

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

## بررسی تاثیر حمايت ادراك شده شريك حسابر س بر نگرش های مبتنی

## بر بی طرفی و شك در تردید حرفه ای و پیامدهای رفتاری حسابر س

مرضیه بامری<sup>۱</sup> مهدی صفری گرایلی<sup>۲\*</sup> حسن ولیان<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۶/۲۶

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱۰/۰۴

### چکیده

تردید حرفه ای در حسابرسی موضوع بسیار مهمی است که اشاره به اعمال درجه ای از مراقبت حرفه ای حسابرسان در چارچوب استانداردهای حسابرسی دارد و مبتنی بر، ارزیابی بی طرفانه شواهد و مدارک ارائه شده صاحبکاران می باشد. در واقع تردید حرفه ای به اعمال قضاوت حرفه ای با کیفیت کمک می کند و اطلاعات قابل اتکاتری را در اختیار ذینفعان قرار می دهد. حمايت ادراك شده شريك حسابرسی متغیری است که به نقش حمايتی شرکای حسابرسی از عملکردهای تردید حرفه ای حسابرسان اشاره دارد و به تقویت کیفیت اطلاعات بررسی شده کمک می نماید. جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی می باشد که از طریق روش نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. ابزار پژوهش پرسشنامه بود که با مشارکت ۲۹۴ حسابر س همراه بود. این پژوهش در بازه زمانی ۶ ماه اول سال ۱۳۹۷ انجام شد و برای تحلیل و آزمون فرضیه های پژوهش از روش حداقل مربعات جزئی و با استفاده از نرم افزار (PLS) انجام پذیرفت. نتایج پژوهش نشان می دهد، حمايت ادراك شده شريك حسابر س بر دیدگاه مبتنی بر شك حسابرسان تاثیر منفی و معناداری دارد، در حالی که با دیدگاه مبتنی بر بی طرفی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

همچنین مشخص گردید، حمايت ادراك شده شريك حسابر س در مورد تردید حرفه ای با حمايت ادراك شده سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد. در نهایت مشخص گردید حمايت ادراك شده شريك حسابر س بر رفتار شهروندی و تعهد رفتاری تاثیر مثبت و معناداری دارد و حمايت ادراك شده شريك حسابر س، تاثیر منفی حمايت ادراك شده سازمانی با جابجایی

<sup>۱</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران  
bamerimarzye@gmail.com

<sup>۲</sup> دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. (نویسنده مسئول)،  
Mehdi.safari<sup>۸۳</sup>@yahoo.com

<sup>۳</sup> استادیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران Hasan.Valiyan@yahoo.com

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

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

## ۱-مقدمه

موضوع حسابرسي با توجه به حساسيت‌هاي تخصصي، موضوعي مهم و چالش برانگيز است، زيرا حسابرسي باعث ايجاد ارزش افزوده براي صورت‌هاي مالي مي‌شود. يك موسسه حسابرسي مستقل و با مهارت، قادر به شناسايي ارائه نادرست اقلام صورت‌هاي مالي واحد مورد رسيدگي بوده و مي‌تواند نسبت به ارائه صحيح آن بر صاحبكار خود تاثيرگذار باشد تا در نتيجه آن، اطلاعات مالي قابل اتكايي گزارش شود. رسيدن به اين هدف مطلوب، به كيفيت حسابرسي تاثير مستقيم دارد. موضوع ترديد حرفه‌اي حسابرسان را مي‌توان از دو منظر استانداردهاي رفتاري و حسابرسي و از بعد تحقيقات دانشگاهي و اكايي نمود (وليان و همكاران، ۱۳۹۶: ۲۱۶). اهميت ترديد حرفه‌اي<sup>۱</sup> (PS) در سراسر استانداردهاي حسابرسي تاكيد شده است (انجمن حسابرسان رسمي آمريكا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۲). با اين حال موسسات حسابرسي همچنان به دليل ناديدده گرفتن و يا كم‌اهميت تلقي كردن ترديد حرفه‌اي در حسابرسي مورد انتقاد قرار مي‌گيرند (فرانزل<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳: ۸).

در واقع توجه زياد به ترديد حرفه‌اي در حسابرسي به اين دليل از اهميت بسزايي برخوردار است كه به عنوان يك ضرورت براي جلوگيري از قصورات حسابرسي در نظر گرفته مي‌شود (آشپور و كلائوس، ۲۰۱۷: ۴). هيأت نظارت بر حسابداري شركت‌هاي سهامی عام در آمريكا<sup>۴</sup> در باب اهميت ترديد حرفه‌اي حسابرسي بيان نمود، ترديد حرفه‌اي در انجام كار حسابرسي مي‌تواند عامل مهمي براي شناسايي تقلب در صورت‌هاي مالي از جانب حسابرسان محسوب شود و كيفيت بررسي‌هاي را تقويت نمايد. بر اساس استاندارد حسابرسي شماره ۲۰۰ در ايران، حسابرسان بايد حسابرسي را با نگرش ترديد حرفه‌اي برنامه‌ريزي و اجرا كنند. همچنين در بند ۱۵ اين استاندارد به‌طور گذرا به نقش ترديد و مراقبت‌هاي حرفه‌اي در تحريف صورت‌هاي مالي اشاره شده است. بر اساس بند ۱۵ استاندارد شماره ۲۰۰، ترديد حرفه‌اي مستلزم هشيار حسابرسي به موضوعاتي چون شواهد حسابرسي متضاد، احتمال تقلب و غيره است. بر اساس بندهاي ت-۱۷، ت-۱۸ و ت-۱۹ استاندارد يادشده، ترديد حرفه‌اي براي ارزيابي نقادانه شواهد حسابرسي ضروري است. نگرش ترديد حرفه‌اي به معنای آن است كه حسابرسي، با ذهني پرسشگر، از اعتبار شواهد حسابرسي كسب شده، ارزيابي نقادانه‌اي به عمل آورد (تحريري و پيري سقرلو، ۱۳۹۵: ۱۱۸). از طرف ديگر، طبق استاندارد ۲۴۰ حسابرسي مصوب ۱۳۸۴ حسابرسي مسئول شناسايي تقلب و كاهش ريسك‌هاي مربوط به آن مي‌باشد. بر اين اساس، مسووليت حسابرسي در ارتباط با تقلب و اشتباه، در

<sup>1</sup> Professional skepticism

<sup>2</sup> AICPA

<sup>3</sup> Franzel

<sup>4</sup> 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 اشتباه ناشی می‌شود، در نظر گیرد». مبنای این استاندارد، وجود رویکردهای همراه با شک در مدارک و شواهد ارائه شده از جانب صاحبکاران می‌باشد (رجبعلی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۷۴). از این رو درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی به خصوص در بازارهای حسابرسی کشورهایی همچون کشور ما که در پاره‌ای از مواقع نبود قوانین و در پاره‌ای از مواقع عدم همپوشانی استانداردها باعث افزایش تقلب و گمراهی در صورت‌های مالی می‌شود، جایگاه ویژه‌ای دارد. سیر تحقیقات چندسال اخیر در رابطه با موضوع تردید حرفه‌ای از جانب دانشگاهیان در کشور (مهربان‌پور و همکاران ۱۳۹۷؛ حیدر و نیکومرام ۱۳۹۷؛ ولیان و صفری‌گرایی ۱۳۹۷؛ تحریری و پیری سقرلو ۱۳۹۵؛ ولیان و همکاران ۱۳۹۶؛ رجبعلی‌زاده و همکاران ۱۳۹۵ و بسیاری از تحقیقات دیگر) به اهمیت این موضوع در حرفه حسابرسی صحنه گذاشته است.

در واقع استانداردهای حسابرسی حال حاضر، کمتر به بخش‌های درونی و تاثیرگذار بر تصمیم‌سازی حسابرسی تاکید نموده است و صرفاً در مسیر موضوعاتی همچون تقلب، تحریف، شفافیت و... به طور گذرا به نقش تردید حرفه‌ای در اظهارنظر حسابرس پرداخته است، که این موضوع باتوجه به پیچیدگی‌های عملکردی صاحبکاران، می‌تواند یک نقص از منظر آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی قلمداد شود، چراکه فقدان تردید حرفه‌ای 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 تردید حرفه‌ای مورد توجه قرار داده است، رویکردی که از آن به عنوان مکتب تردید گرایی یاد می‌شود (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۰۹).

