



تبیین نظریه ای برای الگوی مفهومی تردید حرفه ای حسابرسان: با رویکرد روش آمیخته

علیرضا حسن ملکی^۱

استادیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران
(تاریخ دریافت: ۲۱ خرداد ۱۴۰۱، تاریخ پذیرش: ۵ دی ۱۴۰۱)

این پژوهش به تبیین تردید حرفه ای از دیدگاه های مختلف ناشی از تعاملات اجتماعی و روابط بین حسابرس و صاحبکار در زمینه حسابرسی می پردازد. در این زمینه مواردی از جمله، آنچه که تردید حرفه ای را شکل می دهد، چگونگی بکارگیری آن توسط حسابرسان مستقل، اینکه چگونه آن دیدگاه ها بین حسابرسان متفاوت می باشد، موانع و محرک های تردید حرفه ای کدامند؟ و پیامدهای حاصل از بکارگیری تردید حرفه ای چیست؟ مورد بررسی قرار گرفت و در نهایت مدلی برای تردید حرفه ای حسابرسان با توجه به حرفه ای حسابرسی در ایران ارائه شد. رویکرد بخش کیفی، مبتنی بر نظریه داده بنیاد و ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه نیمه ساخت یافته با جامعه حسابداران رسمی ایران، که با روش نمونه گیری گلوله برفی طی سال ۱۴۰۰ انتخاب شدند، است. مهمترین دستاورد این تحقیق را می توان دستیابی به مدل پارادایمی از تردید حرفه ای حسابرس دانست. همچنین مدل تردید حرفه ای تبیین شده در سطوح و ابعاد مختلف بر اساس نظر خبرگان نیز مورد بررسی قرار و تأیید گرفت و در بخش کمی تحقیق، برای برازش مدل، پرسشنامه ی محقق ساخته، طراحی و بین حسابرسان توزیع گردید و با روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم افزار لیزرل به تجزیه و تحلیل آن پرداخته شد و در نهایت، نتایج مرحله کمی برازندگی مدل را تأیید نمودند.

واژه های کلیدی: تردید حرفه ای حسابرس، رویکرد نظریه داده بنیاد، مدل پارادایمی تردید حرفه ای حسابرس.

¹ alireza.h.maleki@gmail.com

مقدمه

با وجود آن که به روش های گوناگون بر اهمیت تردید حرفه ای تأکید شده است، تردید حرفه ای برای کیفیت حسابرسی ضروری است. مبنای مشترک همه روش های مذکور این سؤال است که چگونه حسابرسان می توانند میزان صحیحی از تردید حرفه ای را اعمال کنند؟ این موضوع الزاماً بر فلسفه عدم صداقت یا عدم اعتماد دلالت نمی کند. زمانی که حسابرس به عدم صداقت مدیریت پی برده و اعتمادش از مدیریت سلب می شود، در دیدگاهش نسبت به ارتباط و تعامل با مدیریت تجدید نظر خواهد کرد. این سخن و اصطلاح معروف "اعتماد کنید اما بازبینی هم نمایید"، به اندازه ای که تردید حرفه ای در حسابرسی باید اعمال شود، دلالت دارد [۱۴].

حسابرسان ملزم به رعایت سطح مناسب تردید حرفه ای، طبق استانداردهای حرفه ای خود هستند. طبق استاندارد حسابرسی ایران، حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه ای برنامه ریزی و اجرا کند و مراقب وجود شرایطی باشد که ممکن است موجب تحریف با اهمیت در صورتهای مالی شود [۶]. تردید حرفه ای موضوعی رفتاری است و از دیدگاه تئوری به تبیین آنچه در اصول بنیادی استاندارد حسابرسی و اطمینان بخشی از آن به عنوان یک اصل زیر بنایی یاد می شود پرداخته و آنرا از دیدگاه فرهنگ و عوامل انگیزشی که ریشه جامعه شناسی و روان شناسی دارند ریشه یابی می کند [۸]. حسابرسان باید بدانند که چه متغیرهایی بر استفاده آنها از اطلاعات تأثیر دارد و موجبات تردید گرای آنها را فراهم می کند تا هنگام انتخاب و پردازش اطلاعات بهترین گزینش را داشته باشند [۹].

بیان مسأله

طبق نظر هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، تردید حرفه ای متأثر از رفتار حسابرسان، مانند نگرش یا ارزش های اخلاقی و آگاهی فردی در مواقع اعمال تردید حرفه ای است. اختصاص چنین رفتاری مطابق با الزام های استانداردهای حسابرسی است که بیانگر اعمال توجه جدی حسابرسان به احتمال رخداد تقلب در گزارشهای مالی است. حسابرسان ملزم به حفظ تردید حرفه ای، انجام کنترل های اضافی، و اختصاص زمان بیشتری برای جمع آوری شواهد حسابرسی در حین انجام حسابرسی هستند [۲۵]. تردید حرفه ای از مؤلفه های مهم نگرش حسابرس در رسیدگی به صورتهای مالی است [۲].

نبود تردید حرفه ای، ریشه بسیاری از ضعف ها و شکست های حسابرسی است و استفاده مناسب از تردید حرفه ای به کیفیت بالا در فرآیند تصمیم گیری و قضاوت و اظهار نظر صحیح در گزارشگری منجر می شود. لذا تمرکز بر ابعاد مؤثر بر تردید حرفه ای حسابرس با توجه به استانداردهای موجود مهم و ضروری است [۱۵].

تحقیقات در زمینه حسابرسی شرکت های مبتنی بر استانداردهای بین المللی حسابرسی نشان می دهد افرادی که دارای شک و تردید زیاد هستند، احتمال زیادی دارد که صحت و اعتبار اطلاعات موجود را زیر سؤال ببرند و بررسی های موشکافانه ای از صورت های مالی بعمل آورند. از این روی می توان به نقش عوامل محیطی بر تردید حرفه ای حسابرس صحنه گذاشت و بیان نمود، هر قدر حسابرسان قادر به کنترل

احساسات و فشارهای محیطی باشند، بهتر می توانند نقش حرفه ای خود را به عنوان حسابرسان ایفا نمایند و تعادل مناسبی بین اعتماد و شک ایجاد کنند [۱].

محققانی همچون کورتز (۱۹۹۲)، بانگ (۱۹۹۱) و مک گین (۱۹۸۹) معتقدند که افرادی که تردید حرفه ای دارند، در فرایندهای ذهنی خود از استقلال و اختیار بیشتری برخوردار هستند و احتمال زیادی وجود دارد که تلاش کنند تا رفتار و انگیزه های مرتبط با فضای پیچیده ی حسابرسی را همچون انگیزه های صاحبکاران، انتظارات ذینفعان را درک نمایند [۲۳].

