

## Investigating the Relationship between the Mandatory Rotation of Audit Firms and the Auditor's Professional Skepticism

*Hamid Birjandi\**

*Zahra Fathi\*\**

### Abstract

**Objective:** Independent auditors ensure the transparency of corporate information through accreditation of financial statements and other information under review. Recent financial scandals around the world, from Atrion and WorldCom in the United States to Parliament in Europe, have raised concerns about the reliability of financial statements. While the main responsibility for preparing financial statements rests with the company's management, these events are generally referred to as audit failures. In fact, the general perception is that the reason for such events is the lack of independence and poor quality of auditing. Following these events, legislators and developers of accounting standards sought to enact legislation to improve the independence of auditors and the quality of auditing.

One of the main concerns of the auditing profession is auditor independence and the gradual decline of auditor independence is a serious threat. The auditor's long relationship with the client creates a level of closeness between the two that makes it very difficult for the auditor to perform the audit work in a way that maintains an appropriate level of professional skepticism and does not compromise his or her independence. . In fact, proponents of auditor change believe that in the event of a forced turnaround, auditors will be in a position to resist the pressures and demands of managers and to make more impartial judgments. The auditor's long presence with an client creates a tendency to maintain the client's management's point of view, a situation that undermines his or her independence and impartiality. In addition, the close proximity of the two causes the auditors' independence to be compromised as the auditing firm's staff is more likely to be hired by the client. Mandatory rotation of auditing firms is one of the regulations that have been enacted to maintain the independence and improve the quality of auditing. But management actions lead to professional skepticism in auditors and perception of turnover risk in auditors, which can affect the quality of their audits. Given the importance of the issue of auditing professional skepticism, this study examines the relationship between mandatory rotation of auditing firms and the characteristics of auditing professional skepticism.

**Methods:** For this purpose, the effect of the mandatory rotation of the audit firms on the six audit traits of the auditor's professional skepticism, based on *Hurtt et al., (2013)* research , (questioning mind, suspension of judgment, Search for knowledge, interpersonal understanding, self-esteem, and autonomy) are considered. In this research, a questionnaire was distributed among 119 auditors of the audit

---

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 13, No. 1, pp. 203-228.

\* **Corresponding Author**, Ph.D in Accounting, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran.

**Email:** h.birjandi63@gmail.com

\*\* Ph.D in Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. **Email:** fathee8654@gmail.com

**Submitted:** 9 January 2021 **Revised:** 27 June 2021 **Accepted:** 31 July 2021 **Published:** 14 May 2022

**Publisher:** Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

**DOI:** 10.22103/jak.2021.16981.3407

©The Authors.



## Abstract

---

organization and audit institutions of the member of the official accountant community of Iran, including all partners, managers and supervisors of the audit, In order to analyze the research hypotheses, structural equation modeling was used with Smart PLS software.

**Results:** According to the empirical findings, the auditor's mandatory rotation of the audit firms has a positive and significant effect on the six characteristics of auditor's professional skepticism (questioning mind, suspension of judgment, Search for knowledge, interpersonal understanding, self-esteem, and autonomy). Of the six components of the auditor's skepticism, the component of knowledge search is further influenced by the mandatory rotation of the audit firms.

**Conclusion:** In order to reduce the effect of an increase in the auditor's period auditor's professional skepticism should increase to improve the quality of the audit and the reliability of financial reports. This means that those audit firms that took advantage of auditors with a stronger view of professional skepticism are more capable of issuing audit reports and detecting significant deviations, and improving their audit quality. It is argued that in the event of a forced rotation of audit firms, auditors will be in a position to resist the pressures and demands of managers and to make objective and impartial judgments. The auditor's long-term presence with an client creates a desire to maintain and respect the client's management views; A situation that undermines the independence and skepticism of his profession. Also, this long-term period can create a series of emotional relationships to the extent that it creates a sense of loyalty in the auditors and it is possible that it will affect his judgment and in case of long-term relationship between the auditor and the owner their ability to judge whether it is appropriate or not. Accounting and reporting practices are declining. As a result, this relationship reduces the quality of the audit; The results therefore suggest that the long-term relationship between the auditor and the client may limit the professional skepticism and ultimately the auditor's judgment. Therefore, by reducing the duration of this relationship or in other words, increasing the mandatory turnover of auditing firms can lead to the application of more knowledge and skepticism of the auditing profession. The results also showed that among the six components of auditor professional skepticism, the search component for gaining more knowledge is affected by the forced rotation of auditing firms. It seems that with the increase of mandatory rotation of auditing firms, the auditor's attention to the discovery of evidence will increase. In other words, the auditor clarifies the situation in order to obtain evidence by examining important aspects of fraud and the acquisition of knowledge; That auditing firms should pay special attention to this component of professional skepticism compared to other components. This result is in line with the results of research such as [Popova \(2006\)](#). According to the research results, investors are advised to pay attention to information about the auditor rotation by companies when deciding to invest, because auditor rotation by companies may contain messages to investors that The quality of the audit report. And considering that among the characteristics of the auditor's professional skepticism, the knowledge search feature has a significant relationship with the rotation of the audit firm; It is suggested that this feature of auditors be given more consideration. Also, considering the validity and reliability of the [Hurt questionnaire \(2013\)](#), it is recommended to the mentioned auditing firms to use this questionnaire in selecting auditors to measure their skeptical characteristics.

**Keywords:** *Mandatory Rotation of Audit Firms, The Auditor's Professional Skepticism, Audit Organizations Member of the Association of Official Accountants.*

**Paper Type:** *Research Paper.*

**Citation:** Birjandi, H., Fathi, Z. (2022). Investigating the relationship between the andatory rotation of audit firms and the auditor's professional skepticism. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 203-228 [In Persian].

## بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابداری و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای

### حسابرس

حمید بیرجندی\*

زهرا فتحی\*\*

### چکیده

هدف: چرخش اجباری مؤسسات حسابداری از جمله مقرراتی است که برای حفظ استقلال و ارتقای کیفیت حسابداری وضع شده است. اما اقدامات مدیریتی منجر به تردید حرفه‌ای در حسابرسان و درک ریسک چرخش در حسابرسان می‌شود که این می‌تواند بر کیفیت حسابداری آنان اثرگذار باشد با توجه به اهمیت موضوع تردید حرفه‌ای حسابداری، این پژوهش به بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابداری و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس می‌پردازد.

روش: بدین منظور براساس پژوهش هرت و همکاران (۲۰۱۳) برای تردید حرفه‌ای حسابرس شش بعد ذهن پرسشگر، تعلیق در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرأیی مطرح شد و تأثیر چرخش مؤسسات حسابداری بر این مؤلفه‌ها مورد بررسی قرار گرفت. از طریق پرسشنامه‌ای که در بین ۱۱۹ نفر از حسابرسان سازمان حسابداری و مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شامل کلیه شرکا، مدیران و سرپرستان حسابداری توزیع شد، این موضوع بررسی شد.

یافته‌ها: براساس یافته‌های تجربی نتایج پژوهش نشان داد که چرخش اجباری مؤسسات حسابداری بر شش ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین از بین شش مؤلفه تردید حرفه‌ای حسابرس، مؤلفه جستجوی دانش بیشتر تحت تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابداری قرار می‌گیرد.

مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، ش ۱، صص. ۲۲۸-۲۰۳.

\* دکتری گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران. [h.birjandi63@gmail.com](mailto:h.birjandi63@gmail.com)

\*\* نویسنده مسئول، دکتری گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. [fathee8654@gmail.com](mailto:fathee8654@gmail.com)

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۲۰ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۰/۴/۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۵/۹ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۱/۲/۲۴

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

DOI: 10.22103/jak.2021.16981.3407

©The Authors.



نتیجه‌گیری: نتایج حاکی از آن می‌باشد که رابطه بلندمدت حسابرسی و صاحبکار ممکن است تردید حرفه‌ای و در نهایت قضاوت حسابرسی را محدود کند. به همین دلیل با کاهش مدت این رابطه یا به عبارتی افزایش چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی می‌تواند منجر به به‌کارگیری دانش بیشتر و تردید حرفه‌ای حسابرسی شود.

**واژه‌های کلیدی:** چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی، ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسی، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی.

**نوع مقاله:** پژوهشی.

**استناد:** بیرجندی، حمید؛ فتحی، زهرا. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۱)، ۲۲۸-۲۰۳.

حرفه حسابرسی مدت‌هاست که اهمیت تردید حرفه‌ای را در هدایت حسابرسی، به رسمیت شناخته و مورد تأکید قرار داده است. طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید کار خود را با تردید و نه با سوءظن و بدگمانی به انجام برساند (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۲). تردید حرفه‌ای یکی از ویژگی‌های فردی حسابرسان است که بر کیفیت حسابرسی مؤثر است. تردید حرفه‌ای با سوءظن و بدگمانی متفاوت است و آن شامل دارا بودن یک ذهن پرسشگر به همراه ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی کسب‌شده از واحد مورد رسیدگی است که مبنای اظهارنظر حرفه‌ای حسابرسی مستقل قرار گرفته است (یعقوب‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۱). باین وجود، ناکارایی‌ها و شکست‌های اخیر حسابرسی منجر به افزایش توجه به مفهوم تردید حرفه‌ای شده است. در آمریکا در سال ۲۰۰۲، پس از کشف فسادهای بزرگ در مورد شرکت‌های نظیر انرون و ورد کام و ... قانونی به نام قانون ساربینز-اکسلی به تصویب کنگره آمریکا رسید. این قانون در حمایت و تأمین استقلال حسابرس، چرخش شریک حسابرسی را در ایالات متحده الزامی کرده و استخدام حسابرسان و نظارت بر اجرای قراردادهای آنان در شرکت‌های سهامی عام عضو بورس اوراق بهادار را به جای مدیریت واحد مورد رسیدگی، بر عهده کمیته حسابرسی گذاشته است (کرمی و همکاران، ۱۳۹۰). رابطه طولانی مدت حسابرس و صاحبکار باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می‌شود تا حدی که احساس وفاداری در حسابرسان ایجاد می‌کند و بدین ترتیب استقلال آن‌ها را به خطر می‌اندازد و این امکان وجود دارد که بر قضاوت حسابرس اثر بگذارد (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۴). حسابرسانی که روابط نزدیک بیش از حد معمول با صاحبکاران خود دارند، تمایل بیشتری به تن دادن به خواسته‌های آنان خواهند داشت (سیامسودین<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۴).