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

سازمانی<sup>۱</sup>، تعهد رفتاری و کاهش جابجایی حسابرِس را به همراه داشته باشد (تحریری و پیری‌سقرلو، ۱۳۹۵: ۱۱۸). رفتارهای شهروند سازمانی، رفتارهای داوطلبانه‌ای است که فراتر از نیازهای معمول شغلی است، که باعث افزایش عملکردهای مطلوب سازمان همانند رعایت هنجارهای سازمانی، احترام در روابط کاری، مشارکت در رویه‌های سازمانی، انگیزه و تعهد به کار و نظیر آن می‌شود (دالتون و همکاران، ۲۰۱۴: ۴؛ لاول و همکاران، ۲۰۰۷: ۸۴۳). در واقع، از آنجاکه حرفه حسابرسی به شدت بر مسئولیت‌های اجتماعی حسابرسان و کارگروهی متکی است در نتیجه انتظار می‌رود که بروز رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان در قالب رفتار شهروند سازمانی، به عملکردهای مطلوب حسابرسان در بررسی‌های 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<sup>۲</sup> 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 حمايت سازمانی ادراك شده دارد که البته، باتوجه به ساختارهای تعریف شده برای موسسات، کمی متفاوت‌تر از ماهیت تئوری‌های سازمانی در این زمینه می‌باشد. حمايت ادراك شده شريك برای تردید حرفه‌ای یک محدوده مفید برای شرکت‌های حسابرسی (دستورالعمل‌ها) برای درک بیشتر به منظور بهبود بخشیدن به کیفیت حسابرسی است (برازل و همکاران، ۲۰۱۶: ۱۵۷۸). گرچه این موضوع چه در باب استانداردهای حسابرسی و چه در باب پژوهش‌های مربوط به این حرفه حداقل در کشور ما، مغفول مانده است، اما نقش تاثیرگذار آن بر افزایش کیفیت بررسی‌های حسابرسان غیرقابل انکار می‌باشد و لزوم توجه به آن در کشور ما تا اندازه‌ی زیادی احساس می‌شود. چرا که حمايت شريك 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 حمايت ادراك شده شريك حسابرِس، 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 شريك بر تردید حرفه‌ای (در مقابل تاکید زیاد بر کارایی) باعث رسیدگی بیشتر بر تقلب‌های احتمالی در صورت‌های مالی شرکت‌ها در زمانی که ریسک تقلب بالاست، می‌شود (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۱۳: ۷). همانطور که ملاحظه می‌شود، فقدان

<sup>1</sup> Organizational citizenship behaviors

<sup>2</sup> 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 مشاغل همچون حسابرسی، مبتنی بر تشویق برای تکرار رفتار مطلوب می‌باشد. به عبارت دیگر، اگر رفتارهایی مثل تردید حرفه‌ای چه از منظر استانداردهای حسابرسی و چه از منظر شرکای حسابرسی تقویت شوند، حسابرس به خصوص در مسیر اولیه حرفه حسابرسی، وسواس بیشتری در بررسی‌های 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<sup>۱</sup> 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<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداری<sup>۳</sup>، 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 (رجبعلی زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۷۴). همچنین، می‌توان تردیدحرفه‌ای را عدم اعتماد کامل و نوعی نگرش محافظه کارانه در قضاوت‌های حسابرسی (مک میلن و وایت ۱۹۹۳: ۴۴۷) و یا نوعی شک و تردید (نلسون ۲۰۰۹: ۴) قلمداد نمود. صرف نظر از تعریف تردیدحرفه‌ای، بررسی ادبیات دانشگاهی نشان می‌دهد تردیدحرفه‌ای شامل دو بعد بی‌طرفی<sup>۴</sup> و شک<sup>۵</sup> است. بعد بی‌طرفی به این موضوع اشاره دارد که حسابرسان نباید در نگرش خود جانبداری کنند؛ به این معنا که آنها

<sup>۱</sup> perceptions of partner support

<sup>۲</sup> Public Oversight Board (POB)

<sup>۳</sup> International Federation Of Accountants (IFAC)

<sup>۴</sup> Neutrality

<sup>۵</sup> Presumptive Doubt

نباید در جهت منفى (مشكوك بودن) يا مثبت (زودباورى) سوگیرى داشته باشند (كوشینگ، ۲۰۰۰: ۳). در مقابل شك و تردید نیز بر این موضوع تأکید دارد كه حسابرِس باید فرض را بر نادرستى و تخلف مدیریت قرار دهد؛ مگر اینکه خلاف آن ثابت شود (بل و همكاران، ۲۰۰۵: ۲۵). نکته‌اى كه در استانداردهاى حسابرِسى مبهم است، این است كه مشخص نیست، در وضعیت متفاوت ريسك، به كارگیرى کدام يك از دو بعد تردیدحرفه‌اى مى‌تواند سودمندتر باشد.

### ■ حمايت ادراك شده شريك حسابرِس

نخستین بار آیزنبرگر و همكاران (۱۹۸۶) در پژوهشى مفهوم حمايت ادراك شده از سوى سازمان را معرفی کردند. در واقع ریشه حمايت سازمانى ادراك شده، تعهد مبادله‌اى است كه بر پایه آن دلبستگى، كوشش و تعهد به سازمان با اجرت اجتماعى و مادى همراه مى‌شود (بهرامى و صریحی‌اسفستانی، ۱۳۹۴: ۴). ادراك از حمايت شريك حسابرِس، عبارت است از باور كلى فرد مبنى بر اینکه شريك حسابرِس، زحمات او را ارج مى‌نهد و برای سعادت و رفاه او اهمیت قائل است. حسابرسانی كه میزان بالایی از حمايت شرکای خود را درك نمایند، تعهد بیشتری به حرفه و موسسه حسابرِسى خواهند داشت. ادراك از شريك حسابرِسى، درك این نکته از سوى فرد است كه رفاه و آسایش و میزان موفقیت سازمان برای فرد مهم است. در واقع برنامه‌هاى حمايتى از حسابرسان به عنوان يكی از محرک‌هاى رفتارى محسوب مى‌شود كه مى‌تواند به تداوم رفتار حسابرسان در مسیر رعایت اخلاق حرفه‌اى منجر شود و تعهد بیشتری را در این مسیر از خود ارائه دهد. به عبارت دیگر حسابرسان يك موسسه حسابرِسى همیشه براساس ارزشى كه شرکای حسابرِس، برای آن‌ها قائل است، اعتقاد و علاقه خاصى پیدا مى‌کنند و این اعتقاد و باور نتیجه حمايت‌هاى رفتارى و عملکردى مى‌باشد و سبب ایجاد تعهد و مسئولیت در قبال شريك حسابرِسى و حرفه حسابرِسى مى‌شود. ادراك از حمايت شريك حسابرِس، همواره از طریق تأمین نیازهاى عاطفى و اجتماعى مانند تعلق و حمايت احساسى، كمك به بالا بردن وفادارى عاطفى كند. این ادراك به نوعی در فرد احساس جبران وظیفه در قبال این حمايت‌ها ایجاد مى‌نماید و فرد را متعهدتر به اهداف حرفه و موسسه حسابرِسى مى‌نماید (آقابى‌چادگانى و احمدي، ۱۳۹۵: ۳۵).

در رابطه با تردیدحرفه‌اى حسابرِس در طى سال‌هاى اخیر هم به لحاظ تجربى و هم به لحاظ تئورى پردازى، توجه ویژه‌اى صورت پذیرفته است، چرا كه موضوع تردیدحرفه‌اى حسابرِس يك موضوع تخصصى و در عین حال مبتنى بر ویژگی‌هاى روانشناختى حسابرسان مى‌باشد كه مستقیماً مى‌تواند به کیفیت حسابرِسى صورت‌هاى مالی كمك نماید در عین حال نیز مى‌تواند همراه با سوگیرى‌هاى در زمینه رسیدگى به صورت‌هاى مالی باشد. در همین راستا در بعد تئورى سازى تردیدحرفه‌اى پژوهش‌هاى همچون نادلر و كادوس (۲۰۱۸) پژوهشى تحت عنوان تئورى