اهمیت و ضرورت اجرای تحقیق

استانداردهای بین المللی حسابرسی به طور خاص و به روشنی حسابرسان را ملزم می کند تا در حسابرسی، یعنی پذیرش کار حسابرسی، از تردید حرفه ای به مثابه بخشی از شناخت و ارزیابی خطر تحریف با اهمیت در طراحی ماهیت، زمانبندی و میزان رویه های حسابرسی، و در شکل دهی اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی از نقطه نظر مطابقت آنها از تمام جنبه های با اهمیت با چارچوب گزارشگری مالی مورد نظر، استفاده کنند. در آیین رفتار حرفه ای و استاندارد های بین المللی آموزشی هم به این مفهوم اشاره شده است. به کارگیری تردید حرفه ای به ویژه در حسابرسی بخش هایی از صورت های مالی که بسیار قضاوتی یا ذهنی تهیه شده اند به عنوان نمونه حوزه هایی که از تحول های اخیر در استانداردهای گزارشگری مالی بیشتر تأثیر پذیرفته اند، بسیار مهم است [۲۳]. در این راستا، نیاز به بسط و توسعه برای تردید حرفه ای در حسابرسی توسط چندین فرد از قبیل چو و تان (۲۰۰۰)، هارت (۲۰۰۷)، (۲۰۱۰) و (۲۰۱۳) و نلسون (۲۰۰۹)، مورد تأکید قرار گرفته است.

تردید حرفه ای مسئله ای جهانی است، معلوم نیست آیا مسائل مربوط به تردید حرفه ای که در مطالعات صورت گرفته با مسائل مرتبط با حسابرسان ایرانی سنخیتی دارند یا خیر؟ انجام پژوهش های کیفی دقیق (برای مثال، مصاحبه های غیرساختاری حسابرسان در این زمینه)، به طور حتم درک ما از تردید حرفه ای را افزایش خواهد داد [۱۴].

البته در خصوص تردید حرفه ای اغلب تحقیقات انجام شده در ایران بیشتر مبتنی بر نقش و تأثیرگذاری تردید حرفه ای حسابرس به عنوان یک مهارت حرفه ای بر عملکرد حسابرسان بوده است و بیشتر روش های تحقیقی انجام شده کمی و از طریق معادلات ساختاری به منظور بررسی تأثیر آن انجام شده است، در حالیکه این تحقیق با بررسی گسترده در مفاهیم تئوریک تخصصی حسابرسی، ابعاد تازه ای از علل مؤثر بر تردید حرفه ای در حسابرسان را شناسایی و تلاش دارد تا با ایجاد یک ادراک مفهومی بین خبرگان این رشته، لایه های مشخصی از محرک ها و موانع تأثیر گذار بر تردید حرفه ای حسابرسان و همچنین پیامدهای حاصل از تردید حرفه ای را به درستی شناسایی کند.

سؤال های تحقیق

۱. مؤلفه های تردید حرفه ای حسابرسان کدامند؟ و تا چه اندازه ای از اعتبار برخوردارند؟
۲. مدل مفهومی مناسب برای تردید حرفه ای حسابرسان در ایران چیست؟

پیشینه تئوریک تحقیق:

چرخش اجباری موسسه های حسابرسی، که به تغییر در فرهنگ حسابرسی منجر می شود، ممکن است بر میزان تردید حرفه ای بکار گرفته شده نیز تأثیر گذارد [۱۲]. لحن برخورد مدیران ارشد مهم است و اهمیت فرهنگ سازمانی بر تردید حرفه ای را نشان می دهد [۱۶]. اخلاق حرفه ای منجر به افزایش جستجوی کاوشگرانه حسابرس برای کسب شواهد مورد نیاز و بهبود تردید حرفه ای آنها می شود [۱۱]. کوچ و شاستری (۲۰۱۴)، اظهار می دارند، ویژگی های قضاوت با تردید شامل موارد مرتبط به حسابرس (ویژگی ها، تجربه و تخصص، آموزش، انگیزه و استدلال اخلاقی)، مدارک (تأیید کننده در مقابل عدم تأیید) کنندگی، منابع ذهنی در مقابل منابع عینی)، مشتری (ریسک پذیری، پیچیدگی، یکپارچگی مدیریت) و محیط خارجی (پاسخگویی به بازرسان و ناظران) می باشند. همچنین ویژگی های اقدامات با تردید شامل موارد مرتبط به حسابرس (شهامت اخلاقی، استقلال)، مدارک (استانداردهای حسابرسی)، مشتری (حاکمیت شرکتی) و محیط بیرونی (تصدی مشتری، مسئولیت قانونی و انگیزه نمایش فعالیت های با تردید) می باشند [۱۸]. میندز و همکاران (۲۰۱۸)، نشان دادند که، ذهنیت یک ویژگی ضمنی در فرآیند بررسی های حسابرسی است که باعث می گردد حسابرسان در فرآیندهای تخصصی خود بیشتر محافظه کارانه عمل نمایند و در تصمیم گیری های خود براساس تردید حرفه ای تصمیم گیری کنند [۲]. همچنین عبدلی و همکاران (۱۳۹۹)، با بررسی اثر هاله ای بر کارراه حرفه ای حسابرس به این نتیجه رسیدند که حسابرسانی که عدم سوگیری هاله ای را دارا هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، تردید حرفه ای بالاتری دارند [۳].

جهت گیری پژوهش

پژوهش حاضر یک پژوهش کاربردی و جهت گیری توسعه ای نیز دارد. همچنین در زمره پژوهش های میدانی و کتابخانه ای به شمار می رود. در این پژوهش در مرحله کیفی از رویکرد استقرائی و در مرحله کمی از رویکرد فرضیه ای - قیاسی استفاده شده است. راهبرد کیفی مورد استفاده در مرحله اول پژوهش نظریه داده بنیاد و راهبردهای کمی مورد استفاده در این پژوهش پیمایش و همبستگی می باشد

روش تحقیق

پژوهش حاضر در چارچوب راهبرد پژوهشی روش های ترکیبی اکتشافی انجام شده است. در مرحله نخست استفاده از این راهبرد به منظور تدوین و تبیین مؤلفه های تردید حرفه ای حسابرسان، نظریه داده بنیاد را طرح و تدوین کردیم و در مرحله دوم، آن را در معرض آزمون کمی قرار دادیم تا از تعمیم پذیری یافته های پژوهش اطمینان حاصل شود. به منظور گردآوری داده های کیفی پژوهش، طبق نمونه گیری باز، ارتباطی و متنوع و نیز نمونه گیری ممیز، تعدادی از مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران و شرکای مؤسسه های حسابرسی به عنوان مشارکت کننده انتخاب شدند و پس از انجام مصاحبه های عمیق با ایشان، گردآوری داده ها تا حد اشباع نظری ادامه یافت. در نهایت به پیروی از ناظمی و همکاران (۱۴۰۱) و فروغی و همکاران (۱۴۰۰)، در بخش کیفی تحلیل ها با استفاده از کد گذاری باز، کدگذاری محوری

و انتخابی انجام و مدل مفهومی ارائه شد [۷، ۴]. ره آورد این مرحله از پژوهش، مدلی کیفی به همراه گزاره هایی بود که در مرحله دوم، قالب فرضیه به خود گرفتند و در معرض آزمون کمی واقع شدند و برازش مدل انجام پذیرفت. در این مرحله، از میان جامعه آماری هدف پژوهش، تعداد ۲۹۴ نفر به عنوان نمونه تصادفی با پژوهشگر همکاری نمودند. ابزار گردآوری داده ها، پرسشنامه ای محقق ساخته با ۴۱ گویه بود که ضرایب مناسب آلفای کرونباخ نمونه مقدماتی ۳۰ نفری بر پایایی، و لحاظ شدن دیدگاه ۶ تن از اساتید حسابداری در آن، بر روایی محتوایش دلالت داشت. در مرحله کمی به کمک طراحی پرسشنامه محقق ساخته و با استفاده از ابزارهای کمی برازش مدل ارائه شده، سنجش و تأثیرگذاری عوامل وارد شده در مدل تأیید یا رد گردید. از روش های کمی تحلیل عاملی و مدل سازی معادلات ساختاری جهت استخراج نتایج استفاده شده است.



