

Research Paper

The Impact of Professional Skepticism on Auditors' Assessment of Risk from Material Misstatements: The Role of Organizational and Individual Learning, Experience and Time Budget Pressure

Seyed Mohsen Madine

Ph.D Student, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.
madineh1361@yahoo.com

Saeid Ali Ahmadi*

Assistant Professor, Department of Accounting, Isfahan (Khorasgan) Branch, Islamic Azad University, Isfahan, Iran.
s.aliahmadi@khuisf.ac.ir

Abstract

The risk of distortion causes the auditor to provide an inappropriate professional opinion regarding the financial statements containing significant distortions. Auditors should follow the criteria of professional skepticism while assessing the risks of misstatement. The auditor's professional skepticism is a doubtful and critical attitude towards audit evidence. There is teaching and learning in all stages of auditing. Accordingly, learning can influence the relationship between professional skepticism and auditors' assessment of risk from material misstatements. The aim of the current study is to investigate the effect of professional skepticism on auditors' assessment of the risk of material misstatement, taking into account the moderating effect of learning, experience and time budget pressure. Following Hossein et al (2017), a scenario-based questionnaire is used to test the research hypotheses. The statistical population of this research is professional auditors in 2019. Applying Cochran's formula, 384 auditors are selected as a research sample. The collected data have been analyzed applying structural equation method using PLS software. The results show that the auditor's professional skepticism has a positive effect on the assessment of distortion risk; In other words, auditors who have a higher level of professional skepticism are able to better assess the risk of material misstatement by seeking more evidence to support their judgment and critical analysis. The moderating effect of organizational learning on the relationship between professional skepticism and distortion risk assessment is positive and significant, but the moderating effect of individual learning, experience and time budget pressure on this relationship was not confirmed. In general, the research results show that organizational learning can affect the quality of audit work.

Keywords: Material Misstatements, Risk Assessment, Professional Skepticism, Organizational Learning, Individual Learning, Experience, Time Budget Pressure.

* Corresponding Author

Madine, S.M., Ali Ahmadi, S. (2022). The Impact of Professional Skepticism on Auditors' Assessment of Risk from Material Misstatements: The Role of Organizational and Individual Learning, Experience and Time Budget Pressure. *Quarterly Financial Accounting*, 14(53): 1-23.

مقاله پژوهشی

تأثیر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت: نقش یادگیری سازمانی و فردی، تجربه و فشار بودجه زمانی

سید محسن مدینه

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران.
madineh1361@yahoo.com

سعید علی احمدی*

استادیار، گروه حسابداری، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران.
s.aliahmadi@khuisf.ac.ir

چکیده:

خطر تحریف باعث می‌شود حسابرس نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت، اظهار نظر حرفه‌ای نامناسب ارائه دهد. حسابرسان باید ضمن ارزیابی خطرات مربوط به تحریف، از معیارهای تردید حرفه‌ای پیروی کنند. تردید حرفه‌ای حسابرس، نگرشی تردیدآمیز و انتقادی نسبت به شواهد حسابرسی است. در تمام مراحل حسابرسی، آموزش و یادگیری وجود دارد. بر این اساس، یادگیری می‌تواند رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت را تحت تأثیر قرار دهد. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت با در نظر گرفتن اثر تعدیل‌گر یادگیری، تجربه و فشار بودجه زمانی است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از پرسشنامه مبتنی بر سناریو، برگرفته از پژوهش حسین، اسکندر، صالح و جعفر (۲۰۱۷) استفاده شد. جامعه آماری این پژوهش در قلمرو زمانی سال ۱۳۹۹ شامل حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی است که با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۳۸۴ نفر به عنوان نمونه پژوهش مورد بررسی قرار گرفته‌اند. داده‌های جمع‌آوری شده با به کارگیری روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم‌افزار پی ال اس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج نشان می‌دهد تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی خطر تحریف تأثیر مثبت دارد؛ به عبارت دیگر، حسابرسانی که سطح تردید حرفه‌ای بالاتری دارند با جستجوی بیشتر شواهد پشتوانه قضاوت و تحلیل انتقادی آن‌ها، قادر به ارزیابی بهتر خطر تحریف با اهمیت هستند. تأثیر تعدیلی یادگیری سازمانی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف مثبت و معنی‌دار است، اما اثر تعدیلی یادگیری فردی، تجربه و فشار بودجه زمانی بر این رابطه مورد تأیید قرار نگرفت. در کل، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که یادگیری سازمانی می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسی تأثیر داشته باشد.

کلیدواژه‌ها: ارزیابی خطر تحریف با اهمیت، تردید حرفه‌ای، یادگیری سازمانی، یادگیری فردی، تجربه، فشار بودجه زمانی.

* نویسنده مسئول

مدینه، سید محسن، علی احمدی، سعید. (۱۴۰۱). تأثیر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت: نقش یادگیری سازمانی و فردی، تجربه و فشار بودجه زمانی. فصلنامه حسابداری مالی، ۱۴(۵۳): ۲۳-۱.

مقدمه

حسابرسان حجم زیادی از اطلاعات را در طول فرآیند حسابرسی جمع‌آوری، ادغام و ارزیابی می‌کنند. یکی از ارزیابی‌های کلیدی که حسابرسان در طی فرآیند برنامه‌ریزی انجام می‌دهند ارزیابی خطر تحریف^۱ است (حسین و همکاران^۲، ۲۰۱۷). تحریف صورت‌های مالی شامل دستکاری عناصر تشکیل‌دهنده آن‌ها از طریق ارائه بیشتر از واقع داری، فروش و سود یا ارائه کمتر از واقع بدهی، هزینه و زیان است (کاروسکی، سودرسکا و وارونی^۳، ۲۰۱۵)؛ به عبارت دیگر، صورت‌های مالی زمانی حاوی تحریف با اهمیت هستند که عناصر تشکیل‌دهنده آن‌ها بیانگر واقعیت نباشد (کاشولی^۴، ۲۰۱۶). حسابرسان باید قبل از کسب اطمینان معقول از اینکه صورت‌های مالی حسابرسی شده عاری از تحریف با اهمیت هستند، خطرات ناشی از تحریف با اهمیت را ارزیابی کنند. ارزیابی خطر تحریف با اهمیت، مستلزم آن است که حسابرسان به‌طور حرفه‌ای فکر کنند، تجزیه و تحلیل کنند و عمل کنند (حسین و همکاران، ۲۰۱۷). بر اساس استاندارد شماره ۲۴۰ حسابرسی ایران با عنوان «مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی» هدف اصلی حسابرسی، کسب اطمینان معقول از عاری بودن صورت‌های مالی از تحریفات با اهمیت ناشی از تقلب عنوان شده است. اگرچه حسابرسان مسئولیت کشف تقلب‌ها را ندارند، اما باید اطمینان منطقی کسب کنند که صورت‌های مالی بررسی شده به‌طور کلی عاری از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب هستند. در پاسخ به پیچیدگی روزافزون این موضوع، حرفه از حسابرسان می‌خواهد ضمن ارزیابی خطرات مربوط به تحریف، از معیارهای تردید حرفه‌ای پیروی کنند. این حرفه انتظار دارد که با اعمال تردید حرفه‌ای^۵ در بین حسابرسان، تحریف‌های با اهمیت را در صورت‌های مالی به حداقل برساند (نولدر و کادوس^۶، ۲۰۱۸). هارت^۷ (۲۰۱۰) تردید حرفه‌ای را نگرش بدبینی مداوم و عادت به تأخیر انداختن اظهارنظر تا زمانی که فرد اطلاعات و مدارک کافی را به دست آورد، تعریف می‌کند و معتقد است هنگامی که حسابرس در مورد قابلیت اطمینان اطلاعات ارائه شده توسط صاحبکار، شک و تردید دارد، می‌خواهد به دنبال نشانه‌های بیشتر باشد؛ بنابراین، می‌تواند اطلاعات بیشتری را جستجو کند و بررسی‌های اضافی را انجام دهد تا بتواند مبنای کافی را برای قضاوت‌های بهتر ایجاد کند. با وجود دیدگاه‌های مختلف، مدل‌های مفهومی تردید حرفه‌ای در یک مورد اتفاق نظر دارند و آن اینکه تردید حرفه‌ای در چگونگی جستجو و پردازش اطلاعات توسط حسابرسان، با قضاوت‌ها و اقداماتی که انجام می‌دهند قابل مشاهده است (نلسون^۸، ۲۰۰۹؛ هارت، براون لیبور، ارلی، کریشنامورتی^۹، ۲۰۱۳؛ نولدر و کادوس، ۲۰۱۸). شواهدی همچون عدنان و کیسوانتو^{۱۰} (۲۰۱۷) و هارت (۲۰۱۰) نشان می‌دهند که پذیرش تردید حرفه‌ای، جستجوی شواهد بیشتر، تحلیل انتقادی شواهد و اتخاذ تصمیم در یک زمان معقول و از طریق تعلیق قضاوت، عملکرد حسابرسان را در رابطه با ارزیابی خطر تحریف با اهمیت به‌طور قابل توجهی تقویت می‌کند. تأثیر تردید حرفه‌ای بر توانایی تشخیص تقلب در پژوهش‌های خمسیه، ویلسون و مولیانی^{۱۱} (۲۰۱۹) و هارتان^{۱۲} (۲۰۱۶) نیز به اثبات رسیده است.

روزنگارتین^{۱۳} (۲۰۰۳) در تشریح انواع یادگیری آن‌ها را به سه سطح یادگیری فردی^{۱۴}، یادگیری گروهی^{۱۵} و یادگیری سازمانی^{۱۶} تقسیم می‌کند. بلکویی^{۱۷} (۱۳۹۸) اعتقاد دارد که اصولاً برای کسب دانش، کار با تجربه‌های عینی و ملموس آغاز

¹ Assessment of Misstatement Risk

² Hussin, Iskandar, Saleh & Jaffar

³ Karwowski, Swiderska & Warowny

⁴ Causholli

⁵ Professional Scepticism

⁶ Nolder & Kadous

⁷ Hurtt

⁸ Nelson

⁹ Hurtt, Brown-Libur, Earley & Krishnamoorthy

¹⁰ Adnan & Kiswanto

¹¹ Khomsiyah, Wilson & Mulyani

¹² Hartan

¹³ Rozengarten

¹⁴ Individual Learning

¹⁵ Group Learning

¹⁶ Organisational Learning

¹⁷ Belkaoui

می‌شود. منحصر به فرد بودن برخی رویدادها یا پدیده‌ها باعث می‌شود که بر مشاهده‌ها افزوده شود و درباره آنچه رخ می‌دهد تفکر صورت گیرد و اگر به میزان کافی انگیزه ایجاد شود، در قالب مفاهیم تجربی و تعمیم دادن دیدگاه‌ها مفروضاتی بیان می‌گردد. این شرایط باعث می‌شود که مفروضات آزمون شود، کاربرد این مفاهیم در شرایط جدید درک شود و در این فرایند دانش پالایش می‌شود. در واقع، این فرایندی است که بیانگر شیوه یادگیری دانش حسابداری است. آموزش و یادگیری بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت کار حسابرسی که ماهیتی تجربی دارد، تأثیرگذار است (نونهال نهر، ۱۳۹۳). دانش فنی حسابرسی از طریق یادگیری قابل ایجاد و تقویت می‌باشد (وسترمن، بدارد و ارلی^۱، ۲۰۱۵). حرفه حسابرسی به‌طور فزاینده‌ای بر اهمیت تداوم یادگیری و برنامه‌های آموزشی که در مؤسسات حسابرسی انجام می‌شود، تأکید می‌کند تا حسابرسان از آخرین استانداردها و تکنیک‌های حسابرسی و حسابداری، مطلع شوند (پین و رامسای^۲، ۲۰۰۵). عنصر اساسی در یادگیری فردی، تجربه و محور اصلی، فرد یادگیرنده می‌باشد (کاستاندا و ریوس^۳، ۲۰۰۷). از نظریه‌های مطرح در حوزه یادگیری فردی، نظریه یادگیری تجربی کلب^۴ (۱۹۷۴) و نظریه یادگیری اجتماعی بندورا^۵ (۱۹۷۷) می‌باشد. کلب (۱۹۷۴) بر یادگیری از طریق تجربه تأکید دارد و بندورا (۱۹۷۷) تقلید رفتار دیگران را عامل اصلی یادگیری معرفی می‌کند. در یادگیری سازمانی نیز تأکید بر سازمان و چگونگی فرایند یادگیری در سازمان است (سنگه^۶، ۱۹۹۰). وسترمن و همکاران (۲۰۱۵) تأیید می‌کنند که حسابرسان در وهله اول از طریق تعامل با همدیگر، دانش فنی مربوط به شغل را کسب می‌کنند. قرار گرفتن حسابرسان در مشاغل حسابرسی مختلف بستری برای تعامل فراهم می‌آورد. هر تعامل یک فرصت جدید برای یادگیری است. در فضای کار حسابرسی، حسابرسان قادر به پیاده‌سازی آموخته‌های نظری خود به صورت عملی خواهند بود (لیو و هانگ^۷، ۲۰۱۹). نلسون (۲۰۰۹) و هارت (۲۰۱۳) نیز دریافته‌اند که حسابرسان فقط در صورت داشتن دانش مناسب برای شناخت شواهد نشان‌دهنده ریسک حسابرسی، اشتباهات یا حتی تقلب، می‌توانند تردید حرفه‌ای را در مراحل حسابرسی اعمال نمایند. حسابرسی که انگیزه‌ای برای رفتار تردیدآمیز داشته باشد، اگر فاقد آگاهی و دانش در مورد تردید باشد، در اعمال تردید حرفه‌ای موفق نخواهد شد. وجود و تقویت یادگیری برای پیشرفت مداوم دانش و اعمال تردید حرفه‌ای ضروری است (گرانرت، جیسیلارس، مووسن و تورتمن^۸، ۲۰۲۰). همچنین، آن‌ها اعتقاد دارند که بر اساس پژوهش‌های روانشناسی و مدیریت، فرایند یادگیری تردید حرفه‌ای به‌طور خودکار رخ نمی‌دهد اما می‌تواند از طریق یادگیری در سطح شرکت تقویت شود؛ بنابراین، یادگیری برای امکان توسعه مداوم دانش و اعمال تردید حرفه‌ای، به‌طور خاص، در رده‌های مدیر و شریک حیاتی است. از این‌رو، می‌توان انتظار داشت که یادگیری بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف تأثیر معنی‌داری داشته باشد.

بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت با تأکید بر نقش یادگیری سازمانی و فردی است. اهمیت و ضرورت انجام این پژوهش این است که با توجه به شرایط رقابتی حاکم بر حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی به دنبال بهبود کیفیت حسابرسی هستند و یادگیری فردی و سازمانی می‌تواند منجر به تقویت کیفیت حسابرسی و افزایش توان رقابت مؤسسات حسابرسی گردد. بررسی نویسندگان پژوهش نشان می‌دهد که نقش تعدیل‌گر یادگیری سازمانی و فردی بر خطر تحریف با اهمیت تاکنون در محیط ایران مورد بررسی قرار نگرفته است. نتایج این پژوهش، می‌تواند ضمن توسعه ادبیات نظری پژوهش‌های مرتبط با تردید حرفه‌ای و تبیین نقش تعدیل‌گر یادگیری سازمانی و فردی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت، نقش یادگیری سازمانی و فردی را در بهبود کیفیت کار حسابرسی آشکار ساخته و فرایند یادگیری سازمانی و فردی را در مؤسسه‌های حسابرسی تقویت نماید. در ادامه، مبانی نظری و پژوهش‌های انجام شده در این حوزه ارائه می‌شود، سپس به بیان فرضیه‌های پژوهش و روش آزمون آن‌ها پرداخته می‌شود، در نهایت یافته‌های پژوهش، بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهایی بر اساس نتایج به دست آمده ارائه می‌گردد.

¹ Westrrmann, Bedard & Earley

² Payne & Ramsay

³ Castaneda and Rios

⁴ Kolb

⁵ Bandura

⁶ Senje

⁷ Lio & Hong

⁸ Geronert, Gijsselaers, Meuwissen & Trotman

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تحریف با اهمیت

ایداواتی و گوناوان^۱ (۲۰۱۵) اشاره دارند که تردید حرفه‌ای، مفهوم حساسی در حرفه حسابرسی است. از تعریف کلمه تردید و حرفه‌ای بودن می‌توان نتیجه گرفت که تردید حرفه‌ای حسابرس، نگرشی است که همیشه همه چیز را مورد سؤال قرار می‌دهد و به‌طور انتقادی شواهد حسابرسی را ارزیابی می‌کند. تردید به معنای ناباوری نیست، بلکه به این معنی است که حسابرس قبل از باور شواهد به دنبال اثبات آن‌هاست. هارت (۲۰۱۰) این تئوری را مطرح می‌کند که یک حسابرس شکاک معمولاً برای دستیابی به شفافیت، بیشتر سؤال می‌کند و خواهان دلایل یا مستندات بیشتری می‌باشد. هارت (۲۰۱۰) ویژگی تردید حرفه‌ای را به‌عنوان یک مفهوم چندبعدی تعریف و بر این اساس شش ویژگی (بعد) شامل ذهن پرسش‌گر، تعلیق قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، خودرایی و اعتماد به نفس را مطرح نمود. ویژگی‌های ذهن پرسش‌گر و جستجوی دانش زاینده کنجکاو حسابرس بوده و هدف این دو جمع‌آوری شواهد کامل و قانع‌کننده پشتوانه قضاوت است. تعلیق و قضاوت ویژگی است که نشان می‌دهد فرایند قضاوت یک فرایند زمان‌بر است و حسابرس تا زمانی که شواهد کافی به دست نیآورده قضاوت خود را به تعویق می‌اندازد. ویژگی درک بین فردی از درک اهداف، انگیزه، صداقت و امانت‌داری ارائه‌دهندگان اطلاعات شکل گرفته است. اعتماد به نفس از نظر حرفه‌ای یعنی عمل و ارائه قضاوت بر اساس شواهدی که جمع‌آوری شده است. خودرایی نیز یعنی حسابرس به آن درجه از اطمینان برسد که بتواند ادعا کند قضاوت او بر اساس شواهد گردآوری شده است (کوهن، دالتون و هارپ^۲، ۲۰۱۷). عدنان و کیسوانتو (۲۰۱۷) نیز در تشریح کاربرد تردید حرفه‌ای بیان می‌دارند که «حسابرسان باید انتقادی بیندیشند و بدون تحلیل دقیق شواهد حسابرسی به راحتی اطلاعات صاحبکار را قبول نکنند. بدون اعمال تردید حرفه‌ای، حسابرس فقط اظهارات نادرست ناشی از اشتباه‌ها را پیدا می‌کند و یافتن تحریف‌های ناشی از تقلب و تحریف دشوار می‌شود». بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۱ با عنوان «مسئولیت‌ها و اقدامات حسابرس مستقل» به‌طور واضح بیان می‌کند که مراقبت کافی، حسابرسان را ملزم به تمرین تردید حرفه‌ای می‌نماید. همچنین، بیانیه استانداردهای حسابرسی شماره ۹۹ با عنوان «رسیدگی تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی» با استفاده از بحث و بیان مجدد عناصر تردید حرفه‌ای و ضرورت آن در انجام حسابرسی، به‌طور بیشتری نقش اساسی تردید حرفه‌ای را توضیح می‌دهد.

خطر تحریف، خطر ناشی از تقلب و اشتباه است که باعث می‌شود حسابرس نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت اظهارنظر حرفه‌ای نامناسب ارائه دهد. عدم موفقیت حسابرسان در ارزیابی خطر ناشی از تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی، به‌طور کلی تأثیر منفی بر حرفه حسابرسی دارد (لواد، ویونیاتی، آنجلا و اوکتری^۳، ۲۰۲۰). پس از شناخت از محیط کاری حسابرسی و بررسی سیستم‌های کنترل داخلی آن، حسابرسان باید ماهیت، زمان و میزان رویه‌های حسابرسی خود را برای به دست آوردن شواهد حسابرسی کافی و مناسب برنامه‌ریزی کنند و بتوانند گزارش حسابرسی را در خصوص اینکه آیا صورت‌های مالی عاری از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه هست یا خیر را ارائه دهند (خمسیه و همکاران، ۲۰۱۹). با توجه به اینکه وجود تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی سبب ارائه نامطلوب صورت‌های مالی واحد مالی مورد رسیدگی شده و بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تأثیر بسزایی دارد، یافتن این‌گونه موارد تحریف در استانداردهای حسابرسی مورد تأکید قرار گرفته است (ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳). در نتیجه حرفه حسابرسی، حسابرسان را ملزم کرده است تا کاربرد تردید حرفه‌ای را ارتقا دهند. این حرفه معتقد است عدم وجود تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان ممکن است آن‌ها را به خطر بیندازد تا کیفیت ارزیابی کار خود را در معرض خطر تحریف با اهمیت قرار دهند (کارپنتر و ریمرز^۴، ۲۰۱۳). با در نظر گرفتن این واقعیت که نهادهای نظارتی غالباً عدم کشف موارد تحریف را با پایین بودن سطح تردید حرفه‌ای مرتبط می‌دانند (اسکندر، محمد، جعفر و

¹ Idawati & Gunawan

² Cohen, Dalton & Harp

³ LaOde, Wahyuniati, Angela & Oktri

⁴ Karpenter & Rimerse

حسین^۱، ۲۰۱۶) و نیز از آنجا که قصد و نیت حسابرسان برای گزارش تحریف ممکن است رفتار تردیدآمیز حسابرسان را به دنبال داشته باشد، به لحاظ نظری می‌توان ادعا کرد که حسابرسان با تردید حرفه‌ای بالا نسبت به حسابرسان با تردید حرفه‌ای پایین، بیشتر درگیر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت می‌شوند (حسین و همکاران، ۲۰۱۷). نتایج پژوهش‌هایی از جمله خمسیه و همکاران (۲۰۱۹)، عدنان و کیسوانتو (۲۰۱۷)، هارتان (۲۰۱۶) پراسیتو، کمالیه و حنیف^۲ (۲۰۱۵) تأیید می‌کند که تردید حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در تشخیص تقلب تأثیر می‌گذارد و نشان می‌دهد که هرچه تردید حرفه‌ای یک حسابرس بالاتر باشد، توانایی او در تشخیص تقلب نیز افزایش می‌یابد. ایری، ولیان و صفری (۱۳۹۸) نیز دریافتند، وجود اثر پیگمالیون^۳ که «انتظار دیگران از عملکرد شخصی» نیز نامیده می‌شود، نگرش تردید حرفه‌ای را در حسابرس تقویت می‌نماید و این موضوع باعث می‌شود تا حسابرس، با ذهنی پرسش‌گر، از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده، ارزیابی نقادانه‌ای نسبت به عملکرد صاحبکاران به عمل آورد. همچنین، آن‌ها دریافتند که با تقویت تردید حرفه‌ای، حسابرسان هوشیاری بیشتری نسبت به موضوعات تحریف صورت‌های مالی از خود نشان می‌دهند و به موضوعاتی چون شواهد حسابرسی متضاد، احتمال تقلب و غیره حساس‌تر می‌شوند.

یادگیری فردی

بر اساس تئوری شناخت اجتماعی بندورا (۱۹۸۶) ویژگی‌های شخصی و محیط کار ممکن است بر رفتار فرد و به‌نوبه خود بر عملکرد وی تأثیر داشته باشد. در حرفه حسابرسی نیز ویژگی‌های شخصی حسابرسان، عملکرد آن‌ها و محیط کار ممکن است تأثیر تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر تحریف را تعدیل نماید (کداکرز، گروت و رایت^۴، ۲۰۱۴). پیشرفت‌ها و سیر صعودی بشر امروز مرهون یادگیری است چرا که انسان از طریق یادگیری رشد فکری پیدا می‌کند و رشد فکری نیز موجب یادگیری بهتر او می‌شود. انسان از طریق یادگیری بر محیط پیرامون خود اثر می‌گذارد و از آن اثر می‌پذیرد (سیف، ۱۳۸۹). یادگیری از منظر روانشناسی فرآیندی است که در نهایت به تغییر رفتار منجر می‌گردد. یادگیری، گسترش توانایی‌هایی است که افراد را قادر به کسب نتایجی می‌کند که به آن‌ها نیازمند هستند (لیو^۵، ۲۰۱۸). لاجمن^۶ (۱۹۹۷) معتقد است یادگیری، تغییر در رفتار است به این معنی که یادگیرنده قادر به انجام کاری خواهد بود که پیش از یادگیری نمی‌توانست آن را انجام دهد. یانگ، واتکینز و مارسیک^۷ (۲۰۰۳) در تشریح ابعاد سازمان یادگیرنده به تشریح یادگیری در سه سطح فردی، گروهی و سازمانی می‌پردازند. یادگیری فردی فرآیندی است که بدان وسیله، دانش از طریق تبدیل و انتقال تجربه حاصل می‌شود. همچنین، یادگیری فردی منبع رشد و تکامل فرد است (کاستاندا و ریوس، ۲۰۰۷). یکی از انواع مهم یادگیری فردی در حوزه شناختی، توسط کلب (۱۹۷۴) ارائه شده است. از آنجا که این نظریه بر نقش محوری تجربه در فرآیند یادگیری تأکید می‌نماید، یادگیری تجربی^۸ نامیده می‌شود. یادگیری تجربی یک فرایند منطبق بر یادگیری است که تجربه، ادراک، شناخت و رفتار را با هم ادغام می‌کند (مک کارتی^۹، ۲۰۱۰). تأکید بر تجربی بودن یادگیری سبب تمایز این نظریه از سایر نظریه‌های یادگیری می‌شود و تفاوت آن را با دیگر نظریه‌های یادگیری شناختی^{۱۰} و نظریه‌های یادگیری رفتاری^{۱۱} که نقش تجربه ذهنی را در فرآیند یادگیری نمی‌پذیرند، مشخص می‌کند (سیف، ۱۳۸۹). یکی دیگر از انواع یادگیری فردی، یادگیری اجتماعی^{۱۲} است که ریشه در نظریه یادگیری اجتماعی که توسط بندورا (۱۹۷۷) ارائه شده است، دارد. در این نظریه عناصری از نظریه‌های رفتاری (که می‌گویند

¹ Iskandar, Mohamed, Jaffar & Hussin

² Prasetyo, Kamaliah & Hanif

³ Pygmalion effect

⁴ Quadackers, Groot & Wright

⁵ Liu

⁶ Lachman

⁷ Yang, Watkins & Marsick

⁸ Experimental Learning

⁹ McCarthy

¹⁰ Cognitive Learning Theories

¹¹ Behavioral Learning Theories

¹² Social Learning

رفتارها از طریق شرطی‌سازی آموخته می‌شوند) و نظریه‌های شناختی (که تأثیرهای روانشناختی مانند توجه و حافظه را در نظر می‌گیرند) با هم ترکیب شده‌اند. بندورا (۱۹۷۷) معتقد است که یادگیری صرفاً با مشاهده رفتارهای دیگران، تقلید و مدل‌سازی رخ می‌دهد. این‌گونه یادگیری زمانی رخ می‌دهد که از راه مشاهده رفتار دیگران و تقلید و الگوبرداری یادگیری جدیدی در ما ایجاد شود.