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

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

از طرف دیگر، کوسوماوتی و سیامسودین (۲۰۱۸) تاثیر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان را بر کیفیت حسابداری مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش تعداد ۲۰۲ حساب‌رسان عضو هیات حسابداری اندونزی (BPK) مشارکت داشتند که از حداقل مربعات جزئی (PLS) برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید. نتایج ضمن تایید تاثیر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان بر کیفیت حسابداری، وجود عوامل تاثیر گذاری همچون محیط موسسه حسابداری، حمایت ادراک شده موسسه و حمایت ادراک شده شریک حسابداری بر تقویت تاثیر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان بر کیفیت حسابداری 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 حرفه‌ای و پیامدهای حسابداری همچون رفتار شهروندی، تعهد حرفه‌ای و جابجایی حساب‌رسان 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 حساب‌رسان تاثیر مثبتی بر روی مسیر شغلی حرفه حسابداری (مانند رفتار شهروندی سازمانی و تعهد حساب‌رسان)، از طریق سطوح بالاتر حمایت ادراک شده شریک حساب‌رسان دارد، درحالی‌که نگرش‌های شک و تردید گونه حسابداری تاثیر منفی بر مسیر شغلی حرفه‌ای حسابداری از طریق سطوح پایین‌تر حمایت ادراک شده شریک دارد در حالیکه تاثیر

مثبتی بر جابجایی حسابرسان می‌گذارد. در پژوهش‌های داخلی نیز صفی‌پور افشار و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر مدیریت حسابرسان توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرسان انجام دادند. این پژوهش به دنبال این موضوع بود که آیا مدیران، موفق به مدیریت حسابرسان می‌شوند یا خیر و اینکه تردید حرفه‌ای حسابرسان چه تأثیری در کارایی حسابرسان و مدیریت حسابرسان 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 حسابرسان 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 تردید حرفه‌ای حسابرسان نیز بر کشف تحریفات تأثیر معناداری ندارد و منحرف کردن حسابرسان منجر به حساس‌تر شدن آن‌ها و افزایش تردید حرفه‌ای آن‌ها، نشده است تا بررسی‌های خود را افزایش داده و اشتباهات و تحریفات موجود در سایر قسمت‌ها را شناسایی و کشف کنند. از طرف دیگر دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) در پژوهشی رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش ۱۸۱ پرسشنامه از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسان و سایر موسسات حسابرسان جمع‌آوری شد و ابزار پژوهش پرسشنامه بود. نتایج نشان داد متغیر شک و تردید حرفه‌ای به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر و تأثیرگذار بین اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسان نقش مهمی ایفا می‌نماید.

ولیان و صفری گرایی (۱۳۹۷) در پژوهشی الگویی برای درک تردید حرفه‌ای 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 تردید حرفه‌ای را بر اساس تحلیل دلفی مشخص نمایند. سپس مولفه‌های مورد نظر در قالب پرسشنامه محقق ساخته، بین ۶۳ حسابرسان، که از طریق روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند، توزیع گردید. نتایج نشان داد، ویژگی‌های روانشناختی، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت‌های حرفه‌ای و عوامل محیطی تأثیر مثبت و معناداری در تردید حرفه‌ای حسابرسان ایفا می‌نمایند. در نهایت ولیان و همکاران (۱۳۹۶) براساس تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را در قالب مدلی اولویت‌بندی و طراحی نمودند. در این پژوهش ابتدا ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و حسابرسان 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، اساسی‌ترین عوامل تردید حرفه‌ای بر اساس مدل طراحی شده، بی‌طرفی حسابرسان، احاطه به استانداردهای حسابرسان،

احاطه بر مهارت‌های حسابرسی و احاطه به قوانین و مقرران تجارت بورس است، که این عوامل شاخص‌های مربوط به استقلال و تخصص حسابرسی در نتایج دلفی بودند. همچنین در بالاترین سطح و در واقع کم‌اثرترین عامل بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، بُعد تشریح اختیار، از شاخص‌های مسئولیت‌پذیری به عنوان ویژگی‌های روانشناختی می‌باشد.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

حمایت ادراک شده شریک حسابرسی نقش مهم و با اهمیتی در تردید حرفه‌ای حسابرسان دارد و باعث ارتقای قضاوت‌های توأم با شک و تردید در بررسی‌های صورت‌های مالی می‌شود (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۱۳: ۴۸؛ هیئت استانداردهای حسابداری شرکت‌های سهامی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). در واقع تفاوت سطح ادراک حسابرسان از دو بعد شک و بی‌طرفی در حرفه حسابرسی، نقش متفاوتی از عملکردهای آن‌ها در قضاوت‌های حسابرسی را نشان می‌دهد. نکته قابل توجه اینست که هیچ پژوهش قبلی در این زمینه مورد بررسی قرار نگرفته است، که آیا حمایت ادراک شده شرکای حسابرسی تمایلی به حمایت محکم‌تری در ایجاد دیدگاه توأم با شک دارد یا حمایت بیشتری از دیدگاه‌های بی‌طرفانه حسابرسان می‌نماید. شاید بتوان مبنای تأکیدات آن‌ها و تفاوت در حمایت از شک و تردید یا بی‌طرفی را بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی بنا نهاد. از یک طرف شرکایی که مؤسسات حسابرسی آن‌ها در بازار دارای سهم زیادی از حسابرسی است، بر تشویق شک و تردید حرفه‌ای به منظور بالا بردن کیفیت حسابرسی در بازار رقابتی تأکید 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 تأکید 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 (باقرپور و 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 به‌طور عمومی بخاطر وجود فشارهای رقابتی در بازار حسابرسی، شرکای مؤسسات به منظور حفظ رضایت و جایگاه خود در این بازارها تلاش می‌کنند، پیام‌های مبهمی درباره داشتن دیدگاه‌های بی‌طرفانه و یا دیدگاه‌های توأم با شک و تردید در بررسی‌های صورت‌های مالی

<sup>۱</sup> 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 توأم با شک و تردید (کوواسکی و همکاران، ۱۹۹۸: ۲۹۴؛ کرانبرگر و همکاران، ۲۰۱۰: ۷۷۶)، چرا که استفاده از دیدگاه‌های سخت گیرانه توأم 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 (خنثی) حسابرسان، مبتنی بر عدم مشکوک بودن یا داشتن ذهنیت مثبت به عملکردهای مالی صاحبکاران می‌باشد و به بیان ساده‌تر نباید در ابتدا با سوگیری همراه باشد (هارت، ۲۰۱۰: ۱۵۳). این دیدگاه دقیقاً برخلاف شک توأم 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 موفقیت موسسه حسابرسی 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 موسسات حسابرسی گام بردارند، در عین اینکه ماهیت حرفه‌ای خود را زیر سوال نمی‌برند که وجود این ذهنیت در حسابرسان، سر منشأ دیدگاه بی‌طرفی است. به عبارت دیگر این دسته از حسابرسان با درک بیشتر از روابط صاحبکاران با موسسه حسابرس تلاش می‌نمایند دیدگاه‌های تجاری‌سازی موسسات حسابرسی را در راستای تاثیر با صاحبکاران حفظ نمایند. به عبارت دیگر شرکای حسابرسی تلاش می‌نمایند از رفتارهای بی‌طرفانه در حسابرسی حمایت نماید که ضمن عدم خدشه وارد نمودن به حرفه حسابرسی، 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 بی طرفی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

حسابرسانی که شرکای حسابرسی را حامی خود می دانند، نوعی ارتباط احساسی و تعهدی با حرفه و موسسه شاغل در آن برقرار می کنند، زیرا حمایت و اهمیت شریک به درک نیازهای حسابرسان منجر می شود و احساس تعلق بیشتری نسبت به محیط کاری در حسابرس ایجاد می کند. در واقع حمایت ادراک شده شریک حسابرسی، زمانی اتفاق می افتد که حسابرسان درک کنند، شرکا برای مشارکت و کاری که انجام می دهند، ارزش قائل هستند و به رفاه، علایق و آسایش آنها توجه می شود، زیرا درک متقابلی از فشار و پیچیدگی کار حسابرسی بین شریک حسابرس و خود حسابرس ایجاد می گردد. از آنجاییکه حسابرسی، ارزش و محتوای ارزشی را برای ذینفعان همچون نهادها، سرمایه گذاران، سهامداران، تحلیل گران بورس ایجاد می نماید، درک این ارزش ها از جانب شرکا، می تواند به حمایت های بیشتری از عملکردهای حرفه ای حسابرسان منجر شود و آن ها را نسبت به اهداف و تعهدی های رفتاری نسبت به جامعه، پایبندتر نماید (شاه حسینی 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 می شود. در تحت شرایطی که عملکردهای حمایتی موسسات به طور هوشمندانه ای باعث جلب توجه حسابرسان شود، عملکردهای شغلی و حرفه ای حسابرسان تقویت می شود و رفتارهای متعهدانه تر و با انگیزه بیشتری را از خود نشان می دهند. به عبارت ساده تر، حمایت ادراک شده موسسه حسابرسی، می تواند تقویت کننده اعتماد حسابرسان نسبت به آرمان ها و اهداف موسسه گردد و این موضوع باعث تقویت رفتارهایی در مسیر اهداف سازمانی می گردد. از آنجاییکه در موسسات حسابرسی، شرکا تعیین کننده استراتژی های آتی موسسه در مسیر حسابرسی هستند، پس آن ها هستند که سیاست های حمایت های خود را نسبت به بی طرفی یا تردید حسابرسان انتخاب می نمایند و این موضوع می تواند حمایت ادراک شده سازمانی حسابرسان را نیز در راستای سیاست های 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 می باشد (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 قوی تر

