

## **The Effect of Social Conservatism on Professional Skepticism of the Auditors Independent: a Test of Personality Psychological Theory**

**Ehsan Ghaseminezhad**

PhD Student of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Qazvin Branch,  
Islamic Azad University, Qazvin, Iran. e\_ghaseminejad@yahoo.com

**Bahman Banimahd\***

Corresponding Author: Associate Professor of Accounting, Faculty of Management and  
Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran, Banimahd@Kiau.ir

### **Abstract**

**Purpose:** The purpose of the present study is to examine the impact of social conservatism on the uncertainty of independent auditors 'professionalism which can have a positive impact on auditors' judgment and decision making.

**Methods:** This research is a descriptive and survey research and the sample is 466 independent auditors of the Audit Organization, the Accounting Department of Iran and the member organizations of the Iranian Association of Certified Public Accountants. Structural equation modeling using partial least squares method was used to test the hypotheses.

**Results:** Test evidence suggests that social conservatism increases auditors' professional skepticism and its components, including questioning minds, Suspension of judgment, Searching for Knowledge, Understanding Interpersonal Relationship , self-confidence and Self – Determination.

**Conclusions:** The results of this study show that the psychological characteristics of auditors in judging and decision making are among the influential factors.

**Contribution:** The results of this study provide useful information for auditing policy makers and national regulatory bodies about the impact of social conservatism on auditors' professional uncertainty and extend the results of behavioral research in the field of auditing.

**KeyWords:** Modeling of Structural Equations, Social Conservatism, Independent Auditor, Professional Skepticism.

## تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل: آزمونی از

### نظریه روانشناختی شخصیتی

احسان قاسمی نژاد

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران،

e\_ghaseminejad@yahoo.com

\* بهمن بنی مهد

دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران نویسنده مسئول:

Banimahd@Kiau.ir

### چکیده

**هدف:** هدف از مطالعه حاضر بررسی تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل است که می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان تأثیر مثبت داشته باشد.

**روش:** این پژوهش، از نوع پژوهش‌های توصیفی و پیمایشی است و نمونه آماری پژوهش را ۴۶۶ نفر از حساب‌برسان مستقل سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۸ تشکیل می‌دهند. به منظور آزمون فرضیه‌ها از مدل سازی معادلات ساختاری به روش PLS استفاده شده است.

**یافته‌ها:** شواهد آزمون نشان می‌دهد محافظه‌کاری اجتماعی موجب افزایش تردید حرفه‌ای حساب‌برسان و مولفه‌های آن شامل، ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرایی بودن می‌شود.

**نتیجه‌گیری:** نتایج پژوهش نشان می‌دهد که وجود ویژگی شخصیتی محافظه‌کاری اجتماعی در میان حساب‌برسان مستقل موجب افزایش تردید حرفه‌ای آنان می‌گردد.

**دانش‌افزایی:** نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را برای سیاست‌گذاران حرفه‌حسابرسی و نهادهای نظارتی کشور درباره تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان فراهم آورده و موجب بسط نتایج تحقیقات رفتاری در حوزه حسابرسی می‌شود.

**واژگان کلیدی:** مدل‌سازی معادلات ساختاری، محافظه‌کاری اجتماعی، حساب‌برسان مستقل، تردید حرفه‌ای.

## ۱- مقدمه

تردید حرفه‌ای که اغلب در سراسر استانداردهای حسابرسی به آن اشاره شده است به عنوان سنگ بنای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود. از این رو حسابرسان باید با نگرش شکاکیت حرفه‌ای اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده را بررسی و امکان وجود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه را در صورت‌های مالی صرف نظر از هر گونه شواهد قبلی در مورد واحد گزارشگر یا باور حسابرس در مورد صداقت و اعتماد صاحبکار، ارزیابی نمایند. (کمیسون بورس اوراق بهادار<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰؛ انجمن حسابرسان داخلی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲). به عبارت دیگر، حسابرسان باید همواره درجه‌ای از مراقبت حرفه‌ای را در جمع‌آوری شواهد حسابرسی مد نظر قرار دهند و این‌گونه فرض نمایند که توطئه یا تقلبی از سوی مدیریت واحد مورد رسیدگی در ارائه صورت‌های مالی وجود دارد. از این رو مفهوم تردید حرفه‌ای در میان حسابرسان مستقل در کار حسابرسی جایگاه ویژه‌ای دارد. (طوبی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱؛ ۱۱۰).

حسابرسان مستقل با توجه به نقش مهمی که در شفافیت گزارشگری مالی دارند باید درباره لحاظ شدن تمامی جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری در صورت‌های مالی اظهار نظر کنند. استانداردهای حسابرسی نیز حسابرسان را ملزم می‌کنند که تردید حرفه‌ای را در تمامی مراحل حسابرسی رعایت نمایند. (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸).

در سال‌های اخیر همواره این پرسش مطرح شده است که آیا تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل صرفاً مجموعه‌ای از مهارت‌ها و دانش حرفه‌ای است یا ویژگی‌های روان‌شناختی شخصیتی و اجتماعی در شکل‌گیری آن مؤثرند؟ (گلاور و پراویت<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴؛ ۵). از این رو، با توجه به اهمیت موضوع که در بالا ذکر شد، این پژوهش به دنبال بررسی تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی به عنوان یکی از ویژگی‌های روان‌شناختی شخصیتی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل می‌باشد.

محافظه‌کاری اجتماعی یکی از مشخصه‌های فرهنگی و اجتماعی جوامع است. (معید فر، ۱۳۸۵؛ ۳۲۱). محافظه‌کاری اجتماعی یعنی تمایل افراد به حفظ ارزش‌های سنتی همان‌گونه که هستند. در محافظه‌کاری اجتماعی حرمت نگهداشتن و حفظ ارزش‌های فرهنگی، اجتماعی و خصوصاً ارزش‌های که به تدریج طی دوره‌ای طولانی حاصل آمده از اهمیت خاصی برخوردار است. محافظه‌کاری اجتماعی را می‌توان پایبندی افراد به ایدئولوژی‌های سنتی دانست (محمدی اصل، ۱۳۸۵؛ ۱). اشخاصی که از ویژگی رفتاری محافظه‌کاری اجتماعی برخوردارند معمولاً با تردید و احتیاط بیشتری قضاوت و تصمیم‌گیری می‌کنند و خود را ملزم به رعایت اخلاق و ضوابط حرفه‌ای می‌دانند. (کانگ و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۴؛ ۲۴۸).

بنابراین از آنجایی که ویژگی‌های شخصیتی و اجتماعی در نگرش حسابرسان به تردید حرفه‌ای موثر می‌باشد می‌توان به کمک این مدل‌ها سطح تردید حرفه‌ای میان حسابرسان و در نتیجه کیفیت حسابرسی را بهبود بخشید (السون و گلد<sup>۷</sup>، ۲۰۱۸؛ ۲۶۷). بر این اساس، پرسش اصلی این پژوهش آن است که تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل تا چه اندازه متأثر از ویژگی محافظه‌کاری اجتماعی آنان است؟ هدف این پژوهش نیز در درجه اول بسط و گسترش مبانی نظری پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی و در درجه دوم مطالعه اثرات ویژگی‌های روانشناختی در نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل است.

انتظار می‌رود، نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش، افزوده‌ی علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول آن که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب معرفی موضوع جدیدی در حوزه‌ی تحقیقات رفتاری شود. این خود می‌تواند پژوهشگران را برای انجام پژوهش‌های رفتاری دیگری ترغیب نماید. دوم آن که شواهد پژوهش نشان خواهد داد ویژگی‌ها و مشخصه‌های شخصیتی نظیر محافظه‌کاری اجتماعی حسابرسان، تا چه اندازه می‌تواند تردید حرفه‌ای آن‌ها را تحت الشعاع خود قرار دهد و در نتیجه بر قضاوت حسابرسان اثرگذار باشد. این موضوع می‌تواند اطلاعات سودمندی، را در اختیار سیاست‌گذاران در حوزه‌ی حسابرسی برای تدوین خط‌مشی‌های حسابرسی قرار دهد. در ادامه مبانی نظری، فرضیه‌ها، روش شناسی پژوهش و نتایج و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری، ادبیات و فرضیه‌ها

### ۲-۱. تردید حرفه‌ای

تردید حرفه‌ای به عنوان یکی از مولفه‌های اساسی حسابرسی صورت‌های مالی در نظر گرفته می‌شود. استانداردهای حسابرسی بین‌المللی و استانداردهای حسابرسی آمریکا بر اهمیت تردید حرفه‌ای تاکید ورزیده و آن را به عنوان نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر (هشیاری نسبت، به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است تعریف می‌کنند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۲؛ هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، ۲۰۱۲). به نظر پژوهشگران، حسابرس‌ها باید رویکردی «بی‌طرفانه» یا «شکی منطقی» نسبت به شواهد حسابرسی داشته باشند. رویکرد بی‌طرفانه نشان دهنده‌ی نگرشی است که فرض را بر صادق بودن یا نبودن مدیریت نمی‌گذارد (هارت<sup>۸</sup>، ۲۰۱۰؛ ۱۵۰). رویکرد مبتنی بر شک منطقی، نشان دهنده‌ی نگرشی است که فرض را بر وجود سطحی از عدم صداقت یا جانبداری مدیریت می‌گذارد، مگر آنکه شواهد، خلاف آن را تایید کنند (بل و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۰۵؛ ۳۸۷). پژوهشگران قبلی در حوزه‌ی

