

طراحی مدل تردیدحرفه‌ای بر اساس ذهنیت و نگرش حسابرسان: با استفاده از تحلیل داده‌بنیاد

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۷/۲۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۸/۲۸

■ حسن ولیان^۱

■ محمدرضا عبدلی^۲

■ علی استادهاشمی^۳

■ مهدی صفری گرایلی^۴

چکیده:

مفهوم تردیدحرفه‌ای یک مفهوم فراگیر در تمامی استانداردهای حسابرسی محسوب می‌شود و اغلب تدوین کنندگان آیین‌نامه‌های حسابرسی در سرتاسر دنیا اغلب فقدان تردید را دلیل اصلی ناکارآمدی حسابرسی می‌دانند. علیرغم این اهمیت، همچنان تعریف دقیق و روشنی از تردیدحرفه‌ای وجود ندارد و پژوهش‌های انجام شده، انسجام تئوریک و یکپارچه‌ای از این موضوع ارائه نکرده‌اند. لذا هدف این پژوهش طراحی مدل تردیدحرفه‌ای بر اساس ذهنیت و نگرش حسابرسان با استفاده از تحلیل داده بنیاد می‌باشد تا از این طریق به توسعه و بسط تئوریک مفهوم تردید از دو منظر ذهنیت و نگرش حسابرسان کمک نماید. روش‌شناسی این تحقیق از حیث نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای، از حیث هدف جزء تحقیقات اکتشافی و از حیث روش اجرای کار کیفی می‌باشد. بر اساس روش‌شناسی کیفی از طریق تحلیل تئوری زمینه‌ای (تحلیل داده بنیاد) و با انجام مصاحبه داده‌های لازم جمع‌آوری گردید و کدگذاری باز، انتخابی و محوری انجام گرفت و در نهایت مدل پژوهش بر اساس چارچوب تئوریک طراحی شد. یافته‌های پژوهش نشان داد، ذهنیت و نگرش تردیدحرفه‌ای تحت تاثیر مجموعه عوامل روانشناختی فردی و علل اجتماعی و فرهنگی هستند که در شکل‌گیری تردیدحرفه‌ای حسابرسان نقش ایفا می‌کنند. سپس مشخص گردید، پیامد وجود ذهنیت تردیدگرایی حسابرسان می‌تواند پیامدهایی همچون ارزیابی انتقادی شواهد و مدارک و ارزیابی شناختی را به همراه داشته باشد و از طرف دیگر پیامد وجود نگرش تردیدگرایی حسابرسان نیز می‌تواند ثبات هیجانی و قضاوت‌های حرفه‌ای را به همراه داشته باشد.

کلید واژه: ذهنیت تردیدحرفه‌ای، نگرش تردیدحرفه‌ای، تحلیل داده‌بنیاد

۱. استادیار گروه مدیریت، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران. نویسنده مسئول. ایمیل: hasan.valiyan@yahoo.com

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

۳. مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، شاهرود، ایران

۴. دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

مقدمه

موضوع حسابرسی با توجه به حساسیت‌های تخصصی، موضوعی مهم و چالش برانگیز است، زیرا حسابرسی باعث ایجاد ارزش افزوده برای صورت‌های مالی می‌شود. یک موسسه حسابرسی مستقل و با مهارت، قادر به شناسایی ارائه نادرست اقلام صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی بوده و می‌تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تاثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، به کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد. موضوع تردیدحرفه‌ای حسابرسان را می‌توان از دو منظر استانداردهای رفتاری و حسابرسی و از بعد تحقیقات دانشگاهی واکاوی نمود (ولیان و همکاران، ۱۳۹۶: ۲۱۶). در واقع مباحث مربوط به تردیدحرفه‌ای در حسابرسی هم از نظر استانداردها و هم به لحاظ نظری روند رو به توسعه‌ای را در طی چند سال اخیر طی نموده است و بر اساس آن شک و تردید مبتنی بر بیطرفی حسابرسان سنگ بنای حرفه‌ی حسابرسی در دنیای امروز می‌باشد (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۰۸). اهمیت تردیدحرفه‌ای^۱ () در سراسر استانداردهای حسابرسی تاکید شده است به گونه‌ای که حسابرسان ملزم هستند تا شک و تردید را در کل فرآیند حسابرسی مد نظر قرار دهند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۲، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۲). روح استانداردهای موجود در زمینه‌ی تردیدحرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر بررسی صحت و درستی شواهد و مدارک ارائه شده از جانب صاحبکاران می‌باشد (نولدر و کادئوس^۳، ۲۰۱۸: ۱) و از این طریق به شاخص‌های تقلب (هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی^۴، ۲۰۰۶) و سوگیری‌های مدیران شرکت‌ها (هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی^۵، ۲۰۱۷) حساس باشند و شواهد و مدارک به صورت چالشی و دقت مورد ارزیابی قرار دهند (نولدر و پالمروس^۶، ۲۰۱۸). هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی^۷ (۲۰۱۲) تاکید می‌کند که تردیدحرفه‌ای ریسک شرایط غیرمعمولی را که مورد غفلت قرار گرفته است، ریسک تعمیم‌سازی بیش از حد معمول به منظور نتیجه‌گیری از مشاهدات حسابرسی، و ریسک استفاده از فرضیات نادرست در تعیین ماهیت، زمان بندی، وسعت و بزرگی رویه‌های حسابرسی و ریسک ارزیابی نتایج، را کاهش می‌دهد. بنابراین، تردیدحرفه‌ای می‌تواند به عنوان نیروی تلقی شود که حسابرسان را وادار به شناسایی خطاهای و موارد غیرمعمولی بالقوه و بررسی انحرافات، می‌کند. این بدان معناست که سطح مناسبی از تردیدحرفه‌ای برای داشتن حسابرسی با کیفیت بالا ضروری است (ژئو^۸، ۲۰۱۷: ۱۵). علی‌رغم اهمیت تردیدحرفه‌ای، هیچ اتفاق نظری روشنی درباره چستی و چگونگی اندازه‌گیری آن وجود ندارد. قانونگذاران عموماً تردید حرفه‌ای را به

1. Professional skepticism
2. AICPA
3. Nolder & Kadous
4. International Auditing and Assurance Standards Board (2006)
5. International Auditing and Assurance Standards Board (2017)
6. Nolder & Palmrose
7. IAASB
8. Zhou

عنوان نگرشی تعریف می‌کنند که شامل یک ذهنیت پرسشگر و یک ارزیابی بحرانی از شواهد و مدارک می‌شود (آشپه‌ور و کلائوس^۱، ۲۰۱۷: ۴؛ هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۲، ۲۰۱۲: ۸). از طرف دیگر اندیشمندان و محققان تردیدحرفه‌ای را اغلب ذهنیتی تعریف می‌کنند که بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تاثیر می‌گذارد (گلور و پرویت^۳، ۲۰۱۴: ۱۶؛ رانزلا و همکاران^۴، ۲۰۱۱: ۵). در حالیکه هیچ گروهی نحوه اندازه‌گیری یا مستندسازی تردیدحرفه‌ای را تعیین نکرده‌اند، قانونگذاران اغلب ناکارآمدی حسابرسی را به فقدان تردیدحرفه‌ای نسبت می‌دهند (انجمن بین‌المللی حسابرسان مستقل^۵، ۲۰۱۵ و ۲۰۱۶). مفهوم و تعریف تردیدحرفه‌ای از منظر محققان معمولاً بدلیل نبود انسجام و یکپارچگی هم در استانداردها و هم در مفاهیم نظری و تئوریک باعث نوعی سردرگمی در توسعه‌ی پایدار این مفهوم در حرفه‌ی حسابرسی به عنوان یک التزام عملی شده است (هرت و همکاران^۶، ۲۰۱۳: ۲؛ نلسون^۷، ۲۰۰۹: ۲؛ تحریری و پیری سقرلو، ۱۳۹۵: ۱۱۸). برای مثال، برخی از پژوهشگران همچون کوهن و همکاران^۸ (۲۰۱۷)؛ هرت^۹ (۲۰۱۰) و کوآداکرز و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۴) تردیدحرفه‌ای را به عنوان یک ویژگی فرد یا یک ویژگی شخصیتی می‌دانند. در مقابل، برخی از محققین یک حسابرس با تردیدحرفه‌ای بیشتر را به عنوان فردی می‌دانند که این احتمال را در نظر می‌گیرد که صورت‌های مالی بیش از میزان متعارف دچار انحراف است یا برای نتیجه‌گیری منصفانه مستلزم شواهد و مدارک بیشتر می‌باشد. در نتیجه، تردیدحرفه‌ای به طور کلی برحسب ارزیابی‌های بیشتر ریسک (قضاوت مبتنی بر شک و تردید) و نیاز بیشتر به شواهد و مدارک (رفتارهای مبتنی بر شک و تردید)، اندازه‌گیری می‌شود (نلسون، ۲۰۰۹: ۷؛ بل و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۵: ۲۵). یکی از مباحث بسیار مهم در نبود انسجام عدم مفهوم‌سازی مناسب تردیدحرفه‌ای بر اساس ذهنیت و نگرش حسابرسان می‌باشد. ذهنیت حسابرس اشاره به یک مجموعه از معیارهای قضاوتی، فرآیندها و رویکردهای شناختی برای تسهیل‌سازی در حسابرسی صورت‌های مالی می‌باشد (گلویتزر^{۱۲}، ۱۹۹۰: ۵۶). بنابراین، ذهنیت حسابرسی برحسب روش‌های اندازه‌گیری پردازش شناختی، شامل واکاوی صورت‌های مالی و بررسی شواهد و مستندات شرکت‌ها می‌باشد که حسابرسان بر اساس بینش حرفه‌ای خود اقدام به

1. Asbahr & Klaus
2. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
3. Glover & Prawitt
4. Ranzilla et al
5. International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)
6. Hurtt et al
7. Nelson
8. Cohen et al
9. Hurtt
10. Quadackers et al
11. Bell et al
12. Gollwitzer

تایید یا عدم تایید آن می‌نمایند (فوجیتا و همکاران^۱، ۲۰۰۷: ۴۹؛ پاپر و گلویتزر^۲، ۲۰۰۵: ۳۱۵). بنابراین، مفهوم‌سازی ذهنی در تردید حرفه‌ای، ایده‌های را مطرح می‌کند که پردازش اطلاعات، به ویژه، تفکر بحرانی یک مولفه مهم برای تردید حرفه‌ای محسوب می‌شود. این تحقیق به منظور بسط و توسعه روش‌های اندازه‌گیری برای محاسبه و ماهیت تفکر بحرانی حسابرسان، از تئوری ذهنیت بهره می‌برد. تفکر بحرانی نشان می‌دهد که آیا ذهنیت حسابرس نسبت به اطلاعات، پرسشگری، هشدار دهندگی و عینی‌گرایی حساس است یا خیر. به عبارت دیگر تفکر بحرانی بر شکل‌گیری و میزان قدرت ذهنیت شک‌گرایانه حسابرسان تاثیر می‌گذارد. از طرف دیگر، نگرش عبارت است از واکنش‌های ارزیابی کننده در ارتباط با یک هدف یا منظور. این واکنش‌های ارزیابی کننده عبارتند از باورها و احساساتی که از نیت و رفتار فردی نشأت می‌گیرد (اژن^۳، ۲۰۰۵: ۱۰). در واقع نگرش تردید حرفه‌ای، اشاره به بررسی کنجکاوانه شواهد و مدارک صورت‌های مالی شرکت‌ها دارد. این بدان معناست که نگرش تردید حرفه‌ای می‌تواند بر حسب باور حسابرس نسبت به ریسک و احساس تردید در رابطه با اظهارات مدیریت یا شواهد تعادل ایجاد نماید. بنابراین مفهوم‌سازی نگرش تردید، این ایده را مطرح می‌سازد که قضاوت‌های درست، شناختی و عاطفی، مولفه‌های مهم برای تردید حرفه‌ای محسوب می‌شوند. همانطور که گفته شد بدلیل نبود انسجام و یکپارچگی نظری حداقل در بخش مفاهیم نظری و تئوریک، این پژوهش تلاش دارد، برای پیشبرد مباحث مبتنی بر ذهنیت‌ها و نگرش‌های حسابرسان در زمینه تردید حرفه‌ای و درک بهتر رابطه بین تئوری و عمل با اتکا به روش تحلیلی داده بنیاد به عنوان یک روش اکتشافی، به بسط و توسعه‌ی آن کمک نماید. در واقع فقدان رهنمود و اتفاق نظر در بین محققین در زمینه نحوه مفهوم‌سازی و اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای و همچنین اختلاف نظر بین مفهوم‌سازی‌های تردید حرفه‌ای محققین و قانونگذاران و دست‌اندرکاران، مانع از توانایی محققین برای تسهیل‌سازی تغییر مثبت در عمل و قوانین و مقررات می‌شود. این بدان معناست که روشن نیست که هدف از بررسی تردید حرفه‌ای توسط محققین، کمک به حسابرسان برای بهبود قضاوت‌های شان می‌باشد یا کمک به قانونگذاران برای بهبود استانداردها، اجرای قانون و کیفیت حسابرسی است یا هر دو می‌باشد. برای مثال محققینی که بر شک و تردید به عنوان یکی از ویژگی‌های فردی حسابرس تمرکز دارند، نمی‌توانند اطلاعات خوبی در زمینه ویژگی‌های ساختاری محیط حسابرسی یا ویژگی‌های استاندارد که ترغیب کننده یا بازدارنده تردید حرفه‌ای است، در اختیار جامعه‌ی علمی قرار دهد. در مقابل محققینی که حسابرسان را به گردآوری شواهد و مدارک و بیشتر تشویق می‌کنند، طرح‌هایی را ارائه می‌نمایند که سبب افزایش هزینه‌های حسابرسی بدون افزایش کیفیت آن می‌گردند. لذا با توجه به این شکاف‌های تئوریک و کاربردی، پژوهش حاضر تلاش دارد، از طریق ذهنیت و نگرش مفهوم‌سازی منسجمی از تردید حرفه‌ای حسابرسان ارائه نماید. نکته‌ی قابل توجه اینست، در حالیکه شرکت‌های حسابرسی گاهی اوقات از واژه «ذهنیت» و

