



The Role and Significance of Auditors' Professional Skepticism in the Iranian Capital Market: A Phenomenological Study

Seyed Ahmad Seyedzadeh Koh Kamar 

Ph.D Candidate, Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. E-mail: ahmad.seyedzadeh@iau.ac.ir

Alireza Fazlzadeh * 

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

Mehdi Alinezhad Sarokolaei 

Assistant Prof., Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. E-mail: mehdi12may@iau.ac.ir

Mehdi Zeynali 

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

Abstract

Objective

For trained auditors, it is both natural and instinctive to question companies' financial information and to remain constantly alert about the basis on which the reported figures have been calculated. Are these numbers truly what they appear to be? Hence, skepticism exists not only at the heart of auditing itself but also within most auditors. Therefore, it can be claimed that professional skepticism is an inseparable part of the auditing process. It should also be noted that demanding excessive professional skepticism from auditors is neither realistic nor beneficial. Considering the time and budget constraints inherent in auditing, auditors cannot continue questioning indefinitely. Auditors must plan and perform audits with a professionally skeptical attitude. The purpose of the present study is to examine the

Citation: Seyedzadeh Koh Kamar, Seyed Ahmad; Fazlzadeh, Alireza; Alinezhad Sarokolaei, Mehdi & Zeynali, Mehdi (2025). The Role and Significance of Auditors' Professional Skepticism in the Iranian Capital Market: A Phenomenological Study. *Financial Research Journal*, 27(3), 778-798. <https://doi.org/10.22059/FRJ.2025.395539.1007752> (in Persian)



role and position of auditors' professional skepticism in Iran's capital market using a phenomenological approach.

Methods

This research is developmental, aiming to expand and enhance prior studies on auditors' professional skepticism. Methodologically, it is a qualitative study utilizing a phenomenological approach. Through structured interviews with 13 experts, including certified public accountants who were members of audit committees of listed companies or served as their consultants, 22 codes or conceptual elements of professional skepticism in Iranian financial reporting were identified. The consequences of adhering to these 22 concepts were then categorized into market-related, reporting-related, environmental, and auditing outcomes. It is noteworthy that the interviews were conducted purposefully during the year (2024–2025).

Results

The results revealed several key concepts of auditors' professional skepticism. These included auditors' professional standing, company losses, weaknesses in past financial trends and patterns. Additional concerns were inability to repay debts, weak internal controls, lack of consistency in accounting principles and standards, long-term conflicts of interest between managers and auditors, related-party transactions, revenue recognition, valuation of raw materials inventory, finished goods and work-in-progress inventory, recognition and measurement of operational provisions, recognition and measurement of productive biological assets, foreign exchange from exports and severe currency fluctuations, failure to recognize impairment of receivables, loans and related provisions, modified audit opinions in prior years, first-year audits, non-audit service fees received during the reporting year, unabsorbed production costs, investments, decline in operating profit compared to the previous year, revaluation of fixed assets, cost of goods sold recognition, assets under construction, employee retirement benefit obligations, and IT systems and controls. Among these factors, the company's loss-making status and the recognition of cost of goods sold ranked first and second, respectively. Following them, in order, stood the decline in operating profit, valuation of raw materials and work-in-progress inventory, revenue recognition, related-party transactions, lack of consistency in accounting principles, recognition and measurement of operational provisions, foreign exchange from exports and currency fluctuations, and failure to recognize impairment of receivables all identified as the ten key factors attracting the attention of stakeholders to audit reports from the perspective of professional skepticism.

Conclusion

Before shareholders and stakeholders of listed companies decide to invest or divest, it is advisable for them to carefully consider the quantitative and qualitative value added provided by auditors' reports. Each section of the report embodies the auditor's professional skepticism regarding the company's operations.

Keywords: Auditors' professional skepticism, Consequences of Auditors' professional skepticism in the capital market, Phenomenology in Auditing.

نقش و جایگاه تردید حرفه‌ای حساب‌رسان در بازار سرمایه ایران با رویکرد پدیدارشناسی

سید احمد سیدزاده کوه کمر

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. رایانامه: ahmad.seyedzadeh@iau.ac.ir

علیرضا فضل‌زاده*

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

مهدی علی‌نژاد ساروکلانی

استادیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. رایانامه: mehdi12may@iau.ac.ir

مهدی زینالی

استادیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. رایانامه: dr.zeynali@iau.ac.ir

چکیده

هدف: برای حساب‌رسان آموزش‌دیده، طبیعی و غریزی است که اطلاعات مالی شرکت‌ها را زیر سؤال ببرند و همواره این حساسیت در آن‌ها وجود دارد که اعداد بر چه اساسی محاسبه شده‌اند؟ آیا همان چیزی هستند که به نظر می‌رسند؟ از این‌رو، می‌توانیم بگوییم شک‌گرایی نه تنها در قلب حسابرسی، بلکه در قلب اکثر حساب‌رسان نیز وجود دارد. در نتیجه می‌توان ادعا کرد که تردیدگرایی جزء لاینفک فرایند حسابرسی است. این را نیز باید یادآور شد که اصرار به تردید حرفه‌ای بیشتر از حساب‌رسان نیز، نه واقع‌بینانه است و نه مفید. با توجه به محدودیت‌های حسابرسی از منظر زمانی و بودجه‌ای، حساب‌رسان نمی‌توانند و نباید برای همیشه به پرسیدن سؤال ادامه دهند. حساب‌رسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند. هدف پژوهش حاضر، بررسی نقش و جایگاه تردید حرفه‌ای حساب‌رسان در بازار سرمایه ایران با رویکرد پدیدارشناسی است.

روش: پژوهش حاضر از منظر نتیجه‌ای، جزو پژوهش‌های توسعه‌ای است که تلاش می‌کند، پژوهش‌های قبلی صورت گرفته در زمینه تردید حرفه‌ای حساب‌رسان را توسعه و بهبود دهد. همچنین، از منظر فرایند اجرا، جزو پژوهش‌های کیفی از نوع پدیدارشناسی است. طی مصاحبه ساختاریافته با ۱۳ نفر از خبرگان، از جمله حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی که در کمیته حسابرسی شرکت‌های بورسی بودند یا در این شرکت‌ها نقش مشاوره‌ای داشتند، ۲۲ کد یا مفهوم تردید حرفه‌ای در گزارشگری مالی ایران شناسایی شد. سپس پیامدهای رعایت این ۲۲ مفهوم در قالب پیامدهای مرتبط با بازار، گزارشگری، محیطی و حسابرسی ارائه شد. شایان ذکر است که مصاحبه‌ها به صورت هدفمند و طی سال ۱۴۰۳ صورت گرفت.

استناد: سیدزاده کوه کمر، سیداحمد؛ فضل‌زاده، علیرضا؛ علی‌نژاد ساروکلانی، مهدی و زینالی، مهدی (۱۴۰۴). نقش و جایگاه تردید حرفه‌ای حساب‌رسان در بازار سرمایه ایران با رویکرد پدیدارشناسی. *تحقیقات مالی*، ۲۷(۳)، ۷۷۸-۷۹۸.