روانشناسی دریافته‌اند که ویژگی‌های شخصیتی و اجتماعی، بر قضاوت و تصمیم‌گیری‌های افراد تأثیر گذار می‌باشند (آژن<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۵: ۱۸۳). کروز و همکاران<sup>۱۱</sup> (۲۰۲۰؛ ۱)، در پژوهشی به بررسی ارتباط بین تردید حرفه‌ای و تصمیمات سرمایه‌گذاری پرداختند. نتایج آنها نشان داد شک و تردید حرفه‌ای در میان حسابرسان کمک می‌کند تا متخصصان مالی در ارزیابی مربوط بودن و قابلیت اطمینان اطلاعات به سرمایه‌گذاران در ارزیابی ارزش شرکت کمک بالایی کنند. زیمبلمان و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۹: ۴۱)، در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر فرهنگ حسابرس بر روی شکاکیت حسابرسان پرداختند. آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که فرهنگ حسابرس باعث افزایش شکاکیت و تردید در میان حسابرسان می‌گردد. واسیلیف و آلور<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۹: ۱۴۹) در پژوهشی به بررسی جنبه‌های رفتاری حسابرس به عنوان یک فرآیند کلیدی در مورد کشف تقلب پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد رفتار حسابرسان به عنوان یک نقش اساسی در حسابرسی در کشف تقلبات و تحریفات ناشی از اشتباه موثر می‌باشد. برازل و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۹؛ ۱)، در پژوهشی با عنوان تأثیر دفعات ارزیابی ریسک تقلب و زمان بندی کشف تقلب بر قضاوت و عمل تردید گرایانه حسابرس نشان دادند حسابرسانی که دارای تردید حرفه‌ای می‌باشند قبل از انجام آزمون محتوا بررسی‌های را در سطح عملیاتی برای ارزیابی کشف تقلب انجام می‌دهند. نولدز و کادوس<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۸؛ ۹۹۱)، با استفاده از پایه قرار دادن تردید حرفه‌ای به بررسی سیستم ذهن و تئوری عقیده پرداختند و عنوان داشتند که فقدان تردید حرفه‌ای به عنوان ریشه مغایرت‌ها در حسابرسی می‌باشد و با تحقیق خود به مفهوم سازی در حوزه تردید حرفه‌ای پرداخته و نشان دادند که عناصر سیستم ذهن منجر به تحلیل انتقادی شواهد و نه افزایش ارزیابی ریسک می‌شود. اتو و الیاس<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۷؛ ۶۹) در پژوهش خود به بررسی تردید حرفه‌ای حسابرس و بحران‌های مالی در کشور نیجریه پرداختند. آنها نتیجه گرفتند علل شخصیتی و اجتماعی از جمله مهمترین دلایل تقویت تردید حرفه‌ای حسابرسان محسوب می‌شود که می‌تواند باعث کاهش و پیشگیری بحران‌های مالی گردد. آندریاس و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۶؛ ۳۸۰) پژوهشی در حوزه عوامل تأثیر گذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در کشور اندونزی انجام دادند و به این نتیجه رسیدند وجود ویژگی‌های همچون استقلال، بی‌طرفی، تجربه و مهارت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر گذارند و این موضوع باعث ارتقای کیفیت حسابرسان می‌گردد. ولیان و صفری گرایلی (۱۳۹۷؛ ۱۱)، در پژوهش خود با عنوان ارائه الگویی برای درک تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا بیان می‌کنند ویژگی‌های روان‌شناختی (مسئولیت پذیری، تحمل استرس، ادراک و اطمینان)، ویژگی‌های شخصیتی (درونگرایی، وجدان‌گرایی و ماکیاوول‌گرایی)، مهارت‌های حرفه‌ای (تخصص، تجربه و استقلال) و عوامل محیطی (فشار جهت رسیدگی، فشار هزینه‌ای و انتظارات ذینفعان) تأثیر مثبت و معناداری با تردید حرفه‌ای حسابرسان دارند. حصارزاده و همکاران (۱۳۹۵؛ ۱۷۳)، در

پژوهشی نشان دادند که بی طرفی و شکاکیت با قضاوت‌های دیرباورانه حساب‌برسان در محیط‌های کنترلی با ریسک مختلف صاحبکار متفاوت می‌باشد. آنان در مقاله خود به این نتیجه رسیدند که در وضعیت محیط کنترلی با ریسک بالا، میان بی‌طرفی و قضاوت‌های دیر باورانه همبستگی بالایی وجود دارد. اما میان شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه در دو محیط کنترلی با ریسک بالا و پایین تفاوت معناداری وجود ندارد. یعقوب‌نژاد و همکاران (۱۳۹۱)؛ (۲۵) پژوهشی با عنوان ارتباط بین شاخص‌های تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی انجام دادند. بدین منظور، آنها ۱۵۰ حسابرس را از ۱۰ موسسه حسابرسی به عنوان نمونه آماری انتخاب کردند. آنها با بررسی همبستگی بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی به این نتیجه رسیدند که هر چند مؤلفه‌های بسیاری بر کیفیت حسابرسی، حساب‌برسان مستقل تاثیرگذار است، اما تردید حرفه‌ای یکی از عوامل تاثیرگذار بر قابلیت اعتماد صورت‌های مالی توسط استفاده کنندگان است و این مؤلفه می‌تواند در صدور گزارش حسابرسی با کیفیت و افشاء تحریف‌های ناشی از تقلب تاثیر بسزایی داشته باشد.

هارت و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۳؛ ۴۵) شش ویژگی تردیدگرایی را از متون روانشناختی شخصیتی، اجتماعی و استانداردهای حسابرسی در خصوص تردید حرفه‌ای استنتاج نمودند. که این شش ویژگی با هم تردیدگرایی حرفه‌ای کلی یک فرد را تعیین می‌نماید:

ذهن پرسشگر: ذهن پرسشگر یعنی توانایی ذهن در پرسش صحت مساله در طی عمل حسابرسی (فوگلاین ۱۹۹۴، ۱۹؛ ۱۶۳). یک ذهن پرسشگر شامل مواردی از قبیل الزام به استدلال، شواهد، برهان و دلیل آوردن برای اثبات ادعاهای مدیریت در صورت‌های مالی می‌باشد (گلاور و پراویت، ۲۰۱۴؛ ۵).

وقفه در قضاوت: حسابرس باید تا زمانی که شواهد کافی را جمع‌آوری نماید، یک ذهن باز داشته باشد. نباید با شواهدی که کمتر متقاعدکننده است راضی شود. وقفه در قضاوت، یک ویژگی است. و بیان می‌کند که در خصوص یک مورد مشکوک، شکل‌گیری قضاوت‌ها به کندی صورت می‌گیرد، زیرا انجام قضاوت نیازمند تأمل و جمع‌آوری اطلاعات اضافی پشتیبان می‌باشد (هارت و همکاران، ۲۰۱۳؛ ۴۵).

جستجوی دانش: همان کنجکاوی است. اینکه حسابرس، ذهنیت کنجکاوانه همراه با علاقه برای جستجوی شواهد داشته باشد. جستجوی دانش به عنوان ویژگی تردید حرفه‌ای مبتنی بر کنجکاوی فردی است (هارت و همکاران، ۲۰۱۳؛ ۴۵).

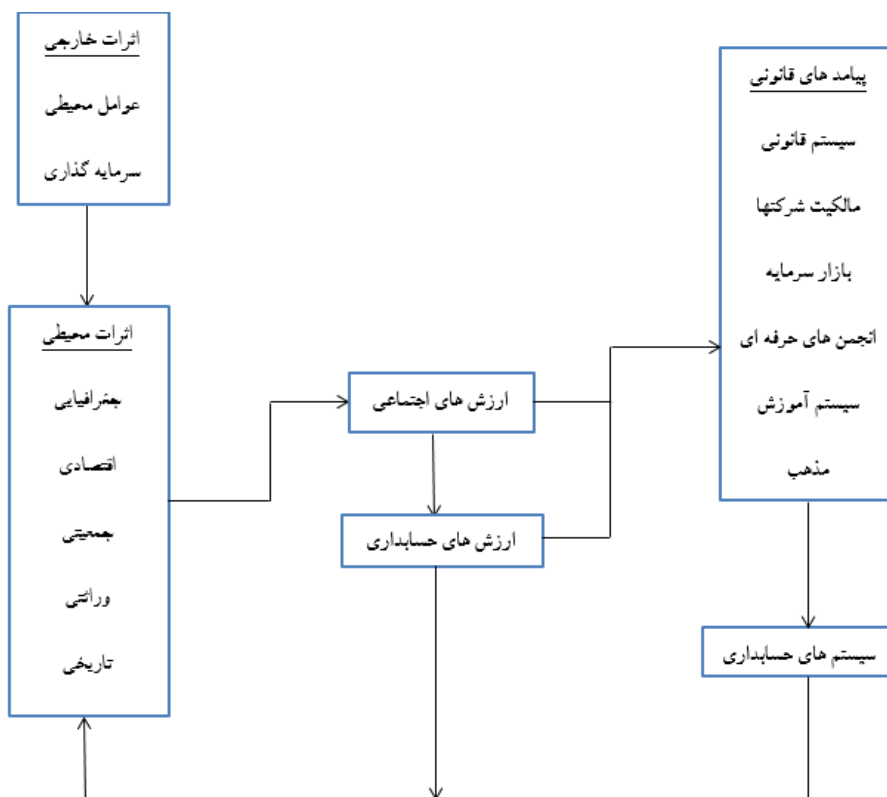
درک میان فردی: حسابرس باید به درک نگرش‌ها، مقاصد و رفتارهای انسانی اشتیاق داشته باشد (هارت و همکاران، ۲۰۱۳؛ ۴۵). درک میان فردی در زمره ویژگی‌های تردید حرفه‌ای است که نیاز به فهم دلایل یا انگیزه‌های دارد که چرا صاحبکار از اجرای یک روش خاص پشتیبانی می‌کند (هوک وی<sup>۲۰</sup>، ۱۹۹۰؛ ۴۱۳).