از زمانى است كه سرپرست از جايگاه خوبى در سازمان برخوردار نباشد (كوهن و همكاران، ۲۰۱۷: ۵). مى‌توان چنين فرض كرد كه حمايت شريك حسابرِس ادراك شده براى ترديد حرفه‌اى، شكل خاصى از حمايت شريك حسابرِس ادراك شده است. با فرض اينكه شك حسابرِس يك عامل مهم در بسط و توسعه حرفه‌اى گرى حسابرِس است، مى‌توان چنين فرض كرد كه حمايت شريك ادراك شده در مورد ترديد حرفه‌اى، يك بُعد مهم از حمايت شريك در ارتقاى سطح رفتار حرفه‌اى در راستاى ماهيت حسابرِس مى‌باشد (كوهن و همكاران، ۲۰۱۷: ۵؛ ايسينبرگر و همكاران، ۲۰۰۲: ۵۶۸). به عبارت ديگر، مى‌توان چنين تصور نمود كه حمايت شريك حسابرِس ادراك شده در مورد ترديد حرفه‌اى، در مقابل حمايت سازمانى ادراك شده براى ترديد حرفه‌اى، از اهميت بيشترى براى حسابرسان برخوردار باشد، بر اين اساس فرضيه سوم بيان مى‌كند كه:

**فرضيه سوم:** حمايت ادراك شده شريك حسابرِس در مورد ترديد حرفه‌اى بر حمايت سازمانى ادراك شده تاثير مثبت و معنادارى دارد.

تحقيقات قبلى همچون لاولى و همكاران (۲۰۰۷)؛ داولى و همكاران (۲۰۱۰) با اتكا بر تئورى تبادل اجتماعى، تاثيرات حمايت ادراك شده سازمانى را بر نگرش و پيامدهاى شغلى پيش‌بينى نمودند اين پيامدهاى شغلى شامل رضايت شغلى، تعهد سازمانى و رفتار شهروندى سازمانى مى‌باشد (كوهن و همكاران، ۲۰۱۷: ۵). تئورى تبادل اجتماعى يك انگاره بين رشته‌اى است كه حيطه‌هاى روانشناسى، جامعه شناسى و مردم شناسى را شامل مى‌شود و تبادلات اجتماعى را به عنوان تعاملات ذهنى و رابطه محور بين كارفرما و كاركنان برحسب تبادل منافع اجتماعى-اقتصادى، اعتماد متقابل و تعهد، اهداف بلندمدت و تعهد همه جانبه، تعريف مى‌كند. تئورى تبادل اجتماعى باور دارد زمانيكه افراد درك كنند از تبادل اجتماعى منفعت مى‌برند، از طريق مشاركت در فعاليت‌هاى دو جانبه (هنجار متقابل) تلاش مى‌كنند تا اين رابطه را در حالت متعادل نگه دارند (گولدنر، ۱۹۶۰: ۵۵؛ ساهلينز، ۱۹۷۲: ۱۱).

در حرفه حسابرِس، شريك حسابرِس نقش مهم و برجسته‌اى در تعيين چگونگى محيط كارى حسابرسان دارد. در راستاى نظريه تبادل اجتماعى بايد بيان نمود، زمانى حسابرسان خود را نسبت به شركا موظف و متعهد مى‌دانند كه فراتر از آنچه را كه از آن‌ها در قرارداد كارى به عنوان وظائف انتظار مى‌رود از جانب شريك حسابرِس براى حسابرسان برآورده شود، نيازهاى همچون نيازهاى عاطفى و پاسخ به نيازهاى درونى آن‌ها. در واقع رفتارهاى حمايتگر شريك حسابرِس اشاره به اهميت و توجه به سلامت، شادكامى و آسايش حسابرسان شاغل در موسسه، دارد و اين موضوع باعث مى‌شود تا رفتارهاى حسابرسان در مسير درسى همچون رفتارهاى شهروند سازمانى قرار بگيرد. زيرا با گذشت زمان، حسابرسان متعهدانه تلاش مى‌كنند با نشان دادن رفتارهاى از قبيل تلاش بيشتر در كارشان، كار كردن حتى بيشتر از زمان تعيين شده، پاسخ مناسبى به حمايت

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 عملکردهای صحیح و مبتنی بر چارچوب‌های حسابرسی، نوعی پاسخ به نیازهای درونی حسابرسان که شامل عواطف و جایگاه اجتماعی است، محسوب می‌شود و باعث می‌گردد تا سطح مسئولیت پذیری و پاسخگویی نسبت به عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان تقویت گردد. فو و همکاران (۲۰۰۹) بیان نمود، بیشتر کشورهای شرقی، همچون کشور ایران، به دلیل نیاز به وابستگی عاطفی که در فرهنگ این دست از کشورها به وفور یافت می‌شود، حمایت ادراک شده از جانب سازمان، شریک، همکار و ... به تقویت اعتماد به نفس و تعهدهای رفتاری کمک می‌کند تا فرد در حرفه خود، علاقه و توانمندی‌های فراتر از ظرفیت‌های واقعی را ارائه دهد. از طرف دیگر، 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.

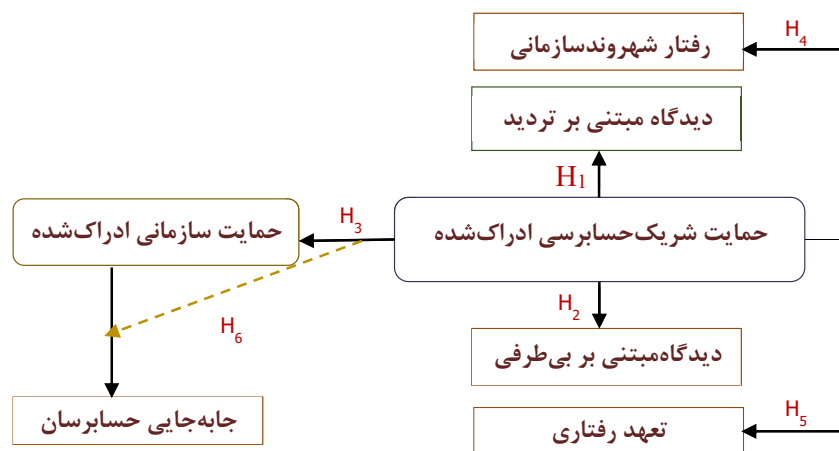
همچنین حمایت ادراک شده شریک حسابرسی به دلیل برآورده نمودن نیازهای درونی همچون نیازهای عاطفی و احترام مورد توجه تئوری برابری آدامز، فرد را از نظر سلامت روانی در حالت

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 حرفه‌ای مشاغل می‌باشد. در واقع تئوری مبادله اجتماعی که یکی از نظریه‌های مهم در مشاغل دارای تنش و فشردگی کار همچون حسابرسی است، در این رابطه بیان می‌نماید، وجود حمایت‌های 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 محرک‌های نه‌چندان مطمئن محیطی را برای فرد کمرنگ می‌کند و علاقه و انگیزه رفتاری فرد برای حضور در محیط کاری را افزایش می‌دهد. در تحت این شرایط فرد کمتر تمایلی به ابراز رفتارهای ضد اخلاق حرفه‌ای همچون تمارض، غیبت، فرار از مسئولیت و ... از خود نشان می‌دهد. در این رابطه دکانینگ (۲۰۱۰) بیان نمود، یک تاثیر متقابل زمانی می‌تواند اثربخشی لازم را داشته باشد که تاثیرات متقابل شکلی از پویایی درک متقابل در هر و طرف ایجاد نماید و باعث 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 جابه‌جایی 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)