بلکویی (۱۳۹۸) دانش را به سه طبقه دانش واقعی^۱، دانش تجربی^۲ و دانش علی^۳ تقسیم‌بندی می‌نماید. او با الهام گرفتن از الگوی یادگیری کلب (۱۹۷۴)، در تشریح فرایند یادگیری حسابداری بیان می‌کند که این فرایند با واقعیت‌های خاص مشاهده یا کشف شده آغاز می‌شود. سپس به مفروضات خاص (شکل‌گیری در ذهن) تبدیل شده و در گام بعدی به تئوری‌های کلی و نهایتاً به قوانین کلی یا عمومی می‌انجامد. درک اینکه حسابرسان چگونه دانش فنی را از طریق یادگیری در حین کار توسعه می‌دهند بسیار با اهمیت است زیرا باعث ایجاد سرمایه فکری شده و منبعی ارزشمند است که امکان به اشتراک‌گذاری دانش در کل مجموعه حسابرسی را فراهم می‌کند (کورنبرگر، کارتر و روزمیت^۴، ۲۰۱۰). حرفه حسابرسی همچنان بر یک ساختار سلسله‌مراتبی تعاملی یادگیری تأکید می‌کند و این ساختار نقش مهمی در بهبود کیفیت حسابرسی ایفا می‌کند (وسترن و همکاران، ۲۰۱۵). اگرچه دانش فنی شرط لازم برای حرفه‌ای شدن است (کورنبرگر و همکاران، ۲۰۱۰؛ اندرسون، گراهام و لاورنس^۵، ۱۹۹۸، ۱۹۹۸، ۷، لین^۶، ۱۹۹۸، ۸، کافی^۷، ۱۹۹۳)، اما باید تصریح نمود که پس از آموزش رسمی، حسابرسان تازه کار معمولاً در مشاغل حسابرسی منصوب شده و تحت نظارت سرپرست‌های مختلف کار می‌کنند و هر تعامل نشان‌دهنده یک فرصت یادگیری جدید است (لیو و رن^۸، ۲۰۱۹). نتایج پژوهش گرانت و همکاران (۲۰۲۰) حاکی از ارتباط مثبت بین یادگیری و تردید حرفه‌ای است. در پژوهش انجام شده توسط کلینمن، سیگل و اکستین^۹ (۲۰۰۱) در بین حسابرسان آمریکایی، تأثیر مستقیم تعاملات اجتماعی بر یادگیری فردی و تأثیر تعدیلی یادگیری فردی و سازمانی بر رابطه بین تعاملات اجتماعی و نتایج رفتاری مورد تأیید قرار گرفت.

یادگیری سازمانی

استرنبرگ و ژانگ^{۱۱} (۲۰۱۴) معتقد است یادگیری مانند توانایی تا حدود زیادی حاصل تعامل فرد با محیط و قابل توسعه و تحول است؛ بنابراین، نوع یادگیری ثابت نبوده و ممکن است فرد در موقعیت‌های متفاوت، انواع مختلف یادگیری را بکار برد. سنگه (۱۹۹۰) در نظریه خود تحت عنوان سازمان یادگیرنده^{۱۲}، سازمان را همانند سیستمی باز، صاحب اندیشه و زنده در نظر می‌گیرد. طبق نظریه سنگه (۱۹۹۰)، سازمان‌ها از طریق افراد مسائل را می‌آموزند؛ به عبارت دیگر، یادگیری فردی اساس و بنیان یادگیری سازمانی است و تأثیر زیادی بر فرایندهای یادگیری سازمانی دارد (سونگ، جونگ و چو^{۱۳}، ۲۰۱۱). مطابق تعریف رایبیز^{۱۴} (۲۰۰۵) سازمان واحدی اجتماعی متشکل از دو نفر یا بیشتر است که به صورت نسبتاً پیوسته برای دستیابی به یک یا چند هدف مشترک فعالیت می‌کنند (رضاییان، ۱۳۹۵). از آنجا که مجموعه‌های حسابرسی نیز متشکل از افراد مختلفی هستند که برای نیل به اهداف فردی و جمعی مشغول به فعالیت می‌باشند، تعریف بیان شده برای آن‌ها نیز صادق است و مفهوم یادگیری سازمانی در آن‌ها نیز قابل طرح و بررسی می‌باشد. سازمان‌ها برای آنکه به سازمانی یادگیرنده تبدیل شوند، به توسعه

¹ Real Knowledge

² Experimental Knowledge

³ Causality Knowledge

⁴ Kornberger, Carter & Ross-Smith

⁵ Kornberger et al

⁶ Anderson, Graham & Lawrence

⁷ Lynn

⁸ Coffy

⁹ Liu & Ren

¹⁰ Kleinman, Siegel & Eckstein

¹¹ Stenberg & Zhang

¹² Learner Organization Theory

¹³ Song, Jeung & Cho

¹⁴ Robbins

مهارت یادگیری در سه سطح فردی، گروهی و سازمانی نیازمند هستند (ادمونسون^۱، ۲۰۱۸). ارتباط بین یادگیری سازمانی و رضایت شغلی در پژوهش لیو و رن (۲۰۱۹) مورد تأیید قرار گرفته است. در پژوهش لیو، رن، لی، زو و شو^۲ (۲۰۱۶) نیز تأثیر ابعاد یادگیری سازمانی یعنی یادگیری سازمانی از طریق تعاملات در محل کار، یادگیری سازمانی از طریق نظارت و راهنمایی و یادگیری سازمانی از طریق سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی بر افراد تازه وارد به حرفه حسابرسی بررسی شده است. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از تأیید موارد ذکر شده است. همچنین، نتایج پژوهش گرانت و همکاران (۲۰۲۰) حاکی از ارتباط مثبت بین یادگیری و تردید حرفه‌ای است. کلینمن و همکاران (۲۰۰۱) بیان می‌کنند که سرعت تغییرات سازمانی و محیطی ایجاب می‌کند که سازمان‌های حرفه‌ای مانند مؤسسات حسابرسی به سازمان‌های یادگیرنده تبدیل شوند تا بتوانند با سایر مؤسسات رقابت کافی داشته باشند. به اعتقاد آن‌ها ساختارهای یادگیری و نظارتی سنتی ممکن است برای تقویت یادگیری فردی کافی نباشد و عدم یادگیری صحیح ممکن است باعث افزایش استرس، فرسودگی شغلی^۳، از دست دادن تعهد نسبت به سازمان و کاهش رضایت شغلی شود. در پژوهش انجام شده توسط کلینمن و همکاران (۲۰۰۱) در بین حسابرسان آمریکایی، تأثیر مستقیم تعاملات اجتماعی بر یادگیری فردی و تأثیر تعدیلی یادگیری فردی و سازمانی بر رابطه بین تعاملات اجتماعی و نتایج رفتاری مورد تأیید قرار گرفت.

یادگیری سازمانی ناشی از تجربه حسابرسی می‌تواند به‌شدت به استراتژی‌های شرکت‌های حسابرسی برای توسعه کسب و کار شرکت کمک کند. در مجموعه‌های حسابرسی افرادی که در سطوح مختلف سازمانی و در رده‌های متفاوت شغلی مشغول به فعالیت هستند، به کانال‌های متفاوتی برای یادگیری متکی هستند (لو، لو، ما و وانگ^۴، ۲۰۱۹). به اشتراک‌گذاری دانش - که از اجزای لاینفک فرایند یادگیری سازمانی است - منابع اطلاعات را در کنار هم قرار می‌دهد و باعث افزایش دانش، مهارت‌ها، ایده‌ها و نگرش دریافت‌کنندگان می‌شود. اشتراک دانش می‌تواند به‌صورت عمودی و بین حسابرسان با رتبه‌ها یا سطوح تجربه متفاوت و یا افقی و در بین حسابرسان هم‌رتبه باشد که هر دو نوع آن درک حسابرس را از شرایط موجود در زمینه تصمیم‌گیری عمیق‌تر نموده و به بهبود کیفیت حسابرسی و اثربخشی حسابرسی کمک می‌کند. همچنین، اشتراک دانش می‌تواند قابلیت‌های سازمانی را افزایش داده و باعث ایجاد مزیت رقابتی می‌شود (دو، کنچل و لین^۵، ۲۰۲۰). وسترن و همکاران (۲۰۱۵) بیان می‌کنند، تکرار و تمرین و یادگیری سازمانی که خود زاینده یک فرایند اجتماعی شدن است، موجب تحریک حس تردید و باعث تقویت نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌شود (اسکندر و همکاران، ۲۰۱۶). گرانت و همکاران (۲۰۲۰) نیز ضمن تأکید بر اینکه فرایند حرفه‌ای شدن حسابرس، تدریجی و مرحله به مرحله صورت می‌پذیرد، تصریح می‌کنند که تکرار فعالیت‌های حسابرسی به موازات یادگیری سازمانی، موجب تسریع فرایند حرفه‌ای شدن می‌شود. یکی از مهارت‌های حرفه‌ای قابل توجه برای حسابرسان ارزیابی خطر تحریف با اهمیت است (کالوسکی^۶، ۲۰۱۱). کوک، هو و جیمز^۷ (۲۰۱۶) معتقدند تردید حرفه‌ای لازم برای قضاوت‌های حرفه‌ای قابل آموزش است و می‌توان گفت یکی از مصادیق یادگیری در حرفه حسابرسی، تردید حرفه‌ای است. هارت و همکاران (۲۰۱۳) فقدان آگاهی و دانش فنی کافی در حوزه تردید حرفه‌ای را عامل عدم موفقیت حسابرسان در پیاده‌سازی و اعمال تردید حرفه‌ای و مانعی برای ارزیابی صحیح و دقیق خطر تحریف با اهمیت معرفی می‌کنند. مطابق مبانی نظری مطرح شده در بالا و در نظر گرفتن مفاهیم مطرح شده در تئوری شناخت اجتماعی بندورا (۱۹۸۶) و نتایج پژوهش کداکرز و همکاران (۲۰۱۴) که معتقدند محیط کار ممکن است تأثیر تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر تحریف را تعدیل نماید. با در نظر گرفتن یادگیری سازمانی، به‌عنوان یک عامل محیطی، از لحاظ نظری می‌توان ادعا نمود که یادگیری سازمانی می‌تواند رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف را تعدیل نماید.

¹ Edmondson

² Liu, Ren, Li, Zhou & Shu

³ Burnouts

⁴ Luo, Luo, Ma, & Wang

⁵ Duh, Knechel & Lin

⁶ Kozloski

⁷ Kwock, Ho & James

همانند سایر سازمان‌ها، یادگیری در مجموعه‌های حسابرسی نیز امری ضروری و قابل تأمل می‌باشد و این مجموعه‌ها می‌توانند با محور قرار دادن عنصر حیاتی یادگیری و با تقویت یادگیری فردی و گسترش آن به یادگیری سازمانی، به بهبود عملکرد خود کمک نمایند. یکی از مصادیق یادگیری در حرفه حسابرسی تردید حرفه‌ای است که مجموعه‌های حسابرسی می‌توانند با اعمال یادگیری سازمانی در موضوع تردید حرفه‌ای و به عبارت بهتر با نهادینه کردن تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان خود با دید تخصصی‌تر و عمیق‌تر به مفهوم تردید حرفه‌ای نگرسته و اقدامات مفیدی را در راستای ارزیابی تحریف با اهمیت در سطح خرد و ارائه گزارشی منصفانه در سطح کلان انجام دهند و موجبات بهبود افزایش کیفیت حسابرسی را فراهم کنند.

