

ارائه مدلی تبیینی به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی با رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدلسازی معادلات ساختاری

سحر سپاسی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
sepasi@modares.ac.ir

مینا دیناربر

کارشناس ارشد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نجف آباد، نجف آباد، ایران

تاریخ پذیرش: ۹۴/۳/۲۲

تاریخ دریافت: ۹۴/۱/۱۹

چکیده

در این پژوهش یک مدل مفهومی جهت تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران ارائه گردیده است که رابطه میان عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای را در قالب مشخصه‌های اصلی و فرعی نشان می‌دهد. بدین منظور بعد از مطالعه ادبیات موضوع، متغیرهای مناسب انتخاب شد. ابزار جمع‌آوری داده، پرسشنامه می‌باشد که توسط نمونه‌ای از اعضای حسابداران رسمی ایران تکمیل گردید. پژوهش حاضر از نظر نوع هدف، کاربردی بوده که داده‌های بدست آمده در این پژوهش با تکنیک‌های تحلیل عاملی اکتشافی و مدلسازی معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفته است. بر اساس تحلیل عاملی اکتشافی، شش عامل اصلی «خصوصیات فردی حسابرس»، «عملکرد حسابرس»، «ویژگی‌های کار حسابرسی»، «نظارت حرفه‌ای»، «مسائل روانشناختی» و «عوامل محیطی» از عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی تعیین گردید. بررسی‌های مدلسازی معادلات ساختاری، پنج شاخص از این عوامل تأثیرگذار را بر تردید حرفه‌ای مناسب دانسته و عوامل اصلی اثرگذار بر مدل را در قالب این پنج عامل اصلی مدلسازی نمود. نتایج نشان می‌دهد که از میان این شاخص‌ها، عامل «مسائل روانشناختی» بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی اثری ندارد، این در حالی است که از میان سایر عوامل اصلی اثرگذار، عامل «ویژگی‌های کار حسابرسی» بیشترین تأثیر را بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارد.

واژه‌های کلیدی: حسابداران رسمی، تردید حرفه‌ای، معادلات ساختاری، مدل.

۱- مقدمه

نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، ایجاب می‌کند که آنان به مباحثی همچون تردید حرفه‌ای توجه ویژه نشان دهند. در پی رسوایی‌های مالی اخیر، حرفه حسابرسی می‌بایست به بازسازی اعتماد عمومی بپردازد. تردید حرفه‌ای موجب هدایت حسابرسان می‌شود. هنگامی که حسابرسان نتوانند تردید حرفه‌ای را حفظ نمایند، نتیجه آن زیان‌های مالی است که افراد در نتیجه تکیه بر صورت‌های مالی متحمل می‌شوند (لوری کوپ و همکاران، ۲۰۰۳).

در راستای اهمیت تردید حرفه‌ای در حسابداران رسمی جهت ارتقای اعتبار حرفه، این موضوع مطرح می‌گردد که چه عواملی باعث تردید حرفه‌ای در حسابداران رسمی می‌گردد. اثرات بحران‌های مالی دنیا، ایران را نیز دستخوش تحولات خود قرار داده است. خبر اختلاس‌های میلیاردی حسابداران برخی بانک‌ها و ارگان‌های دولتی در ایران می‌طلبد که حسابرسان و بازرسان قانونی فرآیند حسابرسی را با مراقبت و تردید حرفه‌ای بیشتر انجام دهند. از آنجا که بروز بحران‌های مالی بیش از همه حرفه حسابرسی را در معرض اتهام قرار داده و اعتماد به خود انتظامی حرفه حسابرسی را کاهش داده است.

قصورات حسابرسی‌های اخیر باعث شده است تا حرفه حسابرسی تأکید زیادی بر تردید حرفه‌ای داشته باشد و حسابرسان را ملزم کند که سطح تردید حرفه‌ای خود را افزایش دهند. در دهه‌های اخیر، تردید حرفه‌ای از چنان اهمیت برخوردار شده است که بخشی از استانداردهای حسابرسی به تردید حرفه‌ای اختصاص یافته است. تردید گرایی از چنان اهمیت برخوردار شده است که برای حسابرسان داخلی نیز الزام گردیده است. اگر عوامل اثرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان شناسایی شود، تفکر شهودی که تردیدگرایی حسابرسی را افزایش می‌دهد بهبود خواهد یافت.

استانداردهای حسابرسی الزام می‌کنند که حسابرسان تردید حرفه‌ای را اجرا نمایند. استانداردهای حسابرسی جدید پا را فراتر نهادند و حسابرسان را ملزم کرده‌اند که تردید حرفه‌ای خود را به نحوی افزایش دهند که اعتقادات قبلی خود مبتنی بر صداقت مدیریت را کنار بگذارند. استاندارد حسابرسی شماره ۹۹ امریکا الزام کرده که اعضای تیم حسابرسی باید روی احتمال قابلیت تقلب صاحبکار خود بحث کنند. در این الزامات بطور ضمنی مشخص شده است که اگر حسابرس تردیدگرایی بالاتری در خصوص احتمال تقلب موجود در شرکت داشته باشد، احتمال کشف تقلب افزایش می‌یابد. اهمیت مقوله تردید حرفه‌ای و عدم توجه ارگان‌های و جوامع قانونگذار و ناظر به