در ایران، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار به موضوع چرخش شریک حسابرسی و چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی به ترتیب پرداخته‌اند که در ادامه به آنها اشاره خواهد شد. طبق قسمت «ب» بند ۲۴ بخش ۱ استانداردهای حسابرسی ایران تحت عنوان استانداردهای کنترل کیفیت، مدیر مسئول کار حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، جهت رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، بایستی پس از مدت مشخصی تغییر کند که این مورد حداکثر ۵ سال در نظر گرفته شده است (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۱). مطابق تبصره ۲ بند ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۸ مرداد ۱۳۸۵، مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک

<sup>1</sup> Syamsuddin

از اشخاص حقوقی زیر مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال، مجدداً سمت حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی شرکت مذکور را بپذیرند. ضمناً در صورت خروج شرکاء از مؤسسه قبلی، شریک مسئول کار در دوره ۴ سال قبل، نمی‌تواند با حضور به عنوان شریک در مؤسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند. شروع این مهلت از تاریخ تصویب این دستورالعمل خواهد بود (سازمان بورس اوراق بهادار، ۱۳۸۶ به نقل از احمد زاده، ۱۳۹۵).

از طرفی، صورت‌های مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده‌اند، از قابلیت اعتماد بیشتری نزد استفاده‌کنندگان برخوردار خواهند بود. به همین دلیل، با هدف حفظ استقلال و ارتقا کیفیت حسابرسی، مقررات متعددی در سال‌های اخیر وضع شده است. چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی از جمله این مقررات هستند. اما، با توجه به این حقیقت که هر مقرراتی پس از اجرا، پیامدهای متفاوتی خواهد داشت، و امکان وجود تناقض بین تئوری و عمل وجود دارد، پژوهش حاضر به دنبال بررسی تأثیر مقررات پیش گفته شده، در ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان است. با توجه به استدلال‌های ذکر شده در این پژوهش به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که آیا چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی می‌تواند در بهبود ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان مؤثر باشد؟

### مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش

مدیران شرکت‌ها با توجه به تأثیر قابل ملاحظه‌ای که در چرخش حسابرسان (ابقا و تغییر حسابرسان) دارند ممکن است با بهره‌گیری از این تأثیر، حسابرسانی که اظهار نظر مطلوب و دلخواه مدیریت را صادر می‌کنند، جایگزین حسابرسان قبلی کنند تا به این وسیله منافع خود را بیشینه کنند (داگرتی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۳)؛ این تأثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می‌شود و عواملی را ایجاد می‌کند که ممکن است به شکست حسابرسی منتهی شود. به عبارتی دیگر، این رفتارها منجر به تردید حرفه‌ای در حسابرسان و درک ریسک چرخش در حسابرسان می‌شود که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی آنان اثرگذار باشد (فرانسیس<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۸ به نقل از گرد و ناصری، ۱۳۹۷).

یکی از مفاهیم بااهمیتی که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، تردید حرفه‌ای است. تردید حرفه‌ای عنصر ذاتی اعمال قضاوت حرفه‌ای و یکی از عوامل مؤثر بر آن است. اگر حسابرسان بیش از اندازه به پاسخ‌های صاحبکار اعتماد کنند، ممکن است پاسخ‌های نامناسب او به مسائل مبهم و پیچیده را بپذیرد و علائم هشداردهنده را نادیده انگارد. اهمیت تردید حرفه‌ای در تمامی استانداردهای حسابرسی مورد تأکید قرار گرفته است؛ با این حال، همواره

<sup>1</sup> Daugherty

<sup>2</sup> Francis

انتقادات به مؤسسات حسابرسی به دلیل عدم اعمال سطح تردید حرفه‌ای کافی وارد بوده است (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹). همچنین، رابطه درازمدت حسابرس و صاحب کار ممکن است باعث سهل‌انگاری و قصور حسابرس در انجام نقش شهادت‌دهی خود شود. چراکه حضور طولانی مدت حسابرس در کنار صاحب کار، موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نظر مدیریت صاحب کار می‌شود، وضعیتی که استقلال و بی‌طرفی او را خدشه‌دار می‌کند (رجبی، ۱۳۸۵). ضعف استقلال و تردید حرفه‌ای حسابرس موضوع مهمی است که نگرانی‌های زیادی به همراه دارد. راه کار پیشنهادی برای رفع این نگرانی، چرخش اجباری حسابرسان است (لی، ۲۰۱۰).

لیوان ترنر رئیس سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا معتقد است الزامات چرخش اجباری منجر به افزایش تردید حرفه‌ای حسابرس و در نهایت افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین در بیانیه مفهومی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام استدلال می‌شود که چرخش مؤسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی را از طریق افزایش استقلال حسابرس، عینیت و تردید حرفه‌ای، افزایش خواهد داد (آرل<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۵). لو (۲۰۰۵) معتقد است که با اعمال چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی، فرصت برای فعالیت‌هایی مانند خرید اظهارنظر محدود خواهد شد، با اجباری شدن چرخش مؤسسات حسابرسی استقلال ظاهری نیز بهبود خواهد یافت. با بهبود استقلال ظاهری حسابرس، کیفیت حسابرسی از دیدگاه عموم استفاده‌کنندگان نیز افزایش خواهد یافت. این موضوع یک منفعت محسوب می‌شود (گرد و ناصری، ۱۳۹۷). از این رو اگر یک صاحبکار بخواهد با اهرم رابطه بلندمدت و منافع مالی، شخصیت حرفه‌ای یک مؤسسه حسابرسی را سلب کند، بزرگ‌ترین ضربه را بر پیکر حرفه وارد خواهد کرد. چرخش اجباری می‌تواند این تهدید را برای حرفه تا حدودی کاهش دهد. اما چرخش اجباری دلایل دیگری هم غیر از استقلال دارد. یک حسابرس جدید با مجموعه‌ای از تجارب متفاوت می‌تواند نگاهی متفاوت به یک کار داشته باشد و در نتیجه همین نگاه متفاوت، تحریفاتی را کشف کند که از دید حسابرس قبلی به دلیل تکراری بودن کار پنهان مانده است. علاوه بر این، انجام کارهای جدید توان حرفه‌ای کارکنان مؤسسات حسابرسی را افزایش می‌دهد و مؤسسات با کسب تجربه در زمینه‌های مختلف می‌توانند از این توانمندی برای ارائه خدمات مشاوره‌ای مجاز به دیگر شرکت‌ها استفاده کنند. افزایش انگیزه کارکنان مؤسسات در نتیجه تغییر کار و مواجه شدن با فضای کاری جدید یکی دیگر از مزایای چرخش اجباری است (سجادی و همکاران، ۱۳۹۶). بین چرخش مؤسسه حسابرسی، تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی رابطه پیچیده‌ای وجود دارد. استدلال سستی این است که به منظور کاهش اثر افزایش دوره تصدی حسابرس می‌بایست تردید حرفه‌ای را افزایش داد تا

<sup>1</sup> Arel

کیفیت حسابرسی افزایش یابد. به هر حال کاهش مدت این رابطه می‌تواند منجر به به‌کارگیری دانش بیشتر و تردید حرفه‌ای حسابرسان شود. این یافته‌ها حاکی از آن است که حوزه‌های حسابرسی نیاز به سطح بالایی از شک و تردید حرفه‌ای دارد (بولین<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۵).

با توجه به اینکه هرت و همکاران (۲۰۱۳) برای تردید حرفه‌ای حسابرسان ویژگی به شرح ذیل قائل شده است که عبارتند از: ذهن پرسشگر، به تعویق انداختن قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، خودرأیی و اعتماد به نفس. لذا شش فرضیه به شرح ذیل مطرح شده است در ادامه هر یک از این ویژگی‌ها به صورت مختصر توضیح داده می‌شود و فرضیه مربوطه بیان می‌گردد:

ذهن پرسشگر<sup>۲</sup>: بدین معنی که حسابرسان برای پیگیری تناقضات صورت‌های مالی انگیزه فراوان داشته و تلاش کافی را به عمل آورد (یعقوب‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۱). نظریه‌های روانشناسی نشان می‌دهد که چارچوب ارزیابی شکاکانه می‌تواند با چرخش حسابرسان تنزل یابد. در حقیقت، با استفاده از این نظریه‌ها، پیش‌بینی می‌شود که رابطه درازمدت حسابرسان و صاحب‌کار ممکن است اعتقاد حسابرسان را به صداقت مدیریت افزایش دهد که این می‌تواند منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود (کلی و همکاران، ۲۰۱۷). بدین ترتیب فرضیه اول بصورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان با ذهن پرسشگر، رابطه معناداری وجود دارد.