#### ۴- روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر نوع و ماهیت مسأله و اهداف تحقیق، کاربردی می‌باشد. این تحقیق با توجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی - همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر، داده‌های مورد نیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند. بر این اساس، از یک پرسشنامه استفاده گردید چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی موثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (هایر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰؛ پوداسکوف و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳). همچنین برای جمع‌آوری 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 جمع‌آوری داده‌های پژوهش، پرسشنامه بود. بر این اساس از پرسشنامه‌های استاندارد کوهن و همکاران (۲۰۱۷)، هارت (۲۰۱۰)، کوآداکرز و همکاران (۲۰۱۴)، هردا و لاول (۲۰۱۱)، لی و آلن (۲۰۰۲) و ویاتور و 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 موافقم، تا کاملاً مخالفم ترتیب داده شده بود. تا حد امکان، ابزارهای استفاده شده (پرسشنامه‌ها) در این تحقیق از سنجه‌های معتبری است که در تحقیقات قبلی روایی و پایایی آن مورد تایید قرار گرفته است. نمرات بیشتر نشان دهنده میزان بالای هر کدام از متغیرهای مورد استفاده در این تحقیق می‌باشد. همچنین محقق تعهد اخلاقی به مشارکت کنندگان داد که در حفظ و انتشار اطلاعات مباحث اخلاقی و محرمانه بودن رعایت شود. همچنین در زمان توزیع پرسشنامه‌ها ضمن توضیح درباره ماهیت پژوهش از آن‌ها خواسته شد آزادانه پاسخ‌های مورد نظر خود را انتخاب نمایند چرا که 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 شده‌اند (هر شرکت کننده تمامی پرسشنامه‌های پیش بینی کننده و معیاری را در یک زمان کامل می‌کند). در ادامه نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود:

#### ■ حمایت شریک حسابرسی ادراک شده

کوهن و همکاران (۲۰۱۷) با اتکا به نتیجه پژوهش ریچ و همکاران<sup>۳</sup> (۱۹۹۷) و کارپنتر و ریمرز (۲۰۱۳) که بیان نمودند، حسابرسانی که بر تردید حرفه‌ای تاکید دارند و از آن حمایت می‌کنند

<sup>1</sup> Hair et al

<sup>2</sup> Podsakoff et al

<sup>3</sup> Rich et al

نسبت به ساير حسابرسانی که نه از آن حمايت و نه بر آن تاکيد مى‌کنند، عمدتاً به اثربخشی انجام کار حسابرسی متمرکز هستند و کمتر به دنبال کارایی حسابرسی و حفظ مشتریان هستند. در حالیکه ساير حسابرسانی که چندان بر تردید حرفه‌ای تاکيد ندارند و حمايتی از آن نمی‌کنند، بیشتر بر کارایی و حفظ و رضایت مشتری تاکيد دارند، پرسشنامه‌ای حاوی سه سوال مطرح نمودند تا تفاوت دیدگاه‌های حسابرسان در مورد حمايت شريك حسابرسی ادراك شده، مشخص گردد. در واقع محتوای سوالات مبتنى بر این موضوع است که تا چه اندازه شرکای حسابرسان از عملکرد حسابرسان در برابر مشتریان (صاحبکاران) حتى در زمانی که باعث نارضایتی آن‌ها و عدم برآورده شدن انتظاراتشان گردد، حمايت مى‌کنند. 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 برآورده شده بود، مجدداً به دليل تعديل محتوای سوال ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با ۰/۸۱ محاسبه شود.

#### ■ دیدگاه مبتنى بر بى‌طرفى حسابرِس

این متغیر توسط پرسشنامه هارت (۲۰۱۰) مورد سنجش قرار گرفت. هارت مبنای بى‌طرفی حسابرِس در انجام کار حرفه‌ای را بر اساس دیدگاه‌های تحقیق‌های روانشناسی، فلسفه، مدیریت رفتار سازمانی و بازرگانی بنا نمود و با نگاه حفظ ماهیت حرفه‌ای حسابرسی در عین حال به دنبال شکستن پیش فرض‌های قبلی حسابرِس 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 مبتنى بر تردید و شك

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

### ■ حمایت سازمانی ادراک شده

حمایت سازمانی ادراک شده توسط یک پرسشنامه سه‌ایتمی اندازه‌گیری 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 رفاه حسابرسان را در قالب طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم در قالب ۳ سوال مورد بررسی قرار می‌دهد. روایی محتوایی این پرسشنامه مورد تایید قرار گرفت و ضریب آلفای کرونباخ آن همسان با پژوهش کوهن و همکاران (۲۰۱۷) ۰/۹۰ برآورد گردید.

### ■ رفتار شهروند سازمانی حسابرسان

در این پژوهش رفتار شهروندی سازمانی با استفاده از پرسشنامه لی و آلن (۲۰۰۲) که در تحقیق خود رفتار حسابرسان در 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 برآورد شده بود که در این پژوهش پس از دو مرحله بررسی میزان آن برابر با ۰/۸۴ تایید شد.

### ■ جابجایی حسابرسان

در نهایت در این پژوهش به منظور سنجش تمایل به جابجایی حسابرسان، از پرسشنامه ویاتور و 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 وابستگی فرد نسبت به حرفه حسابرسی تعریف می‌شود که باعث می‌گردد تمایل و علاقه به حرفه در حسابرسان در عملکردهای فردی و تخصصی حسابرسان 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 برآورد شده است. همچنین روایی پژوهش توسط محققان مورد بررسی قرار گرفت و بر اساس روایی محتوایی و نظر متخصصان مورد تایید واقع شد.

جامعه‌آماري اين پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسي و موسسات حسابرسي بخش خصوصي مي‌باشد. با توجه به اينكه جامعه‌آماري در اين تحقيق نامحدود است، لذا براي تعيين حجم نمونه از فرمول كوكران با فرض جامعه آماري نامعلوم و به شرح زير استفاده گرديد:

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

در رابطه فوق:

$n$  = حجم نمونه

$Z_{\alpha/2}$  = مقدار نرمال استاندارد يعني عدد ۱/۹۶

$p$  = نسبت موفقيت كه برابر است با ۰/۵

$d^2$  = خطاي برآوردي نمونه كه برابر است با ۵ درصد.

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

## ۵- یافته‌های پژوهش

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

جدول (۱)- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| شاخص‌ها                       | میانگین | انحراف معیار | حداقل | حداکثر |
|-------------------------------|---------|--------------|-------|--------|
| حمایت ادراك شده شريك حسابرسي  | ۳.۸۷    | ۰/۷۹         | ۱     | ۵      |
| بی‌طرفی حسابرسان              | ۳.۰۴    | ۰/۶۴         | ۱     | ۵      |
| حمایت ادراك شده سازمانی       | ۳.۲۸    | ۰/۵۵         | ۱     | ۵      |
| جابه‌جایی 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 حرفه‌ای حسابرسی می‌باشد و مشارکت کنندگان و پاسخگویان به سوالات پرسشنامه‌های این پژوهش معیار شک و تردید را به عنوان یکی از مولفه‌های تردید حرفه‌ای 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 حرفه 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 ۰/۷۹ می‌باشد که این نتیجه نشان می‌دهد، تفاوت دیدگاه شرکای حسابرسی در مورد تردید حرفه‌ای 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 جزئی

پایایی و روایی در روش حداقل مربعات جزئی در دو بخش بررسی می‌شود: الف) بخش مربوط به مدل اندازه‌گیری. ب) بخش مربوط به مدل ساختاری (میرزا<sup>۱</sup>، ۱۹۹۷). برای بررسی برازش بخش اول یعنی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه مورد استفاده می‌شود: پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا.

### ■ برازش مدل اندازه‌گیری

#### 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 سنجش مناسب برای ارزیابی پایداری درونی (سازگاری درونی) محسوب می‌شود. بر این اساس، برابر با جدول (۱) و جدول (۲) مقادیر آلفای کرونباخ برای تمامی متغیرها از مقدار ۰/۷ بیشتر بوده و بیانگر پایایی قابل قبول است.

- پایایی ترکیبی: از آن جایی که معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایانی سازه‌ها می‌باشد، روش حداقل مربعات جزئی معیار مدرن تری نسبت به آلفا به نام پایایی ترکیبی به کار می‌برد. این معیار توسط ورتس و همکاران (۱۹۷۴) معرفی شد. در صورتی که مقدار آن برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب

<sup>1</sup> Myers

برای مدل‌های اندازه‌گیری 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 ۰/۷ هستند، برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری تایید می‌شود.