یافته‌ها: بر اساس نتایج، مفاهیم به‌دست‌آمده برای تردید حرفه‌ای حسابرسان عبارت‌اند از: موقعیت حرفه‌ای حسابرسان، زیان‌ده بودن شرکت، ضعف در روندها و الگوهای مالی شرکت در گذشته، عدم توان بازپرداخت بدهی‌ها، ضعف کنترل‌های داخلی، عدم رعایت یکنواختی اصول و استانداردهای حسابداری، تضاد منافع بلندمدت میان مدیران و حسابرسان، معاملات با اشخاص وابسته، شناخت درآمد، ارزشیابی موجودی مواد اولیه، موجودی کالای ساخته شده و در جریان ساخت، شناخت و اندازه‌گیری ذخایر مرتبط با عملیات شرکت، شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های زیستی مولد، ارزش حاصل از صادرات و نوسان‌های شدید ارزی، عدم شناسایی کاهش ارزش حساب‌های دریافتی، تسهیلات و ذخایر مرتبط با آن، نوع اظهارنظر تعدیل شده در سنوات قبلی، حسابرسی نخستین، بهای سرویس‌های جانبی دریافتی طی سال مورد گزارش، هزینه‌های جذب نشده تولید، سرمایه‌گذاری، کاهش سود عملیاتی نسبت به سال قبل، تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، شناسایی بهای تمام شده کالای فروش رفته، دارایی‌های در جریان تکمیل، ذخیره تعهدهای بازنشستگی کارکنان، سیستم‌ها و کنترل‌های فناوری اطلاعات. از بین این مفاهیم، زیان‌ده بودن شرکت و شناسایی بهای تمام شده کالای فروش رفته، رتبه‌های اول و دوم را کسب کردند. در ادامه، به‌ترتیب کاهش سود عملیاتی نسبت به سال قبل، ارزشیابی موجودی مواد اولیه، موجودی کالای ساخته شده و در جریان ساخت، شناخت درآمد، معامله با اشخاص وابسته، عدم رعایت یکنواختی اصول و استانداردهای حسابداری، شناخت و اندازه‌گیری ذخایر مرتبط با عملیات شرکت، ارزش حاصل از صادرات و نوسان‌های شدید ارزی، عدم شناسایی کاهش ارزش حساب‌های دریافتی، ۱۰ عامل مهمی هستند که در کانون توجه افراد ذی‌نفع و ذی‌حق به گزارش‌های حسابرسی با مفهوم تردید حرفه‌ای قرار دارند.

نتیجه‌گیری: قبل از اینکه سهام‌داران و ذی‌نفعان شرکت‌های بورسی برای سرمایه‌گذاری یا خروج سرمایه‌گذاری اقدام کنند، بهتر است که به‌خاطر ارزش افزوده، به گزارش حسابرسان دقت کنند. هر یک از بندهای گزارش حسابرسان، گویای تردید حرفه‌ای آن‌ها به عملیات شرکت است.

کلیدواژه‌ها: تردید حرفه‌ای حسابرسان، پیامدهای تردید حرفه‌ای حسابرسان در بازار سرمایه، پدیدارشناسی در حسابرسی.

مقدمه^۱

در متون حسابرسی، تعاریف و دیدگاه‌های مختلفی در خصوص تردید حرفه‌ای وجود دارد. مفهوم تردید حرفه‌ای نسبتاً ساده است؛ اما در مورد چپستی تردید حرفه‌ای، چگونگی اثبات و مستندسازی آن در پاسخ به شرایط مختلف و چگونگی آشکار شدن تهدیدها و فرصت‌های بالقوه برای افزایش کاربرد تردید حرفه‌ای در سطوح ساختاری مختلف، اجماع و راهنمای عملی وجود ندارد. ادبیات حسابرسی، دیدگاه‌های متفاوتی از تردید حرفه‌ای را شرح داده است. استانداردهای اولیه حسابرسی، رویکردی بی‌طرفانه به تردید را پیشنهاد می‌کنند؛ در حالی که به نظر می‌رسد استانداردهای جدیدتر، رویکردی از تردید فرضی را ترویج می‌دهند. این را باید یادآور شد، کاربرد مناسب تردید حرفه‌ای به ویژگی‌های ریسک طبقات معاملات، مانده حساب‌ها یا افشا و ادعاهای مرتبط بستگی دارد. فقدان جهت‌گیری روشن و راهنمای کاربرد عملی درباره اینکه چه رفتارها و اقداماتی تردید حرفه‌ای مناسب را در شرایط مختلف تشکیل می‌دهند، فرصت مهمی را برای حرفه حسابرسی، دانشگاهیان، تدوین‌کنندگان استاندارد و نهادهای نظارتی فراهم می‌کند تا دیدگاه جامع‌تر و کاربردی‌تری از تردید حرفه‌ای ایجاد کنند. حسابرسان در زندگی کسب‌وکار جهانی امروز، نقش حیاتی بازی می‌کنند. در هر جامعه، ایجاد اطمینان خاطر و اعتماد به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، رسالت حرفه حسابرسی است که با ارائه اظهارنظر منصفانه از 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 دست دادن شهرت و همچنین، آسیب حرفه‌ای جدی برای برخی از آنان منجر شود. از طرف دیگر، تصمیم‌گیری در حسابرسی که با برخی از معضلات اخلاقی مواجه است، به چیزی بیش از یک شایستگی صرفاً فنی، نیاز دارد. به همین دلیل، درک درستی از محیط تصمیم‌گیری اخلاقی در عملکرد حساب‌رسان مهم است.

حساب‌رسان ملزم به حفظ تردید حرفه‌ای هستند و به بررسی‌های بیشتر و زمان بیشتری برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی هنگام انجام حسابرسی نیاز دارند؛ 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^۲، ۱۹۸۶).

محققان مختلفی در ایران، از جمله فلاح کریمی گوکه، ملکی چوبری و براری نوکاشتی (۱۴۰۳)، حسن ملک، عبدلی، عبداللهی و عباسی (۱۳۹۹)، سیدزاده کوه کمر، علی نژاد ساروکلائی، فضل‌زاده و زینالی (۱۴۰۳) و مهرانی، حساس یگانه، ابوبی اردکان و گنجی (۱۳۹۸) به شناسایی عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان پرداخته‌اند و هر یک به اقتضای روش و جامعه پژوهش، متغیرهای متعدد و متفاوتی نیز ارائه کرده‌اند. اما بحث اصلی در این است که تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، در بازار سرمایه چه نقش و جایگاهی دارد؟ برای پاسخ به این مهم، در پژوهش حاضر ضمن تفکیک مفاهیم و قرائن تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، به بررسی تأثیر این مفاهیم در بازار سرمایه ایران با رویکرد آمیخته پرداخته

۱. این مقاله مستخرج از رساله دکتری می‌باشد.

شده است. از این رو نوآوری و ضرورت توجه به منافع تمام گروه‌های ذی‌نفع مشهود و ملموس است. در ادامه، ضمن پرداختن به مبانی نظری پژوهش، با استفاده از روش فراتحلیل مبتنی بر نتیجه و رتبه‌بندی عوامل تردید حرفه‌ای در بازار سرمایه با رویکرد پدیدارشناسی، نتایجی برای رهنمون ساختن ذی‌نفعان ارائه می‌شود.