تجربه حسابرس و فشار بودجه‌ای

از دیگر عوامل فردی تأثیرگذار بر فرایند حسابرسی می‌توان به تجربه^۱ حسابرس اشاره نمود. تجربه فرآیند حصول دانش یا مهارت در یک مقطع زمانی خاص است که از طریق مشاهده و یا مشارکت در یک رویداد یا فعالیت خاص حاصل می‌شود (الهی و همکاران، ۱۳۸۳). تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس شده و این ساختارها باعث ایجاد رویه‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود (شلتون^۲، ۱۹۹۹). تجربه حسابرسان در رسیدگی به موضوع‌های مربوط به تحریف ممکن است در توانایی آن‌ها در اعمال تردید حرفه‌ای تأثیر بگذارد و پژوهش‌های قبلی نشان دادند که تجربه رابطه بین نگرش و رفتار شخص را تعدیل می‌کند (نیر و کمالانابان^۳، ۲۰۱۰). در فرایند حسابرسی، تجربه حسابرسان ممکن است رابطه بین نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان و رفتار آن‌ها را در ارزیابی تحریف با اهمیت تعدیل کند (بنت، هارتل و مک کول^۴، ۲۰۰۵). شواهد تجربی و اصول اساسی نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده^۵ تأثیر تجربه در ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف را تأیید می‌کند و نقش تجربه را در شکل‌گیری رفتار شخص توضیح می‌دهد (آژن^۶، ۱۹۹۱). سوپریانتو^۷ (۲۰۱۴) بیان می‌دارد که تجربه حسابرسان، انواع شخصیت و تردید حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری در توانایی حسابرس در کشف تقلب دارد. نتایج پژوهش سوپریانداری و یوستی^۸ (۲۰۱۷) حاکی از تأثیر مثبت تردید حرفه‌ای بر رابطه بین تجربه حسابرسان و توانایی ارزیابی آن‌ها از خطر تحریف است. نتایج پژوهش حسین و همکاران (۲۰۱۷) تأثیر مثبت تجربه بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت را تأیید نمود. با این حال نتایج پژوهش‌ها در مورد تأثیر تجربه بر تردید حرفه‌ای، ارزیابی خطر تحریف و یا ارتباط بین این دو متفاوت است، به‌عنوان نمونه، نتایج پژوهش پین و رامسای^۹ (۲۰۰۵) نشان داد که حسابرسان باتجربه در مقایسه با حسابرسان کم تجربه، نمی‌توانند ارزیابی بهتری از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب داشته باشند.

یکی دیگر از عوامل محیطی که می‌تواند فرایند حسابرسی و قضاوت حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد، فشار بودجه زمانی^{۱۰} است. فشار بودجه زمانی هنگامی اتفاق می‌افتد که میزان زمان برنامه‌ریزی شده برای انجام حسابرسی کمتر از زمان واقعی موردنیاز برای انجام این کار باشد. در نتیجه ممکن است حسابرسان به خاطر صرفه‌جویی در وقت، نتوانند نگرش خود را نسبت به تردید حرفه‌ای کاملاً اتخاذ کنند (کلی و مارگهایم^{۱۱}، ۱۹۹۰). پژوهش‌های قبلی از جمله کورام و وودیف^{۱۲} (۲۰۰۳) نشان می‌دهد که فشار بودجه زمانی باعث به خطر افتادن نتیجه کار حسابرس می‌شود. آن‌ها دریافتند که کاهش کیفیت گزارش حسابرسی مربوط به ناتوانی حسابرسان در انجام روش‌های حسابرسی مناسب برای تشخیص تحریف است و این موضوع ناشی از

¹ Experience

² Shelton

³ Nair & Kamalanabhan

⁴ Bennett, Härtel & McColl

⁵ Theory of Planned Behavior

⁶ Ajzen

⁷ Supriyanto

⁸ Suryandari & Yuesti

⁹ Vinten, Payne & Ramsay

¹⁰ Time Budget Pressure

¹¹ Kelley & Marghaym

¹² Coram & Woodliff

فشار بودجه زمانی است. مرادی، رستمی و ابادری (۱۳۹۵) دریافتند که فشار بودجه زمانی، رابطه مثبتی با اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسی دارد. در شرایط فشار بودجه زمانی، این امکان وجود دارد که حسابرسان رفتارهای ناکارآمدی در پیش گیرند و در انجام برخی مراحل حسابرسی از تکمیل کل فرآیند و مراحل شانه خالی کنند. در یک محیط حسابرسی، اکثر اعضای تیم حسابرسی فشار بودجه زمانی را تجربه می‌کنند، زیرا آن‌ها باید حسابرسی خود را در بازه زمانی تعیین شده به پایان برسانند. این وضعیت ممکن است نتایج حسابرسی را مختل کند. مسئله تخصیص ناکافی زمان یک مشکل معمول است. در رسیدگی به محدودیت زمانی مؤسسات حسابرسی برای جلوگیری از ایجاد هزینه اضافی برای کارهای حسابرسی، باید مسئله کارایی در استفاده از منابع را در نظر بگیرند (دیزورت و لورد^۱، ۱۹۹۷). محیط کار از نظر فشار بودجه زمانی تأثیر تعدیل‌کننده در رابطه بین تردید حرفه‌ای و رفتار حسابرسان در ارزیابی خطر تحریف دارد. هنگام انجام کار تحت فشار، حسابرسان ممکن است پژوهش در مورد تحریف احتمالی را با رسیدگی کافی انجام ندهند. وجود فشار بودجه زمانی بیشتر از حسابرسان با تردید کمتر بر حسابرسان با تردید بالاتر تأثیر می‌گذارد. حسابرسان شکاک برای افشای احتمال تحریف، دقیق‌تر هستند و تلاش بیشتری نیز در این راستا انجام می‌دهند (حسین و همکاران، ۲۰۱۷). در پژوهش سید و موناندار^۲ (۲۰۱۸) تأثیر منفی فشار بودجه زمانی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و تشخیص تقلب مورد تأیید قرار گرفت و در پژوهش کورنیاوان، گومار و کومیا^۳ (۲۰۱۹) تأثیر فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی تأیید نشد و نشان داد که حسابرسان تمایل دارند کیفیت حسابرسی را حتی تحت فشار بودجه زمانی حفظ کنند.

در ادامه تعدادی از پژوهش‌های داخلی و خارجی مرتبط با موضوع پژوهش ارائه می‌شود:

دوی^۴ (۲۰۲۱) در کشور اندونزی پژوهشی تحت عنوان «تأثیر استقلال، حرفه‌ای‌گری، تردید حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی» با در نظر گرفتن استدلال اخلاقی به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر انجام داد. تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده نمونه ۶۷ عددی وی با روش رگرسیون تعدیل شده نشان داد که استقلال، حرفه‌ای بودن و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت دارد اما فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد. همچنین، استدلال اخلاقی به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر، تأثیر استقلال، تردید حرفه‌ای و فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. گرانت و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان «تأثیر یادگیری و رتبه بر تردید حرفه‌ای در جستجوی اطلاعات» در کشور هلند، داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه آنلاین مربوط به یک نمونه ۱۶۶ نفری شامل حسابرسان در رده‌های مختلف را با به‌کارگیری سه راهبرد تحلیل واریانس، آزمون‌های تعقیبی و تجزیه و تحلیل فرایند مشروط مورد تحلیل قرار دادند. آن‌ها دریافتند که حسابرسان با رتبه بالاتر از یادگیری بیشتر بهره‌مند می‌شوند و به‌طور قابل توجهی در جستجوی اطلاعات تردیدآمیز شرکت می‌کنند؛ بنابراین، یادگیری برای امکان توسعه مداوم دانش و اعمال تردید حرفه‌ای خصوصاً در رده‌های مدیر و شریک حیاتی است.

لیو و رن (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «یادگیری سازمانی و رضایت شغلی کارآموزان حسابرسی» در کشور چین با در نظر گرفتن نمونه ۲۰۵ نفری، به بررسی رابطه بین یادگیری سازمانی و رضایت شغلی پرداختند. اطلاعات موردنیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری و با روش رگرسیون تحلیل گردید. نتایج نشان داد که سه بعد اصلی یادگیری سازمانی یعنی تعامل در محل کار، نظارت و سیستم‌های اطلاعاتی حمایتی به‌طور قابل توجهی با رضایت شغلی مرتبط است. همچنین، کارآموزان زن و مرد رویکردهای مختلفی را برای یادگیری سازمانی ترجیح داده و رضایت شغلی در مؤسسات بزرگ‌تر نسبت به مؤسسات کوچک‌تر بیشتر است.

لیو^۵ (۲۰۱۸) در پژوهشی در کشور چین با عنوان «آیا می‌توان تردید حرفه‌ای را آموخت؟» به دنبال رسیدن به این پاسخ بود که آیا تردید حرفه‌ای در محیط کلاسی قابل آموزش هست یا خیر؟ در این راستا با انتخاب نمونه‌ای شامل ۵۲۰ نفر از

¹ DeZoort & Lord

² Said & Munandar

³ Kurniawan, Ngumar & Kurnia

⁴ Dewi

⁵ Liu

دانشجویان رشته‌های حسابداری و مدیریت کسب و کار در یک دانشکده بزرگ در چین و توزیع پرسشنامه در بین آن‌ها، بعد از تحلیل اطلاعات دریافت که شرکت در کلاس‌های آموزشی اخلاقی تأثیر مثبتی بر تردید حرفه‌ای دارد اما شرکت در کلاس‌های حسابداری و حسابرسی بر تردید حرفه‌ای دانشجویان اثری ندارد.

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

حسین و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت: اثر متغیر تجربه و فشار بودجه زمانی» در کشور مالزی با استفاده از یک نمونه شامل ۲۴۸ حسابرس و به‌کارگیری روش رگرسیون چندگانه به بررسی رابطه بین تردید حرفه‌ای، تجربه و فشار بودجه زمانی بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت پرداختند. علاوه بر این آن‌ها تأثیر تعدیل‌کننده تجربه و فشار بودجه زمانی بر رابطه بین شک و تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر ناشی از تحریف با اهمیت را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که شک و تردید حرفه‌ای و تجربه اثرات مثبتی بر ارزیابی حسابرسان از خطر ناشی از تحریف با اهمیت دارند در حالی که فشار بودجه زمانی تأثیر منفی دارد و تأثیر مثبت تردید حرفه‌ای در ارزیابی حسابرسان از خطر ناشی از تحریف با اهمیت در بین حسابرسان با تجربه بیشتر است. از طرف دیگر، تأثیر مثبت تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر وقتی حسابرسان تحت فشار بودجه زمانی بالا کار می‌کنند از زمانی که آن‌ها تحت فشار بودجه زمانی کم کار می‌کنند، ضعیف‌تر است.

پرانسانتی و یولیانتو^۲ (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «تأثیر فشار بودجه زمانی، اخلاق حسابرس، استقلال و پیچیدگی کار در کیفیت حسابرسی» در کشور اندونزی به بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی، اخلاق حسابرس، استقلال و پیچیدگی کار بر کیفیت حسابرسی با وجود متغیر تعدیل‌گر تعهد سازمانی پرداختند. نمونه آن‌ها شامل ۳۳ حسابرس مستقل و با استفاده از ابزار پرسشنامه و روش رگرسیون به تحلیل داده‌ها پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که فشار بودجه زمانی و اخلاق حسابرس تأثیر مثبت و معنی‌دار بر کیفیت حسابرسی دارد، اما پیچیدگی کار و استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر ندارد.

برو برگ، تاگسن، آرجنتو، گیلنگام و مارتنسون^۳ (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «توضیح تأثیر فشار بودجه زمان بر کیفیت حسابرسی» در کشور سوئد به بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نمونه پژوهش شامل ۱۰۸ حسابرس و ابزار جمع‌آوری پژوهش پرسشنامه است. تحلیل داده‌ها با روش رگرسیون نشان داد که فشار بودجه زمانی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

نعمتی کشتلی، حمیدیان، جعفری و صراف (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «تأثیر سبک‌های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژی گریگورک)» با در نظر گرفتن اطلاعات مربوط به یک نمونه شامل ۵۳۹ حسابرس شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی - که از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده بود - و آزمون فرضیات با معادلات ساختاری و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار لیزرل دریافتند که سبک‌های شناختی حسابرسان در سطح اطمینان ۹۹ درصد بر ارزیابی ریسک تقلب تأثیر معناداری دارند.

حسینی، بنی مهد و صفری (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی خطر تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی» با انتخاب نمونه‌ای شامل ۴۴۵ حسابرس شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی به بررسی موضوع پرداختند. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شد و با استفاده از معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد از میان شش مشخصه تردید حرفه‌ای، تنها دو عامل ذهن پرسش‌گر و وقفه در قضاوت بر ارزیابی خطر تقلب معنی دارند. مهارت ارتباطی با سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر تقلب، یعنی جستجوی دانش، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری مثبت و معنی‌دار دارد. تضعیف

¹ Nugraha & Suryandari

² Prasanti & Yulianto

³ Broberg, Tagesson, Argento, Gyllengahm & Mårtensson

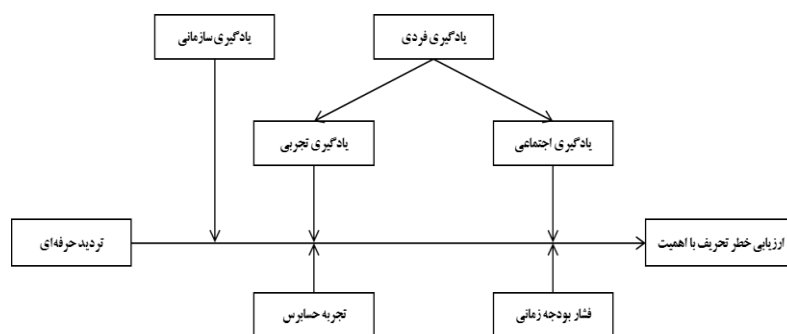
اجتماعی بر سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی خطر تقلب، یعنی ذهن پرسش‌گر، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری منفی و معنی‌دار دارد و آن‌ها را تعدیل می‌نماید.