شکل (۱): مسیر اجرایی مدل ایجاد گونه شناسی طرح اکتشافی [۵].

جداول ذیل، گویای شکل گیری مفاهیم و مقوله ها در مراحل مختلف کدگذاری باز و محوری است که در پاسخ به سؤال اول پژوهش ارائه می شوند.

جدول (۱): کدگذاری مربوط به شرایط علی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
معیار های شناخت از واحد مورد رسیدگی	۱- شرایطی که شک حسابرِس را درباره وجود تحریف های با اهمیت در صورت های مالی بر می انگیزد.	شناخت حسابرِس از حسابرِسی های قبلی (تردید ناشی از سابقه مشتری و تداوم فعالیت واحد مورد رسیدگی)، حسابرِسی نخستین، نوع مالکیت (دولتی بودن یا خصوصی بودن صاحبکار، نوع شرکت و فعالیت و نوع صنعت، اندازه شرکت، تمرکز فعالیت، ساختار سازمانی و شرح وظایف و حدود اختیارات، وجود روابط سیاسی در مدیریت و صاحبکار، جنسیت مدیریت، تیپ شخصیتی مدیران، شهرت و اعتبار مدیریت و صاحبکار، دخالت مدیریت در جریان حسابرِسی، دانش مدیریت و پرسنل شرکت، روابط عمومی صاحبکار با کارکنان، چگونگی اخذ شواهد).
	۲- موضوع هایی که خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی را افزایش می دهد.	ویژگیهای مدیریت و نفوذ آن بر محیط کنترلی (عدم ارائه اطلاعات مناسب). وضعیت صنعت و ویژگیهای عملیاتی و ثبات مالی، وجود ریسک ذاتی (خطرپذیری و ریسک واحد اقتصادی، عدم وجود کنترل های داخلی، عدم نظم و انضباط درونی).

جدول (۲): کدگذاری مربوط به پدیده محوری (تردید حرفه ای حسابرسان)

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
ویژگیهای فردی حسابرسان	ویژگیهای شخصیتی	(تیب شخصیتی حسابرسان، خودرأی بودن، خوش بینی، سرسختی، ویژگیهای ذاتی/ژنتیکی (سرشت)، ویژگیهای اکتسابی (منش)، اعتماد به نفس (خود باوری)، دقت، استعداد، زیرکی، منطقی بودن، مسئولیت پذیری، انگیزه های ذاتی).
	اخلاقیت	(رعایت استقلال، رعایت آیین رفتار حرفه ای، رعایت موازین اخلاقی در جذب صاحبکار و اعمال مراقبت های حرفه ای، وجدان کاری).
	مذهبی باورهای	(میزان اعتقادات و میزان اعتماد به اعتقادات).
	عوامل شناختی	ادراک (آگاهی یافتن از اطلاعات و فهم آن، برداشت های حرفه ای از محیط).
		باورها و نگرش: (افکار، عقاید، تفکرات، آموخته های ذهنی، ذهن پرسشگر، داشتن ذهن باز، داشتن تمرکز ذهنی، ذهن فلسفی، فرآیند ذهنی).
		سایر عوامل شناختی (توانایی حل مسأله، رفتارهای تحلیلی، هوش شناختی، خلاقیت، سبک های تصمیم گیری، به گزینی، احساسات، داشتن منطق، عوامل روانشناختی، استرس و اضطراب، وسواس فکری، قضاوت و موانع ذهنی).
توانمندی های حرفه ای حسابرسان	شناختی خطاهای	اعتماد به نفس بیش از حد (بیش اعتمادی)، سوگیری ها: (تمرکز به آخرین اطلاعات، تفکر کلیشه ای یا استریوتایپ، مستند سازی بیش از حد، پیش داوری و تصورات قالبی).
	توانمندی شغلی	توانمندی های شغلی (آگاهی از استاندارد های حرفه ای و شناخت کافی نسبت به حرفه، بکارگیری آموزش های گذرانده شده (تغییر الگوی ذهنی)).
	اصول به پایبندی	پایبندی به اصول بنیادی: درستکاری، بی طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه ای.
	صلاحیت حرفه ای	دانش: (دانش در حوزه صنعت و فعالیت اقتصادی صاحبکار، اعتبار دانشگاه محل اخذ مدرک، دانش کافی درباره حسابرسی، تسلط به استاندارد حسابداری و حسابرسی، تحلیل آموخته ها، شرکت در دوره های آموزشی مستمر).

مهارت: (توانایی در بکارگیری دانش حرفه ای، تمایز میان اطلاعات مرتبط و غیر مرتبط، توانایی کار بصورت فردی و گروهی، توانایی، حفظ نگرش تردید در طول عملیات حسابرسی، استفاده از روش حسابرسی مبتنی بر ریسک)		
تجربه: (آشنایی با رفتار واقعی صاحبکار در انتخاب حسابرس، تجربه حسابرس در صنعت و شرکت مورد رسیدگی (مربوط بودن تجربه).		

جدول (۳): کدگذاری مربوط به شرایط زمینه ای

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
محرك های اثربخش	تأثیر گذاران مستقیم	کنترل کیفی توسط جامعه حسابداران رسمی وجود استاندارد های حسابرسی قوانین و مقررات موجود
	سازمان های نظارت	وجود سازکارهای نظارتی بر فعالیت های حرفه ای توسط: جامعه حسابداران رسمی ایران سازمان بورس اوراق بهادار تهران کمیته های حسابرسی بیمه مرکزی و بانک مرکزی

جدول (۴): کدگذاری مربوط به شرایط مداخله گر

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
منابع فشار	رفتار صاحبکار	فشار ناشی از عدم ارجاع کار در سال بعد، (جنبه های قراردادی موضوع، مدت زمان ارتباط کار حسابرس با شرکت مورد رسیدگی) و وجود شرکت های وابسته به نهاد های دولتی (وضعیت شرکت های خصوصی و وجود ذینفعان).
	رفتار شرکاء مؤسسه حسابرسی	گرایش حسابرس به سمت صاحبکار (مشتری مداری، وابستگی حسابرس به حق الزحمه و ادامه فعالیت با شرکت مورد رسیدگی) طرز رهبری مؤسسه و فشار بودجه زمانی و سیاست های داخلی مؤسسه (لحن برخورد مافوق، مشوقها، حجم زیاد کاری، افزایش پیک کاری). رتبه و سابقه کاری، شهرت و اعتبار، اندازه مؤسسه حسابرسی و میزان درآمد مؤسسه.
	شرایط محیطی	شرایط اقتصادی، فرهنگی و سیاسی جامعه، (میزان توسعه یافتگی حرفه در جامعه و فشار رقابتی بازار).