مبانی نظری پژوهش

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 ناشی می‌شود 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 بالاتر نیز افزایش پیدا می‌کند (ازیبی، تندور و ازیبی^۱، ۲۰۱۲). فرایند حسابرسی، همواره با قضاوت همراه است؛ از این رو ریسک‌هایی برای حسابرسان به همراه 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 قانع‌کننده روبه‌روست (نچل^۲، ۲۰۰۰؛ صفی‌خانی، صفرزاده و اثنی‌عشری، ۱۴۰۱). از این رو عوامل زیادی بر درک حسابرس در ارزیابی اطلاعات تأثیر می‌گذارد. یکی از این عوامل، تردید حرفه‌ای خود حسابرسان است (پراتاما، علی احمد و اینایا^۳، ۲۰۱۹)؛ بنابراین قضاوت حسابرسی همراه با تردیدگرایی است (صفی‌خانی و همکاران، ۱۴۰۱). حسابرسان همیشه به اطلاعات ارائه شده شک می‌کنند و به سرنخ‌هایی توجه می‌کنند که ممکن است نشان‌دهنده اشتباه یا تقلب در صورت‌های مالی باشد (آتان‌تری^۴، ۲۰۲۰).

برای حسابرسان آموزش‌دیده، طبیعی و غریزی است که اطلاعات مالی شرکت‌ها را زیر سؤال ببرند و همواره این حساسیت در آن‌ها وجود دارد که اعداد بر چه اساسی محاسبه شده‌اند؟ آیا همان چیزی هستند که به نظر می‌رسند؟ از این رو، می‌توانیم بگوییم شک‌گرایی نه تنها در قلب حسابرسی، بلکه در قلب اکثر حسابرسان وجود دارد. در نتیجه می‌توان ادعا کرد که تردیدگرایی جزء لاینفک فرایند حسابرسی است. این را نیز باید یادآور شد که اصرار به تردید حرفه‌ای بیشتر از حسابرسان نیز، نه واقع‌بینانه است و نه مفید. با توجه به محدودیت‌های حسابرسی از منظر زمانی و بودجه‌ای، حسابرسان نمی‌توانند برای همیشه به پرسیدن سؤال ادامه دهند و نباید هم این کار را بکنند. حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند. نگرش تردید حرفه‌ای به این معناست که با ذهنی پرسشگر، ارزیابی نقادانه‌ای از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده 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 ایجاد حسن شهرت برای حسابرسان مستقل، موجب

1. Azibi, Tondeur & Azibi

2. Nechel

3. Pratama, Ali Ahmad & Innayah

4. Atantri

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^۱، ۲۰۱۰).

تردید حرفه‌ای ریشه بسیاری از ضعف‌ها و شکست‌های حسابرسی است و استفاده مناسب از تردید حرفه‌ای به کیفیت بالا در فرایند تصمیم‌گیری و قضاوت و اظهارنظر صحیح در گزارشگری منجر می‌شود (برازل، جکسون، شفر و استوارت^۲، ۲۰۱۶). سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تدوین‌کنندگان مقررات، دولت‌ها و به‌طور عام، جامعه از محصول نهایی حسابرسی استفاده می‌کنند؛ از این رو تردید حرفه‌ای حسابرسان، به‌طور خاص می‌تواند مورد استفاده طیف گسترده‌ای از ذی‌نفعان قرار گیرد. تاریخچه به‌کارگیری نیاز به حسابرسی، به پژوهش‌های بال و براون^۳ (۱۹۶۸) و بیور^۴ (۱۹۶۸) برمی‌گردد. کوتاری^۵ (۲۰۰۱) و هالثوسن و واتز^۶ (۲۰۰۱) مطالعات مربوط به محتوای ارزشی را به‌عنوان یک طبقه از پژوهش‌های بازار سرمایه را معرفی کردند. مطالعات مربوط به محتوای ارزشی، به بررسی تأثیر سودمندی اطلاعات افشا شده بر تغییر قیمت و بازده شرکت‌ها می‌پردازد. به گفته ایتونن، وهاما و وهاما^۷ (۲۰۱۱)، پژوهش‌های مربوط به سودمندی سودمندی گزارش‌های حسابرسی و واکنش بازار سرمایه به افشای گزارش حسابرسی، نیاز به بررسی‌های بیشتری دارند. در این راستا، آن‌ها واکنش بازار به کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. در سال‌های اخیر و با توجه به رسوایی‌های ناشی از تقلب، حرفه حسابداری و حسابرسی به‌شدت در کانون توجه پژوهشگران قرار گرفته است. این تقلب‌ها اثر عمیقی بر حرفه گذاشته و به ورشکسته‌شدن 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. برای این منظور و با توجه به ادبیات فوق، ضروری است تا پیامدهای تردید حرفه‌ای حسابرسان در بازار سرمایه ایران با توجه به اعتماد عمومی به این حرفه، معرفی شود؛ از این رو با رویکرد پدیدارشناسی و بررسی تجربه زیسته حسابداران رسمی، می‌توان در حفظ و اعتلای کشور گام اساسی برداشت. در این ارتباط دو سؤال زیر مطرح می‌شود:

- به نظر شما مفاهیم و مصادیق تردید حرفه‌ای در عناصر گزارش‌های مالی شامل چه مواردی می‌شود؟
- پیامدهای تردید حرفه‌ای مطرح شده، شامل چه مواردی خواهد بود؟

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 حسابرس،

1. Hurr
2. Brazel, Jackson, Schaefer & Stewart
3. Ball and Brown
4. Beaver
5. Kothari
6. Holthausen & Watts
7. Ittonen, Vähämaa & Vähämaa

تحت تأثیر سطح تمایل وی به انجام یا عدم انجام این رفتار، بر اساس سه عامل نگرش به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده است؛ بنابراین استفاده از الگوی رفتار برنامه‌ریزی شده، می‌تواند آگاهی‌بخشی دقیقی از میزان تمایل حساب‌برسان به ارتقای سطح تردید حرفه‌ای، به‌عنوان راه‌کاری برای پیشگیری از سویه‌های رفتاری حساب‌برسان و در نتیجه، ارتقای موقعیت حرفه حساب‌برسی در جامعه در پی داشته باشد.

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

قاسمی نژاد، بنی‌مهد و بشکوه (۱۴۰۰)، پژوهشی با عنوان «تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل: آزمونی از نظریه روان‌شناسی شخصیتی» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی با تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل و مؤلفه‌های آن (ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جست‌وجوی دانش، درک میان فردی، اعتمادبه‌نفس و خودرأی بودن)، رابطه معنادار و منفی دارد.

حسن ملکی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان «تدوین مدل کیفی تردید حرفه‌ای حساب‌برسان: از دیدگاه شرکای مؤسسه‌های حساب‌برسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی» به این نتیجه رسیدند که تردید حرفه‌ای حساب‌برس دارای پیامدهای اثربخش (بُعد کنترلی و بُعد اثربخشی) و پیامدهای رفتاری (پاسخ‌گویی و انضباط اقتصادی) است.

