دیدگاه را که احتمال تقلب کم است به خود (دیدگاه شریک موسسه حسابرسی) نسبت می‌دهد، سطح دوم: شریک موسسه حسابرسی این دیدگاه را که احتمال تقلب کم است به مدیر شرکت مورد رسیدگی (دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی) نسبت می‌دهد و سطح سوم: شریک موسسه حسابرسی در خصوص پایین بودن احتمال تقلب هیچ دیدگاهی را بیان نمی‌کند. به این ترتیب مشارکت‌کنندگانی که به وضعیت بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی تعلق داشتند، در افته ارائه شده به آن‌ها بیان شده، شریک موسسه حسابرسی فرمودند احتمال تحریف بااهمیت به دلیل تقلب کم است. در ادامه مشارکت‌کنندگانی که به وضعیت بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی تعلق داشتند، در دستورالعمل افته ارائه شده به آن‌ها، بیان شده، شریک موسسه حسابرسی یادآور شدند که مدیر شرکت مورد رسیدگی بیان کردند صورت‌های مالی با دقت زیاد تهیه شدند و همچنین مدیر شرکت مورد رسیدگی تضمین کردند که احتمال تحریف بااهمیت به دلیل تقلب کم است. مشارکت‌کنندگانی که به وضعیت بیان نشدن هیچ دیدگاهی تعلق داشتند، در دستورالعمل افته ارائه شده به آن‌ها در مورد پایین بودن احتمال تقلب هیچ دیدگاهی بیان نشد.

دومین متغیر مستقل، جهت گیری تردیدگرایانه حسابرسان است. این متغیر در دو سطح مورد دستکاری پژوهشگران قرار می‌گیرد. دو سطح مربوط به این متغیر عبارت است از: جهت گیری بیرونی و جهت گیری درونی. در ارتباط با وضعیت جهت گیری بیرونی، در افته ارائه شده به

مشارکت‌کنندگان بیان شده که شریک تاکید کردند، توجه به دقت اظهارات مدیر شرکت مورد رسیدگی مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که در صورت وجود تقلب، مدیر شرکت مورد رسیدگی ممکن است تمام تلاش خود را برای پنهان کردن تقلب انجام دهد. در ارتباط با وضعیت جهت‌گیری درونی، در افته ارائه شده به مشارکت‌کنندگان بیان شده که شریک موسسه حسابرسی تاکید کردند که توجه به توجیه‌پذیری نتایج حسابرسی، مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که در صورت وجود تقلب، دیگران (استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و سرمایه‌گذاران) ممکن است نسبت به قضاوت‌ها و شواهدی که به آن‌ها اعتماد کرده‌اید یا به آن‌ها اعتماد نکرده‌اید، انتقاد داشته باشند.

متغیر وابسته پژوهش، تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسان (قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسان) است. در این پژوهش از پرسشنامه هارت (۲۰۱۳) برای سنجش تردید حرفه‌ای استفاده شده است. این پرسشنامه حاوی ۳۰ سؤال از نوع لیکرت هفت گزینه‌ای است. برای این منظور، ابتدا پرسشنامه هارت (۲۰۱۳) بین مشارکت‌کنندگان توزیع گردید و میانہ نمرات ویژگی تردید حرفه‌ای محاسبه گردید و مشارکت‌کنندگان بالای میانہ به عنوان سطوح بالای ویژگی تردید حرفه‌ای و مشارکت‌کنندگان پایین میانہ به عنوان سطوح پایین ویژگی تردید حرفه‌ای در نظر گرفته شدند. مشارکت‌کنندگان که دقیقاً روی میانہ بودند نیز از تحلیل حذف شدند. در این پژوهش تمامی مشارکت‌کنندگان دارای ویژگی تردید حرفه‌ای بالا بودند. به منظور بررسی تأثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسان، افته و سوالات پرسیده شده در افته به گونه‌ای طراحی شدند که مشارکت‌کنندگان باید میزان ریسک تقلب و قابل اطمینان بودن شواهد (توضیح مدیر مالی) را ارزیابی کنند.

■ طرح آزمون

پس از موافقت آزمودنی‌ها به مشارکت در پژوهش، یک مجموعه افته بین حسابرسان توزیع گردید. در افته پژوهش، اطلاعاتی در ارتباط با یک شرکت فرضی فعال در صنعت تولید کاشی که دارای افزایش بیش از حد انتظار در سود ناخالص است، به مشارکت‌کنندگان ارائه شد و از آن‌ها خواسته شد که فرض نمایند به‌عنوان یکی از اعضای تیم حسابرسی، وظیفه رسیدگی به صورت‌های مالی این شرکت را بر عهده دارند. در سناریوی افته، اطلاعاتی در خصوص این شرکت، توضیحات مدیر مالی این شرکت و فهرست تقلب‌های شناسایی شده در جلسه طوفان مغزی آورده شده است. از مشارکت‌کنندگان خواسته شد به سوالات پرسیده شده پاسخ دهند. لازم به ذکر است ابتدا، مشارکت‌کنندگان می‌بایست به منظور تایید کنترل توجه و دقت آن‌ها، به پرسش‌هایی

در خصوص اطلاعات افته پاسخ دهند. لازم به ذکر است مشارکت کنندگانی که به این سوال به طور صحیح پاسخ نداده بودند، از نمونه پژوهش حذف گردیدند.

■ جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند. با توجه به این که آمار رسمی حسابرسان حرفه‌ای شاغل در موسسات حسابرسی در دست نیست، حجم جامعه نامشخص در نظر گرفته شده است. همانگونه که قبلاً بیان شد، پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری است و روش مورد استفاده در این پژوهش آزمایش است. نمونه‌گیری به روش نمونه‌گیری در دسترس است. در پژوهش‌های آزمایشی حجم نمونه حداقل ۳۰ نفر در هر گروه توصیه می‌گردد (دلاور، ۱۳۹۷). برای این منظور حدود ۳۶۰ پرسشنامه به صورت حضوری بین حسابرسان توزیع گردید و ۲۱۴ پرسشنامه جمع‌آوری شد. لازم به ذکر است که تعداد ۲۱ مشارکت‌کننده که به درستی به سوالات کنترلی (آزمون کنترل توجه آزمودنی‌ها) پاسخ نداده بودند و همچنین تعداد ۸ مشارکت‌کننده به دلیل ایجاد گروه‌هایی با تعداد یکسان، پاسخنامه آن‌ها از نمونه پژوهش حذف شد. در نهایت، این پژوهش با مشارکت ۱۸۵ حسابرس و تشکیل پنج گروه ۳۷ نفره انجام گرفت و مشارکت‌کنندگان به طور تصادفی به یکی از پنج گروه (وضعیت) مختلف تخصیص پیدا کردند.

