

## بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه‌ای در ایران

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۰/۲۵

تاریخ پذیرش: ۹۷/۱/۲۸

محمدرضا مهربان پورا<sup>۱</sup>نظام الدین رحیمیان<sup>۲</sup>مهناز آهنگری<sup>۳</sup>

### چکیده:

هدف از این مطالعه، بررسی طرز تفکرهای مختلف بر تردید حرفه‌ای به کار رفته توسط حسابرسان است. این مطالعه تلاش می‌کند مداخله‌ای را طراحی کند تا طرز تفکری را تحریک نماید که می‌تواند به لحاظ نظری رابطه مثبتی با تردید حرفه‌ای بالاتر داشته باشد. در این تحقیق، از یک طرح پژوهشی به صورت ۳×۱ در سه وضعیت طرز تفکر هدفمند، طرز تفکر اجرایی و وضعیت بدون مستندسازی استفاده گردید. در شرایط اول آزمون تلاش شد تا طرز تفکر هدفمند برانگیخته شود. در شرایط دوم آزمون تلاش شد تا طرز تفکر اجرایی تحریک گردد. در نهایت در شرایط سوم حسابرسان در وضعیتی قرار گرفتند که در آن هیچ گونه دستورالعملی برای مستندسازی یا مداخله‌ای برای تحریک طرز تفکر تعبیه نشده است. طرح پژوهشی این تحقیق، به طور تصادفی بین شرکا و مدیران شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۶ توزیع و از بین پاسخ‌های دریافتی، بعد از حذف داده‌های پرت و با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند، تعداد ۶۰ پاسخ به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. داده‌های جمع‌آوری شده از طریق نرم افزار SPSS و با استفاده از زوش‌های آماری کروسکال والیس و من ویتنی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نشان داد که حسابرسان در وضعیت طرز تفکر هدفمند تردید حرفه‌ای بالاتری نسبت به دو وضعیت مربوط به طرز تفکر اجرایی و وضعیت بدون مستندسازی دارند.

کلمات کلیدی: ذخیره کاهش ارزش سرمایه گذاری، طرز تفکر (هدفمند، اجرایی)، تردید حرفه‌ای

۱- استادیار. عضو هیات علمی دانشگاه تهران. (نویسنده مسئول) پست الکترونیک: mehrabanpour@ut.ac.ir

۲- استادیار. عضو هیات علمی دانشگاه خاتم

۳- دانشجوی دکتری دانشگاه تهران

## ۱- مقدمه

مباحث مربوط به «تردید حرفه‌ای در حسابرسی» هم از نظر عملی و هم از لحاظ نظری روند رو به افزایشی را پیموده است. محیط‌های داخلی و خارجی پیرامون حسابرسان مستقل، به فرسایش تردید حرفه‌ای انجامیده و باعث تضعیف اعتماد جامعه به حسابرسان شده است. مدت زیادی است که استانداردهای حرفه‌ای بکارگیری میزانی مناسب از تردید حرفه‌ای را در فرایند جمع‌آوری شواهد شامل برنامه‌ریزی حسابرسی، روش‌های اجرای حسابرسی و ارزیابی شواهد حسابرسی، مورد تأکید قرار داده‌اند. انتظار می‌رود حسابرسان بدانند که اساس تردید، «طرح سؤال» و «دارا بودن ذهنی پرسشگر» است. تردید حرفه‌ای مستلزم به چالش کشیدن اطلاعات و شواهد حسابرسی فراهم‌شده در سراسر فرایند حسابرسی است که مغایر با اجرای حسابرسی در مسیر عادی خود هستند. حرفه حسابرسی در صورت ضعف شخصیتی و عدم رعایت ابعاد روانی مکتب تردید‌گرایی توسط حسابرسان مستقل، دچار لطمات جبران‌ناپذیری می‌شود که نمونه‌ای از آن را در رسوایی‌های مالی اخیر در جهان و کم‌اعتبار شدن حرفه حسابرسی می‌توان مشاهده کرد (طوبی، ۴، ۲۰۱۱). پلاملی و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۲) استدلال می‌کنند که شواهد موجود از فقدان تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی می‌تواند نسبت داده شود به شکست استانداردهای حسابرسی و دستورالعمل‌های معتبر در ارائه ساختارهای کافی مربوط به جنبه‌های شناختی پردازش اطلاعات و ارزیابی شواهد، که زمینه اصلی تردید حرفه‌ای هستند. محققان به طور تجربی نشان دادند که فراهم کردن راهنمایی‌های خاص در رابطه با عملکرد مناسب و توالی سبک‌های فکری، می‌تواند منجر به تهیه مجموعه‌ای غنی‌تر از توضیحات جایگزین و نیر ارزشیابی جامع‌تر از گزینه‌های انتخابی شود (راسو، ۲۰۱۳؛ گریفیت و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۵).

ماهیت ذهنی بودن برآوردهای حسابداری، فشارهای وارده از سوی مدیریت، امکان جانبدارانه بودن صورت‌های مالی و تهدیدات مربوط به وجود تقلب، همه و همه بیانگر آن است که حسابرسی باید با در نظر گرفتن «نوع طرز تفکر» به کار گرفته شود (راسو، ۲۰۱۴). با توجه به موارد اشاره شده و با استناد به نتایج کار نویسندگان هم‌چون گریفیت و همکاران (۲۰۱۵) که نشان دادند مداخله فکری هد فمند و اجرایی، می‌تواند توانایی حسابرسان را در شناسایی برآوردهای غیرمنطقی از طریق بهبود توانایی آنها در شناسایی و ترکیب اطلاعات متناقض ناشی از بخش‌های مختلف حسابرسی و بهبود توانایی آنها برای تفکر منتقدانه نسبت به شواهد، بهبود بخشد و هم‌چنین راسو (۲۰۱۳) که نشان داد نوع طرز تفکر حسابرسان (هدفمند یا اجرایی) در میزان سطح تفسیر اطلاعات (بالا یا پایین) توسط حسابرسان تأثیرگذار است، سؤال اصلی این پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

چطور تفاوت در نوع طرز تفکر حسابرسان می‌تواند در میزان تردید حرفه‌ای به کاررفته در آن‌ها

4 - Toba

5 - Plumlee, Rixom and Rosman

6 - Rasso

7 - Griffit et al

تأثیرگذار باشد؟

پاسخ به سؤال فوق می‌تواند اطلاعات بااهمیتی را برای اساتید دانشگاه، فعالان، قانون‌گذاران و جامعه حسابداران رسمی ایران در جهت تهیه چارچوب قضاوتی برای کمک به حسابرسی شواهد پیچیده فراهم آورد. در واقع در این تحقیق بررسی می‌شود که اگر حسابرس را وادار کنیم «چرایی» یک موقعیت را به جای «چگونگی» آن در نظر بگیرد، آنگاه تأثیر آن برافزایش تردید حرفه‌ای چگونه خواهد بود. چنین مداخله ساده‌ای می‌تواند به آسانی در هر چارچوب قضاوتی گنجانده شود.

## ۲- ادبیات نظری

افزایش بکارگیری تردید حرفه‌ای از سوی حسابداران مسئله بسیار مهمی است که در حال حاضر حرفه جهانی حسابداری توجه بسیار زیادی به آن دارد. حوزه‌های گسترده‌ای از جمله اتحادیه اروپا (۲۰۱۰)<sup>۸</sup>، هیئت رویه‌های حسابرسی (۲۰۱۱، ۲۰۱۰)<sup>۹</sup>، سازمان تدوین‌کننده مقررات خدمات مالی و شورای گزارشگری مالی (۲۰۱۰)<sup>۱۰</sup>، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۰)<sup>۱۱</sup> و به تازگی هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۱) به این موضوع بارها تأکید ورزیده‌اند. بطور نمونه، انجمن حسابداران رسمی آمریکا در پاسخ به پیش‌نویس لایحه کمیسیون آمریکا (۲۰۱۰)<sup>۱۲</sup> تأکید می‌کند که تردید حرفه‌ای مهارتی اساسی محسوب می‌شود و باید تحقیقی جهت ارزیابی چگونگی اجرای تردید حرفه‌ای صورت گیرد و اجزای رفتاری<sup>۱۳</sup> موجود در تردید حرفه‌ای را مورد بررسی قرار دهد. بطور نمونه آن بخش از رفتار حسابرس که تحت تأثیر جانبداری‌ها و الگوهای فردی قرار می‌گیرد، به تازگی، رئیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تأکید کرده که اساس حسابرسی حسابداری عمومی «استقلال»<sup>۱۴</sup> و «تردید حرفه‌ای»<sup>۱۵</sup> است (دتی، ۲۰۱۱). مهم‌تر آنکه تردید حرفه‌ای باید ریشه در صداقت و اعتماد داشته باشد. این به فلسفه عدم صداقت و عدم اطمینان اشاره ندارد (برتون<sup>۱۷</sup>، ۱۹۸۰). اگر حسابرس مدیر را صادق نبیند و به او اعتماد نکند، باید خود را کنار بکشد. در تردید حرفه‌ای حسابرسی اصل «اعتمادکن ولی ثابت کن»<sup>۱۸</sup> برقرار است (گرومت<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۳).

