

## Professional Skepticism and Auditors' Assessment of the Risk of Material Misstatement with Emphasis on Social Cognition Theory<sup>1</sup>

Kaveh Parandin<sup>2</sup>, Abdollah Taki<sup>3</sup>, Sayed Mohsen Madineh<sup>4</sup>

Received: 2022/10/05

Accepted: 2023/02/18

Research Paper

### Abstract

Assessing the risk of misstatement is one of the auditors' actions to obtain reasonable assurance of the absence of misstatement of financial statements. This evaluation requires compliance with the criteria of professional skepticism. Professional skepticism is an attitude that always questions everything and critically evaluates audit evidence. The purpose of the present study is to investigate the effect of professional skepticism on the assessment of the risk of material distortion. The time domain of the research is 2019, the selected sample based on the Cochran formula is 384 people and the statistical population of this research is auditors working in public and private institutions. The data collected through questionnaires and scenarios were analyzed using the structural equation method. The results of the research show that professional skepticism has a positive effect on the assessment of the risk of significant distortion. Also, time budget pressure on the relationship between professional skepticism and distortion risk assessment, negative impact and effect of experience (individual variable) on the relationship between professional skepticism and distortion risk assessment were significantly rejected. Auditors are required to exercise a reasonable degree of professional skepticism to detect fraud and misstatement; because when the auditor has a low level of professional skepticism, he tends to ignore the signs of fraud and misstatement. The probability of discovering distortions is higher for auditors with a higher level of professional skepticism, because they do not accept the evidence easily and examine the accounting evidence and information more carefully, both quantitatively and qualitatively.

**Keyword:** Professional Skepticism, Distortion Risk Assessment, Time Budget Pressure, Experience.

**JEL Classification:** H83, M42.

---

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.40968.3028

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (kparandin@pnu.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (Stu\_taki59@pnu.ac.ir).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (madineh1361@pnu.ac.ir).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

## تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت با تاکید بر نظریه شناخت اجتماعی<sup>۱</sup>

کاوه پرن‌دین<sup>۲</sup>، عبدالله تاکی<sup>۳</sup>، سید محسن مدینه<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۱۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۲۹

مقاله پژوهشی

### چکیده

ارزیابی خطر تحریف، یکی از اقدامات حسابرسان برای کسب اطمینان معقول از نبود تحریف صورت-های مالی است. این ارزیابی، نیازمند تبعیت از معیارهای تردید حرفه‌ای است. تردید حرفه‌ای، نگرشی است که همیشه همه چیز را مورد سوال قرار می‌دهد و به طور انتقادی شواهد حسابرسی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد. هدف پژوهش حاضر بررسی اثر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت است. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۹، نمونه انتخابی بر مبنای فرمول کوکران تعداد ۳۸۴ نفر و جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در موسسات دولتی و خصوصی است. داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه و سناریو، با بکارگیری روش معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای بر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت تاثیر مثبت دارد. همچنین فشار بودجه زمانی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف، تاثیر منفی و اثر تجربه (متغیر فردی) بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت رد شد. حسابرسان برای تشخیص موارد تقلب و تحریف، ملزم به اعمال حد معقولی از تردید حرفه‌ای هستند؛ زیرا وقتی حسابرس دارای سطح پایینی از تردید حرفه‌ای باشد، تمایل دارد علائم تقلب و تحریف را نادیده بگیرد. احتمال کشف موارد تحریف برای حسابرسان با سطح تردید حرفه‌ای بالاتر بیشتر است، چراکه آنها به راحتی شواهد را پذیرفته و چه از جنبه کمی و چه از نظر کیفی بطور دقیق‌تری به بررسی شواهد و اطلاعات حسابداری می‌پردازند.

**واژه‌های کلیدی:** تردید حرفه‌ای، ارزیابی خطر تحریف، فشار بودجه زمانی، تجربه.

**طبقه بندی موضوعی:** H83, M42.

DOI: 10.22051/JERA.2023.40968.3028

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (kparandin@pnu.ac.ir)

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (Stu\_taki59@pnu.ac.ir)

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (madineh1361@pnu.ac.ir)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

## مقدمه

حسابرسان در طول فرآیند حسابرسی اقدام به جمع آوری، ادغام و ارزیابی حجم زیادی از اطلاعات می‌کنند. یکی از مهم‌ترین ارزیابی‌هایی که حسابرسان در طی فرآیند برنامه‌ریزی انجام می‌دهند ارزیابی خطر تحریف است (حسین و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). بسته به قضاوت حرفه‌ای حسابرس و عمدی یا غیرعمدی بودن، تحریف ممکن است به دلیل تقلب یا خطا ایجاد شود. تحریف صورت‌های مالی به معنی دستکاری عناصر تشکیل دهنده آن‌ها از طریق متورم نمودن دارایی‌ها، فروش و سود یا ارائه کمتر از واقع بدهی‌ها، هزینه و زیان است (کاروسکی و سودرسکا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). بر خلاف آنچه به نظر می‌رسد ارزیابی میزان خطر تحریف توسط حسابرسان به طور دقیق و کامل انجام می‌شود، اما آن‌ها قادر به پیاده‌سازی صحیح روش‌های حسابرسی در این خصوص نبوده و هنوز هم، خطر تحریف با اهمیت بعنوان یکی از اصلی‌ترین حوزه‌های تمرکز حسابرسی تلقی می‌شود (پوپوآ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸). هارت<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) تردید حرفه‌ای را نگرش بدبینی مداوم و عادت تعلیق احکام، تا زمانی که فرد اطلاعات و مدارک کافی را بدست آورد، تعریف می‌کند. هارت معتقد است اگر حسابرس در مورد قابلیت اطمینان اطلاعات ارائه شده توسط مشتری شک و تردید داشته باشد، باید به دنبال نشانه‌های بیشتر باشد تا بتواند مبنای کافی را برای اظهار نظر و قضاوت بهتر بدست آورد. با وجود دیدگاه‌های مختلف، مدل‌های مفهومی تردید حرفه‌ای در یک مورد اتفاق نظر دارند و آن اینکه تردید حرفه‌ای در چگونگی جستجو و پردازش اطلاعات توسط حسابرسان، با قضاوت‌ها و اقداماتی که انجام می‌دهند، قابل مشاهده است (نولدر و کادوس<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸). صاحب‌نظرانی مانند اسکینر<sup>۶</sup> (۱۹۷۴) رفتار را صرفاً تابع شرایط محیطی دانسته و معتقدند که اگر شرایط محیطی تغییر کند، رفتار نیز تغییر می‌یابد. برخی مانند پیاژه<sup>۷</sup> (۱۹۶۶) نیز رفتار را صرفاً معلول ویژگی‌های فردی می‌دانند. بندورا<sup>۸</sup> (۱۹۸۶) در قالب یک دیدگاه جامع در حوزه رفتار و در قالب نظریه شناخت اجتماعی بیان می‌کند که تعامل سه‌گانه فرد، محیط و رفتار موجب شکل‌گیری رفتار بعدی فرد می‌شود. یعنی هیچ یک از این