لازم به ذکر است پرسشنامه این پژوهش محقق ساخته است. این پرسشنامه توسط محققین طراحی و سپس در اختیار اساتید و صاحب‌نظران حوزه حسابداری و حسابرسی قرار گرفت و بر اساس دیدگاه‌ها و نظرات تخصصی آن‌ها اصلاحات لازم صورت گرفته است. به‌منظور بررسی روایی محتوایی، ابزار طراحی شده (افته) در اختیار اساتید و صاحب‌نظران حوزه حسابداری و حسابرسی قرار گرفت و بر اساس دیدگاه‌ها و نظرات تخصصی آن‌ها اصلاحات لازم صورت گرفته است و برای سنجش پایایی پرسشنامه پژوهش از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه طراحی شده برابر ۹۰ درصد محاسبه شد. از آنجایی که این مقدار بیش از ۷۰ درصد است، بنابراین پرسشنامه از اعتبار لازم برخوردار است.

۵- یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان در جدول شماره ۱ ارائه شده است. همانطور که قبلاً بیان شد، تعداد کل افراد شرکت‌کننده در آزمایش ۱۸۵ نفر بوده که از این تعداد تقریباً ۱۶ درصد زنان و ۸۴ درصد مردان بوده‌اند. ۶۶/۵ درصد مشارکت‌کنندگان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد، ۳۱/۳ درصد دارای مدرک تحصیلی کارشناسی و ۲/۲ درصد دارای مدرک

تحصیلی دکتری بودند. اکثر مشارکت کنندگان، در رده سنی بین ۳۱ تا ۴۰ سال (۳۵/۷ درصد) و کمتر از ۳۱ سال (۲۹/۲ درصد) قرار داشتند. تقریباً ۳۷ درصد مشارکت کنندگان، تجربه حسابرسی بین ۶ تا ۱۰ سال داشتند. از لحاظ موقعیت در موسسه حسابرسی، بیشترین فراوانی مربوط به حسابرسان (۳۲/۴ درصد) و حسابرسان ارشد (۲۲/۷ درصد) بود. ۲۶ درصد از مشارکت کنندگان دارای گواهینامه حسابدار رسمی و ۷۴ درصد از مشارکت کنندگان فاقد گواهینامه حسابدار رسمی بودند.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت کنندگان

جنسیت	زن	مرد	کل			
تعداد	۲۹	۱۵۶	۱۸۵			
درصد	۱۵/۷	۸۴/۳	۱۰۰			
سطح تحصیلات	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری			
تعداد	۵۸	۱۲۳	۴			
درصد	۳۱/۳	۶۶/۵	۲/۲			
سن (سال)	کمتر از ۳۱	۳۱ تا ۴۰	۴۱ تا ۵۰	بیشتر از ۵۰	کل	
تعداد	۵۴	۶۶	۳۲	۳۳	۱۸۵	
درصد	۲۹/۲	۳۵/۷	۱۷/۳	۱۷/۸	۱۰۰	
تجربه حسابرسی (سال)	کمتر از ۶	۶ تا ۱۰	۱۱ تا ۱۵	۱۶ تا ۲۰	بیشتر از ۲۰	کل
تعداد	۳۵	۶۸	۲۴	۲۶	۳۲	۱۸۵
درصد	۱۸/۹	۳۶/۷	۱۳/۰	۱۴/۱	۱۷/۳	۱۰۰
موقعیت شغلی فعلی	مدیر	سرپرست ارشد	سرپرست	حسابرس ارشد	حسابرس	کل
تعداد	۲۹	۲۵	۲۹	۴۲	۶۰	۱۸۵
درصد	۱۵/۷	۱۳/۵	۱۵/۷	۲۲/۷	۳۲/۴	۱۰۰
گواهینامه حسابدار رسمی	بلی	خیر	کل			
تعداد	۴۸	۱۳۷	۱۸۵			
درصد	۲۵/۹	۷۴/۱	۱۰۰			

در این پژوهش از آزمون خی دو (آزمون استقلال) جهت بررسی استقلال گروه‌های مورد مطالعه از لحاظ متغیرهای جمعیت‌شناختی استفاده شده است. اساس تحلیل آزمون خی دو مقدار

معناداری است. اگر مقدار معناداری از میزان خطا بیشتر باشد نشان‌دهنده استقلال گروه‌های مورد مطالعه از لحاظ متغیرهای جمعیت‌شناختی است. نتایج آزمون خی‌دو این پژوهش بیانگر استقلال پنج وضعیت آزمایش از لحاظ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی شامل: جنسیت ($p = 0/178$) = $X^2_{(4)} = 6/298$ ، میزان تحصیلات ($p = 0/146$ و $X^2_{(8)} = 12/123$)، رده‌های سنی ($p = 0/110$ و $X^2_{(12)} = 18/188$)، تجربه حسابرس ($p = 0/547$ و $X^2_{(16)} = 14/698$)، موقعیت حسابرس در موسسه حسابداری ($p = 0/512$ و $X^2_{(16)} = 15/172$) و دارا بودن گواهینامه حسابدار رسمی ($p = 0/264$ و $X^2_{(4)} = 5/233$) است. از این رو، نتایج بدست آمده تحت تاثیر عوامل مذکور نبوده است.

قبل از بررسی فرضیه‌های پژوهش، ابتدا باید توزیع بهنجار داده‌ها بین سه سطح نقطه نظر شریک موسسه حسابداری و دو سطح جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد. از آنجایی که در پژوهش حاضر حجم نمونه بیشتر از ۵۰ است، از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده می‌شود. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در جدول ۲ و ۳ ارائه شده است.

جدول ۲. آزمون کولموگروف-اسمیرنوف متغیر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان بین سطوح

مختلف نقطه نظر شریک موسسه حسابداری

سطح معناداری	درجه آزادی	شاخص آماری	نقطه نظر شریک	قضاوت تردیدآمیز
۰/۰۸۰	۷۴	۰/۰۹۷	بیان دیدگاه شریک موسسه حسابداری	
۰/۰۷۸	۷۴	۰/۰۹۸	بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی	
۰/۱۱۷	۳۷	۰/۱۳۰	بیان نشدن هیچ دیدگاهی	

جدول ۳. آزمون کولموگروف-اسمیرنوف متغیر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان بین سطوح

مختلف جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان

سطح معناداری	درجه آزادی	شاخص آماری	جهت‌گیری تردیدگرایانه	قضاوت تردیدآمیز
۰/۰۵۹	۱۱۱	۰/۰۸۳	جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی	
۰/۰۵۶	۷۴	۰/۱۰۲	جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی	

نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف حاکی از آن است که داده‌ها برای سطح بیان دیدگاه شریک موسسه حسابداری ($W_{(74)} = 0/097$ و $P = 0/080$)، بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی ($W_{(74)} = 0/098$ و $P = 0/078$) و بیان نشدن هیچ دیدگاهی ($W_{(37)} = 0/130$) و همچنین ($P = 0/117$) به صورت بهنجار توزیع شده است، زیرا سطح معناداری بیشتر از ۰/۰۵ است. همچنین داده‌ها برای سطح جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی ($W_{(111)} = 0/083$ و $P = 0/059$) و جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی ($W_{(74)} = 0/102$ و $P = 0/056$) به صورت بهنجار توزیع شده است. شاخص