آن، پژوهش حاضر را بر آن داشته است که به شناسایی و اولویت‌بندی عوامل و مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران بپردازد و مدل تبیینی از تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی با رویکرد مدلسازی ساختاری تفسیری ارائه دهد. از این رو، سؤالات پژوهش به صورت زیر خواهد بود:

- (۱) عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی چیست؟
- (۲) میزان اثرگذاری عوامل شناسایی شده بر تردید حرفه‌ای در حسابداران رسمی به چه صورتی است؟
- (۳) چه مدلی می‌توان برای تبیین عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای در حسابداران رسمی ارائه نمود؟

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

تردید حرفه‌ای الزامی از مراقبت حرفه‌ای است و نگرشی است که در برگیرنده ذهنی پرسشگر و ارزیابی شواهد حسابرسی است. حسابرس نه فرض می‌کند که مدیریت نادرست عمل می‌کند و نه می‌پندارد به درستکاری مدیریت تردیدی وارد باشد. به عبارت دیگر، حسابرس می‌کوشد شواهد را گردآوری و ارزشیابی کند، وی می‌کوشد اینکار را بدور از جانبداری انجام دهد (نلسون، ۲۰۰۹).

به دلیل آنکه برآوردها بر پایه عوامل ذهنی و عینی هستند ممکن است اعمال مدیریت بر کنترل‌های استقرار یافته برای آنها دشوار باشد و دراین شرایط احتمال بالقوه‌ای برای سوءگیری در عوامل ذهنی وجود دارد. تردید حرفه‌ای الزام‌کننده‌ی پرسش مستمر از این موضوع است که آیا اطلاعات و شواهد کسب شده بیانگر وقوع انحرافات با اهمیت معلول تقلب است یا خیر (بند ۱۳ استاندارد حسابرسی ایران بخش ۳۱۶).

در بند ۱۱ و ۱۲ استاندارد حسابرسی ۲۰۰ ایران «هدف و اصول کلی حسابرسی صورت‌های مالی» به بحث تردید حرفه‌ای اشاره شده است: «بند ۱۱: حسابرس باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای و با در نظر داشتن این نکته برنامه ریزی و اجرا کند که شرایطی ممکن است وجود داشته باشد که موجب تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی شود.» (بند ۱۲): نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که حسابرس با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده به عمل آورد و نسبت به شواهدی که اعتماد پذیری اسناد و مدارک و پاسخ‌های پرس و جوها و دیگر اطلاعات دریافتی از مدیریت را مورد تردید قرار می‌دهد، هوشیار باشد. برای مثال، استفاده از نگرش تردید حرفه‌ای در طول فرایند حسابرسی برای حسابرس امری ضروری به شمار می‌رود تا بتواند خطرهای نادیده گرفتن شرایط غیر عادی؛ تعمیم بیش از حد نتایج به

اصلی ویژگی‌های شخصی و عوامل محیطی می‌شناسند (بستانیان، ۱۳۸۷). تردید حرفه‌ای در ادبیات حسابرسی به عنوان یکی از ویژگی‌های شخصی شناخته می‌شود که در این تحقیق تأثیر سایر ویژگی‌های مربوط بر تردید حرفه‌ای و عوامل محیطی مربوط بر آن سنجیده خواهد شد.

بر خلاف گستردگی پیشینه خارجی موضوع تحقیق، در ایران تنها یک تحقیق در زمینه موضوع تردید حرفه‌ای صورت گرفته است. آذین فر (۱۳۹۰) ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار داده است و برای این کار از ۶ شاخص تعیین شده در مقاله هرت (۲۰۰۳) شامل ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت، کسب شواهد، درک متقابل، اعتماد به نفس و خودرایی استفاده نموده است. وی با استفاده از معیار دی آنجلو در خصوص کیفیت حسابرسی سعی در پاسخ به این سوال داشته که آیا بین تردید حرفه‌ای در حسابرسان مستقل و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد یا خیر؟ قلمرو مکانی و زمانی این تحقیق شامل موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و معتمد بورس اوراق بهادار طی سالهای ۸۶ تا ۸۹ بوده است و تعداد ۱۵۰ حسابرس در قالب ۱۰ موسسه حسابرسی بعنوان نمونه آماری انتخاب شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین شاخصهای عنوان شده در خصوص تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس ایران رابطه مثبت و معنا داری وجود دارد.

نلسون (۲۰۰۹) بر مبنای مطالعات پیشین تردید حرفه‌ای، مدلی را برای بازبینی تردید حرفه‌ای ارائه کرده است و در کانون این مدل این ایده قرار دارد که بین قضاوت تردید آمیز و اقدام تردید آمیز تفاوت است. در این مدل شواهد حسابرسی به مفهوم گسترده و در برگیرنده هر گونه اطلاعات گردآوری و بررسی شده در دوره حسابرسی مد نظر قرار گرفته است و وابستگی تردید حرفه‌ای به صفات، انگیزه‌ها و دانش را بیان می‌کند.