1. Hussin et al
2. Karwowski & Swiderska
3. Popova
4. Hurtt
5. Nolder & Kadous
6. Skinner
7. Piaget
8. Bandura

سه عامل جدا از عوامل دیگر به عنوان عامل تعیین کننده رفتار انسان محسوب نمی‌شود. نظریه شناخت اجتماعی توضیح می‌دهد، افراد چگونه الگوهای رفتاری را به دست می‌آورند و آن‌ها را حفظ می‌کنند (مورفی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱). نتیجه اینکه، کمیت و کیفیت تردید حرفه‌ای حسابرس، موجب ارزیابی بهتر خطر تحریف و در دید کلی تر منجر به بهبود فرایند قضاوت و کیفیت حسابرسی می‌گردد. بر این اساس هدف پژوهش حاضر، بررسی تاثیر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت با تاکید بر نظریه شناخت اجتماعی می‌باشد. نتایج این پژوهش، می‌تواند ضمن توسعه ادبیات نظری پژوهش‌های مرتبط با تردید حرفه‌ای و تبیین چگونگی اثرگذاری نظریه شناخت اجتماعی بر فرایند پیاده‌سازی رفتار تردیدآمیز حسابرسان، چگونگی ارزیابی خطر تحریف با اهمیت و نقش تعدیل‌گر عوامل فردی و محیطی را آشکار سازد.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت

طبق استانداردهای حسابرسی، تردید حرفه‌ای شامل ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی متناقض و قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرسوجوها و سایر اطلاعات اخذ شده از مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است (استاندارد حسابرسی ۲۰۰). در اعمال تردید حرفه‌ای، حسابرس نباید تصور کند که مدیریت صادق نیست و همچنین نباید تصور کند که صداقت کامل دارد (هرمزی و همکاران، ۱۳۹۵). هارت<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) این نظریه را مطرح می‌کند که یک حسابرس شکاک معمولاً برای دستیابی به شفافیت، بیشتر سؤال می‌کند و خواهان دلایل یا مستندات بیشتری می‌باشد. مطابق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید در حرفه خود برای انجام حسابرسی از تخصص و مهارت لازم برخوردار باشد؛ هرچه سطح مهارت بالاتر باشد، توانایی حسابرس افزایش یافته و به تبع آن می‌تواند حسابرسی مطلوب‌تری ارائه دهد. یکی از مهارت‌هایی که حسابرس تدریجاً و بر اثر تکرار کار و از طریق تجربه تحصیل می‌کند، مهارت بکارگیری نگرش تردید حرفه‌ای است (ناگراها و سوریاننداری<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸). یکی از دغدغه‌های اصلی نهادهای نظارتی حسابرسی، توانایی محدود حسابرسان در برجسته کردن موارد

1. Murphy  
2. Hurr  
3. Nugraha

موفقیت آمیز گزارش موارد تحریف است. ارزیابی صحیح و دقیق خطر تحریف باعث بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. در نتیجه حرفه حسابرسی، حسابرسان را ملزم به اعمال و ارتقای تردید حرفه‌ای نموده است. این حرفه معتقد است نهادینه نشدن تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان ممکن است آنها را در این دام گرفتار کند تا کیفیت کار خود را قربانی خطر تحریف با اهمیت نمایند. با در نظر گرفتن این واقعیت که نهادهای نظارتی غالباً عدم کشف موارد تحریف را با پایین بودن سطح تردید حرفه‌ای مرتبط می‌دانند و نیز از آنجا که قصد و نیت حسابرسان برای گزارش تحریف ممکن است رفتار تردید آمیز حسابرسان را به دنبال داشته باشد، به لحاظ نظری می‌توان گفت که حسابرسان دارای نگرش تردید حرفه‌ای قوی، نسبت به حسابرسانی که دارای نگرشی با تردید حرفه‌ای ضعیف هستند، بیشتر درگیر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت می‌شوند (حسین و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). نتایج پژوهش‌های خمسیه<sup>۲</sup> (۲۰۱۹)، ایندراواتی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۹)، عدنان<sup>۴</sup> (۲۰۱۷)، هارتان<sup>۵</sup> (۲۰۱۶) پراسیتو<sup>۶</sup> (۲۰۱۵) و سوپریانتو<sup>۷</sup> (۲۰۱۴) تایید می‌کند که تردید حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در تشخیص تقلب تاثیر می‌گذارد و نشان می‌دهد که هرچه تردید حرفه‌ای یک حسابرس بالاتر باشد، توانایی او در تشخیص تقلب نیز افزایش می‌یابد.

### نظریه شناخت اجتماعی، تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف

نظریه شناخت اجتماعی بر تعامل سه گانه و دوسویه خصوصیات فردی، محیطی و رفتار تأکید دارد. بندورا<sup>۸</sup> (۱۹۸۶) بیان می‌کند، عوامل درونی (ویژگی‌های فردی، شخصیتی و شناختی) و عوامل بیرونی (عوامل اجتماعی و محیطی) بر رفتار افراد اثرگذار هستند. حتی گاهی پیش‌بینی فرد از قبل نیز بر نتایج تصمیم او تاثیرگذار است (هرگنان و اولسون<sup>۹</sup>، ۲۰۰۷). اولسون و رامیرز<sup>۱۰</sup> (۲۰۲۰) عواملی نظیر جنسیت، سن، تجربه و شرایط فیزیولوژی را بعنوان عوامل فردی معرفی می‌کنند؛ آنها متغیرهای فردی را متغیرهای منحصر به فردی می‌دانند که هر آزمودنی آنرا با خود به صحنه آزمایش می‌آورد. همچنین در تشریح عوامل محیطی، رامیرز و همکاران<sup>۱۱</sup>

1. Hussin et al
2. Khomsiyah
3. Indrawati et al
4. Adnan
5. Hartan
6. Prasetyo
7. Supriyanto
8. Bandura.
9. Hrgnhan
10. Olson & Ramírez
11. Ramirez et al

(۲۰۱۲) آن‌ها را عوامل بیرون از فرد اما تاثیرگذار بر رفتار دانسته و حمایت اجتماعی و موانع را از مصادیق بارز عوامل محیطی تعریف می‌کنند. حمایت اجتماعی با این موضوع در ارتباط است که چگونه و تا چه حد، کمک دیگران در ایجاد و تقویت رفتارهای خاص تاثیر دارد. موانع محیطی عوامل اجتماعی و ساختاری هستند که به طور مستقیم از تغییر در رفتار جلوگیری می‌کنند و در حقیقت هر چه موانع بیشتر باشد امکان تغییر در رفتار کمتر خواهد بود. برخی از ابعاد شک و تردید حرفه‌ای ممکن است تحت تاثیر خصوصیات فردی حسابرس مانند آموزش، تجربه کاری، دانش و جنسیت، قرار گیرد (حسین و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). پیتچوا<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) بیان می‌کند که نگرش شک و تردید، تابعی از عوامل فردی حسابرسان است، اما حسین و همکاران (۲۰۱۹) معتقدند رابطه بین عوامل فردی و تردید حرفه‌ای حسابرسان هنوز در هاله‌ای از ابهام است. ایتسلر<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) بیان می‌کند در مقیاس تردید حرفه‌ای هارت مواردی از جمله ویژگی‌های فردی حسابرسان و عوامل محیطی مورد بررسی و اندازه‌گیری قرار گرفته است. تردیدگرایی از دیدگاه هارت<sup>۴</sup> (۲۰۱۳) به عنوان یک ویژگی شخصیتی و فردی تعریف شده است، تردید حرفه‌ای حسابرسی بر نوع و شیوه کار حسابرسان در کشف موارد تحریف موثر بوده و در نهایت این مساله، کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹). تجربه عبارت است از دانش یا تخصصی که از طریق مشاهده مستقیم یا شرکت در رویداد یا فعالیتی خاص بوجود آمده باشد (سوکندرا و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵). ووگل<sup>۶</sup> (۱۹۹۳) بیان می‌کند که تجربه امری بسیار مهم و حیاتی در شکل‌گیری فرضیات تردیدآمیز است. تجربه فرایند افزایش توسعه دانش به دست آمده از مشاهده مستقیم یا غیر مستقیم است. تجربه حسابرس بر نگرش حسابرس تاثیر می‌گذارد، یکی از نگرش‌ها، نگرش تردید حرفه‌ای است زیرا یک حسابرس با تجربه می‌تواند تقلب یا اشتباهات را بهتر از یک حسابرس بی‌تجربه تشخیص دهد (ناگراها و سوریاننداری<sup>۷</sup>، ۲۰۱۸). جانسن و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۲۱) مدل‌های مفهومی موجود تردید حرفه‌ای حسابرسان را با نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده ادغام و یک مدل قابل آزمایش تجربی را

