

تبیین و طراحی الگوی مفهومی عوامل مهم و مؤثر اعمال تردید حرفه‌ای حساب‌برسان : با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۴/۲۳
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۱/۱۲

علیرضا حسن ملکی^۱

محمد رضا عبدلی^۲

احمد عبداللهی^۳

ابراهیم عباسی^۴

چکیده:

استفاده مناسب از تردید حرفه‌ای به کیفیت بالا در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت و اظهار نظر صحیح در گزارشگری منجر می‌شود. هدف اصلی این پژوهش، تبیین و طراحی الگوی مفهومی عوامل مهم و مؤثر در اعمال تردید حرفه‌ای حساب‌برسان است. این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی و رویکرد آن مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد است. جامعه آماری شامل افراد متخصص و صاحب‌نظر در زمینه حسابرسی است، که تعداد ۱۶ نفر به عنوان مشارکت‌کننده در پژوهش با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند، با روش نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب شدند. داده‌ها به روش مصاحبه با روش هدایت کلیات و به صورت نیمه ساخت یافته گردآوری و برای به دست آوردن اعتبار و پایایی داده‌ها از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و همچنین مرور خبرگان غیرشرکت‌کننده در پژوهش استفاده شده است. همچنین از طریق کدگذاری و دسته‌بندی در قالب مفاهیم و مقوله‌ها (تحلیل محتوا)، تمام زیر مجموعه به یکدیگر ربط داده شد و در نهایت عوامل مهم و مؤثر در اعمال تردید حرفه‌ای حساب‌برسان در چهار محور، معیارهای شناخت از واحد مورد رسیدگی، ویژگی‌های فردی و توانمندی‌های حرفه‌ای حساب‌برسان، محرک‌های اثر بخش و منابع فشار، تبیین، سپس راهبردها و پیامدهای آن تحلیل و مدل مفهومی آن طراحی گردیده است. انتظار می‌رود که مدل ارائه شده در این پژوهش بتواند به عنوان مبنایی برای تردید حرفه‌ای حساب‌برسان ایرانی مورد استفاده قرار گیرد.

کلمات کلیدی: تردید حرفه‌ای، رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد، پژوهش کیفی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. (نویسنده مسئول)

mra830@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی گلستان، گرگان، ایران.

۴. دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

۱. مقدمه

تردید حرفه‌ای برای کیفیت حسابرسی ضروری است (برازل و همکاران، ۲۰۱۸). حساب‌برسان ملزم به رعایت سطح مناسب تردید حرفه‌ای، طبق استانداردهای حرفه‌ای خود هستند (IAASB, ۲۰۰۹a). بازرسی‌ها نشان می‌دهند که حساب‌برسان اغلب نمی‌توانند سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را اعمال کنند. (IAASB^۱, ۲۰۱۲; PCAOB^۲, ۲۰۱۲) تردید حرفه‌ای در تحقیقات اخیر توجه زیادی را به خود جلب کرده است (برازل و همکاران، ۲۰۱۸، ۲۰۱۶؛ نولدر و کادوس، ۲۰۱۸؛ اسپنجر و همکاران، ۲۰۱۷؛ چان و همکاران، ۲۰۱۷؛ فور و امبی، ۲۰۱۷؛ اولسن و گلد، ۲۰۱۸؛ رابیتسون و همکاران، ۲۰۱۷؛ برازل و اسپنجر، ۲۰۱۶ و دیگران). علی‌رغم تلاش‌های تحقیقاتی مربوط، تردید حرفه‌ای به عنوان یک ساختار نسبتاً خوب تعریف شده باقی می‌ماند (هارت و همکاران، ۲۰۱۳). و اغلب به عنوان یک "جعبه سیاه" برجسته زده می‌شود (دفاند و زانگ، ۲۰۱۴). همچنین اهمیت دادن به شک و تردید حرفه‌ای توسط حساب‌برسان و تنظیم کننده‌ها (PCAOB, ۲۰۱۲)، همچنان یک مسأله جهانی است (برازل و همکاران، ۲۰۱۸). نبود رهنمودها و تئوری‌های عملی در رابطه با کاربرد درست و مستندسازی تردید حرفه‌ای در ادبیات حرفه‌ای، مانعی برای پیاده‌سازی درست آن در حسابرسی است. درک مشترک این موضوع این امکان را برای اعضای حرفه حسابرسی فراهم می‌آورد که حساب‌برسان به تناسب ریسک‌های مربوط، اقدام به شناسایی، مستندسازی و اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای کنند، که این موضوع در این تحقیق مورد توجه قرار گرفته است. بنابراین ضمن پر کردن خلأهای موجود در ادبیات حوزه تردید حرفه‌ای یکی از اهداف اصلی این تحقیق پاسخ به این سؤال اساسی است که عوامل مهم و مؤثر در اعمال تردید حرفه‌ای حساب‌برسان و مدل مفهومی آن، با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد^۳ کدام است؟

۲- بیان مسأله و اهمیت موضوع

تردید حرفه‌ای از مؤلفه‌های مهم نگرش حساب‌برس در رسیدگی به صورتهای مالی است (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۷). اگرچه حساب‌برسان مسئول کشف تقلب در صورتهای مالی نیستند، با این حال، باید اطمینان معقولی به دست آورند که صورتهای مالی عاری از ارائه نادرست با اهمیت ناشی از تقلب است. بنابراین، حساب‌برسان ملزم به حفظ تردید حرفه‌ای، انجام کنترل‌های اضافی، و اختصاص زمان بیشتری برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی در حین انجام حسابرسی هستند (سید حسین و همکاران، ۲۰۱۷). نظم ذهنی همراه با تردید حرفه‌ای، سبب اعمال قضاوت‌های حسابرسی محافظه‌کارانه شده و ممکن است حساب‌برسان را قادر به شناسایی بهتر تقلب یا اشتباه‌ها در صورتهای مالی کند که این باعث بهبود کیفیت حسابرسی می‌گردد (کنچل و همکاران، ۲۰۱۸).

1. International Auditing and Assurance Standards (IAASB)

2. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

3. Grounded Theory Approach

و باقی‌ماندن در آن، علاوه بر درستکاری، درک کامل و صحیح چارچوب تردید حرفه‌ای و عمل به آن است (بنایی قدیم، ۱۳۹۷). در تردید حرفه‌ای حسابرسان نه فرض می‌کند که مدیریت متقلب است و نه فرض بر صداقت مطلق دارد؛ بلکه عواملی چون اخلاق، تجربه و روشهای حسابرسان را در جمع‌آوری شواهد، به‌گونه‌ای مناسب به‌کار می‌برد (تری، ۲۰۱۴). به‌عبارتی، اختصاص چنین رفتاری مطابق با الزام‌های استانداردهای حسابرسان است که بیانگر اعمال توجه جدی حسابرسان به احتمال رخداد تقلب در گزارشهای مالی است. براساس استانداردها، حسابرسان باید قادر باشند سطح مناسب تردید حرفه‌ای را برای شناسایی تقلب به نمایش بگذارند (اولسن و گلد، ۲۰۱۸). طبق استاندارد حسابرسان ایران، حسابرسان باید حسابرسان را با تردید حرفه‌ای برنامه ریزی و اجرا کند و مراقب وجود شرایطی باشد که ممکن است موجب تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شود (بند ۱۵، استاندارد ۲۰۰). همچنین در بندهای توضیحی استاندارد حسابرسان ایران آمده، تردید حرفه‌ای مستلزم هشپاری حسابرسان نسبت به موضوعاتی از قبیل موارد زیر است:

- وجود شواهد حسابرسان که با سایر شواهد حسابرسان کسب شده در تناقض باشد.
 - اطلاعاتی که قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرس و جوها را به عنوان شواهد حسابرسان، مورد تردید قرار دهد.
 - شرایطی که ممکن است حاکی از احتمال وجود تقلب باشد.
 - شرایطی که اجرای روشهای حسابرسان دیگری علاوه بر الزامات مندرج در استانداردهای حسابرسان را ضروری سازد (بند توضیحی ۱۵، استاندارد ۲۰۰).
 - حفظ تردید حرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسان الزامی است، به خصوص اگر حسابرسان قصد کاهش خطرهایی مانند موارد زیر را داشته باشد:
 - نادیده گرفته شدن شرایط غیرعادی.
 - تعمیم بیش از حد یافته‌ها، هنگام نتیجه‌گیری از مشاهدات حسابرسان.
 - بکارگیری مفروضات نادرست در تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسان و ارزیابی نتایج حاصل از آن (بند توضیحی ۱۶، استاندارد ۲۰۰).
- تردید حرفه‌ای برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسان متناقض و قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرس و جوها و سایر اطلاعات اخذ شده از مدیران اجرایی و ارکان راهبردی واحد تجاری است. تردید حرفه‌ای همچنین شامل بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسان کسب شده با توجه به شرایط موجود است، برای مثال، در مواردی که عوامل خطر تقلب وجود دارد و مدرکی که ماهیتاً در برابر تقلب آسیب پذیر است، تنها شواهد پشتوانه یک مبلغ بااهمیت در صورتهای مالی است (بند توضیحی ۱۷، استاندارد ۲۰۰).

حسابرس میتواند اسناد و مدارک را به عنوان اسناد مدارک معتبر بپذیرد مگر اینکه دلیلی برخلاف آن داشته باشد. با این حال، حسابرسان باید قابلیت اتکای اطلاعاتی را که به عنوان شواهد حسابرسان استفاده میشود مورد بررسی قرار دهد (بند توضیحی ۱۸، استاندارد ۲۰۰).

از حسابرس نمیتوان انتظار داشت که سابقه صداقت و درستکاری مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری را نادیده بگیرد. با این حال، اعتقاد به صداقت و درستکاری مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری، نیاز حسابرس را به حفظ نگرش تردید حرفه‌ای مرتفع نمی‌کند یا اجازه نمی‌دهد که حسابرس هنگام کسب اطمینان معقول، با شواهد حسابرسی ناکافی و یا نامناسب متقاعد شود (بند توضیحی ۱۹، استاندارد ۲۰۰).

همچنین بر لزوم نگرش تردید حرفه‌ای در خصوص برخوردهای کلی برای مقابله با خطرهای تحریفی که در سطح صورت‌های مالی مهم ارزیابی شده اند، تأکید شده است (بند توضیحی ۱، استاندارد ۳۳۰).

انتظار بر این است که حسابرسان متوجه این امر باشند که تردید حرفه‌ای یک عامل ایجادکننده پرسش و بیانگر یک ذهن پرسشگر است. تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مفهوم دوگانه‌ای است که سبب ایجاد جنبه‌های شناختی معرفتی و روانشناختی می‌شود. جنبه معرفتی اشاره به روش کسب شناخت دارد که به‌طور اساسی مرتبط با این پرسش است که حسابرسان قبل از طراحی فرایند کسب شواهد، چه روشی را باید به‌کار گیرند. جنبه روانشناختی، اشاره به گرایش حسابرسان برای طرح پرسش در اجرای حسابرسی خاص است، و به‌طور اساسی مرتبط با اندازه‌گیری عمق و پهنای ذهن پرسشگر حسابرس می‌باشد (بنایی قدیم، ۱۳۹۷). تردید حرفه‌ای، موضوعی رفتاری است و از دیدگاه تئوری به تبیین آنچه در اصول بنیادی استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی از آن به عنوان یک اصل زیربنایی یاد میشود پرداخته و آن را از دیدگاه فرهنگ و عوامل انگیزشی که ریشه در جامعه شناسی و روانشناسی دارند ریشه یابی میکند. بنابراین، این تحقیق از دیدگاه اثباتی به شفاف سازی مبانی تشکیل دهنده تئوری دستوری خواهد پرداخت و همچنین طراحی و ارائه الگویی برای تردید حرفه‌ای حسابرسان شکاف موجود در این زمینه را کاهش داده، چرا که توجه کمی به مکانیزم‌هایی شده است که زمینه شکل‌گیری تردید حرفه‌ای را تشکیل می‌دهد. درک این که کدام نظریه پردازان عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای را توضیح می‌دهند، این تحقیق مدل‌های فعلی تردید حرفه‌ای را تکمیل کرده و در نهایت به شناسایی راهبردهایی برای بهبود مدل و بهبود سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان و تبیین عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای کمک می‌کند. در نهایت چنین نظریاتی را می‌توان در برنامه‌های آموزشی در روال حسابرسی برای ایجاد سطوح بالاتر تردید حرفه‌ای بین حسابرسان قرار داد (اولسن و گلد، ۲۰۱۸).