لوری کوپ و همکاران (۲۰۰۳) طی پژوهشی استانداردهای حرفه‌ای، فرهنگ سازمانی، کیفیت حسابرسی، درک فردی، اعتماد به نفس، خود مختاری، همکاری و توصیه‌های ارائه شده توسط حسابرس به صاحبکار در گذشته را مؤثر بر تردید حرفه‌ای عنوان نمود. در این تحقیق اطمینان بین حسابرس و صاحبکار و تردید حرفه‌ای حسابرسان و چالش بین اطمینان و تردید حرفه‌ای مورد بررسی قرار گرفته است. حسابرسان باید چالش بین اطمینان و تردید حرفه‌ای در حسابرسی صورت‌های مالی را مدیریت کنند. این قضیه باعث می‌شود که ذینفعان مختلف که به گزارش حسابرسی اعتماد و اتکا می‌کنند، آسیب

دست آمده از مشاهدات حسابرسی؛ و بکارگیری مفروضات نادرست در تعیین ماهیت، زمان بندی اجرا و میزان روش‌های حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن را کاهش دهد. حسابرس هنگام پرس و جو و اجرای دیگر روش‌های حسابرسی، تنها به اتکای صادق و درستکار بودن مدیریت، با شواهد حسابرسی دارای کیفیتی پایینتر از متقاعد کننده، قانع نمی‌شود از این رو، تأییدیه‌های مدیریت نمی‌تواند جایگزین شواهد حسابرسی کافی و مناسبی شود که مبنای نتیجه گیری‌های معقول برای اظهار نظر حسابرس قرار می‌گیرد.

بند ۱۱ استاندارد حسابرسی ۵۷۰ «تداوم فعالیت» به بحث تردید حرفه‌ای به صورت زیر اشاره نموده است: حسابرس در انجام عملیات حسابرسی همواره باید نسبت به شواهد مربوط به رویدادها یا شرایطی هوشیار باشد که ممکن است تردیدی عمده درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت ایجاد کند. حسابرس در صورت شناسایی این گونه رویدادها یا شرایط باید علاوه بر اجرای روش‌های مندرج در بند ۲۵، چگونگی تأثیر آنها را بر برآورد خود از اجزای خطر حسابرسی نیز مورد توجه قرار دهد. در همین راستا بند ۹ استاندارد حسابرسی ۳۰۰ «برنامه ریزی» به تردید در مورد فرض تداوم فعالیت اشاره نموده است. بند ۱۷ استاندارد حسابرسی ۲۴۰ نیز بیان می‌دارد: حسابرس طبق بند ۶ استاندارد ۲۰۰ (بند ۱۱ تجدید نظر شده در سال ۱۳۸۶)، حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه ریزی و اجرا می‌کند.

حسابرسی فعالیتی است که با پردازش اطلاعات و جستجوگری درگیر است. نیاز به گزارش‌های مباشرتی، که از سوی مرجعی مستقل رسیدگی شده باشد، باعث تحول حسابرسی شده است. چون کار حسابرسی توسط تیم‌ها انجام می‌شود و موسسه‌ی حسابرسی باید چندین کار حسابرسی و امور در جریان هر یک از آنها را هماهنگ کند، کنترل کیفیت کار حسابرسی بسیار دشوار می‌شود و اهمیت ویژه می‌یابد. یکی از مؤثرترین مکانیزم‌های کنترل کیفیت، خود نظمی حرفه حسابرسی است. از حسابرسان مستقل انتظار می‌رود خدمات خود را با عینیت و صداقت انجام دهند و از استانداردهای فنی و رفتاری تدوین شده توسط انجمن حرفه‌ای خود پیروی کنند. این استانداردها نه تنها بر عمل قابل قبول حسابداری ناظر هستند، بلکه بر ماهیت تعامل بین حسابرس و صاحبکار نیز حاکم است. استانداردهای فنی و رفتاری حرفه‌ای عامل مهمی در حسابرسی است که بر رفتار حسابرسان اثر گذار است (حساس یگانه، ۱۳۸۹). مطالعاتی که در زمره مطالعات بین‌رشته‌ای (حسابرسی-روانشناسی) بوده و شاخه‌ای از تحقیقات رفتاری هستند اصولاً رفتار انسان را ناشی از دو عنصر

نبینند. آنها پیشنهاد می‌کنند که رهنمودهای حسابرسی باید به سمتی پیش برود که اجرای تردید حرفه‌ای و اعتماد را تماماً پیشنهاد دهد.

هرت و همکاران (۲۰۰۳) مدلی جهت توسعه ساختار تردید حرفه‌ای ارائه داده که نشان می‌دهد تردید حرفه‌ای متشکل از ۶ ویژگی است: سوال ذهن، تعلیق قضاوت، جستجو و تحقیق برای کسب شواهد، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرایی است؛ که این ویژگی‌ها را نیز منجر به ۴ رفتار افزایش جستجوی اطلاعات، افزایش تشخیص تناقض، افزایش تولید جایگزین و موشکافی در مورد قابلیت اطمینان منبع مورد بررسی تعریف نمود. به عقیده هرت و همکاران، تردید گرایان باید دارای اعتماد به نفس و عزت نفس قابل توجهی باشند. این مشخصه‌ها تردید گرایان را قادر می‌سازد تا بینش خود را قوی تر کنند، با فرضیات دیگر رقابت نمایند و اطلاعات کافی را جهت حل هر گونه تناقضات و استدلال‌های غلط ارائه شده بوسیله دیگران، تقاضا نمایند. مدل مفهومی آنان روی این ویژگی‌ها تمرکز می‌کند زیرا آنها تردید گرایی را به عنوان نپذیرفتن هر گونه اطلاعات و موقعیت‌های صوری تعبیر کردند که بجای پذیرش بی قید و شرط، فرد تردیدگرا به دنبال شواهد و مدارک کافی، دلایل و اثبات موضوعات مورد سؤال است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش بر اساس رویکرد تحقیق کمی می‌باشد. همچنین از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده‌های تحقیق، توصیفی از نوع پیمایشی بوده که در آن از ابزار پرسشنامه استفاده گردیده است. کلیه متغیرهای تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای برگرفته از مبانی نظری و ادبیات موضوع شامل ۵۳۶ عامل شناسایی شد. این عوامل به ۷۶ گویه دسته‌بندی و تقلیل یافت. پرسشنامه پژوهش مشتمل از این ۷۶ گویه با استفاده از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت طراحی شده است.

