



A Conceptual Model of Professional Skepticism in Auditors: A Delphi Analysis

Seyed Ahmad Seyedzadeh Koh Kamar 

Ph.D Candidate, Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. E-mail: ahmad.seyedzadeh1981@gmail.com

Mehdi Alinezhad Sarokolaei* 

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. E-mail: mehdi12may@yahoo.com

Alireza Fazlzadeh 

Associate Prof., Department of Management, Faculty of Economics and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran. E-mail: fazlzadeh@tabrizu.ac.ir

Mehdi Zeynali 

Assistant Prof., Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. E-mail: dr.zeynali@gmail.com

Abstract

Objective

One of the most important principles in auditing is professional skepticism. According to professional standards, skepticism is defined as the auditor's attitude toward the critical evaluation of audit evidence. Professional skepticism is an attitude that requires the auditor to have a questioning mind and critically evaluate evidence. The principle of professional skepticism is deeply rooted in auditing standards, and regulators around the world often identify a lack of skepticism as one of the fundamental reasons for audit deficiencies. However, unjustified skepticism cannot always be considered a criterion for audit deficiencies. The auditing and accounting literature considers various factors as the reason why the excess and deficiency of this factor can have different consequences. To manage

Citation: Seyedzadeh Koh Kamar, Seyed Ahmad; Alinezhad Sarokolaei, Mehdi; Fazlzadeh, Alireza & Zeynali, Mehdi (2025). A Conceptual Model of Professional Skepticism in Auditors: A Delphi Analysis. *Accounting and Auditing Review*, 32(1), 198- 223. (in Persian)



possible consequences, the present study aims to present a conceptual model of auditors' professional skepticism.

Methods

This study is a qualitative and exploratory research project conducted by interviewing experts in the theoretical foundations of behaviorism and auditing. Information was collected using purposeful sampling with the participation of 18 experts in 2025. In the next stage, the collected factors were confirmed using Delphi analysis and the opinions of 12 previous and new experts.

Results

The results showed that the components affecting auditors' professional skepticism include: cultural dimensions, personality disorders, professional ethics, accountant ethics, auditor independence, trust, auditor impartiality, auditor judgment, auditor experience, auditor perception, auditor political ideology, professional commitment, fraud, auditor gender, auditor turnover, audit category, audit fee, auditor leadership style, social capital, auditor skepticism, client recognition, auditor reputation, auditor competence, auditor thoughts, auditor performance, power erosion in auditing, audit quality, auditor behavioral components, identity, company characteristics, industry characteristics, ownership structure, supervisory characteristics, information quality, company market characteristics, company risk, level of importance, board characteristics, education, auditor audit history of a client, type of auditor's previous opinion on a client, complexity of the client's work, technological nature of the client's activity, auditor's way of planning audit work, questioning mind, judgment abandonment, self-reliance, self-confidence, work pressure, workload, and motivation. These factors constitute the conceptual model of auditors' professional skepticism.

Conclusion

Auditors face various factors in the audit process that can affect their level of professional skepticism. Therefore, they must analyze the cases at the individual, environmental, social, and economic levels and receive the necessary training for logical prevention. They should pay special attention to the client and the characteristics of the audit environment because the client and the type of relationship with it can be factors affecting the level of professional skepticism. The way information is presented and disclosed, as well as its complexity, can increase auditors' skepticism. Therefore, professional skepticism will lead to professional judgment.

Keywords: Auditor professionalism, Conceptual model of auditor professionalism, Audit quality.



الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با استفاده از تحلیل دلفی

سید احمد سیدزاده کوه کمر

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. رایانامه: ahmad.seyedzadeh1981@gmail.com

مهدی علی نژاد ساروکلائی*

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. رایانامه: mehdi12may@yahoo.com

علیرضا فضل‌زاده

دانشیار، گروه مدیریت، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. رایانامه: fazlzadeh@tabrizu.ac.ir

مهدی زینالی

استادیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. رایانامه: dr.zeynali@gmail.com

چکیده

هدف: یکی از اصول بسیار مهم و مطرح در حسابرسی تردید حرفه‌ای است. طبق استانداردهای حرفه‌ای، شک به عنوان نگرش حساب‌رس به ارزیابی انتقادی شواهد حسابرسی تعریف می‌شود. تردید حرفه‌ای نوعی نگرش است که لازمه آن، وجود ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد توسط حساب‌رس است. اصل تردید حرفه‌ای، به طور گسترده در استانداردهای حسابرسی ریشه دوانده است و نظارت‌کنندگان در سراسر جهان، اغلب کمبود شک را یکی از دلایل اساسی کاستی‌های حسابرسی معرفی کرده‌اند؛ اما همیشه نمی‌توان تردید بدون پشتوانه را ملاک کاستی حسابرسی قرار داد. ادبیات حسابرسی و حسابداری، عوامل مختلفی را دلیل این امر می‌داند که فزونی و کاستی این مهم، می‌تواند پیامدهای مختلفی به همراه داشته باشد. برای مدیریت پیامدهای احتمالی، پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حساب‌رسان اجرا شده است.

روش: پژوهش حاضر از نوع تحقیقات کیفی و اکتشافی است. داده‌های پژوهش از مبانی نظری و همچنین، از طریق مصاحبه با افراد خبره در حوزه رفتارشناسی حسابرسی در سال ۱۴۰۳ گردآوری شده است. مشارکت‌کنندگان پژوهش ۱۸ نفر از خبرگان بودند که به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. با استفاده از تحلیل دلفی و به کمک نظر خبرگان قبلی و جدید، عوامل احصا و تأیید شدند.

یافته‌ها: بر اساس نتایج عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حساب‌رس عبارت‌اند از: مؤلفه‌های ابعاد فرهنگی، اختلال‌های شخصیتی، اخلاق حرفه‌ای، اخلاق حسابداران، استقلال حساب‌رسان، اعتماد، بی‌طرفی حساب‌رس، قضاوت حساب‌رس، تجربه حساب‌رس، ادراک حساب‌رس،

استناد: سیدزاده کوه کمر، سیداحمد؛ علی‌نژاد ساروکلائی، مهدی؛ فضل‌زاده، علیرضا و زینالی، مهدی (۱۴۰۴). الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با استفاده از تحلیل دلفی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲(۱)، ۱۹۸-۲۲۳.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۵/۲۴

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۳/۰۹/۱۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۱۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۱۲/۱۵

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.379887.1008986>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۴، دوره ۳۲، شماره ۱، صص. ۱۹۸-۲۲۳

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

ایدئولوژی سیاسی حسابرِس، تعهد حرفه‌ای، تقلب، جنسیت حسابرِس، چرخش حسابرِس، رده حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، سپک رهبری حسابرِس، سرمایه اجتماعی، تردید حسابرِس، شناخت صاحب کار، شهرت حسابرِس، صلاحیت حسابرِس، تفکرهای حسابرِس، عملکرد حسابرِس، فرسایش قدرت در حسابرسی، کیفیت حسابرسی، مؤلفه‌های رفتاری حسابرسان، هویت، ویژگی‌های شرکت، ویژگی‌های صنایع، ساختار مالکیت، ویژگی‌های نظارتی، کیفیت اطلاعات، ویژگی‌های بازار شرکت، ریسک شرکت، سطح اهمیت، ویژگی‌های هیئت‌مدیره، آموزش، سابقه حسابرسی حسابرِس از صاحب کار قبلی، نوع اظهارنظر قبلی حسابرِس از صاحب کار، پیچیدگی کار صاحب کار، فناوریانه بودن نوع فعالیت صاحب کار، شیوه برنامه‌ریزی کار حسابرسی توسط حسابرِس، ذهن پرسشگر، ترک قضاوت، اتکا به خود، خودباوری، فشار کاری، حجم کاری و انگیزه. گفتنی است که این عوامل، مدل مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرِس را تشکیل می‌دهند.

نتیجه‌گیری: حسابرسان در فرایند حسابرسی با عوامل مختلفی روبه‌رو هستند که می‌تواند بر میزان تردید حرفه‌ای آن‌ها تأثیرگذار باشد؛ از این رو آن‌ها باید در سطح فردی، محیطی، اجتماعی و اقتصادی این عوامل را تحلیل کنند و آموزش‌های لازم را جهت پیشگیری منطقی دیده باشند. همچنین، به صاحب کار و ویژگی‌های محیط حسابرسی توجه ویژه‌ای داشته باشند؛ زیرا صاحب کار و نوع ارتباط با آن، می‌تواند از عوامل تأثیرگذار بر میزان تردید حرفه‌ای باشد. اطلاعات از بابت نحوه ارائه و افشا و همچنین، پیچیدگی آن، می‌تواند میزان تردید آن‌ها را افزایش دهد؛ از این رو تردید حرفه‌ای، قضاوت حرفه‌ای را به‌دنبال خواهد داشت.

کلیدواژه‌ها: تردید حرفه‌ای حسابرِس، مدل مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرِس، کیفیت حسابرسی.