1. Hussein et al
2. Peytcheva
3. Eutsler
4. Hurtt
5. Sukendra et al
6. Vogel
7. Nugraha & Suryandari
8. Janssen et al

ایجاد کردند و با کمک آن ارتباط بین ویژگی شکاکیت و اقدامات تردید‌آمیز را توضیح دادند. آنها دریافتند شرکا و مدیران رده بالا (با تجربه)، نسبت به کارکنان رده پایین (کم تجربه)، شکاک‌تر بوده و تفاوت‌های فردی و ویژگی‌های شخصیتی با سطوح مختلف شکاکیت مرتبط است. نتیجه پژوهش‌های انجام شده توسط سانتوسا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۵)، سیلا و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) و ناگراها و سوریاننداری (۲۰۱۸)، حاکی از تاثیر مثبت و قابل توجه تجربه بر صحت اظهار نظر و کیفیت قضاوت است. یکی دیگر از عوامل محیطی که می‌تواند فرایند حسابرسی و قضاوت حسابرس را تحت تاثیر قرار دهد، فشار بودجه زمانی است. فشار بودجه زمانی هنگامی اتفاق می‌افتد که میزان زمان برنامه‌ریزی شده برای انجام عملیات حسابرسی، کمتر از زمان واقعی مورد نیاز برای انجام این کار باشد. زمان حسابرسی باید بصورت واقع‌بینانه مشخص شود، نه خیلی طولانی و نه خیلی کوتاه؛ بنابراین بودجه زمانی باید از طرفی آنقدر طولانی نباشد که انگیزه تلاش را در حسابرس تضعیف نماید و از طرفی آنقدر محدود نباشد که بدلیل صرف نظر کردن از روش‌ها، باعث بروز رفتار انحرافی و غیر حرفه‌ای شود (دوی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱). دوی و همکاران (۲۰۲۱) معتقدند هرچه فشار بودجه زمانی دریافت شده توسط حسابرسان بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی پایین‌تر خواهد بود. این نشان می‌دهد که در انجام حسابرسی‌ها، حسابرسان اغلب تحت فشار بودجه زمانی قرار می‌گیرند، چرا که باید حسابرسی را در یک زمان مشخص تکمیل کنند. هنگامی که حسابرس چندین روش حسابرسی را برای رعایت مهلت‌های از پیش تعیین شده حسابرسی نادیده می‌گیرد، تأثیر فشار بودجه زمانی ملموس‌تر شده و مقدمات کاهش کیفیت را فراهم می‌آورد. نتایج تحقیقات انجام شده توسط نجیب و سوریاننداری<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) و دوی و همکاران (۲۰۲۱) نشان داد که فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی دارد.

### پیشینه پژوهش

دوی و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان «تأثیر استقلال، حرفه‌ای‌گری، تردید حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی» و با در نظر گرفتن استدلال اخلاقی بعنوان متغیر تعدیل‌گر، به این نتیجه رسیدند که استقلال، حرفه‌ای بودن و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد، اما فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد. همچنین

1. Santosa et al
2. Sila et al
3. Dewi et al
4. Najib

استدلال اخلاقی بعنوان متغیر تعدیل‌گر، تأثیر استقلال، تردید حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابداری را تعدیل می‌کند.

لاوود و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «توانایی حسابرس در کشف تقلب: استقلال، تجربه حسابداری، تردید حرفه‌ای و فشار کاری» در کشور اندونزی، تعداد ۲۰۲ حسابرس را بعنوان نمونه در نظر گرفته و اطلاعات استخراج شده از پرسشنامه‌ها را به روش رگرسیون خطی چندگانه مورد تحلیل قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که استقلال تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی تشخیص تقلب توسط حسابداران دارد، اما تأثیر تجربه و تردید حرفه‌ای در توانایی حسابرس در کشف تقلب تأیید نشد. همچنین، تأثیر منفی فشار کاری بر توانایی حسابرس در تشخیص تقلب تأیید گردید.

سیمون و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «چگونه تجزیه ریسک تقلب بر ارزیابی خطر تقلب حسابرسان تأثیر می‌گذارد» با در نظر گرفتن نمونه‌ای شامل ۱۰۱ مدیر و شریک حسابداری در کشور آمریکا، با جمع‌آوری داده‌های پژوهش بوسیله سناریو و تحلیل آنها به روش رگرسیون، دریافتند که ارزیابی حسابداری که خطر تقلب را به احتمال وقوع و میزان آن تجزیه می‌کنند، از میزان خطر تقلب ارزیابی شده نسبت به حسابداری که خطر تقلب را بطور کلی بررسی می‌کنند در سطح پایین‌تری قرار دارد.

گرانرت و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «تأثیر یادگیری و رتبه‌بندی سازمانی بر تردید حرفه‌ای در جستجوی اطلاعات» در کشور هلند، داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه آنلاین مربوط به یک نمونه ۱۶۶ نفری شامل حسابرسان در رده‌های مختلف را با بکارگیری سه راهبرد تحلیل واریانس، آزمون‌های تعقیبی و تجزیه و تحلیل فرایند مشروط مورد تحلیل قرار دادند. آنها دریافتند که حسابرسان با رتبه بالاتر از یادگیری بیشتر بهره‌مند می‌شوند و به طور قابل توجهی در جستجوی اطلاعات تردیدآمیز شرکت می‌کنند.

شوفیا<sup>۴</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «تأثیر استقلال، تجربه و جنسیت در توانایی حسابرسان در کشف تقلب: اثر تعدیلی تردید حرفه‌ای» در کشور اندونزی، با انتخاب نمونه‌ای متشکل از ۸۴ حسابرس و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم افزار اسپاس پی اس و روش

1. La Ode

2. Simon et al

3. Grohnert et al

4. Shofia



رگرسیون تعدیل شده دریافت که استقلال و تجربه حسابرسان اثر مثبت و معناداری بر کشف تقلب داشته، اما معناداری اثر جنسیت بر کشف تقلب تأیید نشد.

ناگراها و سوریاناداری<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) در پژوهشی در کشور اندونزی تحت عنوان «تأثیر تخصص، تردید حرفه‌ای و قضاوت حسابرس بر صحت اظهار نظر حسابرس» با در نظر گرفتن اطلاعات نمونه ۵۵ نفری و تحلیل داده‌ها با روش توصیفی و استفاده از آزمون سوبل، دریافتند که تجربه، تخصص حسابرس و قضاوت حسابرس بر صحت اظهار نظر حسابرس تأثیر مثبت داشته و تخصص حسابرس و قضاوت حسابرس می‌تواند تأثیر تجربه را بر صحت اظهار نظر حسابرسی تقویت کند.

حسین و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت: اثر متغیر تجربه و فشار بودجه زمانی به بررسی رابطه بین تردید حرفه‌ای، تجربه و فشار بودجه زمانی بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت پرداختند. نتایج نشان داد که شک و تردید حرفه‌ای و تجربه اثرات مثبتی بر ارزیابی حسابرسان از خطر ناشی از تحریف با اهمیت دارند، در حالی که فشار بودجه زمانی تأثیر منفی دارد و تأثیر مثبت تردید حرفه‌ای در ارزیابی حسابرسان از خطر ناشی از تحریف با اهمیت در بین حسابرسان با تجربه بیشتر است. از طرف دیگر، تأثیر مثبت تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر وقتی حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی بالا کار می‌کنند از زمانی که آن‌ها تحت فشار بودجه زمانی کم کار می‌کنند، ضعیف‌تر است.