اعتماد به نفس: اعتماد به نفس یعنی اینکه به لحاظ حرفه‌ای به آن درجه از اطمینان برسیم که بتوانیم ادعا کنیم که قضاوتمان بر اساس رسیدگی‌ها و شواهدی است که گردآوری شده است (موتز و شرف<sup>۲۱</sup>، ۱۹۶۱؛ ۱۶۷).

خودرای بودن: ویژگی خودرایی یعنی حسابرس شجاعانه برای ارزیابی، ارائه و ثبات اظهار نظرهای حسابرسی تصمیم می‌گیرد. خودرایی یعنی اینکه نتیجه‌گیری‌های افراد با در نظر گرفتن کفایت شواهد صورت گرفته است (هارت و همکاران، ۲۰۱۳؛ ۴۵).

## ۲-۲. محافظه کاری اجتماعی

محافظه کاری اجتماعی به عنوان یک ویژگی شخصیتی - رفتاری یعنی تمایل به حفظ چیزها همان گونه که هستند. محافظه کاران اجتماعی خود را معتقد به سنت، اصول و مبانی فرهنگی جامعه می‌دانند. این افراد با هر گونه اندیشه خیالی و مواجهه با مسائل جهان نو مخالف اند؛ و اجرای چنین طرح‌هایی را ناممکن می‌پندارند. به طور کلی محافظه کاری اجتماعی، سنت‌گرایی خود آگاهی است که در واکنش به تجدد غربی پدید آمده و در برابر تحولات دنیای مدرن، تا آنجا که توانسته، ایستادگی کرده است. در واقع معنای بنیادی محافظه کاری اجتماعی را باید در احترام به سنت و مخالفت با دگرگونی اساسی در حوزه‌های مختلف زندگی اجتماعی یافت. به نظر محافظه کاران اجتماعی سنت، فرهنگ، مذهب و خانواده حاصل میراث گذشتگان است و نباید آن‌ها را یکباره کنار گذاشت. به اعتقاد آنان جامعه و دولت اغلب به خانواده تشبیه می‌شوند؛ لذا سنت، فرهنگ و مذهبی که در خانواده شکل گرفته و از گذشتگان به میراث رسیده است باید به کل جامعه تعمیم داده شود (بشریه، ۱۳۹۶؛ ۱۷۴). پژوهشگران حسابداری حوزه فرهنگ اعتقاد دارند، حرفه حسابداری همانند هر حرفه دیگری متأثر از ارزش‌های اجتماعی و اخلاقی جامعه است. شکل شماره ۱ عقیده‌گری را در مورد ارتباط بین حسابداری و فرهنگ نشان می‌دهد. (گری<sup>۲۲</sup>، ۱۹۸۸؛ ۱). طبق نمودار شماره یک، ارزشهای اجتماعی متأثر از اثرات محیطی شامل، محیط جغرافیایی، اقتصادی، تاریخی و .... است. ارزش اجتماعی به نوبه خود بر سیستم‌های قانونی هر جامعه و نیز ارزش‌های حسابداری آن جامعه اثرگذار است. همچنین ارزشهای اجتماعی به طور غیر مستقیم بر سیستم‌های حسابداری اثر می‌گذارد. به عنوان نمونه در جامعه‌ای که سطح محافظه کاری فرهنگی و اجتماعی بالا باشد، انتظار بر آن است که سطح محافظه کاری حسابداری و حسابرسی نیز در حرفه بالا باشد. در این تحقیق، بر اساس نمودار شماره یک، می‌توان اظهار داشت که محافظه کاری فرهنگی و اجتماعی به عنوان ایدئولوژی یک جامعه، بر تردید حرفه‌ای حسابرس اثرگذار است. به بیان دیگر می‌توان اظهار داشت، بکارگیری سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در حسابرسان تحت تأثیر میزان تمایل آنها به محافظه کاری اجتماعی می‌باشد.



شکل ۱- ارتباط حسابداری و فرهنگ  
(گری، ۱۹۸۸)

نتایج تحقیقات در حوزه اقتصاد رفتاری نشان می‌دهد که محافظه‌کاری اجتماعی بر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی تأثیری مثبت دارد. این تحقیقات نشان داده‌اند افرادی که از درجه بالایی از محافظه‌کاری برخوردار هستند شک و تردید در آنها بالا می‌باشد. افرادی که از ویژگی شخصیتی محافظه‌کاری بالایی برخوردار هستند، افرادی هستند که پایبند به مذهب و سنت می‌باشند. این تحقیقات نشان می‌دهند هر چه سطح پایبندی به سنت افزایش یابد در آن صورت سطح شک و تردید افراد بیشتر خواهد شد. در نتیجه قضاوت آنها نیز تحت تأثیر این موضوع قرار می‌گیرد (فیلیس<sup>۲۳</sup>، ۱۹۵۶؛ ۲۸). به عقیده گلاور و پراویت (۲۰۱۴؛ ۵)، تردید حرفه‌ای حسابرس متأثر از طرز تفکر و نگرش افراد است. این طرز تفکر شامل مجموعه‌ای از مفروضات، ارزشها و مکتب‌های فکری است که افراد نسبت به دنیا و زندگی دارند. در واقع می‌توان گفت که محافظه‌کاری اجتماعی یکی از آن نگرشها و طرز تفکرات می‌باشد. برخی از پژوهشگران معتقدند که طرز تفکر افراد با توجه به اصول و ارزشهای اجتماعی، تصمیم‌گیری و قضاوت آنها را تسهیل می‌نماید (فری تیاس و همکاران<sup>۲۴</sup>، ۲۰۰۴). گریفیس و همکاران<sup>۲۵</sup>

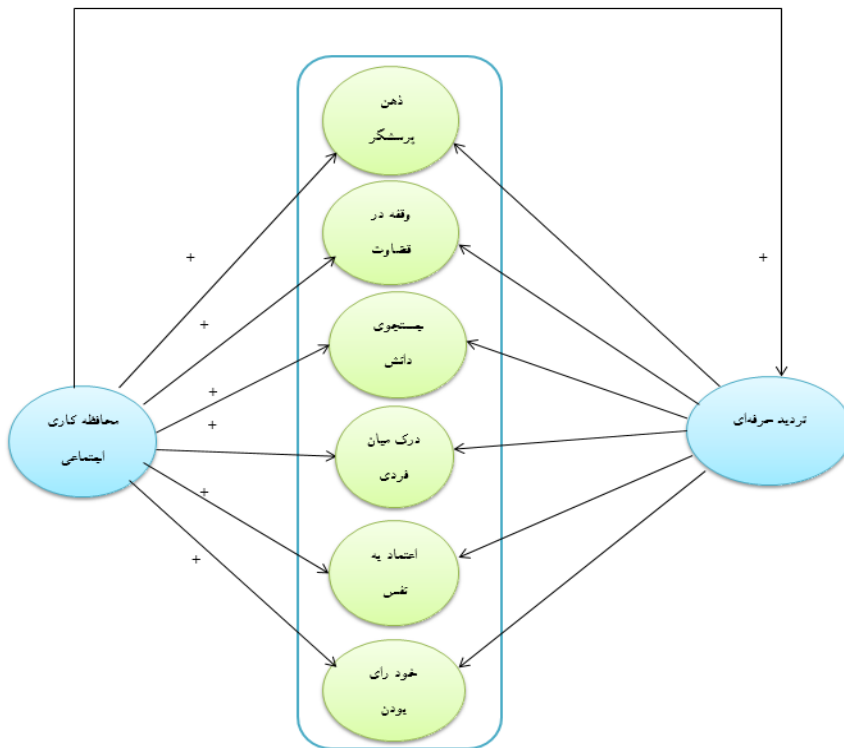


تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل: آزمونی از نظریه روانشناخت/۹

(۲۰۱۶؛ ۲۰)، دریافتند که کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری افراد به شدت متأثر از طرز تفکر و ایدئولوژی افراد می‌باشد. تردید حرفه‌ای را می‌توان مجموعه‌ای از ویژگی‌های نظیر ذهن پرسشگر و متفکر، حس کنجکاوی، واقع بینی دانست. این ویژگی‌ها روی هم رفته نشان دهنده طرز تفکر افراد است. شعبان و همکاران (۱۳۹۶؛ ۷۵) در پژوهشی به بررسی اثر محافظه‌کاری اجتماعی بر استقلال حسابرس پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد هر چه سطح محافظه‌کاری اجتماعی در حسابرسان افزایش یابد رعایت استقلال توسط آنها نیز بیشتر می‌شود. با توجه به آنچه که در بالا گفته شد می‌توان انتظار داشت محافظه‌کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل تأثیر مثبت داشته باشد.

### مدل مفهومی پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش مطرح شده، مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل (۲) ترسیم شده است



شکل (۲): مدل مفهومی پژوهش  
(منبع: پژوهشگر)

### فرضیه های پژوهش

با توجه به ادبیات نظری و مطالعات تجربی فرضیه های پژوهش به شرح ذیل ارائه می گردد :

فرضیه اصلی پژوهش

محافظه کاری اجتماعی تاثیر معنادار و مثبت بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل دارد.

فرضیه های فرعی :

فرضیه فرعی اول : محافظه کاری اجتماعی تاثیر معنادار و مثبت بر بعد ذهن پرسشگر دارد.

فرضیه فرعی دوم : محافظه کاری اجتماعی تاثیر معناداری معنادار و مثبت بر بعد وقفه در قضاوت دارد.

فرضیه فرعی سوم : محافظه کاری اجتماعی تاثیر معنادار و مثبت بر بعد جستجوی دانش دارد.