حیدر و نیکومرام (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان «سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابرس (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن)» با انتخاب نمونه‌ای ۴۵۵ نفره از حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابداری و با استفاده از روش توصیفی - پیمایشی به بررسی تأثیر سبک‌های تفکر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند و نتایج نشان داد که سبک تفکر قانون‌گذار بر تردید حرفه‌ای تأثیر منفی و معنادار و همچنین سبک تفکر اجرایی، قضاوت‌گر، درون‌نگر، برون‌نگر و آزاداندیش با تردید حرفه‌ای رابطه معنی‌دار و مثبت دارد.

فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

۱. تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت تأثیر مثبت دارد.
۲. یادگیری سازمانی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی آن‌ها از خطر تحریف با اهمیت تأثیر مثبت دارد.
۳. یادگیری اجتماعی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی آن‌ها از خطر تحریف با اهمیت تأثیر مثبت دارد.
۴. یادگیری تجربی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی آن‌ها از خطر تحریف با اهمیت تأثیر مثبت دارد.
۵. فشار بودجه زمانی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی آن‌ها از خطر تحریف با اهمیت تأثیر منفی دارد.
۶. میزان تجربه حسابرسان بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی آن‌ها از خطر تحریف با اهمیت تأثیر مثبت دارد.



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

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت پژوهشی شبه‌تجربی و از نوع پیمایشی می‌باشد. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۹ است. در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از پرسشنامه مبتنی بر سناریو استفاده می‌شود. پرسشنامه استاندارد و برگرفته از پژوهش حسین و همکاران (۲۰۱۷) است، اما به منظور اطمینان از روایی، قبل از توزیع نهایی پرسشنامه در بین نمونه پژوهش، سناریو تدوین شده توسط ۲۰ نفر از اساتید حسابداری بررسی و نظر آن‌ها در سناریو اعمال شد و محتوای سناریو مطابق با شرایط محیطی ایران تغییر یافت. همچنین، قبل از توزیع پرسشنامه با ۱۵ نفر از مدیران و شرکای حسابداری در خصوص سناریو و سایر پرسشنامه‌ها مصاحبه به عمل آمد و پیشنهادهای آن‌ها نیز اعمال گردید. به منظور کنترل اثرات ناشی از نوسان‌های اقتصادی شدید، دوره حسابداری سناریو سال ۱۳۹۵ در نظر گرفته شده است و به منظور مقایسه نتایج پژوهش با پژوهش‌های قبلی از جمله حسین و همکاران (۲۰۱۷)، از اطلاعات واقعی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است تا اعداد و ارقام سناریو از نظر محصول قابل فروش، دوره وصول مطالبات و غیره با محیط اقتصادی ایران همخوانی داشته باشد.

پرسشنامه مبتنی بر سناریو در سه بخش تنظیم شده است. در بخش اول آن اطلاعاتی در خصوص شرکت و موسسه حسابرسی که روش تحلیل مقدماتی را برای برنامه‌ریزی حسابرسی مورد استفاده قرار داده است، تشریح شده است. سناریوی طراحی شده حاوی اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به عملکرد یک شرکت سهامی و فعال در زمینه تولید دارو برای سال‌های ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵ است که سه محصول را تولید و به بازار عرضه می‌کند. موسسه حسابرسی صورت‌های مالی را در سه سال گذشته حسابرسی کرده است. بررسی‌های حسابرسان حاکی از این است که درصد تغییرات سود ناخالص حدود ۳۰ درصد (از تقسیم ۴۳ درصد سود ناخالص سال ۱۳۹۵ به ۳۳ درصد سود ناخالص سال ۹۴ محاسبه می‌شود) افزایش یافته است. درصد سود ناخالص سال ۱۳۹۵ از میانگین ۵ ساله گذشته (یعنی ۳۵ درصد) و دوره زمانی ۵ ساله گذشته (یعنی ۳۰ تا ۳۷ درصد) بیشتر است. در سال ۱۳۹۵ درصد سود ناخالص شرکت (یعنی ۴۳ درصد) از میانگین درصد سود ناخالص صنعت (یعنی ۳۲ درصد) تفاوت معنی‌داری دارد. همچنین، دوره وصول مطالبات محصول‌های شرکت به ۴۳۵ روز (سال قبل ۳۰۰ روز) رسیده و میانگین تخفیفات فروش محصول‌های شرکت در سال ۱۳۹۵ به میزان ۱۵ درصد (میانگین درصد تخفیف سال قبل ۱۰ درصد) شده است. تأثیر عوامل کلان اقتصادی از جمله نرخ تورم و ارز در سال ۱۳۹۵ در مقایسه با ۱۳۹۴ بر عملکرد شرکت قابل ملاحظه نمی‌باشد. در ادامه سناریو دلایل مدیر مالی شرکت تشریح می‌شود. مدیر مالی شرکت تغییر در ترکیب فروش محصول‌ها و اختصاص درصد بیشتری از حجم فروش به یکی از محصول‌های شرکت را عامل اصلی این جهش می‌داند. مدیر مالی شرکت استدلال می‌کند که بازار فروش محصول موردنظر شرکت در سال ۱۳۹۵ از رونق برخوردار بوده است. خوشبختانه، در حال حاضر شرکت مستعدترین شرکت برای پاسخگویی به خواسته‌های مشتریان است و مشتریان شرکت نیز به‌طور کامل از محصول موردنظر شرکت راضی هستند. به دلیل تنوع در محصول موردنظر، دامنه قیمت‌گذاری محصول می‌تواند نوسان داشته باشد. همچنین، توانایی چانه‌زنی مشتریان بر شیوه قیمت‌گذاری، تعدیل قیمت فروش و دریافت تخفیف فروش محصول تأثیر دارد. بر این اساس، درصد سود ناخالص فروش محصول موردنظر به‌طور میانگین ۵۶ درصد محاسبه شده است. علاوه بر این، ترکیب فروش محصول موردنظر نسبت به سال قبل از ۱۳ درصد به ۲۷ درصد رسیده است. از این رو، با در نظر گرفتن موارد ذکر شده در بالا می‌توان انتظار افزایش درصد سود ناخالص شرکت را داشت. در پایان سناریو، سال‌های پژوهش مطرح می‌گردد. در یکی از سؤال‌ها از مشارکت‌کننده خواسته می‌شود که ارزیابی خود را از میزان تحریف احتمالی صورت‌های مالی این شرکت از صفر تا صد درصد و در قالب طیف پنج گزینه‌ای لیکرت بیان نماید. در بخش دوم پرسشنامه‌های مربوط به تردید حرفه‌ای، فشار بودجه زمانی، یادگیری سازمانی، یادگیری اجتماعی و یادگیری تجربی کلب مطرح گردید. نهایتاً در بخش سوم پرسشنامه اطلاعات دموگرافیک مشارکت‌کننده مورد سؤال قرار گرفت.

جامعه آماری این پژوهش حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی است و با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۳۸۴ نفر نمونه پژوهش، برای جامعه نامعلوم تعیین و نمونه‌ها به صورت تصادفی انتخاب شدند. در راستای جمع‌آوری نمونه لازم، تعداد ۴۳۰ پرسشنامه به صورت حضوری و الکترونیکی توزیع شد و از بین آن‌ها تعداد ۳۸۴ پرسشنامه کامل و بدون نقص استخراج و نهایتاً داده‌های جمع‌آوری شده با به‌کارگیری روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم‌افزار پی ال اس^۱ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

متغیرهای پژوهش

متغیرهای استفاده شده در این پژوهش به سه دسته مستقل، وابسته و تعدیل‌گر تقسیم می‌شوند. متغیر مستقل پژوهش، تردید حرفه‌ای است. متغیر وابسته پژوهش، ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت و متغیرهای یادگیری سازمانی، یادگیری فردی (شامل یادگیری اجتماعی و یادگیری تجربی)، تجربه حسابرسان و فشار بودجه زمانی به‌عنوان متغیرهای تعدیل‌گر می‌باشند.

متغیر وابسته ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت در پایان سناریو و در قالب سؤال درباره میزان تحریف احتمالی صورت‌های مالی این شرکت از صفر تا صد درصد و در قالب طیف پنج گزینه‌ای لیکرت اندازه‌گیری شد. در بخش دوم

^۱ Smart PLS

پرسشنامه با استفاده از پرسشنامه ۳۰ سؤالی تردید حرفه‌ای هارت (۲۰۱۰)، میزان تردید حرفه‌ای مشارکت‌کننده اندازه‌گیری شد. در ادامه برای جمع‌آوری داده‌های مربوط به سایر متغیرها از پرسشنامه ۶ سؤالی فشار بودجه زمانی اوتلی و پیرس^۱ (۱۹۹۶)، پرسشنامه ۱۰ سؤالی یادگیری سازمانی مارسیک و وانکینز^۲ (۱۹۹۷)، پرسشنامه ۲۵ سؤالی یادگیری اجتماعی هیجانی کسل^۳ (۲۰۰۳) استفاده شد که در همه آن‌ها از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت استفاده شده است. به این ترتیب که مشارکت‌کننده بیشترین میزان موافقت خود را با عدد ۵ و کمترین میزان موافقت را با عدد ۱ نشان می‌دهد. همچنین، برای اندازه‌گیری متغیر یادگیری تجربی از پرسشنامه ۱۲ سؤالی یادگیری تجربی کلب (۱۹۸۶) استفاده شد. با توجه به اینکه در این پرسشنامه، پاسخ‌ها چهار گزینه‌ای و در قالب یادگیری از طریق احساس، یادگیری از طریق انجام دادن، یادگیری از طریق تماشا و یادگیری از طریق فکر کردن طراحی شده است، ابتدا با در نظر گرفتن ضرایب چهار تا یک برای این گزینه‌ها مجموع امتیاز هر فرد از این پرسشنامه محاسبه و سپس مشارکت‌کنندگان بر مبنای نمره کسب کرده به پنج گروه تقسیم‌بندی شدند. نهایتاً در بخش سوم پرسشنامه اطلاعات دموگرافیک مشارکت‌کننده از جمله میزان تجربه حرفه‌ای مورد سؤال قرار گرفت. در این پژوهش مشارکت‌کننده با تجربه کمتر از ۱۰ سال به عنوان تجربه پایین و مشارکت‌کننده با تجربه بالای ۱۰ سال به عنوان تجربه بالا تعریف و داده‌های مربوط به این متغیر به صورت صفر و یک در نظر گرفته شد. دلیل انتخاب ۱۰ سال رعایت ماده ۳ قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۵) مبنی بر داشتن حداقل ۶ سال سابقه کار حسابرسی جهت عضویت در جامعه حسابداران رسمی است.

یافته‌های پژوهش

آماره‌های توصیفی

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

جدول (۱). نتایج آمار توصیفی

| عضویت در جامعه حسابداران رسمی | | نوع موسسه حسابرسی | | سابقه کاری | | جنسیت پاسخ‌دهندگان | |
|-------------------------------|------|-------------------|------|------------|------|--------------------|------|
| تعداد | درصد | تعداد | درصد | تعداد | درصد | تعداد | درصد |
| ۹۱ | ۲۳/۷ | ۸۳ | ۲۱/۷ | ۲۲۳ | ۵۸ | ۲۴۷ | ۶۴/۳ |
| ۲۹۳ | ۷۶/۳ | ۳۰۱ | ۷۸/۳ | ۱۶۱ | ۴۲ | ۱۳۷ | ۳۵/۷ |
| ۳۸۴ | ۱۰۰٪ | ۳۸۴ | ۱۰۰٪ | ۳۸۴ | ۱۰۰ | جمع کل | ۳۸۴ |

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که ۲۳/۷ درصد از پاسخ‌دهندگان عضویت جامعه حسابداران رسمی را داشته‌اند، همچنین ۲۱/۷ درصد پاسخ‌دهندگان، شاغل در سازمان حسابرسی و ۷۸/۳ درصد شاغل در مؤسسات خصوصی می‌باشند. علاوه بر این نتایج آمار توصیفی حاکی از این است که از کل مشارکت‌کنندگان، ۵۸ درصد دارای سابقه کاری زیر ۱۰ سال و ۴۲ درصد دارای سابقه کاری بالای ۱۰ سال می‌باشند و درصد فراوانی مردان و زنان به ترتیب ۳۵/۷ درصد و ۶۴/۳ درصد است.