آماري میانگین، انحراف معیار، میانه، چولگی و کشیدگی برای قضاوت تردیدآمیز حسابرسان در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. شاخص های توصیفی میانگین، انحراف معیار، میانه، چولگی و کشیدگی برای قضاوت

تردیدآمیز حسابرسان

		جهت گیری تردیدگرایانه			
چولگی (کشیدگی)	میانه	کل میانگین (انحراف معیار)	جهت گیری درونی میانگین (انحراف معیار)	جهت گیری بیرونی میانگین (انحراف معیار)	نقطه نظر شریک از احتمال تقلب
۰/۱۸۱ (-۰/۳۰۹)	۳/۷۵۰	۳/۸۲۴ (۱/۳۱۸)	۳/۷۲۹ (۱/۲۹۹)	۳/۹۱۹ (۱/۳۴۶)	بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی
		تعداد = ۷۴	تعداد = ۳۷	تعداد = ۳۷	
-۰/۰۵۷ (-۰/۸۶۰)	۶/۰۰۰	۵/۸۵۱ (۱/۵۲۱)	۵/۹۵۹ (۱/۵۹۵)	۵/۷۴۳ (۱/۴۵۶)	بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی
		تعداد = ۷۴	تعداد = ۳۷	تعداد = ۳۷	
۰/۲۷۳ (-۰/۵۷۱)	۴/۵۰۰	۴/۱۲۲ (۱/۶۸۱)		۴/۱۲۲ (۱/۶۸۱)	بیان نشدن هیچ دیدگاهی
		تعداد = ۳۷		تعداد = ۳۷	
		۴/۶۹۵ (۱/۷۵۱)	۴/۸۴۵ (۱/۸۲۹)	۴/۵۹۵ (۱/۶۹۸)	کل
		تعداد = ۱۸۵	تعداد = ۷۴	تعداد = ۱۱۱	
			۴/۵۰۰	۴/۵۰۰	میانه
			۰/۲۷۵ (-۰/۶۶۰)	۰/۱۲۱ (-۰/۶۳۱)	چولگی (کشیدگی)

نتایج آزمون فرضیه‌ها

به منظور بررسی اثر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسان، فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تحلیل واریانس دو عاملی و مقایسه میانگین مورد آزمون قرار گرفتند. لازم به ذکر است مفروضات و محدودیت‌های تحلیل واریانس دو عاملی شامل توزیع بهنجار متغیر وابسته در بین گروه‌ها، متعلق بودن هر مورد (شخص) فقط به یک گروه، برابری حجم نمونه در شرایط مختلف، فاصله‌ای یا نسبی بودن مقیاس اندازه‌گیری متغیر وابسته، طبقه‌ای بودن مقیاس اندازه‌گیری متغیرهای مستقل و همسانی واریانس بین گروهی رعایت شده است. همسانی واریانس با استفاده از آزمون لون^۱ مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون لون نشان می‌دهد که داده‌ها در

^۱ Levene

گروه‌های مختلف دارای همسانی واریانس هستند زیرا سطح معناداری آزمون لون ۰/۱۷۸ است که بزرگتر از سطح معناداری ۰/۰۵ است و بیانگر همسانی واریانس بین گروهی است. نتایج حاصل از تحلیل واریانس $2 \times 2 + 1$ در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. تحلیل واریانس دو عاملی تاثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال

تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسان

منبع	مجموع مجذورات آزادی	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره F	سطح معناداری	مجذور اتا سهمی
نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب	۱۶۴/۴۴۳	۲	۸۲/۲۲۱	۳۷/۳۹۶	۰/۰۰۰	۰/۲۹۴
جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان	۰/۰۰۷	۱	۰/۰۰۷	۰/۰۰۳	۰/۹۵۶	۰/۰۰۰
نقطه نظر شریک از احتمال تقلب × جهت‌گیری تردیدگرایانه	۱/۵۲۰	۱	۱/۵۲۰	۰/۶۹۱	۰/۴۰۷	۰/۰۰۴
خطا	۳۹۵/۷۵۷	۱۸۰	۲/۱۹۹			

در فرضیه اول پژوهش بیان شده حسابرسانی که از دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند (شرایط بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی)، در مقایسه با حسابرسانی که از دیدگاه شریک موسسه حسابرسی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند (شرایط بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی)، قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که نشان دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است. همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، اثر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان معنادار است ($F_{(2,180)} = 37/396, p = 0/000$). بنابراین، در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان استدلال نمود که نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان تاثیرگذار است.

علاوه بر این، میانگین قضاوت تردیدآمیز در جدول ۴ مطابق با انتظارات در فرضیه اول است. میانگین قضاوت تردیدآمیز تحت وضعیت بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی (۵/۵۸۱) و تحت وضعیت بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی (۳/۸۲۴) می‌باشد. به طور کلی این نتایج از فرضیه اول پژوهش پشتیبانی می‌کنند و طبق یافته‌های فوق، فرضیه اول پژوهش تایید می‌گردد.

فرضیه دوم و سوم پژوهش به مقایسه بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی و بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی با بیان نشدن هیچ دیدگاهی می‌پردازند به همین دلیل جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی ثابت می‌ماند زیرا استاندارد حسابرسی به این شکل جهت‌گیری تاکید کرده

است. به طور خاص در فرضیه دوم پژوهش پیش‌بینی می‌شود حسابرسانی که از دیدگاه شریک موسسه حسابرسی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند، نسبت به حسابرسانی که از هیچ دیدگاهی آگاه نیستند، قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که نشان‌دهنده سطوح پایین‌تری از تردید حرفه‌ای است. در فرضیه اول تایید شد که نقطه نظر شریک از احتمال تقلب بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان تاثیرگذار است و با توجه به یافته‌های جدول ۴ میانگین قضاوت تردیدآمیز مطابق با انتظارات در فرضیه دوم نیست. میانگین قضاوت تردیدآمیز تحت وضعیت بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی (۳/۹۱۹) تفاوت معناداری با وضعیت بیان نشدن هیچ دیدگاهی (۴/۱۲۲) ندارد. بنابراین، این یافته‌ها شواهدی را برای پشتیبانی از فرضیه دوم فراهم نمی‌آورد. طبق یافته‌های فوق، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه دوم پژوهش رد می‌شود و این نتایج نشان می‌دهد قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسانی که از دیدگاه شریک موسسه حسابرسی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند، با قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسانی که از هیچ دیدگاهی آگاه نیستند، تفاوت معناداری ندارد.