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

کرمی و پرویزی (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان «بررسی سوگیری‌های شناختی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان»، شایع‌ترین سوگیری‌های شناختی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان را معرفی کردند و در پایان پژوهش، تکنیک‌هایی را برای پیشگیری از آن‌ها پیشنهاد دادند.

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

حاجی‌ها، گودرزی و فتاحی (۱۳۹۲)، پژوهشی را در حوزه حساب‌رسی رفتاری 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، مسلمان، علیمین، نوچ و سونجایا^۱ (۲۰۲۴)، در بررسی تأثیر استقلال و تردید حرفه‌ای، بر کیفیت حساب‌رسی با تأکید بر نقش تعدیل‌کننده حق‌الزحمه حساب‌رسی، به این نتیجه دست یافتند که استقلال و تردید حرفه‌ای حساب‌رس، بر کیفیت حساب‌رسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. حق‌الزحمه حساب‌رسی نیز این ارتباط را تقویت می‌کند.

وروی و آساره^۲ (۲۰۲۲)، در پژوهشی با عنوان «تأثیر مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک‌گرایی در صفت بر کشف تقلب حساب‌رسان» نشان می‌دهند که بین شک‌گرایی به صفت و تعداد روش‌های حساب‌رسی مؤثر، ارتباط مثبت معناداری وجود دارد؛ اما فقط برای حساب‌رسانی که ایدئال‌گرایی اخلاقی بسیار زیادی دارند. نتایج اهمیت اندازه‌گیری و کنترل اثرها، این ویژگی‌ها را هنگام ارزیابی عملکرد کشف تقلب نشان می‌دهد. این پژوهش همچنین نشان داد که یک نظریه اخلاقی، می‌تواند درک و بینش بیشتری از یک پدیده مهم حسابداری ایجاد کند.

هامشاری، علی و القم^۳ (۲۰۲۱)، در پژوهشی به ارتباط تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با ریسک حساب‌رسی و کنترل داخلی و کشف خطاها و تقلب‌های موجود در صورت‌های مالی شرکت‌های اردنی پرداختند. نتایج نشان داد که حساب‌رسان باید در تمامی مراحل حساب‌رسی تردید حرفه‌ای را در نظر بگیرند تا بتوانند در خصوص صورت‌های مالی، اظهارنظر مناسبی ارائه کنند.

آگوستین^۴ (۲۰۲۰)، پژوهشی با عنوان تردید حرفه‌ای و توان حساب‌رس در ارزیابی ریسک حساب‌رسی انجام داد. نتایج نتایج پژوهش وی نشان داد که تردید حرفه‌ای حساب‌رس بر ارزیابی مناسب ریسک حساب‌رسی اثرگذار است.

سیاهریل جادانگ، لیساندرا، وولاندجانی و سولیستیاورنی^۵ (۲۰۱۸)، به بررسی ارتباط خودکارآمدی حساب‌رس با کیفیت حساب‌رسی با توجه به نقش تعدیلی فرهنگ فردگرایی پرداختند. یافته‌ها نشان داد که خودکارآمدی حساب‌رس 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 خود کارآمدی در جهت منفعت‌طلبانه کیفیت حساب‌رسی را کاهش می‌دهد.

نولدر و کادوس^۶ (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان «پایه‌گذاری ساختار شک‌گرایی حرفه‌ای در ذهنیت و نظریه نگرش: راه رو به جلو، حسابداری، سازمان‌ها و جامعه» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، از اندیشه و نگرش فردی آن‌ها نشئت می‌گیرد. تفکر انتقادی، عنصر اصلی تردید حرفه‌ای در حساب‌رسان محسوب می‌شود و ویژگی‌های رفتاری و عواطف حساب‌رسان، می‌تواند قدرت پیش‌بینی آن‌ها در جمع‌آوری مدارک را بهبود ببخشد.

1. Tjan, Muslim, Alimin, Noch & Sonjaya

2. Verwe & Asar

3. Hamshari, Ali & Alqam

4. Agustin

5. Syahril Djaddang, Lyshandra, Wulandjani & Sulistiawarni

6. Nolder & Kadous

کوهن، دالتون و هارپ^۱ (۲۰۱۷)، در پژوهشی با عنوان «تأثیر رویکردهای شک احتمالی و بی‌طرفانه تردید حرفه‌ای بر نتایج کار حسابرس»، به این نتیجه رسیدند که دیدگاه شک احتمالی، روی مسیر شغلی حرفه‌ای حسابرسی، از طریق به‌کارگیری سطوح پایین تردید حرفه‌ای اثر منفی می‌گذارد؛ اما دیدگاه بی‌طرفانه، بر مسیر شغلی حرفه‌ای حسابرسی از طریق به‌کارگیری سطوح بالایی از تردید حرفه‌ای اثر مثبتی می‌گذارد.

بیگز^۲ (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی ارتباط بین خوش‌بینی و مسئولیت حسابرس پرداخت. وی نتیجه گرفت با افزایش سطح خوش‌بینی حسابرس، میزان مراقبت حرفه‌ای و مسئولیت حسابرس کاهش می‌یابد.

آنوگرا، ساری و پریمادونا^۳ (۲۰۱۴)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصی حسابرس و کیفیت کار حسابرس در کشور اندونزی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین دانش، تجربه و توانایی حسابرسان داخلی با کیفیت کار حسابرسی رابطه وجود دارد.

گال، وو و یانگ^۴ (۲۰۱۳) پژوهشی با عنوان «شخصیت حسابرسان مستقل بر کیفیت حسابرسی» انجام دادند. یافته‌های آن‌ها 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) پژوهشی با عنوان «توسعه مقیاسی برای سنجش تردید حرفه‌ای حسابرسی» انجام داده است. او بر این باور است که دو نوع تردید حرفه‌ای، به نام تردید شخصیتی یا ذاتی و تردید حالت وجود دارد. وی تردید شخصیتی را ماهیت شکاکانه 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 تردیدی موقعیتی است که می‌تواند بسته به میزان درک فرد از یک موقعیت مشخص، افزایش یا کاهش یابد.