۳- مبانی نظری

تردید حرفه‌ای یکی از ویژگی‌های فردی حسابرسان است که بر کیفیت حسابرسی مؤثر است. تردید حرفه‌ای با سوءظن و بدگمانی متفاوت میباشد و آن شامل دارا بودن یک ذهن پرسشگر به همراه ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی کسب شده از واحد مورد رسیدگی است که مبنای

اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسی مستقل قرار گرفته است. به عقیده کورتز^۱ (۱۹۹۲)، تردیدگرایی همانطور که یک شیوه شک کردن است که ما را بر آن می‌دارد تا برای آزمون فرضیات به دنبال شواهد و استدلال باشیم، برای پردازش پژوهش علمی، مکالمه فلسفی و هوش بحرانی نیز ضروری است. تردید حرفه‌ای بخش لاینفک حسابرسی صورتهای مالی است. به علاوه، متون دانشگاهی و حرفه‌ای حسابرسی نیز بر اهمیت استفاده از تردید حرفه‌ای تأکید دارند (هارت و همکاران، ۲۰۰۳؛ کادوس، ۲۰۰۰؛ و نلسون، ۲۰۰۹).

نلسون (۲۰۰۹)، تردید حرفه‌ای را آن دسته از "فضاوتها و تصمیمات حسابرسی معرفی میکند که بسته به ارزیابی مبسوط به عمل آمده از ریسک نادرست بودن یک ادعا، با توجه به اطلاعات در دسترس حسابرسی اتخاذ میشوند." این تعریف به مفهوم تردیدگرایی از طریق پدیده‌های مرتبط با آن (یعنی فضاوت و تصمیم‌گیری) اشاره می‌کند ولی از نظر عملی تعریفی از خود مفهوم تردیدگرایی ارائه نمی‌کند.

در سراسر جهان، هارت تنها محقق است که طی سال‌های ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۰ در زمینه تردیدگرایی بیشترین مطالعه را داشته است. در سال ۲۰۰۱ نتایج مطالعات هارت نشان داد، اداره و رهبری کار حسابرسی با در نظر گرفتن تردید حرفه‌ای، سبب افزایش کشف تقلب می‌شود. در سال ۲۰۰۳ هارت و همکارانش مدل نظری از تردید حرفه‌ای در دو مقوله فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابداری حرفه‌ای ارائه کردند (هارت، اینینگ و پلاملی، ۲۰۰۳). هارت (۲۰۰۳)، تردید حرفه‌ای را بر حسب مشخصه‌های مختلفی از تردیدگرایی (از قبیل ذهن پرسشگر، به تأخیر انداختن قضاوت، اعتماد به نفس) تعریف نموده است که بیشتر بر این تمرکز دارد که به جای اینکه در تردید سوگیری داشته باشیم، تنها به موارد مورد رسیدگی مشکوک باشیم و تا رسیدن به نتیجه آن شکمان را پیگیری نماییم. هارت (۲۰۰۷)، طی پژوهشی دیگر به بررسی و آزمون تجربی تردید حرفه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد حسابرسان سطح بالا، رفتار تردید حرفه‌ای سیستماتیک دارند و رفتار آنها با حسابرسان سطح پایین متفاوت است.

اگر تردیدگرایی از سوی حسابرسان بیشتر مورد عنایت قرار گیرد آنگاه میتوان اثرات مخرب ناشی از نابسامانی‌ها و بحران‌های اقتصادی را کاهش داد (بل و همکاران، ۲۰۱۱). توافق کلی در خصوص اهمیت تردید حرفه‌ای در رویه عمل‌های حسابرسی وجود دارد (هارت و همکاران، ۲۰۰۳، نلسون، ۲۰۰۹ و بل و همکاران، ۲۰۱۱)، بنابراین تردید حرفه‌ای یک موضوع حیاتی در حسابرسی‌های امروزه میباشد. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی به طور خاص و به روشنی حسابرسان را ملزم می‌کند تا در حسابرسی، یعنی پذیرش کار حسابرسی، از تردید حرفه‌ای به مثابه بخشی از شناخت و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت در طراحی ماهیت، زمانبندی و میزان رویه‌های حسابرسی، و در شکل دهی اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی از نقطه نظر مطابقت آنها از تمام جنبه‌های با اهمیت با چارچوب گزارشگری مالی مورد نظر، استفاده کنند. در آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای بین‌المللی آموزشی هم به این مفهوم اشاره شده است. مفاد

1. Kurtz

آیین رفتار حرفه‌ای همسو با استانداردهای بین‌المللی هیئت استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسان و اطمینان بخشی، به موضوع تردید حرفه‌ای تنها در مفهوم حساب‌رسان و دیگر خدمات اطمینان بخشی اشاره می‌کند (IESBA^۱، ۲۰۱۷). به کارگیری تردید حرفه‌ای به ویژه در حساب‌رسان بخش‌هایی از صورت‌های مالی که بسیار قضاوتی یا ذهنی تهیه شده‌اند به عنوان نمونه حوزه‌هایی که از تحول‌های اخیر در استانداردهای گزارشگری مالی بیشتر تأثیر پذیرفته‌اند، بسیار مهم است (کنچل و همکاران، ۲۰۱۸). عوامل مهم و مؤثری در اعمال تردید حرفه‌ای حساب‌رسان وجود دارد. منابع محرک افزایش تردید حرفه‌ای، منابعی هستند که حساب‌رسان را برای کیفیت کار بیشتر، پاسخگو نگه می‌دارد، که برای نمونه می‌توان به بازرسی‌ها اشاره کرد. از طرفی دیگر، منابع کاهش تردید حرفه‌ای، منابعی هستند که دفاع‌پذیری و سودآوری حساب‌رسان را ارتقا می‌دهد که برای نمونه می‌توان به فشار بودجه زمانی و مستندسازی بیش از حد اشاره کرد (اسچفر، ۲۰۱۷). همچنین سطح بالای تردید حرفه‌ای ممکن است سبب افزایش حق‌الزحمه حساب‌رسان و کاهش ناکارآمدی‌های ناشی از بودجه زمانی حساب‌رسان شود (کنچل و همکاران، ۲۰۱۸). با این حال، عوامل مهم و مؤثر متعددی در اعمال تردید حرفه‌ای ممکن است وجود داشته باشد که به چند مورد آن در اشاره می‌شود.

۴- پیشینه تجربی تحقیق

مرور پیشینه این سودمندی را دارد که در هنگام ارائه داده، پژوهشگر ارجاعاتی به پیشینه می‌نماید تا حمایت بیرونی برای مدل نظری فراهم آورد (کرسول، ۱۳۹۱). در خصوص موضوع پژوهش حاضر مطالعاتی که انجام شده است، بیشتر تأثیر عواملی چون متغیرهای انگیزه، احساسات، آموزش، اخلاق و تجربه، فرهنگ، هویت و دیگر عوامل بصورت مجزا از هم در تحقیقات مختلف حساب‌رسان بررسی شده است. این مطالعات به اختصار در جدول ۱ ارائه می‌گردد.

1. International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)

جدول ۱: عوامل مؤثر در اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان
با توجه به پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام شده

عوامل مهم و مؤثر در اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان	پژوهشگران
رفتار حسابرسان (نگرش‌ها، ارزش‌های اخلاقی و آگاهی فردی)	(IAASB)
صلاحیت فردی، مهارت‌های حرفه‌ای، توسعه حرفه‌ای	(IAASB)
درستکاری، واقع‌گرایی، استقلال باطنی، صلاحیت و رفتار حرفه‌ای	(IAASB)
توانمندسازی حسابرسان	آستین و همکاران (۲۰۱۸)
انگیزه حسابرسان	برازل و همکاران (۲۰۱۸)
سیستم ذهن و تئوری عقیده و احساسات	نولدر و کادوس (۲۰۱۸)
شناخت و ارزیابی اولیه از خطر تقلب	هالدرنس (۲۰۱۸)
آموزش حسابداری	فاطمواتی (۲۰۱۸)
مسیر مشورتی، محیط با ریسک بالا، شخصیت و رفتار صاحبکار	اولسن و گلد (۲۰۱۸)
خودباوری	آگاروالا و همکاران (۲۰۱۷)
اعتماد	آشرائر و همکاران (۲۰۱۷)
دیدگاه شریک مؤسسه	هاردینگ و تروتمن (۲۰۱۷)
افزایش خطر ذاتی	رابینسون و همکاران (۲۰۱۷)
توانایی تشخیص گرایش به تقلب مبتنی بر شخصیت	کوهن و همکاران (۲۰۱۷)
اخلاق، تجربه و مهارت حسابرسان	آرومگا و همکاران (۲۰۱۶)
ویژگی‌های حسابرسان، مشوقها، حجم کار و فشار زمانی	برازل و اسپجر (۲۰۱۶)
چرخش حسابرسان	بولین و همکاران (۲۰۱۵)
منابع فشار، فشار بوجه زمانی و مستند سازی بیش از حد	وسترمن و همکاران (۲۰۱۵)
طرز رهبری شرکت، کمبود دانش یا آموزش، گرایش به صاحبکار	کورتیس (۲۰۱۴)
ویژگی‌های فردی (ذهن پرسشگر، اعتماد به نفس، خود مختاری)	ابیسیک (۲۰۱۴)
صفت فردی (صداقت، استعداد و تجربه) و داشتن ذهن پرسشگر	هارت و همکاران (۲۰۱۳)
اهمیت لحن برخورد مافوق، فرهنگ سازمانی	کارپنتر و ریمرز (۲۰۱۳)
تجربه	گرنیر (۲۰۱۱)
ویژگی‌های فردی حسابرسان، عوامل محیطی و داخلی صاحبکار	تابا (۲۰۱۱)
فرهنگ	اندراس و مونرز (۲۰۱۰)
توانایی حسابرسان و محیط کنترلی	گرت، کوآداکرز و رایت (۲۰۰۹)
نحوه آموزش حسابرسان و شکاکیت حسابرسان	نلسون (۲۰۰۹)
هوش، ویژگی، دانش، تجربه، انگیزه حسابرسان	نلسون (۲۰۰۹)
اخلاق و تجربه	شعوب و الرنس (۱۹۹۶)

عوامل مهم و مؤثر در اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان	پژوهشگران
اخلاق حرفه‌ای	پور حیدری و همکاران (۱۳۹۸)
اختلالات شخصیتی	غلام رضایی و حسنی (۱۳۹۸)
هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای	بنی مهد و همکاران (۱۳۹۷)
جنسیت حسابرسان و سبک‌های کارکرد تفکر	رهنمای رود پستی (۱۳۹۷)
سبک‌های تفکر	نیکومرام، هاشم و حیدر (۱۳۹۷)
طرز تفکر حسابرسان	مهربان پور، و همکاران (۱۳۹۷)
ویژگی‌های روانشناختی و شخصیتی، مهارت حرفه‌ای و عوامل محیطی	ولیان و صفری گرایلی (۱۳۹۷)
طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری	حسنی و غلامرضایی (۱۳۹۶)
ویژگی‌های حسابرسان	تحریری و پیری سقرلو (۱۳۹۵)
سوگیری‌های روانشناختی	نیکومرام و همکاران (۱۳۹۵)
جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان فردی	نیکومرام و همکاران (۱۳۹۴)

منبع: یافته‌های پژوهش

همچنین، ولیان و همکاران (۱۳۹۶)، به طراحی مدل تحلیل تفسیری (ISM) عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان پرداختند و نتایج پژوهش آنها نشان داد که اساسی‌ترین عوامل تردید حرفه‌ای حسابرسان بر اساس مدل طراحی شده، بی‌طرفی حسابرسان، احاطه به استانداردهای حسابرسانی، احاطه بر مهارت‌های حسابرسانی و احاطه به قوانین و مقررات تجارت بورس است، که این عوامل شاخص‌های مربوط به استقلال و تخصص حسابرسان در نتایج دلفی بودند. همچنین در بالاترین سطح و در واقع کم‌اثرترین عامل بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، بعد تشریحی اختیار، از شاخص‌های مسئولیت‌پذیری به عنوان ویژگی‌های روانشناختی می‌باشد. سپاسی و دیناربر (۱۳۹۴)، یک مدل مفهومی برای تبیین تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران ارائه نمودند که رابطه میان عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای را در قالب مشخصه‌های اصلی فرعی نشان می‌دهد. ابزار جمع‌آوری داده، پرسشنامه بود که توسط نمونه‌ای از اعضای حسابداران رسمی ایران تکمیل گردید. داده‌های بدست آمده در این پژوهش با تکنیک‌های تحلیل عاملی اکتشافی و مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفت. در این پژوهش، بر اساس تحلیل عاملی اکتشافی، شش عامل اصلی "خصوصیات فردی حسابرسان"، "عملکرد حسابرسان"، "ویژگی‌های کار حسابرسانی"، "نظرات 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 "ویژگی های کار حسابرسی" بیشترین تأثیر را بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارد. نیکومرام و همکاران (۱۳۹۴)، پژوهشی با عنوان تبیین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی انجام دادند. آنها از مدل ارائه شده توسط هارت برای تبیین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردیدگرایی حسابرسان مستقل استفاده کردند و ارتباط میان مشخصه‌های فردی حسابرسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنها، در میان حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابرسی، را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان از تأثیر جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان فردی آنها بر تردید حرفه‌ای حسابرسی داشت و سایر عوامل نیز تبیین‌کننده تردید حرفه‌ای نمی‌باشند.