در تحقیق حاضر برای تعیین روایی پرسشنامه، بعد از بررسی‌ها و مطالعات انجام شده در مورد پرسشنامه و مقایسه با کارهای قبلی در این زمینه، پرسشنامه به رویت و تأیید جمعی از صاحب‌نظران حسابداری رسمی رسید. همچنین به منظور تعیین روایی سازه از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) که از آن تحت عنوان روایی همگرا نیز یاد می‌شود، استفاده شد. شاخص میانگین واریانس استخراج شده نشان می‌دهد که چه درصدی از واریانس سازه مورد مطالعه تحت تأثیر نشانگرهای آن بوده است. از آنجا که مقدار ۰/۵ به بالا برای تمامی سازه‌ها محاسبه شد روایی سازه‌ها با توجه به این شاخص نیز مورد تأیید قرار گرفت. قابلیت اعتماد (پایایی) ابزار

مورد استفاده در این تحقیق از طریق آلفای کرونباخ، با انجام طرح پایلوت (پیش آزمون) که طی آن ۳۰ پرسشنامه توزیع گردید، برای تمامی سوالات برابر با ۰/۹۲۱ محاسبه گردید. البته این مقدار برای بخش‌های مختلف پرسشنامه نیز مورد بررسی قرار گرفت، مقدار آلفای کرونباخ برای بخش‌های مختلف پرسشنامه بیشتر از ۰/۷ به دست آمد که نشان دهنده ی همسویی و هماهنگی درونی سوالات و پایایی مطلوب ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده می‌باشد.

همچنین در این پژوهش برای از بین بردن خطاهای اندازه‌گیری از روش پایایی ترکیبی استفاده شد که با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی و در قالب مدلسازی معادلات ساختاری محاسبه می‌شود. پایایی ترکیبی بیانگر میزان شدت کنترل خطاهای اندازه‌گیری در مدلسازی معادلات ساختاری است. در واقع، بایستی گفته شود که در پاسخ به نارساییهایی که روش آلفای کرونباخ دارد، این روش نوین جایگزین آن شده است. به این ترتیب که در روش آلفای کرونباخ، برای تمام سوالات ارزش یکسانی قائل می‌شویم، این درحالی است که چنین امری برای تمام نشانگرهای یک سازه برقرار نیست. از آنجایی که مقدار پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۶ برای تمامی سازه‌ها اندازه‌گیری شد، لذا پایایی تحقیق از این لحاظ نیز مورد تأیید قرار گرفت.

جامعه آماری این تحقیق را خبرگان حسابداری رسمی و شرکای شاغل در موسسات حسابرسی شهر تهران و اصفهان و همچنین مدیران سازمان حسابرسی تشکیل می‌دهند. با توجه به حجم نمونه ۲۱۴ پرسشنامه توزیع شد که ۱۳۳ عدد تکمیل شده و دریافت گردید.

۴- نتایج پژوهش

در این پژوهش ابتدا متغیرهای تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای از طریق بررسی مقالات و پژوهش‌های مرتبط و نظرخواهی از کارشناسان مشتمل بر ۵۳۶ عامل جمع‌آوری گردید. این عامل‌ها به ۷۴ متغیر اصلی خلاصه گردید. سپس عامل‌های اصلی و متغیرهای تأثیرگذار بر هر کدام به کمک تحلیل عاملی مشخص گردید. بارعاملی متغیرهایی که از مقدار ۰/۵ کمتر بوده، حذف گردیده است. ۲۸ متغیر باقیمانده ناشی از تحلیل عاملی به شش گروه اصلی طبقه‌بندی گردید. عامل‌ها بر اساس ماهیت متغیرهای موجود در هر عامل، نام‌گذاری شدند: عامل خصوصیات فردی حسابرس، عامل عملکرد حسابرس، عامل ویژگی‌های کار حسابرس، عامل نظارت حرفه‌ای، عامل عوامل محیطی و عامل مسائل روانشناختی. عوامل اثرگذار بر تردید

جدول ۵- عامل عوامل محیطی و متغیرهای آن

شرح	بار عاملی
۲۲. فشار زمان رسیدگی به صورتهای مالی	۰/۷۲۱
۲۳. تأثیر عوامل محیطی بر خدمات ارائه شده به شرکت مشتری	۰/۶۸۱
۲۴. فشار تعیین حق الزحمه و رقابت در آن (فشار رقابتی بازار)	۰/۶۶۶

جدول ۶- عامل مسائل روانشناختی و متغیرهای آن

شرح	بار عاملی
۲۵. باورهای مذهبی حسابر	۰/۸۴۴
۲۶. سطح رشد اخلاقی حسابر	۰/۵۷۸
۲۷. تلقی حسابر از شهرت حرفه‌ای خود	۰/۵۵۸
۲۸. رضایت شغلی حسابر	۰/۵۳۸

برای بررسی وضعیت موجود متغیرها از شاخص‌های توصیفی مانند میانگین و انحراف معیار و آزمون استنباطی t استیودنت بهره گرفته شد. نتایج آزمون استنباطی نشان داد که وضعیت متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد بیشتر از حد متوسط (۳) است.