به تعویق انداختن قضاوت<sup>۳</sup>: حسابرسان باید قضاوت در مورد یک موضوع را تا زمانی که به شواهد قطعی نرسیده‌اند به تعویق اندازند. به عبارتی سرعت رسیدن به یک تصمیم نباید منجر به کاهش شناخت در مورد آن موضوع شود (هرت<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰، هرت و همکاران، ۲۰۱۳ و حسینی و همکاران، ۱۳۹۹)؛ بنابراین، رابطه درازمدت حسابرسان و صاحب‌کار موجب می‌شود تا حسابرسان به شناخت قبلی که از صاحب‌کار داشته است اکتفا نمایند و شواهد کافی را برای قضاوت جمع‌آوری ننمایند؛ بنابراین، انتظار می‌رود چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی موجب شود تا حسابرسان قضاوت حرفه‌ای را تا زمان جمع‌آوری شناخت کافی از صاحب‌کار و شواهد قانع‌کننده به تعویق اندازند. بدین ترتیب فرضیه دوم به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان با تعلیق قضاوت، رابطه معناداری وجود دارد.

<sup>1</sup> Bowlin

<sup>2</sup> Questioning Mind

<sup>3</sup> Suspension of Judgment

<sup>4</sup> Hurtt



جستجوی دانش<sup>۱</sup>: این ویژگی با ذهن پرسشگر تفاوت دارد. چراکه ذهن پرسشگر حسی از شک یا عدم اعتقاد است درحالی که جستجوی شواهد بیشتر حسی از کنجکاوی است. افراد شکاک به اطلاعات عمومی علاقه مند بوده و لزوماً انگیزه‌ای برای اثبات نتیجه یا کسب اطلاعات خاص ندارند. این جنبه از شکاکیت در فلسفه مستند شده است. **پاپ کین (۱۹۷۹)** بیان می کند فرد شکاک به طور موشکافانه استدلال می کند و نگاه عمیق و حتی فراتر از آن به موضوعات روشن دارد؛ این ویژگی معمولاً به منظور کنجکاوی شخصی دیده می شود (هرت، ۲۰۱۰، هرت و همکاران، ۲۰۱۳ و حسینی و همکاران، ۱۳۹۹)؛ بنابراین، رابطه درازمدت حسابرس و صاحب کار باعث می شود تا حسابرس شواهد کافی و قانع کننده را جمع آوری ننماید و بر اطلاعاتی که از سال های گذشته حسابرسی دارد اکتفا نموده و به دنبال شواهد قطعی کمتری باشد (انوفه<sup>۲</sup> و همکاران ۲۰۱۶)؛ بنابراین، انتظار می رود چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی موجب شود تا حسابرس اقدام به بررسی و جمع آوری شواهد قطعی و قانع کننده بیشتری باشد و باحالتی از شک و تردید بیشتر شواهد و اطلاعات بیشتری را جمع آوری نماید. بدین ترتیب فرضیه سوم به شرح زیر مطرح می شود:

فرضیه سوم: بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان با جستجوگری برای کسب دانش، رابطه معناداری وجود دارد.

درک میان فردی<sup>۳</sup>: یک جنبه مهم از ارزیابی مدارک حسابرسی، شناخت انگیزه‌های فردی است. این ویژگی انگیزه و درستی نیت افرادی که مدارک را تهیه می کنند را بیان می نماید. حسابرس باید انگیزه‌ها و فرصت‌های در دست کارمندان برای ارائه مدارک گمراه کننده یا به منظور ارتکاب تقلب و یا تلاش برای شفافیت کمتر را باید شناسایی نماید. به عبارتی انگیزه‌ها و احساسات افراد می تواند آن‌ها را به سمت ارائه اطلاعات غیردقیق، جانب‌دارانه و گمراه کننده سوق دهد. وقتی که مفروضات ذهنی و انگیزه‌های یک فرد شناسایی شود، آنگاه حسابرس یک مبنا برای به چالش کشیدن و تصحیح مفروضات اشتباه را دارد بدون شناخت افراد تعیین اینکه چه موقع ممکن است افراد اطلاعات اشتباه در اختیار حسابرس قرار دهند مشکل است (هرت، ۲۰۱۰، هرت و همکاران، ۲۰۱۳ و حسینی و همکاران، ۱۳۹۹)؛ بنابراین، رابطه درازمدت حسابرس و صاحب کار موجب می شود که حسابرس صاحب کار و کارکنانش را درستکار فرض نماید و به شناخت انگیزه‌های فردی کارکنان توجه ننماید، بنابراین، انتظار می رود که با چرخش مؤسسات حسابرسی، حسابرس جدید با جدیت بیشتری به بررسی و شناخت انگیزه‌های فردی

<sup>1</sup> Search for Knowledge

<sup>3</sup> Interpersonal Understanding

<sup>2</sup> Enofe

کارکنان پردازد و فرصت‌ها و انگیزه‌ها و شرایط توجیهی افراد در تقلب را با دقت بیشتری بررسی می‌نماید. بدین ترتیب با توجه به مطالب گفته‌شده فرضیه چهارم بصورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه چهارم: بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان با درک میان فردی، رابطه معناداری وجود دارد.

خودرأیی<sup>۱</sup>: حسابرسان باید کیفیت شواهد حسابرسی را بررسی کند این عمل به حسابرسان کمک می‌کند تا نسبت به سطح شواهد مورد نیاز تصمیم‌گیری کند. حسابرسان نه تنها در آزمون بلکه در کنار گذاشتن پیشنهادها و دیگران باید شجاعت حرفه‌ای داشته باشند. حسابرسان شکاک، نگران برداشت خود از صداقت ادعاهای مدیر است و کمتر تحت تأثیر عقاید یا تلاش‌های متقاعدکننده دیگران قرار دارد. همچنین فلاسفه نشان می‌دهند که تردید حرفه‌ای خودرأیی فردی را هم در برمی‌گیرد (هرت، ۲۰۱۰، هرت و همکاران، ۲۰۱۳ و حسینی و همکاران، ۱۳۹۹)؛ بنابراین، افزایش دوره تصدی حسابرسان موجب می‌شود که حسابرسان بنا به اعتماد و رابطه چندساله‌ای که با صاحب کار و کارکنانش پیدا می‌کند به اظهارات و پیشنهادهای صاحب کار اعتماد نماید و تحت تأثیر عقاید متقاعدکننده آن‌ها قرار گیرد، این در حالی است که با چرخش مؤسسات حسابرسی، حسابرسان جدید نسبت به صداقت ادعاهای مدیر شک و تردید حرفه‌ای بیشتری نشان می‌دهد و از روش‌های جایگزین برای جمع‌آوری شواهد استفاده می‌نماید. بدین ترتیب انتظار می‌رود که چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی موجب بهبود ویژگی خودرأیی حسابرسان شود. بدین ترتیب فرضیه پنجم بصورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه پنجم: بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان با خودرأیی، رابطه معناداری وجود دارد.

اعتمادبه‌نفس<sup>۲</sup>: شک و تردید حرفه‌ای، یک سطح معین از اعتمادبه‌نفس را نیاز دارد. در پژوهش‌های روانشناسی اعتمادبه‌نفس به عنوان اعتقاد یک فرد نسبت به توانایی‌های خود تعریف شده است (هوک وی، ۱۹۹۰)، آرامش روانی را برای رسیدن به موفقیت ضروری می‌داند و لوم (۲۰۰۱) نیز اعتمادبه‌نفس را برای یک آرامش درونی و عاری بودن از اضطراب و آشوب لازم می‌داند (هرت، ۲۰۱۰، هرت و همکاران، ۲۰۱۳ و حسینی و همکاران، ۱۳۹۹)؛ اعتمادبه‌نفس، حسابرسان را قادر می‌سازد که در مقابل تلاش‌های متقاعدکننده دیگران مقاومت کرده و مفروضات دیگران یا استدلال‌های آن‌ها را به چالش کشد. به عبارتی هرچه سطح اعتماد به نفس حسابرسان افزایش یابد، تردید حرفه‌ای او نیز افزایش می‌یابد (هرت و همکاران، ۲۰۱۳). بنابراین، انتظار می‌رود که با چرخش

<sup>1</sup> Self-Esteem

<sup>2</sup> Autonomy

مؤسسات حسابرسی، حسابرس جدید در مقابل تلاش‌های متقاعدکننده دیگران مقاومت کرده و مفروضات دیگران یا استدلال‌های آن‌ها را به چالش کشد. بدین ترتیب فرضیه ششم بصورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه ششم: بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان با میزان اعتماد به نفس، رابطه معناداری وجود دارد.