8 - European Union (EC )

9 - Auditing Practices Board

10 - Financial Services Authority and the Financial Reporting Council

11 - American Institute of Certified Public Accountants (AICPA )

12 - European Commission Green Paper (EC )

13 - behavioral elements

14 - independence

15 - professional skepticism

16 - Doty

17 - Burton

18 - Trust, but verify

19 - Grumet

سؤال این است «چگونه باید کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی را افزایش دهیم؟» پیچر، پیرسی، ریچ و توبس<sup>۲۰</sup> (۲۰۱۱) در پاسخ به این سؤال، آن را به تردید باطنی<sup>۲۱</sup> نسبت می‌دهند. یکی از انواع تردید حرفه‌ای این است که حسابرسان مناسب بودن قضاوت‌های خود را مورد تردید و سؤال قرار دهند همان‌گونه که اثربخشی فرایندی که این قضاوت‌ها در آن انجام می‌شود را مورد سؤال قرار می‌دهند (بل، پیچیر و سالامون<sup>۲۲</sup>، ۲۰۰۵). هرچند اهمیت تردید حرفه‌ای به روش‌های مختلف مورد تأکید قرار گرفته است اما اساس مشترک همه آن‌ها این است: «چگونه حسابرسان می‌توانند میزان مناسبی از تردید حرفه‌ای را بکارگیرند؟». از آنجایی که میزان تردیدی که باید بکار گرفته شود تحت تأثیر عوامل زیادی است، ارتقاء تردید حرفه‌ای کار ساده‌ای نمی‌باشد (توبا<sup>۲۳</sup>، ۲۰۱۱).

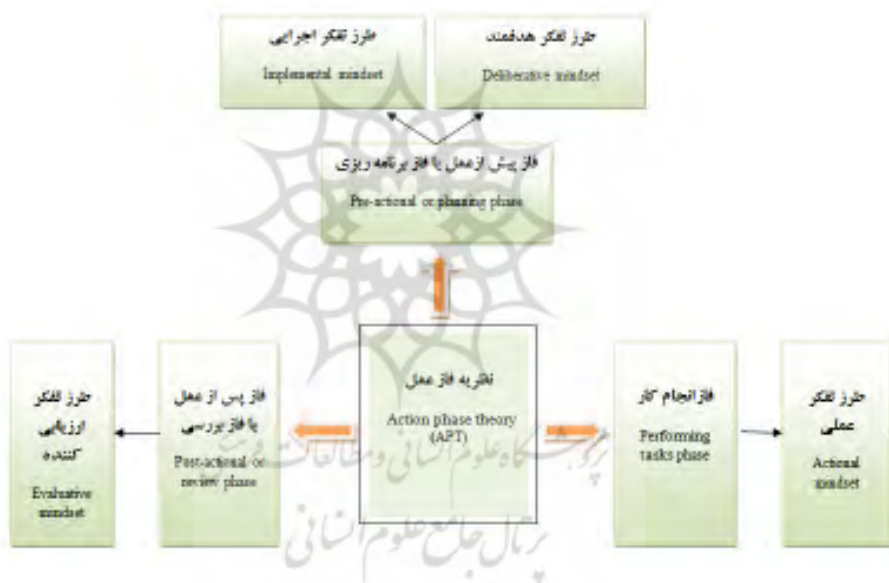
هارت (۲۰۱۰) محقق تأثیر گذار در این زمینه، تردید حرفه‌ای را «ویژگی فردی چند بعدی<sup>۲۴</sup>» می‌داند. این دیدگاه هم راستا با تحقیقات پیشین وی است (هارت، ۱۹۹۹؛ هارت، اینینگ و پلوملی<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۸) که تردید حرفه‌ای را بیشتر خصیصه‌ای فردی می‌داند تا اینکه واکنشی از سوی حسابرس به شرایط موجود باشد. قضاوت‌ها مرهون خصیصه‌های فردی حسابرسان است. در هر صورت، این دیدگاه طبیعت پیچیده تردید حرفه‌ای حسابرسان را بیش از حد ساده می‌کند. هارت و همکاران (۲۰۱۳) در تحقیقی با عنوان «تحقیق در رابطه با تردید حرفه‌ای حسابرسان: فرصت‌ها و تحلیل‌ها برای تحقیقات آتی» نیاز به انجام پژوهش‌های آتی در زمینه تردید حرفه‌ای با در نظر گرفتن تأثیر تجربه و فشار بودجه زمانی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را خاطر نشان کردند. تردید حرفه‌ای در حسابرسی مفهومی دوگانه متشکل از دو بعد معرفتی<sup>۲۶</sup> و روانشناختی<sup>۲۷</sup> است (توبا، ۲۰۱۱):

✓ مفهوم اول به روش شناخت مربوط می‌شود و اساساً به این می‌پردازد که حسابرس باید چه رویکردی را قبل از طراحی فرایند حسابرسی برگزیند. به عبارتی دیگر، چگونه حسابرس نسبت به صورتهای مالی باوری معقول و موجه در خود ایجاد می‌کند. اساساً این حوزه به روش شناخت در فلسفه مربوط می‌شود.

✓ مفهوم دوم به گرایش حسابرس به ایجاد سؤال در موقعیت معینی از حسابرسی مربوط می‌شود و اساساً به اندازه‌گیری کمیّت و کیفیت ذهن پرسشگر حسابرس می‌پردازد. به عبارتی دیگر، عوامل مؤثر بر ذهن پرسشگر حسابرس را مشخص نموده و عمق تردید حرفه‌ای بر حسب این عوامل را اندازه‌گیری می‌نماید. فرض این فعالیت‌ها براین است که روش شناخت به روش انجام قضاوت و تصمیم‌گیری مربوط می‌شود.

- 
- 20 - Peecher, Piercey, Rich, and Tubbs  
 21 - inward skepticism  
 22 - Bell, Peecher and Solomon  
 23 - Toba  
 24 - multi-dimensional individual characteristic  
 25 - Hurr, Eining and Plumlee  
 26 - epistemic  
 27 - psychological

در ادبیات روانشناسی الگوهای ذهنی را عموماً به صورت مجموعه‌ای از روش‌های فکری متضاد می‌شناسند. بیش از یک رویکرد نظری برای الگوهای ذهنی وجود دارد. رویکرد مورد علاقه در این مطالعه نظریه فاز عمل می‌باشد. این نظریه پرکاربردترین رویکرد نظری در تحقیقات حسابرسی است زیرا الگوهای ذهنی را با فازهای برنامه ریزی<sup>۲۸</sup>، عمل<sup>۲۹</sup> و بررسی عمل<sup>۳۰</sup> همسو می‌کند. این رویکرد به صورت خلاصه در شکل شماره (۱) ارائه شده است. نظریه فاز عمل چهار نوع طرز تفکر دارد: طرز تفکر هدفمند و طرز تفکر اجرایی که مربوط به فاز «پیش از عمل» یا فاز برنامه ریزی هستند؛ طرز تفکر عملی که با انجام کار در ارتباط است و طرز تفکر ارزیابی کننده که با فاز «پس از عمل» یا فاز بررسی مرتبط می‌باشد (گولویترز، ۱۹۹۰).



شکل شماره (۱): عناصر نظریه فاز عمل (گولویترز، ۱۹۹۰)

گولویترز<sup>۳۱</sup> (۱۹۹۰) و گولویترز و بایر<sup>۳۲</sup> (۱۹۹۹) بر مبنای کار اولیه انجام شده توسط هیخاسن<sup>۳۳</sup> (۱۹۶۸)، دو نوع طرز تفکر در اشخاص شامل طرز تفکر هدفمند و طرز تفکر اجرایی را قبل از انجام دادن هر گونه اقدامی توسط شخص، توصیف می‌کنند. شکل شمار (۲)، مدل اولیه هیخاسن (۱۹۸۶)

28 - planning

29 - action

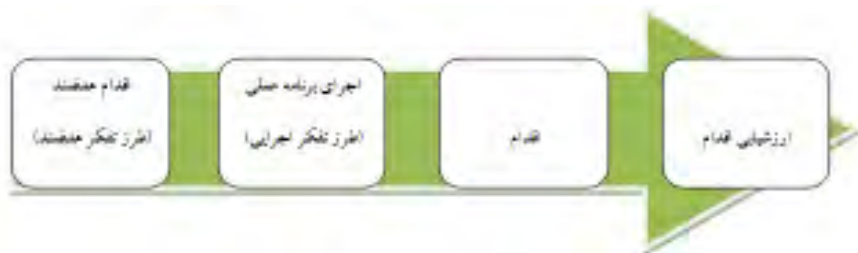
30 - review phases of action

31 - Gollwitzer

32 - Gollwitzer and Bayer

33 - Heckhausen

را نمایش می‌دهد:



شکل شماره (۲): مراحل خود تنظیمی هیخاسن (۱۹۸۶)

افراد در طرز تفکر هدفمند در این مورد تصمیم‌گیری می‌کنند که کدام عمل را انجام دهند در حالی که در طرز تفکر اجرایی، افراد در حال برنامه‌ریزی برای پیاده‌کردن یک عمل هستند (فریتس، گولویترز و تراپ<sup>۳۴</sup>، ۲۰۰۴). تحقیقات در روانشناسی، در ارتباط با طرز تفکر هدفمند، نشان دهنده وجود بی‌طرفی و سطح بالای تفسیر شواهد و راه‌حل‌های جایگزین می‌باشد (گولویترز، ۱۹۹۰؛ گولویترز<sup>۳۵</sup>، ۱۹۹۰؛ گولویترز و بایر، ۱۹۹۹). مطالعات در روانشناسی نشان می‌دهد زمانی که افراد وارد طرز تفکر اجرایی<sup>۳۶</sup> می‌شوند عینیت و بی‌طرفی به طور قابل توجهی کاهش می‌یابد، زیرا فرد برای یک اقدام مفروض به قطعیت می‌رسد (گولویترز، ۱۹۹۰؛ فریتس و همکاران، ۲۰۰۴).