در فرضیه سوم پژوهش پیش‌بینی می‌شود حسابرسانی که از دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند، نسبت به حسابرسانی که از هیچ دیدگاهی آگاه نیستند، قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که نشان‌دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است. در فرضیه اول تایید شد که نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان تاثیرگذار است و میانگین قضاوت تردیدآمیز در جدول ۴ با انتظارات در فرضیه سوم مطابقت دارد. میانگین قضاوت تردیدآمیز برای وضعیت‌های بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی و بیان نشدن هیچ دیدگاهی به ترتیب برابر با ۵/۷۴۳ و ۴/۱۲۲ است. به طور کلی این نتایج از فرضیه سوم پژوهش پشتیبانی می‌کند و طبق یافته‌های فوق، فرضیه سوم پژوهش تایید می‌گردد.

فرضیه چهارم پژوهش، اثر جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان را مورد بررسی قرار می‌دهد. به طور خاص، مطابق با فرضیه چهارم انتظار می‌رود میزان تردید حرفه‌ای که در قضاوت‌های حسابرسی منعکس می‌شود، در بین حسابرسانی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی در مقابل بیرونی می‌شوند، بیشتر است. همان‌طور که نتایج جدول ۵ نشان می‌دهد، اثر جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان معنادار نمی‌باشد ($F_{(1,18)}=0/03$, $p=0/956$). بنابراین این یافته‌ها شواهدی را برای پشتیبانی از فرضیه چهارم پژوهش و اثر جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان فراهم نمی‌آورد. طبق یافته‌های فوق، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه چهارم پژوهش رد می‌شود.

در ادامه برای تحلیل بیشتر، از آزمون تعقیبی توکی^۱ استفاده گردید. جدول ۶ نتایج آزمون تعقیبی توکی را نشان می‌دهد. در صورتی که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد، بیانگر تفاوت معنادار در قضاوت تردیدآمیز حسابرسان در گروه‌های مورد مقایسه است. همانطور که در جدول ۶ ملاحظه می‌کنید، سطح معناداری در مقایسه بین دو گروه بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی و بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی ۰/۰۰۰ است که بیانگر تفاوت معنادار در میانگین قضاوت تردیدآمیز حسابرسان بین گروه بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی و بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی است. همچنین سطح معناداری در مقایسه بین دو گروه بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی و بیان نشدن هیچ دیدگاهی ۰/۰۰۰ است که نشان‌دهنده تفاوت معنادار در میانگین قضاوت تردیدآمیز حسابرسان بین گروه بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی و بیان نشدن هیچ دیدگاهی است. اما سطح معناداری بین گروه بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی و بیان نشدن هیچ دیدگاهی ۰/۵۸۰ است که این مقدار بالاتر از ۰/۰۵ است و بیانگر عدم تفاوت معنادار در میانگین قضاوت تردیدآمیز حسابرسان بین این دو گروه می‌باشد.

جدول ۶. آزمون تعقیبی توکی

سطح معناداری	خطای انحراف معیار	میانگین اختلافات (۱-۲)	نقطه نظر شریک از احتمال تقلب (۲)	نقطه نظر شریک از احتمال تقلب (۱)
۰/۰۰۰	۰/۲۴۴	-۲/۰۲۷	بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی	بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی
۰/۵۸۰	۰/۲۹۹	-۰/۲۹۷	بیان نشدن هیچ دیدگاهی	
۰/۰۰۰	۰/۲۴۴	۲/۰۲۷	بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی	بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی
۰/۰۰۰	۰/۲۹۹	۱/۷۲۹	بیان نشدن هیچ دیدگاهی	
۰/۵۸۰	۰/۲۹۹	۰/۲۹۷	بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی	بیان نشدن هیچ دیدگاهی
۰/۰۰۰	۰/۲۹۹	-۱/۷۲۹	بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی	

۶- نتیجه‌گیری و بحث

مفهوم تردید حرفه‌ای نقش قابل ملاحظه‌ای در عملیات حسابرسی دارد و چندین دهه است که در استانداردهای حسابرسی به طور برجسته‌ای نمایان است. به‌عنوان مثال، در استاندارد

^۱ Tukey

حسابرسی شماره ۲۰۰، تردید حرفه‌ای به‌عنوان نگرشی تعریف شده است که متضمن یک ذهن پرسشگر و هوشیار نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است (بند ۱۳). طبق بند ۱۵ استاندارد مذکور، حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب وجود شرایطی باشد که ممکن است موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود. در این راستا، این مطالعه به بررسی تأثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان پرداخته است. برای این منظور، یک مطالعه آزمایشی برای بررسی میزان قضاوت تردیدآمیز حسابرسان در وضعیت‌های مختلف انجام گرفت. در این راستا، حدود ۳۶۰ افته به صورت حضوری بین مشارکت‌کنندگان توزیع گردید و ۲۱۴ افته جمع‌آوری شد. در افته پژوهش، اطلاعاتی در ارتباط با یک شرکت فرضی فعال در صنعت تولید کاشی که دارای افزایش بیش از حد انتظار در سود ناخالص است، به مشارکت‌کنندگان ارائه شد و از آن‌ها خواسته شد که فرض نمایند به‌عنوان یکی از اعضای تیم حسابرسی، وظیفه رسیدگی به صورت‌های مالی این شرکت را بر عهده دارند. در سناریوی افته، اطلاعاتی در خصوص این شرکت، توضیحات مدیر مالی این شرکت و فهرست تقلب‌های شناسایی شده در جلسه طوفان مغزی تقلب آورده شده است. از مشارکت‌کنندگان خواسته شد به سوالات پرسیده شده پاسخ دهند.

نتایج فرضیه‌های اول، دوم و سوم در مجموع نشان داد نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان اثرگذار است. به طور خاص، نتایج فرضیه اول بیانگر این مطلب است که حسابرسانی که از دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند، نسبت به حسابرسانی که از دیدگاه شریک موسسه حسابرسی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند، قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که نشان دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است. این نتایج با پژوهش لیبی و تروتمن (۱۹۹۳) و هاردینگ و تروتمن (۲۰۱۷) مطابقت دارد که به موجب آن در مجموع این‌گونه بیان می‌شود که حسابرسان با آگاهی از دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی در خصوص پایین بودن احتمال تقلب، شواهدی که با دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی در تضاد است، بیشتر مورد بررسی و پردازش قرار می‌دهند، در واقع حسابرسان، حسابرسی خود را با تردید بیشتری انجام می‌دهند.

