



تاثیر جهت‌گیری تردیدگرایانه بر قضاوت‌ها و اقدامات تردیدآمیز

حسابرسان

محبوبه جعفری

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

دکتر امید پورحیدری^۱

استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

دکتر احمد خدای پور

استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

(تاریخ دریافت: ۲۷ آذر ۱۴۰۲؛ تاریخ پذیرش: ۱ مرداد ۱۴۰۳)

هدف این پژوهش، بررسی تاثیر جهت‌گیری تردیدگرایانه بر قضاوت‌ها و اقدامات تردیدآمیز حسابرسان است. برای این منظور، جهت‌گیری تردیدگرایانه در دو سطح (جهت‌گیری بیرونی نسبت به صحت اظهارات مدیریت و جهت‌گیری بیرونی همراه با جهت‌گیری درونی نسبت به صحت فرآیندهای قضاوت حسابرس) مورد دستکاری قرار گرفت تا اثر آن بر قضاوت‌ها و اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۹۲ حسابرس شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار در سال ۱۴۰۲ است که با روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. تحلیل داده‌ها و بررسی فرضیه‌ها با استفاده از نرم افزار SPSS و تحلیل واریانس چند متغیری انجام شده است. نتایج نشان می‌دهد، تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی برای افزایش تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسی مؤثرتر از تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی نیست. اما نکته مهم این است که تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی سبب افزایش اقدامات تردیدآمیز حسابرسان می‌شود. به عبارت دیگر، حسابرسان در وضعیت اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی روش‌های حسابرسی را انتخاب کردند که کمتر در معرض مداخله مدیریت بودند و حسابرسان بر شواهد خارجی تمرکز داشتند.

واژه‌های کلیدی: تردید حرفه‌ای، جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی، جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی، قضاوت‌ها و اقدامات تردیدآمیز.

¹ opourheidari@uk.ac.ir

مقدمه

استفاده کنندگان صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری‌های خود به قضاوت حسابرسان اتکا می‌کنند، این اتکا برای حسابرسان در قبال حفظ منافع عمومی مسئولیت ایجاد می‌کند [۱]. به عبارت دیگر، حسابرسان مسئول کسب اطمینان معقول نسبت به عاری بودن صورت‌های مالی به‌عنوان یک مجموعه واحد از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه هستند [۱۴]. از حسابرسان انتظار می‌رود که از طریق یک فرآیند قضاوت منطقی، منعطف، بی‌طرف، عینی و منسجم و همچنین از طریق ایجاد تعادل بین تجربه، دانش و احساسات به اطمینان معقول دست یابند [۲۸]. برای این منظور، حسابرسان ملزم به اعمال سطح مناسب از تردید حرفه‌ای در طول فرآیند حسابرسی خود هستند. این امر مستلزم وجود ذهنی پرسشگر و ارزیابی انتقادی از مناسب بودن و کافی بودن شواهد حسابرسی است [۴۷]؛ [۵۲].

مهم‌ترین انتقادی که معمولاً حسابرسان در گزارشگری مالی با آن مواجه می‌شوند، عدم اعمال تردید حرفه‌ای مناسب از سوی آن‌هاست [۱۲]. تردید حرفه‌ای یک مفهوم وسیع و مورد بحث در ادبیات حسابداری و حسابرسی است [۴۶]. تردید حرفه‌ای یک تفکر انتقادی خاص در جریان فعالیت‌های حرفه‌ای است [۲۷]. تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک عامل مؤثر در کشف تقلب، نقش اساسی در حسابرسی دارد و بخشی جدایی‌ناپذیر در حسابرسی است [۱۷]. بانگکالس و همکاران [۲۰] معتقدند که کاربرد ناکافی تردید حرفه‌ای از علل اصلی شکست حسابرسان در کشف تقلب است. دیوان محاسبات آمریکا [۵۲] تردید حرفه‌ای را به‌عنوان یک مهارت یا وضعیت آگاهی لازم برای بهبود کیفیت حسابرسی تعریف می‌کند. همچنین کارپنتر و ریمرز [۲۳] بیان کردند تردید حرفه‌ای برای شناسایی عوامل ریسک تقلب و انتخاب روش‌های حسابرسی مناسب بسیار مهم است.

کاربرد صحیح تردید حرفه‌ای مستلزم آن است که حسابرسان قابلیت اطمینان شواهد را زیر سوال ببرند [۴۴]، نسبت به شاخص‌های تقلب [۳۴] و سوگیری مدیریت [۳۷] هوشیار باشند و شواهد را به طور انتقادی ارزیابی کنند [۴۵]. بر این اساس، حسابرسان تشویق می‌شوند تا تردید خود را به سمت صحت اظهارات مدیریت (جهت‌گیری بیرونی) سوق دهند. اما بل و همکاران [۱۹] معتقدند که در جهت دادن تردید به سمت قضاوت‌های خود حسابرسان (جهت‌گیری درونی) کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. بل و همکاران [۱۹] بیان کردند، جهت‌گیری درونی دربرگیرنده آن است که حسابرسان تلاش می‌کنند تا بحث انتقادی احتمالی دیگران را پیش‌بینی کنند و دفاع پذیرفتنی در مقابل آن‌ها ارائه دهند [۱۵].

شیخ غلامی و همکاران [۱۰] خودانتقادی را به‌عنوان داشتن انتظارات بالا از خود و تلاش برای موفقیت تعریف می‌کنند. همچنین لوپسکی و همکاران [۴۰] بیان کردند خودانتقادی به‌عنوان پاسخی به فشار مسئولیت‌پذیری می‌تواند ریسک لطمه به شهرت را کاهش دهد. تتلاک و لرنر [۵۱] بیان کردند افزایش مسئولیت‌پذیری افراد نسبت به فرآیند قضاوت خود سبب خودانتقادی می‌شود که این امر به نوبه خود باعث بهبود کیفیت قضاوت می‌شود. همچنین، پیچر و همکاران [۴۳] یک چارچوب پاسخگویی برای حسابرسان ایجاد کردند و چهار تغییر بالقوه را با هدف بهبود کیفیت حسابرسی تعیین کردند. یکی از این تغییرات بالقوه تشویق حسابرسان به تردید نسبت به فرآیند قضاوت‌های خود است.

حسابرسان به منظور انجام درست وظیفه خود، باید از طریق بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای خود، در جهت اطمینان‌بخشی به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و سرمایه‌گذاران و برآورده ساختن انتظارات معقول صاحبکار، پیوسته تلاش نمایند. از طرفی تاکنون پژوهشی در ایران در خصوص تاثیر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی بر قضاوت‌ها و اقدامات تردیدآمیز حسابرسان صورت نگرفته است. از این رو، لزوم انجام مطالعه علمی، با هدف بررسی تاثیر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی بر قضاوت‌ها و اقدامات تردیدآمیز حسابرسان در جهت بهبود قضاوت‌ها و اقدامات حسابرسان در محیط ایران، ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به مباحث مطرح شده سوال اصلی پژوهش حاضر این است که آیا ترکیبی از جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی و درونی می‌تواند در حسابرسی صورت‌های مالی مفید باشد و سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان شود. در این راستا، در این پژوهش بر تجزیه و تحلیل لازم برای درک مفهوم جهت‌گیری تردیدگرایانه تمرکز می‌شود، تا اثر این متغیر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد.

نتایج این پژوهش می‌تواند برای دانشگاه‌ها، سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی اهمیت ویژه‌ای داشته باشد؛ زیرا باعث می‌شود که آن‌ها برای دانشجویان و حسابرسان خود بهترین آموزش‌ها را در نظر بگیرند؛ بنابراین، استفاده‌کنندگان از نتایج این پژوهش طیف وسیعی از دانشجوین، استادان، حسابرسان، مؤسسات حسابرسی و تدوین‌کنندگان استاندارد را شامل می‌شود. این پژوهش با بیان مفهوم جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی و اهمیت آن می‌تواند برای کمک به حسابرسان برای اعمال سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای مفید باشد. امید است نتایج این پژوهش منجر به گسترش و بهبود مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با تردید حرفه‌ای حسابرسان گردد و فضای جدیدی برای پژوهش‌های آتی ایجاد نماید و به دنبال آن زمینه برای تکامل نظری و عملی این حوزه فراهم شود.