نلسون^۵ (۲۰۰۹)، در پژوهشی به بررسی مدل و ادبیات تردید حرفه‌ای در حسابرسی پرداخته است. بر مبنای مطالعات پیشین، الگویی را برای تردید حرفه‌ای ارائه داده 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 اثر می‌گذارد و این موارد خود از دانش و آگاهی، ویژگی‌های شخصیتی و مشوق‌های در اختیار حسابرسان تأثیر می‌پذیرد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از منظر نتیجه اجرا، جزو پژوهش‌های توسعه‌ای است که تلاش می‌کند پژوهش‌های قبلی صورت گرفته در زمینه تردید حرفه‌ای حسابرسان را توسعه و بهبود دهد. همچنین از منظر فرایند اجرا، جزو پژوهش‌های کیفی از نوع

1. Cohen, Dalton & Harp

2. Bigus

3. Anugerah, Sari & Primadona

4. Gul, Wu & Yang

5. Nelson

پدیدارشناسی است. جنبه‌های مختلفی در روش‌شناسی وجود دارد که بسته به ماهیت پدیده، می‌تواند در بستر مطالعه معنا بخشد. یکی از جنبه‌های پدیدارشناسی، پیوند بین جنبه‌های تئوریک با جنبه‌های کاربردی یک پدیده در بستر مطالعه است (اسپنلی^۱، ۲۰۰۵)؛ از این رو ماهیت پیاده‌سازی این پژوهش، به دلیل فراگیری مفهوم مورد بررسی، به دسته‌بندی پارادایمی نیاز دارد. برای این منظور با الگوبرداری از رویکرد پدیدارشناسانه هوسرل^۲ (۱۹۷۰) طی مصاحبه با خبرگان، کدهای باز مرتبط با مفهوم نقش و جایگاه تردید حرفه‌ای در بازار سرمایه ایجاد می‌شود. در این فرایند، کدگذاری برآمده از مصاحبه‌ها، در قالب ۲۲ مضمون یا مفهوم تردید حرفه‌ای در گزارش‌های مرتبط با بازار سرمایه ارائه و در نهایت، پیامدهای این کدها در بازار سرمایه تشریح می‌شود. برای این منظور، از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۱۳ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی که عضو کمیته حسابرسی شرکت‌های بورسی بودند یا خدمات اطمینان‌بخشی به شرکت‌های بورسی طی سال ۱۴۰۳ ارائه می‌دادند، نتایجی به دست آمد که در ادامه تشریح می‌شود.

ماهیت روش پدیدارشناسی در پژوهش‌های علمی تا حد زیادی بر تجارب مشارکت‌کنندگان متکی است که بر اساس رویکردهای هم‌زیست‌گونه با پدیده‌های مدنظر، از دیدگاه شناختی جامع‌تری برای مفهوم‌سازی آن در بسترهای مطالعه برخوردار است. بر اساس این ماهیت روش‌شناسی، پژوهش طی چندین گام، به دنبال ایجاد پیوند بین جنبه‌های کیفی شناسایی گزاره‌های مرتبط با پدیده مورد بررسی، برای مقوله‌بندی مفهوم مدنظر در بستر مطالعه است تا از طریق فرایند ارتقای اثربخشی مشارکت در قالب گروه کانونی، شناخت منسجم‌تری از یک مفهوم را در بستر مطالعه ایجاد کند. در این پژوهش، به منظور شناسایی گزاره‌ها، از طریق مصاحبه، مضامین گزاره‌ای پس از کدگذاری باز شناسایی شدند تا با قرار دادن مضامین مشابه در یک مقوله، امکان دسته‌بندی موضوعی مفهوم مورد بررسی ایجاد شود. اولین مرحله از فرایند پدیدارشناسی با هدف شناسایی مضامین گزاره‌ای مرتبط با زمینه‌های تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، از طریق مصاحبه با خبرگان صورت می‌گیرد تا امکان تطبیق معنایی مضامین شناسایی شده مهیا شود. در مرحله دوم فرایند پدیدارشناسی، می‌بایست به یکپارچه‌کردن معنایی یا به اصطلاح، صورت‌بندی معانی هر یک از گزاره‌های شناسایی شده اقدام شود تا محتوای نظری با مصاحبه‌های انجام شده، تناسب لازم را داشته باشد. این مرحله تا حد زیادی طبق نظر اسپنلی (۲۰۰۵)، به بینش خلاق پژوهشگر نیز وابسته است. در مرحله سوم با تشکیل گروه کانونی، اقدام لازم برای توسعه درک محتوایی، تبادل نظر و بسط شناخت کاربردی طی برگزاری چند جلسه با مشارکت‌کنندگان پژوهش صورت می‌گیرد. مطابق با رویکرد هوسرل در گام‌های سوم، چهارم و پنجم، گزاره‌ها صورت‌بندی شد و سازمان‌دهی و ادغام در گام پنجم انجام گرفت. ساختارها تشکیل شد و در نهایت، پس از ادغام نتایج، به ارائه چک‌لیست‌های امتیازی هر یک از گزاره‌ها به گروه کانونی، اقدام شد (شهسوارزاده، شماخی و خسروانی، ۱۴۰۳).

پژوهش‌های پدیدارشناسی به دو دسته طبقه‌بندی می‌شوند: پدیدارشناسی توصیفی و پدیدارشناسی تفسیری. پدیدارشناسی توصیفی، بر وجود ماهیت مشترکی در پدیده‌ها تأکید دارد؛ اما پدیدارشناسی تفسیری، بر بافت خاص هر فرد یا گروهی از افراد تأکید می‌کند. از آنجا که تردید حرفه‌ای به ذهن حساب‌رسان بستگی دارد، ذهن انسان تفسیرگر است و

هیچ وقت به ذات اشیا نمی‌رسد. از این رو مطابق با رویکرد تفسیری، می‌خواهیم بدانیم پدیده تردید حرفه‌ای در بافت خاصی همچون حسابرسی چه معنایی دارد.

شایان ذکر است که محققان مختلف مانند کلایزی، هفت گام برای رویکرد پدیدارشناسی قائل هستند و هوسرل پنج گام را مطرح می‌کند.

جدول ۱. گام‌های رویکرد پدیدارشناسی از دیدگاه هوسرل و کلایزی

گام	هوسرل	کلایزی
گام اول	استخراج گزاره‌های معنادار از متون مصاحبه	پیاده‌سازی و مکتوب کردن مصاحبه‌ها بر اساس کلیات تعیین شده از تحلیل ادبیات
گام دوم	تشکیل گروه کانونی برای مفهوم سازی؛ همگرایی بین‌الذهانی و بسط شناخت کاربردی	استخراج گزاره‌های معنادار از متون مصاحبه
گام سوم	ادغام نتایج و ارائه چک‌لیست‌های امتیازی هر یک از گزاره‌ها	صورت‌بندی معانی برای گزاره‌های معنادار
گام چهارم	صورت‌بندی هر یک از گزاره‌ها در قالب بار عاملی یا ماتریکس وایرماکس	سازمان‌دهی معانی صورت‌بندی شده و ایجاد خوشه‌ها و مضامین
گام پنجم	طبقه‌بندی شناختی هر یک از گزاره‌ها در قالب مقوله‌های شناختی	ادغام نتایج و ارائه توصیف جامع در قالب گزاره‌های ساختاری
گام ششم		صورت‌بندی توصیف جامع در قالب گزاره‌های ساختاری
گام هفتم		رجوع به مشارکت‌کنندگان برای اعتبار سنجی

یافته‌های پژوهش

هم‌سو با مطالعات هارت، براون لیبور، ارلی و کریشنامورتی^۱ (۲۰۱۳) که بر ویژگی‌های شواهد و منبع شواهد اشاره می‌کنند و همچنین مشابه با پژوهش قائمی و همکاران (۱۴۰۳)، از منظر خبرگان گزارش نکات عمده گزارش‌های حسابرسی که به عنوان مفاهیم تردید حرفه‌ای به شمار می‌روند، یافته‌های پژوهش حاضر نیاز به تردید حرفه‌ای را در سایر ذی‌نفعان ضروری می‌داند.