فرضیه فرعی چهارم : محافظه کاری اجتماعی تاثیر معنادار و مثبت بر بعد درک میان فردی دارد.

فرضیه فرعی پنجم : محافظه کاری اجتماعی تاثیر معنادار و مثبت بر بعد اعتماد به نفس دارد.

فرضیه فرعی ششم : محافظه کاری اجتماعی تاثیر معنادار و مثبت بر بعد خود رای بودن دارد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

انتخاب روش تحقیق تحت تاثیر پارادایم تحقیق قرار می گیرد در این تحقیق به جهت واقعیت مورد تحقیق یعنی ابعاد عملکردی حسابرس، از پارادایم تفسیری استفاده می شود. این پارادایم در پی فهم دنیایی است که انسانها در آن کار و زندگی می کنند. در پارادایم های پژوهشی بر اساس دیدگاه تفسیرگرایی، واقعیت مشروط به تجربه انسان و تفسیر اوست. انسان از طریق تجربه می تواند دانش مربوط به واقعیت را در ذهن خود بسازد. پژوهشگر از طریق تعامل با موضوع مورد پژوهش به شناخت آن نائل می شود (هومن، ۱۳۸۵). هم چنین، پژوهش حاضر از دسته پژوهش های توصیفی - پیمایشی است. برای تدوین مبانی نظری پژوهش از مطالعات کتابخانه ای استفاده شده است که در برگیرنده کتب، پایان نامه ها، نشریات تخصصی فارسی و انگلیسی و هم چنین پایگاه های الکترونیکی است. در بخش میدانی رایج ترین شیوه های گردآوری داده ها در روش پژوهش پیمایشی، استفاده از پرسشنامه است که در این پژوهش، با استفاده از پرسشنامه، داده های مورد نیاز جمع آوری و از طریق نرم افزار SPSS22 و تکنیک مدلسازی معادلات ساختاری - نرم افزار Smart PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در مدل تحلیلی پژوهش محافظه کاری اجتماعی متغیر مستقل (سازه برونزا) و تردید حرفه ای متغیر وابسته (سازه درون زا) در نظر گرفته شده است.

سوال های پرسشنامه شامل دو بخش عمومی و اختصاصی است. سوال های بخش عمومی شامل ویژگی های عمومی پاسخ دهندگان شامل جنسیت، محل اشتغال، میزان تحصیلات، سن و

مرتب‌شده است. برای سوال‌های اختصاصی نیز از پرسش‌نامه‌های استاندارد زیر استفاده شده است. ۱- محافظه کاری اجتماعی: اوقات (۲۰۱۳) این پرسش‌نامه شامل ۷ گویه می‌باشد. گویه‌ها روی مقیاس ۱۱ درجه‌ای لیکرت (بسیار منفی تا بسیار مثبت) رتبه‌بندی می‌شود. ۲- تردید حرفه‌ای: هارت (۲۰۱۰) این پرسش‌نامه شامل ۳۰ گویه با ۶ مولفه می‌باشد. که مولفه ذهن پرسشگر با ۳ گویه، وقفه در قضاوت با ۵ گویه، جستجوی دانش با ۶ گویه، درک میان فردی با ۵ گویه، اعتماد به نفس با ۵ گویه و خودرایی بودن با ۶ گویه سنجیده می‌شود. ماده-های این مقیاس دارای ۶ گزینه کاملاً مخالف، مخالف، کمی مخالف، کمی موافق، موافق و کاملاً موافق می‌باشد که به ترتیب از ۱ تا ۶ نمره‌گذاری می‌شود.

۱-۳. جامعه و نمونه آماری :

جامعه آماری پژوهش را حسابرسان سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهند. از آنجا که آمار رسمی و دقیقی از جامعه پژوهش در دسترس نیست، تعداد جامعه آماری در این پژوهش نامحدود فرض شده است. بنابراین، برای محاسبه حجم نمونه از رابطه زیر در جامعه نامحدود استفاده شده است (مومنی و فعال قیومی).

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول :

n = تعداد نمونه

$Z_{\frac{\alpha}{2}} = 1.96$  مقدار نرمال استاندارد یعنی

$P=q=0/5$

$d=0/05$

در این رابطه  $p$  برابر است با نسبت موفقیت در جامعه که چون مقدار آن در اختیار نیست برابر با ۰/۵ قرار داده شده است. در این پژوهش، سطح اطمینان برابر با  $1-\alpha=1/95$  در نظر گرفته شده است. همچنین مقدار  $Z_{\frac{\alpha}{2}}$  با توجه به جدول نرمال استاندارد برابر با ۱/۹۶ و مقدار خطای قابل قبول ۰/۰۵ در نظر گرفته شده است. تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۳۸۴ می‌باشد که در این پژوهش تعداد ۵۰۰ پرسشنامه در سال ۱۳۹۸ میان حسابرسان بخش خصوصی و عمومی به صورت تصادفی توزیع که در نهایت تعداد ۴۶۶ پرسشنامه جهت تجزیه و تحلیل نهایی دریافت گردید.

## ۴ - یافته‌های پژوهش

### جمعیت شناختی و آمار توصیفی

بررسی ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخگویان به پرسشنامه نشان داد، از ۴۶۶ نمونه که به صورت تصادفی پاسخ داده اند، ۸۱٪ مرد و ۱۹٪ زن بوده اند. همچنین ۳۵٪ از پاسخگویان از حسابرسان موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، ۳۱٪ سازمان حسابرسی و ۳۴٪ دیوان محاسبات کشور هستند. ۵٪ از پاسخ دهندگان دارای مدرک دکتری، ۵۸٪ کارشناسی ارشد، ۳۱٪ کارشناسی و ۶٪ کاردانی می‌باشد. ۲۶٪ از حسابرسان دارای رده سنی ۲۰ تا ۳۰ سال، ۴۴٪ دارای رده سنی ۳۱ تا ۴۰ سال، ۲۰٪ دارای رده سنی ۴۱ تا ۵۰ سال و ۱۰٪ بالای ۵۰ سال می‌باشد. همچنین از پاسخ دهندگان ۴۷/۶٪ دارای سابقه حرفه‌ای کمتر از ۵ سال، ۲۱/۷٪ از ۶ تا ۹ سال، ۱۱/۲٪ از ۹ تا ۱۴ سال، ۶/۷٪ از ۱۴ تا ۲۰ سال و ۱۲/۷٪ بالاتر از ۲۰ سال می‌باشند. همچنین ۲۳٪ از پاسخ دهندگان در سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی دارای رده شغلی حسابرس، ۲۹٪ حسابرس ارشد، ۲۳٪ سرپرست حسابرسی، ۲۱٪ مدیر فنی و بقیه در سطح مدیران ارشد و شریک می‌باشند. در ضمن از پاسخ دهندگان در دیوان محاسبات کشور ۳۳٪ در سطح حسابرس، ۲۲٪ حسابرس ارشد، ۲۷٪ سر حسابرس، ۱۵٪ سر حسابرس ارشد و بقیه در سطح حسابرسان کل می‌باشند.

نگاره ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شرح	محافظه کاری اجتماعی	ذهن پرسشگر	وقفه در قضاوت	جستجوی دانش	درک میان فردی	اعتماد به نفس	خودرایی بودن	تردید حرفه ای
تعداد	۴۶۶	۴۶۶	۴۶۶	۴۶۶	۴۶۶	۴۶۶	۴۶۶	۴۶۶
کمینه	۱/۷۱	۱	۱	۱	۲	۲	۱/۶	۲/۳۳
بیشینه	۱۰/۱۴	۶	۶	۶	۶	۶	۶	۶
میانگین	۷/۷۱	۴/۳۶	۴/۷۲	۴/۶۸	۴/۱۲	۴/۶۹	۴/۵۸	۴/۵۴
انحراف معیار	۱/۶۴	۰/۹۱	۰/۹۳	۰/۹۱	۰/۷۲	۰/۹۰	۰/۶۵	۰/۶۷

نتایج آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در نگاره ۱ ارائه شده است. بر اساس این نتایج، محافظه‌کاری اجتماعی میان حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات کشور تقریباً به کار گرفته می‌شود؛ زیرا در مقایسه ده گزینه‌ای لیکرت، متغیر محافظه‌کاری اجتماعی (۷/۷۱) بیش از عدد میانگین مد نظر، یعنی ۶ است. میانگین تردید حرفه‌ای، ۴/۵۴ به دست آمده که بیشتر از حد میانگین، یعنی ۳/۵ است. بنابراین در میان حسابرسان فوق‌الذکر تردید حرفه‌ای رعایت می‌گردد.

برای آزمون مدل مفهومی تحقیق از الگوریتم تحلیل مدل‌ها با استفاده از روش Smart PLS استفاده شده است. این آزمون شامل سه بخش، برازش مدل اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل است. بنابراین ابتدا صحت روابط موجود در مدل اندازه‌گیری با استفاده از معیارهای پایایی و روایی ارزیابی می‌گردد و سپس به بررسی روابط موجود در بخش ساختاری و در پایان نیز برازش کلی مدل بررسی شده است.