مقدمه^۱

حسابرسی یک فعالیت اطمینان‌بخشی است و در خدمت به منافع عمومی برای تقویت مسئولیت‌پذیری و حس اعتماد در گزارش‌های مالی نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند. افزون‌براین، نظریه تقاضا برای کیفیت حسابرسی، از آنجا نشئت می‌گیرد که بین مدیران شرکت و سرمایه‌گذاران تضاد نمایندگی وجود دارد. هنگامی که هزینه‌های نمایندگی به دلیل عدم تمرکز مالکیت و عدم وجود نظارت مؤثر توسط مالکان افزایش می‌یابد، تقاضا برای حسابرسی‌های با کیفیت بهتر نیز افزایش پیدا می‌کند. فرایند حسابرسی همواره با قضاوت همراه است، از این رو برای حسابرسان ریسک‌هایی را به دنبال دارد. حسابرسی فراتر از دنیای حسابداری است و با مواردی مانند ریسک عدم کشف تقلب، ریسک کنترل‌ها، شناخت صنعت و عملیات شرکت، دستیابی به مدارک قانع کننده روبه‌روست (نچل^۲، ۲۰۰۰؛ صفی خانی، صفرزاده و اثنی عشری، ۱۴۰۱). از این‌رو عوامل زیادی بر درک حسابرس در ارزیابی اطلاعات تأثیر می‌گذارد. یکی از این عوامل، تردید حرفه‌ای خود حسابرسان است (پراتاما، علی احمد و عنایت^۳، ۲۰۱۹). بنابراین قضاوت حسابرسی همراه با تردیدگرایی است (صفی خانی و همکاران، ۱۴۰۱). حسابرسان همیشه به اطلاعاتی که به آن‌ها ارائه می‌شود، مشکوک هستند و به سرنخ‌هایی توجه می‌کنند که ممکن است نشان‌دهنده اشتباه یا تقلب در صورت‌های مالی باشد (آتانتري^۴، ۲۰۲۰). حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند. نگرش تردید حرفه‌ای به این معناست که با ذهنی پرسشگر، از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده ارزیابی نقادانه‌ای به عمل آید. حسابرسان با لحاظ کردن تردید حرفه‌ای، به‌ویژه در شواهد حسابرسی و نتایج مندرج در گزارش حسابرسی و در نظر گرفتن مستمر آن در قضاوت‌های حرفه‌ای اعمال شده در فرایند حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی می‌افزایند. این کیفیت بهتر، علاوه بر حسن شهرت برای حسابرسان مستقل، موجب اعتماد استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی به گزارش‌های حسابرسان می‌شود، هرچند باید توجه شود که سطح اعمال تردید حرفه‌ای، به دانش، تجربه، خبرگی و شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی نیز بستگی دارد (هارت^۵، ۲۰۱۰). در سال‌های اخیر، به دلیل رسوایی‌های ناشی از تقلب، حرفه حسابداری و حسابرسی به‌طور چشمگیری مورد توجه و بررسی قرار گرفته است. این تقلب‌ها اثر عمیقی بر حرفه داشته و به ورشکسته شدن شرکت‌های بزرگی منجر شده است. این رسوایی‌ها سبب شدند تا سرمایه‌گذاران، چندان به خدمات حسابرسان و گزارش‌های مالی اعتماد نداشته باشند. برای جلب اعتماد عموم به گزارش حسابرسان و ارج نهادن به ارزش‌های اخلاقی و اجتماعی، بایستی شکاف‌های موجود در کاهش این اعتماد شناسایی شود که یکی از موارد مهم شناخت عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان است؛ زیرا در مورد تردید حرفه‌ای دیدگاه‌های متفاوتی وجود دارد. از دیدگاه قانون‌گذار، تردید حرفه‌ای یک نگرش تلقی می‌شود؛ اما از دیدگاه افراد حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای نوعی شیوه تفکر است (نولدر و کادوس^۶، ۲۰۱۸؛ شیراوژن و فخاری، ۱۴۰۳). بررسی ادبیات تردید حرفه‌ای نشان می‌دهد که معیار دقیقی برای سنجش وضعیت تردید حرفه‌ای ارائه نشده و روش‌های موجود

۱. این مقاله مستخرج از رساله دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری است.

2. Nechel
3. Pratama, Ali Ahmad & Innayah
4. Atantri
5. Hurtt
6. Nolder & Kadous

نیز صرفاً نگرش شکاکانه را اندازه‌گیری می‌کنند. دونلی و دونلی^۱ (۲۰۲۳)، معتقدند که عدم وجود تردید حرفه‌ای در حساب‌برسان، می‌تواند اثر منفی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها داشته باشد. اگرچه ممکن است همیشه این‌طور نباشد. پژوهشگران دیگری نیز مانند گلاور، پراویت، رنزالا، شوالیه و هرمان^۲ (۲۰۱۱)؛ گلاور و پراویت^۳ (۲۰۱۴)؛ کوادکرز، گروت و رایت^۴ (۲۰۱۴)؛ کوهن و دالتون و هارپ^۵ (۲۰۱۷) معتقدند که تردید حرفه‌ای نوعی ویژگی فردی محسوب می‌شود. در حالی که نلسون^۶ (۲۰۰۹) آن را نوعی رفتار تلقی می‌کند که به ارزیابی بیشتر ریسک منجر می‌شود. حال تردید حرفه‌ای شیوه تفکر باشد یا ویژگی فردی و یا رفتار بایستی عوامل مؤثر بر آن مشخص شود تا بتوان تشخیص داد که در کدام مقطع و کدام حوزه و به چه دلیل تردید حرفه‌ای بیشتر یا کمتر اعمال شود. بنابراین برای اعمال تردید حرفه‌ای در حساب‌برسی، مؤلفه‌هایی باید در نظر گرفت. در این پژوهش دنبال آن هستیم تا شکاف‌ها به حداقل رسانده شود. از این‌رو ضرورت بررسی این مهم برای حرفه حساب‌برسی و آثار آن برای جامعه مشهود و لازم است. در ادامه مبانی نظری پژوهش، روش پژوهش و سپس یافته‌ها و نتایج اشاره می‌شود.

مبانی نظری پژوهش

شکست حساب‌برسان در کشف خطر ناشی از تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی، به‌طور کلی بر حرفه حساب‌برسی تأثیر منفی دارد. ناتوانی حساب‌برسان در ارزیابی خطرات تقلب به یک نگرانی جدی تبدیل شده است، به‌ویژه زمانی که بیشتر موارد تقلب پس از حساب‌برسی صورت‌های مالی کشف می‌شود (کی‌پی‌ام‌جی^۷، ۲۰۱۲). این امر به کاهش اعتماد عمومی در رابطه با نقش حساب‌برسان در ارزیابی خطرات ناشی از تحریف بااهمیت منجر شده است. در پاسخ به پیچیدگی روزافزون این موضوع، این حرفه حساب‌برسان را ترغیب می‌کند که در حین ارزیابی خطرهای مربوط به تقلب، استانداردهای مربوط به شک حرفه‌ای را رعایت کنند. این حرفه انتظار دارد که با اعمال تردید حرفه‌ای در میان حساب‌برسان، تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی را به حداقل برساند. تردید حرفه‌ای اشاره دارد به نگرش بدبینی مداوم و عادت به تعلیق قضاوت‌ها تا زمانی که فرد اطلاعات یا شواهد کافی به‌دست آورد (هارت، ۲۰۱۰). تردید زمانی رخ می‌دهد که به قابل اعتماد بودن اطلاعات دریافتی شک وجود داشته باشد. هنگامی که حساب‌برسی در مورد قابل اعتماد بودن اطلاعات ارائه شده توسط صاحب‌کار شک دارد، او به دنبال نشانه‌های بیشتری است. در این رابطه، حساب‌برسی که سطح بالایی از شک حرفه‌ای از خود نشان می‌دهد، اطلاعات بیشتری را جست‌وجو می‌کند و بررسی‌های بیشتری را انجام می‌دهد تا مبنایی کافی برای قضاوت‌های حساب‌برسی بیشتر ایجاد کند (سید حسین، اسکندر، صالح و جعفر^۸، ۲۰۱۷).

اصل تردید حرفه‌ای به‌طور گسترده در استانداردهای حساب‌برسی ریشه دوانده است و نظارت‌کنندگان در سراسر جهان، اغلب کمبود شک را به‌عنوان یکی از دلایل اساسی کاستی‌های حساب‌برسی مشخص می‌کنند (نولدر و کادوس،

1. Donnelly & Donnelly
2. Glover, Prawitt, Ranzilla, Chevalier & Hermann
3. Glover & Prawitt
4. Quadackers, Groot & Wright
5. Cohen, Dalton & Harp
6. Nelson
7. KPMG
8. Sayed Hussin, Iskandar, Saleh, & Jaffar

۲۰۱۸؛ سانتوسو، بودی ریهارجو و کورنیا^۱، ۲۰۲۰). از اولین تدوین استانداردهای حرفه‌ای تا امروز، حرفه حسابرسی به اهمیت تردید حرفه‌ای پی برده است. طبق استانداردهای حرفه‌ای، تردید، نگرش حسابرس به ارزیابی انتقادی شواهد حسابرسی تعریف می‌شود (اوتامینینگسیه، جانوارتی و آری هلینا^۲، ۲۰۲۲). بدینی کم می‌تواند باعث شود که حسابرس کمتر بتواند تقلب را کشف کند. به این دلیل که حسابرس به راحتی اظهاراتی را که مدیریت ارائه می‌کند، بدون داشتن شواهدی برای تأیید این ادعاها باور می‌کند. با این حال، اگر حسابرس تردید حرفه‌ای بالایی داشته باشد، تقلبی که ممکن است رخ دهد و کشف نشود، کمتر خواهد بود (هارت، ۲۰۱۰). بنابراین، در انجام حسابرسی، حسابرس باید نگرش تردید حرفه‌ای را حفظ کند؛ یعنی بررسی‌های اضافی انجام دهد و هنگام حسابرسی شواهد بیشتری جمع‌آوری کند (ایداواتی و گوناون^۳، ۲۰۱۵؛ ایندریانی و حکیم^۴، ۲۰۲۱؛ سیهومبینک، ارلینا، روژیمنان و موده^۵، ۲۰۱۹).

به باور هارت (۲۰۱۰)، تردید حرفه‌ای در حسابرسی مشتمل بر شش مؤلفه است که عبارت‌اند از: ذهن پرسشگر (توانایی ذهن در پرسش مستمر صحت مسئله طی عمل حسابرسی)، وقفه در قضاوت (تأمل و جمع‌آوری اطلاعات اضافی پشتیبان پیش از قضاوت)، جست‌وجوی دانش (ذهنیت کنجکاوانه حسابرس همراه با علاقه وی برای جست‌وجوی شواهد)، درک میان فردی (فهم دلایل یا انگیزه‌هایی که به بروز یک رفتار خاص از سوی صاحب‌کار منجر می‌شود)، اعتمادبه‌نفس (میزان صداقت و اعتماد حسابرسان که به شکل‌گیری نگرش‌ها و رفتارها منجر می‌شود) و استقلال رأی (تصمیم‌گیری شجاعانه حسابرس برای ارزیابی، ارائه و ثبات اظهارنظرهای حسابرسی). حسابرسان در زندگی کسب‌وکار جهانی امروز نقش حیاتی بازی می‌کنند. در هر جامعه، رسالت حرفه حسابرسی ایجاد اطمینان خاطر و اعتماد به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است که با ارائه اظهارنظر منصفانه نسبت به صورت‌های مالی ارائه می‌شود. در سوی دیگر، رسوایی مالی در گزارش‌های اخیر در سطح جهانی نشان می‌دهد که مانند سایر حرفه‌ها، حسابرسان همچنین می‌توانند با معضلات اخلاقی و رفتار غیر اخلاقی روبه‌رو باشند که به از دست‌دادن شهرت برای برخی از حسابرسان و همچنین تا حد جدی به آسیب حرفه‌ای منجر شوند. از طرف دیگر، تصمیم‌گیری در حسابرسی که با برخی از معضلات اخلاقی مواجه است، به چیزی بیش از یک شایستگی صرفاً فنی، نیاز است. به همین دلیل، درک درستی از محیط تصمیم‌گیری اخلاقی در عملکرد حسابرسان مهم است.