1. Fujita et al
2. Bayer & Gollwitzer
3. Ajzen

تدوین کنندگان استاندارد گاهی اوقات از واژه «نگرش» در توضیح تردیدگرایی استفاده می‌کنند، آنها از حالت محاوره‌ای به جای حالت علمی بهره می‌برند. تحقیق حاضر از تئوری ذهنیت و نگرش برای ترسیم این مولفه‌های علمی در استانداردهای حسابرسی استفاده می‌کند و همچنین روش‌های اندازه‌گیری را برحسب این تئوری‌ها به گونه‌ای طراحی می‌کند که محققین، شرکت‌ها و تدوین کنندگان استاندارد برای درک مفهوم تردیدحرفه‌ای از مفهوم‌سازی مشترک بهره ببرند. بر اساس توضیحات داده شده، این پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال است که ذهنیت و نگرش تردیدگرایی بر اساس چه عوامل زمینه‌ای بر اعمال تردیدحرفه‌ای حسابرسان تاثیر می‌گذارد؟ در ادامه در بخش دوم پژوهش مبانی نظری و پیشینه تجربی، در بخش سوم روش تحقیق، در بخش چهارم تجزیه و تحلیل یافته‌ها و در نهایت در بخش پنجم بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌گردد.

مبانی نظری

افزایش بکارگیری تردیدحرفه‌ای از سوی حسابرسان مسئله بسیار مهمی است که در حال حاضر حرفه جهانی حسابداری توجه بسیار زیادی به آن دارد. حوزه‌های گسترده‌ای از جمله اتحادیه اروپا^۱ (۲۰۱۰)، هیئت رویه‌های حسابرسی^۲ (۲۰۱۱)، سازمان تدوین کنندة مقررات خدمات مالی و شورای گزارشگری مالی^۳ (۲۰۱۰)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۴ (۲۰۱۰) 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 پیش نویس لایحه کمیسیون آمریکا^۵ (۲۰۱۰) تأکید می‌کند که تردیدحرفه‌ای مهارتی اساسی محسوب می‌شود و باید تحقیقی جهت ارزیابی چگونگی اجرای تردیدحرفه‌ای صورت گیرد و اجزای رفتاری^۶ موجود در تردیدحرفه‌ای 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»^۷ و «تردیدحرفه‌ای»^۸ است (دتی^۹، ۲۰۱۱: ۹). مهم‌تر آنکه تردیدحرفه‌ای باید ریشه در صداقت و اعتماد داشته باشد. این به فلسفه عدم صداقت و عدم اطمینان اشاره ندارد (برتون^{۱۰}، ۱۹۸۰: ۱۱). اگر حسابرس مدیر را صادق نبیند و به او اعتماد نکند، باید خود را کنار بکشد. در تردیدحرفه‌ای حسابرسی اصل «اعتماد کن ولی

1. European Union (EC)
2. Auditing Practices Board
3. Financial Services Authority and the Financial Reporting Council
4. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
5. European Commission Green Paper (EC)
6. Behavioral Elements
7. Independence
8. Professional Skepticism
9. Doty
10. Burton

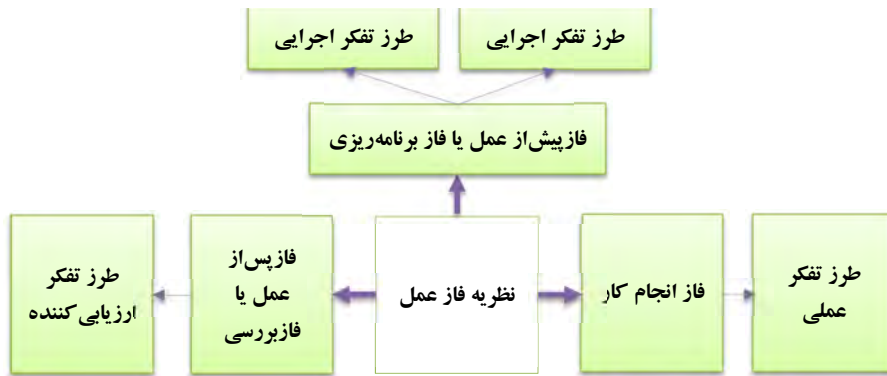
ثابت کن^۱ برقرار است (گرومت^۲، ۲۰۰۳). هرچند اهمیت تردید حرفه‌ای به روش‌های مختلف مورد تأکید قرار گرفته است اما اساس مشترک همه آن‌ها این است: «چگونه حسابرسان می‌توانند میزان مناسبی از تردید حرفه‌ای را بکار گیرند؟». از آنجایی که میزان تردیدی که باید بکار گرفته شود تحت تأثیر عوامل زیادی است، ارتقاء تردید حرفه‌ای کار ساده‌ای نمی‌باشد (توبا^۳، ۲۰۱۱: ۱۲۰). هارت^۴ (۲۰۱۰) محققی تأثیرگذار در این زمینه، تردید حرفه‌ای را «ویژگی فردی چند بعدی^۵» می‌داند. این دیدگاه هم راستا با تحقیقات پیشین وی است (هرت، ۱۹۹۹: ۲۱۰؛ هرت و همکاران، ۲۰۰۸: ۱۷) که تردید حرفه‌ای را بیشتر خصیصه‌ای فردی می‌داند تا اینکه واکنشی از سوی حسابرس به شرایط موجود باشد. قضاوت‌ها مرسوم خصیصه‌های فردی حسابرسان است. در هر صورت، این دیدگاه طبیعت پیچیده تردید حرفه‌ای حسابرسان را بیش از حد ساده می‌کند. هرت 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 دو گانه متشکل از دو بعد معرفتی^۶ و روانشناختی^۷ 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 بر این است که روش شناخت به روش انجام قضاوت و تصمیم‌گیری مربوط می‌شود.
- 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

1. Trust, but verify
 2. Grumet
 3. Toba
 4. Hurtt
 5. Multi-dimensional individual characteristic
 6. epistemic
 7. psychological

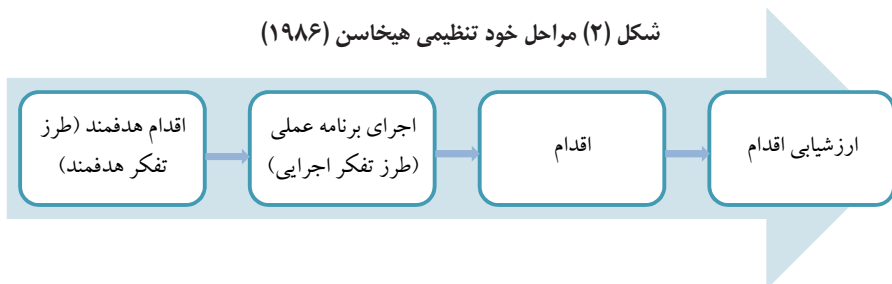
است زیرا الگوهای ذهنی را با فازهای برنامه‌ریزی^۱، عمل^۲ و بررسی عمل^۳ همسو می‌کند. این رویکرد به صورت خلاصه در شکل (۱) ارائه شده است. نظریه فاز عمل چهارنوع طرز تفکر دارد: طرز تفکر هدفمند و طرز تفکر اجرایی که مربوط به فاز «پیش از عمل» یا فاز برنامه‌ریزی هستند؛ طرز تفکر عملی که با انجام کار در ارتباط است و طرز تفکر ارزیابی کننده که با فاز «پس از عمل» یا فاز بررسی مرتبط می‌باشد (گولویترز^۴، ۱۹۹۰).

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



گولویترز (۱۹۹۰) و گولویترز و بایر (۱۹۹۹) بر مبنای کار اولیه انجام شده توسط هیخاسن^۵ (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 (۲)، مدل اولیه هیخاسن (۱۹۸۶) را نمایش می‌دهد:

شکل (۲) مراحل خود تنظیمی هیخاسن (۱۹۸۶)



1. planning
2. action
3. review phases of action
4. Gollwitzer
5. Heckhausen

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 پیاده کردن یک عمل هستند (فریتس و گولویترز و تراپ، ۲۰۰۴). تحقیقات در روانشناسی، در ارتباط با طرز تفکر هدفمند، نشان دهنده وجود بی طرفی و سطح بالای تفسیر شواهد و راه حل‌های جایگزین می‌باشد (گولویترز، ۱۹۹۰). مطالعات در روانشناسی نشان می‌دهد زمانی که افراد وارد طرز تفکر اجرایی می‌شوند عینیت و بی طرفی به طور قابل توجهی کاهش می‌یابد، زیرا فرد برای یک اقدام مفروض به قطعیت می‌رسد. پس از تصمیم‌گیری در رابطه با اقدام، فرد بر شواهد یا راهکارهای جایگزینی متمرکز می‌شود که به نفع اقدام انتخابی وی است (مهربان پور و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۱۲). 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 (ماتیگوا، ۲۰۱۰: ۱۹). 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. 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 طرفانه‌تری برای شواهد حسابرسی و پردازش آنها داشته باشند در مقایسه با فردی که به سوی طرز تفکر اجرایی در فرایند حسابرسی حرکت می‌کند (مهربان پور و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۱۳).

ذهنیت تردیدگرایی

ذهنیت، یک حالت از ذهن یا جهت‌گیری شناختی است که عملکرد یک وظیفه خاص را تسهیل می‌بخشد (آچزیگر و گولویترز^۲، ۲۰۱۰: ۳۱۱). این جهت‌گیری‌های شناختی، معیارهای قضاوتی، فرایندها و رویه‌های شناختی را تشکیل می‌دهند (گولویترز^۲، ۱۹۹۰). برای مثال، ذهنیت‌های کل نگر، فرایندهایی را بکار می‌گیرند که اندیشیدن به یک تصویر بزرگتر را تسهیل می‌بخشند، در حالیکه ذهنیت‌های تدریجی، به منظور حل مسائل مستلزم سازماندهی مجدد بخش‌های یک کل می‌باشند (هیگز و چالیریس^۳، ۱۹۸۰: ۳۵۳). ذهنیت‌های انتزاعی، ارزیابی و تصمیم‌گیری را در راستای اصول و باورهای فرد، تسهیل می‌کند، در حالیکه ذهنیت‌های بنیادی،

1. Montague
2. Achtziger & Gollwitzer
3. Higgins & Chaires

به سمت مشکلات آنی تمایل دارند (فیتاس و همکاران^۱، ۲۰۰۴: ۷۴۳؛ فیتاس و همکاران^۲، ۲۰۰۱: ۴۱۰). ذهنیت‌های توجیهی، کار شناسایی بهترین مسیر رفتاری را تسهیل می‌بخشند، در حالیکه ذهنیت‌های ابزاری، کار کامل ساختن یک مسیر رفتاری انتخاب شده را آسان می‌سازد (گولویترز، ۱۹۹۰). یافته مهم در تحقیقات انجام شده در زمینه ذهنیت آن است، زمانیکه یک هماهنگی مناسب بین ذهنیت تصمیم گیرنده و نیاز برای تصمیم‌گیری یک وظیفه یا خاص وجود داشته باشد، کیفیت تصمیم‌گیری افزایش خواهد یافت (گریفیت و همکاران^۳، ۲۰۱۶: ۵۳).