### برازش مدل اندازه‌گیری

آزمون مدل اندازه‌گیری شامل بررسی پایایی و روایی سازه‌های تحقیق است. پایایی آزمون به دقت اندازه‌گیری و ثبات آن مربوط است. برای بررسی پایایی مطابق فورنل و لارکر<sup>۲۶</sup> (۱۹۸۱) از دو شاخص استفاده می‌شود. شاخص اول، بررسی پایایی هر یک از معرف‌های متناظر با سازه پنهان است. برای این منظور از ضرایب بارهای عاملی هر یک از معرف‌ها استفاده می‌شود. مقدار بارهای عاملی نشان می‌دهد که معرف‌ها تا چه حد برای سنجش سازه‌های پنهان مناسب هستند. مقدار ملاک برای مناسب بودن بارهای عاملی  $0/4$  است و معرف‌هایی که مقدار بار عاملی آنها کمتر از  $0/4$  است به شرط اینکه با حذف آنها پایایی ترکیبی مدل اندازه‌گیری افزایش یابد، حذف می‌گردند. (آذر و غلامزاده، ۱۳۹۱). از آنجایی که اینکه سازه پنهان تردید حرفه‌ای دارای مولفه می‌باشند از تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم در این پژوهش استفاده شده است. نتایج حاصل از بارهای عاملی برای سازه‌های پنهان پژوهش در نگاره (۳) و (۴) ارائه گردیده است. شاخص دوم، پایایی ترکیبی ضریب دیلون - گلدشتاین (CR) است که سازگاری درونی بین معرف‌های یک سازه را نشان می‌دهد. مقدار ملاک برای این شاخص  $0/7$  به بالاست. نتایج مربوط به بررسی پایایی سازه‌های پنهان مدل پژوهش در نگاره (۲) و (۳) ارائه شده است. با توجه به مقادیر بار عاملی معرف‌های متناظر با سازه‌های مدل اندازه‌گیری تحقیق، سوالات ۱۱ و ۲۶ از مولفه درک میان فردی و سوالات ۱۶ و ۱۹ از مولفه خود رای بودن به علت اینکه دارای بار عاملی کمتر از مقدار ملاک  $0/4$  هستند حذف می‌گردند. پس از حذف این معرف‌ها، مقدار ضریب پایایی ترکیبی سازه‌های پنهان محاسبه گردید. مطابق نگاره (۲) و (۳) مقدار ضریب پایایی ترکیبی برای سازه‌های تحقیق بالاتر از مقدار ملاک  $0/7$  است. پس از بررسی معیار پایایی، به بررسی روایی همگرا پرداخته می‌شود. برای سنجش روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شده است. این شاخص، مقدار واریانس را که یک متغیر پنهان از نشانگرهایش بدست می‌آورد را اندازه‌گیری می‌کند. مقدار این شاخص بین ۰ تا ۱ است و مقادیر بالاتر این شاخص نشان از اعتبار همگرای سازه مورد نظر دارد. مطابق نتایج ارائه شده در نگاره (۲) و (۳)، مقدار AVE هر سازه پنهان تحقیق در سطح مناسب و مورد تاییدی قرار دارد، در نتیجه سازه‌ها از روایی همگرایی مطلوب برخوردارند. (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱)

## نگاره (۲) : نتایج تحلیل عاملی تاییدی مرتبه اول: بررسی روایی و پایایی محافظه کاری اجتماعی

متغیر	شماره سوال	ضریب استاندارد (بار عاملی)	ضریب پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراج شده
محافظه کاری اجتماعی	۱	۰/۴۲	۰/۸۲	۰/۴۱
	۲	۰/۷۳		
	۳	۰/۶۷		
	۴	۰/۵۶		
	۵	۰/۷۰		
	۶	۰/۵۷		
	۷	۰/۷۸		

## نگاره (۳) نتایج تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم : بررسی روایی و پایایی تردید حرفه ای

نام متغیر	مؤلفه	شماره سوال	ضریب استاندارد (بار عاملی)	ضریب پایایی ترکیبی - مؤلفه	میانگین واریانس استخراج شده (AVE) - مؤلفه	ضریب پایایی ترکیبی - متغیر تردید حرفه‌ای	میانگین واریانس استخراج شده (AVE) - متغیر تردید حرفه‌ای
تردید حرفه‌ای	ذهن پرسشگر	۷	۰/۸۳	۰/۸۲	۰/۶۱	۰/۷۸	۰/۶۰
		۱۳	۰/۶۷				
		۲۴	۰/۸۳				
		۳	۰/۸۲				
		۹	۰/۷۶				
	وقفه در قضاوت	۲۰	۰/۸۱	۰/۸۹	۰/۶۳		
		۲۲	۰/۸۰				
		۲۷	۰/۷۷				
	جستجوی دانش	۴	۰/۸۱	۰/۹۰	۰/۶۲		
		۸	۰/۶۸				
۱۵		۰/۸۰					
۲۳		۰/۷۴					
۲۸		۰/۸۱					
۲۹		۰/۸۵					
۵		۰/۸۵					
درک میان فردی	۱۴	۰/۷۸	۰/۸۴	۰/۶۳			
	۳۰	۰/۷۶					
	۲	۰/۸۰					
	۶	۰/۸۱					
	۱۲	۰/۷۵					
اعتماد به نفس	۱۷	۰/۶۴	۰/۸۸	۰/۶۰			

	۰/۸۴	۲۱	
	۰/۶۰	۱	
	۰/۷۲		
۰/۴۰	۰/۷۱	۱۰	خود رای بودن
	۰/۶۸	۱۸	
	۰/۵۴	۲۵	

برای بررسی روایی واگرا از روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱) استفاده می‌شود. در این روش، رابطه یک سازه با معرف‌هایش با رابطه آن سازه با سایر سازه‌های تحقیق مقایسه می‌شود. بر این اساس، یک سازه در صورتی دارای روایی واگرای قابل قبول است که در مدل اندازه‌گیری تعامل بیشتری با معرف‌های خود داشته باشد تا با سازه‌های دیگر. بررسی این موضوع توسط یک ماتریس انجام می‌شود که خانه‌های آن حاوی مقادیر ضریب همبستگی بین سازه‌ها و قطر اصلی ماتریس حاوی جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. مطابق ماتریس ارائه شده در نگاره (۴) و (۵)، از آنجا که مقدار جذر AVE مربوط به هر سازه در مدل اصلی و فرعی پژوهش که بر روی قطر اصلی ماتریس نشان داده شده است، از مقدار همبستگی بین سازه‌ها که در خانه‌های زیرین و راست قطر اصلی قرار دارند، بیشتر است؛ از این رو، سازه‌های مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر و روایی واگرای مدل تایید می‌گردد.

نگاره (۴) ماتریس روایی واگرا با روش فورنل و لارکر - مدل اصلی پژوهش

سازه‌ها حرفه‌ای	محافظه کاری اجتماعی	تردید
محافظه‌کاری اجتماعی	۰/۶۴۰	-
تردید حرفه‌ای	۰/۴۶۹	۰/۷۷۴

نگاره (۵) ماتریس روایی واگرا با روش فورنل و لارکر - مدل فرعی پژوهش

سازه‌ها	اعتماد به نفس	وقفه در قضاوت	خود رای بودن	جستجوی دانش	درک میان فردی	محافظه کاری اجتماعی	ذهن پرسشگر
اعتماد به نفس	۰/۷۷۴						
وقفه در قضاوت	۰/۷۴۰	۰/۷۹۴					
خود رای بودن	۰/۴۳۷	۰/۵۲۹	۰/۶۳۲				
جستجوی دانش	۰/۷۳۴	۰/۷۱۶	۰/۴۸۱	۰/۷۸۷			
درک میان فردی	۰/۵۲۰	۰/۶۲۰	۰/۳۳۶	۰/۶۸۰	۰/۷۹۴		
درک میان فردی	۰/۳۷۷	۰/۴۴۲	۰/۲۸۶	۰/۴۶۸	۰/۳۳۵	۰/۶۴۰	
ذهن پرسشگر	۰/۶۶	۰/۶۶۲	۰/۴۲۶	۰/۷۰۳	۰/۶۰۸	۰/۳۴۶	۰/۷۸۱

## آزمون کیفیت الگوی اندازه‌گیری

این آزمون بیان می‌کند که تا چه میزان سئوالات مربوط به هریک از متغیرهای تحقیق می‌تواند متغیر متناظر آنها را در یک الگوی اندازه‌گیری، اندازه بگیرد. مقادیر مثبت این

شاخص نشان دهنده کیفیت مناسب مدل اندازه‌گیری است (اسفیدانی و محسنین، ۱۳۹۶). نتایج حاصل از نگاره (۶) و (۷) نشانگر کیفیت مناسب الگوی اندازه‌گیری در این پژوهش می‌باشد.

نگاره (۶) کیفیت الگوی اندازه‌گیری مدل اصلی پژوهش

متغیرها	I-SSE/SSO
محافظه‌کاری اجتماعی	۰/۳۹۸
تردید حرفه‌ای	۰/۳۷۳

نگاره (۷) کیفیت الگوی اندازه‌گیری مدل فرعی پژوهش

متغیرها	I-SSE/SSO
محافظه‌کاری اجتماعی	۰/۳۹۸
وقفه در قضاوت	۰/۳۸۴
ذهن پرسشگر	۰/۲۴۵
خود رای بودن	۰/۰۹۶
اعتماد به نفس	۰/۳۸۶
درک میان فردی	۰/۲۸۳
جستجوی دانش	۰/۴۶۱

### برازش مدل ساختاری و مدل کلی

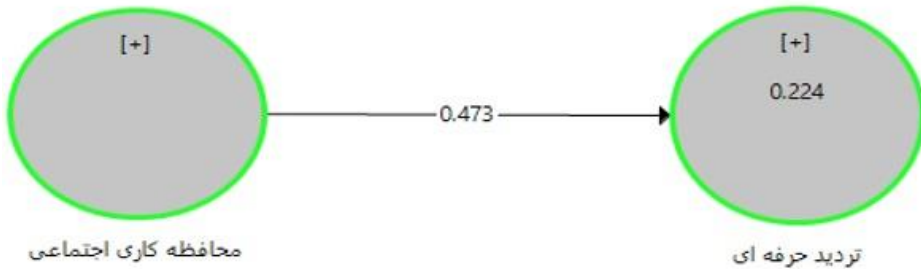
پس از برازش مدل‌های اندازه‌گیری، جهت بررسی روابط بین سازه‌های پنهان پژوهش، مدل ساختاری پژوهش برازش می‌گردد. یکی از معیارها برای سنجش وجود رابطه بین سازه‌های مدل، مقادیر  $t$ -value است. مقادیر  $t$ -value با اجرای فرمان بوت استرایپینگ بر روی خطوط مسیرها نشان داده می‌شوند. اگر مقدار  $t$ -value مربوط به رابطه بین دو سازه پنهان از عدد  $1/96$  بیشتر باشد، معنی‌داری رابطه بین سازه‌های مورد نظر در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌گردد. در این جداول ضرایب مسیر همان بتای استاندارد شده در رگرسیون خطی است که ضرایب مسیر مثبت بیانگر روابط مستقیم است.