بنابراین، حسابرسان هنگام انجام حسابرسی، به حفظ شک و تردید حرفه‌ای، بررسی‌های بیشتر و زمان بیشتری برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی ملزم هستند. با این حال، تردید حرفه‌ای در میان حسابرسان به دلیل تفاوت در ویژگی‌های شخصی و محیط‌های کاری متفاوت است. بر اساس تئوری شناختی اجتماعی، ویژگی‌های شخصی و محیط کار ممکن است بر رفتار فرد تأثیر بگذارد که به سهم خود بر عملکرد او تأثیر می‌گذارد (بندورا^۶، ۱۹۸۶). در حسابرسی، ویژگی‌های شخصی حسابرسان و محیط کار ممکن است اثر شک حرفه‌ای را بر ارزیابی ریسک تعدیل کند (کوادرز و

1. Santoso, Budi Riharjo & Kurnia
2. Utaminingsih, Januarti & Ary Helmina
3. Idawati & Gunawan
4. Indriyani & Hakim
5. Sihombing, Erlina, Rujiman & Muda
6. Bandura

همکاران، ۲۰۱۴). در مقابل، کامیابی نیا، ملکیان و جوادی‌نیا (۱۴۰۲)، در پژوهشی با عنوان «نقش تجربه و تردید حرفه‌ای در کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان» به بررسی آزمایشگاهی رفتار حسابرسان پرداختند و نشان دادند که حسابرسان تحت تأثیر شکل ارائه اطلاعات قرار می‌گیرند.

تردید حرفه‌ای متشکل از ابعادی همچون شکاکیت، اعمال درجه‌ای از مراقبت حرفه‌ای، هوشیاری در چارچوب استانداردهای حرفه‌ای، قوانین، مقررات، جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد، قضاوت حرفه‌ای، معاملات تجاری پیچیده و ... است. باید دقت کرد که تردید حرفه‌ای برای قضاوت حرفه‌ای با کیفیت لازم است. با توجه به مطالعات نلسون (۲۰۰۹)، هارت (۲۰۱۱ و ۲۰۱۳)، به‌کارگیری تردید حرفه‌ای منطقی، ضروری است (رجبعلی‌زاده، حصارزاده و باقرپور، ۱۳۹۵). زیرا گاهی اوقات، یک سیستم کنترل داخلی سالم هم دارای شکاف‌هایی است که امکان وقوع تقلب را فراهم می‌کند (سیترانگاری^۱، ۲۰۲۲). حسابرسان باید بتوانند فراتر از آنچه در صورت‌های مالی نمایش داده می‌شود، ببینند و اطلاعات موجود را به‌دقت ارزیابی کنند. حسابرسان با بدبینی حرفه‌ای می‌توانند اشتباهات یا تقلب در تهیه صورت‌های مالی را به‌طور مؤثرتری شناسایی و از آن جلوگیری کنند. مطابق با تئوری نمایندگی و تضاد نمایندگی، ضروری است که حسابرسان دقت لازم را در رسیدگی‌ها داشته باشند تا ضمن استقلال خود، آزادی عقیده مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای را فراهم آورند و از این طریق اعتماد عمومی از حسابرسان سلب نشود. تحریری و پیری سقرلو (۱۳۹۵)، معتقدند حسابرسان با ویژگی‌های مختلف درک‌های متفاوتی از مفهوم بنیادی و کلیدی تردید حرفه‌ای دارند. اما محققان دیگری نظیر مانند گلاور و همکاران (۲۰۱۱)؛ گلاور و پراویت (۲۰۱۴)؛ کوادکرز و همکاران (۲۰۱۴)؛ کوهن و همکاران (۲۰۱۷)؛ نولدر و کادوس (۲۰۱۸)؛ اوتامینینگسیه و همکاران (۲۰۲۲) تردید حرفه‌ای را فقط به حسابرس محدود نمی‌کنند و به تفکرها و شیوه‌های حسابرس نیز در مقابل رفتار اشاره می‌کنند. از این‌رو ضرورت پیدا می‌کند تا عوامل اثرگذار شناسایی شود و بتوان دلیل به‌کارگیری تردید حرفه‌ای را در فرایند حسابرسی بیشتر لمس کرد. در این پژوهش بر خلاف پژوهش‌های قبلی که در خود حسابرسان دنبال تردید حرفه‌ای بودند، به سایر ابعاد از جمله ویژگی‌های شرکت، صنایع، محیط و ... ضمن مرور ادبیات تأیید شده از دیدگاه خبرگان نیز مراجعه شده است تا تردید حرفه‌ای و عوامل مؤثر بر آن به‌دقت مفهوم‌سازی شود. بر این اساس، تعیین مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده تردید حرفه‌ای جای بحث دارد. سؤال‌های اصلی این پژوهش عبارت‌اند از:

- چه عواملی بر تردید حرفه‌ای حسابرس مؤثر است؟
- مدل مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان چگونه است؟

پیشینه تجربی پژوهش

سلیمی، عرب‌زاده، علی‌پور، پناهیان و صفری گرایلی (۱۴۰۳)، در پژوهشی با عنوان «ارائه چارچوبی برای تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده» به این نتیجه رسیدند که بروز رفتار تردیدآمیز حرفه‌ای از سوی حسابرس، تحت تأثیر سطح تمایل وی به انجام یا عدم انجام این رفتار، بر اساس سه عامل است: نگرش به رفتار،

هنجارهای ذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده؛ بنابراین استفاده از الگوی رفتار برنامه‌ریزی شده، می‌تواند آگاهی بخشی دقیقی از میزان تمایل حسابرسان به ارتقای سطح تردید حرفه‌ای، به‌عنوان راه‌کاری برای پیشگیری از سویه‌های رفتاری حسابرسان و در نتیجه و ارتقای موقعیت حرفه حسابرسی در جامعه در پی داشته باشد.

کامیابی نیا و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهشی با عنوان «نقش تجربه و تردید حرفه‌ای در کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان»، به بررسی آزمایشگاهی رفتار حسابرسان پرداختند و نشان دادند که حسابرسان تحت تأثیر شکل ارائه اطلاعات قرار می‌گیرند. همچنین خرده مقیاس‌های جست‌وجوی دانش، وقفه در قضاوت، ذهن پرسشگر در متغیر تردید حرفه‌ای، موجب کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود. در نهایت، تجربه بر انحراف معیار قضاوت اثر انحنایی دارد. زمانی که اطلاعات با چارچوب‌ها و طراحی‌های ظاهری متفاوتی به حسابرسان ارائه شود، قضاوت آنان را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد و نیز تردید حرفه‌ای حسابرس در کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت سودمند است. افزون‌براین، تجربه متوسط حسابرسان مزایای بیشتری را در کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان نسبت به تجربه کم و تجربه زیاد را نشان می‌دهد.

قاسمی نژاد، بنی‌مهد و بشکوه (۱۴۰۰)، در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل: آزمون از نظریه روان‌شناسی شخصیتی» پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی، بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل و مؤلفه‌های آن شامل ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جست‌وجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرأی بودن، رابطه معنادار و منفی دارد.

غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان «تأثیر اختلال‌های شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل» به این نتیجه دست یافتند که میان اختلال‌های شخصیتی حسابرسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنان، رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد. همچنین، اختلال‌های شخصیتی دارای بیشترین رابطه منفی با معیار درک میان فردی تردید حرفه‌ای است.

کریمی و پرویزی (۱۳۹۶)، در پژوهشی تحت عنوان «بررسی سوگیری‌های شناختی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان»، شایع‌ترین سوگیری‌های شناختی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را معرفی و تکنیک‌هایی برای پیشگیری از آن‌ها ارائه کردند.

هرمزی، نیکومرام، رویایی و رهنمای رودپشتی (۱۳۹۵)، پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر سوگیری‌های روان‌شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس» انجام دادند. نتایج حاصل از بررسی نشان داد که هر سه سوگیری (سوگیری اطمینان بیش از حد اندازه، نقطه اتکا، سوگیری در دسترس بودن) مورد بررسی، بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر منفی دارد و وجود این سوگیری‌ها، توانایی حسابرسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی را کاهش می‌دهند.

حاجی‌ها، گودرزی و فتاحی (۱۳۹۲)، پژوهشی را در حوزه حسابرسی رفتاری و با عنوان «بررسی ویژگی‌های تردید حسابرسان و ارتباط آن با قضاوت و تصمیم‌گیری» انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که ویژگی‌های تردید، از جمله ایجاد وقفه در قضاوت و شک حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان مؤثر است.

تجان، مسلم، علیمین، نوچ و سونجایا^۱ (۲۰۲۴)، در بررسی تأثیر استقلال و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کننده حق الزحمه حسابرسی، به این نتیجه دست یافتند که استقلال و تردید حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. حق الزحمه حسابرسی نیز این ارتباط را تقویت می‌کند.

وروی و آساره^۲ (۲۰۲۲)، در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک‌گرایی در صفت بر کشف تقلب حسابرسان» نشان دادند که بین شک‌گرایی به صفت و تعداد روش‌های حسابرسی مؤثر، ارتباط مثبت معناداری وجود دارد؛ اما فقط برای حسابرسانی که ایدئال‌گرایی اخلاقی بالایی دارند. نتایج اهمیت اندازه‌گیری و کنترل اثرهای این ویژگی‌ها را هنگام ارزیابی عملکرد کشف تقلب نشان می‌دهد. آن‌ها معتقدند که یک نظریه اخلاقی، می‌تواند به درک و بینش بیشتر از یک پدیده مهم حسابداری کمک می‌کند.