### پیشینه پژوهش

دوپاچ<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۲) با بررسی تجربی الزامات ابقا و چرخش حسابرسان نتیجه گرفتند که تحمیل چرخش اجباری حسابرس نسبت به رویه‌ای که در آن هیچ الزامی برای چرخش و یا ابقاء حسابرس به شرکت‌ها تحمیل نمی‌شود، منجر به کاهش تمایل حسابرس به ارائه گزارشات سوگیرانه به نفع مدیریت می‌شود. پوپووا<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) ارتباط بین معیارهای تردیدگرایی هرت و ارائه فرضیه‌های اولیه در خصوص انحرافات بالقوه را سنجید. یافته‌های وی نشان داد که حسابرسان با تردیدگرایی بالاتر برای ارائه نظر کارشناسی معمولاً شواهد بیشتری را جمع‌آوری می‌کنند و گزارشات حسابرسی آن‌ها از کیفیت بالاتری برخوردار است (یعقوب‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۱).

کوآداکرز<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی ویژگی‌های تردید حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری پرداختند. بدین منظور ۳۷۶ نفر حسابرس شاغل در چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ هلند را به‌عنوان نمونه آماری در نظر گرفتند. نتایج پژوهش آنان نشان داد شرکای حسابرسی در قضاوت، تردید و تصمیم‌گیری متفاوت‌اند و ویژگی‌های تردید حسابرسان و تردید در قضاوت و تصمیم‌گیری آنان به توانایی حسابرسان و محیط کنترلی بستگی دارد.

نلسون<sup>۴</sup> (۲۰۰۹) به رابطه بین شک و تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک صفت مرتبط با قضاوت و تصمیم‌گیری اشاره کرده است و نتیجه گرفته است که شک و تردید حرفه‌ای منجر به افزایش کیفیت قضاوت می‌گردد. هرچه حسابرسان با شک و تردید حرفه‌ای بالاتری مواجه باشند اشتباهات کمتری به وجود می‌آید. بولین و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر چرخش اجباری حسابرس و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که افزایش چرخش شرکت حسابرسی بر ذهنیت پرسشگرانه حسابرس مؤثر است که این منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد. انوفه و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر چرخش شرکت حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حسابرس در نیجریه پرداختند. نتایج نشان داد که بین چرخش شرکت حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود دارد. اندریس (۲۰۱۷) در پژوهشی علل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای

<sup>1</sup> Dopuch

<sup>2</sup> Popova

<sup>3</sup> Quadackers

<sup>4</sup> Nelson

حسابرس را با تأکید بر ارتقای کیفیت حسابرسی بررسی نمودند، نتایج نشان داد که استقلال، بی‌طرفی، تجربه و مهارت حسابرس بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر گذارند و این باعث ارتقای کیفیت حسابرسی می‌شود.

آشواثر<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۷) رابطه میان اعتماد و تردید حرفه‌ای را بین حسابرسان و مشتریان آن‌ها بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد که قوانین موجود به تفکیک حسابرسان از مشتریان می‌انجامد و بر درک مشتریان از تردید حرفه‌ای مؤثر نیست. کنچل<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۸) با استفاده از نتایج کسب‌شده از حسابرسان مستقل و نیز داده‌های کلی موجود در پایگاه مشتریان دریافتند که میان تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل و کیفیت حسابرسی، رابطه وجود دارد. آن‌ها همچنین دریافتند میان تردید و عملکرد سرپرست گروه حسابرسی در شرکت‌های مختلف، رابطه وجود دارد. برازل<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان تأثیر دفعات ارزیابی ریسک تقلب و زمانبندی کشف تقلب بر قضاوت و عمل تردید گرایانه حسابرس، دو استراتژی برای بهبود رفتار تردید گرایانه در وظایف مرتبط با تقلب در نظر گرفتند. نتایج حاکی از این بود که هنگام بازبینی و ارزیابی مجدد ریسک تقلب، حسابرسان تردید گرایی بیشتری در قضاوت‌های خود خواهند داشت.

یعقوب‌نژاد و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردید گرایی و کیفیت حسابرسی پرداختند، نتایج نشان داد بین شاخص‌های تردید گرایی و کیفیت حسابرسی در مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس ایران، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. رویایی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل را بررسی کردند. در این پژوهش نظر ۱۵۰ حسابرس مستقل به‌عنوان نمونه آماری به کمک پرسشنامه شش مقیاسی تعدیل‌شده هرت جمع‌آوری شد. نتایج نشان داد در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

رجبعلی‌زاده و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین ابعاد تردید حرفه‌ای (شامل بُعد بی‌طرفی و بُعد شکاکیت) و قضاوت‌های دیرباورانه حسابرس پرداختند بدین منظور آن‌ها با به‌کارگیری دو سناریوی شبه آزمایشگاهی، اقدام به پیمایش نظر ۹۷ نفر از حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی نمودند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که در محیط کنترلی با ریسک بالا، ارتباط بین «بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه»، نسبت به ارتباط بین «شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» قوی‌تر است. همچنین، ارتباط بین «بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه» در محیط کنترلی با ریسک بالا، شدت می‌یابد. با این حال، تفاوت معنی‌داری در شدت ارتباط میان «شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» در دو محیط کنترلی دارای ریسک بالا و پایین وجود ندارد.

<sup>1</sup> Aschauer

<sup>3</sup> Brasel

<sup>2</sup> Knechel

ولیان و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی از طریق تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) به طراحی الگوی مبتنی بر دسته‌بندی و تفکیک عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان در یک بازه زمانی یک‌ساله بین خردادماه ۱۳۹۵ تا خردادماه ۱۳۹۶ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد اساسی‌ترین عوامل تردید حرفه‌ای براساس الگوی طراحی شده، بی‌طرفی حساب‌برس، احاطه به استانداردهای حساب‌برسی، احاطه بر مهارت‌های حساب‌برسی و احاطه به قوانین و مقررات تجارت بورس است، که این عوامل شاخص‌های مربوط به استقلال و تخصص حساب‌برس در نتایج دلفی بودند. همچنین در بالاترین سطح و در واقع کم‌اثرترین عامل بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان، بُعد تشریح اختیار، از شاخص‌های مسئولیت‌پذیری به‌عنوان ویژگی‌های روان‌شناختی است.

گرد و ناصری (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین تردید حرفه‌ای حساب‌برس و چرخش حساب‌برس با کیفیت حساب‌برسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در یک بازه زمانی ۶ ساله از سال ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ است. نتایج پژوهش نشان داد متغیرهای تردید حرفه‌ای حساب‌برس و چرخش اختیاری حساب‌برس ارتباط مستقیم و معناداری با کیفیت حساب‌برسی دارند، اما متغیر چرخش اجباری حساب‌برس ارتباط معناداری با کیفیت حساب‌برسی ندارد. غلامرضایی و حسینی (۱۳۹۸) به بررسی اثر ناشی از اختلالات شخصیت حساب‌برسان بر تردید حرفه‌ای بین ۲۹۳ نفر از حساب‌برسان که حسابدار رسمی بودند یا حائز شرایط شرکت در آزمون حسابدار رسمی بودند انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد میان اختلال‌های شخصیتی حساب‌برسان مستقل و تردید حرفه‌ای حساب‌برس رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین اختلالات شخصیتی دارای بیشترین تأثیر منفی بر معیار درک میان فردی تردید حرفه‌ای حساب‌برس است.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حساب‌برس بر ارزیابی ریسک تقلب را با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی، میان ۴۴۵ نفر از حساب‌برسان شاغل در سازمان حساب‌برسی و مؤسسات خصوصی حساب‌برسی استان تهران بررسی نمودند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که از میان شش مشخصه تردید حرفه‌ای، تنها دو عامل ذهن پرسشگر و وقفه در قضاوت بر ارزیابی ریسک تقلب معنادار هستند. مهارت ارتباطی با سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک تقلب، یعنی جستجوی دانش، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری مثبت و معناداری دارد. تضعیف اجتماعی بر سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک تقلب، یعنی ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری منفی و معناداری دارد.

شفعتی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر استعاره‌سازی ذهنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی پرداختند. ابزار این پژوهش پرسشنامه‌های استاندارد بود و برای تحلیل آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های روش مانوا چند متغیره، تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر و همچنین آزمون‌های تعقیبی برای مقایسه زمان استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد تفاوت حسابرسان بر حسب ادارک آن‌ها از استعاره‌های حسابرسی باعث افزایش ارزیابی ریسک تقلب شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی می‌گردد.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های رفتاری است. پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی شامل بررسی نظریه‌ها و روش‌های علوم رفتاری است که به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار حسابرسان می‌پردازد. از دیدگاه هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی و همچنین از لحاظ روش میدانی و از لحاظ جمع‌آوری چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از نوع قیاسی و کتابخانه‌ای محسوب می‌شود. ابزار مورد استفاده برای جمع‌آوری متغیرهای پژوهش پرسشنامه است.