پس از تصمیم‌گیری در رابطه با اقدام، فرد بر شواهد یا راهکارهای جایگزینی متمرکز می‌شود که به نفع اقدام انتخابی وی است (هارمون جونز و هارمون جونز<sup>۳۷</sup>، ۲۰۰۲). تحقیقات حسابداری پیشین نشان می‌دهند که اغلب جهت‌گیری اهداف حسابرسان برای کسب رضایت مشتریان آن‌ها می‌باشد. در چند مطالعه ذکر شده است که حسابرسان تمایل دارند تا از مشتریان خود حمایت کنند و این تمایل سبب جستجوی جانبدارانه برای کسب شواهد حسابرسی و پردازش آن می‌شود (لاندگرن و پریسلاین<sup>۳۸</sup>، ۱۹۹۸؛ هاخن یلارک و نلسون<sup>۳۹</sup>، ۱۹۹۶؛ کادوس، کندی و پیچر<sup>۴۰</sup>، ۲۰۰۳؛ مانتیگو<sup>۴۱</sup>، ۲۰۱۰). رفتار مشاهده شده حسابرسان در این مطالعات با این مفهوم همخوانی دارد که حسابرسان در معرض حرکت مستقیم به سوی طرز تفکر اجرایی می‌باشند. عملی که با پیشنهاد گولویترز (۱۹۹۰) همخوانی دارد مبنی بر اینکه طرز تفکر هدفمند می‌تواند نادیده گرفته شود.

- 34 - Freitas, Gollwitzer and Trope
- 35 - Gollwitzer et al
- 36 - implemental mindset
- 37 - Harmon-Jones & Harmon-Jones
- 38 - Lundgren and Prislín
- 39 - Hackenbrack and Nelson
- 40 - Kadous, Kennedy and Peecher
- 41 - Montague

از لحاظ نظری، حسابرسان دارای طرز تفکر هدفمند، مدت زمان بیشتری بی طرف باقی می‌مانند و این امر می‌تواند تردید حرفه‌ای آنها را افزایش داده و به مقابله با جانبداری‌هایی مانند تمایل به طرفداری از مشتری کمک نماید. به عنوان نمونه، در حسابرسی یک برآورد پیچیده، حسابرسان دارای طرز تفکر هدفمند باید جستجوی بی طرفانه تری برای شواهد حسابرسی و پردازش آنها داشته باشند در مقایسه با فردی که به سوی طرز تفکر اجرایی در فرایند حسابرسی حرکت می‌کند. علاوه بر این تیلور و گولویترز<sup>۴۲</sup> (۱۹۹۵) نیز نشان می‌دهند که افراد دارای طرز تفکر هدفمند احتمال بیشتری دارد به عوامل مربوط به ریسک توجه نمایند نسبت به افرادی که در طرز تفکر اجرایی هستند. این یافته نشان می‌دهد حسابرسانی که زودتر به سوی طرز تفکر اجرایی حرکت می‌کنند می‌توانند در ارزیابی ریسک‌های حسابرسی با مشکل مواجه شوند.

این تحقیق بدنبال آنست که نشان دهد، تردید حرفه‌ای در نهایت منعکس کننده خصیصه‌های فردی افراد است و اساساً خصیصه‌ای روانشناختی است و باید بعنوان مفهومی چند وجهی مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. تغییر در چارچوب تردید حرفه‌ای و ذهنیت حسابرسان مستلزم تغییری بزرگ هم در نظریه شواهد حسابرسی و هم در عمل حسابرسی است. هدف اصلی این مطالعه، با در نظر گرفتن مفهوم دوم از تردید حرفه‌ای (یعنی شناخت عوامل موثر بر ذهن پرسشگر حسابرس)، بررسی این موضوع است که چطور تفاوت در طرز تفکر و سطح تفسیر حسابرسان می‌تواند در میزان تردید حرفه‌ای به کار رفته در آنها تأثیر بگذارد.

### □ ۳- پیشینه پژوهش

سید حسین و همکاران<sup>۴۳</sup> (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان «تردید حرفه‌ای و ارزیابی ریسک تحریفات با اهمیت توسط حسابرسان: تأثیر همزمان تجربه و فشار بودجه زمانی» نشان دادند که شک و تردید حرفه‌ای و تجربه تأثیر مثبت و معناداری بر ارزیابی شواهد توسط حسابرسان دارد در حالی که فشار ناشی از بودجه زمانی دارای تأثیر منفی بر ارزیابی شواهد توسط حسابرسان می‌باشد. کوهن و همکاران<sup>۴۴</sup> (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان «بررسی تأثیر رویکردهای شک احتمالی و بی طرفانه تردید حرفه‌ای بر نتایج کار حسابرسان» نشان دادند که دیدگاه بی طرفانه از شک و تردید حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر مسیر حرفه‌ای حسابرسی از طریق سطوح بالای بکارگیری شک و تردید حرفه‌ای نسبت به چشم انداز شک احتمالی از شک و تردید حرفه‌ای دارد. دیدگاه شک احتمالی، اثر منفی بر مسیر شغلی حرفه‌ای حسابرسی از طریق به کارگیری سطوح پایین از شک و تردید حرفه‌ای دارد.

گرفیفت و همکاران (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان «طرز تفکرات حسابرس و حسابرسی برآوردهای پیچیده» به طور تجربی نشان دادند که مداخله فکری هدفمند و مدبرانه، می‌تواند توانایی حسابرسان

42 - Taylor and Gollwitzer

43 - Sayed Alwee Hussnie et al

44 - Cohen et al



را در شناسایی برآوردهای غیرمنطقی از طریق بهبود توانایی آنها در شناسایی و ترکیب اطلاعات متناقض ناشی از بخش‌های مختلف حسابرسی و بهبود توانایی آنها برای تفکر منتقدانه نسبت به شواهد بهبود بخشد. نتایج نشان داد که عملکرد حسابرس را از طریق وادار کردن به فکر کردن به شکلی متفاوت تر و نه صرفاً انجام کار به گونه‌ای سخت تر می‌توان بهبود بخشید. همچنین نشان دادند که تفکر انتقادی می‌تواند شناسایی برآوردهای غیرمنطقی را در حین انجام کار بهبود بخشد و همچنین مسیرهای جدیدی را برای پرداختن و رسیدگی کردن به مسائل کیفیت حسابرسی فراهم آورد.

راسو<sup>۴۵</sup> (۲۰۱۳) به طور تجربی بر روی این موضوع کار کرد که آیا تغییر در نوع طرز تفکر حسابرسان تأثیری بر میزان تردید حرفه‌ای بکار گرفته توسط آنان در ارزیابی برآوردهای پیچیده حسابداری دارد. وی نشان داد با استفاده از معیار تردید حرفه‌ای، حسابرسان دارای طرز تفکر هدفمند، تردید حرفه‌ای بالاتری نسبت به هردو وضعیت طرز تفکر اجرایی و کنترلی دارند.

گریفیت و همکاران (۲۰۱۰) چگونگی ارزیابی معقول بودن برآوردهای حسابداری را توسط حسابرسان، مورد بررسی قرار می‌دهند. برای این کار آنها با ۱۵ نفر از حسابرسان با تجربه متعلق به مؤسسات حسابرسی بزرگ مصاحبه کردند و چگونگی عملکرد آنها و مشکلات آنان را در عمل مورد ارزیابی قرار دادند. آنان نشان دادند هردو گزارش حسابرسان و گزارش تدوین‌کنندگان مقررات و استانداردها (استاندارد گذاران)، بیش از حد به اظهارات مدیران شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی متکی است و این امر خود عاملی برای ناتوانی حسابرسان در درک پردازش‌های مدیریت برای انجام برآوردها، آزمون کافی داده‌ها و مفروضات زیربنایی این برآوردها و توجه به ناسازگاری برآوردها با دیگر داده‌های داخلی و خارجی می‌باشد. حسابرسان با توجه به نوع طرز تفکر بکار گرفته شده در کار، عملکرد خود را بهبود می‌بخشند.