این پژوهش با طرح مبانی نظری پژوهش و پس از آن، پیشینه‌ی پژوهش‌های مرتبط با موضوع پژوهش آغاز می‌شود و با تبیین فرضیه‌ها و روش پژوهش ادامه می‌یابد و سپس به تشریح یافته و نتایج آزمون فرضیه‌ها پرداخته می‌شود و در نهایت بر اساس یافته‌ها و نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، نتیجه‌گیری صورت می‌گیرد و پیشنهادهای پژوهشی و کاربردی بیان می‌شود.

مبانی نظری

تردید حرفه‌ای

هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی [۳۵] اعلام کرد که علیرغم اهمیت ساختار تردید حرفه‌ای، هیچ توافق روشنی در مورد اینکه تردید حرفه‌ای چیست و چگونه می‌توان آن را اندازه‌گیری کرد، وجود ندارد. در بند ۱۳ استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰، تردید حرفه‌ای به عنوان نگرشی که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی انتقادی شواهد حسابرسی است، تعریف می‌شود [۱۴]. قانون‌گذاران تردید حرفه‌ای را نگرشی تعریف می‌کنند که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی انتقادی شواهد است [۳۶]. پژوهشگران تردید حرفه‌ای را ذهنیتی تعریف می‌کنند که بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان

تأثیر می‌گذارد [۲۸]؛ [۴۹]. برخی پژوهشگران تردید حرفه‌ای را به‌عنوان یک ویژگی فردی یا ویژگی شخصیتی می‌دانند [۲۵]؛ [۳۱]؛ [۴۸]. در مقابل، سایر پژوهشگران، حسابرس با تردید بیشتر را به‌عنوان حسابرسی می‌دانند که احتمال تحریف صورت‌های مالی را بالاتر ارزیابی می‌کند یا برای نتیجه‌گیری منصفانه بیان شده، شواهد بیشتری را طلب می‌کند. در نتیجه، شک و تردید معمولاً با ارزیابی ریسک بالاتر (قضاوت‌های تردیدآمیز) و تقاضای بالاتر برای شواهد (اقدامات تردید آمیز) اندازه‌گیری می‌شود [۴۲].

به طور کلی دو دیدگاه در خصوص تردید حرفه‌ای مطرح شده است. دیدگاه اول مبتنی بر تردید منطقی (فرضی) و دیدگاه دوم مبتنی بر بی‌طرفی (خنثی) است. براساس دیدگاه مبتنی بر تردید منطقی، حسابرسان نسبت به اظهارات مدیریت اعتماد ندارند مگر اینکه شواهد خلاف این موضوع را نشان دهد [۱۹]؛ [۴۲]. در دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی، تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک مفهوم خنثی درک می‌شود که نشان می‌دهد حسابرس با فرض صداقت مدیریت، کار حسابرسی را انجام می‌دهد، به عبارت دیگر هنگام شروع حسابرسی، حسابرس نسبت به اظهارات مدیریت بی‌طرف است [۲۶]. هارت و همکاران [۳۲] بیان کردند تردید حرفه‌ای مانند استقلال برای حرفه حسابرسی ضروری است. محققین تردید حرفه‌ای را به اشکال مختلف تعریف کردند که عبارت است از: تولنایی کشف تقلب [۲۴]، برعکس اعتماد [۵۰]، سوگیری محافظه‌کارانه در قضاوت حسابرسی [۴۱] و معادل استقلال [۳۸] است. با توجه به تعاریف مختلف تردید، می‌توان بیان کرد تردید نیرویی است که حسابرسان را به شناخت اشتباهات و تقلب‌ها و بررسی تحریف‌ها در صورت وجود سوق می‌دهد، در نتیجه سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای برای یک حسابرسی با کیفیت بالا ضروری است.

با توجه به اهمیت موضوع تردید حرفه‌ای تحقیقات بسیاری در داخل و خارج از ایران در خصوص عوامل اثرگذار بر تردید حرفه‌ای انجام شده است. در پژوهش حاضر به بررسی جهت‌گیری تردیدگرایانه بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداخته شده است.

جهت‌گیری تردیدگرایانه

قضاوت و تصمیم‌گیری (افرادی چون سرمایه‌گذاران، مدیران و حسابرسان)، هسته مرکزی حسابداری را تشکیل می‌دهد. اینکه افراد چگونه قضاوت می‌کنند ریشه بسیاری از نگرانی‌های حرفه و محققان است. هر چند همین دلیل برای مطالعه چگونگی قضاوت افراد در حسابداری کفایت می‌کند اما در کنار این دلیل، شواهد زیادی هم وجود دارد که نشان می‌دهد افراد لزوماً قضاوت‌های با کیفیتی نمی‌کنند. قضاوت‌هایی که از نظر کیفیت با مشکلاتی مواجه باشند، می‌توانند تبعات جدی را برای خود قضاوت‌کننده و یا تصمیم‌گیرنده، شرکت و سایر اشخاص ثالثی که از نتیجه قضاوت استفاده می‌نمایند، به همراه داشته باشند [۲۱].

همان‌طور که قبلاً ذکر گردید، حسابرسان تشویق می‌شوند تا تردید خود را به سمت صحت اظهارات مدیریت (جهت‌گیری بیرونی) متمرکز کنند. از سوی دیگر، محققان دیگر معتقدند که اگر حسابرسان آموزش ببینند و تشویق شوند که از فرآیندهای فکری خود یا سوگیری‌های ناخودآگاه مؤثر بر

قضاوت‌هایشان آگاه باشند، می‌توانند قضاوت تردید‌آمیزتر داشته باشند. به عنوان مثال، بل و همکاران [۱۹] خاطر نشان کردند تشویق حسابرسان به جهت دادن تردید به سمت خطاهای ناخودآگاه خود (جهت‌گیری درونی) سبب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود، زیرا، جهت‌گیری تردید‌گرایانه درونی، ذهن حسابرس را به سمت استدلالات متناوب و به دنبال آن، ارزیابی منتقدانه‌تر شواهد هدایت می‌کند [۱۵].

مطابق با این دیدگاه، پیچر و همکاران [۴۳] پیشنهاد می‌کنند که حسابرسان باید به گونه‌ای آموزش ببینند که نسبت به فرآیندهای قضاوت خود تردید داشته باشند. آن‌ها بیان می‌کنند که حسابرسان باید درک کنند سوگیری‌هایی وجود دارد که بر قضاوت آن‌ها تأثیر منفی می‌گذارد. گرنیر [۲۹] بیان کرد وقتی به حسابرسان گفته می‌شود که نسبت به اظهارات مدیریت تردید داشته باشند، قضاوت‌های خود را تغییر نمی‌دهند، در نتیجه احتمال تقلب را پایین ارزیابی می‌کنند، اما زمانی که ابتدا از آن‌ها خواسته می‌شود نسبت به فرآیند قضاوت خود تردید داشته باشند (جهت‌گیری درونی) احتمال تقلب را بالاتر ارزیابی می‌کنند.

با توجه به مباحث مطرح شده، حسابرسان باید شواهد حسابرسی را به صورت منتقدانه‌ای ارزیابی کنند این ارزیابی می‌تواند در برگیرنده هرگونه اطلاعاتی باشد که تأییدکننده و پشتوانه اظهارات مدیریت و یا در تضاد با چنین اظهاراتی است. به عبارت دیگر، حسابرس با توجه به شرایط مختلف به بررسی صورت‌های مالی می‌پردازد تا نسبت به صورت‌های مالی اظهارنظر حرفه‌ای انجام دهد، ولی حسابرس ممکن است در اظهارنظر خود دچار اشتباه شود. با توجه به اینکه صورت‌های مالی منبع اولیه اطلاعات در خصوص شرکت‌ها هستند، انتظار می‌رود با دریافت مهر تأیید از حسابرس مبنی بر داشتن قابلیت اتکای نسبی، محتوای اطلاعاتی آن‌ها افزایش یابد؛ بنابراین انتظار می‌رود حسابرس کار خود را با تردید حرفه‌ای انجام می‌دهد تا بتواند اشتباهات خود را کاهش دهد. بر این اساس، حسابرسان باید هر جا که مناسب است راهکارهای جایگزین را در نظر بگیرند و دیدگاه خود را در رابطه با آن راهکار یا پیشنهاد مستند کنند. در این رابطه محققین از جمله بل و همکاران [۱۹]، پیچر و همکاران [۴۳] و هاردینگ و تروتمن [۳۰] تأکید می‌کنند که حسابرسان باید نسبت به مقوله تردید حرفه‌ای به علت امکان بروز خطا در اظهارات و قضاوت‌های خویش هوشیار و آگاه باشند. این فرآیند (جهت‌گیری درونی / خودانتقادی پیشگیرانه) در برگیرنده آن است که حسابرسان تلاش می‌کنند تا بحث انتقادی احتمالی دیگران را پیش‌بینی کنند و دفاع پذیرفتنی در مقابل آن‌ها ارائه دهند. منظور از بحث انتقادی احتمالی آن است که نوع شناخت شواهد توسط دیگران بر پایه مبانی گوناگونی بوده و این در حالی است که حسابرسان همگی در یک جهت و آن هم استفاده از ذهنی پرسشگر به ارزیابی شواهد می‌پردازند و این تفاوت در شیوه ارزیابی می‌تواند به ایجاد ابهامات و انتقادات از سوی افراد منجر شود [۱۵].