جدول (۵): کدگذاری مربوط به راهبرد ها

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
توانمندی و سازماندهی و برنامه ریزی اثربخش فرآیند حسابرسی	استراتژی های حرفه ای در سطح حسابرسان	بکارگیری مسیر مشورتی برای برقراری تردید حرفه ای، (به کارگیری دانش روز ، بکارگیری قوانین و مقررات به روز ، بکارگیری علوم و سایر دانش های مرتبط) .
	استراتژی های حرفه ای در سطح موسسه	ترویج فرهنگ یادگیری و تسهیم تجارب با سایر حسابرسان با تجربه) بکارگیری آموزش مستمر، ایجاد فرصت برای حسابرسان برای اثبات ارزش های خود). طراحی و اجرای خط مشی ها و رویه ها و انگیزه ها به عنوان نقش موسسه در پرورش ذهنیت تردید گرایی در حسابرسان (شناخت بیشتر مدیرموسسه از زیر مجموعه خود، تدوین آئین نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش، توسعه فرهنگ خلاقیت و نوآوری در فرآیند رسیدگی و صدور گزارش اثربخش). بکارگیری نیروی متخصص.
	استراتژی ها در سطح جامعه	رتبه بندی شرکت های مورد رسیدگی، چرخش اجباری مؤسسه های حسابرسی.

جدول (۶): کدگذاری مربوط به پیامد ها

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
پیامد های اثربخش	کنترل	توانایی در کشف تحریفات صورت های مالی و افشاء آن ها و توانایی دفاع و پشتیبانی از مستندات و شواهد گردآوری شده (تصمیم گیری و قضاوت مناسب) .
	اعتبار بخشی بعد	افزایش کیفیت گزارش های مالی (سودمندی، عینیت و شفافیت اطلاعات. اطمینان دهی به سرمایه گذاران و ذینفعان (اظهار نظر مناسب و افزایش شهرت و اعتبار مؤسسه با ارائه خدمات با کیفیت).
پیامد های رفتاری	پاسخگویی	توانایی پاسخگویی به ذینفعان جلب اعتماد حرفه کاهش شکاف انتظارات .

آثار اجتماعی و نقش اجتماعی (اعتماد اجتماعی، اعتماد جامعه و انضباط اجتماعی).	فصل پنجم	
--	----------	--

جدول (۷): یادداشت نظری: ریشه یابی شکل گیری عناصر الگوی پارادایمی پژوهش

شرح	محور	توضیحات
علی	معیارهای شناخت	این عامل تمرکز بر شرایط و موضوع هایی دارد که شک حسابرسان را درباره وجود تحریف های با اهمیت در صورت های مالی بر می انگیزد و افزایش می دهد. بیشتر مطالعه ها مربوط بر این مطالب تأکید دارند که حسابرسان می توانند نشانه خطر ذاتی را شناسایی کرده و به آنها واکنش نشان دهند. نتایج به دست آمده در این بخش با دیدگاه، هافکینز (۲۰۲۰)، هالدرنس (۲۰۱۸) و رابینسون و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد.
زمینه ای	محورهای اثر بخش	این رهیافت درباره ارزیابی تردید حرفه ای، باید بازرسان کنترل کیفیت و نظام های ارزیابی را آگاه سازد. اجرای مؤثر بازبینی کنترل کیفیت کار حسابرسان ممکن است به استفاده مناسب از تردید حرفه ای کمک کند. (IAASB) بر این باور است که "تأثیرگذاران مستقیم" و به ویژه کمیته های حسابرسان، در به چالش کشیدن و زیر سؤال بردن حسابرسان و در به کارگیری تردید حرفه ای، نقش مهمی دارند. نتایج این بخش با تحقیق اسپنجر (۲۰۱۷)، آستین و همکاران (۲۰۱۸) و IAASB (۲۰۱۲)، تطابق دارد.
مداخله گر	منابع فشار	این شرایط ناشی از محیط درونی و سیاست های موسسه حسابرسان و ساختارهای موجود آن است. مسئولیت پذیری یا فشارهای مرتبط با بازرسی احتمالی، ممکن است تردید حرفه ای حسابرسان 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، برازل و همکاران (۲۰۱۹)، هاردینگ و تروتمن (۲۰۱۷)، برازل و اسپنجر (۲۰۱۶) مطابق است.
راهبردها	سازماندهی و برنامه ریزی اثربخش	راهبردهای شناسایی شده در این بخش از پژوهش با هدف توسعه توانمندی های تخصصی، سازماندهی و برنامه ریزی اثربخش فرآیند حسابرسان و نوآوری های 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 حرفه ای 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)، گرت، کوآداکرز و رایت (۲۰۰۹) و بسیاری دیگر از پژوهشگران مطابقت دارد.

رفتاری پیامدهای رفتاری	پیامدهای رفتاری نیز با هدف تقویت ارتباط بین حسابرسان و جامعه و کاهش شکاف انتظارات و تخصص حسابرسان به منظور چابکی و پاسخگویی بهتر مؤسسه حسابرسی تعیین شد، که با دیدگاه دلاکروز و همکاران، (۲۰۲۰) و کوهن و همکاران، (۲۰۱۷) مطابقت دارد.
--------------------------------------	--



شکل (۲): الگوی پارادایمی فرآیند شکل‌گیری تردید حرفه‌ای حسابرسان

بر اساس روابط بین هر کدام از ابعاد حاصل از مدل مفهومی و بر اساس هر کدام از مجموعه شرایط، نظریه به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

(P1): مطابق الگوی ارائه شده بر اساس ایجاد روابط بین ابعاد تردید حرفه‌ای و یکپارچگی آنها، معیارهای شناخت از واحد مورد رسیدگی، (شرایطی که شک حسابرسان را درباره وجود تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی بر می‌انگیزد و موضوع‌هایی که خطر تحریف‌های با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه

در صورت های مالی را افزایش می دهد) به عنوان اصلی ترین عامل مرتبط با شرایط علی معرفی شد و معرف ایجاد مقوله هسته ای پژوهش (تردید حرفه ای حسابرسان) است.

(P۲): ابعاد تردید حرفه ای حسابرسان ایرانی در بُعد ویژگی های فردی حسابرس (ویژگی های شخصیتی، صلاحیت اخلاقی، باورهای مذهبی، عوامل شناختی و خطاهای شناختی) و بُعد فاکتور های توانمندی های حرفه ای حسابرس (توانمندی های شغلی، پایبندی به اصول بنیادی آیین رفتار حرفه ای و صلاحیت حرفه ای) تحلیل شد.