هارت و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا دیدگاه تردید حرفه‌ای به عنوان صفت یا ویژگی نسبتاً سخت باید به شرایط و مقتضیات حسابرسی پاسخ دهد و ارتباط شفاف و مشخصی بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی وجود دارد. آنان با استفاده از مقیاس ارائه شده برای ارزیابی سطوح تردید حرفه‌ای حسابرسان، اثرات این تردیدگرایی را بر ارزیابی شواهد و ارائه راه‌کارها آزمون و به‌طور کلی نتیجه گرفتند که حسابرسان با سطوح تردید گرایی بالا بطور منظم رفتار متفاوتی را نسبت به حسابرسان با تردیدگرایی پایین نشان می‌دهند و در نتیجه حسابرسان دارای تردید گرایی بالاتر، کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌دهند.

هرمزی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به شناسایی سوء گیری‌های روان‌شناختی فردی پرداختند که می‌تواند بر اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرس تأثیرگذار باشد. بدین منظور تأثیر سه سوگیری روان‌شناختی فردی اطمینان بیش از اندازه، نقطه اتکا و دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرس از طریق ۳۵۰ پرسشنامه‌ای مورد بررسی قرار گرفت که در بین حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی خصوصی توزیع شد. نتایج حاصل از بررسی‌ها نشان داد که هر سه سوگیری



مورد بررسی بر تردید حرفه‌ای حسابداران تأثیر منفی دارند و وجود این سوءگیری‌ها، توانایی حسابداران برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی را کاهش می‌دهند. رجبعلی زاده و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس پرداختند. در این رابطه با به کارگیری دو سناریوی شبه آزمایشگاهی، به پیمایش نظر ۹۷ نفر از حسابداران شاغل در موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی پرداخته شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد در محیط کنترلی با ریسک بالا، ارتباط بین «بی طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه» نسبت به ارتباط بین «شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» قوی تر است. همچنین ارتباط بین «بی طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه» در محیط کنترلی با ریسک بالا شدت می‌یابد. با این حال، تفاوت معناداری در شدت ارتباط میان «شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه» در دو محیط کنترلی با ریسک بالا و پایین وجود ندارد. در مجموع یافته‌های ذکر شده در حمایت از دیدگاه حاکم بر استانداردهای حسابرسی مبنی بر ترجیح «بعد بی طرفی نسبت به بعد شکاکیت» شواهد تجربی فراهم می‌آورد.

تحریری و سقرلو (۱۳۹۵) به بررسی درک حسابداران از مفهوم زیربنایی تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی مستقل می‌پردازد. برای بررسی درک حسابداران از این مفهوم، از تأثیر شش عامل رتبه حسابرس، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سن، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد پنج عامل از شش عامل انتخاب شده بر درک حسابداران از مفهوم تردید حرفه‌ای تأثیر معناداری می‌گذارند. نتایج بیان کننده این است که حسابداران با ویژگی‌های مختلف در کهای متفاوتی از مفهوم بنیادی و کلیدی تردید حرفه‌ای دارند و این می‌تواند چالشی برای حرفه حسابرسی باشد و توجه بیشتر در حوزه آموزش و استاندارد گذاری را می‌طلبد.

سپاسی و دینار بر (۱۳۹۴)، مدل مفهومی برای تبیین تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران ارائه نمودند که رابطه میان عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای را در قالب مشخصه‌های اصلی و فرعی نشان می‌دهد. ابزار جمع‌آوری داده، پرسشنامه بود که توسط نمونه‌ای از اعضای حسابداران رسمی ایران تکمیل گردید. در این پژوهش، بر اساس تحلیل عاملی اکتشافی، شش عامل اصلی «خصوصیات فردی حسابرس»، «عملکرد حسابرس»، «ویژگی‌های کار حسابرسی»، «نظارت حرفه‌ای»، «مسائل روان‌شناختی» و «عوامل محیطی» از عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی تعیین گردید. نتایج نشان داد که از میان این شاخص‌ها، عامل «مسائل روان‌شناختی» بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی اثری ندارد این در حالی است که از میان سایر عوامل اصلی اثرگذار، عامل «ویژگی‌های کار حسابرسی» بیشترین تأثیر را بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارد.

حسینی، رضایی و نیکو مرام (۱۳۹۴) در پژوهشی مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابداران را با تکیه بر ابعاد فردی شناسایی کردند. نتایج دال بر تأثیر متغیرهایی چون جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان فردی بر تردید حرفه‌ای بود. متغیرهای کنترلی

(مؤسسه حسابرسی، سن پاسخگویان و سابقه حرفه‌ای آن‌ها) نیز از جمله عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای شناخته شدند. در این میان متغیرهای جنسیت و سطح تحصیلات رابطه‌ای با تردید حرفه‌ای نداشتند.

عباسیان فریدونی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی پرداختند. آن‌ها نشان دادند که ذهنیت فلسفی و ابعادش در بین حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی وجود دارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که متغیرهای جایگاه سازمانی، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران و تجربه بر ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی تأثیر دارد اما متغیر جنسیت بر ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی تأثیر ندارد.

آذین فر، رؤیایی و یعقوب نژاد (۱۳۹۳) در پژوهش دیگری ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل را بررسی کردند. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس در نظر گرفته شد. در این پژوهش نظر ۱۵۰ حسابرس مستقل به‌عنوان نمونه آماری به کمک پرسشنامه ششمقیاسی تعدیلشده هرت جمع‌آوری شد. نتایج نشان داد در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار مثبتی وجود دارد.

ملانظری و اسماعیلی کیا (۱۳۹۳) به شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی پرداختند. آن‌ها چهارده ویژگی روان‌شناختی را با استفاده از طرح تحقیق آزمایش تجربی برای ۶۵ حسابرس از حسابرسان سازمان حسابرسی، در چهار مرحله برنامه‌ریزی، آزمون معاملات، آزمون جزئیات مانده‌ها و انتشار گزارش حسابرسی مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج نشان داد هر چهارده ویژگی در چهار مرحله حسابرسی اهمیت دارند، اما درجه اهمیت هر یک در مراحل گوناگون متفاوت است؛ به گونه‌ای که مهم‌ترین ویژگیها در مرحله اول مسئولیت‌پذیری و به‌گزینی، در مرحله دوم تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط و سازگاری بود. ویژگی ادراکی / توجه در مرحله سوم حسابرسی حائز بیشترین اهمیت شد و در مرحله آخر حسابرسی، ویژگی خودکاری بیشترین درجه اهمیت را به خود اختصاص داد.

حاجی‌ها، گودرزی و فتاحی (۱۳۹۲) طی پژوهشی به بررسی ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها پرداختند. بر اساس یافته‌های آنان، چهار عامل ویژگی تردید (اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و شک و تردید حرفه‌ای) بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مؤثر است.

#### □ ۴- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به بیان مسئله، مبانی نظری، اهمیت موضوع و پیشینه تحقیق فرضیه‌های زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه اول: حسابرسان دریافت‌کننده دستورالعمل مربوط به مستندسازی طراحی شده برای طرز

تفکر هدفمند، نسبت به حسابرسان دریافت‌کننده دستورالعمل مربوط به مستندسازی طراحی شده برای طرز تفکر اجرایی، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند.

فرضیه دوم: حسابرسان دریافت‌کننده دستورالعمل مربوط به مستندسازی طراحی شده برای طرز تفکر هدفمند، نسبت به حسابرسانی که نیازی به مستندات مربوط به شواهد حسابرسی ندارند، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند.

فرضیه سوم: حسابرسان دریافت‌کننده دستورالعمل مربوط به مستندسازی طراحی شده برای طرز تفکر اجرایی، نسبت به حسابرسانی که نیازی به مستندات مربوط به شواهد حسابرسی ندارند، تردید حرفه‌ای پایین‌تری را نشان می‌دهند.

#### □ ۵- روش پژوهش

هدف این مطالعه بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه‌ای در ایران است، بنابراین متغیر مستقل این پژوهش، ویژگی روان‌شناختی اثرگذار (نوع طرز تفکر، که با استفاده تجزیه و تحلیل پاسخ‌های متنی دریافت شده از سوی پاسخ‌دهندگان سنجیده می‌شود) بر متغیر وابسته یعنی تردید حرفه‌ای حسابرسان است. برای نتیجه‌گیری درباره تردید حرفه‌ای شرکت‌کنندگان از پنج مؤلفه (شاخص) به شرح زیر استفاده می‌گردد. استفاده از چند روش برای سنجش تردید حرفه‌ای می‌تواند قدرت نتایج را افزایش دهد:

✓ احتمال اینکه برآوردهای مشتری شامل تحریف با اهمیت باشد (اقتباس از ماناگو، ۲۰۱۰)  
 ✓ احتمال اینکه توصیه برای انجام تعدیلات در حساب‌های مشتری توسط حسابرس داده شود (اقتباس از ماناگو، ۲۰۱۰).