بیشترین مفاهیمی که حسابرسان در رسیدگی‌های خود به تردید حرفه‌ای نیاز دارند، شامل موارد مندرج در جدول ۲ است. بر اساس نظر خبرگان، وقتی شرکتی زیان‌ده است و این عمل طی سنوات گذشته تکرار شده، معمولاً حسابرسان تردید حرفه‌ای بیشتری دارند؛ زیرا ممکن است تداوم فعالیت شرکت با مشکل همراه باشد یا در گزارشگری شرکت اطلاعاتی وجود داشته باشد که مدیریت آن‌ها را دست‌کاری کرده است. همچنین بررسی تجربی گزارش‌های حسابرسی حاکی از آن است که بهایابی و سیستم‌های به‌کارگیری آن در ایران نوپاست و به دلیل شرایط اقتصادی و سیاسی حاکم بر گزارشگری مالی، هنوز با تعیین بهای تمام شده دقیق فاصله زیادی داریم و این مورد معمولاً نیازمند تردید حرفه‌ای بیشتری است. منطبق با آنچه بیان شد، چون شرایط اقتصادی تحت تأثیر تحریم و تورم است، کاهش سود عملیاتی تردید

1. Hurr, Brown-Liburd, Earley & Krishnamoorthy

حرفه‌ای حسابرسان را زیاد می‌کند و آن‌ها را مجاب می‌کند تا آزمون‌های کنترلی و تحلیلی بیشتری انجام دهند. یکی از موارد خیلی مهم در گزارش‌های حسابرسی و نکات عمده طی سال‌های اخیر، ارزشیابی موجودی مواد اولیه، موجودی کالای ساخته شده و در جریان ساخت است. اغلب به نحوه مدیریت موجودی‌ها و قیمت گذاری آن در محیط گزارشگری ایران، ایراد اساسی وارد است و استاندارد مربوطه، به دلیل نبود استاندارد مکمل، به خصوص در حوزه‌های معدنی و کشاورزی نیازمند تردید حرفه‌ای بیشتر است.

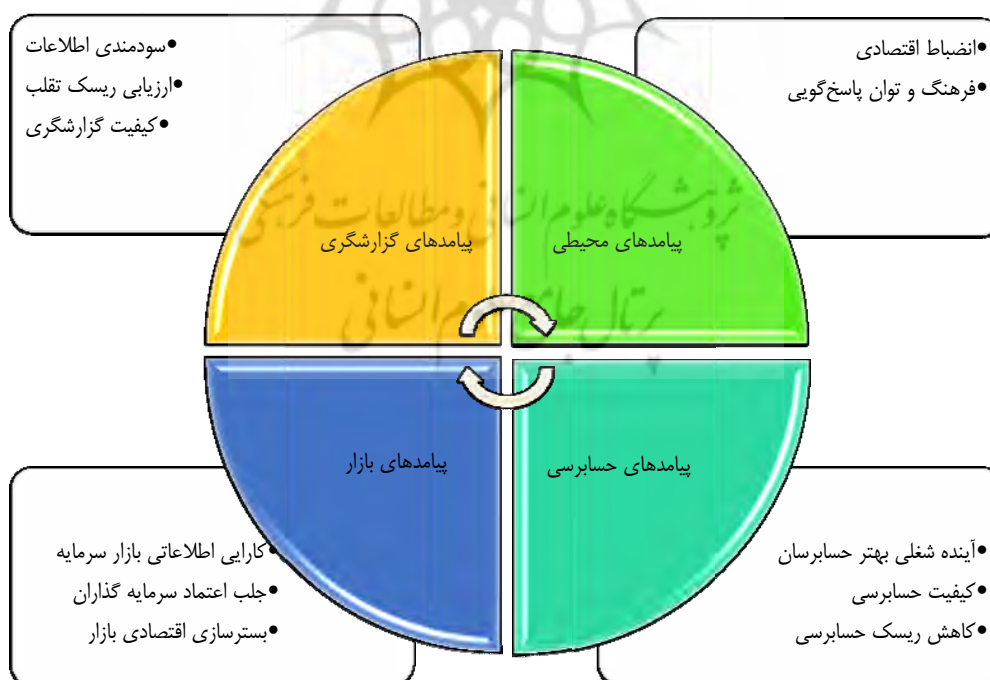
جدول ۲. مفاهیم تردید حرفه‌ای در گزارش‌های حسابرسی ایران از دیدگاه خبرگان

رتبه	موقعیت حرفه‌ای حسابرسان
۱	زیان‌ده بودن شرکت
۲۰	ضعف در روندها و الگوهای مالی شرکت در گذشته
۱۶	عدم توان بازپرداخت بدهی‌ها
۱۵	ضعف کنترل‌های داخلی
۷	عدم رعایت یکنواختی اصول و استانداردهای حسابداری
۲۳	تضاد منافع بلندمدت میان مدیران و حسابرسان
۶	معاملات با اشخاص وابسته
۵	شناخت درآمد
۴	ارزشیابی موجودی مواد اولیه، موجودی کالای ساخته شده و در جریان ساخت
۸	شناخت و اندازه‌گیری ذخایر مرتبط با عملیات شرکت
۱۶	شناخت و اندازه‌گیری دارایی‌های زیستی مولد
۹	ارز حاصل از صادرات و نوسان‌های شدید ارزی
۱۰	عدم شناسایی کاهش ارزش حساب‌های دریافتنی
۱۱	تسهیلات و ذخایر مرتبط با آن
۲۱	نوع اظهارنظر تعدیل شده در سنوات قبلی
۲۲	حسابرسی نخستین
۱۵	بهای سرویس‌های جانبی دریافتی طی سال مورد گزارش
۱۲	هزینه‌های جذب نشده تولید
۱۷	سرمایه‌گذاری
۳	کاهش سود عملیاتی نسبت به سال قبل
۱۸	تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت
۲	شناسایی بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱۳	دارایی‌های در جریان تکمیل
۱۴	ذخیره تعهدهای بازنشستگی کارکنان
۱۹	سیستم‌ها و کنترل‌های فناوری اطلاعات

با توجه به اینکه شناخت درآمد طبق استاندارد حسابداری شماره ۳ صورت می‌گرفت، کاستی‌های آن در استاندارد حسابداری شماره ۴۳ در نظر گرفته شد؛ اما به دلیل عدم وجود ابزارهای لازم این مهم در گزارش‌های حسابرسی تردید حرفه‌ای بیشتری را طلب می‌کند. نکته خفیه مهم که در شرایط اقتصادی و مالکیت شرکت‌های ایرانی فعال در بورس شاهد هستیم، معاملات با اشخاص وابسته است که نحوه حسابداری و گزارشگری آن، از دیدگاه خبرگان به دلیل زمینه‌های حسابسازی و پول‌شویی نیازمند تردید حرفه‌ای بیشتری است. یکی دیگر از مشکلات موجود در سیستم گزارشگری، عدم یکنواختی اصول و استانداردهای حسابداری محیط ایران است؛ زیرا حسابداری و سیستم اقتصادی ایران با چالش‌های زیادی همراه است و در مواردی استانداردها توسط نهادهای موازی زیرسؤال برده می‌شود، به خصوص در مورد استاندارد حسابداری شماره ۳۵ که بین حسابداران و سازمان امور مالیاتی در به کارگیری استاندارد مربوطه تناقض‌هایی وجود دارد. به دلیل ماهیت حساب‌های ذخیره و برآورد که تحت نظر مدیریت شرکت‌هاست، این امر نیز به تردید حرفه‌ای بیشتری نیاز دارد. ارز و فعالیت‌های مرتبط با آن و شرایط سیاسی - اقتصادی حاکم بر این مهم نیز، ایجاب می‌کند که حسابرسان در ارزشیابی و رفتار در این مورد تردید حرفه‌ای لازم را به کار گیرند. سایر موارد نیز کاملاً مشهود است و این موارد در مفاهیم قبلی به اختصار توضیح داده شد.