(P۳): تردید حرفه ای حسابرسان با تأثیرپذیری از شرایط علی منجر به سازماندهی و برنامه ریزی اثربخش فرآیند حسابرسی می شود. استفاده بهینه از روش حسابرسی مبتنی بر ریسک، بکارگیری مسیر مشورتی، پذیرش و رعایت آئین رفتار حرفه ای، ارائه خدمات با کیفیت جهت افزایش شهرت و اعتبار مؤسسه، به کارگیری دانش روز، بکارگیری قوانین و مقررات، بکارگیری علوم و سایر دانش های مرتبط مربوط به استراتژی های حرفه ای در سطح حسابرس و نگرش شرکاء به کیفیت قضاوت حسابرسی به منزله توسعه و پیشرفت مؤسسه، ترویج فرهنگ یادگیری و تسهیم تجارب با سایر حسابرسان با تجربه، طراحی و اجرای خط مشی ها و رویه ها و انگیزه ها به عنوان نقش مؤسسه در پرورش ذهنیت تردید گرایی در حسابرس، تدوین آئین نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش، توسعه فرهنگ خلاقیت و نوآوری در فرآیند رسیدگی و صدور گزارش اثربخش، ارتقای سطح شفافیت، بکارگیری حسابرسان با تجربه و درستکار، بکارگیری مدیران با تجربه و درستکار، بکارگیری آموزش مستمر و بکارگیری نیروی متخصص، مربوط به استراتژی های حرفه ای در سطح مؤسسه حسابرسی و رتبه بندی شرکت های مورد رسیدگی توسط جامعه حسابداران و چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی مربوط به استراتژی ها در سطح حرفه ای به عنوان راهبرد ها در مواجهه با پدیده اصلی پژوهش شناسایی شدند.

(P۴): این کنش ها (راهبرد ها)، در بستر محرک های اثر بخش با زیر مقوله هایی همچون تأثیرگذاران مستقیم و تأثیرگذاران غیر مستقیم و سازمان های نظارتی و هم زمان تحت تأثیر مؤلفه های منابع فشار به عنوان عوامل مداخله گر تأثیر می پذیرد.

(P۵): در نهایت با اتخاذ این کنش و واکنش های ذکر شده به عنوان راهبرد، پیامد هایی را برای آن به همراه خواهد داشت. بُعد کنترلی و بُعد اعتباربخشی شناسایی شده منجر به شکل گیری پیامد اثربخش و بُعد پاسخگویی و انضباط اجتماعی، پیامد های رفتاری را مورد شناسایی قرار دادند.

بخش کمی تحقیق:

بررسی نرمال بودن توزیع داده ها بخش کمی پژوهش

در این پژوهش از آزمون کلموگروف اسمیرنوف برای بررسی فرضیه نرمال بودن داده های پژوهش و برای آزمون صحت مدل نظری تحقیق و محاسبه ضرایب تأثیر از روش مدل یابی معادلات ساختاری، بوسیله نرم افزار آماری لیزرل استفاده شده است.

جدول (۸): نرمال بودن داده ها

متغیرها	آماره K-S	سطح منحنی Sig	سطح احتمال	نتیجه آزمون
معیارهای شناخت	۱.۷۱۳	۰.۰۷۶	۰.۰۵	توزیع نرمال است
سازماندهی و برنامه ریزی	۱.۸۰۴	۰.۰۸۳	۰.۰۵	توزیع نرمال است
پیامدهای اثر بخش و رفتاری	۱.۶۲۱	۰.۰۶۹	۰.۰۵	توزیع نرمال است
محرك های اثربخش	۱.۷۴۴	۰.۰۷۱	۰.۰۵	توزیع نرمال است
منابع فشار	۱.۶۵۹	۰.۰۶۸	۰.۰۵	توزیع نرمال است
تردید حرفه ای حسابرسان	۱.۷۰۲	۰.۰۷۳	۰.۰۵	توزیع نرمال است

تحلیل عاملی

نتایج حاصل در این بخش نشانگر مناسب بودن همبستگی‌های موجود بین داده‌ها برای تحلیل عاملی و کفایت نمونه‌گیری بود، از این رو به تحلیل عاملی، اقدام و با توجه به عدد KMO بدست آمده (بزرگتر از ۰.۷) و عدد معناداری آزمون بارتلت ($\text{sig} < ۰.۰۵$) می‌توان گفت که داده‌ها برای اجرای تحلیل عاملی مناسب و از شرایط مورد نیاز برخوردار است.

بررسی نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری

خروجی نرم‌افزار آماری لیزرل در این بخش، نشان دهنده مناسب بودن الگوی پیشنهادی پژوهش به شرح ذیل است:

جدول (۱۰): شاخص‌های برازش الگوی پیشنهادی پژوهش

شاخص	حد قابل قبول	مقدار گزارش شده
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA)	برابر یا کوچک‌تر از ۰/۰۸	۰/۰۷۵
کای اسکوئر بهنجار شده (CMIN/DF)	برابر یا کوچک‌تر از ۳	۲/۸۷
شاخص نیکویی برازش (GFI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۰
شاخص نیکویی برازش اصلاح شده (AGFI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۲
شاخص برازش تطبیقی (CFI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۱
شاخص برازش هنجار شده (NFI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۲
شاخص تاکر- لوئیس (TLI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۳
شاخص برازش افزایشی (IFI)	برابر یا بزرگ‌تر از ۰/۹	۰/۹۲

جدول (۱۱): نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری روابط بین اجزاء مدل

مسیر	نشان	ضریب مسیر	معناداری	نتیجه آزمون
معیارهای شناخت - - تردید حرفه ای	CR – PS	۰.۶۸	۴.۲۱	تایید
تردید حرفه ای - - سازماندهی و برنامه ریزی	PS – OP	۰.۵۹	۳.۵۵	تایید
محرك های اثر بخش - - سازماندهی و برنامه ریزی	ES – OP	۰.۶۲	۳.۶۱	تایید
منابع فشار - - سازماندهی و برنامه ریزی	OP-PR	۰.۶۴	۳.۹۳	تایید
سازماندهی و برنامه ریزی - - پیامدها	CPS –OP	۰.۷۱	۴.۲۹	تایید

به این ترتیب با توجه به نتایج جدول بالا می توان از تحلیل آن نتیجه گرفت که در خصوص روابط علی بین متغیرهای مدل تردید حرفه ای، روابط مثبت و معنی داری بین معیارهای شناخت از واحد مورد رسیدگی با تردید حرفه ای وجود دارد. همچنین روابط علی مثبت و معنی داری بین تردید حرفه ای، محرك های اثربخش و منابع فشار با سازماندهی و برنامه ریزی و همچنین بین سازماندهی و برنامه ریزی با پیامدهای اثربخش و رفتاری وجود دارد.

بحث و نتیجه گیری

با توجه به اینکه به کارگیری مناسب تردید حرفه ای فرآیندی شناختی و زمان بر است، طراحی چارچوب تردید حرفه ای و تغییر ذهنیت حسابرسان ممکن است به تغییرات زیاد هم در تئوری شواهد حسابرسی و هم در رویه های حسابرسی نیاز داشته باشد. این پژوهش بیان می کند که تردید حرفه ای انعکاس دهنده ویژگی های فردی حسابرس و توانمندی های حرفه ای حسابرس است. البته افزون بر ویژگیهای فردی، جنبه معرفتی/ فلسفی، سازمانی، اقتصادی، ساختاری، و حتی از این بعد که از روابط صاحبکار تأثیر خواهد گرفت، یک ویژگی محیطی است.