نگرش تردیدحرفه‌ای

نگرش، یک انسجام و تلفیق ارزش‌گذارانه‌ی شناخت‌ها است و بر تجربه در رابطه با یک موضوع، تاثیر می‌گذارد (کارنو و پریسلین^۴، ۲۰۰۶: ۳۴۶). ایگلی و چیایکن^۵ (۲۰۰۵) باور دارند که درک ماهیت نگرش، اولین گام برای درک رفتار انسان و پرداختن به مشکلات اجتماعی است. نگرش درباره اشیاء، افراد یا رخدادها، قابل مشاهده نیستند، اما می‌توانند از ابزار باورها (مانند شناخت) و احساسات (مانند عواطف) در رابطه با آنها، استنباط شوند. به نوبه خود، نگرش از توان بالقوه برای توضیح و پیش‌بینی رفتار برخوردار می‌باشند. تحقیقات زیادی در روانشناسی اجتماعی وجود دارد که نشان می‌دهند، نگرش‌ها، مجاری هستند که از طریق آن افراد محیط پیرامون خود را حس می‌کنند و ارزیابی‌هایشان از محیط اجتماعی را بمنظور جهت‌دهی به رفتارشان، منطبق می‌کنند (کاسیوپو و همکاران^۶، ۱۹۸۹: ۱۵؛ فازیو^۷، ۱۹۸۹: ۸؛ گرینوالد^۸، ۱۹۸۹: ۳۸۹). در مقابل، استانداردهای حسابرسان، تردیدحرفه‌ای در حسابرسان را به عنوان تاثیر تفسیر حسابرسان بر شواهد و مدارک و انتخاب روش حسابرسان در کل فرایند، شرح می‌دهند. نگرش‌ها یک ابزار تطبیقی مناسب برای تردیدحرفه‌ای محسوب می‌شوند که از طریق آن ارزیابی درباره موضوع مورد نظر و رفتار متناظر با آن شناسایی می‌شوند. این همان کاری است که تردیدحرفه‌ای حسابرسان انجام می‌دهد.

پیشینه تجربی

در رابطه با تردیدحرفه‌ای حسابرسان در طی سال‌های اخیر هم به لحاظ تجربی و هم به لحاظ تئوری پردازی، توجه ویژه‌ای صورت پذیرفته است، چرا که موضوع تردیدحرفه‌ای حسابرسان یک موضوع تخصصی و در عین حال مبتنی بر ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان می‌باشد که

1. Freitas, Gollwitzer, & Trope
2. Freitas, Salovey, & Liberman
3. Griffith et al
4. Crano & Prislin
5. Eagly & Chaiken
6. Cacioppo et al
7. Fazio
8. Greenwald

مستقیماً می‌تواند به کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی کمک نماید در عین حال نیز می‌تواند همراه با سوگیری‌هایی در زمینه رسیدگی به صورت‌های مالی باشد. در همین راستا در بعد تئوری‌سازی تردید حرفه‌ای پژوهش‌هایی همچون نادلر و کادوس^۱ (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تئوری‌سازی شک و تردید حرفه‌ای از منظر ذهنیت و نگرش حسابرسان بر اساس تحلیل داده بنیاد انجام دادند. در این پژوهش که از طریق سه مرحله کد گذاری باز، انتخابی و محوری انجام گرفت، ۲۵ متخصص در رشته‌های حسابرسی و حسابداری مورد مصاحبه قرار گرفتند. نتایج در قالب مدل پارادایمی نشان داد، تغییر استانداردها با رویکرد تغییر جوامع به عنوان یک الزام برای ارتقای سطح کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی از طریق شناخت بیشتر معیارهای ایجاد تردید حرفه‌ای در حسابرسان، محسوب می‌شود که نیازمند بازبینی استانداردهای حسابرسی می‌باشد. همچنین پژوهش برازل و همکاران^۲ (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان پیامدهای تردید حرفه‌ای: یک ویژگی برای کاهش احتمال تقلب با استفاده از روش تحلیل محتوا انجام دادند. در این پژوهش که با مطالعه بین از ۸۰ مقاله در مورد تردید حرفه‌ای همراه بود، ۴ معیار اصلی تحت عنوان ویژگی‌های روانشناختی حسابرس، ویژگی‌های تخصصی حسابرس، ویژگی‌های حمایتی شریک حسابرس و ویژگی‌های بازرگانی موسسات حسابرسی به عنوان عوامل مهم در تردید حرفه‌ای شناسایی شدند. بر اساس اولویت بندی‌ها مشخص گردید، حمایت ادراک شده شریک حسابرس به عنوان عامل مهمی در تقویت تردید حرفه‌ای همراستا با استاندارد شماره ۱ هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌ها (تایید گردید و ویژگی‌های بازرگانی موسسات حسابرسی را نیز به عنوان عامل تقلیل دهنده‌ی تردید حرفه‌ای حسابرسی بیان نمودند. از طرف دیگر، کوسوماوتی و سیامسودین^۳ (۲۰۱۸) تاثیر تردید حرفه‌ای حسابرسان را بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش تعداد ۲۰۲ حسابرس عضو هیات حسابرسی اندونزی^۴ (مشارکت داشتند که از حداقل مربعات جزئی^۵) برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید. نتایج ضمن تایید تاثیر تردید حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، وجود عوامل تأثیرگذاری همچون محیط موسسه حسابرسی، حمایت ادراک شده موسسه و حمایت ادراک شده شریک حسابرسی بر تقویت ارتباط تردید حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی را مهم تلقی نمود. در تحقیقی دیگر کوهن و همکاران^۶ (۲۰۱۷) در پژوهش خود نگرش‌های بی طرفی و شک و تردید را به عنوان دو بعد تردید حرفه‌ایی و پیامدهای حسابرسی همچون رفتار شهروندی، تعهد حرفه‌ای و جابجایی حسابرس مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش که ۱۷۶ نفر از حسابرسان مرد و زن در یکی از ایالات کشور آمریکا مشارکت داشتند و ابزار پژوهش پرسشنامه بود، مشخص گردید، که نگرش بی طرفی حسابرس تاثیر مثبتی

1. Nadler & Kadous
2. Brazel et al
3. Kusumawati & Syamsuddin
4. Audit Board of the Republic of Indonesia
5. Partial Least Squares
6. Cohen et al

بر روی مسیر شغلی حرفه حسابرسی (مانند رفتار شهروند سازمانی و تعهد حسابرس)، از طریق سطوح بالاتر حمایت ادراک شده‌ی شریک حسابرس دارد، درحالی‌که نگرش‌های شک و تردید گونه‌ی حسابرس تاثیر منفی بر مسیر شغلی حرفه‌ای حسابرسی از طریق سطوح پایین‌تر حمایت ادراک شده شریک دارد در حالی‌که تاثیر مثبتی بر جابجایی حسابرسان می‌گذارد. در پژوهش‌های داخلی نیز مهربان پور و همکاران (۱۳۹۷) طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردیدحرفه‌ای در ایران را بررسی نمودند. در این پژوهش از یک طرح پژوهشی به صورت 1×3 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، نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نشان داد که حسابرسان در وضعیت طرز تفکر هدفمند تردیدحرفه‌ای بالاتری نسبت به دو وضعیت مربوط به طرز تفکر اجرایی و وضعیت بدون مستندسازی دارند. ولیان و صفری گرایلی (۱۳۹۷) در پژوهشی لگویی برای درک تردیدحرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا ارائه نمودند. این پژوهش که مبتنی بر روش تحقیق ترکیبی (کیفی و کمی) بود، از طریق چک لیست تهیه شده مبتنی بر مبانی نظری و توزیع آن بین ۱۶ نفر از اعضای پانل تلاش نمودند، معیارهای مهم بر تردیدحرفه‌ای را بر اساس تحلیل دلفی مشخص نمایند. سپس مولفه‌های مورد نظر در قالب پرسشنامه‌ی محقق ساخته، بین ۶۳ حسابرس، که از طریق روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند، توزیع گردید. نتایج نشان داد، ویژگی‌های روانشناختی، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت‌های حرفه‌ای و عوامل محیطی تاثیر مثبت و معناداری در تردیدحرفه‌ای حسابرسان ایفا می‌نمایند. در نهایت ولیان و همکاران (۱۳۹۶) بر اساس تحلیل تفسیری-ساختاری (۱) عوامل موثر بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان را در قالب مدلی اولویت بندی و طراحی نمودند. در این پژوهش ابتدا ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و حسابرسی به عنوان اعضای پانل مولفه‌ها را شناسایی و در بخش کمی ۱۲ نفر از حسابرسان با تجربه از طریق پرسشنامه ماترسی اقدام به امتیاز دهی به مولفه نمودند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که، اساسی‌ترین عوامل تردیدحرفه‌ای بر اساس مدل طراحی شده، بی‌طرفی حسابرس، احاطه به استانداردهای حسابرسی، احاطه بر مهارت‌های حسابرسی و احاطه به قوانین و مقررات تجارت بورس است، که این عوامل شاخص‌های مربوط به استقلال و تخصص حسابرس در نتایج دلفی بودند. همچنین در بالاترین سطح و در واقع کم‌اثرترین عامل بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان، بُعد تشریح اختیار، از شاخص‌های مسئولیت‌پذیری به عنوان ویژگی‌های روانشناختی می‌باشد.

روش‌شناسی

با فرض نبود انسجام و یکپارچگی تئوری در مورد تردید حرفه‌ای حساب‌رسان و تعداد اندک تحقیقات بر اساس شیوه‌های تحقیق کیفی، هدف این تحقیق، مفهوم‌سازی و ارائه یک چارچوب تئوریک درباره‌ی این مولفه در حرفه‌ی حساب‌رسی است. به عبارت دیگر، این پژوهش تلاش می‌نماید با اتکا به یک مطالعه‌ی اکتشافی و تفسیری بر اساس تحلیل داده بنیاد (پاسخ مناسبی در مورد مفهوم‌سازی تردید حرفه‌ای به آن ارائه نماید. در واقع به دلیل اینکه پژوهش‌های منسجمی در حوزه‌ی تردید حرفه‌ای انجام نشده است و این مفهوم به میزان زیادی دارای ابهام در بررسی‌ها و قضاوت‌های حساب‌رسان می‌باشد، این پژوهش از طریق تحلیل داده بنیاد به دنبال بسط و توسعه‌ی تئوریک آن می‌باشد و بر این مبنا ماهیت روش پژوهش اکتشافی و تفسیری است. به عبارت دیگر، به پژوهشگر این امکان را می‌دهد در مواردی که امکان تدوین فرضیه وجود ندارد و یا انسجام نظری در رابطه با موضوع مورد بررسی نیست، به جای استفاده از نظریه‌های از پیش تعریف شده، یک نظریه جدید تدوین کند. نظریه جدید، نه بر مبنای نظر شخصی پژوهشگر، که در واقع بر اساس داده‌های گردآوری شده از محیط واقعی و در شرایط واقعی تدوین می‌شود. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقرایی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که نظریه جامعی درباره آن در حیطه‌های رفتاری و عملکردی حساب‌رسی وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. به عبارت دیگر از طریق رویکرد استقرایی تلاش می‌شود، الگوی مناسبی طراحی گردد. بدین منظور با اتکاء به روش نظریه زمینه‌ای^۱ و رویکرد نوحاسته (۱) یا ظاهر شونده گلیرز^۲ (۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان امر، مباحث مربوط به تردید حرفه‌ای مشخص و دسته‌بندی شود. این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا بر اساس مرحله‌ی اول کد گذاری، یعنی کد گذاری باز، سوالات باز را از مصاحبه شونده‌گان بپرسد و سپس بر اساس کد گذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت بر اساس کد گذاری انتخابی، مدل پژوهش مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد. به عبارت دیگر، رویکرد نوحاسته در گزند تئوری مستلزم مقوله بندی تطبیقی ثابت است که در آن مقوله‌ها با هم، با رویدادها و رویدادها با هم مقایسه می‌شوند نه صرفاً توصیف مقوله‌ها.