پایایی و روایی سازه‌ها

در معادلات ساختاری دو مدل بیرونی و درونی مورد آزمون قرار می‌گیرد. آزمون مدل بیرونی جهت تعیین روایی و پایایی سازه‌ها و آزمون درونی جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش و با استفاده از مدل‌سازی یا تحلیل مسیر انجام می‌شود (هیر، ۱۳۹۵). در روش معادلات ساختاری، جهت ارزیابی پایایی سازه‌ها از بار عاملی، پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ آن‌ها استفاده می‌شود. حداقل میزان قابل قبول برای بار عاملی هر یک از سازه‌ها برابر با ۰/۵ می‌باشد و سازه‌هایی که بار عاملی آن‌ها کمتر از این میزان باشد باید از فرآیند آزمون کنار گذاشته شوند. همچنین، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی باید از ۰/۵ بزرگ‌تر باشند. برای

¹ Otley & Pierce

² Marsic & Watkins

³ Casel

سنجش روایی از آزمون روایی همگرا استفاده می‌شود، مقدار این ضریب نیز از صفر تا ۱ متغیر است که مقادیر بالاتر از ۰/۵ پذیرفته می‌شود (رسولی و ترابی، ۱۳۹۷). نتایج مربوط به روایی و پایایی در جدول (۲) آمده است:

جدول (۲): خلاصه روایی و پایایی مدل پژوهش

| سازه | روایی همگرا | پایایی ترکیبی | آلفای کرونباخ |
|----------------------------|-------------|---------------|---------------|
| ارزیابی خطر تحریف با اهمیت | ۱/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ |
| یادگیری فردی - تجربی | ۱/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ |
| یادگیری فردی - اجتماعی | ۰/۵۰۶ | ۰/۹۲۹ | ۰/۹۲۷ |
| یادگیری سازمانی | ۰/۶۴۵ | ۰/۹۲۷ | ۰/۹۰۸ |
| جستجوی دانش | ۰/۷۲۸ | ۰/۸۸۹ | ۰/۸۱۳ |
| وقفه در قضاوت | ۰/۷۷۸ | ۰/۹۱۳ | ۰/۸۵۷ |
| خودرأیی | ۰/۷۱۴ | ۰/۹۰۹ | ۰/۸۶۶ |
| ذهن پرسشگر | ۰/۷۴۹ | ۰/۸۹۹ | ۰/۸۳۳ |
| اعتماد به نفس | ۰/۶۴۹ | ۰/۸۷۶ | ۰/۸۰۲ |
| درک میان فردی | ۰/۵۸۳ | ۰/۸۷۲ | ۰/۸۱۳ |
| فشار بودجه زمانی | ۰/۶۵۵ | ۰/۸۸۳ | ۰/۸۲۵ |

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج جدول (۲) نشان می‌دهد که تمام سازه‌های پژوهش مقادیر حداقلی را برای ضریب آلفای کرونباخ (حداقل ۰/۵) و پایایی ترکیبی (حداقل ۰/۷) به دست آورده‌اند؛ بنابراین، پایایی سازه‌های پژوهش برقرار است. همچنین، با توجه به محتوای پژوهش حاضر، پرسشنامه‌ها توسط متخصصین و اساتید آشنا به موضوع، مورد بررسی قرار گرفت و روایی آن تأیید گردید. علاوه بر این، برای سنجش روایی واگرا از معیار فورنل لارکر^۱ و نسبت هتروتریت-مونوتریت^۲ استفاده شد. معیار فورنل لارکر اشاره به این موضوع دارد که ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده هر سازه (قطر اصلی ماتریس)، بزرگ‌تر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد و نسبت هتروتریت-مونوتریت نسبت میانگین هندسی همبستگی‌های شاخص‌ها در درون ساختار بر متوسط همبستگی‌های شاخص‌ها را نشان می‌دهد و اگر مقدار نسبت هتروتریت-مونوتریت کمتر از ۰/۹ باشد، اعتبار افتراقی بین دو ساختار انعکاسی تأیید شده است (رسولی و همکاران، ۱۳۹۷). نتایج مربوط به سنجش روایی واگرا در جداول (۳) و (۴) ارائه شده است:

جدول (۳): روایی واگرا بر اساس معیار فورنل لارکر

| یادگیری سازمانی | یادگیری تجربی | یادگیری اجتماعی | وقفه در قضاوت | فشار بودجه زمانی | ذهن پرسشگر | درک میان فردی | خودرأیی | جستجوی دانش | اعتماد به نفس | ارزیابی خطر تحریف | ارزیابی خطر تحریف |
|-----------------|---------------|-----------------|---------------|------------------|------------|---------------|---------|-------------|---------------|-------------------|-------------------|
| | | | | | | | | | | ۱/۰۰۰ | ارزیابی خطر تحریف |
| | | | | | | | | | ۰/۸۰۵ | ۰/۴۶۴ | اعتماد به نفس |
| | | | | | | | | ۰/۸۵۳ | ۰/۵۶۲ | ۰/۴۸۶ | جستجوی دانش |
| | | | | | | | ۰/۸۴۵ | ۰/۵۴۷ | ۰/۵۶۱ | ۰/۴۶۱ | خودرأیی |
| | | | | | | ۰/۷۶۳ | ۰/۷۳۲ | ۰/۵۹۸ | ۰/۶۰۲ | ۰/۴۸۰ | درک میان فردی |
| | | | | | ۰/۸۶۵ | ۰/۶۱۴ | ۰/۵۷۷ | ۰/۵۵۱ | ۰/۷۱۸ | ۰/۴۴۶ | ذهن پرسشگر |
| | | | | ۰/۸۰۹ | -۰/۴۷۵ | -۰/۵۹۱ | -۰/۵۶۵ | -۰/۶۶۱ | -۰/۵۱۴ | -۰/۵۹۲ | فشار بودجه زمانی |
| | | | ۰/۸۸۲ | -۰/۶۵۸ | ۰/۴۶۲ | ۰/۵۱۲ | ۰/۴۷۶ | ۰/۶۶۶ | ۰/۴۸۶ | ۰/۴۶۴ | وقفه در قضاوت |
| | | ۰/۷۱۱ | ۰/۰۸۶ | -۰/۸۰۲ | ۰/۰۱۹ | ۰/۰۵۶ | ۰/۰۶۹ | ۰/۰۰۵ | ۰/۰۷۹ | ۰/۰۷۷ | یادگیری اجتماعی |
| | ۱/۰۰۰ | ۰/۶۶۵ | ۰/۰۹۱ | -۰/۰۸۷ | ۰/۰۲۶ | ۰/۰۳۸ | ۰/۰۷۹ | ۰/۰۱۳ | ۰/۰۷۸ | ۰/۰۳۰ | یادگیری تجربی |
| ۰/۸۰۳ | ۰/۰۴۰ | ۰/۰۴۴ | ۰/۵۶۷ | -۰/۷۷۳ | ۰/۴۲۷ | ۰/۵۵۰ | ۰/۵۱۶ | ۰/۶۱۶ | ۰/۴۹۱ | ۰/۵۸۶ | یادگیری سازمانی |

منبع: یافته‌های پژوهش

¹ Fornell-Larcker

² Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT)

جدول (۴). روایی واگرا بر مبنای نسبت هتروتیریت - مونوتیریت

| یادگیری سازمانی، یادگیری تجربی | یادگیری اجتماعی | وقفه در قضاوت | فشار بودجه زمانی | ذهن پرسشگر | درک میان فردی | خودرایی | جستجوی دانش | اعتماد به نفس | ارزیابی خطر تحریف |
|--------------------------------|-----------------|---------------|------------------|------------|---------------|---------|-------------|---------------|-------------------|
| | | | | | | | | | ارزیابی خطر تحریف |
| | | | | | | | | | اعتماد به نفس |
| | | | | | | | | ۰/۷۰۷ | ۰/۵۳۹ |
| | | | | | | | ۰/۶۴۹ | ۰/۶۷۹ | ۰/۴۹۴ |
| | | | | | | ۰/۸۶۸ | ۰/۷۳۵ | ۰/۷۶۰ | ۰/۵۳۲ |
| | | | | | ۰/۷۲۳ | ۰/۶۷۰ | ۰/۶۶۳ | ۰/۸۷۰ | ۰/۴۸۴ |
| | | | | ۰/۵۶۳ | ۰/۷۳۰ | ۰/۶۶۳ | ۰/۸۰۲ | ۰/۶۵۴ | ۰/۶۴۵ |
| | | | ۰/۷۷۰ | ۰/۵۳۹ | ۰/۶۱۹ | ۰/۵۵۱ | ۰/۷۹۹ | ۰/۵۹۴ | ۰/۵۰۱ |
| | | ۰/۰۹۴ | ۰/۰۹۰ | ۰/۰۵۸ | ۰/۰۹۴ | ۰/۰۷۵ | ۰/۰۵۲ | ۰/۱۰۴ | ۰/۰۴۷ |
| | ۰/۸۳۵ | ۰/۰۹۷ | ۰/۰۹۲ | ۰/۰۳۰ | ۰/۰۵۱ | ۰/۰۸۵ | ۰/۰۴۱ | ۰/۰۹۵ | ۰/۰۳۰ |
| ۰/۰۵۴ | ۰/۰۷۳ | ۰/۶۴۱ | ۰/۸۹۰ | ۰/۴۸۲ | ۰/۶۴۹ | ۰/۵۷۹ | ۰/۷۱۴ | ۰/۵۹۶ | ۰/۶۱۱ |

منبع: یافته‌های پژوهش

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

ارزیابی مدل ساختاری

قبل از بررسی فرضیه‌های پژوهش لازم است ارزیابی مدل ساختاری صورت گیرد. معیارهای ارزیابی مدل ساختاری شامل معیار ضریب تعیین^۱ و عامل تورم واریانس^۲ (هم خطی) است. برازش مدل ساختاری از طریق معیار ضریب تعیین و عامل تورم واریانس صورت می‌گیرد. ضریب تعیین معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر مستقل بر یک متغیر وابسته دارد و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۲۵ و ۰/۶۵. برای این معیار به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود و عامل تورم واریانس برای تشخیص هم خطی استفاده می‌شود و مقادیر کمتر از ۵ برای این معیار قابل قبول می‌باشد (هیر، ۱۳۹۵). مقادیر ضریب تعیین و عامل تورم واریانس در جداول (۵) و (۶) مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌کند:

جدول (۵). مقادیر ضریب تعیین مدل ساختاری پژوهش

| سازه | ارزیابی خطر تحریف | اعتماد به نفس | جستجوی دانش | خودرایی | درک میان فردی | ذهن پرسشگر | وقفه در قضاوت |
|------------|-------------------|---------------|-------------|---------|---------------|------------|---------------|
| ضریب تعیین | ۰/۴۵۵ | ۰/۶۶۳ | ۰/۶۳۳ | ۰/۶۸۱ | ۰/۷۳۹ | ۰/۶۵۰ | ۰/۵۲۳ |

جدول (۶). مقادیر عامل تورم واریانس مدل ساختاری پژوهش

| سازه | تردید حرفه‌ای | فشار بودجه زمانی | یادگیری سازمانی | یادگیری اجتماعی | یادگیری تجربی |
|-------------------|---------------|------------------|-----------------|-----------------|---------------|
| ارزیابی خطر تحریف | ۲/۴۹۵ | ۳/۱۴۷ | ۲/۶۵۲ | ۴/۰۰۵ | ۴/۰۰۳ |

¹ R Square

² Variance Inflation Factor

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه‌های اول تا ششم پژوهش در جدول (۷) ارائه شده است.

جدول (۷): نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

| مسیر فرضیه | ضریب مسیر | خطای استاندارد | آماره تی | سطح معناداری | نتیجه |
|--|-----------|----------------|----------|--------------|-------|
| تردید حرفه‌ای -> ارزیابی خطر تحریف | ۰/۳۱۷ | ۰/۰۶۲ | ۵/۰۴۸ | ۰/۰۰۰ | تأیید |
| تردید حرفه‌ای* یادگیری سازمانی -> ارزیابی خطر تحریف | ۰/۲۱۷ | ۰/۰۷۱ | ۳/۰۷۱ | ۰/۰۰۲ | تأیید |
| تردید حرفه‌ای* یادگیری اجتماعی -> ارزیابی خطر تحریف | -۰/۰۴۲ | ۰/۰۷۰ | -۰/۵۹۳ | ۰/۵۵۴ | رد |
| تردید حرفه‌ای* یادگیری تجربی -> ارزیابی خطر تحریف | ۰/۰۲۱ | ۰/۰۵۹ | ۰/۳۶۵ | ۰/۷۱۶ | رد |
| تردید حرفه‌ای* فشار بودجه زمانی -> ارزیابی خطر تحریف | ۰/۱۳۱ | ۰/۰۷۰ | ۱/۸۶۵ | ۰/۰۶ | رد |
| تردید حرفه‌ای* تجربه -> ارزیابی خطر تحریف | ۰/۳۷۴ | ۰/۱۹۵ | ۱/۵۸۶ | ۰/۰۷۱ | رد |

منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه اول پژوهش به بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت می‌پردازد. ضریب مسیر و آماره تی برای مسیر فرضیه پژوهش به ترتیب ۰/۳۱۷ و ۵/۰۴۸ است که در سطح خطای ۵ درصد مثبت و معنی‌دار است. از این رو، فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود؛ به عبارت دیگر، تأثیر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت مثبت و معنی‌دار است. در فرضیه دوم که تأثیر یادگیری سازمانی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت را مطرح می‌کند، مقدار ضریب مسیر ۰/۲۱۷ می‌باشد. با توجه به اینکه مقدار آماره تی در مسیر این فرضیه معادل ۳/۰۷۱ می‌باشد، می‌توان گفت که یادگیری سازمانی در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد.