در این پژوهش نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده های پژوهش طی سه مرحله کدگذاری شدند. در این راستا، مقوله های کلان، مقوله های اصلی و خرده مقوله های استخراجی از داده های پژوهش (مصاحبه ها) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. با عنایت به چندوجهی بودن تردید حرفه ای از نگاه مشارکت کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل تردید حرفه ای در حسابرسی در قالب مدل پارادایمی که دربرگیرنده، شرایط علی، شرایط زمینه ای و شرایط میانجی، اقدامات و پیامدها است، ارائه گردید و با پرداختن به مجموعه این شرایط علی، زمینه ای و میانجی در فرایند بکارگیری تردید حرفه ای در حسابرسی در سطوح کار و موسسه حسابرسی نقش مهمی در غنای ادبیات این حوزه در راستای مطالعه نلسون (۲۰۰۹) و هارت (۲۰۱۳) ایفا می نماید. شرایط به مجموعه وقایعی اطلاق می شود که مباحث، موقعیت ها و مسائل مترتب بر پدیده مورد بررسی را خلق می کنند. شرایط می توانند از زمان، مکان، فرهنگ، قوانین، مقررات، اعتقادات، اقتصاد، قدرت، عوامل جنسیتی، اجتماع و سازمان ها و ... نشأت بگیرند که در مدل پارادایمی ارائه شده به آنها اشاره گردید و عمده مقوله های شناسایی شده

تحت شرایط علی از مواردی است که در مطالعات قبلی بخصوص در مطالعه نلسون (۲۰۰۹) و هارت (۲۰۱۳)، به آنها اشاره نشده است.

در میان مهمترین راهبردهای اتخاذ شده، روشهای تحلیلی، بکارگیری آموزش مستمر، چرخش اجباری مؤسسه های حسابرسی و ترویج تفکر انتقادی بسیار مورد تاکید استانداردها و همچنین مشارکت کنندگان می باشد. این راهبردها در اغلب موارد به استناد صحبت های انجام شده با مشارکت کنندگان متکی بر استانداردهای حسابرسی و اقدامات تجویز شده در آنجا است. در خصوص پیامدها پژوهش های قبلی نشان می دهد که بین شاخص های تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد و تردید حرفه ای مولفه اثرگذار مهمی بر کیفیت حسابرسی می باشد که این موضوع مورد تأکید نلسون (۲۰۰۹) و هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان دهی (۲۰۱۵)، نیز می باشد.

همچنین بکارگیری تردید حرفه ای منجر به کاهش خطر عدم کشف، بهبود قضاوت و نتیجه گیری و اظهار نظر مناسب می شود که در نهایت به ارتقای شهرت و اعتبار حرفه ای و کاهش اقدامات انضباطی علیه حسابرسان منجر خواهد شد. از طرف دیگر، دیدگاه شک مبتنی بر گمان که رویه های حسابرسی اخیرا به سوی آن در حرکت هستند، پیامدهایی برای کارایی و اثربخشی حسابرسی نیز دارد [۱۰].

در نهایت مهمترین دستاورد این تحقیق را می توان دستیابی به مدل پارادایمی از تردید حرفه ای در حسابرسی دانست و مولفه های مدل پارادایمی استخراج شده از پژوهش حاضر شامل ۲۵ مقوله و ۸۰ مفهوم از یکپارچگی و جامعیت نسبی برخوردار است و مدل تردید حرفه ای در حسابرسی در سطوح و ابعاد مختلف مورد بحث قرار گرفته است که بر اساس نظر خبرگان نیز مورد بررسی قرار و تایید گرفت. در انتها، مقوله ها و روابطی که به آن ها اشاره شد، ابعاد شکل گیری تردید حرفه ای حسابرسان را روایت می کنند. مقوله های کلان، مقوله های اصلی و مفاهیم مندرج در مدل طراحی شده در این پژوهش، یافته های پیمایش های پیشین شامل مؤلفه های استخراجی در پژوهش های انجام شده توسط هارت (۲۰۱۳) و نلسون (۲۰۰۹) و همچنین با عناصر مورد توجه قرار گرفته در مطالعات هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۵) و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام (۲۰۱۲) سازگار است. یافته های حاصل از این تحقیق با نتایج دلاکروز و همکاران (۲۰۲۰)، برازل و همکاران (۲۰۱۸)، آگاروالا و همکاران (۲۰۱۷)، آرومگا و همکاران (۲۰۱۶)، برازل و اسپفر (۲۰۱۶) و دیگر پژوهشگران همسو است.

پیشنهادهای کاربردی

با توجه به نتیجه فوق به نظر می رسد مؤسسه های حسابرسی باید میزان دانش و مهارت حرفه ای ارکان مؤسسه خود را در سطحی نگهدارند که بتوان اطمینان حاصل کرد خدمات آنها به گونه ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین ارائه می شود. لذا پیشنهاد می گردد آموزش و برگزاری دوره های آئین رفتار حرفه ای، ارتقای سلامت اداری و ارتقای رضایت شغلی حسابرسان که می تواند رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان را بهبود ببخشد در دستور کار جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد. همچنین، از آنجاکه حسابداران رسمی از تردید حرفه ای در قضاوتشان استفاده می کنند و با گسترش و

تقویت تردیدگرایی در بین دانشجویان حسابداری که حسابرسان آینده هستند می توان اعتماد جامعه و اعتبار را به حرفه حسابداری بازگرداند، پیشنهاد می شود مجامع حرفه ای و دانشگاهها با گنجاندن برنامه های درسی مربوط و برگزاری همایش ها و سخنرانی ها و تدوین کتابها به تقویت و گسترش این مهم، اقدامات بسزایی داشته باشند. و با توجه به اینکه شناخت پدیده حرفه ای شدن حسابرسان و روشن سازی مسیر آن می تواند به عنوان مبنایی برای توسعه حرفه حسابرسی تلقی شود، انتظار می رود که مدل ارائه شده در این پژوهش که بر پایه ادراک و تجربه اکثریت شرکت کنندگان است بتواند به عنوان مبنایی برای تردید حرفه ای حسابرسان ایرانی مورد استفاده قرار گیرد. این امر می تواند موارد زیر را به دنبال داشته باشد: توانایی در کشف تحریفات صورت های مالی، توانایی دفاع و پشتیبانی از مستندات و شواهد گردآوری شده، توانایی پاسخگویی به ذینفعان در خصوص نحوه قضاوت حسابرسی، بهبود قضاوت حرفه ای حسابرس، افزایش کیفیت گزارش های مالی، شفافیت اطلاعات مالی، عینیت اطلاعات و در نهایت پررنگتر کردن نقش اعتبار بخشی حسابرس.

همچنین با توجه به تأکیدی که اکثر صاحب نظران در پژوهش به وجود برخی ویژگی های فردی در حسابرسان داشتند، به حسابرسان پیشنهاد می گردد تا نسبت به تقویت عاملیت گرایی وجودی به عنوان هسته و جوهره اصلی تردید حرفه ای از طریق توسعه توانمندی های فردی و حرفه ای اقدام نموده تا ضمن اصلاح تصویر موجود از خود نزد سازمان، زمینه ارتقای منزلت خود در سازمان را فراهم آورند. به متولیان حرفه (جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار) پیشنهاد می شود با توجه به ابعاد به دست آمده برای تردید حرفه ای حسابرسان (ویژگی های فردی، دانش، مهارت و تجربه، ویژگی های مؤسسه حسابرسی) و زیرمقوله ها و مفاهیم مربوط به آنها، پیشنهاد می شود، در اصلاح قوانین و مقررات استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در حرفه حسابرسی، در نظر گرفتن تمهیداتی جهت ورود نخبگان به حرفه حسابرسی، اصلاح استانداردهای حسابرسی، تقویت ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، کاهش محدودیت های موجود در حرفه و تدوین آئین نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش، توجه ویژه ای شود.