پرانسانتی و یولیانتو<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «تأثیر فشار بودجه زمانی، اخلاق حسابرس، استقلال و پیچیدگی کار بر کیفیت حسابرسی» به بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی، اخلاق حسابرس، استقلال و پیچیدگی کار بر کیفیت حسابرسی با وجود متغیر تعدیل‌گر تعهد سازمانی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که فشار بودجه زمانی و اخلاق حسابرس تأثیر مثبت و معنادار بر کیفیت حسابرسی دارد، اما پیچیدگی کار و استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر ندارد.

بروبرگ و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «توضیح تأثیر فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی» در کشور سوئد به بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی پرداختند.

1. Nugraha

2. Prasanti & Yulianto

3. Broberg et al

نمونه پژوهش شامل ۱۰۸ حسابرِس و ابزار جمع آوری پژوهش پرسشنامه است. تحلیل داده‌ها با روش رگرسیون نشان داد که فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرِس تأثیر دارد.

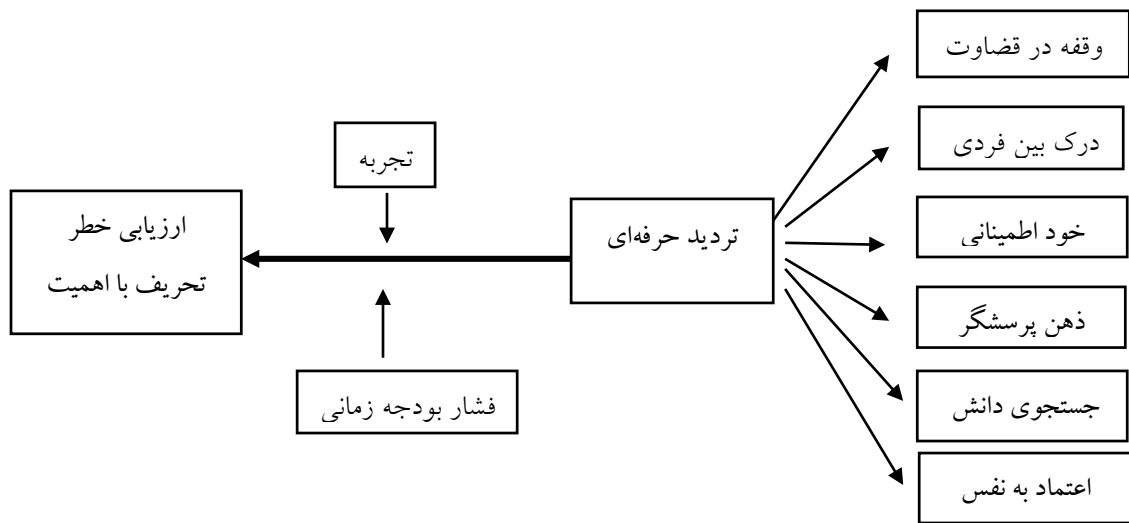
صفی خانی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحبکار و قضاوت حسابرِس به بررسی این موضوع پرداختند که آیا سطوح مختلف تردید حرفه‌ای بین حسابرسان (تردید حرفه‌ای کم یا زیاد) و شناخت صاحبکار (مثبت، منفی و صفر) بر قضاوت‌های حسابرِس تأثیر دارد یا خیر؟ نتایج پژوهش نشان داد تصمیمات و قضاوت‌های حسابرِس تحت تأثیر سطح تردید حرفه‌ای و شناخت صاحبکار است. ارتقای سطح تردید حرفه‌ای، راهکاری برای پیشگیری از سویه‌های رفتاری است.

موسوی گوکی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان تیپ شخصیتی و شک و تردید حرفه‌ای: آیا حسابرسان واقعا مستقل هستند؟ به بررسی ابعاد مختلف تیپ شخصیتی و تأثیر آن بر تردید حرفه‌ای حسابرِس پرداختند. آن‌ها دریافتند که تردید حرفه‌ای تحت تأثیر تیپ شخصیتی بوده که این امر می‌تواند بی‌طرفی و استقلال حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرِس بر ارزیابی خطر تقلب» به این نتیجه رسیدند که از میان شش مولفه تردید حرفه‌ای، تنها تأثیر دو عامل ذهن پرسشگر و وقفه در قضاوت بر ارزیابی خطر تقلب معنادار است. مهارت ارتباطی با سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر تقلب، یعنی جستجوی دانش، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس، اثر مداخله‌گری مثبت و معنادار دارد. تضعیف اجتماعی بر سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر تقلب، یعنی ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری منفی و معنادار داشته و آن‌ها را تعدیل می‌نماید.

### فرضیه‌های پژوهش

- بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:
۱. تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت تأثیر مثبت دارد.
  ۲. فشار بودجه زمانی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی آن‌ها از خطر تحریف با اهمیت تأثیر منفی دارد.
  ۳. میزان تجربه حسابرسان بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی آن‌ها از خطر تحریف با اهمیت تأثیر مثبت دارد.



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش (منبع: محقق ساخته)

### روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت پژوهشی شبه تجربی و از نوع پیمایشی می‌باشد. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۹ است. در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از پرسشنامه مبتنی بر سناریو و برگرفته از پژوهش حسین و همکاران (۲۰۱۷) استفاده می‌شود. به منظور اطمینان از روایی، قبل از توزیع نهایی پرسشنامه در بین نمونه پژوهش، سناریوی تدوین شده توسط استادان حسابداری بررسی و نظر آن‌ها در سناریو اعمال شد و محتوای سناریو مطابق با شرایط محیطی ایران تغییر یافت. علاوه بر این، قبل از توزیع پرسشنامه با چند مدیر و شریک حسابرسی در خصوص سناریو و سایر پرسش‌نامه‌ها مصاحبه به عمل آمد و پیشنهادهای آنها نیز اعمال گردید. به منظور کنترل اثرات ناشی از نوسان‌های اقتصادی شدید، دوره حسابرسی سناریو سال ۱۳۹۵ در نظر گرفته شده است و به منظور مقایسه نتایج پژوهش با پژوهش‌های قبلی - از جمله حسین و همکاران (۲۰۱۷) - از اطلاعات واقعی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است تا اعداد و ارقام سناریو از نظر محصول قابل فروش، دوره وصول مطالبات و غیره با محیط اقتصادی ایران همخوانی داشته باشد.