۵- سؤال‌های تحقیق

با توجه به بیان مسأله تحقیق و اینکه هدف اصلی از پژوهش حاضر، تبیین عوامل مهم و مؤثر در اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان و در نهایت طراحی الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان است، این تحقیق به دنبال یافتن پاسخ علمی برای سؤال‌های زیر است:

سؤال ۱) از دیدگاه خبرگان عوامل مهم و مؤثر در اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان کدام هستند؟

سؤال ۲) مدل مفهومی عوامل مهم و مؤثر در اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان چیست؟

۶- روش‌شناسی پژوهش

با توجه به عدم وجود الگوی مناسب در خصوص موضوع پژوهش، همچنین از آنجا که شکل‌گیری تردید حرفه‌ای حسابرسان یک فرآیند اجتماعی، پیچیده، تعاملی و مستقیماً متمرکز بر تجربیات است، لذا راهبرد نظریه داده بنیاد به منظور بررسی و تحلیل شکل‌گیری تردید حرفه‌ای، عوامل و فرآیندهای مرتبط با آن در میان حسابرسان ایران، به عنوان راهبرد مناسب برای این پژوهش برگزیده شد. نظریه‌پردازی داده بنیاد یک روش‌شناسی استقرایی خلق نظریه است که این امکان را برای پژوهشگران فراهم می‌آورد که گزارشی نظری از ویژگی‌های عمومی موضوع پرورش دهند، درحالی‌که به طور همزمان پایه این گزارش را در مشاهدات تجربی داده‌ها محکم می‌سازد (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶).

در این پژوهش از رهیافت نظام‌مند استراوس و کوربین^۱ (۱۹۹۸) استفاده شده است. مهم‌ترین دلایل انتخاب این روش: اول، زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته شده کمی وجود داشته باشد، دوم، زمانی که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب مشارکت‌کنندگان در مورد خاصی نیاز داشته باشد و سوم، زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد، این روش مورد استفاده قرار می‌گیرد (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). در رهیافت نظام‌مند در نظریه‌پردازی

داده‌بنیاد بر استفاده از گام‌های تحلیل داده‌ها مشتمل بر کدگذاری باز، محوری و انتخابی، و تدوین یک الگوی منطقی با یک توصیف بصری از نظریه تولید شده تأکید دارد. در ادامه این سه نوع کدگذاری که در این تحقیق نیز مورد استفاده قرار گرفتند، تشریح می‌شوند.

۱-۶- کدگذاری باز: در این مرحله، نظریه‌پرداز داده‌بنیاد، مفاهیم اولیه اطلاعات در خصوص پدیده در حال مطالعه را، بوسیله تقطیع اطلاعات شکل می‌دهد (کرسول، ۱۳۹۱). در این پژوهش متن هر مصاحبه سطر به سطر و یا به صورت پاراگرافی، مرور، جملات اصلی آن استخراج و در قالب برجسب‌های مفهومی نامگذاری شد. سپس کدهای ایجاد شده بر اساس وجوه اشتراک و شباهت‌هایی که با یکدیگر داشتند زیر اصطلاحات انتزاعی تر، یعنی مقوله‌ها قرار گرفتند.

۲-۶- کدگذاری محوری: کدگذاری محوری، فرآیند ربط دهی مقوله‌ها به زیرمقوله‌هایشان، و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). همچنین این مرحله شامل ترسیم یک نمودار است که "الگوی پارادایمی" نامیده می‌شود و معرف "شرایط علی"، "راهبردها"، "شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر" و "پیامدها" است که در ادامه شرح مختصری داده می‌شود.

۳-۶- کدگذاری انتخابی: پژوهشگر در مرحله کدگذاری انتخابی به حذف زوائد و بسط و تعمیم آن دسته از مقوله‌ها و روابط می‌پردازد که تا پیش از این به خوبی پایش نشده است. محقق این کار را با اعتبار سنجی مقوله‌ها و روابط تعریف شده بین آن‌ها انجام می‌دهد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). برای این کار پژوهشگر به کتب و مقالات چاپ شده در حوزه تردید حرفه‌ای و همچنین مصادیق و مثال‌های مختلفی که افراد در حین مصاحبه‌ها به آن‌ها اشاره کرده‌اند، مراجعه نمود و توانایی تبیین الگوی صورت بندی شده خود را با استناد به آن‌ها مورد ارزیابی قرار داد و هر کجا که لازم شد به بسط و تعمیق عناصر و روابط این الگو پرداخت. در نهایت بر اساس فرآیندی که در متغیر اصلی اتفاق افتاد، نظریه نهایی کشف و در پایان الگوی مفهومی طراحی گردید.

در این پژوهش، مصاحبه با ۱۶ نفر از شرکاء مؤسسات حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران انجام شد، که ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان در جدول ۲ آمده است. مصاحبه‌ها در اواخر سال ۱۳۹۷ و اوایل سال ۱۳۹۸ و با استفاده از روش مصاحبه عمیق نیمه ساختار یافته صورت گرفته است. از آنجائی که در روش نظریه زمینه‌ای عموماً نمونه‌ها به صورت هدفمند انتخاب می‌شوند، لذا طی فرآیند پژوهش از فرآیند نمونه‌گیری نظری استفاده شده است. نمونه‌گیری نظری، به‌عنوان فرآیندی تعریف می‌شود که دربرگیرنده جمع‌آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است، به‌گونه‌ای که تحلیل قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد این‌که چه داده‌هایی باید جمع‌آوری شود اثر می‌گذارد و فرآیند نمونه‌گیری تا جایی ادامه می‌یابد تا به اشباع نظری دست یابیم. منظور از اشباع در نظریه زمینه‌ای از داده‌ها، حالتی است که پژوهشگر در آن به‌طور ذهنی به این مفاهیم می‌رسد که داده‌های جدید، اطلاعات جدید یا شناخت بیشتری نسبت به تدوین مقوله‌ها به دست نمی‌دهد (بازرگان، ۱۳۹۱).

تمامی مصاحبه‌ها پس از هماهنگی لازم با شرکت کنندگان واجد شرایط، در محلی که مورد نظر آنها بود و با تعیین وقت قبلی در محیط آرام انجام شد. قبل از شروع مصاحبه، پژوهشگر به شفاف سازی در خصوص فواید انجام این تحقیق پرداخت، سپس پژوهشگر با توجه به هدف پژوهش انواع متعددی از سؤال‌های ممکن را بر اساس راهنمای مصاحبه مطرح نمود. بنابراین سؤال‌هایی در ارتباط با تجربه مشارکت کنندگان و مرتبط با موضوع مورد نظر، پرسیده شد. پس از هر بار مصاحبه به منظور هدایت صحیح تحقیق و با توجه به فرآیند و جریان مصاحبه قبلی، در راهنمای مصاحبه بعدی تغییراتی ایجاد گردید. مدت زمان انجام مصاحبه‌ها بسته به علاقه و کیفیت پاسخ‌های مشارکت کنندگان هر کدام بین ۲۵ دقیقه تا ۱ ساعت و ۱۵ دقیقه به طول انجامید. اکثر مصاحبه‌ها به صورت صوتی ضبط و بر روی کاغذ پیاده شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

جدول ۲: ویژگی‌های شرکت کنندگان

مشارکت کنندگان	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	رتبه موسسه	تعداد کدهای مستخرج
۱	مرد	۶۳	دکتر	تدوین کننده استانداردها	۵۲
۲	مرد	۶۵	دکتر	تدوین کننده استانداردها	۲۴
۳	مرد	۶۵	دکتر	الف	۲۹
۴	مرد	۴۰	فوق لیسانس	الف	۲۵
۵	مرد	۶۰	دکتر	ب	۳۳
۶	مرد	۵۲	دکتر	الف	۳۲
۷	مرد	۴۰	دکتر	الف	۳۵
۸	مرد	۴۰	فوق لیسانس	الف	۳۲
۹	مرد	۳۸	فوق لیسانس	الف	۲۲
۱۰	مرد	۳۸	دکتر	ب	۳۰
۱۱	مرد	۴۹	دکتر	ب	۴۰
۱۲	زن	۴۹	دکتر	الف	۲۵
۱۳	مرد	۵۱	دکتر	الف	۳۵
۱۴	مرد	۴۴	دکتر	الف	۲۳
۱۵	مرد	۴۹	دکتر	ب	۳۰
۱۶	مرد	۶۹	دکتر	تدوین کننده استانداردها	۳۰

۷- یافته‌های پژوهش

مصاحبه‌های ضبط شده پس از پیاده‌سازی، با استفاده از روش تحلیل محتوا به صورت سطر به سطر و عبارت به عبارت بررسی، مفهوم‌پردازی، مقوله‌بندی و بر اساس مشابهت، ارتباط مفهومی

و خصوصیات مشترک بین کدهای باز، مفاهیم و مقوله‌ها (طبقه‌ای از مفاهیم) مشخص گردیدند. در تحلیل مرحله ای یافته‌ها با استفاده از تکنیک‌های تحلیلی استراوس و کوربین (۱۹۹۰)، مورد توجه قرار گرفتند. بین تمام مصاحبه‌ها و نقل قول‌ها مورد بررسی مقایسه مداوم داده‌ها صورت گرفت. به دلیل تعدد زیاد مفاهیم استخراج شده که حاصل پلایش بیش از ۱۲۰ صفحه مصاحبه با ۱۶ مصاحبه شونده بود، کدگذاری باز طی دو مرحله انجام پذیرفت. در مرحله اول کدگذاری باز، حدود ۴۹۷ کد اولیه مفید (برچسب مفهومی)، (بدون احتساب همپوشانی) استخراج شد که پس از ادغام و حذف کدهای تکراری دارای فضای مفهومی مشابه، به ۱۵۰ کد مفهومی تقلیل یافت. تحلیل با کدگذاری محوری که تحلیلی با جزئیات بیشتر نسبت به کدگذاری باز است، ادامه یافت به طوری که کدهای مفهومی مرحله کدگذاری باز پس از بررسی و مقایسه مکرر به ۲۲ خرده مقوله و ۸ مقوله انتزاعی، کاهش یافتند (بدون در نظر گرفتن مقوله هسته). جدول ۳ تا جدول ۸ گویای شکل گیری مفاهیم و مقوله‌ها در مراحل مختلف کدگذاری باز و محوری است که در پاسخ به سؤال اول پژوهش ارائه می‌شوند.