جدول ۷- آمار توصیفی متغیرهای اصلی

متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار
خصوصیات فردی حسابر	۱۳۳	۳/۹۱	۰/۶۵۴
عملکرد حسابر	۱۳۳	۳/۶۸۹	۰/۶۵۳
مسائل روانشناختی	۱۳۳	۳/۶۸۲	۰/۷۳۶
نظارت حرفه‌ای	۱۳۳	۳/۶۱۷	۰/۸۳۵
ویژگی‌های کار حسابر	۱۳۳	۳/۵۲۱	۰/۷۳۶
عوامل محیطی	۱۳۳	۳/۴۶۲	۰/۸۲۷

دومین هدف پژوهش حاضر، تعیین میزان اثرگذاری عوامل شناسایی شده بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی بود که با استفاده از آزمون فریدمن عوامل و مؤلفه‌های آنها رتبه بندی گردید.

جدول ۸- میانگین رتبه‌های عوامل اصلی

عوامل اصلی	میانگین رتبه‌ها
خصوصیات فردی حسابر	۴/۳۶
عملکرد حسابر	۳/۵۶
مسائل روانشناختی	۳/۵
نظارت حرفه‌ای	۳/۴۷
ویژگی‌های کار حسابر	۳/۱۸
عوامل محیطی	۲/۹۲

حرفه‌ای به تفکیک عوامل اصلی و متغیرهای آن (هدف اول تحقیق) در جداول ۱ الی ۶ آورده شده است.

جدول ۱- عامل خصوصیات فردی و متغیرهای آن

شرح	بار عاملی
۱. اشراف کامل به استانداردهای حسابر	۰/۸۰۵
۲. اشراف کامل به استانداردهای حسابداری	۰/۸۰۱
۳. اشراف کامل به آئین رفتار حرفه‌ای	۰/۷۵۸
۴. تجربه حسابر	۰/۷۲
۵. میزان دقت و توجه حسابر در تهیه برنامه‌ها و چک لیستهای حسابر	۰/۶۶۳
۶. داشتن صلاحیت حرفه‌ای	۰/۶۱۸
۷. میزان مشورت حسابر با شرکا	۰/۵۹۱

جدول ۲- عامل عملکرد حسابر و متغیرهای آن

شرح	بار عاملی
۸. مهارتهای کشف تقلب	۰/۷۳۲
۹. میزان استفاده حسابر از عوامل حاکمیت شرکتی	۰/۶۷۳
۱۰. توجه به منافع ذینفعان	۰/۶۴۷
۱۱. داشتن توانایی رهبری	۰/۵۹۹
۱۲. میزان استفاده حسابر از اهداف و سیاستهای سازمان حسابر کننده	۰/۵۹۸
۱۳. استقلال حسابر	۰/۵۷۳

جدول ۳- عامل ویژگیهای کار حسابر و متغیرهای آن

شرح	بار عاملی
۱۴. روابط غیر رسمی حسابر و مشتری	۰/۸۰۲
۱۵. دعاوی اقامه شده علیه حسابر	۰/۷۳۵
۱۶. فشار بودجه زمانی در ارائه گزارش حسابر	۰/۶۷۱
۱۷. وابستگی حسابر به حق الزحمه دریافتی از شرکت مشتری	۰/۶۴۶
۱۸. مدت زمان ارتباط کاری حسابر با شرکت مشتری	۰/۵۵۶

جدول ۴- عامل نظارت حرفه‌ای و متغیرهای آن

شرح	بار عاملی
۱۹. انجام بررسی‌های کنترل کیفی توسط جامعه حسابداران رسمی	۰/۷۰۶
۲۰. نتایج حاصله از کنترل کیفیت توسط جامعه حسابداران رسمی	۰/۶۸۴
۲۱. نظارت حرفه‌ای بر کار حسابر	۰/۶۴۴

جدول ۹- میانگین رتبه‌های مؤلفه‌های خصوصیات فردی

میانگین رتبه‌ها	مؤلفه‌ها
۴/۸۷۹	تجربه حسابرس
۴/۵۱۹	داشتن صلاحیت حرفه‌ای
۴/۲۰۸	اشراف کامل به استانداردهای حسابداری
۴/۱۹۷	اشراف کامل به استانداردهای حسابرسی
۳/۹۸۱	اشراف کامل به آئین رفتار حرفه‌ای
۳/۱۱۷	میزان دقت حسابرس در تهیه برنامه‌ها و چک لیستهای حسابرسی
۳/۰۹۸	میزان مشورت حسابرس با شرکا