در ارتباط با فرضیه دوم، سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسان بین وضعیت بیان دیدگاه شریک موسسه حسابرسی با بیان نشدن هیچ دیدگاهی مقایسه شد و نتایج نشان داد قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسانی که از دیدگاه شریک موسسه حسابرسی در مورد احتمال کم تقلب آگاه می‌شوند، با قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسانی که از هیچ دیدگاهی آگاه نیستند، تفاوت معناداری ندارد. این نتایج با نتایج پژوهش پیچر (۱۹۹۶) که اثر همسویی شریک را مطرح کرده بود،

مطابقت ندارد. یکی از دلایل متفاوت بودن نتایج پژوهش حاضر با پژوهش پیچر (۱۹۹۶) می‌تواند این باشد که در سناریوی پژوهش حاضر، شریک موسسه حسابرسی علاوه بر بیان دیدگاه خود در خصوص پایین بودن احتمال تقلب، تأکید کردند که توجه به دقت اظهارات مدیر شرکت مورد رسیدگی مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که در صورت وجود تقلب، مدیر شرکت مورد رسیدگی ممکن است تمام تلاش خود را برای پنهان کردن تقلب انجام دهد.

در فرضیه سوم، سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسان بین وضعیت بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی با بیان نشدن هیچ دیدگاهی مقایسه شد و نتایج نشان داد حسابرسانی که از دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی در خصوص پایین بودن احتمال تقلب آگاه می‌شوند نسبت به حسابرسانی که از هیچ دیدگاهی مطلع نمی‌شوند، قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که دارای سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای است. این نتایج با نتایج پژوهش لیبی و تروتمن (۱۹۹۳) که اثر دیدگاه بازبینی را مطرح کرده بودند، مطابقت دارد. به عبارت دیگر، نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد، در هر صورت بیان دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی در مورد احتمال کم تقلب سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌شود و حسابرسان با آگاهی از دیدگاه و نظر مدیر شرکت مورد رسیدگی شک و تردید بیشتری از خود نشان می‌دهند.

هر چند تعدادی از مطالعات قبلی نشان می‌دهند جهت دادن به تردید به سمت قضاوت‌های حسابرسان (جهت‌گیری درونی) سبب افزایش تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسان می‌شود اما نتایج فرضیه چهارم در مجموع نشان داد جهت‌گیری تردیدگرایانه بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان تاثیرگذار نیست. به طور خاص، نتایج فرضیه چهارم نشان داد، تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی، نسبت به تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی منجر به سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسی نمی‌شود. دلیل رد این فرضیه را می‌توان ناشی از تأکید استانداردهای حسابرسی به داشتن تردید نسبت به صحت اظهارات مدیریت و شواهد حسابرسی (جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی) دانست. این نتایج با نتایج پژوهش دوگرتی و همکاران (۱۹۹۷) و بل و همکاران (۲۰۰۵) همخوانی ندارد.

هاردینگ و تروتمن (۲۰۱۷) معتقدند که شرکای حسابرسی باید از پیامدهای نقطه نظرات خود در ارتباط با میزان تقلب در صورت‌های مالی آگاه باشند، زیرا شرکای موسسات حسابرسی باید در مورد اینکه چه اطلاعاتی و چه زمانی این اطلاعات را به اعضای تیم حسابرسی منتقل کنند، تصمیم بگیرند. یافته‌های این پژوهش می‌تواند به درک کامل‌تری از تأثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب بر تردید حرفه‌ای کمک کند. با توجه به اینکه در استانداردهای حسابرسی در مورد نیاز به حفظ سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای هشدار داده شده است و همچنین محققین و پژوهشگران در پژوهش‌های خود در مورد اهمیت تردید حرفه‌ای تأکید کرده‌اند، به

شرکای موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود در ارتباط با میزان پایین بودن احتمال تقلب دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی را بیان کنند، زیرا نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسان زمانی بالاتر است که شریک موسسه حسابرسی، دیدگاه مدیر شرکت مورد رسیدگی را مبنی بر اینکه احتمال تقلب کم است، اعلام کند. به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود دوره‌های آموزشی را برای اعضای خود به منظور افزایش میزان اهمیت برگزاری جلسات طوفان مغزی و افزایش کارایی در این زمینه برگزار نماید. به سازمان حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود از این یافته‌ها برای آموزش بهتر حسابرسان در خصوص اهمیت بکارگیری تردید حرفه‌ای استفاده نمایند.

در پژوهش پیچر و همکاران (۲۰۱۳)، تشویق حسابرسان به جهت دادن تردید به سمت قضاوت‌های خود (جهت‌گیری درونی) به عنوان ابزاری برای افزایش تردید حرفه‌ای و همچنین افزایش کیفیت حسابرسی پیشنهاد شده است. اما یافته‌های پژوهش حاضر با تحقیقات گذشته متفاوت است و در این پژوهش نشان داده شد که جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی منجر به افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان نمی‌شود.

نتایج این پژوهش مضمون محدودیت‌هایی است که به نوبه خود فرصت‌هایی را برای تحقیقات آینده فراهم می‌آورد. در این پژوهش، نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب، نشان‌دهنده این موضوع است که شریک موسسه حسابرسی دیدگاه چه کسی را در مورد پایین بودن احتمال تقلب بیان می‌کند، اما مبنایی که شریک موسسه حسابرسی از آن استفاده کرده و به این نتیجه رسیده که احتمال تقلب کم است، بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر می‌گذارد. همچنین در پژوهش‌های آتی می‌توان اثر تعاملی میزان تجربه حسابرسان و نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب را بر قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسان مورد بررسی قرار داد. علاوه بر این، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی این موضوع مورد بررسی قرار گیرد آیا اثر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب بر تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند تحت تأثیر لحن شریک موسسه حسابرسی و یا رتبه (موقعیت) شغلی حسابرسان در موسسه حسابرسی قرار گیرد.

۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

بدین وسیله از تمامی مشارکت‌کنندگان در تکمیل پرسشنامه پژوهش حاضر بسیار سپاسگزاریم.

۸- پیوست‌ها

پرسش‌نامه پیوست به منظور گردآوری اطلاعات لازم جهت انجام پژوهش در حوزه حسابداری تنظیم گردیده است. نظر به تخصص جناب‌عالی در حوزه حسابداری مستقل، مشارکت شما در این پژوهش حائز اهمیت فراوان است. در صورتی که دقایقی از وقت گرانبه‌ای خود را به این پژوهش اختصاص دهید، موجب سپاس فراوان خواهد بود. شایان ذکر است که نظرات جناب‌عالی کاملاً محرمانه خواهد بود و نتایج حاصله از پژوهش صرفاً به صورت جمعی و در قالب اطلاعات آماری در رساله خواهد آمد. در صورت تمایل جهت دریافت نتایج پژوهش لطفاً آدرس پست الکترونیک خود را مرقوم فرمایید.