### آزمون تاثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای (مدل اصلی پژوهش)

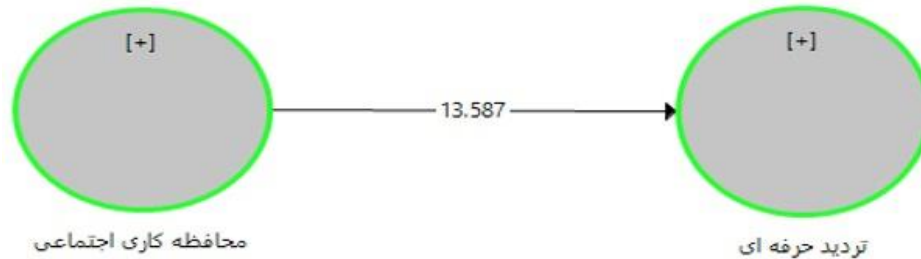
طبق نتایج بدست آمده مقدار ضریب مسیر برای متغیر محافظه‌کاری اجتماعی برابر  $0/47$  است. مثبت بودن ضریب استاندارد بتا در متغیر محافظه‌کاری اجتماعی حاکی از وجود رابطه معنی‌دار مثبت میان این متغیر با تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. به عبارت دیگر به ازای یک واحد افزایش در محافظه‌کاری اجتماعی، تردید حرفه‌ای به میزان  $0/47$  واحد افزایش می‌یابد. ضریب معناداری برابر  $13/58$  می‌باشد در نتیجه فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر اینکه محافظه‌کاری اجتماعی تاثیر معناداری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان دارد در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌گردد. نتایج این آزمون در شکل‌های (۳)، (۴) و نگاره (۸) نشان داده شده است.



تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل: آزمونی از نظریه روانشناخت/۱۷



شکل (۳) - مدل پژوهش درحالت ضرایب مسیر استاندارد شده



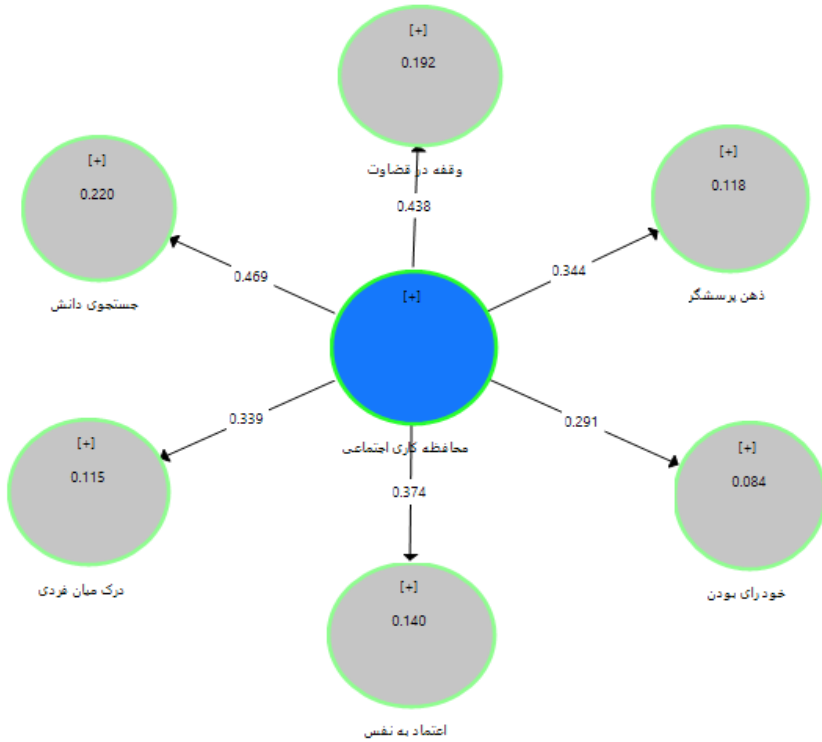
شکل (۴) - مدل پژوهش درحالت معنی داری (مقدار تی)  
نگاره (۸) ضرایب مسیر و آماره تی مدل اصلی پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	t- value	ضریب مسیر	مسیر
تایید	۹۵ درصد	۱۳/۵۸	۰/۴۷	محافظه کاری اجتماعی و تردید حرفه‌ای

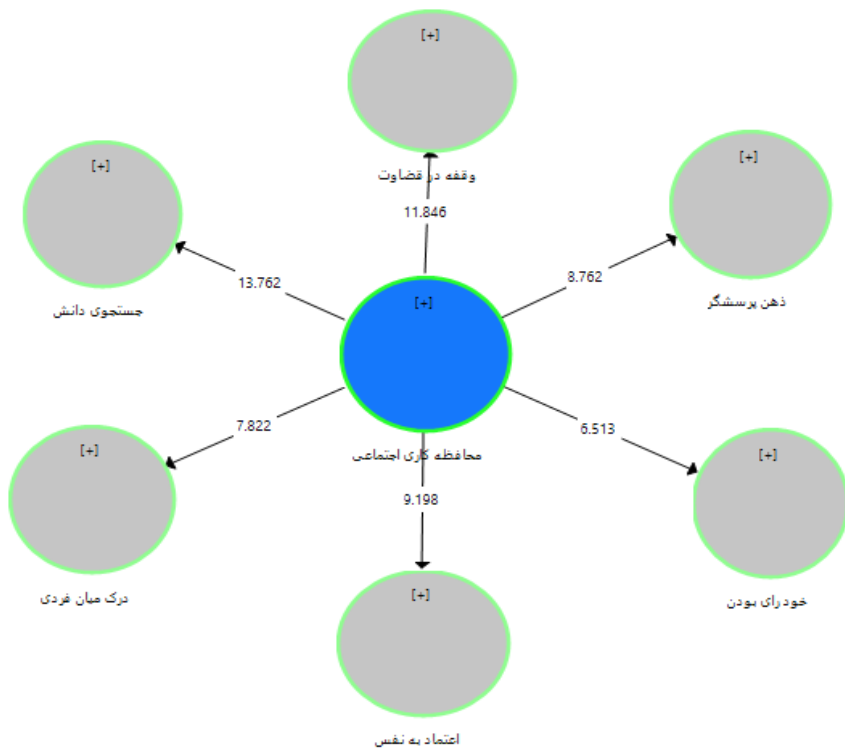
### آزمون تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر مولفه های تردید حرفه ای (مدل فرعی پژوهش)

طبق نتایج بدست آمده از شش فرضیه فرعی مربوط به فرضیه اصلی پژوهش میزان تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر بُعد وقفه در قضاوت برابر ۰/۴۳، میزان تأثیر بر بُعد ذهن پرسشگر، ۰/۳۴، میزان تأثیر بر بُعد خود رای بودن ۰/۲۹، میزان تأثیر بر بُعد اعتماد به نفس ۰/۳۷، میزان تأثیر بر بُعد درک میان فردی ۰/۳۳ و میزان تأثیر بر بُعد جستجوی دانش ۰/۴۶ است که نشان می‌دهد به ازای یک واحد افزایش در متغیر محافظه کاری اجتماعی، بُعد وقفه در قضاوت برابر ۰/۴۳ واحد، بُعد ذهن پرسشگر ۰/۳۴ واحد، بُعد خود رای بودن ۰/۲۹ واحد، بُعد اعتماد به نفس ۰/۳۷ واحد، بُعد درک میان فردی ۰/۳۳ و بُعد جستجوی دانش ۰/۴۶ افزایش می‌یابد. همچنین ضریب معناداری تمام ابعاد بالاتر از ۱/۹۶ می باشد از این رو تمام فرضیه‌ها

در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می گردد. نتایج این آزمون در شکل‌های (۵)، (۶) و نگاره (۹) نشان داده شده است.