با توجه به هدف پژوهش جامعه آماری، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر گرفته شده است. پرسشنامه بین حسابرسانی با گروه‌های شغلی که شامل شریک، مدیر و سرپرست بودند توزیع گردید که دارای دانش تجربه و تخصص بیشتری بودند. با توجه به اینکه آمار رسمی از تعداد شرکا، مدیران و سرپرستان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی ایران در دست نیست تعداد اعضای جامعه آماری نامشخص فرض می‌شود؛ بنابراین، با توجه به نامشخص بودن حجم جامعه برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم استفاده شد و نیز در دسترس نبودن واریانس جامعه حجم نمونه با استفاده از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

رابطه فوق فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه:

$$n = \frac{Z_{\alpha} p q}{d^2} \quad (1)$$

در این فرمول:

=تعداد نمونه

$$Z_{\alpha} = 1/96 \text{ نرمال استاندارد}$$

$$p=q=0/5$$

$$d = 0/1$$

تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ نفر است که در این پژوهش با در نظر گرفتن پرسشنامه‌هایی که امکان برگشت آن‌ها وجود نداشت ۲۵۸ پرسشنامه در سال ۹۸ بین اعضای جامعه توزیع شد؛ که نهایتاً ۱۱۹ نفر به پرسشنامه‌ها پاسخ دادند. همچنین، در این پژوهش در بخش نظری با رجوع به کتب مجله‌ها و پایگاه‌های اینترنتی اطلاعات مورد نیاز جمع‌آوری شد و برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار اندازه‌گیری پرسشنامه استفاده شده است.

بعد از جمع‌آوری داده‌های آماری (از جواب‌های پرسشنامه)، برای جمع‌بندی و محاسبات از نرم‌افزار اکسل و فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری که یک ساختار علی خاص بین مجموعه‌ای از سازه‌های غیرقابل مشاهده و روشی مبتنی بر کوواریانس و واریانس (حداقل مجذورات جزئی) است، با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

متغیر وابسته در این پژوهش عبارت است از ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان که شامل مشخصه‌های شش گانه ذهن پرسشگر، تعلیق در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرأیی؛ است که از طریق پرسشنامه هرت و همکاران (۲۰۱۳) با استفاده از ۳۰ گویه که شامل ۵ گویه مرتبط با مؤلفه ذهن پرسشگر، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه تعلیق در قضاوت، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه جستجوی دانش، ۵ گویه مرتبط با مؤلفه درک میان فردی، ۶ گویه مرتبط با اعتماد به نفس و ۴ گویه مرتبط با مؤلفه خودرأیی در یک پیوستار پنج‌درجه‌ای طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و با نمره‌گذاری یک تا پنج اندازه‌گیری شده است. پاسخ‌ها در مقیاس لیکرت از ۱ (بسیار مخالف) تا ۵ (بسیار موافق) رتبه‌بندی می‌شود و محدوده امتیازها می‌تواند از ۳۰ تا ۱۵۰ متغیر باشد که افزایش امتیاز نشان‌دهنده سطح بالاتر تردید حرفه‌ای است.

متغیر مستقل پژوهش چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی است. این متغیر برگرفته از پژوهش‌ها بولین و همکاران (۲۰۱۵)، انوفه و همکاران (۲۰۱۶) و دوپاچ و کینگ (۲۰۰۲) با استفاده از پنج گویه در یک پیوستار پنج‌درجه‌ای طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و با نمره‌گذاری ۱ تا ۵ سنجش شده است.

### یافته‌های پژوهش

#### اطلاعات جمعیت شناختی

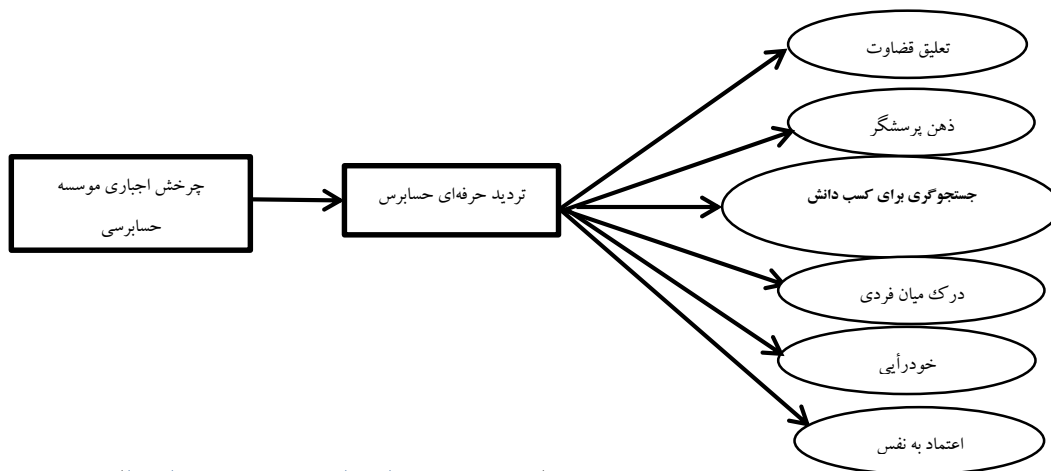
جدول (۱) اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌گردد اکثر پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه مردان هستند (۹۶ نفر)، همچنین بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان (۸۵ نفر) از لحاظ جایگاه حرفه‌ای دارای سمت شغلی سرپرست هستند. بیشتر پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات فوق‌لیسانس (۶۵ نفر)، سمت حسابرسان ارشد (۳۵ درصد) و ۶۵ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای سابقه بین ۱۰ تا ۱۵ سال هستند.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

آمار	اطلاعات جمعیت‌شناختی	
۱۱۹	مشارکت‌کنندگان	
۶	شرکا	
۲۸	مدیران	
۸۵	سرپرستان	
۲۳	زن	جنسیت
۹۶	مرد	
۴	دکتری	مدرک تحصیلی
۶۵	کارشناسی ارشد	
۵۰	کارشناسی	
۱۰	۵ تا ۱۰ سال	سابقه کار
۶۵	۱۰ تا ۱۵ سال	
۷	۱۵ تا ۲۰ سال	
۳۷	بیشتر از ۲۰ سال	

### مدل مفهومی پژوهش

مبنتی بر مبانی نظری، فرضیات و پیشینه پژوهش، مدل مفهومی پژوهش به صورت زیر است.



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش (بولین و همکاران (۲۰۱۵) و انوفه و همکاران (۲۰۱۶))

### برازش الگوی پژوهش و ارزیابی الگوی اندازه‌گیری

مطابق با الگوریتم تحلیل PLS، برای بررسی برازش الگوهای اندازه‌گیری سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. آلفای کرونباخ معیاری برای سنجش پایایی و سنجش مناسب برای ارزیابی



پایداری درونی<sup>۱</sup> (سازگاری درونی) محسوب می‌گردد. پایداری درونی نشانگر میزان همبستگی بین یک سازه و شاخص‌های مربوط به آن است. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). همچنین، روش PLS نیز معیار مدرن‌تری نسبت به مقدار آلفای کرونباخ به نام پایایی ترکیبی به کار می‌برد، برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها نه به صورت مطلق بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد. در نتیجه برای سنجش بهتر پایایی در روش PLS، هر دوی این معیارها به کار برده می‌شوند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳).

همان‌طور در جدول (۲) ملاحظه می‌شود، تمامی این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی کسب کرده‌اند، پس می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش حاضر را تأیید ساخت. برای سنجش روایی سازه‌های پرسشنامه و ابعاد آن، از تحلیل عاملی تأییدی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE)، استفاده شده است. مقدار بارهای عاملی نشان می‌دهد که معرف‌ها تا چه حد برای سنجش سازه‌های پنهان مناسب هستند. مقدار ملاک برای مناسب بودن بارهای عاملی ۰/۴ است. برای سنجش روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج شده استفاده شده است. شاخص میانگین واریانس استخراج شده میزان همبستگی هر سازه با معرف‌های آن یا به عبارتی میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با معرف‌های آن را نشان می‌دهد. همان‌طور در جدول ۲ ملاحظه می‌شود از آنجایی که تمامی سازه‌ها دارای بار عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ و تمامی متغیرها دارای شاخص میانگین واریانس استخراج شده بزرگ‌تر از ۰/۵ هستند، پرسشنامه از روایی مناسبی برخوردار است.

جدول ۲. برازش الگوی پژوهش و ارزیابی الگوی اندازه‌گیری

متغیر	گویه‌ها	بار عاملی	پایایی ترکیبی	روایی همگرا (AVE)	آلفای کرونباخ
چرخش اجباری مؤسسه حسابداری	R1	۰/۷۶۹	۰/۸۷۵	۰/۵۸۴	۰/۸۲۲
	R2	۰/۷۸۷			
	R3	۰/۷۰۱			
	R4	۰/۷۹۴			
	R5	۰/۷۶۸			
ذهن پرسشگر	QM1	۰/۷۱۰	۰/۷۳۴	۰/۵۶۴	۰/۷۴۹
	QM2	۰/۵۸۹			
	QM3	۰/۵۱۴			
	QM4	۰/۵۹۸			
	QM5	۰/۷۵۲			

<sup>1</sup> Internal Consistency

متغیر	گویه‌ها	بار عاملی	پایایی ترکیبی	روایی همگرا (AVE)	آلفای کرونباخ
تعلیق قضاوت	SJ1	۰/۷۴۸	۰/۸۳۹	۰/۶۰۸	۰/۸۸۵
	SJ2	۰/۷۰۰			
	SJ3	۰/۷۸۱			
	SJ4	۰/۸۶۱			
	SJ5	۰/۸۰۰			
جستجوگری برای کسب دانش	SK1	۰/۷۴۹	۰/۸۶۹	۰/۵۷۲	۰/۸۱۵
	SK2	۰/۷۵۱			
	SK3	۰/۸۳۵			
	SK4	۰/۷۷۹			
	SK5	۰/۶۵۸			
درک میان فردی	IU1	۰/۵۶۹	۰/۷۸۷	۰/۵۴۴	۰/۷۸۶
	IU2	۰/۵۴۷			
	IU3	۰/۵۴۵			
	IU4	۰/۸۹۲			
	IU5	۰/۷۳۰			
خودرأیی	SD1	۰/۵۸۶	۰/۸۱۲	۰/۵۲۸	۰/۷۹۱
	SD2	۰/۷۸۵			
	SD3	۰/۸۰۸			
	SD4	۰/۷۸۰			
اعتماد به نفس	SC1	۰/۵۶۱	۰/۷۷۹	۰/۵۲۱	۰/۷۸۴
	SC2	۰/۵۳۶			
	SC3	۰/۷۶۱			
	SC4	۰/۶۷۳			
	SC5	۰/۷۲۲			
	SC6	۰/۵۸۶			