پرسشنامه مبتنی بر سناریو در سه بخش تنظیم شده است. در بخش اول آن اطلاعاتی در خصوص شرکت و موسسه حسابرسی که روش تحلیل مقدماتی را برای برنامه‌ریزی حسابرسی مورد استفاده قرار داده است، تشریح شده است. سناریوی طراحی شده حاوی اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به عملکرد یک شرکت سهامی و فعال در زمینه تولید دارو در سال‌های ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵ است که سه محصول را تولید و به بازار عرضه می‌کند. در بخش دوم پرسشنامه با استفاده از پرسشنامه ۳۰ سوالی تردید حرفه‌ای هارت<sup>۱</sup> (۲۰۱۰)، میزان تردید حرفه‌ای مشارکت‌کننده، اندازه‌گیری و برای جمع‌آوری داده‌های مربوط به متغیر فشار بودجه زمانی از پرسشنامه ۶ سوالی فشار بودجه زمانی اوتلی و پیرس (۱۹۹۶) استفاده شد که در هر دو آنها از طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است؛ به این ترتیب که مشارکت‌کننده بیشترین میزان موافقت خود را با عدد ۵ و کمترین میزان موافقت را با عدد ۱ نشان می‌دهد. نهایتاً در بخش سوم پرسشنامه اطلاعات دموگرافیک مشارکت‌کننده از جمله میزان تجربه حرفه‌ای مورد سوال قرار گرفت. در این پژوهش مشارکت‌کننده با تجربه کمتر از ۱۰ سال به عنوان تجربه پایین و مشارکت‌کننده با تجربه بالای ۱۰ سال بعنوان تجربه بالا، تعریف و داده‌های مربوط به این متغیر بصورت صفر و یک در نظر گرفته شد. دلیل انتخاب ۱۰ سال، رعایت ماده ۳ قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۵) مبنی بر داشتن حداقل ۶ سال سابقه کار حسابرسی جهت عضویت در جامعه حسابداران رسمی است.

متغیرهای استفاده شده در این پژوهش به سه دسته مستقل، وابسته و تعدیل‌گر تقسیم می‌شوند. متغیر مستقل پژوهش، تردید حرفه‌ای است. متغیر وابسته پژوهش، ارزیابی حساب‌رسان از خطر تحریف با اهمیت و سایر متغیرها بعنوان متغیرهای تعدیل‌گر می‌باشند. علاوه بر این از دیدگاه نظریه شناخت اجتماعی، متغیرهای تعدیل‌گر پژوهش در دو دسته متغیرهای فردی و متغیرهای محیطی دسته‌بندی شده‌اند، به نحوی که متغیر تجربه، بعنوان متغیر فردی و فشار بودجه زمانی، متغیر محیطی است. جامعه آماری این پژوهش حساب‌رسان شاغل در حرفه حسابرسی بوده و با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۳۸۴ نفر نمونه پژوهش برای جامعه نامعلوم تعیین و نمونه‌ها بصورت تصادفی انتخاب شدند. پرسشنامه به صورت حضوری و الکترونیکی توزیع شد و نهایتاً داده‌های جمع‌آوری شده با بکارگیری روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم‌افزار پی‌اس اس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

## یافته‌های پژوهش

### آماره‌های توصیفی

نتایج آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان پژوهش به صورت خلاصه در جدول (۱) ارائه شده است. آمار توصیفی از جنبه‌های جنسیت، سابقه کاری، نوع موسسه محل اشتغال پاسخ‌دهندگان و عضویت جامعه حسابداران رسمی مورد بررسی قرار گرفت.

جدول ۱. نتایج آمار توصیفی

عضویت جامعه حسابداران رسمی		نوع موسسه حسابرسی		سابقه کاری		جنسیت	
درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد
۳۳/۷	۹۱	۲۱/۷	۸۳	۵۸	۲۲۳	۶۴/۳	۲۴۷
عضویت دارد		دولتی		کمتر از ۱۰		مرد	
۷۶/۳	۲۹۳	۷۸/۳	۳۰۱	۴۲	۱۶۱	۳۵/۷	۱۳۷
عضویت ندارد		خصوصی		بیشتر از ۱۰		زن	
۱۰۰/۰	۳۸۴	۱۰۰/۰	۳۸۴	۱۰۰/۰	۳۸۴	۱۰۰/۰	۳۸۴
جمع کل		جمع کل		جمع کل		جمع کل	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که ۲۳/۷ درصد از مشارکت‌کنندگان، عضو جامعه حسابداران رسمی، ۷۸/۳ درصد شاغل در موسسات خصوصی، ۵۸ درصد دارای سابقه کاری زیر ۱۰ سال هستند و درصد فراوانی مردان به میزان ۶۴/۳ درصد است.

### پایایی و روایی سازه‌ها

در معادلات ساختاری دو مدل بیرونی و درونی مورد آزمون قرار می‌گیرد. آزمون مدل بیرونی جهت تعیین روایی و پایایی سازه‌ها و آزمون درونی جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش و با استفاده از مدل‌سازی یا تحلیل مسیر انجام می‌شود. در روش معادلات ساختاری، جهت ارزیابی پایایی سنج‌ها از بار عاملی، پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ آن‌ها استفاده می‌شود. حداقل میزان قابل قبول برای بار عاملی هر یک از سنج‌ها برابر با ۰/۵ می‌باشد و سنج‌هایی که بار عاملی

آن‌ها کمتر از این میزان باشد باید از فرآیند آزمون کنار گذاشته شوند. همچنین، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی باید به ترتیب از ۰/۵ و ۰/۷ بزرگتر باشند. برای سنجش روایی از آزمون روایی همگرا استفاده می‌شود، مقدار این ضریب نیز از صفر تا ۱ متغیر است که مقادیر بالاتر از ۰/۵ پذیرفته می‌شود (رسولی و همکاران، ۱۳۹۷). نتایج مربوط به روایی و پایایی در جدول (۲) آمده است:

جدول ۲. خلاصه روایی و پایایی مدل پژوهش

سازه	روایی همگرا	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
ارزیابی خطر تحریف با اهمیت	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
تردید حرفه‌ای	۰/۵۳۷	۰/۹۴۷	۰/۹۴۰
تردید حرفه‌ای* فشار بودجه زمانی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
جستجوی دانش	۰/۷۲۹	۰/۸۹۰	۰/۸۱۴
وقفه در قضاوت	۰/۷۷۹	۰/۹۱۳	۰/۸۵۸
خودرأیی	۰/۷۱۵	۰/۹۰۹	۰/۸۶۷
ذهن پرسشگر	۰/۷۴۹	۰/۸۹۹	۰/۸۳۳
اعتماد به نفس	۰/۶۴۹	۰/۸۷۷	۰/۸۰۲
درک میان فردی	۰/۵۸۳	۰/۸۷۲	۰/۸۱۳
فشار بودجه زمانی	۰/۶۵۵	۰/۸۸۳	۰/۸۲۴

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج جدول (۲) نشان می‌دهد که تمام سازه‌های پژوهش، مقادیر حداقلی را برای ضریب آلفای کرونباخ (حداقل ۰/۵) و پایایی ترکیبی (حداقل ۰/۷) بدست آورده‌اند. بنابراین، پایایی سازه‌های پژوهش برقرار است. همچنین، با توجه به محتوای پژوهش حاضر، پرسشنامه‌ها توسط متخصصین و اساتید آشنا به موضوع، مورد بررسی قرار گرفت و روایی آن تایید گردید. علاوه بر این، برای سنجش روایی واگرا از معیار فورنل لانکر استفاده شد. معیار فورنل لانکر اشاره به این موضوع دارد که ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده هر سازه (قطر اصلی ماتریس)،

بزرگ‌تر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد (رسولی و همکاران، ۱۳۹۷). نتایج مربوط به سنجش روایی واگرا در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول ۳. روایی واگرا بر اساس معیار فورنل لانکر

ارزیابی خطر نپذیرش	اعتماد به نفس	جستجوی دانش	روایی	درک میان فردی	ذهن پرسشگر	فشار بودجه زمانی	وقفه در قضاوت
۱/۰۰۰							ارزیابی خطر تحریف
۰/۴۶۴	۰/۸۰۵						اعتماد به نفس
۰/۴۸۸	۰/۵۶۳	۰/۸۵۴					جستجوی دانش
۰/۴۶۲	۰/۵۶۲	۰/۵۴۸	۰/۸۴۵				خودرایی
۰/۴۸۱	۰/۶۰۳	۰/۵۹۹	۰/۷۳۳	۰/۷۶۴			درک میان فردی
۰/۴۴۹	۰/۷۲۰	۰/۵۵۲	۰/۵۷۸	۰/۶۱۵	۰/۸۶۵		ذهن پرسشگر
-۰/۵۹۱	-۰/۵۱۵	-۰/۶۶۲	-۰/۵۶۵	-۰/۵۹۱	-۰/۴۷۸	۰/۸۰۹	فشار بودجه زمانی
۰/۴۶۴	۰/۴۸۷	۰/۶۶۷	۰/۴۷۸	۰/۵۱۳	۰/۴۶۴	-۰/۶۵۷	وقفه در قضاوت

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به بازه‌های قابل پذیرش برای روایی واگرا، خروجی‌های نرم افزار پی ال اس نشان می‌دهد که این معیار برای همه سازه‌ها در بازه‌های مناسب قرار دارند.