شکل (۵) - مدل پژوهش درحالت ضرایب مسیر استاندارد شده



شکل (۶) - مدل پژوهش درحالت معنی داری (مقدار تی)

نگاره (۹) ضرایب مسیر و آماره تی مدل فرعی پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	t-value	ضریب مسیر	مسیر
تایید	۹۵ درصد	۱۱/۸۴	۰/۴۳	محافظه کاری اجتماعی و وقفه در قضاوت
تایید	۹۵ درصد	۸/۷۶	۰/۳۴	محافظه کاری اجتماعی و ذهن پرسشگر
تایید	۹۵ درصد	۶/۵۱	۰/۲۹	محافظه کاری اجتماعی و خودرای بودن
تایید	۹۵ درصد	۹/۱۹	۰/۳۷	محافظه کاری اجتماعی و اعتماد به نفس
تایید	۹۵ درصد	۷/۸۲	۰/۳۳	محافظه کاری اجتماعی و درک میان فردی
تایید	۹۵ درصد	۱۴/۷۶	۰/۴۶	محافظه کاری اجتماعی و جستجوی دانش

دومین معیار برای بررسی مدل ساختاری، ضرایب تعیین ( $R^2$ ) مربوط به سازه پنهان درونزای مدل است. در واقع، این معیار نشان می دهد چند درصد از تغییرات متغیر وابسته، توسط متغیر مستقل تحقیق تبیین می شود. داوری و رضازاده (۱۳۹۶) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را

به عنوان ملاکی برای  $R^2$  ضعیف، متوسط و قوی معرفی می‌کنند. مطابق نتایج حاصل از نگاره (۱۰) و (۱۱) مقدار  $R^2$  برای سازه‌های درون‌زا در مدل اصلی و فرعی پژوهش مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تایید می‌کند. همچنین، شاخص  $Q^2$  استون-گایسر (۱۹۷۵) قدرت پیش بینی معرف‌های متغیرهای مکنون درون‌زا را ارائه می‌دهد. در این شاخص مقادیر  $Q^2$  بالای صفر نشان می‌دهند که مقادیر مشاهده شده خوب بازسازی شده‌اند و مدل توانایی پیش بینی دارد (هنسلر و همکاران<sup>۲۷</sup>، ۲۰۰۹). مطابق نتایج حاصل از نگاره (۱۰) و (۱۱) مقادیر  $Q^2$  سازه‌های درون‌زای مدل اصلی و فرعی پژوهش بالای صفر است که نشان دهنده پیش بینی مناسب مدل می‌باشد. همچنین، برای بررسی برازش مدل کلی پژوهش (شامل مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری) از معیار نیکویی برازش (GOF) استفاده شده است و تزلزل و همکاران<sup>۲۸</sup> (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی نموده‌اند که مقدار ۰/۳۰ در مدل اصلی پژوهش و مقدار ۰/۲۲ در مدل فرعی پژوهش نشان دهنده مناسب بودن برازش کلی مدل است.

نگاره (۱۰) معیارهای برازش مدل اصلی پژوهش		
سازه درون‌زا	$R^2$	معیار استون-گیزر ( $Q^2$ )
تردید حرفه‌ای حسابرس	۰/۲۲	۰/۱۷
نیکویی برازش مدل (GOF)	۰/۳۰	

نگاره (۱۱) معیارهای برازش مدل فرعی پژوهش		
سازه درون‌زا	$R^2$	معیار استون-گیزر ( $Q^2$ )
وقفه در قضاوت	۰/۱۹	۰/۱۲۰
ذهن پرسشگر	۰/۱۱	۰/۰۶۴
خود رای بودن	۰/۰۸	۰/۰۲۷
اعتماد به نفس	۰/۱۴	۰/۰۸۴
درک میان فردی	۰/۱۱	۰/۰۶۷
جستجوی دانش	۰/۲۲	۰/۱۳۰
نیکویی برازش مدل (GOF)	۰/۲۲	

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

تحقیقات نشان می‌دهد ویژگی‌های روانشناختی شخصیتی و رفتاری بر اثربخشی و عملکرد افراد تأثیرگذار می‌باشد (رواب<sup>۲۹</sup>، ۲۰۰۸). بنابراین در این پژوهش اثر ویژگی شخصیتی - رفتاری محافظه‌کاری اجتماعی به عنوان یکی از مولفه‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان داد که محافظه‌کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت دارد. به این معنی که هر چه سطح محافظه‌کاری اجتماعی در حسابرسان افزایش یابد تردید حرفه‌ای در آنها افزایش

می‌یابد. نتایج دیگر این پژوهش نیز بیانگر آن است که محافظه‌کاری اجتماعی ارتباط معنی دار و مثبت بر ابعاد تردید حرفه‌ای حسابرسان دارد. به بیان دیگر هر چه سطح محافظه‌کاری اجتماعی در حسابرسان افزایش یابد بعد ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خود رای بودن در آنها افزایش می‌یابد.

شواهد این پژوهش با مبانی نظری تحقیق اتو و الیاس (۲۰۱۷)، گریس و همکاران (۲۰۱۶)، گلاور و پرویت (۲۰۱۴)، آژن (۲۰۰۵)، فری تیاس و همکاران (۲۰۰۴)، فیلیپس (۱۹۵۶)، ولیان و صفری (۱۳۹۷) و شعبان و همکاران (۱۳۹۶) هم‌خوانی دارد. آن‌ها در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان که یکی از آنها تردید حرفه‌ای می‌باشد متأثر از طرز تفکر، صفتهای شخصیتی و ایدئولوژی افراد می‌باشد. به بیان دیگر ارزشهای حرفه‌ای حسابرسی از جمله تردید حرفه‌ای تحت تأثیر ارزشها و عوامل فرهنگی و اخلاقی جامعه می‌باشد.

دستاوردها و ارزش افزوده علمی این پژوهش شامل موارد ذیل می‌باشد:

۱- محافظه‌کاری اجتماعی تمایل و انگیزه حسابرسان مستقل را نسبت به جمع‌آوری اطلاعات و شواهد درخصوص یک موضوع مشکوک افزایش می‌دهد. به عبارت دیگر این‌گونه رفتار شخصیتی تأمل حسابرسان را نسبت به جمع‌آوری شواهد و مدارک صاحبکار به منظور ارائه یک اظهارنظر حرفه‌ای افزایش می‌دهد (وقفه در قضاوت).

۲- محافظه‌کاری اجتماعی موجب می‌گردد تا اثبات ادعاهای مدیریت در صورت‌های مالی به وسیله استدلال، شواهد، برهان و دلیل از سوی حسابرسان مستقل افزایش یابد (ذهن پرسشگر).

۳- محافظه‌کاری اجتماعی استقلال و بی‌طرفی حسابرسان مستقل را جهت ارزیابی، ارائه و ثبات اظهارنظرهای حسابرسی درخصوص شواهد و مدارک مالی صاحبکار افزایش می‌دهد. (خود رأی بودن).

۴- محافظه‌کاری اجتماعی در میان حسابرسان مستقل میزان اعتماد و اطمینان آنان را به منظور ارائه یک قضاوت حرفه‌ای افزایش می‌دهد (اعتماد به نفس).

۵- محافظه‌کاری اجتماعی توجه و انگیزه حسابرسان مستقل را نسبت به مقاصد و رفتارهای خاص صاحبکار افزایش می‌دهد (درک میان فردی).

۶- محافظه‌کاری اجتماعی ذهنیت کنجکاوانه و علاقه حسابرسان مستقل را درخصوص جستجوی شواهد به منظور اثبات ادعاهای مدیریت در صورت‌های مالی کاهش می‌دهد، (جستجوی دانش).

به عقیده نویسندگان مقاله، بدون مطالعه مولفه‌های روانشناختی شخصیتی و رفتاری در سطح جامعه، نمی‌توان عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی از جمله تردید حرفه‌ای را در

حسابرسان درک نمود. زیرا نتایج حاصله از این پژوهش نشان داد که دیدگاه و نگرش حسابرسان نسبت به مقوله تردید حرفه‌ای، تحت تأثیر موضوعات شخصیتی و رفتاری است. بنابراین با توجه به نتایج این پژوهش به منظور افزایش کیفیت حسابرسی در میان حسابرسان مستقل به نهادهای نظارتی کشور از جمله سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات کشور و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی پیشنهادهایی بدین شرح ارائه می‌گردد:

- مطابق نتایج بدست آمده به هیات‌های نظارت کننده بر کار حسابرسان پیشنهاد می‌گردد مذهب و ایدئولوژی‌های سنتی را در آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مد نظر و به منظور افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل و در نتیجه افزایش کیفیت حسابرسی، حسابرسان مستقل را بر اساس این نوع ایدئولوژی اخلاقی و طرز تفکر مورد ارزیابی قرار دهند.

- هنگام استخدام نیروهای جدید، در کنار آزمون‌های کتبی، حتماً به شناخت سطح محافظه‌کاری اجتماعی افراد از طریق آزمون‌های مربوطه دست یابند، چرا که تردید حسابرسان به عنوان یک مبنا و معیار قضاوت و ارتقا دهنده سطح شفافیت‌ها مطرح می‌باشد که در صورت تناسب مناسب بین ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری با ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی، می‌توان انتظار داشت جامعه‌ی سالم‌تر و خالی از فساد و ..... را شاهد باشیم.

- در خصوص پژوهش‌های آتی نیز پیشنهاد می‌شود تأثیر سایر ویژگی‌های روانشناختی شخصیتی و رفتاری، از جمله تأثیر نسبی‌گرایی و ایده‌آل‌گرایی که از مولفه‌های تشکیل دهنده جهت‌گیری اخلاقی می‌باشند و تأثیر بسزایی بر عملکرد حسابرسان مستقل و در نتیجه بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل دارد مورد بررسی قرار گیرد.

از جمله محدودیت‌های این پژوهش را می‌توان به فقدان منابع اطلاعاتی و علمی در خصوص محافظه‌کاری اجتماعی و محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه از قبیل عدم پاسخگویی دقیق برخی از حسابرسان و مواردی از این قبیل دانست که در نهایت سعی شده است تا آثار این موارد خنثی گردد.