مشارکت‌کنندگان پژوهش

در این پژوهش بر اساس اعتقاد اشتراوس و کوربین^۳ (۱۹۹۸)، برای پایبندی به اصول نظریه برخاسته از داده‌ها از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند «برای حداکثر کردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع، یا اتفاقات» استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله بر اساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یافت شود. بر این مبنا ابتدا محقق بر اساس فهرست نمودن معیارهایی،

1. Grounded Theory
2. Glaser
3. Strauss & Corbin

سعی در انتخاب افراد آگاه نمود تا از انحراف و تلف شدن زمان در جریان مصاحبه‌ها جلوگیری شود. این معیارهای عبارتند از:

۱. داشتن تجربه حرفه‌ای حسابرسی چه از منظر تحصیلات دانشگاهی و چه از منظر بررسی صورت‌های مالی
۲. انجام حداقل دو پژوهش کیفی در رابطه با حیثه‌های رفتاری و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در داخل و خارج از کشور

بر اساس دو معیار فوق ابتدا لیستی از محققان حیثه‌های رفتاری و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در داخل و خارج از کشور که در دسترس بودند، مشخص گردید که این کار از طریق جستجو در سایت‌های معتبر علمی و پژوهشی در داخل و خارج از کشور انجام شد. سپس از طریق ایمیل و توضیحات مرتبط با اهداف پژوهش ایمیل‌هایی برای حداقل ۴۵ نفر در داخل و خارج از کشور ارسال گردید و از آن‌ها خواسته شد، تا در صورت تمایل، مقدمات انجام مصاحبه مهیا گردد. از مجموع ایمیل‌های ارسال شده، ۱۹ ایمیل پاسخ داده شد، که از این میان ۱۵ نفر به عنوان مصاحبه‌شونده انتخاب شدند که ۴ نفر از آن‌ها در خارج از کشور حضور داشتند. روند انجام مصاحبه تلاش شد از طریق نرم‌افزارهای ویدیویی شبکه‌های اجتماعی انجام شود که بدلیل عدم همکاری برخی از مصاحبه‌شوندگان، تنها ۵ مورد که هر ۴ مورد مصاحبه‌شوندگان خارج از کشور را در بر می‌گرفت، بدین گونه صورت پذیرفت. برای ۳ مشارکت‌کننده‌ی دیگر، سوالات مصاحبه از طریق صدای ضبط شده با استفاده از نرم‌افزارهای شبکه‌های اجتماعی ارسال شد و پاسخ‌ها دریافت گردید. و برای بقیه نیز از طریق ایمیل ارسال گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که رعایت اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه‌های آن‌ها در همان ابتدا تاکید می‌شد، تا اطمینان و اعتماد آن‌ها برای انجام مصاحبه‌ها جلب گردد. دوره زمانی پژوهش از دی ماه ۱۳۹۶ تا شهریور ماه ۱۳۹۷ بود و مصاحبه‌ها در یک زمان سه تا چهار ماه انجام شد. جدول زیر لیست مصاحبه‌شوندگان را ارائه می‌نماید.

جدول (۱) مشخصات جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان (منبع: روند پژوهش)

محل فعالیت	حوزه تخصصی	سابقه شغلی	مدرک تحصیلی	سن	جنسیت	مورد
دانشگاه لینکلن نیوزلند	حسابداری	۱۹ سال	دکتری	۵۵ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۱
دانشگاه سالفورد	حسابداری	۲۸ سال	دکتری	۶۴ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۲
دانشگاه یو تی ام	حسابداری	۱۴ سال	دکتری	۴۹ سال	زن	مصاحبه‌شونده شماره ۳
دانشگاه گاول سوئد	حسابداری	۱۳ سال	دکتری	۴۸ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۴
دانشگاه آزاد کرمان	حسابداری	۱۲ سال	دکتری	۴۴ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۵
دانشگاه آزاد خوراسگان	حسابداری	۱۳ سال	دکتری	۴۶ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۶
پردیس کیش دانشگاه تهران	مالی رفتاری	۱۲ سال	دکتری	۴۶ سال	زن	مصاحبه‌شونده شماره ۷
دانشگاه علامه طباطبایی	حسابداری	۹ سال	دکتری	۴۲ سال	مرد	مصاحبه‌شونده شماره ۸

مورد	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	حوزه تخصصی	محل فعالیت
مصاحبه‌شونده شماره ۹	مرد	۴۶ سال	دکتری	۱۲ سال	حسابداری	دانشگاه فردوسی مشهد
مصاحبه‌شونده شماره ۱۰	مرد	۴۸ سال	دکتری	۱۷ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد نجف‌آباد
مصاحبه‌شونده شماره ۱۱	مرد	۴۴ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد قزوین
مصاحبه‌شونده شماره ۱۲	زن	۴۷ سال	دکتری	۱۴ سال	مالی رفتاری	دانشگاه الزهرا (س)
مصاحبه‌شونده شماره ۱۳	زن	۴۳ سال	دکتری	۱۰ سال	حسابداری	دانشگاه الزهرا (س)
مصاحبه‌شونده شماره ۱۴	مرد	۴۵ سال	دکتری	۱۱ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد علی‌آباد
مصاحبه‌شونده شماره ۱۵	مرد	۴۸ سال	دکتری	۱۸ سال	حسابداری	پدیس کیش دانشگاه تهران

ذکر این نکته حائز اهمیت است، محل فعالیت بر حسب اظهار نظر مصاحبه‌شوندگان اعلام شده است.

گردآوری و تجزیه و تحلیل

در جمع‌آوری داده‌های مصاحبه، در ابتدا از مصاحبه‌های باز و سپس از مصاحبه‌های نیمه ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. سوالات مصاحبه‌ها شامل موقعیت‌های واقعی بودند که شرکت‌کنندگان بر حسب تجربه و یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند که برخی از این سوالات عبارت بودند از:

۱. عوامل فردی در تقویت تردید حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟
۲. عوامل اجتماعی/موقعیتی در تقویت تردید حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟
۳. عوامل ذهنیت و نگرش تردیدگرایی در اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان کدامند؟
۴. چه ویژگی‌های رفتاری و عاطفی می‌تواند تردید حرفه‌ای را تحت تاثیر قرار دهد؟
۵. ابعاد بینشی و شناختی حسابرسان در ارتقای تردید حرفه‌ای کدامند؟

در آغاز فرآیند تحقیق مصاحبه‌ها عموماً بدون ساختار انجام می‌شد چرا که این موضوع به ایجاد دیدگاه‌های متفاوت در مورد موضوع پژوهش به محقق کمک می‌نمود، اما در مراحل بعدی فرآیند تحقیق، بر اساس معنا پیدا کردن مفاهیم به سمت نیمه ساختار یافته هدایت شد، تا چارچوب نظری هدفمندی به منظور تولید محتوای اثربخش تر ایجاد شود. این کار می‌تواند به کاهش تاثیرگذاری گرایش یا جهت ناشی از تئوری‌های مبتنی بر ادبیات تحقیق در حین گردآوری داده‌ها، کمک شایانی نماید. یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. در این رابطه باید بیان نمود از مصاحبه ۱۱ محقق تقریباً کدهای مشابهی را که قبلاً ایجاد شده بودند، را کدگذاری می‌کرد که نقطه اشباع در حال شکل‌گیری بود و محققان به دلیل اطمینان از رسیدن به نقطه اشباع تعداد ۴ مصاحبه دیگر را انجام دادند که نقطه اشباع تایید گردید. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری

انتخابی می نمودند تا مفاهیم و اشتراکاتشان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجاد شده از مرحله کد گذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می گرفتند. چرا که استفاده از مقایسه دائمی سبب کنترل پی در پی مفاهیم جدید، بسط و توسعه و مقایسه طبقه بندی ها و تصمیم گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه بندی های موجود می شود (واستیل^۱، ۲۰۰۱: ۲۴). در واقع در مرحله کد گذاری محوری، محقق هر گونه ایده نوظهور، کدها و طبقه بندی های احتمالی و روابط بین طبقه بندی های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابَهت ثبت و ضبط می کند. در مرحله کد گذاری انتخابی طبقه بندی های فرعی و طبقه بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته می شوند. در نهایت در زمان تدوین مدل و دسته بندی مولفه های اصلی و فرعی، قبل از نهایی سازی برای مصاحبه شوندگان ارسال و از آنها خواسته شد تا پیشنهادات و انتقادات خود را ارائه نمایند، که در این مرحله اعتبار مربوط به تحقیق کیفی بر اساس مقبولیت^۲ و کثرت گرایی^۳ مورد بررسی قرار گرفت.

شکل (۳) روند تحلیل داده بنیاد (منبع: روند پژوهش)



معیارهای تایید پژوهش از منظر مقبولیت و کثرت گرایی در ارزیابی نظریه پردازی داده بنیاد پژوهش (کمی یا کیفی) بدون دقت علمی، ارزشی ندارد و مطلوبیت خود را از دست می دهد.

1. Wastell
2. Credibility
3. Triangulation

برای ارزشیابی پژوهش‌های مبتنی بر نظریه پردازی داده بنیان، به جای معیارهای روایی و پایایی، معیار مقبولیت و کثرت‌گرایی پیشنهاد داده‌اند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۰). طبق جدول زیر این معیارها را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

جدول (۱) معیارهای تایید پژوهش از منظر کیفی (منبع: یافته‌های پژوهش)

مقبولیت	کثرت‌گرایی
تعریف: مقبولیت به این معناست که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، محقق و خواننده در خصوص پدیده مورد مطالعه موثق و باورپذیر است. (جنسیک و همکاران ^۱ ، ۱۹۹۴: ۲۱۵).	تعریف: کثرت‌گرایی راهی برای اعتباردهی است. از آنجا که در هیچ شیوه‌ای مسئله به حد کفایت حل نمی‌شود، از کثرت‌گرایی استفاده می‌شود؛ زیرا هر شیوه از جنبه‌های متفاوتی واقعیت تجربی را بررسی می‌کند. از این رو باید در این زمینه شیوه‌های چندگانه مشاهدات به کار گرفته شود. (همان منبع).
معیارهای مقبولیت	معیارهای کثرت‌گرایی
تناسب ^۲ : آیا یافته‌های پژوهش با تجارب متخصصان حوزه مورد مطالعه و مشارکت‌کنندگان سازگاری و همخوانی دارد؟ به منظور تحقق این معیار یافته‌های پژوهش حاضر پس از ارزیابی و پالایش دو نفر از متخصصان مشارکت‌کننده به تأیید رسید. همچنین نظریه پدیدار شده در اختیار ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و نظر تکمیلی آنان اعمال گردید.	کثرت‌گرایی در داده‌ها ^۳ : با توجه به تعدد منابع استفاده شده در این پژوهش که همزمان یادداشت برداری و بازبینی‌های مکرر بر اساس مبانی نظری و رفرنس‌های استفاده شده، صورت می‌پذیرفت می‌توان گفت، از این منظر تحقیق مورد تأیید است.
کاربردی بودن یا مفید بودن ^۴ : آیا یافته‌های تحقیق بینش جدیدی را فراهم ساخته و کاربردی است؟ در این باره باید گفت که یافته‌های تحقیق حاضر در بعد عملی در زمینه اتخاذ شیوه‌های تردید حرفه‌ای متمایز و مجزای توسط حسابرسان برای دست‌یابی به قضاوت‌های حرفه‌ای‌تر است.	کثرت‌گرایی در تئوری ^۵ : در این تحقیق به دلیل مصاحبه با افراد نخبه، می‌توان با توجه به سطح علمی این اساتید در زمینه حسابداری و حساسی، بیان نمود، از منظر شناخت تئوری‌ها توسط مصاحبه‌شوندگان، تحقیق کاملاً اغنا بوده است.
استناد به یادداشت‌ها ^۶ : از آنجا که هر پژوهشگری فرایند تحلیل یافته‌ها نمی‌تواند تمام مبحث‌ها، نظرها، بینش‌ها و گفته‌ها را در ذهن نگه دارد، استفاده از یادداشت‌ها ضرورت می‌یابد. در این زمینه، پژوهشگر تلاش کرد در بخش‌های مختلف فرآیند روایتگری تردید حرفه‌ای به‌دائماً به یادداشت‌های مستخرج از داده‌ها استناد کند.	۱. Janesick et al 2. Fit 3. Triangulation in Data 4. Applicability 5. Triangulation in Investigator 6. Concepts 7. Triangulation in Theory 8. Evidence of memos

یافته‌های تئوریک

هیچ لیست از قبل تعیین شده و قطعی درباره ویژگی‌های بارز تردیدحرفه‌ای، و هیچ احتمال قطعی برای شناسایی و محدود ساختن تمامی ویژگی‌های مرتبط با توانمندی‌های قضاوتی حسابرسان در یک مجموعه مشخص از ویژگی‌ها با مرز بندی‌های شفاف و متمایز کننده بین رفتار تردید گرایانه یا بی طرفی و عدم تردیدگرایی، وجود ندارد. با وجود این، یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که مصاحبه شونده‌گان در این مطالعه می‌توانند ویژگی‌های تردیدحرفه‌ای را شناسایی نمایند و ویژگی‌ها و خصایص قضاوت‌های مبتنی بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان را از سایر حسابرسان متمایز دهند. بر این اساس پس از پایان هر مصاحبه کد گذاری‌ها انجام می‌گرفت و این روند به منظور شناسایی کدهای جدید دوباره در طی روزهای آتی مرور می‌شد. جدول (۲) فرآیند سه مرحله‌ای کد گذاری را نشان می‌دهد:

جدول (۲) خلاصه کدهای مفهومی و طبقه‌بندی شده ناشی از مصاحبه‌ها (منبع: یافته‌های پژوهش)

کد گذاری تئوری	کد گذاری‌های اصلی		
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
طبقه‌بندی اصلی	طبقه‌بندی فرعی	طبقه‌بندی مفهومی	کدهای مفهومی
		عقل روانشناختی در سطح فردی	ویژگی‌های فردی دانش حسابرسی توانایی تخصصی انگیزش در حرفه حسابرسی
تردیدحرفه‌ای	ذهنیت تردیدگرایی	عقل اجتماعی و فرهنگی	فرهنگ موسسه حسابرسی فشار صاحبکاران استانداردهای حسابرسی روش شناختی در انجام حسابرسی
	نگرش تردیدگرایی		

در ادامه یافته‌های تحقیق، به ویژه بحث درباره مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی در سایه تحقیقات انجام شده درباره تردیدحرفه‌ای، ارایه، و به طور همزمان پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل دهنده آن توضیح توضیح داده می‌شود. همانطور که از جدول (۲) مشاهده شد: دو طبقه‌بندی فرعی وجود دارد که عبارتند از:

جدول (۲) طبقه‌بندی‌های فرعی و تعاریف (منبع: یافته‌های پژوهش)

طبقه‌بندی‌های فرعی	تعریف
ذهنیت تردیدگرایی	ذهنیت حسابرس اشاره به یک مجموعه از معیارهای قضاوتی، فرآیندها و رویکردهای شناختی برای تسهیل‌سازی در حسابرسی صورت‌های مالی می‌باشد. بنابراین، مفهوم‌سازی ذهنی در تردید حرفه‌ای، ایده‌های را مطرح می‌کند که پردازش اطلاعات، به ویژه، تفکر بحرانی یک مولفه مهم برای تردید حرفه‌ای محسوب می‌شود.
نگرش تردیدگرایی	نگرش تردیدگرایی اشاره به واکنش‌های ارزیابی‌کننده در ارتباط با یک هدف یا منظور دارد. این واکنش‌های ارزیابی‌کننده عبارتند از باورها و احساساتی که از نیت و رفتار فردی نشأت می‌گیرد. در واقع نگرش تردید حرفه‌ای، اشاره به بررسی کنجکاوانه شواهد و مدارک صورت‌های مالی شرکت‌ها دارد. این بدان معناست که نگرش تردید حرفه‌ای می‌تواند بر حسب باور حسابرس نسبت به ریسک و احساس تردید در رابطه با اظهارات مدیریت یا شواهد تعادل ایجاد نماید.

معیارهای تاثیرگذار بر ذهنیت تردیدگرایی

در این بخش بر اساس مصاحبه‌های انجام شده به عواملی که سبب تقویت ذهنیت گرایی در تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌شود، اشاره می‌گردد و در نهایت تلاش می‌گردد تا تطبیق کدهای ایجاد شده با پژوهش‌های تا حدی مشابه مورد بررسی قرار گیرد.

علل روانشناختی در سطح فردی

بنا به گفته مصاحبه شوندگان، در ذهنیت تردیدگرایی، عوامل تعیین‌کننده فردی وجود دارند که در تقویت تردید حرفه‌ای نقش مهمی را ایفا می‌نمایند و کدهای توانمندسازی حسابرسان را ایجاد می‌کنند. در ادامه نظر یکی از افراد مصاحبه شوند ارایه می‌شود که باور دارد ویژگی‌های فردی می‌تواند به تقویت هر چه بیشتر تردید حرفه‌ای از منظر ذهنیت حسابرسی را تقویت نماید: «*بطور بالقوه، تردید حرفه‌ای، یک ویژگی ذهنی است که مبتنی بر دانش فنی و تخصصی حسابرسان است که به توسعه‌ی قضاوت‌های حرفه‌ای کمک و این دسته از حسابرسان را نسبت به سایر حسابرسان در بررسی‌های صورت‌های مالی دارای مزیت حرفه‌ای می‌نماید*» از طرف دیگر بر اساس کدهای ایجاد شده در مورد تردید حرفه‌ای، مشخص گردید، داشتن دانش حسابرسی به منظور تحلیل استانداردها و به کارگیری آن‌ها در حرفه‌ی حسابرسی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. از منظر مصاحبه شوندگان، تصمیماتی که مبتنی بر دانش حسابرسی نباشد نمی‌تواند به توسعه‌ی تصمیم‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای بدون از هر گونه ابهام و تبعیضی کمک نماید. نظر زیر بر اهمیت نقش دارا بودن دانش حسابرسی در بررسی‌های حسابرسی صحه می‌گذارد:

«*به عقیده من، دارا بودن دانش حسابرسی نه تنها در تصمیمات حسابرسان مهم هستند، بلکه برای اخذ تصمیمات منصفانه، ضروری نیز می‌باشند [...]. به نظر من، هیچ حسابرس بررسی‌کننده‌ی صورت‌های مالی نمی‌تواند بدون دارا بودن دانش حسابرسی مبتنی بر*

شناخت استانداردها در بررسی‌های صورت‌های مالی موفق باشد. حسابرسان باید بر اساس دانش حسابرسی به ارزش‌های جامعه‌ای که در آن کار می‌کنید، احترام بگذارند.»

از طرف دیگر، مصاحبه‌کنندگان گزارش کردند که ویژگی‌های فردی حسابرسان می‌تواند به ارتقای ذهنیت تردید‌گرایی حسابرسی کمک نمایند، چرا که عدم شناخت در مورد ویژگی‌های خود (حسابرسان) می‌تواند به ایجاد تعصبات ذهنی و چارچوب‌های از قبل تعیین شده منجر گردد و باعث شود، عدالت در بررسی‌های صورت‌های مالی دچار ابهام گردد و این موضوع می‌تواند اتکا پذیری و قابلیت پذیری صورت‌های حسابرسی شده را برای تصمیم‌گیری زیر سوال بیاورد. این بدان معناست، داشتن درک درست از تصویر بزرگتر درونیات فردی هر حسابرس توسط خودشان می‌تواند به تقویت اطلاعات ارائه شده کمک نماید. به طوری که یکی از مصاحبه‌شوندگان در این زمینه بیان نمود:

«من فکر می‌کنم «آگاهی از ویژگی‌های فردی» یک ویژگی مهم در نامیدن یک حسابرس به عنوان «حسابرس دانا» محسوب می‌شود. اگر آگاهی از خود، نقاط قوت و ضعف وجود نداشته باشد، یا اگر حسابرسان به نقاط قوت خود توجه داشته باشند، آنها قادر خواهند بود تا اطلاعات قابل اتکاتری در بررسی‌های خود از صورت‌های مالی صاحبکاران را افشاء نمایند. بنابراین، اگر حسابرسان به نقاط ضعف خود مبتنی بر ویژگی‌ها و توانمندی‌های خود نیز آگاه باشند بهتر می‌تواند در مورد صورت‌های مالی اظهار نظر نمایند. بنابراین یک حسابرس توانمندی‌های درونی خود، را می‌بایست در تصمیم‌گیری خود دخیل نماید تا از این طریق به توسعه‌ی ارزش‌های حسابرسی کمک کند که این موضوع به عنوان یک نقطه‌ی قوت کار حسابرسی محسوب می‌شود.»

در نهایت بر اساس کدهای ایجاد شده، مشخص گردید، انگیزش حسابرسان می‌تواند به ذهنیت تردید‌گرایی آن‌ها منجر شود، چرا که عدم وجود انگیزه بدلیل نبود مکانیزم‌های محرک در آن‌ها می‌تواند، دقت بررسی‌ها را کاهش دهد که پیامد آن عدم رضایت حرفه‌ای خود حسابرسان و جامعه‌ی ذینفع در این موضوع می‌گردد. به طوریکه یکی از شرکت‌کنندگان توضیح داد:

«حسابرس بی انگیزه نسبت به حرفه‌ای که در آن فعال است مردد می‌باشد و تلاش لازم برای رسیدن به یک نتیجه‌ی منصفانه را ندارد. به عقیده من، انگیزش درونی حسابرسان این امکان را محیا می‌سازد تا تاثیر رفتار حسابرسان بر دیگران مشخص گردد به طور مثبت به توسعه‌ی شفافیت بیشتر کمک نماید. در واقع حسابرسان بی انگیزه ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهند و اعتبار حرفه‌ای حسابرسی را زیر سوال می‌آورند.»

در واقع احساس رضایت به عنوان یکی از پیامدهای انگیزش در حرفه‌ی حسابرسی، نقش مهمی را در کیفیت حسابرسی ایفا می‌کند، زیرا هر کدام از حسابرسان چه به صورت فردی و چه به صورت تیمی باید برای رسیدن به یک نتیجه‌گیری موفق، دارای انگیزه و علاقه‌ی لازم در این زمینه باشند.

تحقیقات موجود توضیحات تئوریک دربارۀ ذهنیت تردید‌گرایی در حرفه‌ی حسابرسی را که

به طور تجربی اقتباس شده است را ارایه می‌کند. بنا به نتیجه‌ی پژوهش نادلر و کادوس (۲۰۱۸) وجود عوامل ذهنی تردیدحرفه‌ای تحت تاثیر عوامل فردی تعیین کننده‌ای قرار دارد که می‌تواند به توسعه‌ی این بخش از حرفه‌ای حسابرسی همراستا با استانداردهای حسابرسی کمک نماید و توجه به وجود این عوامل می‌تواند به ارتقای کیفیت حسابرسی کمک نماید. همچنین این یافته با نتایج تحقیق ولیان و صفری گرایلی (۱۳۹۷) که بر وجود عوامل درونی و روانشناختی در تردیدحرفه‌ای حسابرسان تاکید نموده بودند، همراستا می‌باشد. این یافته‌ها همچنین با پژوهش ولیان و همکاران (۱۳۹۶) که بر اولویت بندی‌های ویژگی‌های روانشناختی تردیدحرفه‌ای حسابرسان بر اساس تحلیل ساختاری-تفسیری انجام شد، همراستا بود. در نهایت نیز با پژوهش برازل و همکاران (۲۰۱۸) که در تحقیق خود به معیارهای اصلی همچون ویژگی‌های روانشناختی، ویژگی‌های تخصصی اشاره نمودند بودند، نیز مطابقت دارد.

معیارهای تاثیرگذار بر نگرش تردیدگرایی

نگرش تردیدگرایی اشاره به بررسی با دقت و وسواس گونه صورت‌های مالی دارد و بر این اساس از طریق کدهای ایجاد شده، اقدام به شناخت عوامل موثر بر نگرش در تردیدحرفه‌ای می‌گردد.

علل اجتماعی و فرهنگی

مصاحبه شوندگان تاکید کردند که وجود علل اجتماعی و فرهنگی می‌تواند به پردازش مناسب صورت‌های مالی و توانایی استفاده از این دانش تخصصی در چارچوب استانداردهای موجود کمک نماید. تحقیق حاضرین چهار طبقه‌بندی مفهومی شامل: فرهنگ موسسه حسابرسی؛ فشار صاحبکاران؛ استانداردهای حسابرسی؛ روش شناختی در انجام حسابرسی را به عنوان علل اجتماعی و فرهنگی در نگرش تردید گرایانه‌ی حسابرسان موثر دانستند.

فرهنگ موسسه حسابرسی اشاره به ایده آل‌ها و نمادهای مبتنی بر داستان‌ها و ارزش‌های موسسه در یک محیط رقابتی بازار حسابرسی دارد که می‌تواند نگرش‌های توأم با عدم آگاهی حسابرسان را در مسیر درستی هدایت نماید و به توسعه و کیفیت بررسی‌های حسابرسی کمک نماید تا اعتماد بیشتری در بازار حسابرسی برای ذینفعان ایجاد کنند، بطوریکه یکی از مصاحبه شوندگان باور دارد که:

«حسابرسان باید به پیرامون خود توجه و همراستا با فرهنگ حسابرسی به خصوص موسسه‌ی شاغل در آن، به موضوعاتی که برای ذینفعان جهت تصمیم‌گیری مهم است، توجه نمایند...»، و با به همراستا ساختن ویژگی‌ها و دانش فنی خود با فرهنگ حاکم بر موسسه حسابرسی، نگرش‌های تردید گرایانه‌ی خود را بیشتر تقویت نمایند.»