اطلاعات عمومی

لطفاً سوالات زیر را پاسخ دهید و اگر هیچ کدام از پاسخ‌ها نظر شما را بیان نمی‌کند، مناسب‌ترین پاسخ را انتخاب نمایید:

۱. سمت فعلی شما در موسسه حسابداری چیست؟

مدیر سرپرست ارشد سرپرست حسابرس ارشد حسابرس

۲. تجربه کاری شما در زمینه حسابداری:

کمتر از ۶ سال ۶ تا ۱۰ سال ۱۱ تا ۱۵ سال ۱۶ تا ۲۰ سال بیش از ۲۰ سال

۳. جنسیت: مرد زن

۴. سطح تحصیلات: کارشناسی کارشناسی ارشد دکتری

۵. سن شما چقدر است؟

کمتر از ۳۱ سال ۳۱ تا ۴۰ سال ۴۱ تا ۵۰ سال بیش از ۵۰ سال

۶. آیا دارای گواهینامه حسابدار رسمی می‌باشید؟ بله خیر

سوالات تخصصی

در ادامه فهرست تقلب‌های شناسایی شده در جلسه طوفان مغزی تقلب ارائه شده است. نظر به تخصص حضرت‌عالی در زمینه حسابداری مستقل، لطفاً دستورالعمل داده شده را مطالعه و فهرست تقلب‌های شناسایی در جلسه طوفان مغزی را بررسی نمایید و پس از بررسی فهرست، میزان ریسک تقلب را ارزیابی نموده و میزان قابل اطمینان بودن شواهد را نیز تعیین نمایید.

دستورالعمل

فرض کنید شما به عنوان یکی از اعضای تیم حسابداری شرکت آلفا فعالیت می‌نمایید. واحد مورد رسیدگی، در تولید کاشی فعالیت دارد و طبق بررسی‌های صورت گرفته مشخص شده است که سود ناخالص این واحد تولیدی دارای افزایش بیش از حد انتظار بوده است. در این خصوص

مدیر مالی توضیح داده است که افزایش بیشتر از حد انتظار در سود ناخالص نتیجه افزایش رضایت مشتری است که منجر به فروش تعداد بیشتری از محصولات و سود بالاتر در پایان سال می شود و کمک حسابرِس، فروش را با سود ناخالص به صورت ماه به ماه برای هر خط محصول مقایسه کرده و مطمئن شده است که اعداد با توضیحات مدیر مالی مطابقت دارند.

در خصوص این واحد تولیدی یک جلسه طوفان مغزی برگزار شده است که بر اساس همفکری های صورت گرفته تقلب هایی شناسایی شده و به شما ارائه شده است و شریک فرمودند که احتمال تحریف بااهمیت به دلیل تقلب کم است و همچنین شریک تاکید کردند که توجه به دقت اظهارات مدیریت مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که در صورت وجود تقلب، مدیریت ممکن است تمام تلاش خود را برای پنهان کردن تقلب انجام دهد.

لازم به ذکر است پارگراف دوم قسمت دستورالعمل افته در ۵ وضعیت تنظیم گردید. ۵ وضعیت

به شرح زیر می باشند:

- شریک فرمودند که احتمال تحریف بااهمیت به دلیل تقلب کم است و همچنین شریک تاکید کردند که توجه به دقت اظهارات مدیریت مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که در صورت وجود تقلب، مدیریت ممکن است تمام تلاش خود را برای پنهان کردن تقلب انجام دهد.
- شریک فرمودند که احتمال تحریف بااهمیت به دلیل تقلب کم است و همچنین شریک تاکید کردند که توجه به توجیه پذیری نتایج حسابرسی که به آن می رسید. مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که در صورت وجود تقلب، دیگران (استفاده کنندگان از صورت های مالی و سرمایه گذاران) ممکن است نسبت به قضاوت ها و شواهدی که به آن ها اعتماد کرده اید یا به آن ها اعتماد نکرده اید، انتقاد داشته باشند.
- شریک یادآور شدند که مدیر واحد مورد رسیدگی بیان کردند صورت های مالی با دقت زیاد تهیه شدند و همچنین مدیر واحد مورد رسیدگی تضمین کردند که احتمال تحریف بااهمیت به دلیل تقلب کم است. در ادامه شریک تاکید کردند که توجه به دقت اظهارات مدیریت مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که در صورت وجود تقلب، مدیریت ممکن است تمام تلاش خود را برای پنهان کردن تقلب انجام دهد.
- شریک یادآور شدند که مدیر واحد مورد رسیدگی بیان کردند صورت های مالی با دقت زیاد تهیه شدند و همچنین مدیر واحد مورد رسیدگی تضمین کردند که احتمال تحریف بااهمیت به دلیل تقلب کم است. در ادامه شریک تاکید کرده اند که توجه به توجیه پذیری نتایج حسابرسی که به آن می رسید، مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که

در صورت وجود تقلب، دیگران (استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و سرمایه‌گذاران) ممکن است نسبت به قضاوت‌ها و شواهدی که به آنها اعتماد کرده‌اید یا به آنها اعتماد نکرده‌اید، انتقاد داشته باشند.

- شریک تاکید کردند که توجه به دقت اظهارات مدیریت مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که در صورت وجود تقلب، مدیریت ممکن است تمام تلاش خود را برای پنهان کردن تقلب انجام دهد.

در ادامه ۲ سوال در خصوص آزمون کنترل توجه آزمودنی‌ها آورده شده است:

۱. بر مبنای دستورالعمل پژوهش، شریک در خصوص کم بودن احتمال تقلب به کدام دیدگاه اشاره کردند؟

- (۱) دیدگاه خود (شریک)
 (۲) دیدگاه مدیریت
 (۳) هیچ یک از موارد فوق

۲. بر مبنای دستورالعمل پژوهش، به چه مطلبی تاکید شده است؟

- (۱) توجه به دقت اظهارات مدیریت که در صورت وجود تقلب، مدیریت ممکن است تمام تلاش خود را برای پنهان کردن تقلب انجام دهد.
- (۲) توجه به توجیه‌پذیری نتایج حسابرسی که به آن می‌رسید که در صورت وجود تقلب، دیگران ممکن است نسبت به قضاوت‌ها و شواهدی که به آنها اعتماد کرده‌اید یا به آنها اعتماد نکرده‌اید انتقاد داشته باشند.

- (۳) هیچ یک از موارد فوق

ادامه دستورالعمل

در ادامه فهرست تقلب‌های شناسایی شده در جلسه طوفان مغزی ارائه شده است. لطفاً فهرست تقلب‌های جلسه طوفان مغزی را بررسی نمایید و پس از بررسی فهرست، احتمال ریسک تقلب را ارزیابی نموده و میزان قابل اطمینان بودن شواهد (توضیح مدیر مالی) را نیز تعیین نمایید.

فهرست تقلب‌های جلسه طوفان مغزی

- (۱) مدیر ممکن است فروش ساختگی ایجاد کرده باشد.
- (۲) مدیر ممکن است آگاهانه مقررات بسته‌بندی و ضایعات را زیر پا گذاشته باشد اما بدهی و هزینه مربوطه را شناسایی نکرده باشد.