شهریل جدانگ، لیساندرا، وولاندجانی و سولیستیوارنی^۳ (۲۰۲۰)، پژوهشی با عنوان «بررسی ارتباط خودکارآمدی حسابرسان با کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیلی فرهنگ فردگرایی» انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که خودکارآمدی حسابرسان موجب می‌شود که کیفیت بررسی حسابرسی تقویت شود. همچنین، وجود معیارهای فرهنگ فردگرایی در حسابرسان، موجب می‌شود که ارتباط مثبت این رابطه در جهت منفی تعدیل شود و تأثیر خودکارآمدی در جهت منفعت‌طلبانه کیفیت حسابرسی را کاهش دهد.

نولدر و کادوس (۲۰۱۸)، به پژوهشی تحت عنوان «پایه‌گذاری ساختار شک‌گرایی حرفه‌ای در ذهنیت و نظریه نگرش: راه رو به جلو، حسابداری، سازمان‌ها و جامعه» پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای حسابرسان، از اندیشه و نگرش فردی آن‌ها نشئت می‌گیرد. تفکر انتقادی عنصر اصلی تردید حرفه‌ای در حسابرسان است و ویژگی‌های رفتاری و عواطف حسابرسان، می‌تواند قدرت پیش‌بینی آن‌ها را در جمع‌آوری مدارک بهبود بخشد.

بیگوس^۴ (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی ارتباط بین خوش‌بینی و مسئولیت حسابرسان پرداخت. وی نتیجه گرفت با افزایش سطح خوش‌بینی حسابرسان، میزان مراقبت حرفه‌ای و مسئولیت حسابرسان کاهش می‌یابد.

آنوگره، ساری و پریمادونا^۵ (۲۰۱۴)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصی حسابرسان و کیفیت کار حسابرسان در کشور اندونزی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین دانش، تجربه و توانایی حسابرسان داخلی با کیفیت کار حسابرسان رابطه وجود دارد.

گل، وو و یانگ^۶ (۲۰۱۳)، در پژوهشی تحت عنوان «شخصیت حسابرسان مستقل بر کیفیت حسابرسی» نشان داد که ویژگی‌های فردی حسابرسان از قبیل سوابق آموزشی، تجربه و وابستگی سیاسی، بر کیفیت حسابرسی انجام شده توسط آن‌ها مؤثر است.

هارت (۲۰۱۰)، به پژوهشی تحت عنوان «توسعه مقیاسی برای سنجش شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان» پرداخت.

1. Tjan, Muslim, Alimin, Noch & Sonjaya

2. Verwe & Asare

3. Syahril Djaddang

4. Bigus

5. Anugerah, Sari & Primadona

6. Gul, Wu & Yang

او بر این باور است که دو نوع تردید حرفه‌ای وجود دارد: تردید شخصیتی یا ذاتی و تردید حالت. وی تردید شخصیتی را ماهیت شکاکانه یک فرد معرفی می‌کند که در طول زمان ثابت است و شش مؤلفه درک میان فردی، جست‌وجوی دانش، وقفه در قضاوت، ذهن پرسشگر، اعتمادبه‌نفس و استقلال رأی را برای آن در نظر می‌گیرد؛ این در حالی است که به باور او حالت تردید موقعیتی است که می‌تواند بسته به میزان درک فرد از یک موقعیت مشخص، افزایش یا کاهش یابد.

نلسون (۲۰۰۹)، در پژوهشی به بررسی مدل و ادبیات تردید حرفه‌ای در حسابرسی پرداخته است. بر مبنای مطالعات پیشین، الگویی را برای تردید حرفه‌ای ارائه می‌کند که محور اصلی آن، تفاوت میان قضاوت و عملکرد همراه با تردید است. الگوی وی در خصوص عوامل تعیین‌کننده تردید حرفه‌ای در عملکرد حسابرسی نشان می‌دهد که ورودی شواهد، بر قضاوت‌های همراه با تردید تأثیر می‌گذارد. بر این اساس، قضاوت‌های همراه با تردید بر عملکرد همراه با تردید اثرگذار است و همه اینها از دانش و آگاهی، ویژگی‌های شخصیتی و مشوق‌های در اختیار حسابرسان نشئت می‌گیرند.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف در زمره پژوهش‌های کاربردی بوده و از منظر گردآوری اطلاعات، توصیفی و پیمایشی است. همچنین از منظر بُعد زمانی، در زمره تحقیقات مقطعی قرار می‌گیرد؛ زیرا فرایند دلفی و نظرخواهی در سال ۱۴۰۳ انجام شده است. از آنجا که هدف پژوهش حاضر، ارائه الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان از نظر خبرگان به روش تحلیل دلفی است، مراحل زیر انجام شده است.

ابتدا با توجه به عنوان پژوهش، ابتدا عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرس، از طریق روش تحقیق فراتحلیل مبتنی بر نتایج شناسایی شد. برای این منظور ابتدا مطالعات صورت گرفته در ارتباط با سطح نگهداشت وجه نقد بررسی شد. این مطالعات از طریق بررسی پایگاه‌های داده داخلی از جمله سویلیکا، نورمگز، مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی (SID) و پرتال جامع علوم انسانی و پایگاه‌های خارج از کشور بررسی شدند. گفتنی است که کمابیش ۹۰ درصد مقاله‌های موجود خارجی بودند. پس از بررسی ۱۵۰ مقاله علمی - پژوهشی، بیش از ۱۰۰ مفهوم استخراج شد. در نهایت پس از طبقه‌بندی اولیه، در مرحله بعدی با استفاده از روش تحقیق دلفی که مبتنی بر نظرهای تکمیل‌کننده خبرگان است، یک فرایند ارتباطی ساختارمند بین مفاهیم مشخص و در قالب ۵۰ مفهوم در طبقات مختلف به شرح یافته‌های پژوهش ارائه شد. برای اینکه کدها حاصل شود، خبرگان به شرح و شرایط زیر انتخاب شدند.

جدول ۱. وضعیت شغلی و مدارک تحصیلی مشارکت‌کنندگان در پژوهش

موقعیت شغلی / تحصیلات	دکتری	کارشناسی ارشد	جمع کل
هیئت علمی دانشگاه	۱۴		۱۴
حسابدار رسمی		۴	۴
مجموع			۱۸

جدول ۲. میزان سابقه کاری (بر حسب سال) مشارکت‌کنندگان

شرح	فراوانی - سابقه کار بر حسب سال
بالای ۲۵ سال	۵
۲۰ تا ۲۵ سال	۶
۱۰ تا ۲۰ سال	۵
زیر ۱۰ سال	۲
مجموع	۱۸

یافته‌های پژوهش

برای انجام این پژوهش ابتدا با استفاده از رویکرد فراتحلیل مبتنی بر نتیجه و پس از بررسی ۱۵۰ مطالعه داخلی و خارجی، مفاهیم اولیه استخراج و در قالب ۳۸ مفهوم ادغام و طبقه‌بندی شد. این ۳۸ مفهوم در قالب پرسش‌نامه‌ای با مقیاس لیکرت ۵ امتیازی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گرفت و نتایج پس از دریافت نظرهای خبرگان بررسی شد. در نهایت ۱۲ مفهوم جدید در دور دوم تحلیل دلفی به مفاهیم اضافه و مدل مفهومی مورد تحلیل دلفی قرار گرفت.



شکل ۱. مفاهیم مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد فراتحلیل

از جمله ویژگی‌های شخصیتی افراد، ارزش‌های رفتاری آن‌هاست. ارزش‌ها عبارت‌اند از: باورهای ذهنی افراد در نحوه اداره و هدایت زندگی آنان. با استفاده از این مفهوم می‌توان به بررسی خرده‌فرهنگ‌ها در حسابداری پرداخت. اگر هر یک از حسابرسان به دلیل آموزش و تعلیم خاص حرفه‌ای خود دارای یکسری ارزش‌های خاص و متفاوت باشند، آنگاه این ارزش‌ها در رفتار و طرز برخورد آن‌ها نمود پیدا می‌کند. این ارزش‌ها از طریق آموزش و تعلیم آن‌ها، به‌عنوان استانداردهای رفتارشان، در حسابداران نهادینه شده است؛ ولی به دلیل اینکه ارزش‌ها ممکن است باعث شوند که

حسابداران عملیات یا حالات خاصی را نسبت به سایر عملیات و حالات رجحان دهند، بنابراین تنوع فرهنگی گروه‌ها در حرفه حسابداری، از قبیل اخلاق، جنسیت و مذهب، ممکن است به تنوع در حالات و رفتار منجر شود. در نتیجه ممکن است باورهای مختلفی به اهداف مطلوب در خرده‌فرهنگ‌های مختلف در حرفه وجود داشته باشد که میزان اهمیتی را مشخص می‌کند که هر گروه برای ارزش‌های خود قائل هستند. وجود تفاوت‌ها در اولویت‌بندی‌های ارزشی در خرده‌فرهنگ‌های حسابرسی، به تأثیر بر نحوه عملکرد متفاوت حرفه‌ای حسابرسان منجر می‌شود (حسینی، بنی مهد و صفری، ۱۳۹۹). نتایج پژوهش‌های هارت و همکاران (۲۰۱۳) نشان می‌دهد که مؤلفه‌های رفتاری و فرهنگی حسابرسان بر تردید حرفه‌ای آن‌ها مؤثر است و همچنین مطالعات حسینی و همکاران (۱۳۹۹) نشان می‌دهد که مؤلفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مؤثر است.

غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۸) نشان دادند که طبق تعریف انجمن روان‌پزشکی آمریکا، اختلال‌های شخصیت از الگوهای رفتاری و ذهنی تشکیل می‌شود که مشخصه اصلی این الگوها، بروز اختلال در شناخت و تنظیم هیجان‌هاست که به اضطراب چشمگیر یا ایجاد اختلال در عملکرد حسابرسان منجر می‌شوند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که میان اختلال‌های شخصیتی حسابرسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنان، رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد. همچنین، اختلال‌های شخصیتی دارای بیشترین رابطه منفی با معیار درک میان فردی تردید حرفه‌ای است.