✓ مقدار زمان صرف شده برای مرور هریک از مراحل مربوط به شواهد حسابرسی (راسو، ۲۰۱۳)

✓ مقدار کل زمان صرف شده برای کار (راسو ۲۰۱۳)

✓ تعداد جستجوهای انجام‌شده برای کسب اطلاعات اضافی (راسو، ۲۰۱۳)

تحقیق حاضر از نظر ماهیت و روش اجراء، از نوع روش تحقیق شبه تجربی است. در این روش به منظور کشف روابط علت و معلولی یک یا چند گروه را به عنوان گروه تجربی تحت شرایط خاص (متغیر مستقل) قرار می‌دهد و نتایج را (متغیر وابسته) با گروه و یا گروههای گواه (گروه شاهد یا کنترل) که تحت چنان شرایطی نبوده‌اند مقایسه می‌کند و از این رهگذر به چگونگی تأثیر آن شرایط خاص در رفتار گروه تجربی پی می‌برند. طرح پژوهشی بکار گرفته در این تحقیق به صورت ۱×۳ و شامل سه گروه آزمایشی اول (طرز تفکر هدفمند)، دوم (طرز تفکر اجرایی) و سوم (بدون مستندسازی، گروه کنترل) می‌باشد.

داده‌های این پژوهش با استفاده از طرح آزمایش تجربی جمع‌آوری می‌شود. در طرح آزمایش تجربی، از آزمون تجربی کامپیوتری استفاده می‌شود که دستکاری‌های آزمون تجربی در آن گنجانده شده است. استفاده از ابزار کامپیوتری اجازه می‌دهد تا به آسانی عناصری را بررسی کرد که برای مفهوم تردید حرفه‌ای اهمیت دارند مانند مدت زمانی که حسابرسان در هر بخش از آزمون صرف می‌کنند و تعداد جستجویی که برای

شواهد انجام می‌دهند. به علاوه، با این ابزار می‌توان به پاسخ‌های متنی شرکت کنندگان دست پیدا کرد و برای بینش بیشتر درباره نوع طرز تفکر نشان داده شده توسط هر کدام از حسابرسان کدگذاری کرد. طراحی منحصر به فرد این ابزار برای تعیین اینکه چه زمانی حسابرسان طرز تفکر خود را تغییر می‌دهند و اینکه طرز تفکرها چه نقشی در فرآیندهای تصمیم‌گیری حسابرسان بازی می‌کنند بسیار مفید و کاربردی است (راسو، ۲۰۱۳). در بخش سؤالات، ویژگی‌های تردید و شکاکیت ذاتی، سطح تفسیر ذاتی و همچنین ویژگی‌های جمعیت‌شناسی شرکت کنندگان سؤال می‌شود. شایان ذکر است، ابزار به کار رفته در این پژوهش با بهره‌جویی از نظر صاحب نظران و حسابرسان و متناسب با وضعیت محیطی کشورمان طراحی می‌شود و برای تکمیل آنها، از مطالعات خارج از کشور (راسو، ۲۰۱۳؛ گریفیت و همکاران، ۲۰۱۵) نیز استفاده شده است. در مرحله پیش‌آزمون، برای بررسی روایی محتوایی، ابزار طراحی شده در اختیار متخصصان فنی (شامل مدیران حسابرسی، شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران ارشد حسابرسی و اعضای هیات مدیره یا هیات عامل) و همچنین اساتید دانشگاهی قرار گرفت و سپس با بررسی نظر آنها تغییراتی در آن اعمال شد. برای تعیین پایایی نیز از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است، آماره این آزمون با استفاده از پیش‌آزمونی که در اختیار ۱۷ نفر پاسخ‌دهنده قرار گرفت ۰/۷۶۴ محاسبه شد که بیانگر قابلیت اعتماد آن است.

داده‌های جمع‌آوری شده از طریق نرم افزار SPSS ویرایش ۲۱ آزمون آماری شده است. پس از بررسی آماره‌های توصیفی پژوهش، با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون رابطه آماری میان متغیرهای پژوهش بررسی شد، سپس نرمال بودن داده‌ها با استفاده از دو آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف و شاپیرو ویلک مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از این آزمون‌ها نشان داد که تمام متغیرها دارای سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ می‌باشند و این بیانگر عدم یکنواختی و نرمال نبودن متغیرها است. در ادامه فرضیه‌ها با انجام آزمون کروسکال والیس و آزمون من ویتنی مورد بررسی قرار گرفتند. آزمون کروسکال والیس که به آزمون H نیز معروف است، برای آزمودن برابری میانگین‌های جامعه‌های مختلف استفاده می‌شود. از دلایل اصلی استفاده از این آزمون در این مطالعه آن است که این آزمون بر مجموع رتبه‌های مشاهدات مبتنی و شبیه به تحلیل واریانس است، با این تفاوت که نیازی به فرض نرمال بودن ندارد.

#### ۵-۱- جامعه آماری و روش نمونه‌گیری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش، شرکای شاغل تمام‌وقت عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. طبق دستورالعمل اجرایی موضوع مواد ۲ و ۶ آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران مصوب ۱۳۸۲ شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، رتبه‌های کارکنان شاغل در حرفه حسابرسی به ترتیب شامل شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد، حسابرس و کمک حسابرس است. طبق آخرین تغییرات در سایت جامعه حسابداران رسمی تعداد آن‌ها شامل ۲۶۵ موسسه حسابرسی عضو، ۵۷ نفر شاغلین انفرادی عضو، ۲۰۴ نفر شاغل سازمان حسابرسی و ۲۹۲ شاغل در مؤسسات عضو می‌باشد. حسابداران رسمی شاغل انفرادی یا شریک مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در رتبه "شریک"

طبقه‌بندی می‌شوند. شرکای شاغل آن دسته از حسابداران رسمی هستند که تمام وقت خود را به خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی و سایر خدمات و حرفه‌ای تخصیص می‌دهند و دارای مشاغل دیگری اعم از موظف و غیرموظف نمی‌باشند. آنان رتبه شغلی حسابرسی را پشت سر گذاشته و تسلط کافی بر اعمال تردید حرفه‌ای در فرایند کار حسابرسی دارند. برای انجام تحقیق، طرح تحقیق به طور تصادفی بین شرکای شاغل در جامعه حسابداران رسمی توزیع و از بین پاسخ‌های دریافتی، بعد از حذف داده‌های پرت، برای تعیین حجم نمونه از روش نمونه‌گیری هدفمند استفاده و تعداد ۶۰ پاسخ به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید.

### □ ۶- یافته‌های پژوهش

قبل از آزمون فرضیه‌های تحقیق، با استفاده از روش دوجمله‌ای به بررسی این موضوع می‌پردازیم که آیا مداخله‌های انجام شده جهت تحریک آزمودنی‌ها در دو وضعیت طرز تفکر هدفمند و طرز تفکر اجرایی، توانسته به طور موفقیت آمیزی عمل نماید یا خیر. برای این منظور، مجموع پاسخ‌های متنی دریافتی در هر وضعیت را کدگذاری کردیم. به پاسخ‌هایی که ظاهراً ویژگی تفکری جزئی و خاص (متناسب با طرز تفکر اجرایی) به اقلام دارد، کد (۱-) و به پاسخ‌هایی که ظاهراً بیانگر تفکری مفصل و انتزاعی است (متناسب با طرز تفکر هدفمند)، کد (۱+) تخصیص داده شد. جدول (۱) نتایج حاصل از آزمون دوجمله‌ای رانشان می‌دهد. از این آزمون بیشتر در مواقعی استفاده می‌شود که ادعایی در مورد یک نسبت صورت می‌گیرد و می‌خواهیم درستی چنین ادعایی را آزمون کنیم (لاورنس، ۱۳۹۱).

#### جدول (۱): آزمون دوجمله‌ای پاسخ‌های متنی دریافت شده

##### در دو وضعیت طرز تفکر هدفمند و طرز تفکر اجرایی

معیار تصمیم	نسبت دوره قبل	نسبت مشاهده شده	تعداد	طبقه	گروه‌ها
/۰۰۳	/۵۰	۸۵	۱۷	۱=+۱	طرز فکر هدفمند
		۱۵	۳	۱=-۲	
/۰۲۴	/۵۰	۵۵	۹	۱=+۱	طرز فکر اجرایی
		۴۵	۱۱	۱=-۲	

همانطور که نتایج نشان می‌دهد در وضعیت طرز تفکر هدفمند، ۱۷ پاسخ به صورت هدفمند و ۳ پاسخ به صورت اجرایی کدگذاری شده است (ذکر این نکته ضروری است که طبقه ۱ برای پاسخ‌های هدفمند و طبقه ۲ برای پاسخ‌های اجرایی تعریف شده است) و سطح معناداری (یا معیار تصمیم /۰۰۳) نیز کمتر از ۵ درصد است و این امر نشان دهنده موفقیت مداخله‌های انجام شده در وضعیت طرز تفکر هدفمند به تحریک آزمودنی‌ها در جهت انتزاعی و گسترده فکر کردن است. در مقابل در وضعیت طرز تفکر اجرایی نیز مشاهده می‌شود که ۹ پاسخ به صورت هدفمند و ۱۱ پاسخ به صورت اجرایی کدگذاری شده و سطح معناداری (/۰۲۴) نیز کمتر از ۵ درصد بوده و در نتیجه در این وضعیت نیز مداخله انجام شده جهت ترغیب آزمودنی‌ها برای جزئی و خاص فکر کردن با موفقیت انجام شده است.