جدول ۳: کدهای احصاء شده از تحلیل کیفی داده‌ها در کدگذاری باز و کدگذاری محوری شرایط علی تردید حرفه‌ای حسابرسان

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
تردید ناشی از سابقه مشتری، شناخت حسابرس از حسابرسی‌های قبلی، حسابرسی نخستین، اندازه شرکت، نوع شرکت و نوع مالکیت واحد مورد رسیدگی، تیپ شخصیتی مدیران واحد مورد رسیدگی و جنسیت آنان، شهرت و اعتبار مدیریت و صاحبکار و چگونگی اخذ شواهد و تمرکز فعالیت واحد مورد رسیدگی.	۱- شرایطی که شک حسابرس را درباره وجود تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی بر می‌انگیزد.	معیارهای شناخت از واحد مورد رسیدگی
ویژگیهای مدیریت واحد مورد رسیدگی و نفوذ آن بر محیط کنترلی؛ (طرز تفکر مدیران و صاحبکار، دخالت مدیریت شرکت مورد رسیدگی در جریان حسابرسی)، وضعیت صنعت و ویژگیهای عملیاتی و ثبات مالی واحد مورد رسیدگی، اخبار منفی، وجود ریسک ذاتی، عدم وجود کنترل‌های داخلی موجود، عدم ارائه اطلاعات مناسب.	۲- موضوع‌هایی که خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی را افزایش می‌دهد.	معیارهای شناخت از واحد مورد رسیدگی

جدول ۴: کدهای باز و مقوله‌های مربوط به پدیده محوری (تردید حرفه‌ای حسابرسان)

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
ویژگی‌های فردی حسابرسان	(سیستم‌های رفتاری) ویژگی‌های شخصیتی	تیپ شخصیتی حسابرسان، خودرأی بودن، خوش بینی، تاب آوری (سرسختی)، ویژگی‌های ذاتی/ ژنتیکی (سرشت)، ویژگی‌های اکتسابی (منش)، خود باوری، دقت و توجه، استعداد، زیرکی، منطقی بودن، مسئولیت پذیری، انگیزه‌های ذاتی، فرهنگ، قومیت، جنسیت.
	صلاحیت اخلاقی	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای، تعهد حرفه‌ای، وجدان کاری، میزان اعتماد به اخلاقیات.
	باورهای مذهبی	میزان اعتقادات، میزان اعتماد به اعتقادات .
	عوامل شناختی	ادراک: (آگاهی یافتن از اطلاعات، برداشتهای حرفه‌ای از محیط).
		باورها و نگرش: (افکار، تفکر، آموخته‌های ذهنی).
		ذهن پرسشگر، داشتن ذهن باز، داشتن تمرکز ذهنی و آمادگی ذهنی .
		موانع ذهنی: (گریز از ابهام، پرهیز از خطر، تفکر منفی، عادت).
		بازداری مثبت (وقفه در قضاوت).
		توانایی حل مسأله، رفتارهای تحلیلی، خلاقیت، ناهماهنگی دیدگاه‌ها، سبک‌های تصمیم‌گیری، به‌گزینی، احساسات و عواطف، استرس و اضطراب، وسواس فکری، سهل‌انگاری، عوامل رفتاری و عصبی.
	خطاهای شناختی	اعتماد به نفس بیش از حد، مستند سازی بیش از حد، تمرکز به آخرین اطلاعات، تفکر کلیشه‌ای، بیش اعتمادی، پیش داوری و تصورات قالبی.
توانمندی‌های حرفه‌ای	توانمندی‌های شغلی	شناخت کافی نسبت به حرفه، تغییر الگوی ذهنی.
	پایبندی به اصول	درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای.
	صلاحیت حرفه‌ای	دانش: (دانش در حوزه صنعت و فعالیت اقتصادی صاحبکار، تحلیل آموخته‌ها، آگاهی و تسلط به استاندارد حسابداری و حسابرسی).
		مهارت: (توانایی در بکارگیری دانش حرفه‌ای، تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط، توانایی کار بصورت فردی و گروهی، تفکر شهودی، توانایی دید کلی از فعالیت شرکت و صنعت، حفظ نگرش تردید در طول عملیات حسابرسی، استفاده از الگوهای مستندسازی، استفاده از روش حسابرسی مبتنی بر ریسک، قدرت تصمیم‌گیری).
		تجربه: مربوط بودن تجربه و پویایی تجربه.
		بینش و نگرش فکری: (بینش حسابرسی، بینش مدیریتی)

جدول ۵: کدهای احصاء شده از تحلیل کیفی داده‌ها در کدگذاری باز و کدگذاری محوری راهبردها تردید حرفه‌ای حسابرسان

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
استفاده بهینه از روش حسابرسی مبتنی بر ریسک، بکارگیری مسیر مشورتی، بکارگیری علوم و سایر دانش‌های مرتبط و قوانین و مقررات.	استراتژی‌های حرفه‌ای در سطح حسابرس	سازماندهی و برنامه ریزی اثربخش فرآیند حسابرسی
نگرش شرکاء به کیفیت قضاوت حسابرسی به منزله توسعه و پیشرفت مؤسسه، ترویج فرهنگ یادگیری، تسهیم تجارب با سایر حسابرسان با تجربه همراه با آموزش مستمر، تدوین آئین نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش، نقش موسسه در پرورش ذهنیت تردید گرایی در حسابرس، توسعه فرهنگ خلاقیت و نوآوری در فرآیند رسیدگی، بکارگیری حسابرسان و مدیران با تجربه و درستکار.	استراتژی‌های حرفه‌ای در سطح موسسه	
چرخش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی، رتبه‌بندی واحدهای مورد رسیدگی.	استراتژی‌ها در سطح جامعه حرفه‌ای	

جدول ۶: کدهای احصاء شده از تحلیل کیفی داده‌ها در کدگذاری باز و کدگذاری محوری پیامدها تردید حرفه‌ای حسابرسان

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
ارائه آزادانه و مستقل گزارش حسابرسی، تصمیم‌گیری، قضاوت و اظهار نظر مناسب، توانایی در کشف تحریفات صورت‌های مالی و افشاء آن‌ها و توانایی دفاع و پشتیبانی از مستندات و شواهد.	بُعد کنترلی	پیامدهای اثر بخشی
افزایش اعتبار شرکت مورد رسیدگی با ارائه خدمات با کیفیت، اطمینان دهی به سرمایه گذران و ذینفعان، کاهش مشکلات اعتباردهی ناشی از تضاد منافع، افزایش کیفیت گزارش‌های مالی، سودمندی و شفافیت اطلاعات.	بُعد اعتباربخشی	پیامدهای رفتاری
توانایی پاسخگویی به ذینفعان، کاهش شکاف انتظارات.	پاسخگویی	
جلب اعتماد حرفه و اعتماد جامعه (آثار اجتماعی و نقش اجتماعی).	انضباط اقتصادی	

جدول ۷: کدهای احصاء شده از تحلیل کیفی داده‌ها در کدگذاری باز و کدگذاری محوری شرایط زمینه‌ای تردید حرفه‌ای حسابرسان

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
کدهای احصاء شده	سازکارهای نظارتی بر فعالیتهای حرفه	کنترل کیفی توسط جامعه حسابداران رسمی، استانداردهای حسابرسی.
	تأثیرگذاران مستقیم	جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان بورس اوراق بهادار تهران و کمیته‌های حسابرسی.

جدول ۸: کدهای احصاء شده از تحلیل کیفی داده‌ها در کدگذاری باز و کدگذاری محوری شرایط مداخله گر تردید حرفه‌ای حسابرسان

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
کدهای احصاء شده	رفتارهای صاحبکار	فشار ناشی از عدم ارجاع کار در سال بعد. مدت زمان ارتباط کار حسابرسان با شرکت مورد رسیدگی.
	رفتارهای شرکاء موسسه حسابرسی	گرایش حسابرسان به سمت صاحبکار، ادامه فعالیت با شرکت مورد رسیدگی، وابستگی حسابرسان به حق الزحمه، حجم زیاد کاری و افزایش پیک کاری و فشار بودجه زمانی، طرز رهبری، سیاست‌های داخلی مؤسسه و فرهنگ سازمانی مؤسسه، مشوقها و لحن برخورد مافوق، رتبه، سابقه کاری و شهرت و اعتبار مؤسسه.
	شرایط محیطی	محیط گزارشگری مالی، میزان توسعه یافتگی حرفه در کشور، شرایط اقتصادی، فرهنگی و سیاسی جامعه، وضعیت شرکت‌های خصوصی، وجود شرکت‌های وابسته به نهادهای دولتی.

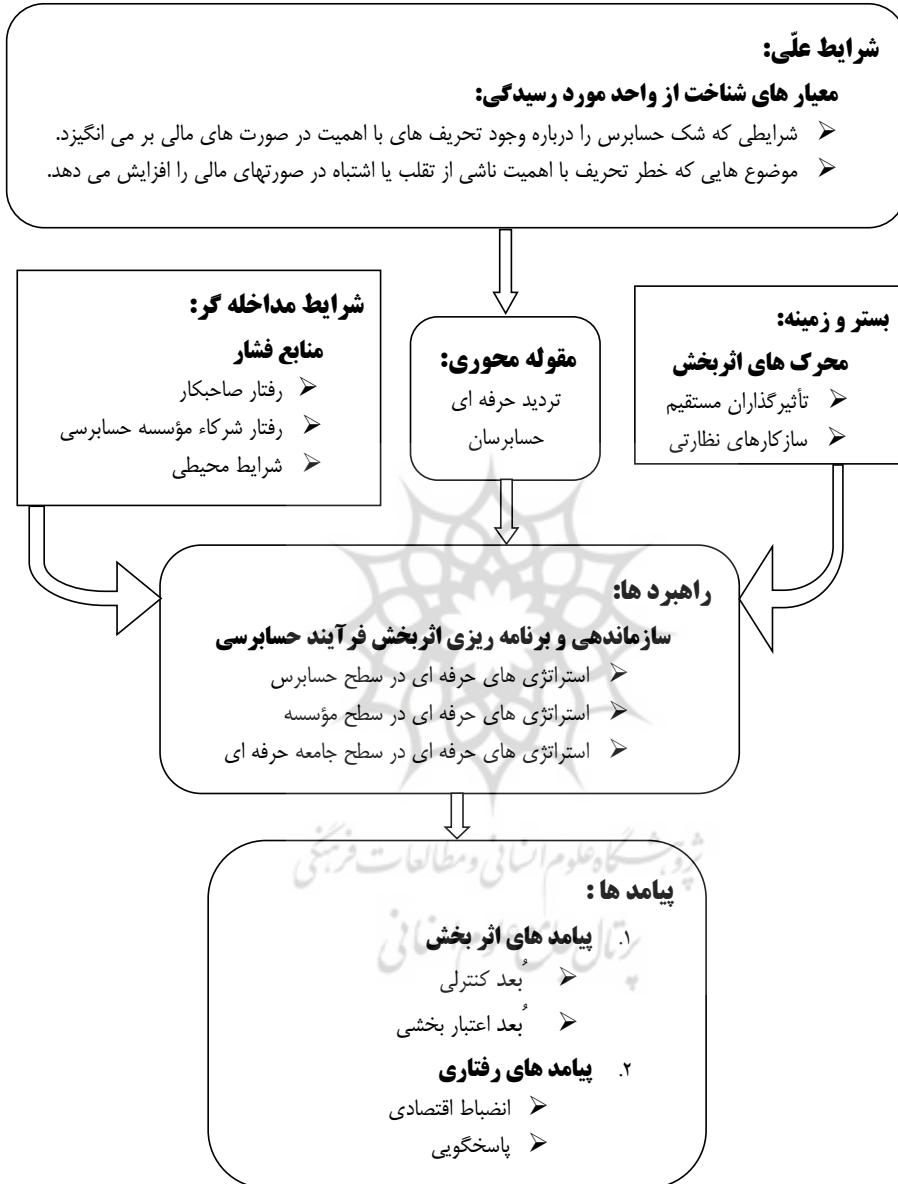
داده‌های خام مصاحبه‌های پژوهش حاضر پس از کدگذاری و دسته بندی در قالب مفاهیم و مقوله‌ها، به استخراج یک مقوله هسته‌ای یا پدیده اصلی پژوهش یعنی تردید حرفه‌ای حسابرسان، بر اساس تأکید گسترده‌ای که مصاحبه‌شوندگان به این مضمون داشتند، منتهی شد. پژوهشگر از طریق این مقوله توانست تمام مقوله‌های زیر مجموعه را به یکدیگر ربط داده و فرآیند مرکزی پژوهش را کشف نمایند. این فرآیند در نظریه داده بنیاد با عنوان الگوی پارادایمی شناخته می‌شود. در این مرحله، مقوله‌های به دست آمده از کدگذاری محوری در سه محور شرایط علی، شرایط

زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر و راهبردها و پیامدها در خصوص پدیده اصلی پژوهش جای‌گذاری شدند. همچنین در مرحله نهایی، جدولی از دلایل و ریشه‌یابی شکل‌گیری این شرایط تحت عنوان یادداشت‌نظری که حاوی تأملات و اندیشه‌های تحلیل‌گر در مورد شرایط تحقیق است، ذکر شد (جدول ۹). بر این اساس، روابط بین مقوله‌های اصلی و مدل پارادایمی تردید حرفه‌ای حسابرسان شکل گرفت و مقوله‌های آشکار شده در قالب ابعاد ۶ گانه مدل پارادایمی، با روابطی که بین آنها وجود دارد، به صورت شرایط علی (۱ مقوله)، مقوله محوری (۲ مقوله)، راهبرد (۱ مقوله)، شرایط زمینه‌ای (۱ مقوله)، شرایط مداخله‌گر (۱ مقوله)، پیامدها (۲ مقوله) جای گرفتند. همانطور که در شکل ۱ مشاهده می‌شود مدل مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان بر اساس مصاحبه با متخصصان و خبرگان و بر اساس روش تحلیل داده‌بنیاد با استفاده از کدگذاری باز، محوری و انتخابی در جواب سؤال دوم تحقیق، (مدل مفهومی مناسب تردید حرفه‌ای حسابرسان چیست؟) تدوین شد. روابط بین مقوله‌های شکل گرفته در داده‌ها نشان می‌دهد که الگوی شکل گرفته با شکل اصلی الگوی پارادایمی، مدل الگویی یا سرمشق استراوس و کوربین (۱۹۹۰) تطابق دارد، یعنی پدیده محوری متأثر از شرایط علی بوده و خود بر راهبردها تأثیرگذار است. راهبردها نیز به نوبه خود تحت تأثیر شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، پیامدهای مرتبط با پدیده مورد بررسی را شکل می‌دهند. در ادامه، در بخش بعدی در مورد یافته‌های پژوهش به تفکیک عناصر الگوی پارادایمی فرایند شکل‌گیری تردید حرفه‌ای حسابرسان توضیحاتی ارائه می‌شود.

جدول ۹: یادداشت نظری، ریشه‌یابی شکل‌گیری عناصر الگوی پارادایمی پژوهش

شرایط	محور	توضیحات
یادداشت	معیارهای شناخت	این عامل تمرکز بر شرایط و موضوع‌هایی دارد که شک حسابرس را درباره وجود تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی بر می‌انگیزد و افزایش می‌دهد. بیشتر مطالعه‌ها مربوط بر این مطالب تأکید دارند که حسابرسان می‌توانند نشانه خطر ذاتی را شناسایی کرده و به آنها واکنش نشان دهند. نتایج به دست آمده در این بخش با دیدگاه هالدرنس (۲۰۱۸) و رایینسون و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد.
زمینه‌ای	محرک‌های اثر بخش	این رهیافت درباره ارزیابی تردید حرفه‌ای، باید بازرسان کنترل کیفیت و نظام‌های ارزیابی را آگاه سازد. اجرای مؤثر بازبینی کنترل کیفیت کار حسابرسی ممکن است به استفاده مناسب از تردید حرفه‌ای کمک کند. (IAASB) بر این باور است که "تأثیرگذاران مستقیم" و به ویژه کمیته‌های حسابرسی، در به چالش کشیدن و زیر سؤال بردن حسابرس و در به کارگیری تردید حرفه‌ای، نقش مهمی دارند. نتایج این بخش با تحقیق اسپنجر (۲۰۱۷)، آستین و همکاران (۲۰۱۸) و IAASB (۲۰۱۲)، تطابق دارد.
ملاحظه‌گر	منابع فشار	این شرایط ناشی از محیط درونی و سیاست‌های موسسه حسابرسی و ساختارهای موجود آن است. مسئولیت‌پذیری یا فشارهای مرتبط با بازرسی احتمالی، ممکن است تردید حرفه‌ای حسابرس را افزایش دهد، و ممکن است مستندسازی بیش از حد برای راضی کردن بازرسان به دغدغه مهم حسابرسان تبدیل شود. نتایج این قسمت با تحقیقات، هاردینگ و تروتمن (۲۰۱۷)، برازل و اسپنجر (۲۰۱۶) و کورتیس (۲۰۱۴) مطابق است.
راهبردها	سازماندهی و برنامه ریزی اثر بخش	راهبردهای شناسایی شده در این بخش از پژوهش با هدف توسعه توانمندی‌های تخصصی، سازماندهی و برنامه ریزی اثر بخش فرآیند حسابرسی و نوآوری‌های فزاینده مستمر و متمرکز و حفظ آن در طی دوره زمانی معین انجام پذیرفته است که با دیدگاه، اولسن و گلد (۲۰۱۸) و کوهن و همکاران (۲۰۱۷)، بولین و همکاران (۲۰۱۵) مطابق است.
پیامدها	پیامدهای اثر بخش	ارزیابی تردید حرفه‌ای ممکن است بیش از فرآیند، به خروجی بستگی داشته باشد. پیامدهای اثر بخش با هدف توسعه ابعاد مهارتی شکل گرفت و با دیدگاه، کنچل و همکاران (۲۰۱۸)، IESBA (۲۰۱۷)، گرت، کوآداکرز و رایت (۲۰۰۹) و بسیاری دیگر از پژوهشگران مطابقت دارد.
	پیامدهای رفتاری	پیامدهای رفتاری نیز با هدف تقویت ارتباط بین حسابرس و جامعه و کاهش شکاف انتظارات و تخصص حسابرس به منظور چابکی و پاسخگویی بهتر مؤسسه حسابرسی تعیین شد، که با دیدگاه سید حسین و همکاران (۲۰۱۷) و کوهن و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد.

شکل ۱. مدل مفهومی عوامل مهم و مؤثر اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان



۸- اعتبارسنجی نظریه داده‌بنیاد

مواردی همچون حساسیت پژوهشگر، انسجام روش‌شناسی، متناسب بودن نمونه، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، باعث می‌شوند تا حد زیادی دقت علمی تحقیق کیفی تضمین شود. در پژوهش حاضر نیز از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و مرور خبرگان غیرشرکت‌کننده در پژوهش (۶ نفر از اعضای هیئت علمی دانشگاه) استفاده و پس از دریافت نظرهای اصلاحی و مشاوره با استاد راهنما و مشاورین ویرایش لازم انجام و مدل مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان ارائه شد.

۹- نتیجه‌گیری و بحث

همانطور که استراوس و کوربین تصریح کرده‌اند، فرآیند تحلیل و تجارب زیستی مشارکت‌کنندگان در یک مطالعه کیفی میتواند به یک خط داستان بزرگتر منتهی شود. این خط داستان، در واقع ماحصل مفهوم سازی و ارائه شرحی انتزاعی و چکیده‌ای از داستان‌های فردی است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در واقع خط داستانی منتج از یک پژوهش کیفی، به رغم تنوع و ناهمگونی روایت‌ها و پیچیدگی‌های خاص موضوع مورد مطالعه، گره‌ها، پیوندها و مضامین مشترک میان روایتها و تجربیات زیسته را فراهم میکند. لذا داده‌های پژوهشی در خصوص گستره مفهومی، ابعاد و مؤلفه‌های مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، راهبردهای مربوط به پدیده و پیامدهای تردید حرفه‌ای در این بخش بررسی و تحلیل شده است:

۹-۱- تعریف و گستره مفهومی تردید حرفه‌ای

شناسایی تردید حرفه‌ای انعکاس‌دهنده ویژگیهای فردی و دربردارنده یک ویژگی روانشناختی است. افزون بر ویژگیهای فردی، جنبه معرفتی/ فلسفی، سازمانی، اقتصادی، ساختاری، و حتی از این بُعد که از روابط صاحبکار تأثیر خواهد گرفت، یک ویژگی محیطی است. مفهوم تردید حرفه‌ای باید به‌عنوان یک مفهوم چندعاملی مورد توجه قرار گیرد. قضاوت تصمیم‌گیری حسابرسان، به شک و تردید حرفه‌ای بستگی دارد. تردید حرفه‌ای در مقایسه با تصور فرد، مفهومی بسیار پیچیده و وسیع است. درک نکردن کافی و مشترک مفهوم تردید حرفه‌ای، سبب ایجاد مشکلات مهمی برای حسابرسان در همراهی با الزام‌های حرفه می‌شود. بقا و غنای خدمات و حرفه حسابرسان، منوط به واکنش مؤثر، صحیح و به‌موقع نسبت به انتظارهای جامعه است. یکی از این واکنشها در قالب صلاحیت حرفه‌ای، عمل به مراقبت و تردید حرفه‌ای مطابق چارچوب صحیح آن است که از شروط لازم برای ورود به حرفه حسابرسان و باقی‌ماندن در آن است. با این حال، تغییر در چارچوب تردید حرفه‌ای و ذهنیت حسابرسان، نیازمند یک تغییر بزرگ در تئوری شواهد حسابرسان و رویه‌های حسابرسان است. پذیرش و به‌کارگیری تفکر تردیدگرایی، مسئولیت شخصی و حرفه‌ای هر حسابرسان است. لذا به‌کارگیری تردید حرفه‌ای، تحت تأثیر ویژگی‌های فردی است از جمله استعداد (یعنی قدرت ذهنی که به حسابرسان امکان می‌دهد با شجاعت با

مسائل ناشی از حسابرسی روبرو شود) و صلاحیت حسابرسان (دانش، مهارت و تجربه)، رفتار فردی حسابرسان نیز تحت تأثیر گرایش‌های شناختی ذاتی و همچنین عوامل خارجی (مانند تهدیدهای ناشی از آشنایی) قرار دارد. مؤسسه‌ها همچنین نقش مهمی را در پرورش ذهنیت تردیدگرایی در حسابرسان ایفا می‌کنند. این نقش در برگیرنده طراحی و اجرای خط مشی‌ها، رویه‌ها و انگیزه‌هایی است که فرهنگی را تشویق می‌کند که تردید حرفه‌ای را به عنوان ضرورت تشخیص داده و تقویت می‌کند. از این رو انتظار می‌رود که مسیر حسابرسی را متأثر سازد. رویکرد مؤسسه برای آموزش حسابرسان خود ممکن است توسعه مؤثر تردید حرفه‌ای را ارتقا بخشد. خط مشی‌ها و رویه‌های مؤسسه‌ها می‌تواند بر چگونگی اعطای پاداش یا ایجاد انگیزه در حسابرسانی که رفتارهای تردیدگرا نشان می‌دهند تمرکز داشته باشد. افزون بر این اجرای مؤثر بازبینی کنترل کیفیت کار حسابرسی ممکن است به استفاده مناسب از تردید حرفه‌ای کمک کند. با این حال مهم است بپذیریم عوامل دیگر مرتبط با حسابرسی، ممکن است مانع از به کارگیری تردید حرفه‌ای به وسیله حسابرسان شود. نمونه‌هایی از این عوامل شامل محدودیت زمانی فشرده برای گزارشگری مالی، حجم کار سنگین کارکنان و همچنین به طور کلی محدودیت زمان و منابع است. عوامل محیطی و زمینه‌ای نیز می‌تواند بر به کارگیری تردید حرفه‌ای تأثیر بگذارد. این عوامل در برگیرنده محیط کسب و کار، قوانین و مقررات و همچنین هنجارها و فرهنگ محلی است که حسابرسان در آن به فعالیت می‌پردازد. "محرک‌های اثر بخش" به ویژه کمیته‌های حسابرسی در به چالش کشیدن و زیرسؤال بردن حسابرسان در به کارگیری تردید حرفه‌ای، نقش مهمی دارند. تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی و سازمانهای حرفه‌ای حسابداری، مؤسسه‌های آموزشی و دیگران، ممکن است به طور مستقیم بر تعلیم و آموزش حسابرسان تأثیر گذاشته و در نتیجه، صلاحیت لازم برای به کارگیری تردید حرفه‌ای و بالا بردن آگاهی از عواملی که ممکن است مانع از به کارگیری مناسب آن شود، توسعه و ارتقاء دهند.