از میان ویژگی‌های رفتاری حسابرسان، می‌توان به تردید حرفه‌ای آن‌ها اشاره کرد. حسابرسان موظف‌اند که در طول انجام هر کار تردید حرفه‌ای داشته باشند. کاربرد صحیح تردید حرفه‌ای حسابرسان، مستلزم آن است که حسابرسان به قابلیت اطمینان شواهد مشکوک شوند، در خصوص شاخص‌های تقلب هوشیار باشند و به‌طور انتقادی شواهد را ارزیابی کنند. شک را می‌توان نیرویی دانست که حسابرسان را به شناخت اشتباهات و بی‌نظمی‌های بالقوه سوق می‌دهد. مطالعات پوربهرامی، شجاعی، معصومی، منصوری احمر و حسینی نیا (۱۴۰۱) نشان داد که حسابرسان بایستی فرایند حسابرسی را با دقت انجام دهند، به مستندات و افراد مربوط به شرکت مورد رسیدگی در حد مقبول شک کنند و اطلاعات مالی شرکت‌ها را از جهات مختلف بررسی و بازبینی کنند تا از این طریق، قابلیت اتکای گزارش‌های مالی را افزایش دهند.

از طرفی، سبک تفکر فرایند پردازش اطلاعات، تردید حرفه‌ای، قضاوت و تصمیم‌گیری را تحت تأثیر قرار می‌دهد. سبک‌های تفکر شامل سبک‌های قانون‌گذار، اجرایی، قضاوت گر، کلی‌نگر، جزئی‌نگر، درون‌نگر، برون‌نگر، آزاد اندیش و محافظه‌کار است. نتایج تجزیه و تحلیل و یافته‌های حیدر و نیکو مرام (۱۳۹۷) بیانگر این است که سبک تفکر قانون‌گذار بر تردید حرفه‌ای تأثیر معنادار و منفی و همچنین سبک‌های تفکر اجرایی، قضاوت‌گر، درون‌نگر، برون‌نگر و آزاداندیش با تردید حرفه‌ای رابطه معنادار و مثبت دارد. همچنین سه سبک تفکر کلی‌نگر، جزئی‌نگر و محافظه‌کار با تردید حرفه‌ای رابطه معناداری ندارند و بر آن تأثیرگذار نیستند.

آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است؛ اما اقدامات مدیران و صاحب‌کاران می‌تواند به ایجاد تردید حرفه‌ای و درک ریسک چرخش در حسابرسان منجر شود و در نتیجه بر کیفیت حسابرسی آنان اثرگذار باشد. مطالعه گرد و ناصری (۱۳۹۷) نشان داد که متغیرهای تردید حرفه‌ای حسابرس و چرخش اختیاری حسابرس ارتباط مستقیم و معناداری با کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار دارند.

با توجه به این یافته‌ها و آنچه از پژوهش‌های صورت گرفته در داخل و خارج کشور استنباط شد، عوامل مختلفی می‌توانند تردید حرفه‌ای حسابرس را تحت تأثیر قرار دهند. از ویژگی‌های فردی و رفتاری حسابرس گرفته تا ویژگی‌های شرکت و صنعت که مهم‌ترین آن‌ها در شکل ۱ به صورت مفهومی اشاره شده است.

به منظور اعتبار یافته‌ها به شرح زیر اقدام شده است:

- پایایی: پایایی به سازگاری یافته‌های پژوهش اطلاق می‌شود. در پژوهش حاضر از پایایی باز آزمون استفاده شد. به این صورت که یک سوم از جامعه دلفی (یعنی ۶ نفر) به صورت تصادفی انتخاب و هر کدام از آن‌ها دو بار در یک فاصله زمانی ۲ هفته‌ای توسط پژوهشگر کدگذاری شد.
- روایی: روایی پژوهش پس از استخراج کدهای اولیه در دو سطح صورت گرفت. اول توسط مشارکت‌کنندگان؛ داده‌های گردآوری شده، تحلیل‌ها، تفاسیر و نتیجه‌گیری به ۴ نفر از مشارکت‌کنندگان که بیشترین آگاهی را از موضوع با توجه به نحوه مشارکت داشتند، ارائه و از آن‌ها خواسته شد تا درباره صحت و اعتبار آن قضاوت کنند که تأیید شد.
- بررسی توسط ممیزی خارجی: عوامل شناسایی شده توسط اساتید محترم راهنما و مشاور که در زمینه تحقیق صاحب نظر هستند، بررسی شد.

تجزیه و تحلیل اطلاعات حاصل از پرسش‌نامه‌ها – غربالگری با تکنیک دلفی فازی

بر اساس رویکرد فرا تحلیل مبتنی بر نتایج عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان شناسایی شدند. برای غربالگری و حصول اطمینان از اهمیت شاخص‌های شناسایی شده و انتخاب شاخص‌های نهایی، از روش دلفی فازی استفاده شد. برای سنجش اهمیت شاخص‌ها، از دیدگاه خبرگان استفاده شد. افراد خبره از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسه‌ها استفاده می‌کنند؛ اما باید به این نکته توجه شود که فرایند سنتی کمی‌سازی دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را به طور کامل ندارد. به عبارت بهتر، استفاده از مجموعه‌های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و گاه مبهم انسانی دارد؛ بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (به کارگیری اعداد فازی) به پیش‌بینی بلندمدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت. در این مطالعه نیز برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان، از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۹ درجه گردآوری شده است. در گام بعدی باید دیدگاه خبرگان تجمیع شود. برای تجمیع نظرات n پاسخ‌دهنده، روش‌های مختلفی پیشنهاد شده است. در واقع این روش‌های تجمیع، روش‌هایی تجربی هستند که توسط پژوهشگران مختلف ارائه شده‌اند. برای نمونه یک روش مرسوم برای تجمیع مجموعه‌ای از اعداد فازی مثلثی را کمینه l و میانگین هندسی m و بیشینه u در نظر گرفته‌اند.

$$F_{AGR} = (\min\{1\}, \prod\{m\}, \max\{u\}) \quad \text{رابطه ۱}$$

$$F_{AGR} = \left(\min\{1\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \max\{u\} \right) \quad \text{رابطه ۲}$$

$$F_{AVE} = \left(\left\{ \frac{\Sigma l}{n} \right\}, \left\{ \frac{\Sigma m}{n} \right\}, \left\{ \frac{\Sigma u}{n} \right\} \right) \quad \text{رابطه ۳}$$

هر عدد فازی مثلثی حاصل از تجميع دیدگاه خبرگان برای شاخص زام به صورت زیرنمایش داده شده است:

$$\tau_j = (L_j, M_j, U_j) \quad \text{رابطه ۴}$$

$$L_j = \min(X_{ij}) \quad \text{رابطه ۵}$$

$$M_j = \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n X_{ij}} \quad \text{رابطه ۶}$$

$$U_j = \max(X_{ij}) \quad \text{رابطه ۷}$$

اندیس i به فرد خبره اشاره دارد. به‌طوری که X_{ij} مقدار ارزیابی خبره i ام از معیار زام؛ L_j حداقل مقدار ارزیابی‌ها برای معیار زام؛ M_j میانگین هندسی مقدار ارزیابی خبرگان از عملکرد معیار زام؛ U_j حداکثر مقدار ارزیابی‌ها برای معیار زام.

در این مطالعه از روش میانگین فازی استفاده شده است.

معمولاً می‌توان میانگین اعداد فازی مثلثی و دوزنقه‌ای را توسط یک مقدار قطعی که بهترین میانگین مربوطه است، خلاصه کرد که این عملیات را فازی‌زدایی گویند. روش‌های متعددی برای فازی‌زدایی وجود دارد. در بیشتر موارد برای فازی‌زدایی از روش ساده زیر استفاده می‌شود.

$$x_m^1 = \frac{L + M + U}{3} \quad \text{رابطه ۸}$$

یکی دیگر از روش‌های ساده برای فازی‌زدایی میانگین اعداد فازی مثلثی به‌صورت زیر است:

$$F_{ave} = (L, M, U) \quad \text{رابطه ۹}$$

$$x_m^1 = \frac{L + M + U}{3}; x_m^2 = \frac{L + 2M + U}{4}; x_m^3 = \frac{L + 4M + U}{6} \quad \text{رابطه ۱۰}$$

$$\text{Crisp number: } Z^* = \max(x_{\max}^1, x_{\max}^2, x_{\max}^3) \quad \text{رابطه ۱۱}$$

مقادیر x_{mix}^1 تفاوت چندانی باهم ندارند و همواره عددی نزدیک به M هستند. منظور از M میانگین حاصل از تجميع مقادیر محتمل m از اعداد فازی مثلثی مختلف است. با وجود این، مقدار قطعی بزرگ‌ترین x_{mix}^i محاسبه شده در نظر گرفته می‌شود.

در این مطالعه برای فازی‌زدایی از روش مرکز سطح به‌صورت زیر استفاده می‌شود.

$$DF_{ij} = \frac{[P(u_{ij} - L_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3} + l_{ij} \quad \text{رابطه ۱۲}$$

میانگین فازی و برون‌داد فازی‌زدایی شده مقادیر مربوط به شاخص‌ها در جدول ۳ آمده است. مقدار فازی‌زدایی شده بزرگ‌تر از ۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر از ۷ داشته باشد رد می‌شود.