پیشنهاد می شود، نهادهای نظارتی همچون دیوان محاسبات و سازمان بورس اوراق بهادار در کنار آزمون های کتبی، حتما به شناخت ویژگی های شخصیتی افراد از طریق آزمونهای استخدامی دست یابند، چرا که اظهار نظر حرفه ای حسابرسان به عنوان یک مبنا و معیار تصمیم گیری و ارتقا دهنده ی سطح شفافیت ها مطرح می باشد که در صورت تناسب مناسب بین ویژگی های شخصیتی با ویژگی های حرفه ای حسابرسی، می توان انتظار جامعه ی سالم تر و خالی از فساد و غیره را شاهد باشیم. مواردی همچون اصلاح قوانین مربوط به انتخاب حسابرس معتمد سازمان بورس، بهبود فرآیند انتخاب و گزینش حسابدار رسمی، اصلاح قوانین مربوط به چرخش حسابرس (برای شرکت های بورسی را از ۴ سال به دو سال تقلیل دهد، چون به نظر می رسد در حال حاضر حسابرسان در سال اول و سال چهارم تردید حرفه ای بیشتری نسبت به سال دوم و سال سوم مورد رسیدگی نشان می دهند) به طور جدی باید توسط این متولیان مورد توجه قرار گیرد. همچنین با ادغام مؤسسات 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 مؤسسات حسابرسی کمک زیادی خواهد شد.

پیشنهاد می‌شود، به ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در بازه‌های زمانی دوره‌ای، متوالی و پیوسته توجه گردد و از طریق برگزاری کارگاه‌های شناختی و رفتاری تلاش گردد تضادهای شغلی، فشارهای کاری و استرس را به عنوان سه بعد مهم مشاغل توأم با مسئولیت همچون حرفه‌ی حسابرسی، را کاهش دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود، سازمانها و نهادهای نظارتی به منظور کاهش اشتباهات حرفه‌ای حسابرسان، با تکیه بر سابقه و تجربه‌ی حسابرسان، آموزشهای تخصصی و حرفه‌ای را جهت بروز بودن علم و دانش حسابرسان و حفظ استقلال حسابرسی آنها مد نظر قرار دهند تا از طریق درهم آمیختن تخصص و تجربه، حسابرسان غیر قابل نفوذتر و مستقل‌تری در حرفه‌ای حسابرسی را تقویت نمایند. همچنین باید به سمت تربیت حسابرسان تخصصی حرکت نماید تا از این طریق با آشنایی و شناخت محتوا و متن عملکردی شرکتهای فعال در یک صنعت، اظهار نظرهای حرفه‌ای را در این زمینه ارائه دهند.

در نهایت پیشنهاد می‌شود، سازمانها و نهادهای نظارتی با کنترل و کاهش علل تأثیرگذار منفی بر عملکردهای حسابرسان، پویایی بیشتری به اظهار نظرات حسابرسان در جهت انجام حرفه‌ی حسابرسی بدهند تا از این طریق بتوانند، سطح رضایت بیشتری بمنظور کاهش هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی در جامعه ایجاد نمایند. قطعاً کنترل تمامی این علل تأثیرگذار امکان‌پذیر نیست، اما می‌توان گفت این سازمان‌ها و نهادها باید از معیارهای آموزشی و ارتقای سطح عمومی جامعه و متعادل شدن سطح انتظارات به کمک فرهنگ سازمانی استفاده نمایند، تا از این طریق نقش این علل و تأثیرگذاری آنها کاهش یابد. همچنان شناخت ریسک فاکتورهایی در این زمینه همچون انتظارات ذینفعان، فشار جهت رسیدگی و فشارهای هزینه‌ای می‌تواند به تدوین آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های نظارتی منجر گردد تا از این طریق همسوسازی بهتری بین قوانین و مقررات با آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های نظارتی ایجاد گردد. برای اینکه فرهنگ سازی مثبت انجام پذیرد و با اصلاحاتی در تصورات موجود رخ دهد، لازم است نسبت به ظرفیت‌ها و امکانات و فلسفه‌ایجاد هر چیز اطلاع‌رسانی دقیق و کامل انجام پذیرد تا فرهنگ مصرف و بهره‌برداری از آن در مسیر درست و کمالی باشد. حسابرسی هم از این قاعده مستثنا نیست. برگزاری هر چه بیشتر و باکیفیت‌تر سمینارها، گردهمایی‌ها و کنگره‌ها از سوی انجمن حسابرسان با دعوت از مدیران موسسه‌های حسابرسی و انتقال تجربه می‌تواند نمونه‌ای از اقدامات مؤثر برای فرهنگسازی و توسعه آموزش در این زمینه باشد. همچنین مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند برای تردید حرفه‌ای حسابرسان خود و ارائه قضاوت‌های با کیفیت که منجر به حسن شهرت مؤسسه حسابرسی می‌شود از نتایج این تحقیق استفاده کنند. پیشنهاد می‌شود 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.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

خروجی یک پژوهش کیفی می‌بایستی چراغ راهی برای پژوهش‌های بیشتر شود؛ به عبارت دیگر در پژوهش به روش نظریه داده بنیاد، علاوه بر اینکه به صورت عمیق به موضوع مورد بررسی، پرداخته می‌شود، مفاهیم و مقوله‌هایی که قبلاً توجه کمتری بدانها شده است، شناسایی می‌گردند که هریک خود به تنهایی می‌توانند موضوعی برای پژوهش‌های بعدی باشند لذا در راستای محدودیت این تحقیق باید گفت، هرچند می‌توانست ابعاد بیشتری در حوزه ی تردید حرفه ای حساب‌رسان شناسایی شود، اما بنا به دلایل مختلفی همچون محدودیت‌های زمانی و هماهنگی با نخبگان و غیره، تنها به این معیارها اکتفا شد و این تحقیق تلاش کرد، با همین معیارها، به یک دیدگاه اجمالی نسبت به شناخت عوامل مؤثر بر تردید حرفه ای حساب‌رسان دست یابد و بر این اساس پیشنهاد می‌شود برای تحقیقات آتی با بهره‌گیری از روشهای مختلفی همچون تحلیل فازی و سناریو سازی به لایه‌های پنهان تر این موضوع مهم در عرصه‌های رقابتی شرکت‌ها دست یابد. همچنین با توجه به مقوله اصلی شناسایی شده در الگوی جامع ارائه شده در این پژوهش، به پژوهشگران بعدی پیشنهاد می‌شود تا با نظرخواهی از خبرگان به شناسایی عوامل مؤثر بر بهبود تردید حرفه ای بپردازند چرا که شناسایی این عوامل می‌تواند نقش مهمی در شکل‌گیری تردید حرفه ای در ایران داشته باشند. تحلیل مفهوم تردید حرفه ای از نظر متخصصان و خبرگان حرفه و تأثیر شکل‌گیری تردید حرفه ای حساب‌رسان بر نقش اعتبار دهی گزارش حساب‌رسان و تعالی و رشد حرفه از دیگر موضوع‌های پیشنهادی برای پژوهشگران بعدی می‌باشد.