مصاحبه شوندگان باور دارند که حسابرسان توانمند دائماً ارزش‌ها و باورهای اجتماعی غالب

را با فرهنگ موسسه همراستا می‌نمایند تا رویکردهای هماهنگی با علائق و منابع ذی‌نفعان و همچنین اخلاق حرفه‌ای را ارائه دهند. از طرف دیگر فشار صاحبکاران به عنوان یک تداخل‌کننده در کدهای ناشی از مصاحبه‌های انجام شده در نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان، مورد توجه قرار گرفت. در واقع فشار صاحبکاران بر حسابرسی می‌تواند ریسک ناشی از بررسی‌های صورت‌های مالی را افزایش دهد و تمرکز حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان نمود:

«حسابرسان توانمند که شناخت خوبی از بازار سرمایه و ماهیت صنعت و عملکرد شرکت‌ها دارند، کمتر تحت تاثیر فشار روانی صاحبکاران به منظور بررسی صورت‌های مالی قرار می‌گیرند و با یک برنامه‌ی زمان‌بندی شده و بودجه‌بندی زمانی قبلی، اقدام به بررسی صورت‌های مالی می‌کنند. این موضوع منوط به رعایت ساعات تعریف شده حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی می‌باشد، چرا که در غیر اینصورت عدم کنترل فشار صاحبکاران می‌تواند به نتایج و کیفیت حسابرسی لطمه وارد نماید».

همچنین مشخص شد، شکاف در استانداردهای حسابرسی و عدم حمایت از حسابرسان باعث می‌گردد تا نگرش حسابرسان در طی مسیر حرفه‌ای دچار انحراف گردد و این موضوع به کاهش نگرش‌های تردید‌گرایانه‌ی حسابرسی منجر شود. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان نمود: «شناخت استانداردها، در کنار ارتقای سطح توانمندی‌های حسابرسی، می‌تواند نگرش‌های حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. در واقع اگر استانداردهای حسابرسی به صورت همه‌جانبه و وسیع چالش‌های رفتاری و حرفه‌ای حسابرسی را پوشش داده باشند، این موضوع به برابری و یکپارچگی بررسی‌های صورت‌های مالی کمک می‌کند و باعث می‌شود تا وسواس‌های فکری حسابرسان مبنی بر شکاف قوانین کاهش یابد. در غیر اینصورت نگرش حسابرسان نسبت به تردید حرفه‌ای به دلیل الزام یا عدم الزام به آن در بررسی‌های صورت‌های مالی تحت تاثیر قرار می‌گیرد. اینکه صرفاً تاکید بر تردید حرفه‌ای گردد، اما معیارهایی مشخص در ارزیابی آن تعیین نشده باشد، می‌تواند به دستکاری نگرش حسابرسان درباره‌ی تردید حرفه‌ای منجر گردد».

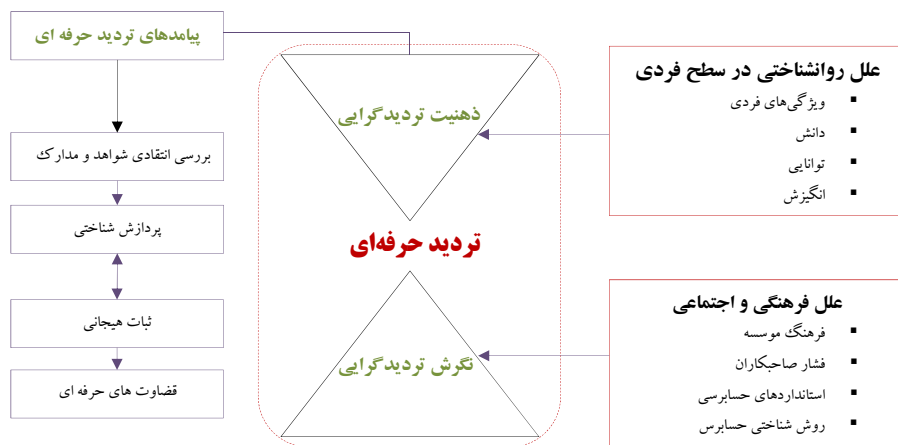
در نهایت روش شناختی یا متدولوژی در انجام حسابرسی موضوع دیگری در تعیین نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان بود. در واقع بکارگیری یک روش یا پروتکول در شروع و خاتمه دادن به بررسی صورت‌های مالی، می‌تواند به یکپارچه‌سازی نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان کمک نماید، موضوعی که شاید به عنوان یک تهدید جدی در حرفه‌ی حسابرسی کمتر به آن پرداخته شده است.

این یافته از نتایج تحقیقات برازل و همکاران (۲۰۱۸) حمایت می‌کند. یافته‌های آنها نشان داد، حمایتی شریک حسابرس و ویژگی‌های موسسات حسابرسی نقش قابل‌تاملی در تردید حرفه‌ای حسابرسان ایفا می‌نمایند و توجه به عوامل اجتماعی می‌تواند در تقویت نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان موثر باشد. از طرف دیگر با پژوهش ولیان و صفری‌گرایی (۱۳۹۷) که به طراحی

مدل و ارزیابی قابلیت‌های موسسات حسابرسی در ارتقای اعتماد اجتماعی پرداخته بودند همراستا می‌باشد. در پژوهش آنها نیز همانند این پژوهش بر قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی برای ارتقای سطح عملکردهای حسابرسان در تقویت اعتماد عمومی تاکید شده بود.

بر اساس شناخت کدهای ایجاد شده، شکل (۴) مفهوم دوگانه تردید حرفه‌ای را در چهارچوبی ارایه می‌کند که توسط آن تردید حرفه‌ای حسابرسان تحت تاثیر عوامل فردی و اجتماعی قرار می‌گیرد. عوامل فردی عبارت است از ویژگی‌های فردی، دانش، توانایی و انگیزش و عوامل اجتماعی شامل فرهنگ موسسه، فشار صاحبکاران، استانداردهای حسابرسی و روش شناختی حسابرسان است. شواهد و مدارک صورت‌های مالی به عنوان درونداد در پردازش شناختی عمل می‌کنند و قضاوت‌های مبتنی بر تردید حرفه‌ای، نیات و در نهایت رفتارهای تردید حرفه‌ای را پیش‌بینی می‌نماید.

شکل (۳) چارچوب تئوریک بر اساس تحلیل داده بنیاد (منبع: یافته‌های پژوهش)



در واقع شکل (۴) مفهوم‌سازی تردید حرفه‌ای حسابرسان را برحسب ذهنیت و نگرش نشان می‌دهد. همانطور که در شکل مشخص است، شناخت علل روانشناختی در سطح فردی به عنوان علل موثر بر ذهنیت تردید حرفه‌ای حسابرسان و علل اجتماعی و فرهنگی بر نگرش تردید حرفه‌ای حسابرسان، پیامدهای‌هایی را ارائه داده است. این پیامدهای بیان می‌کنند، ذهنیت برحسب متغیرهای پردازش شناختی و نگرش برحسب قضاوت‌های مرتبط با یک هدف مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرند. فلش‌هایی که مولفه‌های پردازش و قضاوت را به یکدیگر متصل می‌کنند، ماهیت دو طرفه این روابط را نشان می‌دهد. این بدان معناست که پردازش شناختی حسابرسان، نگرش آنها را تعیین می‌کند و نگرش حسابرسان بر پردازش شناختی بعدی شان تاثیر می‌گذارد. برای مثال، هرچقدر پردازش شواهد و مدارک، بارزتر، عینی‌تر و انتقادی‌تر باشد، منجر به ایده‌های دقیق‌تر

درباره ریسک می‌شود که بر باور و احساس حسابرسان درباره ریسک تاثیر می‌گذارد. از طرف دیگر، باور به وجود ریسک بالا یا احساس ترس درباره عدم کافی بودن شواهد و مدارک، باید منجر به پردازش دقیق‌تر و وسواسی‌تر گردد. مولفه‌های ذهنیت و نگرش در مفهوم‌سازی تردیدحرفه‌ای، این اطلاعات را در اختیار ما قرار می‌دهد که محققین می‌توانند این موضوع را بررسی نمایند که قضاوت‌های بی کیفیت حسابرسان به ذهنیت، نگرش و یا هر دوی آنها باز می‌گردد.

پیامدهای ذهنیت تردیدگرایی

تردیدحرفه‌ای بر مبنای ذهنیت و نگرش جزء مباحث مهم در بسط تئوریک این مفهوم در حرفه‌ی حسابرسی می‌باشد. ذهنیت، یک حالت از ذهن یا جهت گیری شناختی است که عملکرد یک وظیفه خاص را تسهیل می‌بخشد (آچزیگر و گولویتزر، ۲۰۱۰: ۳۱۲). این جهت گیری‌های شناختی، معیارهای قضاوتی، فرایندها و رویه‌های شناختی را تشکیل می‌دهند (گولویتزر، ۱۹۹۰). محققین چندین مجموعه مجزا از ذهنیت را شناسایی کرده‌اند که الگوهای سیستماتیک از پردازش شناختی را شکل می‌دهند (ویپر و ژئو، ۲۰۱۰: ۱۰۹). مولفه ذهنیت این ایده را مطرح می‌کند که تردیدحرفه‌ای به طور خاص در نحوه تفکر یا پردازش اطلاعات تبلور پیدا می‌کند. برای مثال، استانداردهای حسابرسی درباره تردید مستلزم آن است که ذهنیت حسابرسان نسبت به نشانه‌های تقلب و تحریف صورت‌های مالی آگاه باشند (هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی، ۲۰۱۲؛ هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۰) و مدارک و شواهد ارائه شده را بر حسب تفکر انتقادی مورد بررسی قرار دهند (نولدر و کادئوس، ۲۰۱۸: ۲). به منظور شناسایی ذهنیت تردیدگرایی، ذکر این موضوع مهم است که حسابرسی به عنوان یک فرایند سیستماتیک برای کسب و ارزیابی عینی شواهد و مدارک درباره اظهارات پیرامون رفتارها و رخدادها برای تأیید میزان همبستگی بین اظهارات و معیارها، تعریف می‌شود. بنا به این تعریف، هدف حسابرسی، می‌تواند این باشد که آیا صورت‌های مالی (مانند اظهارات مدیریت) به صورت منصفانه بیان شده‌اند یا خیر. حسابرسان از طریق کسب و ارزیابی شواهد و مدارک کافی و مناسب به منظور حمایت از نظر و رای خود، به این هدف دست پیدا می‌کنند. بنابراین تحقیق حاضر باور دارد که هدف اولیه و ثانویه ذهنیت تردیدحرفه‌ای بررسی انتقادی شواهد و مدارک و ارزیابی شناختی نسبت به پیچیدگی صورت‌های مالی می‌باشد. این بدان معناست که یک ذهنیت تردید گرا، یک تفکر باز، عینی و انتقادی (بحرانی) درباره شواهد و مدارک حسابرسی و موضوعات مرتبط با آن دارد. در واقع حسابرسان در اولین مرحله در اکثر قضاوت‌های خود، درک از موضوع یا پیچیدگی حسابرسی صورت‌های مالی را مورد توجه قرار می‌دهند. برای مثال، در انجام رویه‌های تحلیلی یا دیگر رویه‌های برنامه‌ریزی حسابرسی و در محاسبات پیچیده حسابرسی، هدف حسابرسان، درک دقیق شرایط به منظور شناسایی محل دقیق ریسک از طریق رویکرد انتقادی می‌باشد که به آن‌ها

1. Wyer & Xu

2. PCAOB

3. Nolder & Kadous

در پردازش شناختی عملکردهای مالی کمک می‌کند. در این راستا یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

«به عقیده من، شناخت و دارا بودن الگوهای فکری انتقادی به بررسی‌های حسابرسی کمک می‌کند تا درک مناسب‌تری از همراستایی استانداردهای حسابرسی با شواهد و مدارک ارائه شده از جانب صاحبکاران برایش ایجاد گردد.»