جدول ۳. نتایج تحلیل دلفی در دور اول

نتیجه دور ۱	مقدار قطعی	کران بالا	مقدار محتمل	کران پایین	
پذیرش	۷۵۰	۸۶۵	۷۶۷	۶۱۷	C۱
پذیرش	۸۷۰	۹۶۷	۸۹۶	۷۴۴	C۲
پذیرش	۷۷۶	۸۸۸	۷۹۶	۶۴۲	C۳
پذیرش	۷۳۶	۸۵۲	۷۵۲	۶۰۰	C۴
پذیرش	۷۷۵	۹۱۱	۷۹۴	۶۱۹	C۵
پذیرش	۸۱۱	۹۲۱	۸۳۱	۶۷۷	C۶
پذیرش	۸۰۱	۹۲۱	۸۲۴	۶۵۶	C۷
پذیرش	۹۲۶	۹۹۴	۹۵۴	۸۱۹	C۸
پذیرش	۸۸۸	۹۸۱	۹۱۳	۷۶۷	C۹
پذیرش	۷۷۶	۸۸۸	۷۹۴	۶۴۲	C۱۰
پذیرش	۸۱۱	۹۲۱	۸۲۹	۶۷۷	C۱۱
پذیرش	۹۱۶	۹۹۴	۹۴۰	۸۱۱	C۱۲
پذیرش	۷۲۹	۸۴۶	۷۴۶	۸۱۱	C۱۳
پذیرش	۸۶۴	۹۶۹	۸۹۰	۷۲۹	C۱۴
پذیرش	۷۰۶	۸۲۸	۷۱۱	۵۵۴	C۱۵
پذیرش	۷۷۶	۸۸۸	۷۹۴	۶۴۲	C۱۶
پذیرش	۹۳۰	۹۹۴	۹۵۶	۸۳۶	C۱۷
پذیرش	۸۴۵	۹۶۳	۸۶۷	۷۰۲	C۱۸
پذیرش	۸۲۵	۹۲۳	۸۴۶	۷۰۲	C۱۹
پذیرش	۸۹۴	۹۷۵	۹۱۹	۷۸۴	C۲۰
پذیرش	۷۵۰	۸۶۵	۷۶۵	۶۱۷	C۲۱
پذیرش	۹۳۰	۹۹۸	۵۸۶	۸۳۴	C۲۲
پذیرش	۸۷۰	۹۶۷	۸۹۴	۷۴۴	C۲۳
پذیرش	۹۱۶	۹۹۴	۹۴۰	۸۱۱	C۲۴
پذیرش	۷۲۹	۸۴۶	۷۴۶	۵۹۱	C۲۵
پذیرش	۸۶۴	۹۶۹	۸۹۰	۷۲۹	C۲۶
پذیرش	۷۰۶	۸۲۸	۷۲۱	۵۵۴	C۲۷
پذیرش	۷۷۶	۸۸۸	۷۹۴	۶۴۲	C۲۸

کرن پایین	مقدار محتمل	کرن بالا	مقدار قطعی	نتیجه دور ۱
C۲۹	۸۳۶	۹۵۶	۹۹۴	۹۳۰ پذیرش
C۳۰	۷۰۲	۸۷۰	۹۶۳	۸۴۵ پذیرش
C۳۱	۷۰۲	۸۴۶	۹۲۳	۸۲۵ پذیرش
C۳۲	۷۸۴	۹۱۹	۹۷۵	۸۹۴ پذیرش
C۳۳	۶۱۷	۷۶۵	۸۶۵	۷۵۰ پذیرش
C۳۴	۵۵۴	۷۲۱	۸۳۸	۷۰۶ پذیرش
C۳۵	۶۴۲	۷۹۴	۸۸۸	۷۷۶ پذیرش
C۳۶	۸۳۶	۹۵۶	۹۹۴	۹۳۰ پذیرش
C۳۷	۷۰۲	۸۶۷	۹۶۳	۸۴۵ پذیرش
C۳۸	۷۰۲	۸۴۶	۹۲۳	۸۲۵ پذیرش

در این مرحله مقدار قطعی تمامی عوامل بالاتر از ۰/۷ به دست آمده است. بنابراین هیچ عاملی حذف نشد.

دور دوم دلفی

تحلیل دلفی فازی برای عوامل شناسایی شده در دور دوم ادامه پیدا کرد. در این مرحله شاخص بر اساس دیدگاه خبرگان مورد ارزیابی قرار گرفت. در این دور نیز عاملی حذف نشد.

جدول ۴. نتایج تحلیل دلفی در دور دوم

کرن پایین	مقدار محتمل	کرن بالا	مقدار قطعی	نتیجه دور ۲
C۱	۶۴۶	۸۱۱	۹۱۹	۷۹۲ پذیرش
C۲	۸۲۷	۹۵۲	۹۹۰	۹۲۳ پذیرش
C۳	۷۶۳	۸۹۸	۸۵۲	۸۳۷ پذیرش
C۴	۶۴۴	۷۹۲	۹۹۴	۸۱۰ پذیرش
C۵	۷۹۰	۹۲۷	۹۱۱	۷۸۶ پذیرش
C۶	۶۰۲	۷۵۲	۹۲۱	۷۵۸ پذیرش
C۷	۸۳۱	۹۵۴	۹۸۱	۹۲۲ پذیرش
C۸	۶۲۱	۷۹۴	۹۹۴	۸۰۳ پذیرش
C۹	۶۵۸	۸۲۳	۹۶۹	۳۱۶ پذیرش
C۱۰	۷۶۹	۹۱۵	۹۹۴	۸۹۲ پذیرش
C۱۱	۸۱۳	۹۹۲	۹۶۳	۹۰۶ پذیرش
C۱۲	۷۳۱	۸۹۲	۹۷۵	۸۶۶ پذیرش
C۱۳	۸۳۸	۹۵۸	۹۷۵	۹۲۳ پذیرش
C۱۴	۷۰۴	۸۶۹	۸۶۵	۸۱۲ پذیرش
C۱۵	۷۸۶	۹۲۱	۸۳۸	۸۴۸ پذیرش
C۱۶	۶۱۹	۷۶۷	۸۸۸	۷۵۸ پذیرش

کرن پایین	مقدار محتمل	کرن بالا	مقدار قطعی	نتیجه دور ۲
C۱۷	۵۵۶	۷۲۳	۷۵۷	پذیرش
C۱۸	۶۴۴	۷۹۶	۸۰۱	پذیرش
C۱۹	۸۳۸	۸۶۹	۸۹۴	پذیرش
C۲۰	۷۰۷	۸۴۸	۸۲۷	پذیرش
C۲۱	۷۰۴	۹۲۱	۸۵۲	پذیرش
C۲۲	۷۸۶	۸۹۹	۸۶۳	پذیرش
C۲۳	۸۳۸	۹۴۹	۹۲۷	پذیرش
C۲۴	۸۳۸	۹۲۱	۸۷۶	پذیرش
C۲۵	۶۰۰	۹۵۸	۸۲۹	پذیرش
C۲۶	۶۴۶	۷۵۸	۷۹۸	پذیرش
C۲۷	۸۲۷	۸۱۱	۸۶۵	پذیرش
C۲۸	۷۶۳	۹۵۲	۸۷۳	پذیرش
C۲۹	۶۳۱	۸۹۸	۸۰۵	پذیرش
C۳۰	۶۴۴	۸۰۲	۸۱۲	پذیرش
C۳۱	۷۹۰	۷۹۲	۸۱۱	پذیرش
C۳۲	۶۰۲	۹۲۷	۸۴۱	پذیرش
C۳۳	۸۳۱	۷۵۲	۸۳۱	پذیرش
C۳۴	۶۳۱	۹۵۴	۸۳۵	پذیرش
C۳۵	۶۵۸	۷۹۴	۸۰۵	پذیرش
C۳۶	۷۰۴	۹۲۳	۸۱۶	پذیرش
C۳۷	۷۸۶	۸۶۹	۸۷۶	پذیرش
C۳۸	۶۲۹	۸۴۸	۳۱۱۴	پذیرش
C۳۹	۸۳۶	۹۲۱	۹۱۸	پذیرش
C۴۰	۷۴۶	۷۶۷	۸۲۶	پذیرش
C۴۱	۷۷۷	۹۵۶	۹۰۴	پذیرش
C۴۲	۸۳۱	۸۹۶	۹۰۷	پذیرش
C۴۳	۹۱۷	۹۱۵	۸۰۳	پذیرش
C۴۴	۶۰۸	۹۵۴	۸۱۸	پذیرش
C۴۵	۵۸۶	۷۴۴	۷۲۴	پذیرش
C۴۶	۶۰۰	۷۵۸	۷۴۲	پذیرش
C۴۷	۴۶۴	۸۱۱	۷۹۲	پذیرش
C۴۸	۸۲۷	۹۵۲	۹۲۳	پذیرش
C۴۹	۷۶۳	۸۹۸	۸۷۳	پذیرش
C۵۰	۶۴۴	۷۹۲	۷۷۴	پذیرش

برای مثال، در این مرحله یکی از خبرگان مشارکت‌کننده به ویژگی‌های صنایع و شناخت صاحب‌کار اشاره کرد؛ به این معنا که حسابرسان در ارزیابی آزمون‌های کنترلی و محتوای لازم، بایستی به ویژگی‌های صنعت از جمله ریسک و میزان سود صنعت توجه کنند تا بتوانند تردید حرفه‌ای را کامل‌تر در نظر بگیرند. یا شناخت صاحب‌کار قبل از شروع فرایند حسابرسی تا پایان این فرایند می‌تواند بر میزان و شدت تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیرگذار باشد.

پایان دورهای تکنیک دلفی

در دور دوم هیچ سؤالی حذف نشد که این خود نشانه‌ای برای پایان دورهای دلفی است. به‌طور کلی، یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازهای سؤال‌های دو دور آخر باهم مقایسه شود؛ اگر اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم ($0/2$) کوچک‌تر باشد، فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود.

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۵ مشخص شد که در تمامی موارد، اختلاف کوچک‌تر از $0/2$ است؛ بنابراین می‌توان به دورهای دلفی پایان داد.