- (۳) مدیر ممکن است موجودی معدوم (منسوخ شده) را شناسایی کرده باشد که نتیجه آن کاهش بهای تمام شده کالای فروخته شده است.
- (۴) موارد برگشت از فروش توسط مشتریان ممکن است توسط مدیر کمتر اعلام شود.
- (۵) عمر مفید برآوردی دارایی‌های ثابت ممکن است برای کاهش هزینه استهلاک، افزایش یافته باشد.
- (۶) مدیر ممکن است میزان ذخیره برای مطالبات مشکوک‌الوصول را کمتر اعلام کرده باشد.
- (۷) مدیر ممکن است شناسایی مخارج سال جاری را با اغراق در پیش‌پرداخت‌ها به تاخیر انداخته باشد.
- (۸) مدیر ممکن است به اشتباه فروش غیرنقدی را که اتفاق نیفتاده است شناسایی کرده باشد و پس از پایان سال به‌عنوان برگشت از فروش شناسایی کند.

۱. بر اساس اطلاعاتی که در دستورالعمل این مطالعه به شما ارائه شده است و بررسی تقلب‌های شناسایی شده در جلسه طوفان مغزی، چقدر احتمال دارد توضیح مدیر مالی در خصوص افزایش سود ناخالص صحت داشته باشد؟

اصلاً صحت ندارد (۹)	(۸)	(۷)	(۶)	(۵)	(۴)	(۳)	(۲)	کاملاً صحت دارد (۱)

۲. بر اساس اطلاعاتی که در دستورالعمل این مطالعه به شما ارائه شده است و بررسی تقلب‌های شناسایی شده در جلسه طوفان مغزی، سطح ریسک تقلب را در مقیاس ۱ تا ۱۰ نشان دهید:

ریسک تقلب بسیار زیاد (۹)	(۸)	(۷)	(۶)	(۵)	(۴)	(۳)	(۲)	ریسک تقلب بسیار کم (۱)

فهرست منابع

امانی، کوروش؛ نیکو مرام، هاشم؛ بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۶). عواطف فردی و تردید حرفه ای حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۵، شماره ۹، صص ۳۵-۵۳.

بامری، مرضیه؛ صفری گرایلی، مهدی؛ ولیان، حسن. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و شک در تردید حرفه‌ای و پیامدهای رفتاری حسابرس، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۴، شماره ۸، صص ۹۳-۱۲۹.

جعفری، محبوبه؛ پورحیدری، امید؛ خدای پور، احمد. (۱۴۰۲). اثر اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۱۵، شماره ۲، در نوبت چاپ. دلاور، علی. (۱۳۹۷). روش تحقیق در روانشناسی و علوم رفتاری (چاپ ۴۹)، تهران: انتشارات ویرایش.

رضایی، نرگس؛ بنی مهد، بهمن؛ حسینی، سیدحسین. (۱۳۹۷). تاثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل، نشریه دانش حسابداری، دوره ۱۸، شماره ۷۱، صص ۱۷۵-۱۹۹.

رویایی، رمضانعلی؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ آذین‌فر، کاوه. (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۶۷-۹۵.

صفی‌خانی، رضا؛ صفرزاده، محمدحسین؛ اثنی‌عشری، حمیده. (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحبکار و قضاوت حسابرس، مجله دانش حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۱، صص ۵۹-۸۲.

غلامرضایی، محسن؛ حسنی، محمد. (۱۳۹۸). تاثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل، مجله دانش حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۲، صص ۴۳-۷۶. فروغی، داریوش؛ سلیمانی مارشک، مجتبی. (۱۳۹۲). پاسخگویی و چالش افشای اطلاعات، پژوهش حسابداری، دوره ۳، شماره ۱۰، صص ۷۳-۹۴.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابداری. (۱۳۹۵). استانداردهای حسابداری. تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های تخصصی حسابداری و حسابداری سازمان حسابداری. مدینه، سید محسن؛ زارع، ایمان. (۱۴۰۲). تأثیر باورهای دینی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت: رویکرد مراتب دین‌داری از منظر اسلام، مجله دانش حسابداری، دوره ۱۴، شماره ۴، صص ۱۱۱-۱۳۲.

مهربان‌پور، محمدرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ آهنگری، مهناز. (۱۴۰۱). تردید حرفه‌ای در حسابداری (چاپ اول)، تهران، انتشارات دانشگاه تهران.

- هرمزی، شیرکو؛ نیکومرام، هاشم؛ رویایی، رمضانعلی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۱۲۳-۱۴۸.
- یوسف‌زاده، نسرين؛ پورحیدری، امید؛ خدای‌پور، احمد. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر قضاوت تردیدآمیز حسابرس، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، دوره ۹، شماره ۱۶، صص ۳۵-۶۶.
- Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA). ۲۰۱۳. Practice Monitoring Program: Seventh Public Report. Available at: <https://www.acra.gov.sg/training-and-resources/publications/reports/practice-monitoring-programme-public-reports>.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). ۲۰۰۳. AICPA Practice Aid Series, Fraud Detection in a GAAS Audit: SAS No. ۹۹ Implementation Guide. New York, NY: AICPA.
- Australian Securities and Investments Commission (ASIC). ۲۰۱۶. REP ۰۳۴ audit inspection program report for ۲۰۱۵-۱۶. Available at: <http://download.asic.gov.au/media/۴۳۳۱۱۲۷/rep۰۳۴-published-۲۹-june-۲۰۱۷.pdf>.
- Bell, T. B., M. E. Peecher, and I. Solomon. ۲۰۰۵. The ۲۱st Century Public Company Audit. New York, NY: KPMG LLP.
- Bierstaker, J. and A. Wright. ۲۰۰۱. The Effects of Fee Pressure and Partner Pressure on Audit Planning Decisions. *Advances in Accounting* ۱۸: ۲۵-۴۶.
- Blix, L. H., L.C. Chui, B. J. Pike, and S. N. Robinson. ۲۰۲۱. Improving auditor performance evaluations: The impact on self-esteem, professional skepticism, and audit quality. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, ۳۲(۴), ۸۴-۹۸.
- Brazel, J. F., J. Leiby, and T. J. Schaefer. ۲۰۲۲. Do Rewards Encourage Professional Skepticism? It Depends. *The Accounting Review* ۹۷(۴): ۱۳۱-۱۵۴.
- Carpenter, T. D., and J. L. Reimers. ۲۰۱۳. Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditor's fraud judgments and actions. *Behavioral Research in Accounting* ۲۵ (۲): ۴۵-۶۹.
- Center for Audit Quality (CAQ). ۲۰۱۰. Report on Detering and Detecting Financial Reporting Fraud. A Platform for Action Available at: <http://www.theqaq.org/docs/reports-andpublications/detering-and-detecting-financial-reporting-fraud-a-platform-foraction.pdf>.