### روایی واگرا

فورنل و لارکر<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) روشی را برای تعیین میزان روایی واگرایی الگوهای اندازه‌گیری تعیین نمودند. این روش میزان رابطه یک متغیر با سؤالاتش در مقایسه رابطه آن متغیر با سایر متغیرها است؛ به طوریکه روایی واگرایی

<sup>۱</sup> Fornell, C., & Larcker

قابل قبول یک الگو حاکی از آن است که یک متغیر در الگو تعامل بیشتری با سؤالات خود دارد تا با سؤالات دیگر. روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که میزان میانگین واریانس استخراج شده برای هر متغیر بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن متغیر و متغیرهای دیگر (مربع مقدار ضرایب همبستگی بین متغیرها) در الگو است. جدول (۳) ماتریس مربوط به روایی واگرای الگوهای اندازه‌گیری پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۳. ماتریس روایی واگرا الگوی اندازه‌گیری

متغیر	چرخش مؤسسه	ذهن پرسشگر	تعلیق قضاوت	جستجوگری برای کسب دانش	درک میان فردی	خودرأیی	میزان اعتمادبه‌نفس
چرخش مؤسسه	۰/۸۱۶						
ذهن پرسشگر	-۰/۰۸۲	۰/۷۶۲					
تعلیق قضاوت	۰/۵۰۹	-۰/۰۰۰۲	۰/۸۶۷				
جستجوگری برای کسب دانش	۰/۴۸۵	-۰/۲۲۲	۰/۲۹۱	۰/۷۸۸			
درک میان فردی	۰/۴۷۴	-۰/۱۶۳	۰/۲۰۳	۰/۴۴۷	۰/۷۸۹		
خودرأیی	۰/۴۸۸	-۰/۲۳۷	۰/۲۶۶	۰/۶۲۶	۰/۵۰۳	۰/۷۷۹	
میزان اعتمادبه‌نفس	۰/۵۰۵	-۰/۲	۰/۳۵۶	۰/۶۳۹	۰/۵۳۹	۰/۶۱	۰/۷۵

همانگونه که از جدول (۳) برگرفته از روش فورنل کورنر (۱۹۸۱) مشخص است، مقدار جذر میانگین واریانس استخراج شده متغیرها در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند بیشتر است. از این رو می‌توان اظهار داشت که در پژوهش حاضر، متغیرها تعامل بیشتری با سؤالات خود دارند تا با متغیرهای دیگر. به بیان دیگر، روایی واگرای الگو در حد مناسب است.

### شاخص استون-گیسر<sup>۲</sup> Q<sup>2</sup>

در این شاخص قدرت پیش‌بینی الگو در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کنند. و الگوهایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای الگو را داشته باشند. بدین معنی که اگر در یک الگو، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تأثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تأیید شوند. هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند. (هیر<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۷).

<sup>1</sup> Hair

جدول ۴. شاخص استون-گیسر Q<sup>2</sup>

شاخص Q <sup>2</sup>	متغیر
۰/۵۱۲	چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی
۰/۴۸۸	ذهن پرسشگر
۰/۶۰۲	تعليق قضاوت
۰/۷۲۸	جستجوگری برای کسب دانش
۰/۴۶۱	درک میان فردی
۰/۵۰۹	خودرأیی
۰/۴۸۶	میزان اعتمادبه‌نفس

در جدول (۴) مقادیر مربوط به Q<sup>2</sup> متغیرهای الگوی پژوهش حاضر مشخص شده است. با توجه به اینکه مقدار Q<sup>2</sup> برای تمامی متغیرهای درونزای الگوی پژوهش حاضر بیشتر از ۰/۳۵ است، نشان از قدرت پیش‌بینی قوی متغیرهای برونزای مربوط به آن‌ها را دارد و در نتیجه می‌توان بیان کرد که قدرت پیش‌بینی الگوی ساختاری پژوهش مناسب و قوی است.

#### آزمون فرضیه‌های پژوهش

پس از بررسی برازش الگوهای اندازه‌گیری، الگوی ساختاری، مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش PLS به بررسی و آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. جهت بررسی صحت و سقم فرضیه‌های پژوهش حاضر از روابط علی مبتنی بر الگوسازی معادله‌های ساختاری استفاده شد.

جدول ۵. مقدار ضریب مسیر، سطح معناداری و آماره t تأثیر چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی بر ویژگی‌های تردید حرفه‌ای

تأثیر	ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری	ضریب تعیین مسیر	نتیجه
چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی - < ذهن پرسشگر	۰/۷۱۲	۳۴/۵۳۸	۰/۰۰۰	۰/۵۰۲	تأیید
چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی - < تعليق قضاوت	۰/۱۴۸	۳/۷۵۸	۰/۰۰۰	۰/۱۰۵	تأیید
چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی - < جستجوگری برای کسب دانش	۰/۷۶۰	۳/۹۶۷	۰/۰۰۰	۰/۵۱۲	تأیید
چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی - < درک میان فردی	۰/۲۹۸	۷/۲۴۶	۰/۰۰۰	۰/۲۲۴	تأیید
چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی - < خودرأیی	۰/۷۱۶	۳۰/۹۲۸	۰/۰۰۰	۰/۵۰۷	تأیید
چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی - < میزان اعتمادبه‌نفس	۰/۳۲۳	۷/۷۳۹	۰/۰۰۰	۰/۲۶۱	تأیید

از آنجایی که در این پژوهش برای تردید حرفه‌ای حسابرسان سازگار با پژوهش هرت و همکاران (۲۰۱۳) شش ویژگی مطرح شده است، لذا شش فرضیه به مورد آزمون قرار می‌گیرد. نتایج آزمون فرضیه‌ها در جدول (۵) مشاهده می‌شود.

فرضیه اول بیان می‌نمود بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با ذهن پرسشگر، رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به جدول (۵) و شکل (۱)، مقدار آماره  $t$  بزرگ‌تر از  $1/96$  است، همچنین سطح معناداری کوچک‌تر از  $0/05$  است، لذا، بین دو متغیر چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با ذهن پرسشگر با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین، فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با ذهن پرسشگر تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر  $0/712$  است شدت رابطه بین دو متغیر قوی است. ضریب تعیین مسیر در این رابطه برابر با  $0/502$  است.

فرضیه دوم بیان می‌نمود بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با تعلیق قضاوت، رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به جدول (۵) و شکل (۱)، مقدار آماره  $t$  بزرگ‌تر از  $1/96$  است، همچنین سطح معناداری کوچک‌تر از  $0/05$  است، لذا، بین دو متغیر چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با تعلیق قضاوت با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین، فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود. چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با تعلیق قضاوت تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر  $0/148$  است شدت رابطه بین دو متغیر متوسط است. ضریب تعیین مسیر در این رابطه برابر با  $0/105$  است.

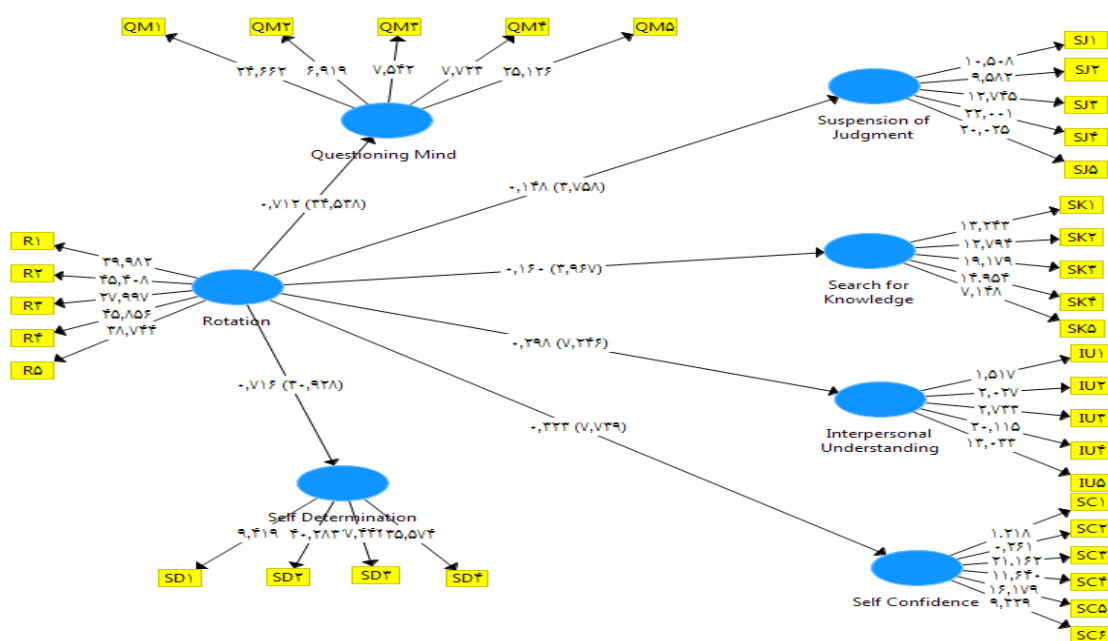
فرضیه سوم به این صورت مطرح شده بود که بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با جستجوگری برای کسب دانش رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به جدول (۵) و شکل (۱)، مقدار آماره  $t$  بزرگ‌تر از  $1/96$  است، همچنین سطح معناداری کوچک‌تر از  $0/05$  است، لذا، بین دو متغیر چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با جستجوگری برای کسب دانش با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌شود. چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با تعلیق قضاوت تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر  $0/760$  است شدت رابطه بین دو متغیر متوسط است. ضریب تعیین مسیر در این رابطه برابر با  $0/512$  است.