به این ترتیب، مطابق با مطالعات قبلی (بل و همکاران [۱۹]، پیچر و همکاران [۴۳] و هاردینگ و تروتمن [۳۰]) انتظار می‌رود حسابرسانی که هنگام حسابرسی هم بر اظهارات مدیریت و هم بر فرآیند قضاوت خود تردید دارند، احتمالاً ریسک تقلب را بالاتر ارزیابی کرده و بر شواهد خارجی که تحت کنترل

مدیریت نیستند، تمرکز دارند. به عبارت دیگر، حسابرسی که جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی اتخاذ می‌کند، احتمالاً قضاوت‌ها و اقدامات تردیدآمیزی از خود نشان می‌دهند. از این رو، در فرضیه اول پژوهش پیش‌بینی می‌شود حسابرسی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی می‌شوند، قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که نشان‌دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است و در فرضیه دوم پژوهش پیش‌بینی می‌شود حسابرسی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی می‌شوند، اقداماتی را انجام می‌دهند که نشان‌دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است.

پیشینه پژوهش

نتایج پژوهش هاردینگ و ترومن [۳۰] با عنوان اثر نقطه نظر شریک از احتمال تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه بر تردید حرفه‌ای حسابرسان نشان می‌دهد که تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی در تشویق تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسی مؤثرتر از تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی نیست.

نتایج پژوهش کادوس و ژو [۳۹] نشان می‌دهد که انگیزه درونی حسابرسان، ارزش منحصر به فردی برای بهبود کیفیت قضاوت به‌ویژه در زمینه انجام وظایف پیچیده حسابرسی فراهم می‌کند. پژوهش آن‌ها از این دیدگاه حمایت می‌کند که پردازش شناختی با کیفیت بالا می‌تواند قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسان را بهبود بخشد. همچنین بوکارو [۲۲] در پژوهش خود تحت عنوان تقویت تفکر انتقادی حسابرسان در حسابرسی برآوردهای پیچیده به این نتیجه رسید که با تغییر اساسی در نحوه تفکر حسابرسان قضاوت حرفه‌ای بهبود می‌یابد و مهارت‌های تفکر انتقادی می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا بر محدودیت‌ها غلبه کنند و کیفیت قضاوت حرفه‌ای آن‌ها را بهبود بخشد.

آگوستینا و همکاران [۱۷] در پژوهش خود به بررسی تأثیر صلاحیت، استقلال، تجربه و فشار زمانی بر کشف تقلب با استفاده از متغیر میانجی تردید حرفه‌ای پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که صلاحیت، استقلال و فشار زمانی تأثیری بر توانایی کشف تقلب ندارند. اما تجربه و تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبتی بر کشف تقلب دارند. کاربرد تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک متغیر میانجی در تأثیر صلاحیت، استقلال، تجربه و فشار زمانی بر کشف تقلب ثابت شد. شایستگی، استقلال و تجربه حسابرسان تأثیر مثبتی بر تردید حرفه‌ای و فشار زمانی حسابرسی تأثیر منفی بر تردید حرفه‌ای داشت.

یوی و همکاران [۵۳] در تحقیق خود رابطه بین تردید حرفه‌ای و سبک‌های تفکر را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که همبستگی قوی بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و سبک تفکر حسابرسان وجود دارد. به عنوان مثال نتایج این پژوهش نشان می‌دهد کنجکاوی سبب استدلال "چه می‌شود اگر" می‌گردد، در نتیجه تردید حرفه‌ای افزایش می‌یابد.

رویایی و همکاران [۸] در پژوهش خود با عنوان ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل به این نتیجه رسیدند که در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین

تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. در پژوهش غلامرضایی و حسنی [۱۲]، نقش طرز تفکر تعمقی و طرز تفکر اجرایی به طور ویژه بر اعمال تردید حرفه‌ای موقعیتی حسابرسان در گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد با طولانی‌تر شدن مرحله تعمق، سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان افزایش می‌یابد، همچنین با بالاتر رفتن سطح ارزش‌های اخلاقی در بین حسابرسان و کاهش میزان انحراف‌های رفتاری آنان، سطح تردید حرفه‌ای آنان افزایش می‌یابد.

اثر هاله‌ای بر کارراهه حرفه‌ای حسابرس توسط تابش و همکاران [۳] مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این تحقیق نشان داد حسابرسانی که عدم سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، هویت حرفه‌ای بالاتری دارند. همچنین نتایج نشان داد حسابرسانی که عدم سوگیری هاله‌ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند.

قاسمی‌نژاد و همکاران [۱۳] در پژوهش خود به بررسی تاثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل رابطه‌ای معنادار و منفی دارد. به این معنی که هر چه سطح فرصت‌طلبی در حسابرسان افزایش یابد تردید حرفه‌ای در آن‌ها کاهش می‌یابد.

رابطه بین چرخش اجباری موسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس توسط بیرجندی و فتحی [۲] مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان داد که چرخش اجباری موسسات حسابرسی بر شش ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس تاثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین از بین شش مؤلفه تردید حرفه‌ای حسابرس، مؤلفه جستجوی دانش بیشتر تحت تاثیر چرخش اجباری موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد. همچنین ستوده و همکاران [۹] در پژوهش خود به بررسی تاثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد فشار شغلی شامل فشار بودجه زمانی و فشار محرک مشتری بر قضاوت حسابرس تاثیر منفی و معناداری دارد و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس تاثیر مثبت و معناداری دارد.

یافته‌های پژوهش جعفری و همکاران [۴] با عنوان اثر اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان نشان می‌دهد که در غیاب انگیزه، اتخاذ دیدگاه مدیریت، سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان هنگام بررسی مناسب بودن مفروضات مدیریت، می‌شود و اتخاذ دیدگاه بازرسی، سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان هنگام بررسی نیاز به جمع‌آوری شواهد اضافی، می‌شود. همچنین نتایج نشان می‌دهد که استفاده از انگیزه‌ها همراه با اتخاذ دیدگاه سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان در موقعیت‌های مختلف می‌شود.

همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد هاردینگ و تروتمن [۳۰] در پژوهش خود به بررسی اثر جهت‌گیری تردیدگرایانه بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند، اما با توجه به تحقیقات پیشین داخلی مشاهده می‌شود که در محیط فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی ایران، اثر عوامل مختلفی همچون نقش طرز تفکر تعمقی و طرز تفکر اجرایی، ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی، چرخش اجباری موسسات حسابرسی، اتخاذ

دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است، اما این موضوع که جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی می‌تواند بر قضاوت‌ها و اقدامات تردیدآمیز حسابرسان اثرگذار باشد، مورد بررسی قرار نگرفته است. پژوهش حاضر به بررسی اثر جهت‌گیری تردیدگرایانه بر قضاوت‌ها و اقدامات تردیدآمیز حسابرسان پرداخته است.