### آزمون فرضیه اول:

نتایج آزمون آماری این فرضیه در جدول (۲) و جدول (۳) با روش کروسکال - والیس نشان می‌دهد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت طرز تفکر هدفمند با تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت طرز تفکر اجرایی اختلاف معناداری وجود دارد.

### جدول (۲): آزمون کروسکال - والیس: میانگین تردید حرفه‌ای حسابرسان بر حسب معیارهای سنجش تردید حرفه‌ای

میانگین رتبه					
گروه‌های آزمایشی	احتمال اینکه برآوردهای مشتری شامل تحریف بااهمیت باشد	احتمال اینکه توصیه برای انجام تعدیلات در حساب‌های مشتری توسط حسابرس داده شود	مقدار زمان صرف شده برای مرور هریک از مراحل مربوط به شواهد حسابرسی	مقدار کل زمان صرف شده برای کار	تعداد جستجوهای انجام شده برای کسب اطلاعات اضافی
وضعیت طرز تفکر هدفمند	۲۳/۸۸	۲۱/۸۲	۲۴/۷۶	۲۴/۰۶	۱۸/۱۲
وضعیت طرز تفکر اجرایی	۱۸/۹۲	۱۸/۱۰	۱۹/۵۳	۱۹/۷۱	۱۶/۲۲
وضعیت بدون مستندسازی	۱۲/۳۰	۱۵/۰	۱۷/۰	۱۷/۶	۱۴/۲۹

### جدول (۳): نتایج آزمون کروسکال - والیس

گروه‌های آزمایشی	احتمال اینکه برآوردهای مشتری شامل تحریف بااهمیت باشد			احتمال اینکه توصیه برای انجام تعدیلات در حساب‌های مشتری توسط حسابرس داده شود			مقدار زمان صرف شده برای مرور هریک از مراحل مربوط به شواهد حسابرسی			مقدار کل زمان صرف شده برای کار			تعداد جستجوهای انجام شده برای کسب اطلاعات اضافی		
	آماره کی	سطح معناداری	سطح آزادی	آماره کی	سطح معناداری	سطح آزادی	آماره کی	سطح معناداری	سطح آزادی	آماره کی	سطح معناداری	سطح آزادی	سطح معناداری	سطح آزادی	
وضعیت طرز تفکر هدفمند	۲۸/۲۱۳	۱	/۰۰۱	۱۹/۹۰۴	۱	/۰۰۷	۵۹/۳۸۲	۱	/۰۰۲	۲۴/۵۹۲	۱	/۰۰۱	۱۷/۱۳۷	۱	/۰۰۰
وضعیت طرز تفکر اجرایی	۲۰/۰۹۹	۱	/۰۰۳	۱۷/۱۰۱	۱	/۰۰۹	۵۰/۶۹۹	۱	/۰۰۷	۲۲/۶۶۰	۱	/۰۰۶	۱۴/۹۷۶	۱	/۰۰۵
وضعیت بدون مستندسازی	۱۷/۱۰۹	۱	/۰۱۵	۱۴/۰۰۱	۱	/۰۰۰	۳۲/۶۲۳	۱	/۰۱۲	۱۹/۰۵۰	۱	/۰۲۱	۱۰/۸۸۷	۱	/۰۲۳

همچنین مقایسه میانگین سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت طرز تفکر هدفمند با وضعیت طرز تفکر اجرایی با آزمون من ویتنی مطابق با نتایج جدول (۴) و جدول (۵) مقدار ۲۵ را نشان می‌دهد که با توجه به سطح معناداری آن (۰/۰۰۵) اینگونه می‌توان نتیجه‌گیری نمود که تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت طرز تفکر هدفمند به طور معناداری از تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت طرز تفکر اجرایی بالاتر است و در نتیجه فرضیه اول تأیید می‌شود.

جدول (۴): آزمون من ویتنی

میانگین/رتبه‌ها		
مجموع رتبه‌ها	میانگین رتبه	
۲۱۰/۰۶	۲۰/۰۴	طرز تفکر هدفمند- طرز تفکر اجرایی
۱۵۳/۰۰	۱۶/۰۰	طرز تفکر هدفمند- بدون مستندسازی
۷۲/۶۱	۷/۲۹	طرز تفکر اجرایی- بدون مستندسازی

جدول (۵): نتایج آزمون من ویتنی

	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	سطح معناداری
طرز تفکر هدفمند- طرز تفکر اجرایی	۲۵/۰۰۰	۱۷۲/۰۰۰	-۰/۴۲۹	۰/۰۰۵
طرز تفکر هدفمند- بدون مستندسازی	۲۱/۵۰۰	۱۰۳/۵۰۰	-۱/۰۱۰	۰/۰۱۶
طرز تفکر اجرایی- بدون مستندسازی	۱۹/۵۰۰	۱۰۵/۵۱۰	-۱/۳۲۰	۰/۰۰۶

#### □ آزمون فرضیه دوم:

نتایج آزمون آماری این فرضیه در جدول (۲) و جدول (۳) با روش کروسکال - والیس نشان می‌دهد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت طرز تفکر هدفمند با تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت بدون مستندسازی اختلاف معناداری وجود دارد. همچنین مقایسه میانگین سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت طرز تفکر هدفمند با وضعیت بدون مستندسازی با آزمون من ویتنی مطابق با نتایج جدول (۴) و جدول (۵) مقدار ۲۱/۵ را نشان می‌دهد که با توجه به سطح معناداری آن (۰/۰۱۶) اینگونه می‌توان نتیجه‌گیری نمود که تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت طرز تفکر هدفمند به طور معناداری از تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت بدون مستندسازی بالاتر است و در نتیجه فرضیه دوم تأیید می‌شود.



## □ آزمون فرضیه سوم:

نتایج آزمون آماری این فرضیه در جدول (۲) و جدول (۳) با روش کروسکال - والیس نشان می‌دهد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت طرز تفکر اجرایی با تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت بدون مستندسازی اختلاف معناداری وجود دارد. همچنین مقایسه میانگین سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت طرز تفکر اجرایی با وضعیت بدون مستندسازی با آزمون من ویتنی مطابق با نتایج جدول (۴) و جدول (۵) مقدار ۱۹/۵ را نشان می‌دهد که با توجه به سطح معناداری آن (۰/۰۰۶) اینگونه می‌توان نتیجه‌گیری نمود که تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت طرز تفکر اجرایی به طور معناداری از تردید حرفه‌ای حسابرسان در وضعیت بدون مستندسازی بالاتر است و در نتیجه فرضیه سوم رد می‌شود.

## □ ۷- بحث و نتیجه‌گیری

فرضیه اول پیش‌بینی می‌کند که حسابرسان دریافت‌کننده دستورالعمل مربوط به مستندسازی طراحی‌شده برای طرز تفکر هدفمند، نسبت به حسابرسان دریافت‌کننده دستورالعمل مربوط به مستندسازی طراحی‌شده برای طرز تفکر اجرایی تردید حرفه‌ای بالاتری دارند. این نتیجه‌گیری نشان می‌دهد که دو عامل فرایند مستندسازی حسابرس و تمایل حسابرسان به جانب‌داری از مشتریان، می‌تواند مانعی در بکارگیری تردید حرفه‌ای به گونه‌ای مطلوب در عمل باشد. طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس ملزم به مستندسازی قابل‌توجه در دوره حسابرسی است از قبیل «مستندسازی فرآیندهای انجام‌شده، شواهد به‌دست‌آمده و نتیجه‌گیری‌های به‌دست‌آمده با توجه به اظهارات صورت‌های مالی». فرایند مستندسازی فعلی حسابرسی می‌تواند به گونه‌ای علیه تردید حرفه‌ای عمل کند زیرا حسابرسان نمونه‌های خاصی از شواهد را مستندسازی می‌کنند که از توصیه کلی حسابرسی آن‌ها حمایت می‌کنند. این نوع از مستندسازی بر این مورد تأکید دارد که موضوع حسابرسی شده چقدر به‌طور منصفانه ارائه‌شده و یا به لحاظ محتوا، اشتباه بیان‌شده است. هر دوی این موارد، یعنی در نظر گرفتن نمونه‌های خاص و تمرکز بر چگونگی یک موقعیت (تفسیر سطح پایین) دارای سازوکارهای مورد استفاده در مطالعات روانشناسی قبلی برای کاهش فاصله روانی است (تیلور و گلوبیتزر، ۱۹۹۵؛ فوجیتا و همکاران، ۲۰۰۶؛ ریم و همکاران، ۲۰۰۹). این نتیجه‌گیری همسو با یافته‌های پیرسی<sup>۴۶</sup> (۲۰۱۱) می‌باشد. او نشان می‌دهد که ارزیابی‌های کیفی ریسک (در مقابل ارزیابی کمی) که به‌عنوان بخشی از ملزومات مستندسازی حسابرسی انجام می‌شود می‌تواند به نتیجه‌گیری‌های حسابرسی بیانجامد که بیشتر به نفع مشتری باشد. فرآیند مستندسازی می‌تواند گرایش حسابرس به جانب‌داری از مشتری را تا حدی وخیم کند که حسابرسان از مستندسازی خود برای توجیه کردن تصمیماتشان استفاده کنند. مستندسازی حسابرسی در ابتدای دوره حسابرسی آغاز می‌شود. فرآیند کنونی در مستندسازی حسابرسی می‌تواند ناخواسته حسابرسان را زود هنگام