جدول ۱۳- میانگین رتبه‌های مؤلفه‌های ویژگی‌های کارحسابرسی

میانگین رتبه‌ها	مؤلفه‌ها
۳/۱۹۸	فشار بودجه زمانی در ارائه گزارش حسابرسی
۳/۱۶	دعای اقامه شده علیه حسابرس
۳/۰۲۷	مدت زمان ارتباط کاری حسابرس با مشتری
۲/۹۴۳	روابط غیر رسمی حسابرس با مشتری
۲/۶۷۲	وابستگی حسابرس به حق الزحمه دریافتی از شرکت مشتری

جدول ۱۰- میانگین رتبه‌های مؤلفه‌های عملکرد حسابرس

میانگین رتبه‌ها	مؤلفه‌ها
۴/۳۹۴	استقلال حسابرس
۴/۰۱۵	مهارت‌های کشف تقلب
۳/۳۳	میزان استفاده حسابرس از عوامل حاکمیت شرکتی در پروسه حسابرسی
۳/۲۵	توجه به منافع ذینفعان
۳/۲۳۱	داشتن توانایی رهبری
۲/۷۸	میزان استفاده حسابرس از اهداف و سیاستهای سازمان حسابرسی کننده

جدول ۱۴- میانگین رتبه‌های مؤلفه‌های عوامل محیطی

میانگین رتبه‌ها	مؤلفه‌ها
۲/۲۸	فشار زمانرسیدگی به صورتهای مالی مشتری
۲/۰۰۴	فشار تعیین حق الزحمه و رقابت در آن (فشار رقابتی بازار)
۱/۷۱۷	تأثیر عوامل محیطی بر خدمات ارائه شده به شرکت مشتری

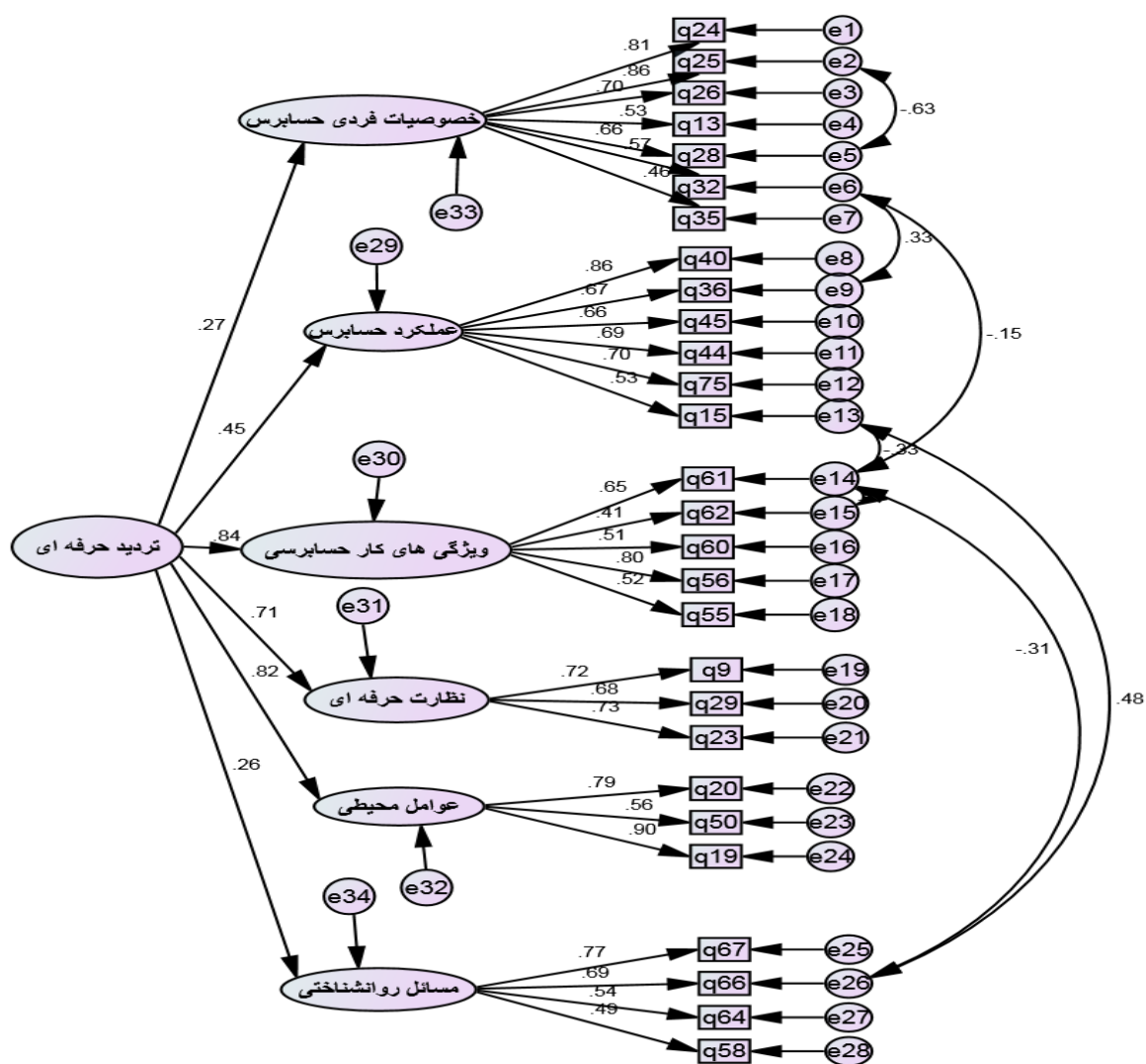
در نهایت و بر گرفته از هدف سوم تحقیق در راستای تعیین مدل عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی، مدل نظری پژوهش از روش معادلات ساختاری استفاده گردید که پس از بررسی شاخص‌های برازش مدل برای هر کدام از مدل‌های اندازه گیری و مدل ساختاری نهایی، برازندگی مدل ساختاری با داده‌های تجربی مورد تأیید قرار گرفت. بار عاملی همه گویه‌های پرسشنامه در مدل‌های اندازه گیری معنادار شده بودند و ضرایب رگرسیونی بین متغیرهای تبیین کننده تردید حرفه‌ای (به جز متغیر مسائل روانشناختی) در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار بودند که این مطلب نشان می‌دهد که متغیر مفهومی تردید حرفه‌ای توسط متغیرهای در نظر گرفته شده در پرسشنامه به خوبی تبیین می‌شود.