استانداردهای حسابرسی بدین معناست که فرایند تردید در این مرحله شامل پذیرش داده‌های جدید و پذیرش گرایش و جهت در اظهارات مدیریت، احتمال وجود تقلب و دیگر سرخ‌های مربوط به ریسک یا موضوع است که بررسی‌های بیشتر را تضمین می‌کند. پذیرا بودن حسابرس بر اساس ارزیابی‌های انتقادی می‌تواند تعامل متقابل بین ویژگی‌های شناختی و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسی را ایجاد نماید. گریفیتس^۱ (۲۰۱۸)؛ گریفیتس و همکاران^۲ (۲۰۱۵) و هامرسلی^۳ (۲۰۰۶) معتقدند، گاهی اوقات شواهد و مدارک به صورت تکی، ریسکی یا مسئله‌ساز نمی‌باشند، اما الگوی کلی اقلام یا مغایرت‌ها در بین آیت‌ها، نشان دهنده یک انحراف احتمالی است. تحقیقات انجام شده در زمینه حسابرسی به طور تاریخی، باور حسابرسان درباره شواهد و مدارک و اظهارات مدیریت به منظور شناسایی برخی از جنبه‌های تردیدگرایی، در نظر می‌گیرد (نلسون، ۲۰۰۹: ۱۲). مفهوم‌سازی تردید حرفه‌ای بر اساس ذهنیت تردید گونه‌ی حسابرسان به شناخت و توضیح رفتارها و قضاوت‌های بعدی حسابرس کمک می‌نماید. در واقع استفاده از مولفه نگرش، این ایده را بسط و توسعه می‌دهد که احساسات و همچنین اعتقادات حسابرسان درباره اظهارات مدیریت و شواهد و مدارک بر نیت و رفتار آنها و قضاوت‌های آنان را تحت تاثیر قرار می‌دهد. برای مثال، سهل‌گیری حسابرسان درباره اظهارات ارائه شده یا ترس و وحشت درباره احتمال شواهد و مدارک ناکافی، احتمال بر تصمیمات بعدی درباره گردآوری بیشتر شواهد و مدارک تاثیر می‌گذارد. در چنین شرایطی، فرایند ذهنی تردید حرفه‌ای مستلزم آن است که حسابرسان عمیقا بخش‌های مختلف شواهد و مدارک را بر اساس الگوی تفکر انتقادی با به یکدیگر مرتبط سازند تا بتوانند الگوی مرتبط با آن را شناسایی نمایند. بنابراین، فرایند ذهنی تردید حرفه‌ای باعث می‌گردد تا قضاوت‌های حرفه‌ای گرایانه‌تری را ارائه دهند. چرا که همراستا با نتایج پژوهش‌های هامرسلی (۲۰۱۱) و کادوس و همکاران^۴ (۲۰۱۳) پردازش انتقادی شواهد و مدارک را هر چند یک فرایند سخت و طاقت فرسا می‌دانند، اما آن را لازمه‌ی تردید حرفه‌ای به خصوص از طریق رویکردهای ذهنی قلمداد می‌کنند.

پیامدهای نگرش تردیدگرایی

1. Griffith
2. Griffith et al
3. Hammersley
4. Kadous et al

از طرف دیگر، مولفه نگرش در تردید حرفه‌ای این ایده را مطرح می‌کند که تردید هم به صورت شناختی و هم به صورت عاطفی در ارزیابی‌های حسابرسان شواهد و مدارک و اظهارات مدیریت، نمود پیدا می‌کند. تئوری نگرش باور دارد که احساسات و عواطف نقش مهمی را در شکل‌گیری واکنش به اهداف بازی می‌کنند. اتکا به تئوری نگرش منجر می‌گردد به ترکیب واکنش‌های عاطفی حسابرسان به ریسک عدم صداقت در اظهارات مدیریت و عدم کارایی بالقوه شواهد حسابرسی می‌شود. بنابراین، مفهوم‌سازی تردید حرفه‌ای بر حسب نگرش، منجر به یک چهارچوب نظری برای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای حسابرسان بر حسب واکنش‌های عاطفی و شناختی حسابرسان می‌گردد. اطلاعات و آگاهی درباره واکنش‌های عاطفی و شناختی از اهمیت بسزایی برخوردار می‌باشد، زیرا هر دو برای پیش‌بینی نیت و رفتار حسابرسان که در نهایت کیفیت حسابرسی را تعیین می‌کنند، ضروری هستند. در واقع نگرش در تردید حرفه‌ای بر نیت حسابرس در بررسی‌های صورت‌های مالی متمرکز است. به عبارت دیگر نیت حسابرسان اشاره به کنترل ثبات هیجانی حسابرس نسبت به اظهارات مدیریت و شواهد و مدارک است و چگونه می‌تواند از طریق ایجاد تعادل بین نگرش‌های خود و چارچوب‌های ذهنی با واقعیت‌های ارائه شده تعادل برقرار سازند. این موضوع با تعریف نلسون (۲۰۰۹) درباره تردید حرفه‌ای همخوانی دارد. به باور وی، مهم‌ترین باور و اعتقاد حسابرس که نشان دهنده تردید حرفه‌ای وی است، باور و اعتقاد درباره ریسک مغایرت در صورت‌های مالی و کفایت و درستی شواهد و مدارک و ایجاد تعادل در اعمال تردید حرفه‌ای دارد. دیگر باور ها، مانند مولفه‌های تشکیل دهنده مغایرت مالی ممکن است در نگرش حسابرس درباره تردید حرفه‌ای منعکس گردد. در واقع پژوهش حاضر بر بنیادین‌ترین نگرش‌ها همچون ایجاد تعادل بین واقعیت‌ها و عواطف و احساسات حسابرسان بر اساس علل اجتماعی و فرهنگی تمرکز دارد. بر همین مبنا یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان نمود:

«از نظر من، تردید حرفه‌ای تا اندازه زیادی بر اساس منطق است، هرچند، برخی از تصمیمات منطقی ممکن است برخی از جنبه‌های عاطفی را نیز در برداشته باشد [...] اما لازم است ثبات هیجانی در اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای مد نظر قرار داده شود تا بر این مبنا، نگرش‌های تردید گونه در مسیر درستی از حرفه‌ی حسابرسی طی شوند.»

در واقع ثبات هیجانی، نگرش حسابرسان را در مسیر درستی از تردید حرفه‌ای قرار می‌دهند تا توازن مناسبی بین احساسات و اظهارات و مدارک ارائه شده ایجاد گردد. در واقع، واکنش‌های عاطفی همانند نظر گئونین-پارسینی و همکاران^۱ (۲۰۱۴) شامل احساس ترس، نگرانی، دودلی، اضطراب و راحتی در انجام بررسی‌های صورت‌های مالی باشد. به هنگام بررسی پژوهش‌های تجربی در مورد نگرش در تردید حرفه‌ای، مشخص می‌گردد، محققین تمایل چندانی به اندازه‌گیری احساسات ندارند، اما نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تئوری نگرش نشان می‌دهد که عواطف و احساسات نقش مهمی را در تعیین رفتار تردید حرفه‌ای حسابرسان ایفا می‌کنند. به عنوان مثال یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان کرد:

«به عقیده من، داشتن یک درک عاطفی و احساسی از حرفه‌ی حسابرسی برای اتخاذ تصمیمات عقلانی حسابرسی می‌تواند موثر باشد، اما برای قضاوت بر اساس مدارک و ذهنیت حسابرسی، وجود عواطف می‌تواند منجر به ایجاد انحراف در قضاوت‌های حرفه‌ای گردد. به بیانی دیگر، اگر یک حسابرس به حرفه‌ی خود صرفاً به عنوان یک مکانیزم سلسله وار بنگرد، و تلاش نماید با حفظ روابط خود با صاحبکاران، آن‌ها را از دست ندهد، او بر مبنای عقلایی و گام به گام اقدام به بررسی نموده است. در حالیکه حسابرس باید میزانی از هوش عاطفی و ثبات هیجانی را در حرفه‌ی خود لحاظ نماید تا از این طریق بتواند تعادل مناسبی بین واقعیت‌ها با احساسات و عواطف ذهنی خود ایجاد نماید» همانطور که بیان گردید، احساسات درباره گفته‌های مدیریت در رابطه با تردید شامل نگرانی و ترس درباره ریسک مغایرت، احساس رضایت درباره مانده حساب‌ها یا معقول بودن روش و خط مشی حسابرسی، می‌باشد، که ثبات هیجانی به آن می‌تواند به تقویت قضاوت‌های حرفه‌ای بر اساس تردید حرفه‌ای کمک نماید. در تطبیق نتایج این بخش باید بیان نمود، همانطور که مشاهده گردید که پژوهش‌های موجود درباره تردید حرفه‌ای به طور ضمنی به نقش احساسات و ثبات هیجانی نمی‌پردازند، و نقش عواطف و احساسات را در صریح‌تر نمودن مفهوم تردید حرفه‌ای مورد توجه قرار نمی‌دهند. برای مثال، چهار چوب تردید حرفه‌ای گلوور و پراوویت^۱ (۲۰۱۴)، تردید حرفه‌ای حسابرسان را بر حسب یک طیف شرح می‌دهد که در یک سر آن اعتماد کامل و از سر دیگر آن، تردید کامل قرار دارد، که این موضوع تاییدی بر این مبنا می‌باشد که محققان چندان به ایجاد تعادل حداقل بر اساس مفهوم‌سازی قائل نبودند.

بحث و نتیجه گیری

کیفیت حسابرسی یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. کیفیت حسابرسی به عوامل بسیاری بستگی دارد. استفاده کنندگان از گزارش حسابرسان، حسابرسان، ناظران و قانون گذاران و کل جامعه ذینفعان در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است نظرات متفاوتی در مورد کیفیت حسابرسی داشته باشند. در پانزده سال گذشته که رقابت بین مؤسسات حسابرسی گسترش یافته، حرفه حسابرسی تحت تأثیر بسیاری از اتفاقات قرار گرفته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از حق‌الزحمه، به دنبال متفاوت کردن خدماتشان بوده‌اند (دریایی و عزیز، ۱۳۹۷: ۸۰). در واقع، فرآیند حسابرسی شامل قضاوت حسابرسان، عملکرد حسابرسان، خطر حسابرسی، روش‌های تحلیلی، تهیه و ارزیابی مدارک، بررسی و کنترل کیفیت روند کار حسابرسی می‌شود. اگر حسابرسان تحت تأثیر ریسک ذاتی تشخیص اشتباه دهد گزارش حسابرسی نیز اشتباه می‌شود و در نتیجه ویژگی‌های منحصر به فرد حسابرسان از مهمترین عوامل اثرگذار محسوب می‌شود (سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶:

۱۷۰). در واقع این پژوهش به دنبال طراحی مدل تردیدحرفه‌ای بر اساس ذهنیت و نگرش حسابرسان با استفاده از تحلیل داده بنیاد بود. در واقع، هدف این پژوهش ارائه‌ی الگویی به منظور مفهوم‌سازی تردیدحرفه‌ای حسابرسی برحسب ذهنیت و نگرش بود که نتایج نشان داد، ذهنیت و نگرش تردیدگرایی به عنوان دو عامل مهم بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان زمانی که تطبیق مناسبی داشته باشند، می‌تواند به کیفیت بررسی‌های حسابرسی کمک نماید. چرا که الگوی ارائه شده مبتنی بر ویژگی‌های فردی و اجتماعی تأثیرگذار بر ذهنیت و نگرش تردیدحرفه‌ای درک کلی را از چپستی اعمال تردیدحرفه‌ای در عمل نشان می‌دهد. در واقع بر اساس ذهنیت تردیدحرفه‌ای مشخص گردید، وجود حالت وسواس گونه حسابرسان بر اساس وجود تفکرهای انتقادی می‌تواند به ایجاد پردازش شناختی بیشتر کمک نماید و باعث گردد تا با دارا بودن ذهنیت تردیدگرایانه، حسابرسان نسبت به نشانه‌های تقلب و تحریف صورت‌های مالی آگاه باشند و نسبت به هرگونه انحرافی و سندسازی شرکت‌ها حساسیت به خرج دهند. این موضوع به آنها کمک می‌کند تا ارزیابی عینی‌تری از شواهد و مدارک ارائه شده، انجام دهند و اظهارنظرهای منصفانه‌تری از صورت‌های مالی داشته باشند. وجود ذهنیت تردید گونه حسابرسان باعث می‌شود تا از طریق ارزیابی شواهد و مدارک کافی و مناسب پردازش شناختی بهتری از موقعیت‌های پیچیده‌ی احتمالی صورت‌های مالی داشته باشند و در نهایت با همراستاسازی با نگرش‌های تردیدحرفه‌ای، قضاوت‌های حرفه‌ای مبتنی بر ارزیابی انتقادی ارائه دهند. نتایج در این بخش با نتایج پژوهش‌های هامرسل (۲۰۱۱) و کادوس و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت دارد. از طرف دیگر بر اساس مفهوم‌سازی نگرش تردیدحرفه‌ای باید بیان نمود، نگرش در تردیدحرفه‌ای معیاری برای نشان دادن ارتباط بین احساسات و عواطف حسابرسان درباره ریسک و ماهیت، وسعت و زمان بندی رویه‌های حسابرسی (مانند رفتار)، در اختیار ما قرار می‌دهد. این بدان معناست، اگر ثبات هیجانی در رفتار حسابرسان وجود داشته باشد، می‌توان چنین استنباط کرد که تحلیل و بررسی‌های صورت‌های مالی همراه با نوعی بینش حرفه‌ای از جانب حسابرسان صورت پذیرفته است و ثبات هیجانی در نگرش تردیدحرفه‌ای به حسابرسی کمک می‌کند تا پیچیدگی‌های صورت‌های مالی را از نگاه توجه به عواطف و احساسات و کنترل آن در بررسی‌ها در کنار قوانین و استانداردها مشاهده نماید. ثبات هیجانی، با توجه به کنترل هیجانات عاطفی در تصمیم‌گیری می‌تواند در کنار توجه به معیارهای حرفه‌ای و رفتاری حسابرسی، واقعیت‌ها را بررسی نماید و در عین حفظ دیدگاه بازرگانی در بازار رقابتی حسابرسی، اما از اخلاق حرفه‌ای فاصله نگیرند و اصول استقلال در بررسی‌های حسابرسی را حفظ نماید. نتایج این بخش نیز با تحقیق نلسون (۲۰۰۹) و نودلر و کادوس (۲۰۱۸) مطابقت دارد. بر اساس نتایج کسب شده، پیشنهاد می‌شود:

استانداردهای حسابرسی به صورت مصداقی می‌بایست معیارهایی را برای تردیدحرفه‌ای حسابرسان در کنار ۴ نوع اظهارنظر حسابرسان ایجاد نمایند تا از این طریق هرگونه ابهام در مورد اجرایی نمودن تردیدحرفه‌ای برطرف گردد و ارزیابی بهتری از عملکردهای حسابرسان صورت پذیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود، با تعیین معیارهای فردی و اجتماعی موسسات حسابرسی،

تلاش گردد تا در رتبه‌بندی آن‌ها، از معیار بکارگیری تردید حرفه‌ای استفاده شود تا به اهمیت تردید حرفه‌ای در حسابرسی تاکید گردد. چرا که موضوع تردید حرفه‌ای شاید آنچنان که باید، در کشور ما هنوز به طور جدی مورد توجه قرار نگرفته است و با برگزاری دوره‌های آموزشی و کارگاهی برای حسابرسان می‌تواند به ارتقای عملی و التزام به آن توسط حسابرسان منجر گردد. در نهایت باید بیان نمود، یکی از محدودیت‌های این تحقیق آن است که به طور خاص به ویژگی‌های جامعه آماری نمی‌پردازد چرا که وسعت پژوهش‌های کیفی می‌تواند با توسعه‌ی جامعه‌ی هدف بسیار فراگیرتر باشد. در واقع لزوم توجه به سایر معیارهای ناشناخته‌ی این حوزه بسیار قابل توجه است که تنها می‌توان با مباحثه و تفسیر چرایی قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان بدان دست یافت، که این محدودیت، نیازمند وجود تحقیقات بیشتر در این حوزه می‌باشد. زیرا به منظور تعمیم‌سازی نتایج این تحقیق، محققین علاقه مند به مطالعه تردید حرفه‌ای می‌بایست با شناخت بیشتر بر سایر ابعاد آن همچون ابعاد ایجاد کننده‌ی تداخل که کمتر تمرکز شده در این پژوهش، اقدام به تحقیقات تازه‌تر در این حوزه نمایند و از طریق تحقیقات کمی قابلیت‌های تعمیم‌پذیری آن را توسعه دهند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

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، ۱۳۵-۱۱۷.
۲. دریایی، عباسعلی، عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه‌ای)، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱، پیاپی ۱۶، بهار، ۷۹-۹۹.
۳. سعیدی گراغانی، مسلم، ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تاثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد، مجله حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۳): ۱۸۴-۱۶۹.
۴. مهربان پور، محمدرضا، رحیمیان، نظام الدین، آهنگری، مهناز. (۱۳۹۷). بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه‌ای در ایران. دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۱): ۱۰۷-۱۲۸.
۵. ولیان، حسن، صفری گزالی، مهدی. (۱۳۹۷). ارائه الگویی برای درک تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵): ۲۸-۱۱.
۶. ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، کریمی، شبنم. (۱۳۹۶). طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان). فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۳۹۶؛ ۲(۴): ۲۱۵-۲۴۶.

ب- منابع خارجی

1. Achtziger, A., & Gollwitzer, P. M. (2010). Motivation und Volition im Handlungsverlauf. In J. Heckhausen, & H. Heckhausen (Eds.). Motivation und Handeln (pp. 309-335). Springer Berlin Heidelberg.
2. Ajzen, I. (2005). Attitudes, personality and behaviour (2nd ed). Berkshire, GBR: McGraw-Hill Professional Publishing.
3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2007). Consideration of fraud in a financial statement audit. AU Section 316. New York, NY: AICPA.
4. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2002). Consideration of

- fraud in a financial statement audit. Statement on Auditing Standards No. 99. New York, NY: AICPA.
5. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2006). Understanding the entity and its environment and assessing the risks of material misstatement. Statement on Auditing Standards No. 109. New York, NY: AICPA.
 6. Asbahr, K., Klaus, A. (2017). Real Effects of Reporting Key Audit Matters on Auditors' Judgment of Accounting Estimates (March 3). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3069755> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3069755>
 7. Auditing Practices Board. (2011). Auditor Scepticism: Raising the Bar. Feedback Paper. London, UK: Financial Reporting Council.
 8. Bayer, U. C., & Gollwitzer, P. M. (2005). Mindset effects on information search in self-evaluation. *European Journal of Social Psychology*, 35(3), 313–327.
 9. Bell, T. B., Peecher, M. E. & Solomon, I. (2005). The 21st century public company audit: conceptual elements of KPMG's global audit methodology. New York: KPMG LLP.
 10. Brazel, J. F., Gimbar, Ch., Maksymov, E., Schaefer, T. R. (2018). The Outcome Effect and Professional Skepticism: A Replication and an Attempt at Mitigation (March). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3140647> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3140647>
 11. Cacioppo, J. T., Petty, R. E., & Green, T. R. (1989). From the tripartite to the homeostasis model of attitudes. In A. R. Pratkanis, S. J. Breckler, & A. G. Greenwald (Eds.). *Attitude structure and function* (pp. 275–305). Hillsdale, NJ: Erlbaum.
 12. Cohen, J. R., Dalton, D. W., Harp, N. L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes, *Accounting, Organizations and Society*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.003>
 13. Crano, W. D., & Prislin, R. (2006). Attitudes and persuasion. *Annual Review of Psychology*, 57, 345–374.
 14. Doty, J. R. (2011). Rethinking the Relevance, Credibility and Transparency of Audits http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/06022011_DotyKeynoteAddress.aspx
 15. Eagly, A. H., & Chaiken, S. (2007). The advantages of an inclusive definition of attitude. *Social Cognition*, 25(5), 582–602.
 16. European Commission. (2010). *Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis*. Brussels: EC.
 17. Fazio, R. H. (1989). On the power and functionality of attitudes: The role of attitude. In A. R. Pratkanis, S. J. Breckler, & A. G. Greenwald (Eds.). *Attitude structure and function* (pp. 153–179). Hillsdale, NJ: Erlbaum
 18. Financial Services Authority and Financial Reporting Council. (2010). *Enhancing the auditor's contribution to prudential regulation*. London: United Kingdom
 19. Freitas, A. L., Gollwitzer, P., & Trope, Y. (2004). The influence of abstract and concrete mindsets on anticipating and guiding others' self-regulatory efforts. *Journal of Experimental Social Psychology*, 40(6), 739–752.
 20. Freitas, A. L., Salovey, P., & Liberman, N. (2001). Abstract and concrete self-evaluative goals. *Journal of Personality and Social Psychology*, 80(3), 410.
 21. Fujita, K., Gollwitzer, P. M., & Oettingen, G. (2007). Mindsets and pre-conscious openmindedness to incidental information. *Journal of Experimental Social Psychology*, 43(1), 48–61
 22. Glaser, B. G. (1992). *Basics of grounded theory analysis: Emergence vs. forcing*. Mill Valley, CA: Sociology Press
 23. Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Practitioner summary: Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1–10
 24. 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.
25. 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
 26. Greenwald, A. G. (1989). Why are attitudes important? In A. R. Pratkanis, S. J. Breckler, & A. G. Greenwald (Eds.). *Attitude structure and function* (pp. 1–10). Hillsdale, NJ: Personality and Social Psychology, 75(2), 359.
 27. Griffith, E. E. (2018). When do auditors use specialists' work to develop richer problem representations of complex estimates? *The Accounting Review* (in press).
 28. Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (2016). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49–77.
 29. Guénin-Paracini, H., Malsch, B., & Paillé, A. M. (2014). Fear and risk in the audit process. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 264–288
 30. Hammersley, J. S. (2006). Pattern identification and industry-specialist auditors. *The Accounting Review*, 81(2), 309–336.
 31. Hammersley, J. S., Johnstone, K. M., & Kadous, K. (2011). How do audit seniors respond to heightened fraud risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30, 81–101.
 32. 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
 33. Higgins, E. T., & Chaires, W. M. (1980). Accessibility of interrelational constructs: Implications for stimulus encoding and creativity. *Journal of Experimental Social Psychology*, 16(4), 348–361
 34. Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1): 149- 171.
 35. 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(Supplement 1), 45–97.
 36. Hurtt, R.K. (1999). *Skeptical About Skepticism: Instrument Development and Experimental Validation*. Unpublished Ph.D Dissertation. The University of Utah.
 37. Hurtt, R.K., M. Eining, and R.D. Plumlee. (2008). An experimental examination of professional skepticism. Working paper. <http://ssrn.com/abstract=1140267>
 38. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2006). *The auditors' responsibilities related to fraud in the audit of financial statements*. ISA 240. New York, NY: IFAC.
 39. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2012a). *Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*. ISA 200. New York, NY: IFAC.
 40. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015). *Invitation to comment – enhancing audit quality in the public interest- a focus on professional skepticism, quality control, and group audits*. New York, NY.
 41. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016). *Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements*. New York, NY: The International Federation of Accountants.
 42. International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (2015). *2014 inspection findings survey*, The Netherlands. International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (2016). *2015 inspection findings survey*, The Netherlands.
 43. Janesick, Valerie J. Denzin, Norman K. (Ed); Lincoln, Yvonna S. (Ed), (1994). *Handbook of qualitative research*. , (pp. 209-219). Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc, xii, 643 pp.
 44. Kadous, K., Leiby, J., & Peecher, M. E. (2013). How do auditors weight informal contrary

- advice? The joint influence of advisor social bond and advice justifiability. *The Accounting Review*, 88(6), 2061–2087
45. Kusumawati, A., Syamsuddin, S. (2018). “The effect of auditor quality to professional skepticism and its relationship to audit quality”, *International Journal of Law and Management*, <https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2017-0062>
 46. Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1–34
 47. Nolder, C. J., Palmrose, Z. V. (2018). Economic analysis of proposed PCAOB Standards: Finding a path forward. *Accounting Horizons* (in press).
 48. Nolder, Ch, J., Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, *Accounting, Organizations and Society* 67; 1–14.
 49. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2008). Proposed auditing standards related to the auditor’s assessment of and response to risk and conforming Amendments to PCAOB standards. PCAOB Release No. 2008- 006. Stamford, CT: PCAOB.
 50. Quadackers, L., Groot, T. & Wright, A. (2014). Auditors’ Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31 (3): 639-657.
 51. Ranzilla, S., Chevalier, R. E., Herrmann, G., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2011). Elevating professional judgment. In S. Ranzilla, R. E. Chevalier, G. Herrmann, S. M. Glover, & D. F. Prawitt (Eds.). *Auditing: The KPMG professional judgment framework*. New York, NY: KPMG LLP
 52. Strauss, A. & Corbin, J. (1990), *Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques*, London: Sage.
 53. Toba, Y. (2011). Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. *Waseda Business & Economic Studies No.47*,pp: 110- 124
 54. Wastell, D. G. (2001). Barriers to effective knowledge management: Action research meets grounded theory. *Journal of Systems&Information Technology*, 5(2), 21–35
 55. Wyer, R. S., & Xu, A. J. (2010). The role of behavioral mind-sets in goal-directed activity: Conceptual underpinnings and empirical evidence. *Journal of Consumer Psychology*, 20(2), 107–125
 56. Zhou, Y. D. (2017). Counteracting the directional influence of incentives on auditor judgment. Working paper Emory University.