- سنجش بارهای عاملی: بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۴ شود. موید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل قابل قبول است. هر چند برخی نویسندگان مثل ریوارد و هاف (۱۹۹۸). عدد ۰/۵ را به عنوان مقدار ملاک بارهای عاملی ذکر نموده اند دارد، با توجه به جدول (۲) مقادیر بارهای عاملی 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 برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات جزئی 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 یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد برازش نیز بیشتر است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معیار میانگین واریانس استخراج شده را برای سنجش روایی همگرا معرفی و مقدار بحرانی را عدد (۰/۵) بیان داشتند. بدین معنی که مقدار میانگین واریانس استخراج شده بالای (۰/۵) روایی همگرای قابل قبول را نشان می‌دهند. البته مکنز و همکاران (۱۹۹۶) مقدار ۰/۴ به بالا را برای معیار میانگین واریانس استخراج شده کافی دانسته اند (به نقل از داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). با توجه به موارد گفته شده و جدول (۲) مقادیر تمامی میانگین واریانس استخراج شده از (۰/۴) بیشتر بوده و در نتیجه مدل آورده شده در این پژوهش از روایی همگرایی مناسبی برخوردار است.

### روایی واگرا

یکی از روش‌هایی که برای سنجش روایی واگرایی استفاده می‌شود، روش بارهای عاملی متقابل است. در این روش چنان چه همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با 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          |
| جابه‌جایی حسابرسان           | ۰.۷۷                        | ۰.۹۱          | ۰.۸۵          |
| رفتار شهروندی حسابرسان       | ۰.۴۸                        | ۰.۸۲          | ۰.۷۹          |
| تعهد رفتاری حسابرسان         | ۰.۶۱                        | ۰.۸۶          | ۰.۷۹          |
| شک و تردید حسابرسان          | ۰.۶۸                        | ۰.۹۵          | ۰.۹۵          |

#### ■ بررسی همبستگی متغیرهای مکنون

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

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

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

### ■ آزمون الگوی درونی (الگوی ساختاری)

معيار ضرورى براى سنجش الگوی ساختارى ضريب تعيين ( $R^2$ ) متغيرهاى مکنون وابسته است. چين (۱۹۹۸) اندازه ( $R^2$ )، ۰/۱۹ و ۰/۳۳ و ۰/۶۷ در الگوی مسير PLS را به ترتيب ضعيف، متوسط و قابل توجه توصيف نموده است. اندازه‌ها حاکی از مطلوب بودن آنها براى متغيرهاى مکنون وابسته پژوهش است. برخلاف رویکرد مبتنى بر کوواريانس که از شاخص‌هاى متعددى براى برازش الگو استفاده مى‌شود، رویکرد PLS فاقد شاخص برازش مبتنى بر «خى‌دو» به منظور بررسى ميزان مطابقت الگوی نظرى با داده‌هاى گردآورى شده است. اين امر به ماهيت پيش‌بين محور PLS بستگى دارد. براى بررسى کفايت الگوی پيش‌بين هر متغير وابسته مى‌توان از شاخص ( $Q^2$ ) استفاده کرد. اندازه مثبت اين شاخص نشانگر کفايت پيش‌بين مناسب است (امانى و همکاران، ۱۳۹۱). درصورتى که اندازه براى همه متغيرهاى درونزا (وابسته) مثبت باشد، مى‌توان از ميانگين آنها به عنوان شاخصى براى سنجش کفايت کلى الگوی ساختارى استفاده کرد مقدار ( $Q^2$ ) مربوط به متغيرهاى درونزاي الگو در جدول (۴) ارائه شده که همگى مثبت است.

جدول (۴) شاخص‌هاى متغيرهاى مکنون

| $Q^2$ | $R^2$ |                         |
|-------|-------|-------------------------|
| ۰.۲۴  | ۰.۷۰  | حمايت شريك حسابرِس      |
| ۰.۲۷  | ۰.۶۸  | بى‌طرفى حسابرِس         |
| ۰.۱۷  | ۰.۴۸  | ترديد حسابرِس           |
| ۰.۲۲  | ۰.۶۹  | حمايت سازمانى ادراك شده |
| ۰.۲۱  | ۰.۵۴  | رفتار شهروندى           |
| ۰.۲۶  | ۰.۶۶  | تعهد رفتارى             |
| ۰.۳۱  | ۰.۷۵  | جابه جايى حسابرِس       |

از نيکويى برازش براى سنجش شباهت ميان منحنى‌هاى تجربى و منحنى‌هاى نظرى استفاده مى‌شود. يکى از تفاوت‌هاى اساسى بين ليژرل و PLS نامناسب بودن شاخص‌هاى موجود براى برازش مدل‌هاى برآورد شده با استفاده از PLS است. اگر چه در الگوريتم‌هاى PLS موجود آماره‌هاى برازندگى، از قبيل شاخص برازندگى هنجار شده بنتلر و بونت را گزارش مى‌کنند، اما آنها بر اساس اين مفروضه بنا شده اند که پارامترهاى مدل برآورد شده، براى کاهش تفاوت بين ماتريس‌هاى کوواريانس مشاهده شده و بازتوليد شده مى‌باشند. مفروضه‌اى که در PLS وجود ندارد. البته تنن هاوس و همکاران (۲۰۰۵) شاخص کلى برازش را براى بررسى برازش مدل

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

$$GOF = \sqrt{\text{avrage(Comunalitie)}} * R^2$$

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

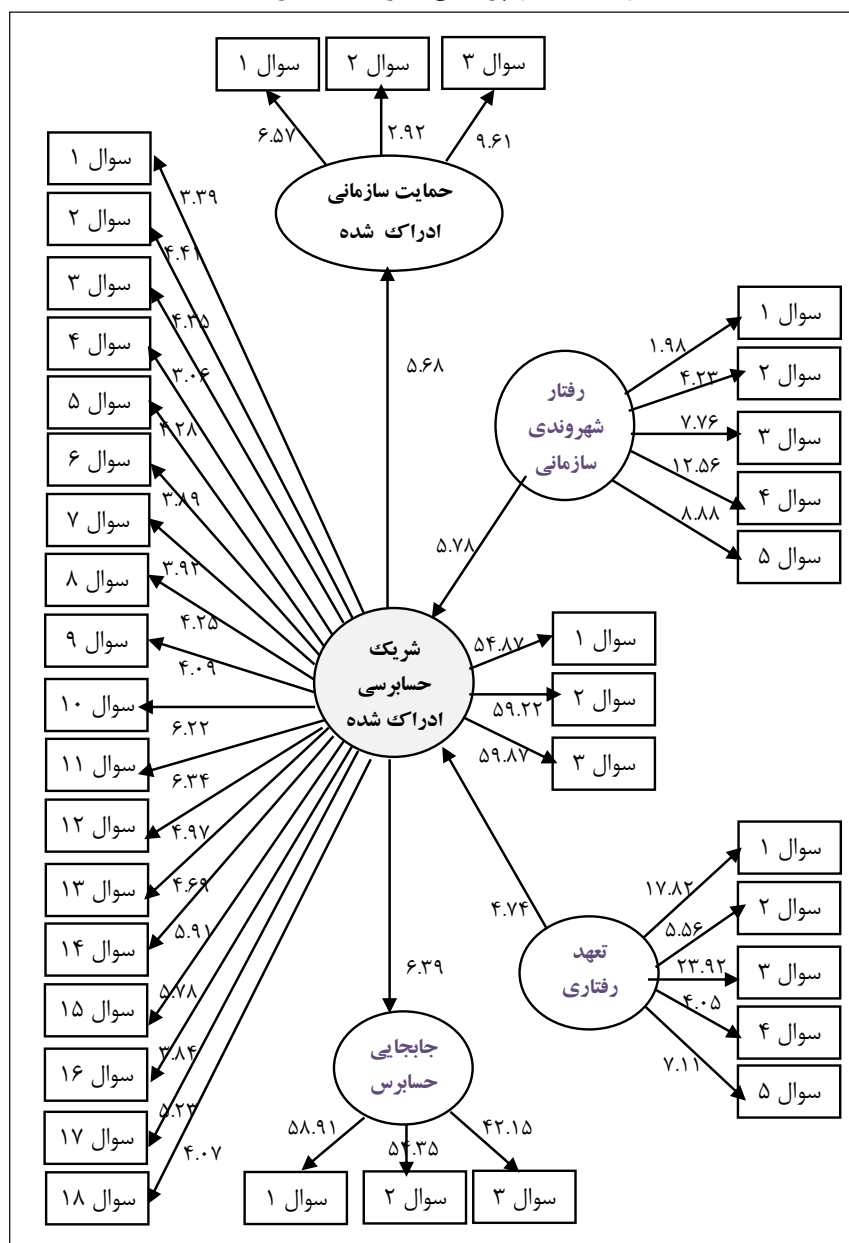
به باور تنن هاوس و همکاران (۲۰۰۵) شاخص (GOF) در مدل PLS راه حلی عملی برای این مشکل بررسی برازش کلی مدل بوده و همانند شاخص های برازش در روش های مبتنی بر کوواریانس عمل می کند و از آن می توان برای بررسی اعتبار یا کیفیت مدل PLS به صورت کلی استفاده کرد. این شاخص نیز همانند شاخص های برازش مدل لیزرل عمل می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

حال بر اساس مدل های تایید شده، خلاصه نتایج آزمون های آماری در جدول (۵) ارائه شده است.