فرضیه چهارم بیان می‌نمود بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با درک میان فردی، رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به جدول (۵) و شکل (۱)، مقدار آماره  $t$  بزرگ‌تر از  $1/96$  است، همچنین سطح معناداری کوچک‌تر از  $0/05$  است، لذا، بین دو متغیر چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با درک میان فردی با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین، فرضیه چهارم

پژوهش تأیید می‌شود. چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان با درک میان فردی تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر  $0/298$  است شدت رابطه بین دو متغیر متوسط است. ضریب تعیین مسیر در این رابطه برابر با  $0/224$  است.

فرضیه پنجم به این صورت بیان شده بود بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان با خودرأیی، رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به جدول (۵) و شکل (۱)، مقدار آماره  $t$  بزرگ‌تر از  $1/96$  است، همچنین سطح معناداری کوچک‌تر از  $0/05$  است، لذا، بین دو متغیر چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان با خودرأیی با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه پنجم پژوهش تأیید می‌شود. چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان بر خودرأیی تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر  $0/716$  است شدت رابطه بین دو متغیر قوی است. ضریب تعیین مسیر در این رابطه برابر با  $0/507$  است.

فرضیه ششم بیان می‌نمود بین چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان با میزان اعتماد به نفس، رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به جدول (۵) و شکل (۱)، مقدار آماره  $t$  بزرگ‌تر از  $1/96$  است، همچنین سطح معناداری کوچک‌تر از  $0/05$  است، لذا، بین دو متغیر چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان با میزان اعتماد به نفس با اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد؛ بنابراین فرضیه ششم پژوهش تأیید می‌شود. چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرسان بر میزان اعتماد به نفس تأثیر دارد. همچنین با توجه به اینکه ضریب مسیر  $0/323$  است شدت رابطه بین دو متغیر متوسط است. ضریب تعیین مسیر در این رابطه برابر با  $0/261$  است.



شکل ۲. الگوی پژوهش در حالت معناداری

### نتیجه‌گیری و پیشنهاد

از دید صاحب‌نظران و مراجع حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، فرآیند چرخش مؤسسه‌های حسابرسی با قطع ارتباط بلندمدت میان صاحب‌کار و حسابرس موجبات حفظ استقلال حسابرسان را فراهم می‌آورد و زمانی که حسابرس چند سال به‌طور مستمر در شرکت صاحب‌کار فعالیت می‌کند، انعطاف‌پذیری صاحب‌کار افزایش می‌یابد. الزام سازمان بورس اوراق بهادار به تغییر حسابرس توسط شرکت‌ها مسلماً نشانگر نگرانی دست‌اندرکاران و مسئولان سازمان بورس اوراق بهادار در رابطه با موضوع استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی بوده است. همواره انتقادات به مؤسسات حسابرسی به دلیل عدم اعمال سطح تردید حرفه‌ای کافی وارد بوده است و از طرفی با توجه به این حقیقت که هر مقرراتی پس از اجرا، پیامدهای متفاوتی خواهد داشت و امکان وجود تناقض بین تئوری و عمل وجود دارد، پژوهش حاضر به دنبال بررسی تأثیر مقررات پیش‌گفته شده، در ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان است. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و تردید حرفه‌ای حسابرس است. بدین منظور براساس پژوهش هرت و همکاران (۲۰۱۳) برای تردید حرفه‌ای حسابرس شش بعد ذهن‌پرسشگر، تعلیق در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرأیی مطرح شد و تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر این مؤلفه‌ها مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به آزمون‌های آماری

انجام شده، مشخص شد که چرخش اجباری حسابرسان بر هر شش مؤلفه تردید حرفه‌ای حسابرسان در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تأثیر مثبت و معناداری دارند. این بدین معنی است که اعضای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران معتقدند چرخش اجباری حسابرسان می‌تواند عامل مؤثری بر ابعاد فردی تردید گرایشی حسابرسان باشد. این نتایج با نتایج پژوهش بولین و همکاران (۲۰۱۵)، دوپاچ و کینگ (۲۰۰۲) و گرد و ناصری (۱۳۹۷) مشابه است و مغایر با نتایج پژوهش انوفه و همکاران (۲۰۱۶) و همچنین این نتایج با نتایج پژوهش نلسون (۲۰۰۹)، هرت و همکاران (۲۰۱۳)، حسینی و همکاران (۱۳۹۹)، رویایی و همکاران (۱۳۹۳) و یعقوب‌نژاد و همکاران (۱۳۹۱) هم‌راستا است.

بنابراین، چنین استدلال می‌شود که در صورت چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت کنند و قضاوت‌های عینی و بیطرفانه‌ای را اجرا کنند. حضور طولانی مدت حسابرسان در کنار یک صاحب کار موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نقطه‌نظرهای مدیریت صاحب کار می‌شود؛ وضعیتی که استقلال و تردید حرفه‌ای او را مخدوش می‌کند. همچنین این دوره طولانی مدت می‌تواند باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی شود تا حدی که احساس وفاداری در حسابرسان ایجاد کند و این امکان وجود دارد که بر قضاوت وی اثر بگذارد و در صورت ارتباط طولانی مدت حسابرسان و صاحب کار توانایی آنان در قضاوت راجع به مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارشگری کاهش می‌یابد. در نتیجه این ارتباط کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد؛ بنابراین، نتایج حاکی از آن است که رابطه بلندمدت حسابرسان و صاحبکار ممکن است تردید حرفه‌ای و در نهایت قضاوت حسابرسان را محدود کند. به همین دلیل با کاهش مدت این رابطه یا به عبارتی افزایش چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی می‌تواند منجر به به کارگیری دانش بیشتر و تردید حرفه‌ای حسابرسان شود.

همچنین نتایج پژوهش نشان داد از بین شش مؤلفه تردید حرفه‌ای حسابرسان، مؤلفه جستجوگری برای کسب دانش بیشتر تحت تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی قرار می‌گیرد. به نظر می‌رسد با افزایش چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی توجه حسابرسان به کشف شواهد و مدارک، بیشتر شود. به عبارتی حسابرسان برای کسب شواهد به بررسی جنبه‌های مهم تقلب و کسب دانش و دانایی، وضعیت را شفاف می‌نمایند؛ که مؤسسات حسابرسی باید به این مؤلفه تردید حرفه‌ای نسبت به سایر مؤلفه‌ها توجه ویژه‌ای داشته باشند. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های نظیر پوپووا (۲۰۰۶) هم‌راستا است.



با توجه به نتایج پژوهش به سرمایه گذاران پیشنهاد می شود هنگام تصمیم گیری برای سرمایه گذاری به اطلاعات مربوط به چرخش حسابرس توسط شرکت ها توجه کنند، زیرا چرخش حسابرس توسط شرکت ها ممکن است حاوی پیام هایی برای سرمایه گذاران مبنی بر کیفیت گزارش حسابرسی باشد. با توجه به اینکه از میان ویژگی های تردید حرفه ای حسابرس، ویژگی جستجوی دانش با چرخش مؤسسه حسابرسی ارتباط معناداری دارد؛ پیشنهاد می شود که این ویژگی حسابرسان بیشتر مورد توجه قرار گیرد. همچنین با توجه به اعتبار و پایایی پرسشنامه هرت و همکاران (۲۰۱۳) به مؤسسات حسابرسی مذکور پیشنهاد می شود در گزینش حسابرسان برای سنجش ویژگی های تردیدگرایی آن ها از این پرسشنامه استفاده کنند.

### تقدیر و تشکر

صمیمانه از داوران و استادان ارجمند که با دقت نظر و ارائه پیشنهاد های ارزنده باعث ارتقاء این مقاله شدند کمال تشکر و قدردانی را داریم و از خدا برای ایشان کمال موفقیت و سربلندی را خواستاریم.