فرضیه‌های پژوهش

از آنجایی که استانداردهای حسابرسی نگرش انتقادی به اظهارات مدیریت را پیشنهاد می‌کند [۱۴] حسابرسان نسبت به شواهدی که با دیدگاه‌های مدیریت سازگار نیست، هوشیار هستند (جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی). از سوی دیگر، بانر [۲۱] معتقد است افراد لزوماً قضاوت‌های با کیفیتی انجام نمی‌دهند. قضاوت‌هایی که از نظر کیفیت با مشکلاتی مواجه باشند، می‌توانند تبعات جدی را برای خود قضاوت‌کننده و یا تصمیم‌گیرنده، شرکت و سایر اشخاص ثالثی که از نتیجه قضاوت استفاده می‌نمایند، به همراه داشته باشند [۲۱]. همچنین، هاردینگ و تروتمن [۳۰] بیان کردند تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی و درونی، به ترتیب سبب تردید حرفه‌ای به سمت صحت اظهارات مدیریت و صحت فرآیند قضاوت حسابرس می‌شود. این جهت‌گیری‌های مختلف ممکن است مکمل یکدیگر باشند به طوری که تأکید بر هر دو می‌تواند مؤثرتر از تأکید بر یک جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی باشد. در نتیجه با توجه به موارد بیان شده، انتظار می‌رود تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی سبب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌شود، زیرا جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی احتیاط و هوشیاری را در مورد اطلاعاتی که هنگام قضاوت بر آن‌ها تکیه شده است، تشویق می‌کند. بنابراین فرضیه اول و فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه اول: حسابرسانی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی می‌شوند نسبت به حسابرسانی که فقط تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی می‌شوند، قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که نشان‌دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است.

فرضیه دوم: حسابرسانی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی می‌شوند نسبت به حسابرسانی که فقط تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی می‌شوند، اقداماتی را انجام می‌دهند که نشان‌دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری است. با توجه به موضوع پژوهش و هدف پژوهش، روش مورد استفاده در این پژوهش آزمایش و طرح پژوهش تجربی است. روش مورد استفاده برای گردآوری مبنای نظری، کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز پژوهش، میدانی است. ابزار پژوهش افته و سئوال‌ات مطرح شده در آن است. با توجه به این که هدف پژوهش، بررسی تأثیر جهت‌گیری تردیدگرایانه بر سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسان (قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسان) و اقدامات حسابرسان (اقدامات تردیدآمیز حسابرسان) است. در این راستا، متغیر مستقل

متناسب با فرضیات پژوهش (جهت‌گیری تردیدگرایانه) در دو سطوح مورد دستکاری پژوهشگران قرار گرفت.

متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل پژوهش، جهت‌گیری تردیدگرایانه است. منظور از جهت‌گیری تردیدگرایانه این است که حساب‌برسان تردید خود را به سمت بیرون نسبت به صحت اظهارات مدیریت (جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی) و یا به سمت درون نسبت به صحت فرآیندهای قضاوت حسابرس (جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی) متمرکز کنند. این متغیر در دو سطح مورد دستکاری پژوهشگران قرار گرفت. دو سطح مربوط به این متغیر عبارت است از: جهت‌گیری تردیدگرایی بیرونی و جهت‌گیری تردیدگرایی بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی. در ارتباط با وضعیت جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی، در افته ارائه شده به مشارکت‌کنندگان بیان شده که شریک تاکید کردند، توجه به صحت اظهارات مدیریت مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که در صورت وجود تقلب، مدیریت ممکن است تمام تلاش خود را برای پنهان کردن تقلب انجام دهد. در ارتباط با وضعیت جهت‌گیری تردیدگرایی بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی، در افته ارائه شده به مشارکت‌کنندگان بیان شده که شریک تاکید کردند که توجه به صحت اظهارات مدیریت مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که در صورت وجود تقلب، مدیریت ممکن است تمام تلاش خود را برای پنهان کردن تقلب انجام دهد و همچنین توجه به توجیه‌پذیری نتایج حسابرسی، مهم است و باید این احتمال را در نظر گرفت که در صورت وجود تقلب، دیگران (استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و سرمایه‌گذاران) ممکن است نسبت به قضاوت‌ها و شواهدی که به آن‌ها اعتماد کرده‌اید یا به آن‌ها اعتماد نکرده‌اید، انتقاد داشته باشند.

اولین متغیر وابسته پژوهش، تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حساب‌برسان (قضاوت‌های تردیدآمیز حساب‌برسان) است. در حسابداری قضاوت به معنای پیش‌بینی وضعیت امور یا رویدادها در آینده یا ارزیابی وضعیت جاری در زمانی که دیدی کاملی نسبت به امور یا رویداد جاری وجود ندارد (به‌عنوان مثال پیش‌بینی میزان خطاهایی که در صورت‌های مالی وجود دارد اما نسبت به آن اشراف کاملی وجود ندارد) می‌باشد. بنابراین قضاوت در حسابداری مانند بسیاری از حوزه‌های دیگر، قضاوتی است که در شرایط عدم اطمینان صورت می‌گیرد [۲۱]. قضاوت تردیدآمیز زمانی اتفاق می‌افتد که حسابرس تشخیص دهد احتمالاً یک مشکل بالقوه وجود داشته و با توجه به این شرایط تصمیم می‌گیرد رسیدگی‌های بعدی و بیشتر ضرورت دارد [۳۲]. به منظور بررسی تأثیر جهت‌گیری تردیدگرایانه بر سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حساب‌برسان، افته و سوالات پرسیده شده در افته به گونه‌ای طراحی شدند که مشارکت‌کنندگان می‌بایست میزان ریسک تقلب و قابل اطمینان بودن شواهد (توضیح مدیر مالی) را ارزیابی کنند.

دومین متغیر وابسته پژوهش، تردید حرفه‌ای در اقدامات حساب‌برسان (اقدامات تردیدآمیز) است. اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای، مرحله‌نهایی است که حساب‌برس رفتار خود را بر اساس قضاوت تردیدآمیز، اصلاح و تعدیل می‌نماید [۱۶]. به منظور بررسی تأثیر جهت‌گیری تردیدگرایانه بر سطح تردید حرفه‌ای

در اقدامات حسابرسان، افته و سوالات پرسیده شده در افته به گونه‌ای طراحی شدند که مشارکت‌کنندگان باید فقط ۵ روش از میان ۱۵ روش بیان شده جهت بررسی توضیحات مدیر مالی انتخاب کنند.

طرح آزمون

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

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران می‌باشند. همان‌گونه که قبلاً بیان شد، پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری است و روش مورد استفاده در این پژوهش آزمایش است. نمونه‌گیری به روش نمونه‌گیری در دسترس است. در پژوهش‌های آزمایشی حجم نمونه حداقل ۳۰ نفر در هر گروه توصیه می‌گردد [۶]. برای این منظور حدود ۳۵۰ پرسشنامه به صورت حضوری بین حسابرسان توزیع گردید و ۲۲۶ پرسشنامه جمع‌آوری شد. لازم به ذکر است که تعداد ۳۴ مشارکت‌کننده که به درستی به سوال کنترلی پاسخ نداده بودند، پاسخنامه آن‌ها از نمونه پژوهش حذف شد. در نهایت، این پژوهش با مشارکت ۱۹۲ حسابرس و تشکیل دو گروه ۹۶ نفره انجام گرفت و مشارکت‌کنندگان به طور تصادفی به یکی از دو گروه (وضعیت) مختلف تخصیص پیدا کردند. دوره زمانی این پژوهش تابستان و پاییز ۱۴۰۲ می‌باشد.