جدول ۵. مقایسه نتایج دور اول و دور دوم دلفی

نتیجه	اختلاف	نتیجه دور دوم	نتیجه دور اول	
پذیرش	$0/042$	$0/752$	$0/794$	C1
پذیرش	$0/053$	$0/872$	$0/925$	C2
پذیرش	$0/097$	$0/778$	$0/875$	C3
پذیرش	$0/038$	$0/738$	$0/776$	C4
پذیرش	$0/127$	$0/777$	$0/904$	C5
پذیرش	$0/075$	$0/813$	$0/738$	C6
پذیرش	$0/125$	$0/803$	$0/928$	C7
پذیرش	$0/051$	$0/828$	$0/777$	C8
پذیرش	$0/003$	$0/89$	$0/893$	C9
پذیرش	$0/112$	$0/778$	$0/89$	C10
پذیرش	$0/105$	$0/813$	$0/918$	C11
پذیرش	$0/052$	$0/918$	$0/866$	C12
پذیرش	$0/201$	$0/731$	$0/932$	C13
پذیرش	$0/019$	$0/866$	$0/847$	C14
پذیرش	$0/188$	$0/708$	$0/896$	C15
پذیرش	$0/118$	$0/778$	$0/896$	C16
پذیرش	$0/18$	$0/932$	$0/752$	C17
پذیرش	$0/139$	$0/847$	$0/708$	C18
پذیرش	$0/049$	$0/827$	$0/778$	C19
پذیرش	$0/036$	$0/896$	$0/932$	C20
پذیرش	$0/095$	$0/752$	$0/847$	C21

نتیجه	اختلاف	نتیجه دور دوم	نتیجه دور اول	
پذیرش	۰/۱۰۵	۰/۹۳۲	۰/۸۲۷	C۲۲
پذیرش	۰/۰۲۴	۰/۸۷۲	۰/۸۹۶	C۲۳
پذیرش	۰/۰۱۴	۰/۹۱۸	۰/۹۳۲	C۲۴
پذیرش	۰/۰۱۳	۰/۷۳۱	۰/۷۴۴	C۲۵
پذیرش	۰/۰۷۲	۰/۸۶۶	۰/۷۹۴	C۲۶
پذیرش	۰/۲۱۷	۰/۷۰۸	۰/۹۲۵	C۲۷
پذیرش	۰/۰۹۷	۰/۷۷۸	۰/۸۷۵	C۲۸
پذیرش	۰/۱۵۱	۰/۹۳۲	۰/۷۸۱	C۲۹
پذیرش	۰/۰۷۱	۰/۸۴۷	۰/۷۷۶	C۳۰
پذیرش	۰/۰۷۷	۰/۸۲۷	۰/۹۰۴	C۳۱
پذیرش	۰/۱۵۸	۰/۸۹۶	۰/۷۳۸	C۳۲
پذیرش	۰/۱۷۶	۰/۷۵۲	۰/۹۲۸	C۳۳
پذیرش	۰/۰۹۶	۰/۷۰۸	۰/۷۷۷	C۳۴
پذیرش	۰/۰۲۵	۰/۷۷۸	۰/۸۰۳	C۳۵
پذیرش	۰/۰۸۵	۰/۹۳۲	۰/۸۴۷	C۳۶
پذیرش	۰/۰۲	۰/۸۴۷	۰/۸۲۷	C۳۷
پذیرش	۰/۰۶۹	۰/۸۲۷	۰/۸۹۶	C۳۸
پذیرش	۰/۱۱۴	۰/۸۹۶	۰/۷۸۲	C۳۹
پذیرش	۰	۰/۹۳۲	۰/۹۳۲	C۴۰
پذیرش	۰/۱۲۸	۰/۷۴۴	۰/۸۷۲	C۴۱
پذیرش	۰/۰۸۹	۰/۷۹۴	۰/۸۹۲	C۴۲
پذیرش	۰/۰۰۳	۰/۹۲۵	۰/۹۲۸	C۴۳
پذیرش	۰/۱۱۴	۰/۸۷۵	۰/۷۶۱	C۴۴
پذیرش	۰/۰۴۸	۰/۷۸۱	۰/۷۳۳	C۴۵
پذیرش	۰/۰۳۲	۰/۷۷۶	۰/۷۴۴	C۴۶
پذیرش	۰/۱۱	۰/۹۰۴	۰/۷۹۴	C۴۷
پذیرش	۰/۱۸۷	۰/۷۳۸	۰/۹۲۵	C۴۸
پذیرش	۰/۰۵۳	۰/۹۲۸	۰/۸۷۵	C۴۹
پذیرش	۰/۰۰۱	۰/۷۷۷	۰/۷۷۶	C۵۰

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

اختیاراتی که در شرکت‌ها وجود دارد، معمولاً توسط گروه‌های مختلف مورد سوء استفاده قرار می‌گیرد. به همین دلیل انتظار می‌رود که حسابرس دارای تردید نگرش حرفه‌ای باشد و بتواند وظایف خود را طبق قوانین وضع شده انجام دهد و هنجارهای بهبود کیفیت حسابرسی را رعایت کند؛ به‌طوری که دیدگاه عمومی به حرفه حسابرس خوب باقی بماند. تردید

حرفه‌ای بخش لاینفک حسابرسی صورت‌های مالی است (کورتز^۱، ۱۹۹۲). در مواقعی که حسابرسان احتمال بیشتری می‌دهند که مبلغ با اهمیتی در صورت‌های مالی نادرست ارائه شده است یا زمانی که حسابرسان شواهد بیشتری را جمع‌آوری می‌کنند تا به این نتیجه برسند که ارائه نادرست اطلاعات با اهمیت وجود ندارد، حسابرسان تردید حرفه‌ای بیشتری را به کار برده‌اند. اگر حسابرسان به تردیدگرایی بیشتر توجه کنند، می‌توانند اثرهای مخرب ناشی از ناسامانی‌ها و بحران‌های اقتصادی را کاهش دهند. در خصوص اهمیت تردید حرفه‌ای در رویه عمل‌های حسابرسی توافق کلی وجود دارد؛ بنابراین تردید حرفه‌ای موضوع حیاتی در حسابرسی‌های امروزه است. حسابرسان 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 هستند. بنابراین، حسابرسان 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 حسابرسان را قادر به شناسایی بهتر تقلب یا اشتباه‌ها در صورت‌های مالی کند. نبود تردید حرفه‌ای، ریشه بسیاری از ضعف‌ها و شکست‌های حسابرسی است.

بر اساس نتایج به دست آمده، عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرس که مدل مفهومی پژوهش حاضر را شکل می‌دهد، عبارت‌اند از: مؤلفه‌های ابعاد فرهنگی، اختلال‌های شخصیتی، اخلاق حرفه‌ای، اخلاق حسابداران، استقلال حسابرسان، اعتماد، بی‌طرفی حسابرس، قضاوت حسابرس، تجربه حسابرس، ادراک حسابرس، ایدئولوژی سیاسی حسابرس، تعهد حرفه‌ای، تقلب، جنسیت حسابرس، چرخش حسابرس، رده حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، سبک رهبری حسابرس، سرمایه اجتماعی، شک و تردید حسابرس، شناخت صاحب‌کار، شهرت حسابرس، صلاحیت حسابرس، تفکرات حسابرس، عملکرد حسابرس، فرسایش قدرت در حسابرسی، کیفیت حسابرسی، مؤلفه‌های رفتاری حسابرسان، هویت، ویژگی‌های شرکت، ویژگی‌های صنایع، ساختار مالکیت، ویژگی‌های نظارتی، کیفیت اطلاعات، ویژگی‌های بازار شرکت، ریسک شرکت، سطح اهمیت، ویژگی‌های هیأت مدیره، آموزش، سابقه حسابرسی حسابرس از یک صاحب‌کار، نوع اظهارنظر قبلی حسابرس از یک صاحب‌کار، پیچیدگی کار صاحب‌کار، فناوریانه بودن نوع فعالیت صاحب‌کار، شیوه برنامه‌ریزی کار حسابرسی توسط حسابرس، ذهن پرسشگر، ترک قضاوت، اتکا به خود، خودباوری، فشار کاری، حجم کاری، انگیزه.

به حسابرسان پیشنهاد می‌شود که در فرایند حسابرسی و در نهایت زمان تنظیم گزارش حسابرسی، عوامل مختلف سازمان را دقیق بررسی کنند. علاوه بر توجه به ویژگی‌های فردی خود و تیم حسابرسی به ویژگی‌های سازمان‌ها، ویژگی صنایع و نحوه تهیه اطلاعات حسابداری و نظارت بر فرایند کار حسابداران در داخل مجموعه دقت لازم را داشته باشند. شایان ذکر است که بدون جانب‌داری و با ذهن پرسشگر خود به گزارش‌های حسابرسان قبلی و حجم و فشار کار تردید حرفه‌ای را اعمال کنند. به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود که در آزمون‌های حرفه‌ای حسابرسی، از طریق آزمون‌های روان‌شناسی، حتماً تردیدگرایی حسابرسان را نیز مد نظر قرار دهند. محدودیت اصلی پژوهش حاضر، عدم همکاری اعضای فعال جامعه حسابرسی در اعمال کنترل و قرار گرفتن در بوته آزمایش بود.

منابع

- پوربهرامی، بابک؛ شجاعی، معصومه؛ معصومی، مرضیه؛ منصوری احمد، علی و حسینی نیا، سعید (۱۴۰۱). تبیین نقش شک و تردید حرفه‌ای در پیشینه حسابرسی، هفتمین کنفرانس بین‌المللی و ملی مطالعات مدیریت، حسابداری و حقوق، تهران. <https://civilica.com/doc/1574908>
- تحریری، آرش و پیری سقرلو، مهدی (۱۳۹۵). درک حساب‌رسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۱)، ۱۱۷-۱۳۵.
- حاجی‌ها، زهره؛ گودرزی، احمد؛ فتاحی، زهرا (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها. حسابداری مدیریت، ۱۹ (۶)، ۴۳-۵۹.
- حسینی، سیدحسین؛ بنی مهد، بهمن و صفری، زهرا (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حساب‌رس بر ارزیابی ریسک تقلب با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی. دانش حسابداری، ۱۱ (۲)، ۷۱-۱۰۵.
- حیدر، مجتبی و نیکومرام، هاشم (۱۳۹۷). سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابرسی (آزمون نظریه خودحکومتی ذهن)، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۳ (۵)، ۱۵۱-۱۸۵.
- رجبعلی‌زاده، جواد؛ حصارزاده، رضا و باقرپور، محمدعلی (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حساب‌رس. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۲)، ۱۷۳-۱۹۲.
- سلیمی، پیام؛ عرب‌زاده، میثم؛ علی‌پور، محمد؛ پناهیان، حسین و صفری گرایلی، مهدی (۱۴۰۳). ارائه چارچوبی برای تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با رویکرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱۴ (۱۶۹)، ۱۲۳-۱۷۳.
- شیراژن، هانی و فخاری، حسین (۱۴۰۳). تقلیل منیت، تردید حرفه‌ای و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حساب‌رسان قضایی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱ (۲)، ۲۹۰-۳۱۴.
- صفی‌خانی، رضا؛ صفرزاده، محمدحسین و اثنی‌عشری، حمیده (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحب کار و قضاوت حساب‌رس. دانش حسابداری، ۱۳ (۱)، ۵۹-۸۲.
- غلامرضایی، محسن و حسینی، محمد (۱۳۹۸). تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل. مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری، ۱۰ (۲)، ۴۳-۷۶.
- قاسمی‌نژاد، احسان؛ بنی‌مهد، بهمن؛ بشکوه، مهدی (۱۴۰۰). تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل: آزمون از نظریه روان‌شناسی شخصیتی. دانش حسابداری، ۱۲ (۱)، ۶۹-۸۹.
- کامیابی‌نیا، یحیی؛ ملکیان، اسکندر و جوادی‌نیا، امیر (۱۴۰۲). بررسی نقش تجربه و تردید حرفه‌ای در کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حساب‌رسان: بررسی آزمایشگاهی رفتار حساب‌رسان. دانش حسابداری مالی، ۱۰ (۲)، ۱-۳۷.
- کریمی، احسان و پرویزی، بهزاد (۱۳۹۵). بررسی سوگیری‌های شناختی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان، نخستین کنفرانس حسابداری و مدیریت، سنجندج. دسترسی در: <https://civilica.com/doc/616200>
- گرد، عزیز و ناصری، مونا (۱۳۹۷). مطالعه ارتباط بین تردید حرفه‌ای حساب‌رس، چرخش حساب‌رس و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها. حسابداری و منافع اجتماعی، ۸ (۳)، ۱۰۱-۱۲۳.