### منابع

- احمد زاده، طه (۱۳۹۵). چرخش اجباری حسابرس. فصلنامه پژوهش حسابداری، ۶(۲)، ۴۰-۱۷.
- حاجیه، زهره؛ گودرزی، احمد؛ فتاحی، زهرا (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی های تردید حرفه ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم گیری آن ها. فصلنامه حسابداری مدیریت، ۶(۴)، ۴۳-۵۹.
- حسینی، سید حسین؛ بنی مهد، بهمن؛ صفری، زهرا (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه های تردید حرفه ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب با توجه به اثر مداخله کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی. مجله دانش حسابداری، ۱۱(۲)، ۱۰۵-۷۱.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرش (۱۳۹۳). مدل سازی معادلات با نرم افزار PLS. نشر سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ دوم.
- رجبعلی زاده، جواد؛ حصارزاده، رضا؛ باقرپور کاشانی، محمدعلی (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی طرفی تردید حرفه ای با قضاوت حرفه ای حسابرس. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۲)، ۱۹۲-۱۷۳.
- رجبی، روح اله (۱۳۸۵). چالش های تعویض حسابرس. فصلنامه حسابدار رسمی، ۳(۸)، ۶۵-۵۳.
- رؤیایی، رمضانعلی؛ یعقوب نژاد، احمد؛ آذین فر، کاوه (۱۳۹۳). ارتباط بین تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل. پژوهش های حسابداری و حسابرسی، ۶(۲۲)، ۶۷-۹۵.
- سجادی، سید حسین؛ کاویانی، مریم؛ رشیدی باغی، محسن؛ صبرجو، جلال (۱۳۹۶). تأثیر چرخش حسابرس در سطح شریک و مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۹)، ۸۰-۵۹.
- شفعتی، مرتضی؛ ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا (۱۳۹۹). بررسی تأثیر استعاره سازی ذهنی بر تردید حرفه ای حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب و کیفیت حسابرسی. فصلنامه حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۴)، ۱۶۳-۱۴۳.
- غلامرضایی، محسن؛ حسینی، محمد (۱۳۹۸). تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل. مجله دانش حسابداری، ۱۰(۲)، ۷۶-۴۳.

کرمی، غلامرضا؛ بذرافشان، آمنه؛ محمدی، امیر (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود. *مجله دانش حسابداری*، ۲(۴)، ۶۵-۸۲.

گرد، عزیز؛ ناصری، مونا (۱۳۹۷). مطالعه ارتباط بین تردید حرفه‌ای حسابرس، چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها. *فصلنامه پژوهش حسابداری و حسابرسی*، ۸(۳)، ۱۰۱-۱۲۳.

ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ کریمی، شبنم (۱۳۹۶). تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۴)، ۲۱۵-۲۴۶.

وکیلی فرد، حمیدرضا؛ محمدی، سامان (۱۳۹۴). تغییر حسابرس و نوع گزارش حسابرسی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۷(۲۵)، ۴۸-۳۳.

یعقوب‌نژاد، احمد؛ رؤیایی، رمضانعلی؛ آذین‌فر، کاوه (۱۳۹۱). بررسی ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی. *مجله تحقیقات حسابداری مدیریت*، ۵(۳)، ۲۵-۳۵.

## References

- Ahmadzadeh, T. (2016). Review on the mandatory rotation of auditor. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 17-40 [In Persian].
- Andreas, Z.A. (2017). The influence of ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor scepticism as a moderating variable. *Social and Behavioral Sciences* (219), 828-832.
- Arel, B.R., Brody, G., Pany, K. (2005). Audit firm rotation and audit quality. *The CPA Journal* 75(1), 36-39.
- Aschauer, E., Fink, M., Moro, A., Van Bakel-Auer, K., Warming-Rasmussen, B. (2017). Trust and professional skepticism in the relationship between auditors and clients: Overcoming the dichotomy Myth. *Behavioral Research in Accounting*, 29(1), 19-42.
- Bowlin Kendall, O., Hobson Jessen, L., Piercey M.D. (2015). The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality. *The Accounting Review*, 90(4), 1363-1393.
- Brasel, K.R., Hatfield, R.C., Nickell, E.B., Parsons, L.M. (2019). The effect of fraud risk assessment frequency and fraud inquiry timing on auditors skeptical judgments and actions. *Accounting Horizons*, 33(1), 1-15.
- Davari, A, Rezazadeh, A. (2014). *Modeling Equations with PLS Software*, Publisher: Jihad Daneshgahi Publishing Organization, Second Edition [In Persian].
- Daugherty, B.E., Dickins, D., Hatfield, R.C., Higgs, J.L. (2013). Mandatory audit partner rotation: Perceptions of audit quality consequences. *Current Issues in Auditing*, 7(1), 30-35.
- Enofe, A.O., Ukpebor, I., Ogbomo, N. (2016). The effect of ccounting ethics in improving auditor professional skepticism. *International Rnal of Advanced Academic Research*, 1(2), 1-16.
- Dopuch, N., King, R.R., Schwartz, R. (2002). An experimental investigation of retention and rotation requirements. *Journal of Accounting Research*, 39(1), 93-117.

- Fornell, C., Larcker, D.F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Francis, J., Nanda, D., Olsson, P. (2008). Voluntary disclosure, earnings quality, and cost of capital. *Journal of Accounting Research*, 46, 53-99.
- Gholamrezaei, M., Hassani, M. (2019). The effects of personality disorder on auditors' professional skepticism. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(2), 43-76 [In Persian].
- Gord, A., Naseri, M. (2018). Relationship between the auditor's professional skepticism, rotation of auditors and audit quality of company. *Journal of Accounting, Accountability and Society Interests*, 8(3), 101-123 [In Persian].
- Hair, J.F., Hult, G.T.M., Ringle, C.M., Sarstedt, M. (2017). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. <https://library.oapen.org/handle/20.500.12657/51463>.
- 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., Brown-Liburd, H., Earley, C.E., Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 45-97.
- Hajiha, Z., Goodarzi, A., Fattahi, Z. (2013). Auditors' skeptical characteristics and their relationship to auditors' judgments and decisions. *Journal of Management Accounting*, 6(4), 43-59 [In Persian].
- Hosseini, S.H., Banimahd, B., Safari, Z. (2020). Examining the effect of auditor's professional skepticism on fraud risk assessment, considering moderator effect of communication skill and social undermining. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(2), 71-105 [In Persian].
- Hookway, C. (1990). *Scepticism*. New York, NY: Routledge
- Henseler, J., Ringle, C.M., Sinkovics, R.R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *New challenges to international marketing*. Vol. 20, Emerald Group Publishing Limited. Bingley, 277-319.
- Karami, G., Bazrafshan, A., Mohammadi, A. (2011). Investigating the relationship between auditor tenure and profit management. *Journal of Accounting Knowledge*, 2(4), 65-82 [In Persian].
- Kealy, B.T., Lee, H.Y., Stein, M.T. (2017). The association between audit-firm tenure and audit fees paid to successor auditors: Evidence from Arthur Andersen. *Auditing: A Journal of Accounting Theory*, 26(2), 95-116.
- Knechel, W.R., Sofla, A.S., Svanström, T. (2018). The effect of professional skepticism on auditor compensation and auditor opinions. *Working Paper*, University of Auckland, Business School, Seminars and Events.
- Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? *Journal of Accounting, Public Policy*, 29(2), 226-241.
- Lu, T. (2005). Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality? *Journal of Accounting Research*, 44(3), 561-583.

- Lom, P. (2001). *The limits of doubt: the moral and political implications of skepticism*. Albany, NY: State University of New York Press.
- Nelson, M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28, 1–34.
- Quadackers, L., Groot, T., Wright, A. (2009). Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions. *Working Paper*, Vrije University.
- Popova, V. (2006). The influence of skepticism and previous experience on auditor judgments. *Working Paper*.
- Popkin, R.H. (1979). *The history of scepticism from Erasmus to Spinoza*. Berkeley, CA: University of California Press.
- Rajabalizadeh, J., Hesarzadeh, R., Bagherpour Kashani, M.A. (2016). An investigation of the relationship between two dimensions of presumptive doubt and professional skepticism with professional judgment of an auditor. *Accounting and Auditing Review*, 23(2), 173-192 [In Persian].
- Rajabi, R. (2006). Challenges of auditor replacement. *Certified Public Accountant Quarterly*, 3(8, 9), 53-65 [In Persian].
- Royae, R.A., Yaghoubejad, A., Azinfar, K. (2014). The relationship between professional skepticism and the professional judgment of independent auditors. *Accounting and Auditing Research*, 6(22), 67-95 [In Persian].
- Sajjadi, S.H., Kaviani, M., Rashidi Baghi, M., Sabarjoo, J. (2017). The effect of auditor rotation at the level of partner and audit firm on audit quality. *Journal of Audit Science*, 17(69), 59-80 [In Persian].
- Shafati, M., Valiyan, H., Abdoli, M. (2020). The effect of mental metaphors on professional skepticism auditors on fraud risk assessment and audit quality. *Management Accounting*, 13(44), 143-163 [In Persian].
- Syamsuddin, I.S., Abdul, H.H., Mediaty U. (2014). The influences of ethics, independence, and competence on the quality of an audit through the influence of professional skepticism. *Journal of Research in Business and Management*, 2(7), 8-14.
- Valian, H., Abdoli, M.R., Karimi, S. (2017). Interpretive-structural analysis (ISM) factors affecting auditors' professional skepticism. *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 2(4), 215-246 [In Persian].
- Vakilifard, H.R., Mohammadi, S. (2015). Changing the auditor and the type of audit report. *Financial Accounting and Auditing Research*, 7(25), 48-33 [In Persian].
- Yaghoubejad, A., Royae, R., Azinfar, K. (2015). The relationship between Skepticism Indexes and Audit Quality. *Journal of Management Accounting*, 5(3), 25-35 [In Persian].