محدودیت‌های تحقیق

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. در این پژوهش به منظور انجام مصاحبه، به حساب‌رسان با تجربه کاری بالا در زمینه حساب‌رسانی (خبرگان حرفه) نیاز بود، یافتن چنین افراد (در تاریخ انجام پژوهش که در پیک کاری حساب‌رسان و در شرایط بیماری کرونا قرار گرفته بود) و گرفتن وقت از آنها و حضور در محل کار آنها با دشواری و محدودیت مواجه بود.

فهرست منابع

۱. بنایی قدیم، رحیم. (۱۳۹۷). "چارچوب نظری تردید حرفه ای برای حساب‌رسان"، **مجله حساب‌رسان**، شماره ۹۷، صص ۹۴-۸۶.
۲. بنی مهد، بهمن؛ حسینی، سیدحسین؛ رضایی، نرگس. (۱۳۹۷). "تأثیر هویت سازمانی و حرفه ای بر تردید حرفه ای حساب‌رسان مستقل"، **دانش حساب‌رسانی**، سال هجدهم، شماره ۷۱، تابستان ۹۷، صص ۱۷۵-۱۹۹.

۳. عبدلی، محمد رضا؛ یاورپور، هوشنگ؛ تابش، زهره. (۱۳۹۹). "بررسی اثر هاله‌ای بر کارراهه حرفه‌ای حسابرِس"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، دوره ۱۲، شماره ۴۵، فروردین ۱۳۹۹، صص ۸۹-۱۱۲.
۴. فروغی، داریوش؛ معروفی محمدی، عبدالحمید؛ باری سمانه. (۱۴۰۰). "تدوین مدل باور سرمایه‌گذار به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، دوره ۱۳، شماره ۵۰، تیر ۱۴۰۰، صص ۱۳۰-۱۱۳.
۵. کرسول، جان. (۱۳۹۱). **پویش کیفی و طرح پژوهش**. ترجمه: (حسن دانایی‌فرد، حسین کاظمی). انتشارات صفار. ویرایش دوم (۲۰۰۷).
۶. کمیته تدوین استاندارد های حسابداری و حسابرسی. (۱۳۹۱). "استاندارد های حسابرسی"، (تجدید نظر شده، ۱۳۹۱).
۷. ناظمی، امین؛ نمازی، نوید رضا؛ صالحی، تابنده. (۱۴۰۱). "تدوین الگوی کاهش نرخ‌شکنی در حسابرسی نخستین با استفاده از روش نظریه‌پردازی زمینه‌ای"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، دوره ۱۴، شماره ۵۴، تیر ۱۴۰۱، صص ۳۸-۲۱.
۸. نیکومرام، هاشم؛ رضایی، علی اکبر؛ حسینی، سید حسین. (۱۳۹۴). "تبیین مؤلفه های تأثیرگذار بر تردید حرفه ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی"، **حسابداری مدیریت**، شماره ۲۵، صص ۲۷-۱۳.
۹. یعقوب نژاد، احمد؛ رویایی، رمضانعلی؛ آذین فر، کاوه. (۱۳۹۱). "ارتباط بین شاخص های مکتب تردید گرایی و کیفیت حسابرسی"، **حسابداری مدیریت**، شماره چهاردهم، صص ۳۵-۲۵.
10. 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>
11. 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.
12. Bowlin, K. O., J. L. Hobson, and M. D. Piercy.(2014). "The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality". **The Accounting Review**: 90(4): 1363-1393.
13. Brazel J.F., and J.Leiby, and T.Schaefer.(2019). "Do Rewards Encourage Professional Skepticism?" Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3111466>
14. 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>

15. Brazel J.F., and T. Schaefer.(2016). "Research Insights Auditor Professional Skepticism "Part I: Incentives and Time, www.ifac.org.
16. 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: 10.2308/bria-50468.
17. Choo, F., and K. Tan.(2000). "Instruction, Skepticism, and Accounting eeeeeets' Aii lity to Detett Frssss in Aiii tin'", **THE Journal of Business Education** 1:72-87.
18. Coppage,B.R.,& Shastri, T.(2014)."Effectively Applying Professional Skepticism to improve Audit Quality". **The Meaning of Professional Skepticism**, (August), 2429-2448.
19. Dela Cruz, A . L., and Patel,C., Ying,S., Pan,P. (2020). "The relevance of professional skepticism to finance professionals" Socially Responsible Investing decisions. **Journal of Behavioral and Experimental Finance**,26. <https://doi.org/10.1016/j.jbef.2020.100299>.
20. Hurtt, R. K., 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.
21. Hurtt, R.K.(2007). "Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale". **Auditing. A Journal of Practice and Theory** 29 (1): 149-171.
22. Hurtt, R. K.(2010). " Development of a Scale to Measure Professional Skepticism", **AUDITING. A Journal of Practice & Theory** 29 (1): 149-171.
23. Knechel W.R., A.S. Sofla, and T. Svanström. (2018). "**The Effect of Professional Skepticism on Au-ditor Compensation and Auditor Opinions**".
24. Kurtz, P. (1992). "**The New Skepticism: Inquiry and Reliable Knowledge**", Buffalo, New York:Prometheus Books.
25. Nelson, Mark. W.(2009). "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing". **A Journal of Practice and Theory** 2 (28): 1-34.
26. Nelson, M. (2010). "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", **Johnson School Research Paper Series**: 15(3): 97-111.
27. Schaefer T., Research Related to Auditor Professional Skepticism.(2017). "**A Presentation for the November** ", SAG Meeting, University of Missouri-Kansas City, 10.2308/ajpt-51738



Explain the Theory for the Conceptual Model of Auditors' Professional Skepticism: By Mixed Method

Alireza HassanMaleki¹©

Assistant Professor of Accounting, BandarGaz Branch, Islamic Azad University, BandarGaz, Iran.

(Received: June 11, 2022; Accepted: December 26, 2022)

This study explains the professional skepticism from different perspectives resulting from social interactions and relationships between the auditor and the client in the field of auditing. In this context, cases such as, what forms a professional doubt; How it is used by independent auditors; How those views differ among auditors; What are the obstacles and stimuli of professional skepticism? And what are the consequences of using professional skepticism? Finally, a model was presented for the skepticism of auditors regarding the professionalism of auditing in Iran. Therefore, explaining and doubting the professionalism of human beings, both qualitatively and quantitatively. The first method of grounded theory and analysis is the interview of auditors in 1400. The most important achievement of this research can be considered as the acquisition of a paradigm model of skepticism of the auditor. Also, the model of skepticism of the explained words in different levels and dimensions based on the opinion of experts was examined and approved. It was also analyzed by LISREL and finally confirmed the suitability of the model.

Keywords: Professional Skepticism, Data Process, Paradigm Model of Auditor's Professional Skepticism.

¹ alireza.h.maleki@gmail.com © (Corresponding Author)