روایی و پایایی ابزار پژوهش

این پژوهش از افته و سوالات مطرح شده در آن برای گردآوری داده‌ها استفاده نموده است و طبعاً روایی و پایایی ابزار پژوهش مطرح می‌شود. به‌منظور بررسی روایی محتوایی، ابزار طراحی شده (افته) در اختیار اساتید و صاحب‌نظران حوزه حسابداری و حسابرسی قرار گرفت و بر اساس دیدگاه‌ها و نظرات تخصصی آن‌ها اصلاحات لازم صورت گرفته است و برای سنجش پایایی پرسشنامه پژوهش از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. ارزش عددی آلفای کرونباخ بین صفر تا یک قرار دارد و سطح قابل قبول برای همسانی درونی بین سوال‌ها و یا گویه‌های پرسشنامه عددی مساوی و یا بزرگتر از ۰/۷ است

[۱۱]. مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه طراحی شده برابر ۷۰ درصد محاسبه شد، بنابراین پرسشنامه از اعتبار لازم برخوردار است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان در جدول شماره ۱ ارائه شده است. همانطور که قبلاً بیان شد، تعداد کل افراد شرکت‌کننده در آزمایش ۱۹۲ نفر بوده که از این تعداد ۲۷/۶ درصد زنان و ۷۲/۴ درصد مردان بوده‌اند. ۵۲/۶ درصد مشارکت‌کنندگان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد، ۴۳/۸ درصد دارای مدرک تحصیلی کارشناسی و ۳/۶ درصد دارای مدرک تحصیلی دکتری بودند. اکثر مشارکت‌کنندگان، در رده سنی کمتر از ۳۱ سال (۳۸ درصد) و بین ۳۱ تا ۴۰ سال (۲۷/۱ درصد) قرار داشتند. ۳۸ درصد مشارکت‌کنندگان، تجربه حسابرسی کمتر از ۶ سال داشتند. از لحاظ موقعیت در موسسه حسابرسی، بیشترین فراوانی مربوط به حساب‌برسان (۲۹/۱ درصد) و مدیران (۲۶/۶ درصد) بود. ۴۱/۷ درصد از مشارکت‌کنندگان دارای گواهینامه حسابدار رسمی و ۵۸/۳ درصد از مشارکت‌کنندگان فاقد گواهینامه حسابدار رسمی بودند.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان

سوال	سطوح	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۵۳	۲۷/۶
	مرد	۱۳۹	۷۲/۴
	کل	۱۹۲	۱۰۰
سطح تحصیلات	کارشناسی	۸۴	۴۳/۸
	کارشناسی ارشد	۱۰۱	۵۲/۶
	دکتری	۷	۳/۶
	کل	۱۹۲	۱۰۰
سن	کمتر از ۳۱	۷۳	۳۸
	۳۱ تا ۴۰	۵۲	۲۷/۱
	۴۱ تا ۵۰	۳۶	۱۸/۸
	بیشتر از ۵۰	۳۱	۱۶/۱
	کل	۱۹۲	۱۰۰
تجربه حسابرسی	کمتر از ۶	۷۳	۳۸
	۶ تا ۱۰	۲۹	۱۵/۱
	۱۱ تا ۱۵	۲۵	۱۳
	۱۶ تا ۲۰	۱۷	۸/۹

۲۵	۴۸	بیشتر از ۲۰	موقعیت شغلی فعلی
۱۰۰	۱۹۲	کل	
۲۶/۶	۵۱	مدیر	
۱۵/۱	۲۹	سرپرست ارشد	
۱۲	۲۳	سرپرست	
۱۷/۲	۳۳	حسابرس ارشد	
۲۹/۱	۵۶	حسابرس	
۱۰۰	۱۹۲	کل	
۴۱/۷	۸۰	بلی	
۵۸/۳	۱۱۲	خیر	
۱۰۰	۱۹۲	کل	

در این پژوهش از آزمون خی دو (آزمون استقلال) جهت بررسی استقلال گروه‌های مورد مطالعه از لحاظ متغیرهای جمعیت‌شناختی استفاده شده است. اساس تحلیل آزمون خی دو مقدار معناداری است. اگر مقدار معناداری از میزان خطا بیشتر باشد نشان‌دهنده استقلال گروه‌های مورد مطالعه از لحاظ متغیرهای جمعیت‌شناختی است [۱۱]. نتایج آزمون خی دو این پژوهش بیانگر استقلال دو وضعیت آزمایش از لحاظ ویژگی‌های جمعیت‌شناختی شامل: جنسیت ($p = 0/106$ و $\chi^2_{(1)} = 2/606$)، میزان تحصیلات ($p = 0/095$ و $\chi^2_{(3)} = 4/704$)، رده‌های سنی ($p = 0/098$ و $\chi^2_{(3)} = 6/293$)، تجربه حسابرس ($p = 0/179$ و $\chi^2_{(4)} = 6/284$)، موقعیت حسابرس در موسسه حسابرسی ($p = 0/209$) و دارا بودن گواهینامه حسابدار رسمی ($p = 0/188$ و $\chi^2_{(1)} = 1/736$) است. از این رو، نتایج بدست آمده تحت تاثیر عوامل مذکور نبوده است. شاخص آماری میانگین و انحراف معیار برای قضاوت تردیدآمیز و اقدام تردیدآمیز حسابرسان در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. شاخص‌های توصیفی میانگین و انحراف معیار برای قضاوت تردیدآمیز و اقدام

تردیدآمیز حسابرسان

تعداد	انحراف معیار	میانگین	گروه	قضاوت تردیدآمیز
۹۶	۱/۴۰۴	۵/۴۰۶	اول	
۹۶	۱/۴۲۵	۵/۴۵۳	دوم	
۱۹۲	۱/۴۱۱	۵/۴۲۹	کل	اقدام تردیدآمیز
۹۶	۲۴/۸۴۹	۳۸/۲۷۱	اول	
۹۶	۲۷/۷۳۶	۵۴/۸۴۴	دوم	
۱۹۲	۲۷/۵۴۶	۴۶/۵۵۷	کل	

نتایج آزمون فرضیه‌ها

به منظور بررسی اثر جهت‌گیری تردیدگرایانه بر سطح تردید حرفه‌ای در قضاوت‌ها و اقدامات حسابرسان، فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تحلیل واریانس چند متغیری مورد آزمون قرار گرفتند. لازم به ذکر است قبل از انجام تحلیل واریانس چند متغیری ابتدا باید همبستگی بین دو متغیر وابسته را محاسبه کرد. دامنه‌ی همبستگی قابل قبول بین دو متغیر وابسته، $0/4 - 0/9$ تا $0/9$ می‌باشد [۱۱]. نتایج حاصل از تحلیل همبستگی بین دو متغیر قضاوت تردیدآمیز و اقدام تردیدآمیز در جدول ۳ ارائه شده است. مطابق با اطلاعات ارائه شده در جدول ۳، همبستگی بین دو متغیر قضاوت تردیدآمیز و اقدام تردیدآمیز $0/668$ می‌باشد و بین دامنه مذکور قرار دارد. همچنین در این پژوهش، همسانی واریانس بین گروهی با استفاده از آزمون لون مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون لون نشان می‌دهد که همسانی واریانس برای هر دو متغیر قضاوت تردیدآمیز و اقدام تردیدآمیز برقرار است، زیرا سطح معناداری برای متغیر قضاوت تردیدآمیز ($0/453$) و برای متغیر اقدام تردیدآمیز ($0/231$) است که بزرگتر از سطح معناداری $0/05$ است.

جدول ۳. همبستگی بین دو متغیر وابسته

اقدام تردیدآمیز	قضاوت تردیدآمیز		
0/668	1	همبستگی پیرسون	قضاوت تردیدآمیز
0/000		سطح معناداری	
192	192	تعداد	
1	0/668	همبستگی پیرسون	اقدام تردیدآمیز
	0/000	سطح معناداری	
192	192	تعداد	

در پژوهش حاضر همگنی واریانس-کوواریانس متغیرهای وابسته در بین گروه‌ها با استفاده از آزمون ام باکس مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج تحلیل همگنی واریانس-کوواریانس متغیرهای وابسته در جدول ۴ ارائه شده است. نتایج بیانگر برابری در همبستگی بین دو متغیر قضاوت تردیدآمیز و اقدام تردیدآمیز در بین دو گروه است، زیرا سطح معناداری آزمون ام باکس $0/286$ است که بزرگتر از $0/001$ است. همچنین نتایج حاصل از تحلیل واریانس چند متغیری در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۴. آزمون همگنی ماتریس‌های واریانس-کوواریانس

3/827	ام باکس
1/261	آماره F
3	درجه آزادی 1
6498000	درجه آزادی 2
0/286	سطح معناداری

جدول ۵. تحلیل واریانس چند متغیری تاثیر جهت‌گیری تردیدگرایانه بر قضاوت‌ها و اقدامات تردیدآمیز حساب‌رسان