- Chen, C. X., K. T. Trotman, and F. Zhou. ۲۰۱۵. Nominal versus interacting electronic fraud brainstorming in hierarchical audit teams. *The Accounting Review* ۹۰ (۱): ۱۷۵-۱۹۸.
- Dennis, S., and K. M. Johnstone. ۲۰۱۵. Audit partner leadership tone and professional skepticism in fraud brainstorming. Working Paper, University of Wisconsin.
- Doty, J. R. ۲۰۱۱. What the PCAOB Expects for the Coming Year and Beyond. December, ۵, ۲۰۱۱. Washington D.C.: PCAOB.
- Dougherty, M. P. R., C. F. Gettys, and R. P. Thomas. ۱۹۹۷. The role of mental simulation in judgments of likelihood. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* ۷۰ (۲): ۱۳۵-۱۴۸.
- Financial Reporting Council (FRC). ۲۰۱۳. Audit Quality Inspections Annual Report ۲۰۱۲/۲۰۱۳. Available at: <https://www.frc.org.uk/news-and-events/news/۲۰۱۳/۰۵/frc-publishes-audit-quality-inspections-annual-report-۲۰۱۲۱۳/>.
- Harding, N., and K. T. Trotman. ۲۰۱۷. The effect of partner communications of fraud likelihood and skeptical orientation on auditors' professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۳۶ (۲), ۱۱۱-۱۳۱.
- Hirst, D. E. ۱۹۹۴. Auditors' sensitivity to source reliability. *Journal of Accounting Research* ۳۲ (۱): ۱۱۳-۱۲۶.
- Hoffman, V. B., and M. F. Zimelman. ۲۰۰۹. Do strategic reasoning and brainstorming help auditors change their standard audit procedures in response to fraud risk? *The Accounting Review* ۸۴ (۳): ۸۱۱-۸۳۷.
- Hurt, R. K., H. L. Brown-Libur, C. E. Earley, and G. Krishnamoorthy. ۲۰۱۳. Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* ۳۲ (Supplement ۱): ۴۵-۹۷.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). ۲۰۱۲. "Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing".
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). ۲۰۱۵. *Enhancing Audit Quality in the Public Interest – A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits*. New York.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). ۲۰۱۸. International standard on auditing ۵۴۰ (revised): auditing accounting estimates and related disclosures.
- International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). ۲۰۱۵. *International Forum of Independent Audit Regulators: Report on*

- ۲۰۱۵ Survey of Inspection Findings. Available at: <https://www.ifiar.org/activities/annual-inspection-findings-survey>.
- International Standards of Auditing (ISA) ۲۲۰. Quality Control For an Audit of Financial Statements. Available at: <https://www.studeersnel.nl/nl/document/universiteit-van-amsterdam/ais-ic-cases/isa-۲۲۰-isa/۸۵۲۸۵۴۵>.
- International Standards of Auditing (ISA) ۲۴۰. The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. Available at: <https://www.studeersnel.nl/nl/document/dai-hoc-kinh-te-quoc-dan/acca-sbr-book-۲۰۱۹/isa-۲۴۰-aaccaca/۶۶۹۳۴۴۱۲>.
- Kim, S., and K. T. Trotman. ۲۰۱۵. The comparative effect of process and outcome accountability in enhancing professional skepticism. *Accounting and Finance*, ۵۵ (۴), ۱۰۱۵-۱۰۴۰.
- Kim, S., and N. Harding. ۲۰۱۷. The effect of a superior's perceived expertise on the predecisional distortion of evidence by auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* ۳۶ (۱), ۱۰۹-۱۲۷.
- Lewicki, R. J., E. C. Tomlinson, and N. Gillespie. ۲۰۰۶. Models of interpersonal trust development: Theoretical approaches, empirical evidence and future directions. *Journal of Management* ۳۲ (۶): ۹۹۱-۱۰۲۲.
- Libby, R., and K. T. Trotman. ۱۹۹۳. The review process as a control for differential recall of evidence in auditor judgments. *Accounting, Organizations and Society* ۱۸ (۶): ۵۵۹-۵۷۴.
- Nelson, M. W. ۲۰۰۹. A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: Journal of Practice & Theory* ۲۸ (۲): ۱-۳۴.
- Nolder, C.J. and K. Kadous. ۲۰۱۸. Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: a way forward, *Accounting, Organizations and Society* ۶۷: ۱-۱۴.
- Peecher, M. E. ۱۹۹۶. The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence. *Journal of Accounting Research* ۳۴ (۱): ۱۲۵-۱۴۰.
- Peecher, M. E., I. Solomon, and K. T. Trotman. ۲۰۱۳. An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. *Accounting, Organizations and Society* ۳۸ (۸): ۵۹۶-۶۲۰.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). ۲۰۱۲. Maintaining and applying professional skepticism in audits. Staff Audit Practice Alert No. ۱۰.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). ۲۰۱۳. Report on ۲۰۰۷-۲۰۱۰ Inspections of Domestic Firms that Audit ۱۰۰ or Fewer Public Companies.

- Rich, J. S., I. Solomon, and K. T. Trotman. ۱۹۹۷. The audit review process: A characterization from the persuasion perspective. *Accounting, Organizations and Society* ۲۲ (۵): ۴۸۱-۵۰۵.
- Sorensen, K., and M. Ortegren. ۲۰۲۱. The next best thing: Social presence and accountability's impact on auditor professional skepticism. *Journal of Corporate Accounting & Finance* ۳۲ (۲), ۳۹-۵۱.
- Stevens, E., R. Moroney, and J. Webster. ۲۰۱۹. Professional skepticism: The combined effect of partner style and team identity salience. *International Journal of Auditing* ۲۳ (۲), ۲۷۹-۲۹۱.
- Tetlock, P. E., and J. S. Lerner. ۱۹۹۹. The social contingency model: Identifying empirical and normative boundary conditions on the error-and-bias portrait of human nature. *Dual-process theories in social psychology*, ۵۷۱-۵۸۵.
- Trotman, K. T., R. Simnett, and A. Khalifa. ۲۰۰۹. Impact of the type of audit team discussions on auditors' generation of material frauds. *Contemporary Accounting Research* ۲۶ (۴): ۱۱۱۵-۱۱۴۲.
- Turner, C. W. ۲۰۰۱. Accountability demands and the auditors evidence search strategy: The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs. action). *Journal of Accounting Research* ۳۹ (۳): ۶۸۳-۷۰۶.
- Uy, K. J. D., T. E. B. Bongcales., A. A. Balunan., L. O. Igot., J. M. L. Laude., and J. J. D. Mojados. ۲۰۲۳. Auditor's Professional Skepticism and its Relationship with their Thinking Styles. *Recoletos Multidisciplinary Research Journal* ۱۰(۲), ۱-۱۰.
- Wilks, T. J. ۲۰۰۲. Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review. *The Accounting Review* ۷۷ (۱): ۵۱-۷۱.
- Ying Ho, Sh., S.Y. Phang, and R. Moroney. ۲۰۲۱. The combined effect of perspective-taking and incentives on professional skepticism, *Managerial Auditing Journal* ۳۷ (۱), ۱۲۹-۱۵۰.