۹-۲- عوامل مهم و مؤثر در اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسان

۹-۲-۱- ویژگی‌های فردی حسابرسان و توانمندی‌های حرفه‌ای حسابرسان

در این پژوهش، تردید حرفه‌ای حسابرسان از دو جنبه یا بُعد مختلف (بُعد ویژگی‌های فردی حسابرسان و بُعد توانمندی‌های حرفه‌ای حسابرسان) بررسی شد. عوامل فردی عواملی اند که از خود فرد نشأت گرفته و شرایط و ویژگی‌های هر فرد آنها را رقم می‌زند. بُعد ویژگی‌های فردی حسابرسان بر اثرگذاری در تردید حرفه‌ای حسابرسان در بخش‌های مختلفی چون ویژگی‌های شخصیتی (سیستم‌های رفتاری)، صلاحیت اخلاقی، باورهای مذهبی، عوامل شناختی و خطاهای شناختی تأکید می‌کند که از طریق کدهای مفهومی مستخرج از متن مصاحبه مشارکت‌کنندگان به دست آمده است؛ به عبارت دیگر، در این بخش رفتارهایی از یک حسابرسان مورد انتظار است که از یک فرد توسعه یافته انتظار می‌رود. مشارکت‌کنندگان در این زمینه چنین گفتند: "در حسابرسی مبتنی بر ریسک، وقتی وارد یک واحد اقتصادی می‌شویم و می‌خواهیم کار حسابرسی انجام دهیم،

فرآیند کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی را باید طی کنیم. بعد از کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی مورد رسیدگی باید شروع به ارزیابی آزمون آن‌ها با توجه به تردید حرفه‌ای کنیم و از نتایج آزمون محتوا استفاده کنیم و بهره ببریم در این حرکت ویژگی‌های فردی حسابرس مهم است، هر مدرکی که به حسابرس داده می‌شود روی آن مدارک و مستندات باید فکر کند و داخل پرونده حسابرسی قرار دهد، داشتن ذهن پرسشگر جزء عوامل شناختی و ویژگی فردی حسابرس است، باید وجود داشته باشد. حسابرسی، قضاوت است و امر قضاوت هم در ذهن افراد تجزیه و تحلیل می‌شود و با علم و آموزش و عوامل اکتسابی می‌توانیم آن را گسترش دهیم، البته تیپ‌های شخصیتی در حسابرسان و نگرش حسابرسان هم متفاوت است. خیلی مهم است که تردید حرفه‌ای از رده‌های پایین حسابرسی شروع شود و بتوانیم با آموزش، ذهن حسابرس را نقادانه و پرسشگر بار آوریم."

بعد توانمندی‌های حرفه‌ای حسابرس بر اثر گذاری در تردید حرفه‌ای حسابرسان در سه بخش توانمندی‌های شغلی، پایبندی به اصول بنیادی و صلاحیت حرفه‌ای تأکید می‌کند. این بُعد حسابرسان را به عنوان کارشناسی معرفی می‌کند که باید مهارت، تجربه، بینش و نگرش فکری و اطلاعات عمومی درباره مسائلی همچون اقتصادی و حقوقی داشته باشد و همچنین از دانش تخصصی بالایی در حوزه حسابداری و حسابرسی و آخرین تحولات و تغییرات آنها نیز برخوردار است. دانش تخصصی مجموعه‌ای از اطلاعات فنی و تخصصی مربوط به حسابرس است که برای انجام کار خود، به آنها نیاز دارند. این دانش فنی را می‌توان به دانش درباره استانداردهای حسابداری و حسابرسی، نرم افزارهای حسابداری و حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای، دانش قوانین و مقررات، دانش فعالیت اقتصادی واحد حسابرسی شونده تفکیک کرد. یکی از مدیران جامعه حسابداران رسمی بیان نمود: "در کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی، تجربه، دانش و مهارت حسابرس (صلاحیت حرفه‌ای حسابرس) تاثیر به سزایی دارد. اگر تجربه، دانش و مهارت نداشته باشی کسب شناخته بسیار ضعیف و یا کلاً غلط خواهد بود و یا مدت طولانی تر را برای کسب شناخت باید طی نمود."

تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه نشان داد که شرکت کنندگان مکرراً به وجود ویژگی‌های فردی حسابرس و فاکتورهای توانمندی‌های حرفه‌ای حسابرس تأکید داشته و از آن به عنوان مهمترین عامل پیش روی حسابرسان در مسیر حرفه‌ای شدن و بر بکارگیری درست تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی، یاد می‌کردند.

۹-۲-۲- شرایط علی تردید حرفه‌ای حسابرسان:

پژوهشگر می‌تواند با توجه به خود پدیده و با نگاه منظم به داده‌ها و بازبینی رویدادها و وقایعی که از نظر زمانی مقدم بر پدیده مورد نظر هستند، شرایط علی را بیابد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). در این پژوهش نتایج به دست آمده از روش مقایسه مداوم پاسخ مصاحبه شونده‌گان حاکی از وجود یک مقوله اصلی در خصوص شرایط علی برای ایجاد پدیده مورد مطالعه با عنوان

عوامل معیارهای شناخت از واحد مورد رسیدگی بود، که در همین زمینه مشارکت کنندگان اظهار داشتند: در میزان تردید حرفه‌ای بکار گرفته شده در رسیدگی به یک شرکت، کسب شناخت از واحد اقتصادی مهم است. در محیط‌های پرریسک، حسابرس چون پیش بینی می‌کند که احتمال خطر زیاد باشد، با دقت و وسواس بیشتری مدارکی که به دستش می‌رسد را بررسی می‌کند، حتی میزان آزمون‌ها را بیشتر می‌کند. نوع رسیدگی در یک شرکت سهامی عام، با یک شرکت سهامی خاص با یک شرکت خانوادگی تفاوت دارد. در دوره اول برای رسیدگی یک شرکت (حسابرسی نخستین) نیاز به وقت بیشتر و میزان بکارگیری تردید حرفه‌ای بیشتری داریم به نسبت اینکه ما برای دوره دوم و سوم و سایر دوره‌ها در آن شرکت باشیم. در تمام مراحل حسابرسی باید با تردید حرفه‌ای کار را انجام دهیم مخصوصاً در مرحله اول کار، چون بحث شناخت را داریم. البته عوامل دیگری هم بر تردید حرفه‌ای اثرگذار است از جمله، اندازه شرکت، نوع کار، دانش پرسنل شرکت، اطلاع رسانی شرکت، کنترل‌های داخلی شرکت و سایر موارد.

۹-۲-۳- شرایط زمینه‌ای تردید حرفه‌ای حسابرسان:

شرایط زمینه‌ای، محل حوادث یا وقایع مرتبط با پدیده در طول یک بُعد است که در آن کنش متقابل برای کنترل، اداره و پاسخ به پدیده صورت می‌گیرد و بر راهبردها تأثیر می‌گذارد. در این پژوهش، ذینفعانی که می‌توانند به طور مستقیم تردید حرفه‌ای را مورد تأثیر قرار دهند و بر راهبردها تأثیر گذارند، به عنوان محرک‌های اثر بخش در نظر گرفته شده است. این ذینفعان شامل: تدوین کنندگان استاندارد، سازمان‌های حرفه‌ای حسابرس، ارکان راهبری شرکت، شامل: کمیته‌های حسابرسی، مراجع تنظیم مقررات و مراجع نظارتی حسابرسی و مدیریت و کسانی که در تنظیم صورتهای مالی مسئولیت دارند، می‌باشند. در این خصوص مشارکت کنندگان بیان نمودند که، "کنترل کیفیت توسط جامعه حسابداران رسمی می‌تواند یک عامل برای ایجاد تردید حرفه‌ای باشد، همچنین تأثیرگذاران بر حرفه و مراقبت و نظارت بر حرفه را داریم. مشارکت کننده دیگری فرمودند: وجود کمیته‌های حسابرسی در شرکت‌های بورسی با توجه به الزامی که هست یکی از وظایفش نظارت بر کار حسابرس مستقل است. کمیته‌های حسابرسی حلقه ارتباطی بین حسابرس مستقل، حسابرس داخلی، سهامداران شرکت و هیأت مدیره است و شاید هم حسابرس با وجود کمیته حسابرسی احساس خطر کند. اگر لغزش احتمالی در کار حسابرس مستقل باشد، کمیته حسابرسی ورود می‌کند و قطعاً حسابرس با این وجود تردید حرفه‌ای بالاتری را خواهد داشت. برای شرکت‌هایی که بورسی هستند، از طرف جامعه حسابداران رسمی، حسابرسان معتمد بورس را داریم. سازمان بورس اوراق بهادار یکی از نمادهایی است که نظارت کننده است و این باعث می‌شود حسابرسان حواصشان به کار بیشتر باشد."

۹-۲-۴- شرایط مداخله‌گر تردید حرفه‌ای حسابرسان:

شرایط مداخله‌گر، شرایطی است که بر چگونگی فرآیندها و راهبردها تأثیر می‌گذارد و باعث تشدید یا تضعیف پدیده‌ها می‌شوند. در این پژوهش منابع فشار به عنوان شرایط مداخله‌گر

شناسایی شده و مشارکت‌کننده‌های اظهار داشت که، "تردید حرفه‌ای، بغیر از شخصیت حسابرس به فضای مؤسسه و طرز رهبری شرکاء، چارچوب سازمانی مؤسسه، کنترل بیرونی مؤسسه (مثل کنترل کیفی جامعه حسابداران) و خوش‌نامی مؤسسه و عوامل دیگر بستگی دارد. همه این‌ها روی سطحی از تردید حرفه‌ای حسابرسی اثر گذار است. همچنین یک سری عوامل می‌توانند تأثیر منفی بر میزان تردید حرفه‌ای داشته باشند، مثل مشتری‌مداری (گرایش به سمت صاحب کار). اینکه حسابرس با خودش فکر کند که اگر بیشتر از این بخواهد سخت‌گیرانه برخورد کند، با عدم ارجاع کار در سال بعد از طرف صاحب کار روبرو خواهد شد. لذا راضی نگه داشتن صاحب کار مهم است. سایر عوامل، مثل حجم زیاد کار، پیک کاری، فشار بودجه زمانی و غیره می‌توانند باعث شوند که حسابرس زودتر از یک موضوع بگذرد و این خود باعث می‌شود کمتر شواهد و مستندات جمع کند و در نهایت کمتر تردید نماید."

۹-۲-۵- راهبردهای تردید حرفه‌ای حسابرسان:

در تحلیل راهبردهای قابل‌تصور و در تشریح نظرات شرکت‌کنندگان در پژوهش در خصوص نحوه مواجهه با پدیده اصلی یعنی تردید حرفه‌ای حسابرسان، از مجموع کدهای مستخرج از مصاحبه‌ها می‌توان یک دسته راهبرد کلی شامل، سازماندهی و برنامه ریزی اثر بخش فرآیند حسابرسی را عنوان نمود، که این راهبرد در سه سطح حسابرس، مؤسسه حسابرسی و در سطح جامعه حرفه‌ای مطرح گردید. این عوامل به ارائه راه‌حلی برای مواجهه با پدیده اشاره دارد که هدف آن اداره پدیده مورد مطالعه، برخورد با آن و حساسیت نشان دادن در برابر آن است. در این خصوص مشارکت‌کننده‌ای بیان نمود: "بخاطر اعتبار بخشی و شفافیت اطلاعات بیشتر، بخاطر رسیدن به اهداف، راهبردها و استراتژی‌ها می‌تواند شامل: بکارگیری حسابرسان با تجربه، بکارگیری نیروی متخصص، آموزش مستمر و پویا، بکارگیری علوم و سایر دانش‌های مرتبط باشد."