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

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

شكل (۲) - مدل پژوهش همراه با مقادير 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 حسابر، خود حسابرسان، ناظران و قانون گذاران و کل جامعه ذینفعان در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است نظرات متفاوتی در مورد کیفیت حسابرسی داشته باشند. در پانزده سال گذشته که رقابت بین مؤسسات حسابرسی گسترش یافته، حرفه حسابرسی تحت تأثیر بسیاری از اتفاقات قرار گرفته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از حق الزحمه، به دنبال متفاوت کردن خدماتشان بوده اند (دریایی و عزیزی، ۱۳۹۷: ۸۰). در واقع، فرآیند حسابرسی شامل قضاوت حسابر، عملکرد حسابر، خطر حسابرسی، روش‌های تحلیلی، تهیه و ارزیابی مدارک، بررسی و کنترل کیفیت روند کار حسابرسی می‌شود.

اگر حسابر تحت تأثیر ریسک ذاتی تشخیص اشتباه دهد گزارش حسابرسی نیز اشتباه می‌شود و در نتیجه ویژگی‌های منحصر به فرد حسابر از مهمترین عوامل اثرگذار محسوب می‌شود (سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶: ۱۷۰). در واقع این پژوهش به دنبال بررسی تأثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرسی بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و تردید حرفه‌ای و پیامدهای رفتاری حسابر بود. در همین راستا ۶ فرضیه مطرح شد، که نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد، حمایت ادراک شده شریک حسابرسی 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 شریک حسابرسی 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 بازگانی در بازار حسابرسی همواره تلاش می‌نمایند در عین حفظ ماهیت تخصصی و مسئولانه حرفه 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

نمايند و اين موضوع شايد به دليل وجود همان ديده‌گاه بازرگاني موسسات حسابرسي چندان مورد حمايت شرکاي حسابرسي قرار نگیرد و بيشتر از حسابرسان انتظار داشته باشند، تلاش نمايند ماهيت استقلال خود را حفظ کنند. نتيجه اين فرضيه با تحقيق کوآردز و همکاران (۲۰۱۴)؛ کرانبرگر و همکاران (۲۰۱۰)؛ هارت و همکارانش (۲۰۱۳) و نلسون (۲۰۰۹) که نتيجه اين فرضيه را تايد مي‌نمايند، مطابقت دارد. براساس نتيجه آزمون فرضيه دوم مشخص گرديد، حمايت ادراك شده شريك حسابرسي با ديده‌گاه مبتني بر بي‌طرفي حسابرسان تاثير مثبت و معناداري دارد. در واقع اين نتيجه در راستاي نتيجه فرضيه اول پژوهش مي‌باشد که تفاوت ديده‌گاه‌هاي حمايت‌هاي ادراك شده شرکاي حسابرسي را نسبت به بي‌طرفي حسابرسان نسبت به بررسي صورتهای مالي صاحبکاران نشان مي‌دهد. در واقع شرکاي حسابرسي تلاش دارند تا در کنار تاکيد بر عملکردهاي حرفه‌اي حسابرسان بر بي‌طرفي آنان دارند، چرا که ضمن حفظ هويت و اعتبار حرفه حسابرسي، به دنبال حفظ جايگاه خود در بازار حسابرسي بر مبناي حفظ اعتماد بازار سرمايه و صاحبکاران باشند. بنابراين در اين مورد شرکاي حسابرسي، تمايل دارند که حسابرسان با سناريوهاي از قبل تقويت شده مبتني بر پيش فرض‌هاي ذهني اهمال‌کاري صاحبکاران وارد بررسي صورتهای مالي آنها نشوند. اين به معنای آنست که آنها شرکاي حسابرسي از ديده‌گاه‌هاي بي‌طرفانه حسابرسان در يك بازار رقابتي بيشتر استقبال مي‌نمايند، چرا که آن را لازمه موفقيت موسسه حسابرسي خود در بازارهاي حسابرسي مي‌دانند و وجود ديده‌گاه بي‌طرفانه در انجام حسابرسي صورتهای مالي صاحبکاران مطابق با ويژگي‌هاي دروني حسابرسان مي‌باشد که بر اساس شواهد اقدام به اظهارنظر در مورد صورتهای مالي مي‌نمايند و اين موضوع باعث اثربخشي عملکرد موسسه حسابرسي مي‌گردد.

در همين راستا اين دسته از حسابرسان بر اساس ويژگي‌هاي شخصيتي تاثيرات بين فردي و عزت نفس بالا تلاش مي‌نمايند تا در بررسي‌هاي صورتهای مالي در راستاي اولويت‌هاي موسسات حسابرسي گام بردارند در عين اينکه ماهيت حرفه‌اي خود را زير سوال نمي‌برند. به عبارت ديگر اين دسته از حسابرسان با درک بيشتر از روابط صاحبکاران با موسسه س حسابرسي تلاش مي‌نمايند ديده‌گاه‌هاي تجاري‌سازي موسسات حسابرسي را در راستاي تاثير با صاحبکاران حفظ نمايند. بنابراين حتي زمانیکه ديده‌گاه بي‌طرفانه و ديده‌گاه توام با شک و ترديد هر دو ميل به مدارک و شواهد بيشترى در انجام کار حسابرسي متمرکز هستند، درمورد ادعاهای مدیریتي متقاعد بشوند، توانايي ديده‌گاه بي‌طرفانه برای تعامل موفق با اثربخشي بيشترى نسبت به ديده‌گاه‌هاي توام با شک و ترديد دارند. نتيجه اين فرضيه با نتايج پژوهش برازل و همکاران (۲۰۱۶)؛ هارت (۲۰۱۰) و کوهن و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. اما نتيجه آزمون سومين فرضيه پژوهش نشان داد، حمايت ادراك شده شريك حسابرسي در مورد ترديد حرفه‌اي با حمايت

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 کنج‌کاو در پی بررسی شواهد و مدارک حسابرسی باشند. با فرض اینکه شک حسابرس یک عامل مهم در بسط و توسعه حرفه‌ای‌گری حسابرسی است، می‌توان چنین فرض کرد که حمایت شریک ادراک شده در مورد تردید حرفه‌ای، یک بُعد مهم از حمایت شریک در ارتقای سطح رفتار حرفه‌ای در راستای ماهیت حسابرسی می‌باشد، به عبارت دیگر، می‌توان چنین تصور نمود که حمایت شریک حسابرس ادراک شده در مورد تردید حرفه‌ای، همراستا با حمایت سازمانی ادراک شده برای تردید حرفه‌ای، از اهمیت بیشتری برای حسابرسان برخوردار باشد چرا که احساس حمایت بیشتری در محیط کار خود می‌نمایند و با امنیت شغلی بیشتری مطابق با فلسفه وجودی حرفه‌ای حسابرسی مواجه می‌شوند و احساس ارزشمندی بیشتر در شغل و محیط کاری خود به دست می‌آورند. نتیجه این فرضیه با تحقیق رهادوس و ایسنبرگر و همکاران (۲۰۰۲)؛ آدامز و وبستر (۲۰۱۳) و کوهن و همکاران (۲۰۱۷) که نتیجه این فرضیه را تایید می‌نمایند، مطابقت دارد.

همچنین نتیجه آزمون فرضیه چهارم، پنجم و ششم نشان داد، حمایت ادراک شده شریک حسابرسی در مورد تردید حرفه‌ای با رفتار شهروند سازمانی و تعهد رفتاری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. در واقع نتیجه این فرضیه مشخص ساخت زمانیکه حسابرسان طرف شرکای حسابرسی خود مورد حمایت قرار بگیرند، سطح رفتار شهروندی و تعهد رفتاری و حرفه‌ای بیشتری در چارچوب‌های موسسات حسابرسی خواهند داشت و این به معنای آن است که شرکای حسابرسی ضمن درک ماهیت حرفه حسابرسی تلاش می‌کنند تا از عملکردهای مبتنی بر شواهد در بررسی‌های 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 تعهدهای 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 حسابرسان از موسسه کاهش یابد، که همراهی مناسبی بین حمايت ادراك شده حسابرسان با حمايت ادراك شده سازمان وجود داشته باشد و حسابرسان احساس آرامش و درک بهتری در محیط‌کاری خود داشته باشد، چرا که در غیر اینصورت چندان از فشارهای شغلی و استرس‌های محیط کار در کنار استرس‌های شغلی حمايت نمی‌کند و تلاش می‌کند در محیطی کار کند که دارای فشار کمتری باشد.