جدول ۱۱- میانگین رتبه‌های مؤلفه‌های مسائل روانشناختی

میانگین رتبه‌ها	مؤلفه‌ها
۲/۷۵۶	سطح رشد اخلاقی حسابرس
۲/۶۰۷	رضایت شغلی حسابرس
۲/۴۴۷	تلقی حسابرس از شهرت حرفه‌ای خود
۲/۱۹۱	باورهای مذهبی حسابرس

جدول ۱۲- میانگین رتبه‌های مؤلفه‌های نظارت حرفه‌ای

میانگین رتبه‌ها	مؤلفه‌ها
۲/۲۲۷	نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرس
۱/۸۹۴	انجام بررسی‌های کنترل کیفی توسط جامعه حسابداران رسمی
۱/۸۷۹	نتایج حاصله از کنترل کیفیت توسط جامعه حسابداران رسمی



جدول ۱۵- روابط اصلی و سطح معناداری آن‌ها

سطح معناداری	رابطه	
۰/۰۳۶	خصوصیات فردی حسابرس	تردید حرفه‌ای <---
۰/۰۲۶	عملکرد حسابرس	تردید حرفه‌ای <---
۰/۰۰۵	ویژگی‌های کار حسابرسی	تردید حرفه‌ای <---
۰/۰۱۱	نظارت حرفه‌ای	تردید حرفه‌ای <---
۰/۰۰۷	عوامل محیطی	تردید حرفه‌ای <---
۰/۲۸۴	مسائل روانشناختی	تردید حرفه‌ای <---

برگرفته از مدل‌سازی معادلات ساختاری مدل مفهومی زیر طراحی گردید:



۵- نتیجه گیری و بحث

در راستای اهمیت تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی در ارتقای اعتماد عمومی جامعه به حرفه، این موضوع مطرح می‌گردد که چه عواملی بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی کشور تأثیر می‌گذارند. به عبارت دیگر هدف از انجام این تحقیق بررسی این موضوع است که چه عواملی را می‌توان در تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی کشور با اهمیت شمرد.

برای گردآوری داده‌ها از روش پرسشنامه استفاده گردید و بین نمونه‌ای از صاحب‌نظران جامعه حسابداران رسمی کشور به تعداد ۲۱۴ نفر توزیع گردید. از این تعداد، ۱۳۳ پرسشنامه عودت داده شد. از روش تحلیل عاملی اکتشافی جهت شناسایی و دسته‌بندی عوامل مؤثر و مؤلفه‌های آن استفاده گردید. ضمناً بر اساس نتایج فریدمن به رتبه‌بندی عوامل و مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده آن پرداخته شد و در نهایت با استفاده از روش معادلات ساختاری، مدل تردید حرفه‌ای در حسابداران رسمی شامل خصوصیات فردی حسابرس، عملکرد حسابرس، نظارت حرفه‌ای، ویژگی‌های کار حسابرسی و عوامل محیطی ارائه گردید.

در این پژوهش یک مدل مفهومی جهت تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران ارائه گردیده است که رابطه میان عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای را در قالب مشخصه‌های اصلی و فرعی نشان می‌دهد. بدین منظور بعد از مطالعه ادبیات موضوع، متغیرهای مناسب انتخاب شد. ابزار جمع‌آوری داده، پرسشنامه می‌باشد که توسط نمونه‌ای از اعضای حسابداران رسمی ایران تکمیل گردید. پژوهش حاضر از نظر نوع هدف، کاربردی بوده که داده‌های بدست آمده در این پژوهش با تکنیک‌های تحلیل عاملی اکتشافی و مدلسازی معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفته است. بر اساس تحلیل عاملی اکتشافی، شش عامل اصلی «خصوصیات فردی حسابرس»، «عملکرد حسابرس»، «ویژگی‌های کار حسابرسی»، «نظارت حرفه‌ای»، «مسائل روانشناختی» و «عوامل محیطی» از عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی تعیین گردید. بررسی‌های مدلسازی معادلات ساختاری، پنج شاخص از این عوامل تأثیرگذار را بر تردید حرفه‌ای مناسب دانسته و عوامل اصلی اثرگذار بر مدل را در قالب این پنج عامل اصلی مدلسازی نمود. نتایج نشان می‌دهد که از میان این شاخص‌ها، عامل «مسائل روانشناختی» بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی اثری ندارد، این در حالی است که از میان سایر عوامل اصلی اثرگذار، عامل «ویژگی‌های کار حسابرسی» بیشترین تأثیر را بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارد. از جمله دلایل حذف عامل «مسائل روانشناختی» به عنوان عامل اثرگذار بر تردید

حرفه‌ای می‌توان به کاهش سطح رشد اخلاقی در حسابرسان به علت ترس از بقاء و ازدست ندادن کار حسابرسی، کاهش رضایت شغلی در آنان و عدم وجود اهرم‌های کنترلی و بازدارندگی مناسب توسط ارگان‌های نظارتی اشاره نمود.