۹-۲-۶- پیامدهای تردید حرفه‌ای حسابرسان:

حسابرسی باعث ایجاد ارزش افزوده برای صورت‌های مالی می‌شود. یک مؤسسه 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 تأثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل‌اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، با کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد (یعقوب‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۱). طبق تعریف دی‌آنجلو^۱ کیفیت حسابرسی یعنی حسابرس مستقل تحریفات با اهمیت را کشف و گزارش نماید. "حسابرسی با کیفیت بالاتر" دقت اطلاعات تهیه شده را بهبود می‌بخشد و به استفاده‌کنندگان به خصوص سرمایه‌گذاران فرصت می‌دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد مالی شرکت را مورد ارزیابی قرار دهند (دی

آنجلو، (۱۹۸۱). ارتقای کیفیت حسابرسی باعث ارتقای جایگاه این حرفه در جامعه می‌گردد و زمینه اعتماد عمومی بیشتر به حرفه حسابرسی را فراهم می‌سازد. چون حرفه حسابرسی برای بقا به این اعتماد و اعتبار نیاز مبرم دارد. اگر کیفیت حسابرسی وجود داشته باشد به بُعد کنترلی و اعتبار دهی مناسب می‌رسیم و می‌تواند موجب آگاهی دهی و شهادت دهی شود. همچنین اگر کیفیت حسابرسی را داشته باشیم، نقش انضباط اقتصادی را به همراه خواهیم داشت. بنا به دیدگاه‌های شرکت کنندگان در این پژوهش، حسابرسان در مواجهه با پدیده اصلی پژوهش راهبرد، سازماندهی و برنامه ریزی اثربخش فرآیند حسابرسی را اختیار می‌کنند، اتخاذ این راهبرد دو پیامد به همراه خواهد داشت که شامل پیامدهای اثربخش و پیامدهای رفتاری میباشد، که هر دو شامل پیامد مثبت هستند. پیامدها، خروجی‌هایی هستند که در اثر استخدام راهبردها به وجود می‌آیند و نتیجه کنش و واکنش شرایطی هستند که در خصوص پدیده وجود دارند. پیامدهای اثربخش شامل خرده مقوله‌های بُعد کنترلی و بُعد اعتباربخشی به عبارت دیگر ارزش افزوده حسابرسی را به همراه دارد و پیامدهای رفتاری آن خرده مقوله‌های پاسخگویی و انضباط اقتصادی را معرفی می‌نماید. آنچه حسابرسی به فرآیند گزارشگری می‌افزاید مربوط به کیفیت اطلاعات گزارش شده و نیاز استفاده کنندگان به ارزیابی کیفیت اطلاعات قبل از استفاده از آنهاست. از دیدگاه کنترلی، به دو دلیل ذیل حسابرسی به عنوان عاملی مستقل بر کیفیت اطلاعات نظارت دارد:

الف) بررسی مستقل میزان تطابق اطلاعات حسابداری با معیارهای از قبل تعیین شده که این معیارها قاعدتاً باید منعکس کننده نیاز و خواست استفاده کنندگان اطلاعات باشد.

ب) ایجاد انگیزه برای تهیه کنندگان جهت تولید اطلاعات در چارچوب معیارهای از قبل تعیین شده، زیرا تهیه کننده می‌داند که مورد حسابرسی قرار خواهد گرفت.

از دیدگاه اعتبار بخشی، حسابرس بر اعتبار اطلاعات می‌افزاید، زیرا استفاده کنندگان می‌توانند مطمئن باشند که عوامل کنترلی پیش گفته بر فرآیند گزارشگری حاکم و باعث بهبود کیفیت اطلاعات شده است. همچنین حسابرسی از ارکان اساسی فرآیند پاسخگویی است. پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات مستلزم بررسی آن‌ها توسط شخصی مستقل از تهیه کننده اطلاعات است و در نهایت به تردید حرفه‌ای مناسب، قضاوت درست و کیفیت حسابرسی وابسته است. در این خصوص مشارکت کنندگان فرمودند:

"تردید حرفه‌ای پیامدهایی هم به همراه دارد که در تصمیم‌گیری و قضاوت آن را می‌بینیم، همچنین دیگر پیامدهای آن می‌تواند قضاوت اجتماعی و اعتماد جامعه باشد. حسابرس تمام نقطه نظرش در اظهار نظر و قضاوتش است اگر تردید نکند انتهای آن به اظهار نظر مناسب منتج نمی‌شود و اینجا شدت و ضعف آن است که روی قضاوت تأثیر می‌گذارد و تردید حرفه‌ای اگر خوب بکار گرفته نشود قطعاً باعث می‌شود که یک سری موارد را کشف نکنیم و متوجه یک سری موارد نشویم و این امر کیفیت حسابرس ما را تحت شعاع قرار می‌دهد. همچنین گزارش حسابرسی آثار اجتماعی را به همراه دارد، اگر اختلافی رخ دهد کل جامعه درگیر این موضوع

می‌شوند پس پیامدهای کلان این موضوع جلب اعتماد جامعه و پاسخگویی است. آثار اجتماعی، نقش اجتماعی و انضباط اجتماعی خیلی مهم است که حسابرسان در این امر دخیل است با گزارشات خوب در توسعه سرمایه‌گذاری‌ها دخالت مستقیم خواهیم داشت".

مطابق الگوی ارائه شده بر اساس ایجاد روابط بین مقوله‌ها و یکپارچگی آن‌ها، مقوله محوری پژوهش متأثر از معیارهای شناخت از واحد مورد رسیدگی، ارائه شد. شرایطی که شک حسابرسان را درباره وجود تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی برمی‌انگیزد و موضوع‌هایی که خطر تحریف‌های با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد به عنوان اصلی‌ترین عامل مرتبط با شرایط علی معرفی شد. مقوله هسته‌ای پژوهش (تردید حرفه‌ای حسابرسان) با تأثیرپذیری از شرایط علی منجر به سازماندهی و برنامه‌ریزی اثربخش فرآیند حسابرسانی می‌شود. این کنش‌ها در بستر محرک‌های اثربخش با زیر مقوله‌هایی همچون تأثیرگذاران مستقیم و سازمان‌های نظارتی و هم‌زمان تحت تأثیر مؤلفه‌های، منابع فشار به عنوان عوامل مداخله‌گر تأثیر می‌پذیرد و در نهایت با اتخاذ کنش و واکنش‌های ذکر شده به عنوان راهبرد، پیامدهایی را برای آن به همراه خواهد داشت. بُعد کنترلی و بُعد اعتباربخشی شناسایی شده منجر به شکل‌گیری پیامد اثربخش و بُعد پاسخگویی و انضباط اجتماعی، پیامدهای رفتاری را مورد شناسایی قرار دادند. در نهایت این مقوله‌ها و روابطی که به آن‌ها اشاره شد الگوی فرآیند شکل‌گیری تردید حرفه‌ای حسابرسان را روایت می‌کنند. یافته‌های حاصل از این تحقیق با نتایج آستین و همکاران (۲۰۱۸)، هالدرنس (۲۰۱۸)، اولسن و گلد (۲۰۱۸)، رایبسون و همکاران (۲۰۱۷)، برازل و اسپجر (۲۰۱۶)، هارت و همکاران (۲۰۱۳)، تابا (۲۰۱۱)، گرت، کوآداکرز و رایت (۲۰۰۹)، نلسون (۲۰۰۹) و دیگر پژوهشگران همسو است.

۱۰- پیشنهادهای پژوهش

با توجه به تأکیدی که اکثر صاحب نظران در پژوهش به وجود برخی ویژگی‌های فردی در حسابرسان داشتند، انتظار می‌رود که مدل ارائه شده در این پژوهش که بر پایه ادراک و تجربه اکثریت شرکت کنندگان است بتواند به عنوان مبنایی برای تردید حرفه‌ای حسابرسان ایرانی مورد استفاده قرار گیرد. لذا، به حسابرسان پیشنهاد می‌گردد تا نسبت به تقویت عاملیت‌گرایی وجودی به عنوان هسته و جوهره اصلی تردید حرفه‌ای، از طریق توسعه توانمندی‌های فردی و حرفه‌ای، اقدام نموده تا ضمن اصلاح تصویر موجود از خود نزد سازمان، زمینه ارتقای منزلت خود در سازمان را فراهم آورند.

به مؤسسه‌های حسابرسانی پیشنهاد می‌شود برای تردید حرفه‌ای حسابرسان خود و ارائه قضاوت‌های با کیفیت که منجر به حسن شهرت مؤسسه حسابرسانی می‌شود از نتایج این تحقیق استفاده کنند و یکی از استراتژی‌های آنها در زمان استخدام حسابرسان توجه به ابعاد و مؤلفه‌های تردید حرفه‌ای باشد. به علاوه، پس از استخدام جهت افزایش کارایی و اثربخشی آنها، ضمن طراحی نظام پاداش و فرهنگ سازمانی اثربخش و برنامه‌ریزی جهت ارتقای دانش و مهارت‌های

حسابرسان، آن‌ها را در جهت بهبود ابعاد و مؤلفه‌های تردید حرفه‌ای خود تشویق نمایند تا بهره‌وری حسابرسان و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای افزایش یابد.

متولیان حرفه می‌توانند با توجه به ابعاد به‌دست آمده برای تردید حرفه‌ای حسابرسان و زیر مقوله‌ها و مفاهیم مربوط به آنها، در اصلاح قوانین و مقررات استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در حرفه حسابرسی، و در نظرگرفتن تمهیداتی جهت ورود نخبگان به حرفه حسابرسی، کاهش محدودیت‌های موجود در حرفه، تقویت نظام آموزشی، اصلاح سرفصل‌ها و کتب آموزشی و توجه بیشتر به مسائل اخلاقی در آن، تدوین آئین‌نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش، توجه ویژه‌ای داشته باشند. همچنین مواردی همچون اصلاح قوانین مربوط به انتخاب حسابرسان معتمد سازمان بورس، بهبود فرآیند انتخاب و گزینش حسابدار رسمی، اصلاح قوانین مربوط به چرخش حسابرسان، باید توسط این متولیان مورد توجه قرار گیرد. برگزاری هر چه بیشتر و باکیفیت‌تر سمینارها، گردهمایی و کنگره‌ها از سوی انجمن حسابرسان با دعوت از مدیران مؤسسه‌های حسابرسی و انتقال تجربه می‌تواند نمونه‌ای از اقدامات مؤثر برای فرهنگسازی و توسعه آموزش در این زمینه باشد و همچنین با ادغام مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و تشکیل چند مؤسسه حسابرسی بزرگ (با در نظر گرفتن تجربیات کشورهای دیگر و اجرای کارا و اثربخش آن) به تردید حرفه‌ای در سطح مؤسسه‌های حسابرسی کمک زیادی خواهد شد.

همچنین با توجه به اینکه تردید حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی فرد تأثیر می‌پذیرد (نلسون، ۲۰۰۹)، لذا پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی، نقش ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بیشتر مورد بررسی قرار گیرد.