در فرضیه سوم که تأثیر تعدیلی یادگیری اجتماعی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت مطرح می‌شود. با توجه به اینکه مقدار آماره تی در مسیر این فرضیه برابر با ۰/۵۹۳ است. از این رو، در سطح خطای ۵ درصد معنی‌دار نیست و می‌توان گفت که یادگیری اجتماعی رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف را تعدیل نکرده است و این فرضیه رد می‌شود.

فرضیه چهارم تأثیر یادگیری تجربی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و ارزیابی آن‌ها از خطر تحریف با اهمیت را مطرح می‌کند. با توجه به اینکه ضریب مسیر و آماره تی به ترتیب معادل ۰/۰۲۱ و ۰/۳۶۵ است، می‌توان نتیجه گرفت که اثر تعدیلی یادگیری تجربی بر رابطه تردید حرفه‌ای بر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار نگرفته و این فرضیه رد می‌شود.

فرضیه پنجم پژوهش، تأثیر فشار بودجه زمانی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت را بررسی می‌نماید. ضریب مسیر و آماره تی استیودنت به ترتیب ۰/۱۳۱ و ۱/۸۶۵ است که در سطح خطای ۵ درصد رد می‌شود؛ به عبارت دیگر، فشار بودجه زمانی تأثیری معنادار بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت ندارد.

برای در نظر گرفتن نقش تعدیلی متغیر کیفی پژوهش یعنی تجربه که در فرضیه شماره شش به آن اشاره شده، از تحلیل چند گروهی^۱ استفاده شد. در نرم‌افزار پی ال اس، تحلیل چند گروهی، مقایسه مدل بین گروه‌های مختلف بوده و تعیین می‌کند که آیا مدل به‌طور معناداری بین دو گروه مختلف، متفاوت است یا خیر (آذر، ۱۳۹۵). با توجه به مقدار آماره تی برای متغیر تعدیلی تجربه (۱/۵۶۸)، نتایج تحلیل چند گروهی برای فرضیه ششم، مبنی بر تأثیر متغیر تجربه بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت، دلالت بر معنادار نبودن تأثیر تعدیلی تجربه دارد؛ به عبارت دیگر، در نمونه آماری این پژوهش، تأثیر تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف در نگاه افراد با تجربه کاری مختلف، متفاوت نیست.

^۱ Multi- Group Analysis

تحلیل حساسیت

با توجه به نظریه سنگه (۱۹۹۰) که معتقد است سازمان‌ها از طریق افراد مسائل را می‌آموزند و یادگیری فردی اساس و بنیان یادگیری سازمانی است و تأثیر زیادی بر فرایندهای یادگیری سازمانی دارد، در مدل آزمون شده برای فرضیه‌های پژوهش، تأثیر مسیر یادگیری فردی بر یادگیری سازمانی مورد بررسی قرار نگرفت؛ اما به‌منظور بررسی بیشتر و پاسخ به این پرسش که آیا یادگیری فردی می‌تواند بر یادگیری سازمانی تأثیر داشته باشد و سپس رابطه بین تردید حرفه‌ای بر ارزیابی ریسک تحریف با اهمیت را تعدیل کند، مدلی با این محتوا طراحی و تحلیل حساسیت صورت گرفت. لازم به ذکر است که تمام پیش‌فرض‌های مربوط به مدل معادلات ساختاری در خصوص این مدل هم وجود داشته است. نتایج مربوط به تحلیل حساسیت در جدول (۸) آمده است:

جدول (۸). نتایج تحلیل حساسیت

| مسیر فرضیه | ضریب مسیر | خطای استاندارد | آماره تی | سطح معناداری | نتیجه |
|--|-----------|----------------|----------|--------------|-------|
| تردید حرفه‌ای -> ارزیابی خطر تحریف | ۰/۳۲۹ | ۰/۰۶۳ | ۵/۲۳۸ | ۰/۰۰۰ | تأیید |
| تردید حرفه‌ای* یادگیری سازمانی -> ارزیابی خطر تحریف | ۰/۱۷۸ | ۰/۰۷۲ | ۲/۴۸۳ | ۰/۰۱۳ | تأیید |
| تردید حرفه‌ای* یادگیری فردی -> ارزیابی خطر تحریف | -۰/۰۴۲ | ۰/۰۲۲ | -۱/۲۸۵ | ۰/۱۹۹ | رد |
| یادگیری فردی -> یادگیری سازمانی | ۰/۰۳۲ | ۰/۰۲۷ | ۰/۸۷۳ | ۰/۳۸۳ | رد |
| تردید حرفه‌ای* فشار بودجه زمانی -> ارزیابی خطر تحریف | ۰/۰۹۲ | ۰/۰۵۹ | ۱/۵۸۳ | ۰/۱۱۴ | رد |
| تردید حرفه‌ای* تجربه -> ارزیابی خطر تحریف | ۰/۳۱۲ | ۰/۱۶۴ | ۱/۳۵۴ | ۰/۱۸۳ | رد |

منبع: یافته‌های پژوهش

ضریب مسیر و آماره تی مربوط به مسیر یادگیری فردی به یادگیری سازمانی به ترتیب برابر ۰/۰۳۲ و ۰/۸۷۳ است که در سطح خطای ۵ درصد معنی‌دار نمی‌باشد؛ به عبارت دیگر، در مؤسسات حسابداری ایران یادگیری فردی نتوانسته است تأثیری بر یادگیری سازمانی داشته باشد. علاوه بر این، با توجه به خروجی‌های نرم‌افزار و با مدنظر قرار دادن ضریب تعیین یادگیری سازمانی که معادل ۰/۰۰۱ می‌باشد می‌توان بیان کرد که در نمونه مورد بررسی در این پژوهش یادگیری فردی معیار مناسبی برای تعریف یادگیری سازمانی نمی‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران نسبت به ذینفعان در قالب صورت‌های مالی نمود پیدا می‌کند. بدون شک محتوای صورت‌های مالی تحت تأثیر نیت، افکار و رفتار مدیران قرار می‌گیرد. تحریف در صورت‌های مالی زمانی اتفاق می‌افتد که عناصر تشکیل‌دهنده آن‌ها بیانگر واقعیت نباشند. با توجه به اینکه وجود تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی سبب ارائه نامطلوب صورت‌های مالی واحد مالی مورد رسیدگی شده و بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تأثیر بسزایی دارد، لذا یافتن این گونه موارد تحریف در استانداردهای حسابداری مورد تأکید قرار گرفته است. خطر تحریف، خطر ناشی از تقلب و اشتباه است که باعث می‌شود حسابرس نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت اظهار نظر حرفه‌ای نامناسب ارائه دهد. استانداردهای حسابداری در راستای ارزیابی خطر تحریف با اهمیت و بهبود کیفیت قضاوت حسابداری، حسابرسان را ملزم به به‌کارگیری تردید حرفه‌ای می‌نماید. مفهوم تردید حرفه‌ای بدین معناست که یک حسابرس شکاک معمولاً برای دستیابی به شفافیت، بیشتر سؤال می‌کند و خواهان دلایل یا مستندات بیشتری می‌باشد. نهادینه نمودن فرایند یادگیری در مجموعه‌های حسابداری چه از جنبه فردی و چه از بعد سازمانی، علاوه بر افزایش دانش، باعث تقویت نگرش حرفه‌ای و به‌ویژه نگرش تردید حرفه‌ای آن‌ها شده و بستری مناسب برای ارزیابی بهتر و دقیق‌تر خطرات تحریف با اهمیت فراهم می‌آورد. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گر متغیرهای یادگیری فردی و یادگیری سازمانی است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد، تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان بر ارزیابی خطر تحریف تأثیر مثبت و معنی‌دار داشته و این فرضیه مورد تأیید قرار گرفت؛ به عبارت دیگر، باید گفت حسابرسان با سطح تردید حرفه‌ای بالاتر، بهتر قادر به ارزیابی خطر تحریف با اهمیت هستند، چرا که مطابق با نظر هارت (۲۰۱۰) حسابرس با حساسیت بیشتری اقدام به جمع‌آوری شواهد

نموده و هم‌زمان با تعلیق قضاوت خود، به‌طور موشکافانه‌ای به ارزیابی شواهد و احیاناً کشف موارد تحریف می‌پردازد. نتیجه فرضیه اول همسو با نتایج پژوهش حسین و همکاران (۲۰۱۷) می‌باشد. فرضیه دوم به بررسی تأثیر تعدیلی یادگیری سازمانی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت پرداخت. نتایج دلالت بر تأیید این اثر تعدیلی دارد و نشان می‌دهد یادگیری سازمانی رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت را به شکل مثبت تحت تأثیر قرار می‌دهد و این نتیجه همسو با نتایج پژوهش لیو و رن (۲۰۱۹) می‌باشد. با در نظر گرفتن نظر وسترن و همکاران (۲۰۱۵) که معتقدند تکرار و تمرین و یادگیری سازمانی، زاینده یک فرایند اجتماعی شدن است و موجب تحریک حس تردید و تقویت نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌شود؛ باید گفت در نمونه این پژوهش نیز یادگیری سازمانی بر بهبود تردید حرفه‌ای مؤثر بوده و موجب ارزیابی بهتر حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت گردیده است. در فرضیه‌های سوم و چهارم که به بررسی تأثیر تعدیلی یادگیری فردی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت پرداخت. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش دلالت بر رد فرضیه دارد و نشان می‌دهد که یادگیری فردی (شامل یادگیری تجربی و یادگیری اجتماعی) اثر معنی‌داری بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت ندارد. عدم برخورداری از دانش فنی کافی و یا بروز نبودن اطلاعات فردی بخصوص در حسابرسان رتبه پایین می‌تواند منتج به این نتیجه شده باشد. علاوه بر این با در نظر گرفتن عنصر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت به‌عنوان یکی از شاخصه‌های کیفیت حسابرسی، نتایج فرضیه‌های سه و چهار برخلاف نتایج پژوهش وسترن و همکاران (۲۰۱۵) و کورنبرگر و همکاران (۲۰۱۰) می‌باشد.

همچنین، نتایج آزمون فرضیه‌ها در رابطه با فرضیه پنجم نشان از عدم تأثیر متغیر فشار بودجه زمانی - به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر محیطی - بر رابطه تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت دارد که با نتایج پژوهش‌های قبلی از جمله حسین و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. بدین معنی که فشار بودجه زمانی موجب نشده است که تأثیر مثبت تردید حرفه‌ای بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت تعدیل شود. در نهایت، نتایج آزمون فرضیه ششم حاکی از این است که تجربه حسابرس تأثیری بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت ندارد. نتایج آزمون این فرضیه مطابق با نتایج پژوهش پین و رامسای (۲۰۰۵)، اما متناقض با نتایج پژوهش حسین و همکاران (۲۰۱۷) است؛ به عبارت دیگر، در نمونه آماری این پژوهش، تأثیر تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت، در نگاه افراد با تجربه کاری مختلف، تفاوت نداشته و یکسان است. علت وجود اختلاف‌نظر در مورد تأثیر تجربه می‌تواند ناشی از تفاوت در روش‌های جستجوی شواهد حسابرسی مربوط به تحریف و یا تأثیر متقابل متغیرها در پژوهش‌های مختلف باشد.

از دستاوردهای علمی این پژوهش می‌توان به توسعه ادبیات نظری پژوهش‌های مرتبط با تردید حرفه‌ای و تبیین نقش تعدیل‌گر یادگیری سازمانی و فردی در ارزیابی خطر تحریف با اهمیت اشاره کرد. همچنین، نتایج این پژوهش می‌تواند ضمن معرفی عوامل تأثیرگذار بر ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت و تردید حرفه‌ای زمینه‌ای مناسب در فرایند یادگیری سازمانی در مجموعه‌های حسابرسی فراهم آورد.

بر مبنای نتایج پژوهش که نشان داد تردید حرفه‌ای بر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت تأثیر مثبت دارد، می‌توان به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد داد که تردید حرفه‌ای تیم حسابرسی را از طریق مشارکت افراد با تردید حرفه‌ای بالا در تیم‌های حسابرسی تقویت نمایند تا ارزیابی بهتری از خطر تحریف با اهمیت صورت گیرد و کیفیت حسابرسی بهبود یابد. همچنین، مؤسسات حسابرسی با استقرار نظام‌مند یادگیری سازمانی می‌تواند اثرات این رابطه را بهبود بخشد. به سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی پیشنهاد می‌شود در ارزیابی کنترل کیفی حسابرسی سالانه، استقرار نظام‌مند یادگیری سازمانی را مورد توجه قرار دهند و در ارزیابی کنترل کیفی سالانه مؤسسات حسابرسی برای آن امتیاز در نظر بگیرند.

محدودیت‌های پژوهش

در پژوهش‌های آتی می‌توان تأثیر دیگر متغیرهای فردی، از جمله شاخصه‌های شخصیتی حسابرسان و یا سایر شرایط محیطی حاکم بر محیط حسابرسی حسابرسان را در قالب متغیرهای مستقل تأثیرگذار بر ارزیابی خطر تحریف با اهمیت و یا تأثیرگذار

بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و یا تأثیر تعدیلی آن‌ها را بر رابطه بین تردید حرفه‌ای و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت مورد بررسی قرار داد.