## یادداشت‌ها

1. Securities and Exchange Commission (SEC)
2. American Institute of Accountants
3. Toba
4. International Auditing and Assurance Standards Board
5. Glover & Prawitt
6. Kang et al
7. Olson & Gold
8. Hurt
9. Bell et al
10. Azjen
11. Cruz et al
12. Zimbelman et al
13. Vassiljev & Alver
14. Brasel et al
15. Nolder & kadous
16. Out & Elias
17. Andreas et al
18. Hurt et al
19. Fogelin
20. Hookway
21. Mautz and sharaf
22. Gray
23. Phillips
24. Freitas et al
25. Griffith et al.
26. Fornell and Larcker
27. Henseler et al
28. Wetzels et al
29. Raub

## کتابنامه

۱. اسفندیانی، محمدرحیم و محسنین، شهریار. (۱۳۹۶). معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم افزار *Smart PLS*، تهران: انتشارات موسسه کتاب مهربان نشر.
۲. آذر، عادل و غلامزاده، رسول. (۱۳۹۱). *مدلسازی مسیری - ساختاری در مدیریت با نرم افزار Smart PLS*، چاپ اول، انتشارات نگاه دانش.
۳. بشریه، حسین (۱۳۹۶). *تاریخ اندیشه‌های سیاسی در قرن بیستم*، تهران: نشر نی. جلد دوم. چاپ پانزدهم.
۴. حصارزاده، رضا، رجبعلی‌زاده، جواد و باقر پور و لاشانی، محمد علی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه دو بعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۲۳ (۲): ۱۷۳ - ۱۹۲.
۵. داوری، علی و رضازاده، آرش (۱۳۹۶). *مدلسازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS*، چاپ چهارم، انتشارات جهاد دانشگاهی.
۶. شعبان، رضوان، بنی‌مهد، بهمن و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). اثر محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسیسم بر استقلال حسابرس، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶ (۲۲): ۷۵ - ۸۶.
۷. محمدی‌اصل، عباس. (۱۳۸۵). *محافظه کاری به مثابه منش. خردنامه همشهری*. آذر ۱۳۸۵. شماره ۹.

۸. معید فر، سعید (۱۳۸۵). بررسی میزان اخلاق کار و عوامل موثر بر آن در میان کارکنان ادارات دولتی. فصلنامه علمی و پژوهشی رفاه اجتماعی. ۶ (۷۳): ۳۲۱-۳۴۱.
۹. مؤمنی، منصور و علی فعال قیومی. (۱۳۹۴). تحلیل آماری با استفاده از SPSS، تهران، گنج شایگان.
۱۰. ولیان، حسن و صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). ارائه الگویی برای درک تردید حرفه ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷ (۲۵): ۱۱-۲۸.
۱۱. هومن، حیدرعلی (۱۳۸۵). راهنمای علمی پژوهش کیفی. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه ها (سمت).
۱۲. یعقوب نژاد، احمد، رویایی، رضاعلی و آذین فر، کاوه. (۱۳۹۱). ارتباط بین شاخص های مکتب تردید گرایبی و کیفیت حسابرسی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۵ (۱۴): ۲۵ - ۳۵.

## References

1. Ajzen, I. (2005). *Attitudes, personality, and behavior*. Berkshire: Open University Press. 17:183-211.
2. American Institute of CPAs (AICPA). 2002. Exposure Draft: *Maintaining the Relevance of the Uniform CPA Exam*. Available at: <https://www.aicpa.org/press/pressreleases/2015/pages/aicpa-exposure-draft-next>.
3. Andreas, H., Zarefar, A., Rasuli, H. M. (2016). Analysis of factors affecting the auditors' professional scepticism and audit result Quality-the case of Indonesian government auditors, I J A B E R, Vol. 14, No. 6, 3807-3817.
4. Azar, A., Gholamzadeh, R. (2012). *Route Modeling - Structural Management in Smart PLS Software*, First Edition, Knowledge Research. (In Persian)
5. Bashirya, H. (2017). *History of Political Thought in the Twentieth Century*, Tehran: Publishing Ney. Volume II Print fifteen. (In Persian)
6. Bell, T. B., Peecher, M. E., & Solomon, I. (2005) The 21st century public company audit, KPMG. 13:385-398.
7. Brasel, Kelsey R., Richard C. Hatfield, Erin Burrell Nickell, and Linda M. Parsons (2019). "The Effect of Fraud Risk Assessment Frequency and Fraud Inquiry Timing on Auditors' Skeptical Judgments and Actions", *Accounting Horizons*: March 2019, Vol. 33, No. 1, pp. 1-15.
8. Cruz, A.L., Pate, C., Ying, s., & Pan, p. (2020), The relevance of professional skepticism to finance professionals' Socially Responsible Investing decisions, *Journal of Behavioral and Experimental Finance*. 5(10): 1-19
9. Davari, A., & Rezazadeh, A. (2017). *Modeling Structural Equations with PLS Software*, Fourth Edition, Jahad University Press. (In Persian)



10. Esfandiyani Rahim , M. , and Mohsenin, S. (2017). *Structural equations based on partial squared equation approach using Smart PLS software*, Second Edition, Mehaban Publishing Institute Publishing.(In Persian).
11. Fogelin, R. J. (1994). *Pyrrhonian Reflections on Knowledge and Justification*. New York, NY: Oxford University Press.
12. Fornell, C., & Larcker , D . F . (1981). *Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error*. *Journal of marketing research* , 39-50.
13. Freitas, A. L., Gollwitzer, P., & Trope, Y. (2004). The influence of abstract and concrete mindsets on anticipating and guiding others' self-regulatory efforts. *Journal of Experimental Social Psychology*, 40(6), 739–752.
14. 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.
15. Gray, S.J., (1988) Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, Vol. (24):1-15.
16. Griffith, E. E., Kadous, K., & Young, D. (2016). How insights from the “new” JDM research can improve auditor judgment: Fundamental research questions and methodological advice. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(2), 1–22.
17. Henseler , J., Ringle , C.M., Sinkovics, R.R. (2009) , the use of Partial Least Squares path modeling in international marketing , *Advances in international marketing* , 20: 227-320.
18. Hesarzadeh, R., Rajabalizadeh, J. ,and Baghepourvlashani, M. (2016). Investigating the Relationship between the Two Dimensions of Skepticism and the Neutrality of Professional Hesitation with the Professional Judgment of the Auditor, *Journal of Accounting and Auditing Reviews*, Faculty of Management, University of Tehran, 2(23):173-192 .(In Persian)
19. Hookway, C. (1990). *Scepticism*. New York, NY: Routledge.6(1) , 163-185.
20. Hooman, Heydar., A (2006). *Scientific Guide to qualitative research*. Tehran: Organization for the Study and Compilation of Humanities Books of Universities (side) .(In Persian)
21. Hurtt, K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(1), 149–171.
22. Hurtt, R. K; Brown-Liburd, H; Earley, C. E; and Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(sp1), 45-97.
23. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2012). *Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest: A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits*. Available at:

- <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Invitation-to-Comment-Enhancing-Audit-Quality.pdf>.
24. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2008). International standard on auditing 200: Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. New York, NY: IFAC.
  25. Kang, Tony; Lee, Lian Fen; NG, Tee Yong Jeffrey; and Tay, Joanne, Siok Wan. The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism?. (2004). Fourth Asia Pacific Interdisciplinary *Research in Accounting Conference Research Collection School Of Accountancy*. Available at, 14(4):246-267.
  26. Maidifar, Saeed (2006). Investigating the level of work ethics and its influencing factors among the employees of government departments. *Social Welfare Quarterly*. Sixth year (73) : 321 – 341. .(In Persian).
  27. Mautz, P.K., Sharaf, H.A. (1961). *The philosophy of auditing*. American Auditing Association, Saratosa. 167-191.
  28. Mohammadiasl, A. (2006). Conservatism as a man. Hashshahri County December 2006 No. 9.(In Persian).
  29. Momeni, Mansour and Ali Qayyum activist. (1394). Statistical analysis using SPSS, Tehran, Treasure Shayegan .(In Persian).
  30. Nolder, c., & k. kadous.(2018). Grounding the Professional Skepticism Construct in Mindset and Attitude Theory: A Way Forward, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2524573>.
  31. Olsen, C., & Gold, A., (2018) Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism, *Journal of accounting Literature*, 26(3): 267-277.
  32. Out, Umoren Adebimpe., Elias, Asogwa Ikenna. (2017). Auditor Scepticism and Financial Crises: The Nigerian Factor, *Journal of Finance and Accounting*, 5(4): 123-130.
  33. 31. Phillips , N ., (1956) The Conservative Implications of Skepticism , *The Journal of Politics*, 1(18):28-32.
  34. Raub, S. (2008). The impact of structure on organizational citizenship behavior in the hospitality industry. *Journal of Hospitality Management*, (27) : 179- 186.
  35. Securities and Exchange Commission (SEC) (2010). Commission statement in support of convergence and global accounting standards. Washington, D.C.: Government Printing Office.
  36. Shaban, R. Banimahd, B. and Royayi, R. (2017). Social Conservatism and Macaulism on the Independence of the Auditor, *Journal of Management Accounting Knowledge Management*, 6(22) : 75-86 .(In Persian)
  37. The Institute of Internal Auditors (2012). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards), 3-26.

38. Toba, Y. (2011). Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. *Waseda Business & Economic Studies* No.47, pp: 110-124.
39. Valian, H., Safari Graylie, M. (2018). Presentation of a Model for Understanding the Auditor's Hesitation with Content Analysis Approach, *Journal of Management Accounting Knowledge Management*, 7(25):11-28. (In Persian)
40. Vassiljev, M., Alver, L., (2019). Behavioral aspects of auditing and the auditor's decision-making as a key cognitive process in the case of fraud, *eszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 104 (160), 2019, s. 149–169.
41. Wetzels, M., Odekerken-Schroder, G., & V Oppen, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *MIS Quarterly*, 33 (1), 177.
42. Yaqob Nezhad, A., Royayi, R., and Azin Farh, K. (2012). The Relationship Between School Indicators of Hesitation and Audit Quality, *Journal of Management Accounting*, 5 (14) : 25-35. (In Persian).
43. Zimbelman, A., Zimbelman, M., & Sommerfeld, R. (2019). The Effect of Audit Culture on Auditor Honesty and Skepticism, *SSRN Electronic journal*. doi:10.2139/ssrn.33:41- 88.