هرمزی، شیرکو؛ نیکومرام، هاشم؛ رویایی، رمضانعلی و رهنمای رودپشتی، هاشم (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سوگیری‌های روان‌شناختی بر تردید حرفه‌ای حساب‌رس. *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶ (۲۲)، ۱۲۳-۱۴۸.

References

- Anugerah, R., Sari, R.N. & Primadona, E. (2014). Personal Characteristics and Quality of Audit Work: Study on Regional Internal Audit Bodies in Indonesia. *International Accounting Business Conference*.
- Atantri, S. (2020). Kualitas Audit Berdasarkan Skeptisme Profesional dan Fee Audit (Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik Kota Bandung). *JSMA (Jurnal Sains Manajemen dan Akuntansi)*, 12(1), 54-64. <https://doi.org/10.37151/jsma.v12i1.49>.
- Bandura, A. (1986). *Social Foundations of Thought and Action: A Social Cognitive Theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice- Hall, Inc.
- Bigus, J. (2016). Optimism and auditor liability. *Accounting and Business research*, 46(6), 577-600.
- Citranagari, M.P. (2022). The Effect Of Professional Skepticism, Investigative Auditor's Experience and Whistle blowing System On Auditor's Ability In Detecting Fraud. *Journal Research of Social Science, Economics, and Management*, 1(12). <https://doi.org/10.59141/jrssem.v1i12.224>.
- Cohen, J.R., Dalton, D., & Harp, N.L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. *Accounting Organizations and Society*, 62, 1-20.
- Donnelly, A. M., & Donnelly, D. P. (2023). A systematic review of experimental research on accountability in auditing. *Behavioral Research in Accounting*, 35(2), 37-72.
- Ghaseminejad, E., Bani Mahd, B. & Beshkoh, M. (2021). The effect of opportunistic behavior on professional skepticism of independent auditors: a test of personality psychology theory. *Accounting Knowledge*, 12(1), 69-89. (in Persian)
- Gholamrezaei, M. & Hasani, M. (2018). The effect of personality disorders on the professional skepticism of independent auditors. *Scientific-Research Journal of Accounting Knowledge*, 10(2), 43-76. (in Persian)
- Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10.
- Glover, S.M., Prawitt, D.F., Ranzilla, S. Chevalier, R. & Hermann, G. (2011). *Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework*.
- Gord, A. & Naseri, M. (2018). Relationship Between the Auditor's Professional Skepticism, Rotation of Auditors and Audit Quality of company. *Journal of Accounting and Social Interests*, 8(3), 101-123. doi: 10.22051/ijar.2017.16015.1312 (in Persian)
- Gul, F. A., Wu, D. & Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023.

- Hajiha, Z., Godarzi, A. & Fatahi, Z. (2012). The relationship between the characteristics of auditors' professional skepticism, their judgment and decision making. *Management Accounting Scientific Research Quarterly*, 6(19), 43- 59. (in Persian)
- Heidar, M. & Nikomaram, H. (2018). Thinking Styles and Professional Skepticism in Auditing (Theory of Mental Self-Government). *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 3 (5), 151-185. (in Persian)
- Hormazi, Sh., Nikumram, H., Royai, R. & Rahnema Roudpashti, H. (2015). Examining the effect of psychological biases on the auditor's professional doubt. *Journal of Experimental Accounting Research*, 6(22), 123-148. (in Persian)
- Hosseini, S.H., Banimahd, B. & Safari, Z. (2020). Examining the Effect of Auditor's Professional Skepticism on Fraud Risk Assessment, Considering Moderator Effect of Communication Skill and Social Undermining. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(2), 71-105. (in Persian)
- Hurt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Idawati, W. & Gunawan, A. (2015). Effect of competence, independence, and professional skepticism against ability to detect fraud action in audit assignment (Survey on public accounting firm registered in IICPA territory of Jakarta). *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 13(7), 5123–5138.
- Indriyani, S. & Hakim, L. (2021). Pengaruh Pengalaman Audit, Skeptisme Profesional Dan Time Pressure Terhadap Kemampuan Auditor Mendeteksi Fraud. *Jurnal Akuntansi Dan Governance*, 1(2), 113. <https://doi.org/10.24853/jago.1.2.113-120>
- Kamyabiniya, Y., Malekian, E. & Javady Nia, A. (2023). Investigating the Role of Professional Experience and Skepticism in Reducing the Effect of Information Presentation on the Quality of Auditors' Judgment: A Experimental Study of Auditors' Behavior. *Financial Accounting Knowledge*, 10(2), 1-37. doi: 10.30479/jfak.2022.17268.3009 (in Persian)
- Karmi, E. & Parvizi, B. (2015). Investigating cognitive biases on auditors' professional judgment. *The first accounting and management conference*, Sanandaj. Available at: <https://civilica.com/doc/616200>
- KPMG LLP (KPMG).(2012). *Comment letter on the board's concept release on auditor*.
- Kurtz, P. (1992). *The New Skepticism: Inquiry and Reliable Knowledge*. Buffalo, NY: Prometheus Books.
- Nechel, M. (2000). The role of problem representation shifts in auditor decision processes in analytical procedures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 8(2), 1-16.
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *A Journal of Practice and Theory*, 2(28), 1-34.
- Nolder, C. J., & Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, Organizations and Society*, 67, 1-14. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2524573>

- Pourbahrami, B., Shojaei, M., Masoumi, M., Mansouri Ahmar, A. & Hosseini Nia, S. (2022). Explaining the role of professional skepticism in the audit background, *7th International and National Conference on Management, Accounting and Law Studies*, Tehran, <https://civilica.com/doc/15749083>. (in Persian)
- Pratama, B., Ali Ahmad, Z., Innayah, M. (2019). Obedience pressure, professional ethics, attitude of skepticism and independency towards audit judgment. *Journal of Accounting Science*, 2, 141-149.
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary accounting research*, 31(3), 639-657.
- Rajab Ali Zadeh, J., Hesarzadeh, R. & Bagher Pour, M. A. (2016). An Investigation of the Relationship between Two Dimensions of Presumptive Doubt and Professional Skepticism With Professional Judgment of an Auditor. *Accounting and Auditing Review*, 23(2), 173-192. doi: 10.22059/acctgreview.2016.58465 (in Persian)
- Safikhani, R., Safarzadeh, M. H. & Asna Ashari, H. (2022). A Review of Relation between Professional Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 59-82. doi: 10.22103/jak.2021.17535.3485 (in Persian)
- Salimi, P., Arabzadeh, M., Alipour, M., Panahian, H. & Safari Gerayli, M. (2024). Providing a framework for auditors' professional skepticism with the approach of the theory of planned behavior. *Professional Auditing Research*, 4(16), 150-173. doi: 10.22034/jpar.2024.2021240.1279 (in Persian)
- Santoso, R. D., Budi Riharjo, I. & Kurnia, K. (2020). Independensi, Integritas, Serta Kompetensi Auditor Terhadap Kualitas Audit dengan Skeptisisme Profesional Sebagai Variabel Pemoderasi. *Journal of Accounting Science*, 4(2), 36-56. <https://doi.org/10.21070/jas.v4i2.559>
- Sayed Hussin, S. A. H., Iskandar, T. M., Saleh, N. M., Jaffar, R. (2017). Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure. *Economics and Sociology*, 10(4), 225-250. doi:10.14254/2071-789X.2017/10-4/17.
- Shirowzhan, H. & Fakhari, H. (2024). Ego Depletion, Professional Skepticism, and Decision-making Quality in Forensic Auditors. *Accounting and Auditing Review*, 31(2), 290-314. doi: 10.22059/acctgreview.2024.371846.1008909 (in Persian)
- Sihombing, E., Erlina, Rujiman, & Muda, I. (2019). The effect of forensic accounting, training, experience, work load and professional skeptic on auditor's ability to detect of fraud. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 8(8), 474-480.
- Syahril Djaddang, C. A., Lyshandra, S., Wulandjani, H. & Sulistiawarni, E. (2018). The relationship between self-efficacy towards audit quality with individualism culture as mediates: Evidence from Indonesia. *International Journal of Social Sciences and Humanities Invention*, 5(4), 4577-4583. <https://doi.org/10.18535/ijsshi/v5i4.06>
- Tahriri, A. & Piri Sagharloo, M. (2016). Auditors' perceptions of professional skepticism in audit work. *Accounting and Auditing Review*, 23(1), 117-135. doi: 10.22059/acctgreview.2016.57023 (in Persian)

- Tjan, J. S., Muslim, M., Alimin, A., Noch, M. Y. & Sonjaya, Y. (2024). Independence, professional skepticism, and audit quality: The moderating role of audit fees. *Jurnal akuntansi*, 28(1), 40-60.
- Utaminingsih, N. S., Januarti, I., & Ary Helmina, M. R. (2022). The Role of Quality Control on the Formation of Auditor'S Professional Skepticism. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 14(1), 66–75. [https:// doi.org/10.15294/jda.v14i1.35706](https://doi.org/10.15294/jda.v14i1.35706).
- Verwey, I. G. & Asare, S. K. (2022). The joint effect of ethical idealism and trait skepticism on auditors' fraud detection. *Journal of Business Ethics*, 176(2), 381-395.