مجدور اتای سهمی	سطح معناداری	درجه آزادی خطا	درجه آزادی فرضیه	آماره F	مقدار	اثر
۰/۱۵۲	۰/۰۰۰	۱۸۹	۲	۱۷/۰۰۳	۰/۱۵۲	اثر پیلای
۰/۱۵۲	۰/۰۰۰	۱۸۹	۲	۱۷/۰۰۳	۰/۸۴۸	لامبدای ویلکز
۰/۱۵۲	۰/۰۰۰	۱۸۹	۲	۱۷/۰۰۳	۰/۱۸۰	اثر هتلینگ
۰/۱۵۲	۰/۰۰۰	۱۸۹	۲	۱۷/۰۰۳	۰/۱۸۰	بزرگترین ریشه روی

در تحلیل واریانس چند متغیری، آزمون اثر پیلای را می‌توان با هر تعداد از گروه‌های مستقل مورد استفاده قرار داد و اگر تعداد نمونه‌ها در گروه‌ها برابر باشد، آزمون اثر پیلای از توان بالاتری برخوردار است [۱۱]. بنابراین در این پژوهش برای گزارش از آزمون اثر پیلای استفاده شده است، زیرا تعداد مشارکت‌کنندگان در دو گروه برابر است. با توجه به اطلاعات جدول ۵ و معناداری آماره اثر پیلای می‌توان نتیجه گرفت که میان متغیرهای وابسته از نظر گروه‌های متغیر مستقل تفاوت معناداری وجود دارد (۰/۱۵۲ = $F(2, 189)$ ، $F(2, 189) = 0.003$ ، $p = 0.000$). با توجه به اینکه همبستگی بین متغیرها قابل قبول بود، از آزمون تک متغیری جهت بررسی معناداری تک تک متغیرهای وابسته استفاده می‌شود. نتایج حاصل از آزمون تک متغیری در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶. آزمون تک متغیری

مجدور اتا سهمی	سطح معناداری	آماره F	میانگین مجدورات	درجه آزادی	مجموع مجدورات	متغیر وابسته	منبع
۰/۰۰۰	۰/۸۱۹	۰/۰۵۳	۰/۱۰۵	۱	۰/۱۰۵	قضاوت تردیدآمیز	گروه
۰/۰۹۱	۰/۰۰۰	۱۹/۰۱۳	۱۳۱۸۳/۷۵۵	۱	۱۳۱۸۳/۷۵۵	اقدام تردیدآمیز	
			۲/۰۰۱	۱۹۰	۳۸۰/۱۹۵	قضاوت تردیدآمیز	خطا
			۶۹۳/۴۰۸	۱۹۰	۱۳۱۷۴۷/۶۱۵	اقدام تردیدآمیز	

				۱۹۲	۶۰۴۰/۷۵۰	قضاوت تردیدآمیز	کل
				۱۹۲	۵۶۱۱۰۷	اقدام تردیدآمیز	

در فرضیه اول پژوهش پیش‌بینی می‌شود حسابرسانی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی می‌شوند، در مقایسه با حسابرسانی که فقط تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی می‌شوند، قضاوت‌هایی را انجام می‌دهند که نشان‌دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است. همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود تفاوت معناداری در قضاوت تردیدآمیز در بین دو گروه وجود ندارد ($F_{(1,190)} = 0/053$ ، $p = 0/819$)، بنابراین فرضیه اول پژوهش رد می‌شود و این نتایج نشان می‌دهد قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسانی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی می‌شوند، با قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسانی که فقط تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی می‌شوند، تفاوت معناداری ندارد. علاوه بر این، میانگین قضاوت تردیدآمیز در جدول ۲ مطابق با انتظارات در فرضیه اول نیست. میانگین قضاوت تردیدآمیز در گروه اول (۵/۴۰۶) و در گروه دوم (۵/۴۵۳) می‌باشد. به طور کلی این نتایج از فرضیه اول پژوهش پشتیبانی نمی‌کنند و طبق یافته‌های فوق، فرضیه اول پژوهش رد می‌شود.

در فرضیه دوم پژوهش پیش‌بینی می‌شود حسابرسانی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی می‌شوند، در مقایسه با حسابرسانی که فقط تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی می‌شوند، اقداماتی را انجام می‌دهند که نشان‌دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است. همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود تفاوت معناداری در اقدامات تردیدآمیز در بین دو گروه وجود دارد ($F_{(1,190)} = 19/013$ ، $p = 0/000$)، بنابراین فرضیه دوم پژوهش پذیرفته می‌شود و این نتایج نشان می‌دهد اقدامات تردیدآمیز حسابرسانی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی می‌شوند، با اقدامات تردیدآمیز حسابرسانی که فقط تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی می‌شوند، تفاوت معناداری دارد. علاوه بر این، میانگین اقدامات تردیدآمیز در جدول ۲ مطابق با انتظارات در فرضیه دوم است. میانگین اقدامات تردیدآمیز در گروه اول (۳۸/۲۷۱) و در گروه دوم (۵۴/۸۴۴) می‌باشد. به طور کلی این نتایج از فرضیه دوم پژوهش پشتیبانی می‌کنند و طبق یافته‌های فوق، فرضیه دوم پژوهش پذیرفته می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه بررسی تأثیر جهت‌گیری تردیدگرایانه بر قضاوت و اقدام تردیدآمیز حسابرسان بود. برای این منظور، یک مطالعه آزمایشی برای بررسی میزان قضاوت و اقدام تردیدآمیز حسابرسان در وضعیت‌های مختلف انجام گرفت. در این راستا، یک مجموعه افته بین مشارکت‌کنندگان توزیع گردید. در افته پژوهش، اطلاعاتی در ارتباط با یک شرکت کاشی فرضی که دارای افزایش بیش از حد انتظار در

سود ناخالص است، به مشارکت‌کنندگان ارائه شد و از آن‌ها خواسته شد که فرض نمایند به‌عنوان یکی از اعضای تیم حسابرسی، وظیفه رسیدگی به صورت‌های مالی این شرکت را بر عهده دارند. در سناریوی افته، اطلاعاتی در خصوص این شرکت، توضیحات مدیر مالی این شرکت و فهرست تقلب‌های شناسایی شده در جلسه طوفان مغزی تقلب آورده شده است. از مشارکت‌کنندگان خواسته شد به سوالات پرسیده شده پاسخ دهند.

نتایج فرضیه اول نشان داد جهت‌گیری تردیدگرایانه بر قضاوت تردیدآمیز حسابرسان اثرگذار نیست. به طور خاص، نتایج فرضیه اول بیانگر این مطلب است که قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسانی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی می‌شوند، با قضاوت‌های تردیدآمیز حسابرسانی که فقط تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی می‌شوند، تفاوت معناداری ندارد. این نتایج با نتایج پژوهش هاردینگ و تروتمن [۳۰] مطابقت دارد که به موجب آن در مجموع این‌گونه بیان می‌شود که تشویق حسابرسان به جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با درونی، به سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسی منتج نمی‌شود. همچنین نتایج پژوهش جعفری و همکاران [۵] نشان داد که تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی برای افزایش تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسی مؤثرتر از تأکید بر جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی نیست.

در ارتباط با فرضیه دوم، سطح تردید حرفه‌ای در اقدامات حسابرسان بین وضعیت جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی با جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی مقایسه شد و نتایج نشان داد حسابرسانی که تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی می‌شوند، در مقایسه با حسابرسانی که فقط تشویق به اتخاذ جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی می‌شوند، اقداماتی را انجام می‌دهند که نشان‌دهنده سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای است. به طور کلی یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که تشویق حسابرسان به زیر سوال بردن قضاوت‌های خود می‌تواند به آن‌ها کمک کند شواهد بیشتری را جمع‌آوری کنند.