### ارزیابی مدل ساختاری

قبل از بررسی فرضیه‌های پژوهش لازم است ارزیابی مدل ساختاری صورت گیرد. معیارهای ارزیابی مدل ساختاری، شامل معیار ضریب تعیین و عامل تورم واریانس (همخطی) است. برازش مدل ساختاری از طریق معیار ضریب تعیین و عامل تورم واریانس صورت می‌گیرد. ضریب تعیین معیاری است که نشان از تاثیر یک متغیر مستقل بر یک متغیر وابسته دارد و سه مقدار ۰/۱۹،

۰/۲۵ و ۰/۶۵. برای این معیار بعنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود. عامل تورم واریانس نیز برای تشخیص همخطی استفاده می‌شود و مقادیر کمتر از ۵ برای این معیار قابل قبول می‌باشد (آذر، ۱۳۹۵). مقادیر ضریب تعیین و عامل تورم واریانس در جدول ۴ و ۵ مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تایید می‌کند:

جدول ۴. مقادیر ضریب تعیین مدل ساختاری پژوهش

سازه	ارزیابی خطر تحریر	اعتماد به نفس	جستجوی دانش	مدیریتی	درک میان فردی	فشار پرستشگر	وقته در قضاوت
ضریب تعیین	۰/۴۰۵	۰/۶۶۳	۰/۶۳۴	۰/۶۸۱	۰/۷۳۹	۰/۶۵۱	۰/۵۲۵

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۵. مقادیر عامل تورم واریانس مدل ساختاری پژوهش

سازه	تردید حرفه‌ای	فشار بودجه‌ای	تردید حرفه‌ای * فشار بودجه زمانی
ارزیابی خطر تحریف	۲/۳۲۸	۲/۰۲۸	۱/۲۹۰

منبع: یافته‌های پژوهش

### نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش مربوط به متغیرهای کمی و کیفی در جدول ۶ و ۷ ارائه شده است.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش (متغیرهای کمی)

مسیر فرضیه	ضریب مسیر	خطای استاندارد	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
تردید حرفه‌ای -> ارزیابی خطر تحریف	۰/۳۵۹	۰/۰۶۳	۵/۹۳۲	۰/۰۰۰	تایید
تردید حرفه‌ای * فشار بودجه زمانی -> ارزیابی خطر تحریف	-۰/۰۵۴	۰/۰۷۱	-۲/۳۳۵	۰/۰۲۰	تایید

منبع: یافته‌های پژوهش



جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش (متغیر کیفی)

نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	آماره ولج	اختلاف ضریب مسیر	مسیر فرضیه
رد	۰/۳۴۳	۰/۹۹۶	۰/۹۵۰	۰/۱۲۱	تردید حرفه‌ای * تجربه - ارزیابی خطر تحریف

منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه اول پژوهش به بررسی تاثیر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت می‌پردازد. ضریب مسیر و آماره تی برای مسیر فرضیه پژوهش به ترتیب ۰/۳۵۹ و ۵/۹۳۲ است، که در سطح خطای ۵ درصد مثبت و معنی‌دار است. از این رو فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود. به عبارت دیگر، تاثیر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت مثبت و معنی‌دار است.

در فرضیه دوم که تاثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت را مطرح می‌کند، مقدار ضریب مسیر ۰/۰۵۴ و با علامت منفی است. با توجه به اینکه مقدار آماره تی در مسیر این فرضیه معادل ۲/۳۳۵ - می‌باشد، می‌توان گفت که فشار بودجه زمانی در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت را تحت تاثیر معنی‌دار قرار می‌دهد.

در سومین فرضیه، برای در نظر گرفتن نقش تعدیلی متغیر کیفی پژوهش یعنی تجربه، از تحلیل چندگروهی استفاده شد. در نرم‌افزار پی ال اس، تحلیل چندگروهی، مقایسه مدل بین گروه‌های مختلف بوده و تعیین می‌کند که آیا مدل بطور معنی‌داری بین دو گروه مختلف، متفاوت است یا خیر (عادل آذر، ۱۳۹۵). با توجه به مقدار آماره تی برای متغیر تعدیلی تجربه (۰/۹۹۶)، نتایج تحلیل چندگروهی برای فرضیه سوم، مبنی بر تاثیر متغیر تجربه بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت، دلالت بر معنی‌دار نبودن تاثیر تعدیلی تجربه دارد. به عبارت دیگر، در نمونه آماری این پژوهش، تاثیر تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف در نگاه افراد با تجربه کاری مختلف، متفاوت نیست.

## بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسان برای تشخیص موارد تقلب و تحریف، ملزم به اعمال حد معقولی از تردید حرفه‌ای هستند؛ زیرا وقتی حسابرس دارای سطح پایینی از تردید حرفه‌ای باشد، تمایل دارد علائم تقلب و تحریف را نادیده بگیرد. احتمال کشف موارد تحریف برای حسابرسان با سطح تردید حرفه‌ای بالاتر بیشتر است، چراکه آنها به راحتی شواهد را نپذیرفته و چه از جنبه کمی و چه از نظر کیفی بطور دقیق‌تری به بررسی شواهد و اطلاعات حسابداری می‌پردازند. تردید حرفه‌ای به این معنی است که حسابرس همواره با داشتن ذهنی پرسش‌گر در رابطه با روایی و پایایی شواهد، به ارزیابی نقادانه این شواهد می‌پردازد. به بیان دیگر حسابرس بدنبال کشف این حقیقت است که آیا شواهد حسابداری به دست آمده در فرایند رسیدگی، اظهارات مدیریت واحد صاحبکار را تأیید می‌کند یا خیر؟ بنابراین، حسابرس می‌تواند اطلاعات بیشتری را جستجو کند و بررسی‌های اضافی را انجام دهد تا بتواند مبنای کافی را برای قضاوت‌های بهتر ایجاد کند. مطابق نظریه شناخت اجتماعی بندورا، تعامل سه‌گانه فرد، محیط و رفتار موجب شکل‌گیری رفتار بعدی فرد می‌شود. یعنی هیچ‌یک از این سه عامل جدا از عوامل دیگر به عنوان عامل تعیین‌کننده رفتار انسان محسوب نمی‌شود. در حرفه حسابداری ویژگی‌های فردی حسابرسان، عملکرد آنها و محیط کار ممکن است تاثیر تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر تحریف را تعدیل نماید. از جمله ویژگی‌های فردی می‌توان به تجربه اشاره نمود و فشار بودجه زمانی نیز جزء عوامل محیطی کار حسابرسان می‌باشد. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر، با الهام گرفتن از نظریه شناخت اجتماعی، بررسی تاثیر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گر متغیرهای فردی و محیطی می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد، تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان بر ارزیابی خطر تحریف تاثیر مثبت و معنی‌دار داشته و این فرضیه مورد تأیید قرار گرفت. نتایج مربوط به اولین فرضیه، همسو با نتایج پژوهش حسین و همکاران (۲۰۱۷) و سوریاننداری (۲۰۱۶) می‌باشد. در رابطه با فرضیه دوم، نتایج نشان از تأثیر منفی و معنادار متغیر فشار بودجه زمانی - بعنوان متغیر تعدیل‌گر محیطی - بر رابطه تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت دارد به این