در طرز تفکر اجرایی قرار دهد که می‌تواند مانع تردید حرفه‌ای حسابرس گردد. در واقع می‌توان گفت تردید حرفه‌ای در طرز تفکر اجرایی اگر از بین نرود می‌تواند کاهش یابد زیرا در این نوع طرز تفکر، بی‌طرفی از بین می‌رود و افراد بر اطلاعاتی تمرکز می‌شوند که به نفع هدف انتخابی آن‌هاست. تیلور و گولویترز (۱۹۹۵) نشان می‌دهند که افراد در طرز تفکر اجرایی نسبت به افرادی که در طرز تفکر هدفمند هستند تأثیرگذاری کمتری از فاکتورهای ریسک بر خود می‌بینند. یافته‌ای مشابه در زمینه حسابرسی این است که اگر فاکتورهای ریسک به‌طور نامناسبی توسط حسابرسان در طرز تفکر اجرایی سنجیده شوند (یعنی، فاکتورهای ریسک زمانی که در واقع برای در نظر گرفتن موقعیت مفروض مهم هستند، مورد غفلت واقع شوند) این امر می‌تواند برای فرآیند ارزیابی ریسک حسابرسی ممانعت ایجاد نماید. این نتیجه‌گیری همسو با یافته‌های راسو (۲۰۱۳) و همچنین گریفیت و همکاران (۲۰۱۵) می‌باشد.

فرضیه دوم پیش‌بینی می‌کند که حسابرسان دریافت‌کننده دستورالعمل مربوط به مستندسازی طراحی‌شده برای طرز تفکر هدفمند، نسبت به حسابرسانی که هیچ‌گونه دستورالعملی برای مستندسازی دریافت نمی‌کنند، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند. نتایج حاصل از این فرضیه می‌تواند پاسخی برای این پرسش باشد که آیا اصلاح فرآیند مستندسازی حسابرسی پیشنهادی در این پژوهش می‌تواند حسابرس را به طرز تفکر هدفمند بازگرداند و یا اینکه آیا ورود به طرز تفکر اجرایی به‌واقع نشان‌دهنده نقطه‌ای بدون بازگشت به بی‌طرفی پیشنهادی بک آف و همکاران (۲۰۱۱) است بک آف و همکاران (۲۰۱۱)، ورود به طرز تفکر اجرایی را به عنوان نقطه‌ای بی‌بازگشت به بی‌طرفی توصیف کردند. آن‌ها استدلال کردند سازوکارهایی که بتواند ماندن در طرز تفکر هدفمند را طولانی نماید مورد علاقه محققین حسابداری، فعالان و قانون‌گذاران خواهد بود چرا که طرز تفکر هدفمند می‌تواند به‌طور بالقوه به حفظ بی‌طرفی حسابرس در بررسی و ارزیابی شواهد در طول فرآیند حسابرسی کمک نماید. در واقع نتایج این فرضیه نشان‌دهنده الزام به مستندسازی در رابطه با چرایی نوع اظهارنظر، می‌تواند به عنوان عاملی تأثیرگذار در تحریک حسابرسان به تفکر هدفمند و مدبرانه باشد و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد را در آن‌ها افزایش دهد. این نتیجه‌گیری همسو با یافته‌های راسو (۲۰۱۳) می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم نشان داد حسابرسان دریافت‌کننده دستورالعمل مربوط به مستندسازی طراحی‌شده برای طرز تفکر اجرایی، نسبت به حسابرسانی که نیازی به مستندات مربوط به شواهد حسابرسی ندارند، تردید حرفه‌ای بالاتری را نشان می‌دهند. این نتیجه‌گیری با یافته‌های حاصل از تحقیقات روانشناسی ناهمسو است. تحقیقات روانشناسی انجام‌شده، سازوکارهایی را توصیف می‌کنند که می‌تواند فرد را به‌سوی طرز تفکر اجرایی سوق دهد یا فاصله روانی را کاهش دهد. یکی از این سازوکارها، واداشتن فرد به تهیه یا ایجاد نمونه‌های ویژه از چیزهایی مانند گروهی از اشیاء یا یک طرح هدف‌دار عملی می‌باشد (تیلور و گولویترز، ۱۹۹۵؛ فوجیتا و همکاران، ۲۰۰۶؛ ریم و همکاران، ۲۰۰۹). مشابه این سازوکار در حسابرسی ملزومات مربوط به مستندسازی است. در زمینه حسابرسی یک برآورد پیچیده، حسابرسان دلایل خاصی را مستندسازی می‌کنند که چرا برآورد

مشتری را تأیید می‌نمایند یا اینکه چرا ارائه مجدد برآورد را پیشنهاد می‌دهند (راسو، ۲۰۱۴). این نتیجه گیری در تضاد با یافته‌های راسو (۲۰۱۳) و همچنین گریفیت و همکاران (۲۰۱۵) می‌باشد. در ادامه پیشنهادهای ناشی از آزمون فرضیه‌های تحقیق ارائه می‌گردد.

#### □ ۸- پیشنهادهای کاربردی:

طبق نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اول، می‌توان با ایجاد مداخله‌های مشابه استفاده شده در این مطالعه، استفاده از طرز تفکر هدفمند را در حسابرسان مستقل در عمل و در زمان ارزیابی شواهد حسابرسی برانگیخت و به دنبال آن نیز تردید حرفه‌ای بکارگرفته شده توسط آنها را افزایش داد. در واقع، قرار دادن حسابرسان در شرایطی که در آنها بکارگیری طرز تفکر هدفمند تحریک شود، منجر به افزایش تمایل حسابرسان به کسب شواهد متقاعدکننده و صحیح، هم از نظر کمی و هم از نظر کیفی شده و از این طریق این امر می‌تواند منجر به ارائه اظهارنظری منطقی، صحیح و قابل توجهی از سوی آنها گردد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که رفتار مشاهده شده حسابرسان مستقل در ایران با این مفهوم همخوانی دارد که آنها در معرض حرکت مستقیم به سوی طرز تفکر اجرایی می‌باشند. این موضوع با پیشنهاد گولویترز (۱۹۹۰) همخوانی دارد مبنی بر اینکه طرز تفکر هدفمند می‌تواند نادیده گرفته شود. به عبارت دیگر تفاوت در نوع مستندسازی انجام شده در دو وضعیت طرز تفکر هدفمند و اجرایی بر این امر تأکید دارد که موضوع حسابرسی شده چقدر به‌طور منصفانه ارائه شده یا به لحاظ محتوا، اشتباه بیان شده است. هر دوی این موارد، یعنی در نظر گرفتن نمونه‌های خاص و تأکید بر چگونگی موقعیت، دارای سازوکارهای مورد استفاده در مطالعات روانشناسی قبلی برای کاهش فاصله روانی است (تیلور و گولویترز، ۱۹۹۵؛ فوجیتا و همکاران، ۲۰۰۶؛ ریم و همکاران، ۲۰۰۹). نتایج این فرضیه نشان داد که فرآیند مستندسازی می‌تواند گرایش حسابرس به جانبداری از مشتری را تا حدی وخیم کند که حسابرسان از مستندسازی خود برای توجه کردن تصمیمات خود استفاده کنند.