مدل بدست آمده از تحقیق حاضر با مدل نلسون (۲۰۰۹) و لوری کوپ و همکارانش (۲۰۰۳) شباهت‌هایی دارد. در مدل نلسون دانش، ویژگی‌ها، انگیزه‌ها و تجربه به عنوان عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای مطرح گردیده است و به استانداردهای حسابداری و حسابرسی در غالب دانش اشاره گردیده است. در مدل پژوهش حاضر تجربه و دانش استانداردهای حسابداری و حسابرسی تحت عنوان خصوصیات فردی نامگذاری شده است. همچنین در مدل نلسون (۲۰۰۳) به عواملی همچون دعاوی حقوقی، فشارهای بودجه زمانی، ارتباطات حسابرس و صاحبکار و حق الزحمه دریافتی در غالب انگیزه‌ها اشاره شده است که این عوامل تحت عنوان ویژگی‌های کار حسابرس در مدل پژوهش حاضر وارد شده است. در مدل لوری کوپ و همکاران (۲۰۰۳) ارتباط طولانی حسابرس و مشتری و استانداردهای حرفه‌ای از عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای شناسایی شده است که در این تحقیق نیز این عوامل شناسایی گردید.

برگرفته از یافته‌های پژوهش حاضر پیشنهادات زیر قابل بهره‌برداری است:

۱) با توجه به رابطه داشتن ویژگی‌های کار حسابرسی و تردید حرفه‌ای در حسابداران رسمی پیشنهاد می‌گردد، فشار بودجه زمانی در ارائه گزارش حسابرسی، دعاوی اقامه شده علیه حسابرس، مدت زمان ارتباط کاری حسابرس با شرکت مشتری، وابستگی حسابرس به حق الزحمه دریافتی از شرکت مشتری به عنوان عامل هشدار دهنده برای ارگان‌های نظارتی رسمی مد نظر قرار گیرد. همچنین سازمان‌های حسابرسی‌کننده می‌توانند از این عوامل در پیش‌بینی لحاظ نمودن سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای توسط حسابدار رسمی خود استفاده نمایند.

۲) از نتایج این تحقیق می‌توان در برنامه آموزش مستمر جامعه حسابداران رسمی و سرفصل‌های آموزشی تدریس در دانشگاه‌ها استفاده نمود تا حسابداران رسمی فعلی و آتی را در شناخت و ارزیابی تردید حرفه‌ای و عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای یاری رساند.

۳) نظارت بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی مؤثر است. بدین معنا که چون نظارت مضاعفی توسط سازمان بورس بر حسابرسان معتمد بورس وجود دارد، حسابداران رسمی توجه بیشتری به تردید حرفه‌ای می‌نمایند. پیشنهاد می‌شود از نظارت ارگان‌های دیگری بجز جامعه حسابداران

بر نحوه عملکرد حسابداران رسمی غیر معتمد بورس صورت پذیرد.

۴) هر چه شرکت صاحبکار دارای حاکمیت شرکتی قویتری (مانند داشتن کمیته حسابرسی و عضو غیر موظف هیأت مدیره) باشد، احتمال بروز تخلف در آنها و در نتیجه فشار بر حسابدار رسمی کمتر خواهد بود. پیشنهاد می‌شود، الزام به اعمال کامل حاکمیت شرکتی توسط ارگان‌های ذیربط بیشتر مورد توجه و تأکید قرار گیرد.

فهرست منابع

- * آذین‌فر، کاوه، (۱۳۹۱). "ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردید گرایی و کیفیت حسابرسی"، فصلنامه حسابداری مدیریت، شماره ۱۴، ص ۲۵.
- * بستانیان، جواد، (۱۳۸۷). "قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی"، نشریه حسابداری، شماره ۱۹۲ و ۱۹۳، ص ۲۲.
- * حساس یگانه، یحیی و امید مقصودی، (۱۳۸۹). "تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی"، فصلنامه حسابداری رسمی، شماره ۲۱، ص ۴۹.
- * Grenier, J.H. (2010); Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era: A Dual-Process Model and an Experimental Test; Department of Accountancy University of Illinois at Urbana-Champaign.
- * Hurtt, K., Eining, M. & Plumlee, D. (2003) Professional scepticism: model with implications for research, practice, and education. Working paper, University of Wisconsin.
- * Lori Kopp et al; (2003); A Model of Trust and Professional Skepticism in Auditor-Client Relationship; School of Accountancy Seminar Series University of Waterloo.
- * Nelson, M. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism In Auditing Forthcoming in Auditing