معنی که وجود فشار بودجه زمانی باعث تضعیف رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت می‌شود. با در نظر گرفتن عامل ارزیابی خطر تحریف بعنوان یک شاخصه بهبود کیفیت حسابرسی، این نتیجه همسو با نتایج پژوهش‌های پریماستوتی و سوریاننداری (۲۰۱۴)، آپریانس و همکاران (۲۰۱۶)، نجیب و سوریاننداری (۲۰۱۷) و دوی و همکاران (۲۰۲۱) و متناقض با نتایج پژوهش‌های هوتابارات (۲۰۱۲)، خدیله و همکاران (۲۰۱۵) و حسین و همکاران (۲۰۱۷) می‌باشد. نتایج آزمون فرضیه سوم حاکی از این است که تجربه حسابرس تأثیری بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت ندارد. نتایج آزمون این فرضیه متناقض با نتایج پژوهش حسین و همکاران (۲۰۱۷)، الخدش و همکاران (۲۰۱۳)، آدریان (۲۰۱۳)، سوکندرا و همکاران (۲۰۱۵)، سانتوسا و همکاران (۲۰۱۵)، سیلا و همکاران (۲۰۱۶) و ناگراها و سوریاننداری (۲۰۱۸)، است. به عبارت دیگر، در نمونه آماری این پژوهش، تأثیر تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت، در نگاه افراد با تجربه کاری مختلف، تفاوت نداشته و یکسان است. علت بروز این نتیجه، می‌تواند ناشی از تفاوت در روش-های جستجوی شواهد حسابرسی مربوط به تحریف و یا تأثیر متقابل متغیرها در پژوهش‌های مختلف باشد. علاوه بر این، محدودیت ذاتی پرسشنامه و سایر شرایط فردی پاسخ‌دهندگان و عبارتی غلبه ویژگی‌های فردی مشارکت‌کنندگان بر متغیرهای مورد بحث، می‌تواند باعث بروز این نتیجه شده باشد.

با توجه به اینکه حسابرسان و موسسه‌های حسابرسی برای تطبیق با شرایط متغیر محیطی به دریافت بازخورد متکی هستند، مدیران و دست‌اندرکاران این مجموعه‌ها می‌توانند با فراهم کردن بستری برای به اشتراک‌گذاری تجربیات واقعی حسابرسان خود، در حوزه تردید و تحریف، مسیر یادگیری گروهی و سازمانی را هموار نموده و از طریق تعاملات در محل کار و نظارت و راهنمایی توسط سرپرستان، یادگیری سازمانی را این خصوص تقویت نمایند. این کار از یک سو باعث تقویت نگرش تردید حرفه‌ای و ارزیابی بهتر تحریف شده و از سوی دیگر باعث بهبود کیفیت عملیات حسابرسی می‌گردد. در پژوهش‌های آتی می‌توان تأثیر دیگر متغیرهای فردی، از جمله شاخصه‌های شخصیتی حسابرسان و یا سایر شرایط محیطی حاکم بر

محیط حسابداری حسابرسان را در قالب متغیرهای مستقل تاثیرگذار بر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت و یا تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و یا تاثیر تعدیلی آنها را بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت مورد بررسی قرار داد.

## منابع

- حسینی، سید حسین؛ بنی مهد، بهمن؛ صفری، زهرا (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی خطر تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۲).
- رسولی، نسرین؛ ترابی، محمد امین (۱۳۹۷). گام به گام با پی ال اس. تهران: پویندگان دانش.
- صفی‌خانی، رضا؛ صفرزاده، محمدحسین؛ اثببعشری، حمیده (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحبکار و قضاوت حسابرس. *مجله دانش حسابداری*، دوره سیزدهم، شماره ۱، صص ۸۲-۵۹.
- مرکز آموزش و پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای (۱۳۹۵). مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران. تهران: انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران.
- موسوی گوکی، سید علی؛ غنایی چمن آباد، علی؛ باقرپورولاشانی، محمد علی (۱۴۰۰). تیپ شخصیتی و شک و تردید حرفه‌ای: آیا حسابرسان واقعا مستقل هستند؟. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، سال ششم، شماره دوازدهم، پاییز و زمستان، صفحه ۱۶۵-۱۲۶.
- هرمزی، شیرکو؛ نیکو مرام، هاشم؛ رویایی، رمضانعلی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۲۳(۴)-۱۴۸.
- هیر، جوزف (۱۳۹۵). مدلسازی معادلات ساختاری، ترجمه عادل آذر. تهران: نگاه دانش.

## References

- Adnan, J., & Kiswanto, K. (2017). Determinant of Auditor Ability to Detect Fraud with Professional Skepticism as a Mediator Variable. *Accounting Analysis Journal*, 6(3), 313-325.
- Adrian, A. (2013). Pengaruh Skeptisme Profesional, Etika, Pengalaman, Dan Keahlian Audit Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Oleh Auditor (Studi Empiris pada BPK RI Perwakilan Provinsi Riau). *Jurnal Akuntansi*, 1(3).
- Al-Khaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A. (2013). Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian commercial banks. *International Journal of Business and Social Science*, 4(11).
- Apriyas, Tri Maya dan Adeng Pustikaningsih. 2016. Pengaruh Kompetensi, Independensi, dan Time Budget Pressure bagi Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Profita*, Vol. 4, No. 5: 1-14.
- Bandura, A. (1986). *Social foundations of thought and action*. Englewood Cliffs, NJ, 1986(23-28).
- Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N., & Mårtensson, O. (2017). Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management & Governance*, 21(2), 331-350.

- 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), 45-69.
- Coram, P., Ng, J., & Woodliff, D. (2003). A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors. *Australian Accounting Review*, 13(29), 38-44.
- Dewi, Y. E. Effect of Independence, Professionalism, Professional Skepticism and Time Budget Pressure on Audit Quality with Moral Reasoning as Moderation Variables.
- Eutsler, J. (2017). Examining Moral Disengagement as a Threat to Professional Skepticism. Available at SSRN 2972187.
- Eutsler, J., Norris, A. E., & Trompeter, G. M. (2018). A live simulation-based investigation: Interactions with clients and their effect on audit judgment and professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(3), 145-162.
- Grohnert, T., Gijsselaers, W., Meuwissen, R., & Trotman, K. (2020). The effects of a supportive learning culture and rank on professional skepticism in information search. Available at SSRN 3504535.
- Hartan, T. H. (2016) 'Pengaruh Skeptisme Profesional, Independensi Dan Kompetensi Terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan (Studi Empiris Pada Inspektorat Daerah Istimewa Yogyakarta)', *Jurnal Profita*, 3.
- Heyer, Joseph (2015). Structural equation modeling, translated by Adel Azar. Tehran: Negha DaneshT (In Persian).
- Hormazi, Shirko, NikoMaram, Hashem, Royai, Ramzan Ali, Rahnama Rudpashti, Fereydoun. (2015). Investigating the effect of psychological biases on the auditor's professional doubt. *Experimental Accounting Research* 6(4).123-148. (In Persian).
- Hosseini, Seyed Hossein, Bani Mahd, Bahman and Safari, Zahra (2020). Examining the influence of auditor's professional skepticism views on fraud risk assessment, considering the mediating effect of communication skills and social impairment. *Journal of accounting knowledge*, 11(2).(In Persian).
- Hrgnhan, B. R. & Olson, M.H. (2007). Introduction to learning theory. Translated by Ali Akbar Saif. 7 ED. Tehran: Doran publish.
- Hurt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 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. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(1), 45-97.
- Hussin, S. A. H. S., Saleh, N. M., & Al-Smady, A. A. (2019). Auditor Demographic Factors and Dimensions of Auditors' Skepticism in Jordan. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 11, 39-48.
- Hussin, S. A. H., Iskandar, T. M., Saleh, N. M., & Jaffar, R. (2017). Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure. *Economics & Sociology*, 10(4), 225-250.