۱۱- محدودیت‌های پژوهش

بدون تردید هر پژوهشی در اجرا عاری از چالش و مشکل نیست. این پژوهش نیز مستثنی نبوده و انجام آن با محدودیت‌هایی مواجه بود. مهم‌ترین محدودیت این پژوهش مربوط به محدودیت‌های ذاتی روش تحقیق کیفی است.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. ابوالعالی، خدیجه. (۱۳۹۱)، پژوهش کیفی از نظریه تا عمل تهران. نشر علم.
۲. بازرگان، عباس. (۱۳۹۱)، مقدمه‌ای بر روش‌های پژوهش کیفی و آمیخته- رویکردهای متداول در علوم رفتاری، نشر دیدار، تهران.
۳. برزیده، فرخ. باباجانی، جعفر. عبدالهی، احمد. (۱۳۹۷). طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، تابستان ۹۷، صص ۵ - ۳۶
۴. بنایی قدیم، رحیم. (۱۳۹۷)، چارچوب نظری تردید حرفه‌ای برای حسابرسان، مجله حسابرسان، شماره ۹۷، صص ۸۶-۹۴
۵. بنی مهد، بهمن؛ حسینی، سیدحسین؛ رضایی، نرگس. (۱۳۹۷)، تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، تابستان ۹۷، صص ۱۷۵ - ۱۹۹

۶. پور حیدری، امید؛ خدای پور، احمد؛ بیرجندی، حمید. (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، حسابداری مدیریت، سال دوازدهم، شماره ۴۲، پاییز ۱۳۹۸، صص ۱۵-۲۶
۷. تحریری، آرش و پیری سقرلو، مهدی. (۱۳۹۵)، درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۱، صص ۱۱۷ تا ۱۳۵
۸. سیاسی، سحر و دیناربر، مینا. (۱۳۹۴)، ارائه مدلی تبیینی به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی با رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدل سازی معادلات ساختاری، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره چهارم، شماره ۱۵، صص ۱۰۷-۱۱۶
۹. حسنی، محمد و غلامرضایی، محسن. (۱۳۹۶)، نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، سال ششم، شماره ۱۱، صص ۴۷-۸۴
۱۰. حسنی، محمد و غلامرضایی، محسن. (۱۳۹۸)، تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل، فصلنامه دانش حسابداری، پیاپی ۳۷ (تابستان ۱۳۹۸)، صص ۴۳-۷۶
۱۱. دانایی‌فرد، حسن و امامی، سید مجتبی. (۱۳۸۶)، استراتژیهای پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه پردازی داده بنیاد. اندیشه مدیریت، سال اول، شماره دوم، پاییز و زمستان، صص ۲۷-۹۲
۱۲. دانایی‌فرد، حسن و امامی، سید مجتبی. (۱۳۹۲)، استراتژی نظریه داده‌بنیاد در مطالعات سازمان و مدیریت. (فصل چهارم از کتاب روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع). انتشارات صفار. چاپ دوم. صص ۲۷۶
۱۳. رضایی، ذبیح‌الله؛ نیک بخت، محمد رضا؛ متنی، وحید. (۱۳۹۶)، طراحی مدل کیفیت حسابرسان داخلی، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، زمستان ۹۶، صص ۵-۵۷
۱۴. رهنمای رودپشتی، فریدون و همکاران. (۱۳۹۷)، جنسیت حسابرسان و سبک‌های کارکرد تفکر: آزمون نظریه خود حکومت ذهنی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۵، صص ۹-۹۱
۱۵. فرزین بیلندی، علی و مشهدی قره‌قیه، هادی. (۱۳۹۶)، بررسی تردید حرفه‌ای حسابرسان، مجله حسابرسان، شماره ۹۰، شهریور ۱۳۹۶، صص ۲۴-۲۵
۱۶. کرسول، جان. (۱۳۹۱)، پویای کیفی و طرح پژوهش: انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهشی، پدیدارشناسی، نظریه داده‌بنیاد، قوم‌نگاری، مطالعه موردی). ترجمه: (حسن دانایی‌فرد، حسین کاظمی). انتشارات صفار. ویرایش دوم (۲۰۰۷)
۱۷. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی. (۱۳۹۱)، استانداردهای حسابرسی، (تجدید نظر شده، ۱۳۹۱). تهران: سازمان حسابرسی.
۱۸. مهربان پور، محمد رضا؛ رحمانیان، نظام‌الدین؛ آهنگری، مهناز. (۱۳۹۷)، بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه‌ای در ایران، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، صص ۱۰۷-۱۲۸
۱۹. ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۹۶)، چگونه می‌توانیم به کارگیری تردید حرفه‌ای را در حسابرسی تقویت کنیم؟، مجله حسابرسان، ۱۳۹۶، صص ۵۰-۵۷
۲۰. نیکومرام، هاشم و حیدر، مجتبی. (۱۳۹۷)، سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابرسی، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال سوم، شماره پنجم، صص ۱۵۱-۱۸۵
۲۱. نیکومرام، هاشم و همکاران. (۱۳۹۵)، بررسی سوگیری‌های روانشناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۲۳، صص ۱۲۲-۱۴۸
۲۲. نیکومرام، هاشم؛ رضایی، علی اکبر؛ حسینی، سید حسین. (۱۳۹۴)، تبیین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی، حسابداری مدیریت، شماره ۲۵، صص ۱۳-۲۷
۲۳. ولیان، حسن؛ عبدلی، محمد؛ کریمی، شبنم. (۱۳۹۶)، طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره چهارم، صص ۲۱۵-۲۴۶
۲۴. یعقوب نژاد، احمد؛ رویایی، رمضانعلی؛ آذین فر، کاوه. (۱۳۹۱)، ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردید‌گرایی و کیفیت حسابرسی، حسابداری مدیریت، شماره چهاردهم، صص ۲۵-۳۵

ب- منابع خارجی

1. Abi□□□ P.S. 2014. Professional Skepticism of Auditors and Risk of Fraudulent Financial Reporting, Journal of Accounting and Management, Original scientific paper,UDC 657.6
2. Agarwalla, S.K., N. Desai, and A. Tripathy. 2017. The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. Available at: <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.002>
3. Aschauer, E., Fink, M., Moro, A., Van Bakel-Auer, K., and WarmingRasmussen, B. 2017. Trust and Professional Skepticism in the Relationship between Auditors and Clients: Overcoming the Dichotomy Myth. Behavioral Research in Accounting 29(1):19-42.
4. Arumrga, Z., Andreas, A. Z., 2016. The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor skepticism as a Moderating Variable. Procedia - Social and Behavioral Sciences 219 (2016): 828 – 832.
5. Austin, A., Carpenter, T. Christ, M., and Nielson, C. 2018. Empowering Auditors to Pursue Fraud during Evidence Evaluation. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3247783>
6. Bell, T.B., M.E. Peecher, and Thomas H. 2011. The 21st Century Public Company Audit .New York, NY: KPMG LLP: 357-381
7. Bowlin, K. O., J. L. Hobson, and M. D. Piercy. 2015. The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality. The Accounting Review: 90(4): 1363-1393
8. Brazel J.F., and J. Leiby, and T. Schaefer .2018. Do Rewards Encourage Professional Skepticism? Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3111466>
9. Brazel J.F., and C. Gimbar, and E. Maksymov. 2018. The Outcome Effect and Professional Skepticism: A Replication and an Attempt at Mitigation. Behavioral Research in Accounting, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3140647>
10. Brazel J.F., and T. Schaefer. 2016. Research Insights Auditor Professional Skepticism Part I: Incentives and Time, www.ifac.org .
11. Brazel J.F., and T. Schaefer. 2016. Research Insights Auditor Professional Skepticism Part II: Mindset, Prompts and Environment and Contextual Factors, www.ifac.org.
12. Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. 2016. The Outcome Effect and Professional Skepticism. The Accounting Review 91(6):1577-1599.
13. Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. 2013. Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions. Behavioral Research in Accounting, 25(2): 45-69. doi: doi:10.2308/bria-50468.
14. Choo, F., and K. Tan. 2000. Instruction, Skepticism, and Accounting Students' Ability to Detect Frauds in Auditing, THE Journal of Business Education 1:72-87.
15. 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. doi: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.003>
16. Curtis R.K., Breaking the Barrier. 2014. An Examination into the Current State of Professional Skepticism, University of Connecticut. Available at: https://opencommons.uconn.edu/srhonors_theses/340
17. DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics, 3(3): 183-199.
- 18.
19. DeFond, M., & Zhang, J. 2014. A review of archival auditing research. Journal of Accounting and Economics, 58(2-3): 275-326.
20. Doty, J. R. 2011. What the PCAOB Expects for the Coming Year and Beyond. . Available at: <https://pcaobus.org>
21. Endrawes, M., & Monroe, G S. 2010. Professional skepticism of auditors: a cross-cultural experiment. School of Accounting University of New South Wales Australia, 1-40.

22. Favere-Marchesi, M., & Emby, C. E. N. 2017. The Alumni Effect & Professional Skepticism: An Experimental Investigation. *Accounting Horizons*. doi: 10.2308/acch-51920
23. Fatmawati, D., A.Mustikarini, and F.Inneke Puspita. 2018 . Does Accounting Education Affect Professional Skepticism and Audit Judgment? *Jurnal Pengurusan* 52: 221 – 233. Available at: <https://doi.org/10.17576/pengurusan-2018-52-18>
24. Glover, Steven M., and F.Prawitt. 2014. Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum, *Current Issues in Auditing* 8(2):1- 10.
25. Grenier, J. H. 2011. Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era: A Dual-Process Model and an Experimental Test, Working paper, Miami University. www.worldcat.org
26. Groot, T., Quadackers, L. & Wright, A. 2009. Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decision. *Social science research network*, Available at <http://ssrn.com/abstract=1478105>.
27. Harding, N., Trotman, K. T. 2017. The Effect of Partner Communications of Fraud Likelihood and Skeptical Orientation on Auditors' Professional Skepticism, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 36(2): 111- 131.
28. Holderness, D. K. 2018. The effect of multiple auditors on deception detection in a client inquiry setting. *Behavioral Research in Accounting* 30 (1): 39-58.
29. Hurtt, R. M Eining, M. & Plumlee, D. 2003. Professional Skepticism: A Model with Implications for Research, Practice and Education, Working paper. University of Wisconsin-Madison, (3): 1-30.
30. Hurtt, R.K. 2007. Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale. *Auditing. A Journal of Practice and Theory* 29 (1): 149-171.
31. Hurtt, R. K. 2010. . Development of a Scale to Measure Professional Skepticism, *AUDITING. A Journal of Practice & Theory* 29 (1): 149-171.
32. Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H. L., 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): 45-97.
33. IAASB. 2009a. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).
34. IAASB. 2012. International Accounting & Auditing Standards Board (IAASB). staff questions and answers: Professional skepticism in an audit of financial statements. New York, NY: IFAS.
35. International Ethic Standards Board for Accountants (IESBA), Proposed Application Material Relating to: (a) Professional Skepticism –Linkage with the Fundamental Principles; and (b) Professional Judgment – Emphasis on Understanding Facts and Circumstances, www.ifac.org, 2017.
36. Kadous, K. 2000. The effects of audit quality and consequence severity on juror evaluations of auditor responsibility for plaintiff losses, *The Accounting Review* 75 (3): 327–341.
37. Knechel W.R., A.S. Sofla, and T. Svanström., 2018.The Effect of Professional Skepticism on Auditor Compensation and Auditor Opinions, Available at: <https://www.business.auckland.ac.nz>
38. Nelson, Mark. W. 2009. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *A Journal of Practice and Theory* 2 (28): 1-34.
39. Nolder, c., and k. kadous. 2018. Grounding the Professional Skepticism Construct in Mindset and Attitude Theory. *A Way Forward*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2524573>.
40. Olsen, C., & Gold, A. 2018. Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism. *Journal of Accounting literature* 41 (December): 127-141.
41. Robinson, S. N., Curtis, M. B., & Robertson, J. C. 2017. Disentangling the Trait

- and State Components of Professional Skepticism: Specifying a Process for State Scale Development. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. doi: 10.2308/ajpt-51738
42. Payne, E.A., and R.J. Ramsay. 2005. "Fraud Risk Assessments and Auditors' Professional Skepticism". *Managerial Auditing Journal* 20 (3): 321- 330.
 43. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2012. Staff audit practice alert No.10. Maintaining and applying professional MANUSCRIPT skepticism minaudits.
 44. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2018. Due professional care in the performance of work. AS 1015. Washington, D.C
 45. Quadackers L., T. Groot, and A. Wright, Auditors'. 2014. Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt, *Contemporary Accounting Research*, 31(3):639-657
 46. Sayed Hussin S.A.H., T.M. Iskandar, N.M.Saleh, and R. Jaffar. 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
 47. Schaefer T. 2017. Research Related to Auditor Professional Skepticism, A Presentation for the November 30, SAG Meeting, University of Missouri-Kansas City,
 48. Shaub, M. K. and J. E. Lawrence. 1996. Ethics, experience and professional skepticism: A situational analysis. *Behavioral Research In Accounting* (8 Supplement): 124-157.
 49. Strauss, Anselm L., and J. Corbin. 1990. Grounded Theory Research: Procedures, Canons, and Evaluative Criteria. *Qualitative Sociology* 13(1):1-21
 50. Strauss, Anselm L., and J. Corbin. 1998. Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory (2nd ed.). Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc.
 51. Toba, Y. 2011. Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. *Waseda Business & Economic Studies* 47: 83- 110
 52. Turri J. 2014. Skeptical Appeal: The Source Content Bias, *A Multidisciplinary Journal*, ISSN:0364-0213:1-18.