محدودیت‌های ذاتی حاکم بر پژوهش‌های پرسش‌نامه‌ای در این پژوهش نیز وجود دارد.

همچنین، برای سنجش متغیرهای پژوهش می‌توان از پرسش‌نامه‌های دیگری استفاده نمود. این موضوع می‌تواند بر نتایج پژوهش تأثیر داشته باشد.

منابع

- ارباب سلیمانی، عباس. (۱۳۹۳). **آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی**، تهران: شهر یاس.
- ایری، اسحاق؛ حسن ولیان و مهدی صفری گرایلی. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کامیابی فراخود بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان. **فصلنامه حسابداری مالی** ۱(۴۴): ۶۳-۸۷.
- حسینی، سید حسین؛ بهمن بنی مهد و زهرا صفری. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی خطر تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی. **مجله دانش حسابداری** ۱۱(۲): ۷۱-۱۰۵.
- حیدر، مجتبی؛ و هاشم نیکومرام. (۱۳۹۷). سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابداری (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن). **دو فصلنامه ارزشی و رفتاری** ۳(۵): ۱۵۱-۱۸۵.
- رسولی، نسرین؛ و محمدامین ترابی. (۱۳۹۷). **گام‌به‌گام با پی ال اس**. تهران: پویندگان دانش.
- رضاییان، علی. (۱۳۹۵). **مبانی مدیریت رفتار سازمانی**. تهران: سمت.
- ریاحی بلکویی، احمد. (۱۳۹۸). **تئوری‌های حسابداری**، ترجمه علی پارساییان، تهران: صفار.
- سیف، علی‌اکبر. (۱۳۸۹). **روانشناسی پرورشی نوین**. تهران: نشر دوران.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابداری. (۱۳۹۳). **استاندارد حسابداری شماره ۲۴۰**. تهران: سازمان حسابداری.
- مرادی، مهدی؛ امین رستمی و زهره اباذری. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان. **فصلنامه حسابداری مالی** ۸(۳۰): ۴۰-۶۴.
- مرکز آموزش و پژوهش‌های حسابداری و حسابداری حرفه‌ای. (۱۳۹۵). **مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران**. تهران: انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران.
- نعمتی کشتلی، رضا؛ محسن حمیدیان؛ سیده محبوبه جعفری و مریم صراف. (۱۳۹۹). تأثیر سبک‌های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژی‌گریگورک). **دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری** ۵(۹): ۳۳-۱.
- نونهال نهر، علی‌اکبر؛ و محمد زاده، حیدر. (۱۳۹۳). ارزیابی تأثیر آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان. **پژوهش‌های تجربی حسابداری** ۴(۱۳): ۱۹۶-۱۹۱.
- هیر، جوزف. (۱۳۹۵). **مدلسازی معادلات ساختاری**، ترجمه عادل آذر. تهران: نگاه دانش.
- Adnan, J., & Kiswanto, K. (2017). Determinant of Auditor Ability to Detect Fraud with Professional Scepticism as a Mediator Variable. **Accounting Analysis Journal** 6(3): 313-325.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. **Organizational Behavior and Human Decision Processes** 50: 179-211.
- Anderson, V., S. Graham & P. Lawrence. (1998). Learning to internationalise. **Journal of Management Development** 17(7): 492-502.
- Bandura, A. (1986). **Social foundations of thought and action**. Englewood Cliffs.
- Bennett, R., C.E. Härtel & J.R. McColl-Kennedy. (2005). Experience as a moderator of involvement and satisfaction on brand loyalty in a business-to-business setting 02-314R. **Industrial marketing management**, 34(1): 97-107.

- Broberg, P., T. Tagesson, D. Argento, N. Gyllengahm & O. Mårtensson. (2017). Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. **Journal of Management & Governance** 21(2): 331-350.
- Carpenter, T.D. & J.L. Reimers. (2013). Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. **Behavioral Research in Accounting** 25(2): 45-69.
- Casel, N. (2003). **Collaborative for Academic S, Emotional Learning CASEL guide: Effective social and emotional learning programs-Preschool and elementary school edition Chicago, IL2012 [2/5/2017]**.
- Castañeda, D., & M.F. Rios. (2007). **From individual learning to organizational learning**. In ECKM2007-Proceedings of the 8th European Conference on Knowledge Management: ECKM (p. 192). Academic Conferences Limited.
- Causholli, M. (2016). Evidence of organizational learning and organizational forgetting from financial statement audits. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 35(2): 53-72.
- Coffey, A. (1993). **Double entry: The professional and organizational socialization of graduate accountants**. Unpublished Ph.D. Dissertation, University of Wales.
- Cohen, J.R., D.W. Dalton & N.L. Harp. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. **Accounting, Organizations and Society**, 62: 1-20.
- Coram, P., J. Ng & D. Woodliff. (2003). A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors. **Australian Accounting Review**, 13(29): 38-44.
- Dewi, Y.E. (2021). Effect of Independence, Professionalism, Professional Skepticism and Time Budget Pressure on Audit Quality with Moral Reasoning as Moderation Variables. **International Journal of Innovative Science and Research Technology** 6(1): 355-367.
- DeZoort, F.T., & A.T. Lord. (1997). A review and synthesis of pressure effects research in accounting. **Journal of accounting literature**, 16: 28.
- Duh, R.R., W.R. Knechel & C.C. Lin. (2020). The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 39(2): 51-79.
- Edmondson, A.C. (2018). **The fearless organization: Creating psychological safety in the workplace for learning, innovation, and growth**. John Wiley & Sons.
- Grohnert, T., W. Gijsselaers, R. Meuwissen & K. Trotman. (2020). **The effects of a supportive learning culture and rank on professional skepticism in information search**. Available at SSRN 3504535.
- Hartan, T.H. (2016). Pengaruh Skeptisme Profesional, Independensi Dan Kompetensi Terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Kecurangan (Studi Empiris Pada Inspektorat Daerah Istimewa Yogyakarta), **Jurnal Profita, Kajian Ilmu Akuntansi** 4(3).
- Hurtt, R.K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 29(1): 149-171.
- Hurtt, R.K., H. Brown-Liburd, C.E. Earley & G. Krishnamoorthy. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 32(1): 45-97.
- Hussin, S.A.H., T.M. Iskandar, N.M. Saleh & R. Jaffar. (2017). Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure. **Economics & Sociology** 10(4): 225-250.
- Idawati, W., & A. Gunawan. (2015). Effect of competence, independence, and professional skepticism against ability to detect fraud action in audit assignment. **International Journal of Applied Business and Economic Research** 13(7): 5125-5140.

- Iskandar, T.M., Z.M. Mohamed, R. Jaffar & S.A.H. Hussin. (2016). Inhibiting and driving factors of professional skepticism from the social learning perspective. **International Journal of Economics and Management** 10(52): 427-444.
- Karwowski, M., G.K., Świdarska & P. Warowny. (2015). The valuation of finished products as an important risk factor in the distortion of financial statements. **Zeszyty Teoretyczne Rachunkowosci** 84(140).
- Kelley, T., & L. Margheim. (1990). The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior. **Auditing-A Journal of Practice & Theory** 9(2): 21-42.
- Khomsiyah, W.J., & S.D. Mulyani. (2019). Auditor's Ability in Detecting Fraud. **Option** 35(21): 2337-2365.
- Kleinman, G., P.H. Siegel & C. Eckstein. (2001). Mentoring and learning: The case of CPA firms. **Leadership & Organization Development Journal** 22(1): 22-34.
- Kolb, D.A., & M.S. Plovnick, (1974). **The experiential learning theory of career development.**
- Kornberger, M., C. Carter & A. Ross-Smith. (2010). Changing gender domination in a Big Four accounting firm: Flexibility, performance and client service in practice. **Accounting, Organizations and Society** 35(8): 775-791.
- Kozloski, T.M. (2011). Knowledge transfer in the fraud risk assessment task. **Journal of Forensic & Investigative Accounting** 3(1): 49-85.
- Kurniawan, G., S. Ngumar & K. Kurnia. (2019). Effects of Time Budget Pressure, Audit Fee, Independence and Competence on Audit Quality. **Journal of Auditing, Finance, and Forensic Accounting** 7(1): 20-28.
- Kwock, B., R. Ho & M. James. (2016). The effectiveness of professional scepticism training for auditors in China: evidence from a university in China. **China Journal of Accounting Studies** 4(2): 205-224.
- La Ode, A., H. Wahyuniati, F. Angela & S.Oktri. (2020). Auditor's Ability to Detect Fraud: Independence, Audit Experience, Professional Skepticism, and Workload. **RJOAS** 11(107): 192-205.
- Lachman, S.J. (1997). Learning is a process: Toward an improved definition of learning. **The Journal of psychology** 131(5): 477-480.
- Liu, F., C. Ren, H. Li, P. Zhou, X. Bo & W. Shu. (2016). De Novo Identification of Replication-Timing Domains in the Human Genome by Deep Learning. **Bioinformatics** 32(5): 641-649.
- Liu, G., & H. Ren. (2019). Organizational learning and job satisfaction of trainee auditors: a case study of Chinese CPA firms. **Accounting Research Journal** 32(2): 70-87.
- Liu, X. (2018). Can professional skepticism be learned? Evidence from China. **Journal of Education for Business** 93(6): 267-275.
- Luo, W., Y. Luo, Z. Ma & R. Wang. (2019). **Auditor Competencies, Organizational Learning, and Audit Quality: Spillover Effects of Auditing Cross-Listed Clients.** Organizational Learning, and Audit Quality: Spillover Effects of Auditing Cross-Listed Clients (July 30, 2019).
- Lynn, G.S. (1998). New product team learning: Developing and profiting from your knowledge capital. **California management review** 40(4): 74-93.
- Marsick, V.J., & K.E. Watkins. (2003). Demonstrating the value of an organization's learning culture: the dimensions of the learning organization questionnaire. **Advances in developing human resources** 5(2): 132-151.
- McCarthy, M. (2010). Experiential learning theory: From theory to practice. **Journal of Business & Economics Research (JBBER)** 8(5).

- Nair, P., & T.J. Kamalanabhan. (2010). Performance pressure and peer reporting of infractions: a moderated mediation model. **Journal of Indian Business Research** 2(4): 216.
- Nelson, M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. **Auditing: a journal of practice & theory** 28(2): 1-34.
- Nolder, C.J., & K. Kadous. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. Accounting, **Organizations and Society** 67: 1-14.
- Nugraha, A.S., & D. Suryandari. (2018). The effect of experience to the accuracy of giving opinion with audit expertise, professional skepticism, audit judgment as mediators. **Accounting Analysis Journal** 7(1): 61-69.
- Payne, E.A., & R.J. Ramsay. (2005). Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism. **Managerial Auditing** 20(3): 321-330.
- Prasanti, O., & A. Yulianto. (2017). The Influence of Time Budget Pressure, Auditor Ethics, Independence, and Task Complexity on Audit Quality with Organizational Commitment as Intervening Variable. **Accounting Analysis Journal** 6(1): 119-127.
- Prasetyo, S., K. Kamaliah & R.A. Hanif. (2015). **Pengaruh Red Flags, Skeptisme Profesional Auditor, Kompetensi, Independensi, dan Profesionalisme terhadap Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik di Pekanbaru, Padang, dan Medan yang Terdaftar di Iapi 2013)** (Doctoral dissertation, Riau University).
- Quadackers, L., T. Groot & A. Wright. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. **Contemporary accounting research** 31(3): 639-657.
- Rosengarten, P. (2003). **Learning Organization**. A Mphil Thesis, Industrial Relations Department, London School of Economics.
- Said, L.L., & A. Munandar. (2018). The Influence of Auditor'S Professional Skepticism and Competence on Fraud Detection: the Role of Time Budget Pressure. **Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia** 15(1): 104-120.
- Senge, P. (1990). **Peter Senge and the learning organization**. Rcuperado de.
- Shelton, S.W. (1999). The effect of experience on the use of irrelevant evidence in auditor judgment. **The accounting review** 74(2): 217-224.
- Song, J.H., C.W. Jeung & S.H. Cho. (2011). The impact of the learning organization environment on the organizational learning process in the Korean business context. **Learning Organization** 18(6): 468-485.
- Sternberg, R.J., & L.F. Zhang. (Eds). (2014). **Perspectives on thinking, learning, and cognitive styles**. Routledge.
- Supriyanto. (2014). **Effect Workload, Audit Experience, Personality Types and Professional Scepticism on the Auditor's Ability to Detect Fraud (Empirical Study in Public Accounting Firm in Solo and Yogyakarta)** Publication Manuscript. Surakarta: Muhammadiyah University of Surakarta.
- Suryandari, N.N.A., & A. Yuesti. (2017). Professional scepticism and auditors ability to detect fraud based on workload and characteristics of auditors. **Scientific Research Journal (SCIRJ)** 5: 109-115.
- Westermann, K.D., J.C. Bedard & C.E. Earley. (2015). Learning the "craft" of auditing: A dynamic view of auditors' on-the-job learning. **Contemporary Accounting Research** 32(3): 864-896.
- Yang, B., K.E. Watkins & V.J. Marsick. (2004). The construct of the learning organization: Dimensions, measurement, and validation. **Human resource development quarterly** 15(1): 31-55.