- Hutabarat, G. (2012). The Effect of Audit Experience Time Budget Pressure, and Auditors' Ethics on Audit Quality. *Jurnal Ilmiah ESAI*, 6(1), 1-15
- Idawati, W., & Gunawan, A. (2015). Effect of competence, independence, and professional skepticism against ability to detect fraud action in audit assignment. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 13(7), 5125-5140.
- Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., & Zehms, K. M. (2021). Auditors' professional skepticism: Traits, behavioral intentions, and actions in the field.
- Karwowski, M., Świdarska, G. K., & Warowny, P. (2015). The valuation of finished products as an important risk factor in the distortion of financial statements. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci*, 84(140).
- Khadilah, R. R., Purnamasari, P., & Gunawan, H. (2019). Pengaruh Time Budget Pressure, Pengalaman Auditor, Etika Auditor, dan Kompleksitas Audit Terhadap Kualitas Audit.
- Khomsiyah, Wilson, J. and Mulyani, S. D. 2019. Auditor's Ability in Detecting Fraud. *Option*, 35 (21), pp. 2337-2365.
- Kurniawan, G., Ngumar, S., & Kurnia, K. (2019). Effects of Time Budget Pressure, Audit Fee, Independence and Competence on Audit Quality. *Journal of Auditing, Finance, and Forensic Accounting*, 7(1), 20-28.
- La Ode, A., Wahyuniati, H., Angela, F. (2020). Auditor's ability to detect fraud: independence audit experience. *Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences*, 11(107).
- Landarica, B. A. (2020). Pengaruh Independensi, Moral Reasoning dan Skeptisisme Profesional Auditor Terhadap Kualitas Audit. *Coopetition: Jurnal Ilmiah Manajemen*, 11(1), 33-44.
- Merawati, L. K., & Ariska, N. L. P. Y. (2018). Pengaruh Moral Reasoning, Skeptisisme Profesional Auditor, Tekanan Ketaatan dan Self-Efficacy terhadap Kualitas Audit. *KRISNA: Kumpulan Riset Akuntansi*, 10(1), 70-76.
- Murphy, D. A., Stein, J. A., Schlenger, W., & Maibach, E. (2001). Conceptualizing the multidimensional nature of self-efficacy: Assessment of situational context and level of behavioral challenge to maintain safer sex. *Health Psychology*, 20(4), 281.
- Najib, M. I. A., & Suryandari, D. (2017). The Influence of Experience and Time Budget Pressure on Audit Quality with Compensation as Moderating Variable. *Accounting Analysis Journal*, 6(3), 458-467.
- Nolder, C. J., & Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, Organizations and Society*, 67, 1-14.
- Nugraha, A. S., & Suryandari, D. (2018). The effect of experience to the accuracy of giving opinion with audit expertise, professional skepticism, audit judgment as mediators. *Accounting Analysis Journal*, 7(1), 61-69.
- Olson, M. H., & Ramírez, J. J. (2020). An introduction to theories of learning. Routledge.
- Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996). Auditor time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Peytcheva, M. (2014). Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task. *Managerial Auditing Journal*.

- Piaget, J. (1966). Autobiographie. *Cahiers Vilfredo Pareto*, 4(10), 129-159.
- Popova, V. (2013). Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments. *Managerial Auditing Journal*.
- Popova, V. K. (2018). Integration of Fraud Risk in the Risk of Material Misstatement and the Effect on Auditors' Planning Decisions. *Journal of Forensic Accounting Research*, 3(1), A52-A79.
- Prasanti, O., & Yulianto, A. (2017). The Influence of Time Budget Pressure, Auditor Ethics, Independence, and Task Complexity on Audit Quality with Organizational Commitment as Intervening Variable. *Accounting Analysis Journal*, 6(1), 119-127.
- Prasetyo, S., Kamaliah, K., & Hanif, R. A. (2015). Pengaruh Red Flags, Skeptisme Profesional Auditor, Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Pekanbaru, Padang, dan Medan yang Terdaftar di Iapi 2013) (Doctoral dissertation, Riau University).
- Primastuti, F. D., & Suryandari, D. (2014). Pengaruh Time Budget Pressure Terhadap Kualitas Audit Dengan Independensi Sebagai Variabel Intervening (Studi Kasus Pada BPK RI Perwakilan Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta). *Accounting Analysis Journal*, 3(4).
- Professional Accounting and Auditing Education and Research Center (2015). The set of rules and regulations of the society of certified accountants of Iran. Tehran: Publications of the Society of Official Accountants of Iran. (In Persian)
- Ramirez, E., Kulinna, P. H., & Cothran, D. (2012). Constructs of physical activity behaviour in children: The usefulness of Social Cognitive Theory. *Psychology of Sport and Exercise*, 13(3), 303-310.
- Rasoli, N., & Torabi, M. (2018). Step by step with PLS. Tehran, Purveyors of knowledge. (In Persian)
- Santosa, M. E. S., Ramantha, I. W., & Badera, D. N. (2015). Pengalaman Audit Sebagai eksplanasi pertimbangan auditor dengan moderasi kredibilitas klien. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 4, 447-63.
- Shofia, M. (2019). The effect of independence, experience and gender on auditor's ability to detect fraud by professional skepticism as a moderation variable. *Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences*, 91(7).
- Sila, M., Bambang, S., Zaki, B., & Aulia Fuad, R. (2016). The Effect of Knowledge and Experience on Professional Auditor's Judgment: Study on State Auditor in Indonesia. *International Journal of Management and Administrative Sciences (IJMAS)*, 3(10), 98-106.
- Simon, C. A., Smith, J. L., & Zimbelman, M. F. (2020). PRACTITIONER SUMMARY How Fraud Risk Decomposition Affects Auditors' Fraud Risk Assessments. *Current Issues in Auditing*.
- Sukendra, I. P., Yuniarta, G. A., AK, S., Atmadja, A. T., & SE, A. (2015). Pengaruh Skeptisme Profesional, Pengalaman Auditor, Dan Keahlian Audit Terhadap Ketepatan Pemberian Opini Oleh Auditor (Studi Empiris pada Inspektorat Kabupaten Buleleng, Kabupaten Bangli dan Kabupaten Karangasem). *JIMAT (Jurnal Ilmiah Mahasiswa Akuntansi) Undiksha*, 3(1).



- Supriyanto. 2014. Effect Workload, Audit Experience, Personality Types and Professional Scepticism on the Auditor's Ability to Detect Fraud (Empirical Study in Public Accounting Firm in Solo and Yogyakarta) Publication Manuscript. Surakarta: Muhammadiyah University of Surakarta.
- Suryandari, N. N. A., & Yuesti, A. (2017). Professional scepticism and auditor's ability to detect fraud based on workload and characteristics of auditors. *Scientific Research Journal (SCIRJ)*, 5, 109-115.
- Vogel, J. (1993). Dismissing skeptical possibilities. *Philosophical Studies*, 70(3), 235-250.

#### COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.