در واقع نتیجه سه فرضیه یاد شده، همراهی با تئوری تبادل اجتماعی می‌باشد که بیان می‌کند، حمايت 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 شريك 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 ادراك این موضوع که موسسه حسابرسی که شاغل در آن هستند، در کنار سایر جنبه‌های اجتماعی و حرفه‌ای، به ماهیت روانشناختی حسابرسان نیز توجه می‌کند و از فرسودگی شغلی حسابرسان در بلند مدت جلوگیری می‌نماید.

## ■ 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 ادراک شده

| مقیاس لیکرت |   |   |   |   | گویه ها                                                                                                                                                  |
|-------------|---|---|---|---|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱           | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ |                                                                                                                                                          |
|             |   |   |   |   | ۱. آیا اگر برحسب ذهنیت تردیدگرا، 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، بازهم شرکا از شما حمایت می کنند؟                                      |

## ۲. حمایت سازمانی ادراک 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، واقعا 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؟                      |
| <b>وقفه در عامل قضاوت</b> |  |  |  |  |                                                                                                    |
|                           |  |  |  |  | ۱. تا چه اندازه در تصمیم‌گیری‌ها عجولانه عمل می‌کنید؟                                              |
|                           |  |  |  |  | ۲. تا چه اندازه، تا بررسی کامل تمامی داده‌های موجود، دست به تصمیم‌گیری نمی‌زنید؟                   |
|                           |  |  |  |  | ۳. آیا قبل از تصمیم‌گیری به خودم تضمین می‌دهید، که اکثر اطلاعات موجود را مورد بررسی قرار داده‌اید؟ |
|                           |  |  |  |  | ۴. تا رسیدن اطلاع بیشتر، تصمیم‌گیری درباره موضوعات را به تعویق می‌اندازید؟                         |
| <b>عامل خود تعینى</b>     |  |  |  |  |                                                                                                    |
|                           |  |  |  |  | ۱. آیا به سرعت چیزهایی که دیگران به شما می‌گویند را قبول می‌کنید؟                                  |
|                           |  |  |  |  | ۲. آیا معمولا توضیحات دیگران را بدون تعمق بیشتر، قبول می‌کنید؟                                     |
|                           |  |  |  |  | ۳. آیا دیگران به سادگی می‌توانند شما را متقاعد کنند؟                                               |
|                           |  |  |  |  | ۴. آیا اکثر مواقع شما با چیزهایی که از دیگران می‌اندیشند، موافق هستید؟                             |
| <b>عامل درک بین فردى</b>  |  |  |  |  |                                                                                                    |
|                           |  |  |  |  | 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؟                                               |
| <b>عامل اعتماد به نفس</b> |  |  |  |  |                                                                                                    |
|                           |  |  |  |  | ۱. آیا به توانمندی‌های خود در حرفه حسابرسی ایمان دارید؟                                            |
|                           |  |  |  |  | ۲. آیا در حرفه حسابرسی فرد دارای اعتماد به نفسی هستید؟                                             |
| <b>عامل ذهن پرسشگر</b>    |  |  |  |  |                                                                                                    |
|                           |  |  |  |  | ۱. آیا معمولا درباره چیزهایی که می‌بینید یا می‌شنوید، سوال می‌پرسید؟                               |
|                           |  |  |  |  | ۲. آیا گفته‌های دیگران را رد می‌کنید تا درستی آن برای شما اثبات شود؟                               |

۴. دیدگاه مبتنى بر تردید و شك

|             |   |   |   |   |                                                                                                               |
|-------------|---|---|---|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| مقیاس لیکرت |   |   |   |   | گویه‌ها                                                                                                       |
| ۱           | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ |                                                                                                               |
|             |   |   |   |   | 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 سخت‌گیر در این حرفه هستید، نگران نمی‌شوید؟                |
|  |  |  |  |  | ۶. تا چه اندازه تهدیدهای حرفه‌ای همچون از دست دادن صاحبکاران مانع از بررسی دقیق و تردید مابانه شما می‌شود؟ |
|  |  |  |  |  | ۷. تا چه اندازه در حرفه حسابرسی، حساب‌ها و عملکردهای صاحبکاران را حتی خارج از مرزهای شرکت ردیابی می‌کنید؟  |
|  |  |  |  |  | ۸. تا چه اندازه در حرفه حسابرسی به جزئیات کم‌اهمیت، عملکردهای مالی شرکت‌ها توجه می‌کنید؟                   |
|  |  |  |  |  | ۹. تا چه اندازه در حرفه حسابرسی به دنبال طرح سوالاتی ذهنی برای شناخت بیشتر ماهیت عملکردی صاحبکاران هستید؟  |

#### ۵. رفتار شهروند سازمانی

| 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. جابجايى حسابرِس

| مقياس ليكرت |   |   |   |   | گويه‌ها                                                                        |
|-------------|---|---|---|---|--------------------------------------------------------------------------------|
| ۱           | ۲ | ۳ | ۴ | ۵ |                                                                                |
|             |   |   |   |   | ۱. آيا اغلب به ترك موسسه‌اى كه در آن شاغل هستيد، فكر مى‌كنيد؟                  |
|             |   |   |   |   | ۲. تا چه اندازه احتمالا طى سال‌هاى آينده، بدنبال يك شغل جديد خواهيد بود؟       |
|             |   |   |   |   | ۳. تا چه اندازه، وسوسه مى‌شويد تا درباره ديگر فرصت‌هاى شغلى تحقيق و بررسى كنم؟ |

## ۷. تعهد رفتارى

| مقیاس لیکرت |   |   |   |   | گویه‌ها                                                                           |
|-------------|---|---|---|---|-----------------------------------------------------------------------------------|
| 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 هنجارهای اجتماعی در حرفه حسابرسی هستید؟            |

## فهرست منابع

- دريايى، عباسعلى و عزيزى، اكرم. (۱۳۹۷)، رابطه اخلاق، تجربه و صلاحيت حرفه‌اى حسابرسان با كيفيت حسابرِسى (با توجه به نقش تعديل كننده شك و ترديد حرفه‌اى)، فصلنامه علمى- پژوهشى دانش حسابدارى مالى، دوره ۵، شماره ۱، صص ۷۹-۹۹.
- تحريرى، آرش و پيرى‌سقرلو، مهدى. (۱۳۹۵)، درك حسابرسان از مفهوم ترديد حرفه اى در كار حسابرِسى، فصلنامه علمى پژوهشى بررسى‌هاى حسابدارى و حسابرِسى، دوره ۲۳، شماره ۱، صص ۱۱۷-۱۳۵.
- بهرامى، حميدرضا و صريحى‌اسفستانى، رسول. (۱۳۹۴)، ارتباط بين اعتماد سازمانى، حمايت سازمانى ادراك شده و تعهد سازمانى، فصلنامه علمى پژوهشى مطالعات مديريت (بهبود و تحول)، دوره ۲۴، شماره ۷۸، صص ۱-۱۶.

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

دارمی، زینب.، جهانبخش گنجه، سحر.، جهانبخش گنجه، صادق. (۱۳۹۴)، رابطه مشارکت در تصمیم گیری و حمایت ادراک شده سرپرست بر رفتارهای شهروندی سازمانی در میان کارکنان، با توجه به نقش میانجی گر عدالت رویه ای و توزیعی ادراک شده، جامعه شناسی کاربردی، دوره ۲۶، شماره ۳، صص ۲۰۹-۲۲۵.

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

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

مهربان پور، محمد رضا، رحیمیان، نظام الدین.، آهنگری، مهناز. (۱۳۹۷)، بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه ای در ایران، دانش حسابرسی، دوره ۱۸، شماره ۷۱، صص ۱۲۸-۱۰۷.

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

رجبعلی زاده، جواد.، حصارزاده، رضا.، باقرپور، محمدعلی. (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین دو بُعد شکاکیت و بی طرفی تردید حرفه ای با قضاوت حرفه ای حسابرس، فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۲، صص ۱۷۳-۱۹۲.

سعیدی گراغانی، مسلم و ناصری، احمد. (۱۳۹۶)، تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب های حاوی برآورد، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۲، شماره ۳، صص ۱۸۴-۱۶۹.

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

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

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

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