همانگونه که قبلاً بیان شد تردید حرفه‌ای برای انجام حسابرسی با کیفیت بالا ضروری است. بر اساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای انجام دهند و همچنین در پژوهش‌های مختلف بر اهمیت تردید حرفه‌ای تأکید شده است. نلسون [۴۲] معتقد است، تردید حرفه‌ای با ارزیابی ریسک بالاتر (قضاوت‌های تردیدآمیز) و تقاضای بالاتر برای شواهد (اقدامات تردیدآمیز) اندازه‌گیری می‌شود. اهمیت تشویق حسابرسان به تردید نسبت به فرآیندهای قضاوت خود (جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی) به عنوان ابزاری برای افزایش تردید حرفه‌ای پیشنهاد شده است [۱۹]؛ [۴۳]. در این راستا، این پژوهش به بررسی اثر جهت‌گیری تردیدگرایانه بر قضاوت‌ها و اقدامات تردیدآمیز حسابرسان پرداخته است و یافته‌های این پژوهش می‌تواند به درک کامل‌تری از مفهوم جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی کمک کند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تشویق حسابرسان به جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با درونی، سبب افزایش تردید حرفه‌ای در قضاوت‌های حسابرسی نمی‌شود اما سطح تردید حرفه‌ای را در اقدامات حسابرسی بالا می‌برد. حسابرسان در وضعیت اتخاذ

جهت‌گیری تردیدگرایانه بیرونی همراه با جهت‌گیری تردیدگرایانه درونی روش‌های حسابرسی را انتخاب کردند که کمتر در معرض مداخله مدیریت بودند، یعنی حسابرسان بر شواهد خارجی تمرکز داشتند. با توجه به نتایج این پژوهش و با توجه به اینکه در استانداردهای حسابرسی در مورد نیاز به حفظ سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای هشدار داده شده است و همچنین محققین و پژوهشگران در پژوهش‌های خود در مورد اهمیت تردید حرفه‌ای تاکید کرده‌اند، به موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود حسابرسان خود را تشویق نمایند که علاوه بر اظهارات مدیریت، بر فرآیند قضاوت‌های خود نیز تردید داشته باشند، زیرا این امر می‌تواند سبب افزایش تردید حرفه‌ای آن‌ها و افزایش کیفیت حسابرسی شود.

آموزش حسابداری، فعالیتی است که به تعلیم راه‌ها، روش‌ها و فنون لازم در فرآیند جمع‌آوری، طبقه‌بندی و گزارش داده‌هایی می‌پردازد که این داده‌ها بسیار مهم بوده و می‌توانند روی تصمیم افراد و تصورات و قضاوت‌های آن‌ها اثر بگذارد. ضروریست که دانشگاه‌ها شیوه آموزشی موثر و کارآمدی در تعلیم و تربیت دانشجویان رشته حسابداری داشته باشند تا این دانشجویان در آینده بتوانند نیازهای دنیای صنعت را به خوبی برآورده ساخته و در شغل حرفه‌ای خود موفق باشند [۷]. بر همین اساس به دانشگاه‌ها، سازمان حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود از نتایج این پژوهش برای آموزش مبانی و ادبیات مربوط به جهت‌گیری تردیدگرایانه به دانشجویان و کارکنان خود استفاده کنند. بسیاری از رشته‌ها از مفهوم قضاوت حرفه‌ای بهره می‌برند. کارشناسان می‌گویند که بسیاری از تصمیم‌های گرفته شده با توجه به قضاوت حرفه‌ای انجام می‌گیرد. به این ترتیب، موقعیت‌هایی به وجود می‌آید که تصمیم‌گیری‌های غیر حرفه‌ای یا اشتباه، بدون ارائه دلایل منطقی پذیرفته می‌شود. از این‌رو، عواقب ناشی از استفاده نامناسب از قضاوت حرفه‌ای می‌تواند به مشکلات جدی با پیامدهای منفی اقتصادی، مالی و اجتماعی منجر شود [۲۱]. در همین راستا، به افرادی همچون سرمایه‌گذاران و مدیران پیشنهاد می‌شود از نتایج این پژوهش برای بالا بردن کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود از طریق جهت دادن تردید به سمت فرآیند قضاوت‌های خود استفاده کنند.

بانر [۲۱] بیان کرد قضاوت و تصمیم‌گیری افراد از جمله حسابرسان هسته مرکزی حسابداری را تشکیل می‌دهد. اینکه حسابرسان چگونه قضاوت می‌کنند، ریشه بسیاری از نگرانی‌های حرفه و پژوهشگران است و بررسی عوامل اثرگذار بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان امری حیاتی محسوب می‌شود. به همین دلیل، تحقیقات آینده می‌توانند به بررسی سایر عوامل اثرگذار مانند فرااعتمادی حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان بپردازند. همچنین در پژوهش‌های آتی می‌توان اثر تعاملی میزان تجربه، سطح تحصیلات، سن و یا موقعیت حسابرس در موسسه حسابرسی و جهت‌گیری تردیدگرایانه بر قضاوت‌ها و اقدامات تردیدآمیز حسابرسان مورد بررسی قرار داد.

پژوهش حاضر همانند تمامی پژوهش‌ها دارای محدودیت‌های مربوط به خود است. از جمله، محدودیت‌های مربوط به محیط حسابرسی در حین انجام حسابرسی است که غیر قابل کنترل است. گرچه افته پژوهش به صورت حضوری به حسابرسان داده شد و گفته شد که بدون وقفه، کل افته بررسی شود، ولی گام‌های استفاده شده توسط آن‌ها و محیطی که در آن به بررسی افته پرداختند، قابل

کنترل نبوده است. همچنین ممکن است حسابرسان مورد بررسی ویژگی‌های شخصیتی متفاوتی داشته باشند که این مورد به دلیل عوامل انسانی قابل کنترل نمی‌باشد.

فهرست منابع

۱. اکبری نفت چالی، عیسی؛ پورحیدری، امید؛ خدای‌پور، احمد. (۱۳۹۸). "تأثیر تجربه بر رفتارهای غیرارادی حسابرسان". **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۱۱(۴۱)، ۱۹۷-۲۲۸.
۲. بیرجندی، حمید؛ فتحی، زهرا. (۱۴۰۱). "بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان". **مجله دانش حسابداری**، ۱۳(۱)، ۲۰۳-۲۲۸.
۳. تابش، زهره؛ عبدلی، محمدرضا؛ یاورپور، هوشنگ. (۱۳۹۹). "بررسی اثر هاله‌ای بر کارراهه حرفه‌ای حسابرسان". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۲(۴۵)، ۸۹-۱۱۲.
۴. جعفری، محبوبه؛ پورحیدری، امید؛ خدای‌پور، احمد. (۱۴۰۲). "اثر اتخاذ دیدگاه و انگیزه‌ها بر تردید حرفه‌ای حسابرسان"، **پیشرفت‌های حسابداری**، ۱۵(۲)، ۶۳-۹۲.
۵. جعفری، محبوبه؛ پورحیدری، امید؛ خدای‌پور، احمد. (۱۴۰۲). "تأثیر نقطه نظر شریک موسسه حسابرسی از احتمال تقلب و جهت‌گیری تردیدگرایانه حسابرسان بر تردید حرفه‌ای حسابرسان"، **دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری**، ۸(۱۶)، ۲۴۱-۲۷۶.
۶. دلاور، علی. (۱۳۹۷). "روش تحقیق در روانشناسی و علوم رفتاری (چاپ ۴۹)"، **تهران: انتشارات ویرایش**.
۷. دیانتی دیلمی، زهرا؛ پاکزاد، عطیه. (۱۳۹۶). "بررسی درجه اثربخش بودن آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها و عوامل موثر بر آن با استفاده از کارت ارزیابی متوازن". **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، ۶(۲۱)، ۱۲۱-۱۴۱.
۸. رویایی، رمضانعلی؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ آذین‌فر، کاوه. (۱۳۹۳). "ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل"، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۶(۲۲)، ۶۷-۹۵.
۹. ستوده، مسعود؛ پورحیدری، امید؛ خدای‌پور، احمد. (۱۴۰۲). "بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسان". **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۵(۵۸)، ۵-۲۸.
۱۰. شیخ غلامی، الهام؛ بیرامی، منصور؛ هاشمی نصرت‌آبادی، تورج. (۱۳۹۶). "نقش راهبردهای ناسازگارانه‌ی نگرانی، نشخوار فکری و خودانتقادی در پیش‌بینی افسردگی در دانشجویان دانشگاه تبریز"، **پایان‌نامه کارشناسی ارشد روانشناسی، دانشگاه تبریز، ایران**.
۱۱. عبداللهی، عباس. (۱۴۰۰). "آمار استنباطی و SPSS در روان‌شناسی و علوم تربیتی (چاپ اول)"، **تهران: انتشارات ارجمند**.
۱۲. غلامرضایی، محسن؛ حسنی، محمد. (۱۳۹۶). "نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان". **پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی**، ۶(۲)، ۴۷-۸۴.