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه سوم نمی‌توان گفت که فرایند مستندسازی فعلی حسابرسی می‌تواند علیه تردید حرفه‌ای عمل می‌نماید تنها به این دلیل که حسابرسان نمونه‌های خاصی از شواهد را مستندسازی می‌کنند که از توصیه کلی حسابرسی آنها حمایت می‌کنند. به عبارتی دیگر نتایج نشان می‌دهد که دو عامل فرایند مستندسازی حسابرس و تمایل حسابرسان به جانبداری از مشتریان، در عمل نمی‌تواند مانعی در بکارگیری تردید حرفه‌ای به گونه‌ای مطلوب باشد. نتایج این فرضیه می‌تواند راهنمایی برای تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی در جهت عملیاتی کردن عنصر کلیدی در حسابرسی یعنی تردید حرفه‌ای بکار گرفته شده توسط حسابرسان باشد. لازم به ذکر است که استانداردهای حسابرسی، تردید حرفه‌ای را تنها در یک سطح مفهومی به عنوان طرز

نگرشی که دربرگیرنده یک ذهن پرسش‌گر و یک ارزیابی منتقدانه از شواهد است، تعریف می‌کند و هیچ‌گونه تلاشی در جهت عملیاتی کردن آن نداشته است. پیشنهاد می‌شود در مطالعات آتی، رابطه بین دشواری کار و میزان تردید حرفه‌ای به کار گرفته شده توسط حسابرسان، با در نظر گرفتن روش پژوهشی همین تحقیق سنجیده شود. یکی دیگر از موضوعاتی که می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد، راهنمای تصمیم‌گیری<sup>۴۸</sup> است. یکی از ابزارهایی که توسط حسابرسان جهت ارزیابی ثقل مدیریت در صورتهای مالی استفاده می‌شود، راهنمای تصمیم‌است. پژوهش‌های آتی می‌توانند در توسعه طراحی چنین کمک‌های تصمیم‌گیری و تأثیر آن بر میزان تردید حرفه‌ای بکارگرفته شده توسط حسابرسان مؤثر باشد.

#### □ منابع و ماخذ:

- ۱- تحریری، آرش؛ پیری سقرلو، مهدی (۱۳۹۵). درک حسابرسان از مفهوم تردید، در کار حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۱، صص ۱۱۷-۱۳۵.
- ۲- حاجی‌ها، زهره؛ گودرزی، احمد؛ فتاحی، زهرا (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ۶، شماره ۱۹، صفحه ۴۳-۵۹.
- ۳- حسینی، سیدحسین؛ نیکومرام، هاشم؛ رضایی، علی اکبر (۱۳۹۴). تبیین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی، مجله حسابداری مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۵، صص ۱۳-۲۷.
- ۴- رجبعلی زاده، جواد؛ حصارزاده، رضا؛ باقرپورولاشانی، محمدعلی (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دوبعد شکاکیت و بیطرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۲، صص ۱۷۳-۱۹۲.
- ۵- فرگوسن، جرج ا و تاکانه، یوشیو. (بی تا). تحلیل آماری در روان‌شناسی و علوم تربیتی. ترجمه علی دلاور و سیامک نقشبندی (۱۳۸۷). تهران: ارسباران.
- ۶- عباسیان فریدونی، محمد مهدی؛ رؤیایی، رمضانعلی؛ حساس یگانه، یحیی (۱۳۹۴). بررسی ابعاد ذهنیت فلسفی حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۴، صص ۴۳-۵۱.
- ۷- لاورنس، اس. میزر؛ گامست، گلن و گارینو، ا.جی. (بی تا). پژوهش چند متغیری کاربردی. ترجمه حسن پاشا شریفی، ولی الله فرزاد، سیمین دخت رضا خانی، بلال ایزانلو و مجتبی حبیبی (۱۳۹۱). تهران: رشد.
- ۸- هرمزی، شیرکو؛ نیکومرام، هاشم؛ رؤیایی، رمضانعلی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۵).

بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ششم، شماره ۲۲، صص ۱۲۳-۱۴۸.

۹- سپاسی، سحر؛ دیناربر، مینا (۱۳۹۴). ارائه مدلی تبیینی به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی با رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدل‌سازی معادلات ساختاری، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۵، صص ۱۰۷-۱۱۶.

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2007). Consideration of fraud in a financial statement audit. AU Section 316. New York, NY: AICPA.

2. Auditing Practices Board. (2011). Auditor Scepticism: Raising the Bar. Feedback Paper. London, UK: Financial Reporting Council.

3. Auditing Practices Board. (2010). Auditor Scepticism: Raising the Bar. Discussion Paper. London, UK: Financial Reporting Council.

4. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2010). Response to the European Commission's Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis. New York: AICPA.

5. Backof, A. G., E. M. Bamber, and T. D. Carpenter. (2011). International financial reporting standards and aggressive reporting: An investigation of proposed auditor judgment guidance. Working paper, University of Georgia

6. Doty, J. R. (2011). Rethinking the Relevance, Credibility and Transparency of Audits [http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/06022011\\_DotyKeynoteAddress.aspx](http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/06022011_DotyKeynoteAddress.aspx)

7. Deis, D.R., and G.A. Giroux. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review* 67 (3): 462- 479.

8. European Commission. (2010). Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis. Brussels: EC.

9. Financial Services Authority and Financial Reporting Council. (2010). Enhancing the auditor's contribution to prudential regulation. London: United Kingdom.

10. Fujita, K., M. Henderson, J. Eng, Y. Trope, and N. Liberman. (2006). Spatial distance and mental construal of social events. *Psychological Science*. 17: 278- 282.

11. Fujita, K., P. M. Gollwitzer, and G. Oettingen. (2007). Mindsets and pre-conscious open-mindedness to incidental information. *Journal of Experimental Social Psychology*. 43: 4861-.

12. Gollwitzer, P. M. (1990). Action phases and mind-sets. In *Handbook of Motivation and Cognition: Foundations of Social Behavior*, edited by E. T. Higgins and R. M. Sorrentino. New York: Guilford Press. 53- 92.

13. Gollwitzer, P. M. and U. Bayer. (1999). Deliberative versus implemental mindsets in the control of action. In *Dual Process Theories in Social Psychology*, edited by S. Chaiken and Y. Trope. New York: Guilford Press. 403- 422

14. Griffith, E. Hammersley, Jacqueline S., Kadous. Kathryn (2010). Auditing Estimates: A Task Analysis and Propositions for Improving Auditor Performance.

15. Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (2015). Auditor mindsets

and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49–77..

16.Griffith, e. E.; j. S. Hammersley; and k. Kadous. (2014). Audits of Complex Estimates as Verification of Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice. *Contemporary Accounting Research: Forthcoming*.

17.Heckhausen, H. (1986). Why some time out might benefit achievement motivation research. In *Achievement and Task Motivation*, edited by J. H. L. van den Bercken, T. C. M. Bergen, and E. E. J. De Bruyn. Lisse, The Netherlands: Swets & Zeitlinger. 739-.

18.Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 29(1): 149- 171.

19.Hurtt, R. K., Brown-Libur, 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(Supplement 1), 45–97.

20.Hurtt, R.K. (1999). *Skeptical About Skepticism: Instrument Development and Experimental Validation*. Unpublished Ph.D Dissertation. The University of Utah.

21.Hurtt, R.K., M. Eining, and R.D. Plumlee. (2008). An experimental examination of professional skepticism. Working paper. <http://ssrn.com/abstract=1140267>.

22.IFAC. (2012). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York: IFAC.

23.IAICPA. (2002). *Consideration of Fraud In a Financial Statement Audit: Statement of Auditing Standards, No. 99*, New York, NY: AICPA.

24.IAASB, ISA 200, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. 2009. New York, NY: IFAC. PCAOB AU 230, *Due Professional Care in the Performance of Work*. 2010. [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org).

25.ISA 240, *The Auditor's Responsibility Relating to Fraud in An Audit of Financial Statements*. 2009. New York, NY: IFAC.

26.Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: Journal of Practice & Theory*, 28(2),1–34.

27.PCAOB. (2012). *Due Professional Care in the Performance of Work*. AU Section 230. Retrieved January 25.

28.PCAOB. (2008). *Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 inspections of domestic annually inspected firms*. PCAOB Release No. 2007008-. Retrieved January 25, 2012 from the World Wide Web: <http://pcaobus.org/Inspections/Pages/PublicReports.aspx>

29.Rasso.J. (2013) *Psychological Distance: The Relation Between Construals, Mindsets, and Professional Skepticism*. Graduate Theses and Dissertations. University of South Florida.

30.Rasso.J. (2014) *Construal Instructions and Professional Skepticism in Evaluating Complex Estimates*. College of Charleston

31.Sayed Hussin, S. A. H., Iskandar, T. M., Saleh, N. M., Jaffar, R. (2017). Professional



Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure. *Economics and Sociology*, 10(4), 225 -250.

32. Taylor, S. E. and P. M. Gollwitzer. (1995). Effects of mindsets on positive illusions. *Journal of Personality and Social Psychology*. 69: 213 -226.

33. Trope, Y. and N. Liberman. (2003). Temporal construal. *Psychological Review*. 110(3): 403- 421.

34. Trope, Y. and N. Liberman. (2010). Construal-level theory of psychological distance. *Psychological Review*. 117(2): 440 -463.

35. Toba, Y. (2011). Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. *Waseda Business & Economic Studies No.47*, pp: 110- 124