۱۳. قاسمی‌نژاد، احسان؛ بنی‌مهد، بهمن؛ بشکوه، مهدی. (۱۴۰۰). "تاثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل: آزمونی از نظریه روانشناسی شخصیتی". **مجله دانش حسابداری**، ۱۱۲(۱)، ۶۹-۸۹.
۱۴. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی. (۱۳۹۵). **استانداردهای حسابرسی**، تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
۱۵. مهربان‌پور، محمدرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ آهنگری، مهناز. (۱۴۰۱). "تردید حرفه‌ای در حسابرسی (چاپ اول)"، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
۱۶. یوسف‌زاده، نسرین؛ پورحیدری، امید؛ خدای‌پور، احمد. (۱۳۹۹). "بررسی تاثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر اندازه نمونه با توجه به ویژگی تردید حرفه‌ای". **دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری**، ۹(۵)، ۱۱۷-۱۵۱.
17. Agustina, F., Nurkholis, N., & Rusydi, M. (2021). "Auditors' professional skepticism and fraud detection". **International Journal of Research in Business and Social Science** (2147-4478), 10(4), 275-287.
18. Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2013). "An analysis of alleged auditor deficiencies in SEC fraud investigations: 1998–2010". **Center for Audit Quality**, (May), 1-30.
19. Bell, T. B., Peecher, M. E., Solomon, I., Campbell, S., & Hughes, M. (2005). The 21st Century Public Company Audit: Conceptual elements of KPMG's global audit methodology.
20. Bongcales, T. E., Balunan, A., Igot, L., Laude, J. M., Mojados, J. J., & Uy, K. J. (2022). "Auditors' Professional Skepticism and Its Relationship with Their Thinking Styles". **Recoletos Multidisciplinary Research Journal**, 10(2), 1-17.
21. Bonner, S.E. (2008). "Judgment and Decision Making in Accounting". Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
22. Bucaro, A. C. (2019). "Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates". **Accounting, Organizations and Society**, 73, 35-49.
23. Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2013). "Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditor's fraud judgments and actions". **Behavioral Research in Accounting**, 25 (2), 45-69.
24. Choo, F., & Tan, K. (2000). "Instruction, skepticism, and accounting students' ability to detect frauds in auditing". **The Journal of Business Education**, 1, 72–87.
25. 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**, 62, 1–20.
26. Cushing, B. E., & Ahlawat, S. S. (2000). "Economic analysis of skepticism in an audit setting". In 14th symposium on auditing research (pp. 1-13). **Champaign: Office of Accounting Research**, University of Illinois at Urbana–Champaign.
27. Fabiianska, V., Kutsyk, P., Babich, I., Ilashchuk, S., Voronko, R., & Savitska, S. (2021). "Auditor's professional skepticism: a case from Ukraine". **Independent Journal of Management & Production**, 12(3), 281-295.
28. Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). "Practitioner summary: Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum". **Current Issues in Auditing**, 8(2), 1–10.

29. Grenier, J. H. (2017). "Encouraging professional skepticism in the industry specialization era". **Journal of Business Ethics**, 142, 241-256.
30. Harding, N., & Trotman, K. T. (2017). "The effect of partner communications of fraud likelihood and skeptical orientation on auditors' professional skepticism". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 36 (2), 111-131.
31. Hurtt, R. K. (2010). "Development of a scale to measure professional skepticism". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 29(1), 149-171.
32. Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H. L., 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 (Supplement 1), 45-97.
33. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2007). "Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. ISA 200". New York, NY: IFAC.
34. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2009). "The auditors' responsibilities related to fraud in the audit of financial statements. ISA 240". New York, NY: IFAC.
35. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015). "Invitation to comment – enhancing audit quality in the public interest- a focus on professional skepticism, quality control, and group audits". New York, NY: IFAC.
36. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016). "Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements". New York, NY: IFAC.
37. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2017), "International standard on auditing 540 (revised): auditing accounting estimates and related disclosures". New York, NY: IFAC.
38. Kadous, K. (2000). "The effects of audit quality and consequence severity on juror evaluations of auditor responsibility for plaintiff losses". **The Accounting Review**, 75 (3), 327-341.
39. Kadous, K., & Zhou, Y. (2019). "How does intrinsic motivation improve auditor judgment in complex audit tasks?". **Contemporary Accounting Research**, 36(1), 108-131.
40. Lewicki, R. J., Tomlinson, E. C. & Gillespie, N. (2006). "Models of interpersonal trust development: Theoretical approaches, empirical evidence and future directions". **Journal of Management**, 32(6), 991-1022.
41. 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), 443-465.
42. Nelson, M. W. (2009). "A model and literature review of professional skepticism in auditing". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 28(2), 1-34.
43. Peecher, M. E., Solomon, I., & Trotman, K. T. (2013). "An accountability framework for financial statement auditors and related research questions". **Accounting, Organizations and Society**, 38(8), 596-620.
44. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2003). "Consideration of fraud in financial statement audits", Auditing Standard No. 2401 Washington, D.C.: PCAOB.
45. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2006), "Due professional care in the performance of work", Auditing Standard No. 1015 Washington, D.C.: PCAOB.

46. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2016). Staff inspection brief, preview of observations from 2015 inspections of audit of issuers. Washington, D. C.: PCAOB. <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/Inspection-Brief-2016-1-Auditors-Issuers.pdf>.
47. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2017). Auditing Standards of the Public Company Accounting Oversight Board (Issue 202). https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Documents/PCAOB_Auditing_Standards_as_of_December_15_2017.pdf.
48. Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). "Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt". **Contemporary Accounting Research**, 31(3), 639–657.
49. Ranzilla, S., Chevalier, R. E., Herrmann, G., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2011). "Elevating professional judgment". Auditing: The KPMG professional judgment framework. New York, NY: KPMG LLP.
50. Shaub, M. K. (1996). "Trust and suspicion: The effects of situational and dispositional factors on auditors' trust of clients", **Behavioral Research in Accounting**, 8: 154–174.
51. Tetlock, P. E., & Lerner, J. S. (1999). "The social contingency model: Identifying empirical and normative boundary conditions on the error-and-bias portrait of human nature", *Dual-process theories in social psychology*, 571-585.
52. United States Government Accountability Office (GAO). (2011). "Government Auditing Standards: 2011 Revision", (Issue December, pp. 1–220). <https://www.gao.gov/assets/590/587281.pdf>.
53. Uy, K. J. D., Bongcales, T. E. B., Balunan, A. A., Igot, L. O., Laude, J. M. L., & Mojados, J. J. D. (2023). "Auditor's Professional Skepticism and its Relationship with their Thinking Styles". **Recoletos Multidisciplinary Research Journal**, 10(2), 1-10.



The Effect of Skeptical Orientation on Auditors' Skeptical Judgments and Skeptical Actions

Mahboobe Jafari

Ph.D. Student of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran

Omid Pourheidari (PhD)¹©

Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran

Ahmad Khodamipour (PhD)

Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran

(Received: December 18, 2023; Accepted: July 22, 2024)

The purpose of this study is to investigate the effect of Skeptical Orientation on Skeptical Judgments and Skeptical Actions. In the regard, skeptical orientation being encouraged (outward orientation towards the veracity of management representations and/or outward orientation plus inward orientation towards the fallibility of the auditor's judgment processes). The statistical sample consisted of 192 auditors working in trusted audit institutions of Tehran Securities & Exchange Organization in 2023 who were selected by convenience sampling. To investigate hypotheses, multivariable analysis of variance and SPSS software were used. Results indicate that the level of professional skepticism reflected in audit judgments does not vary across auditors encouraged to adopt an inward plus outward skeptical orientation compared to only an outward skeptical orientation. Importantly, emphasizing both an inward and outward skeptical orientation was more effective in encouraging professional skepticism in audit actions than emphasizing only an outward orientation. In other words, auditor select procedures that are outside management's control.

Keywords: Professional Skepticism, Outward Skeptical Orientation, Inward Skeptical Orientation, Skeptical Judgments and Skeptical Actions.

¹ opourheidari@uk.ac.ir © (Corresponding Author)