شایان ذکر است رتبه‌بندی مفاهیم به صورت میزان تکرارپذیری آن‌ها توسط خبرگان بود.

با توجه به این مواد مهم در بازار سرمایه شاهد پیامدهای زیر خواهیم بود.



شکل ۱. پیامدهای تردید حرفه‌ای حسابرسی در ایران

نقش حسابرسی، افزایش اعتبار و منصفانه بودن اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی است. حسابرسی با ایفای نقش خود، می‌تواند بر سودمندی و قابلیت اتکای اطلاعات، به‌عنوان بخشی از ویژگی‌های کیفی آن، تأثیر بگذارد. به‌دلیل توانایی حسابرسی در افزایش اعتبار و منصفانه‌بودن اطلاعات، انتشار گزارش‌های حسابرسی می‌تواند به مخابره اخبار و اطلاعات درباره شرکت به بازار سرمایه شود و در نتیجه، واکنش بازار سرمایه را در پی داشته باشد. واکنش بازار سرمایه به محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی، موجب تغییر در ارزش بازار شرکت‌ها در بازار سرمایه می‌شود؛ بنابراین حسابرسی با فراهم کردن گزارش‌های سودمند و انتشار آن‌ها در بازار سرمایه، می‌تواند بر تصمیم‌گیری مشارکت‌کنندگان در بازار سرمایه اثرگذار باشد و زمینه را برای اتخاذ تصمیمات صحیح اقتصادی فراهم کند (شجاع، احدی سرکانی و حسینی، ۱۴۰۱). ایتونن (۲۰۱۱)، اشاره کرده است که پژوهش‌های مربوط به سودمندی گزارش‌های حسابرسی، در حوزه‌های محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی و واکنش بازار سرمایه به افشای گزارش حسابرسی قابل بررسی است.

هارت و همکاران (۲۰۱۳)، بیان می‌کنند که شواهد تأییدی در مقابل شواهد ابطال‌کننده، می‌تواند مفهوم تأییدپذیری و الزام به تردید حرفه‌ای را معنا ببخشد؛ از این رو حساب‌رسان در بازار سرمایه، به‌جای شواهد ابطال‌کننده، به شواهد تأییدپذیر نیازمندند. اطلاعات ارائه شده توسط صاحب‌کار و اتکا شده توسط حساب‌رسان، به‌دلیل سوگیری‌های مدیریت می‌تواند نیاز به تردید حرفه‌ای را افزایش دهد؛ از این رو تردید حرفه‌ای بیشتر توسط حساب‌رسان سوگیری‌های تصمیم‌گیری را کاهش دهد.

مطابق با یافته‌های حسن ملکی و همکاران (۱۳۹۹)، تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، علاوه بر مزایایی که برای خود حساب‌رسان و جامعه حسابداران رسمی از بُعد اثربخشی و کنترلی دارد، می‌تواند پاسخ‌گویی و انضباط اقتصادی بازار سرمایه را نیز منجر شود.

از دیدگاه هارت و همکارانش (۲۰۱۳)، حساب‌رسان در مواجهه با ریسک، میزان رسیدگی‌های خود را از بابت بررسی کاربرگ‌ها افزایش می‌دهند؛ اما حساب‌رسانی که تردیدگرایی بیشتری دارند، به‌طور معناداری خطاهای بیشتری در کاربرگ‌ها پیدا می‌کنند. همچنین تردیدگرایی، اثر متقابلی با ریسک دارد؛ به نحوی که حساب‌رسانی که تردیدگرایی بیشتری دارند، تناقض‌های بیشتری را شناسایی می‌کنند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

فعالیت صحیح در بازار سرمایه و تصمیم‌گیری مناسب بازیگران این صحنه، می‌تواند در تخصیص بهینه منابع نقش مؤثری داشته باشد. واضح است که تصمیم‌گیری در چنین ساختاری، به اطلاعات و گزارش‌های قابل اتکا نیازمند است. اطلاعات مالی یکی از عناصر بسیار با اهمیت بازارهای مالی است و هدف آن، کمک به سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است. اطلاعات مالی وقتی به‌عنوان یک کالا یا خدمت عمومی معنا و مفهومی برای سرمایه‌گذاری پیدا می‌کند که توسط حساب‌رسان معتبر رسیدگی شود. کیفیت حسابرسی در وهله اول، به تردید حرفه‌ای حساب‌رسان بستگی دارد. گزارش حساب‌رسان بر اساس تئوری‌های چندسطحی (خرد و کلان)، تئوری نمایندگی، تئوری

مشروعیت‌بخشی و تئوری علامت‌دهی، برای کاربران مفهوم خاصی دارد. با توجه به رسوایی‌های حسابرسی اخیر در سطح بین‌الملل و تقلب‌ها و اختلاس‌های صورت گرفته در ایران، نیاز است که حساب‌رسان فعالیت خود را با تردید حرفه‌ای جامع‌تری انجام دهند. طبق یافته‌های پژوهش حاضر، بیشترین تردید حرفه‌ای در حسابرسی شرکت‌های ایرانی، به مفاهیم زیر برمی‌گردد:

عدم رعایت یکنواختی اصول و استانداردهای حسابداری در اکثر عناصر صورت‌های مالی مشهود است؛ به‌خصوص در مواردی مثل مطالبات که استاندارد خاصی برای اندازه‌گیری و تعیین ذخایر وجود ندارد و معمولاً دستخوش بی‌توجهی مدیران قرار می‌گیرد. پس بهتر است شناخت و اندازه‌گیری ذخایر مرتبط با عملیات شرکت، به‌صورت یکنواخت و طبق اصول صورت گیرد. همچنین، عدم شناسایی کاهش ارزش حساب‌های دریافتی در گزارش‌های حساب‌رسان مشهودتر است. با توجه به شرایط اقتصادی احاطه شده به‌وسیله تورم، ارزشیابی موجودی مواد اولیه، موجودی کالای ساخته شده و در جریان ساخت، طبق استاندارد مربوطه صورت نمی‌گیرد و در گزارش‌های حساب‌رسان جزو بیشترین موارد گزارش شده است. زیان‌ده بودن شرکت‌ها در دوره جاری یا سال‌های متعدد و مختلف نیز تحت هر شرایطی می‌تواند تردید حرفه‌ای بیشتر را طلب کند و در این مورد نیز، باید دقت بیشتر علاوه‌بر حساب‌رسان توسط ذی‌نفعان مورد توجه قرار گیرد.

تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، به‌عنوان مقوله‌ای مهم در دهه اخیر، می‌تواند تصمیمات ذی‌نفعان را دچار اختلال کند و تردید حرفه‌ای بیشتر حساب‌رسان و ذی‌نفعان را می‌طلبد. گزارش‌های حسابرسی نشان می‌دهد که ذی‌نفعان فعال در بازار سرمایه، به توان بازپرداخت بدهی‌ها توسط شرکت‌ها و گزارش آن توجه می‌کنند.

فروش مبتنی بر تورم و ضعف‌های شناسایی بهای تمام شده کالای فروش رفته، می‌تواند تأثیر چشمگیری بر میزان تردید حرفه‌ای حساب‌رسان و ذی‌نفعان در تصمیم‌گیری داشته باشد. ارز و نوسان‌های شدید در اندازه‌گیری آن و شناسایی سود و زیان غیرعملیاتی ناشی از تسعیر ارز نیز بایستی مورد توجه قرار گیرد. سایر موارد دیگر که به موقعیت حرفه‌ای حساب‌رسان و تضاد بلندمدت آن‌ها با مدیران مربوط می‌شود. همچنین عوامل مرتبط با کنترل‌های داخلی صاحب‌کار که بیشترین گزارش‌ها و ایرادها را در گزارش‌های شرکت‌های ایرانی شامل می‌شود.

در نهایت آثار این موارد، در بلندمدت می‌تواند بازار و محیط گزارشگری، کیفیت حسابرسی و خدمات حساب‌رسان را تحت تأثیر قرار دهد. اگر تردید حرفه‌ای به‌طور مناسب اعمال شود، می‌تواند پیرو مطالعات بال و براون، واتس و زیمرمن و مطالعات اخیر بازار سرمایه را از بُعد کارایی تحت تأثیر قرار دهد و به تبع بازار با سطوح کارایی بالا و شفاف و در نتیجه، اعتماد عمومی و بسترسازی اقتصاد سلامت را شاهد خواهیم بود. برعکس در صورت عدم تردید حرفه‌ای، بازار غیرکارا و در نتیجه عدم رضایت سرمایه‌گذار را تجربه می‌کنیم. تردید حرفه‌ای حساب‌رسان، می‌تواند انضباط اقتصادی و فرهنگ و توان پاسخ‌گویی را در جامعه نهادینه کند. برای خود حساب‌رسان نیز می‌تواند در کیفیت فعالیت‌های انجام شده و ریسک حسابرسی مفید واقع شود. همچنین آینده شغلی حساب‌رسان را نیز از دیدگاه جامعه تحکیم می‌بخشد و برعکس آن نیز می‌تواند سلب اعتماد جامعه از حسابداری باشد. اما پیامدهایی که از بُعد گزارشگری می‌تواند داشته باشد، به تبع می‌تواند سه مورد قبلی را توسعه و بهبود بخشد و در نتیجه تمامی ذی‌نفعان را در تصمیم‌گیری یاری رساند.

با توجه به نتایج، به ذی‌نفعان و در رأس آن، به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود که موارد اشاره شده در جدول ۲ را موقع سرمایه‌گذاری یا خروج سرمایه‌گذاری مدنظر قرار دهند تا از پیامدهای منفی بازار در امان باشند.

به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که با تهیه چک‌لیستی از موارد اشاره شده در جدول ۲، ضعف‌های گزارشگری خود را پوشش دهند و در نتیجه، اعتماد ذی‌نفعان را جلب کنند.

به حساب‌رسان پیشنهاد می‌شود که در رسیدگی‌های خود و به‌خصوص شرکت‌های بورسی نتایج این پژوهش را به‌عنوان مبنای برای رسیدگی بیشتر و با دقت تر مدنظر قرار دهند.

به جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان متولی جامعه حسابرسی، پیشنهاد می‌شود که برای تردید حرفه‌ای بیشتر، موارد اشاره شده در این پژوهش را به‌عنوان چک‌لیست تردیدگرایی برای مؤسسه‌های حسابرسی پیشنهاد دهد.

به بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود که موارد اشاره شده در جدول ۲ را در بدو ورود، به سرمایه‌گذاران آموزش دهد.

به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که بر اساس یافته‌های مرتبط با پیامدها، تأثیر ابزارهای هوشمندسازی کسب‌وکار در تردید حرفه‌ای را جهت رضایت بازار بررسی کنند.

در ارتباط با پیامدهای گزارشگری، میزان تأثیر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان را از ابعاد مفاهیم، مصادیق و قرائن تقلب مورد مطالعه قرار دهند. با توجه به پیامدهای محیطی پیشنهاد می‌شود تأثیر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان در حسابرسی مبتنی بر عملکرد مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- حاجیه، زهره؛ گودرزی، احمد و فتاحی، زهره (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حساب‌رسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها. *حسابرسی مدیریت*، ۱۹(۶)، ۴۳-۵۹.
- حسن ملکی، علیرضا؛ عبدلی، محمدرضا؛ عبداللهی، احمد و عباسی، ابراهیم (۱۳۹۹). تدوین مدل کیفی تردید حرفه‌ای حساب‌رسان: از دیدگاه شرکای مؤسسه‌های حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران. *دوفصلنامه ارزشی و رفتاری*، ۵(۹)، ۵۵-۷۹.
- 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*، ۴(۱۶)، ۱۵۰-۱۷۳.
- سیدزاده کوه‌کمر، سید احمد؛ علی‌نژاد ساروکلائی، مهدی؛ فضل‌زاده، علیرضا و زینالی، مهدی (۱۴۰۳). الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با استفاده از تحلیل دلفی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲(۱)، ۱۹۸-۲۲۳.
- شجاع، اسمعیل؛ احدی سرکانی، سید یوسف و حسینی، سیده عاطفه (۱۴۰۱). نقش و اهمیت افزایش افشای گزارش‌های حسابرسی در تصمیمات سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای با رویکرد دلفی فازی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۴(۴)، ۵۱-۶۸.
- شهسوارزاده، محمد؛ شماخی، حمیدرضا و خسروانی، آرزو (۱۴۰۳). بسط شیوه‌های بشردوستانه در پیاده‌سازی حسابداری بر اساس فرایند پدیدارشناسی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۴(۳)، ۲۳۹-۲۸۲.

- صفی‌خانی، رضا؛ صفرزاده، محمدحسین و اثنی عشری، حمیده (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحب کار و قضاوت حسابرس. *دانش حسابداری*، ۱۳(۱)، ۵۹-۸۲.
- غلامرضایی، محسن و حسنی، محمد (۱۳۹۸). تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل. *دانش حسابداری*، ۱۰(۲)، ۴۳-۷۶.
- فلاح کریمی گوکه، نفیسه؛ ملکی چوبری، مجتبی و براری نوکاشتی، صغری (۱۴۰۳). ارائه الگوی مفهومی برای شناسایی عوامل مؤثر بر شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان با استفاده از تکنیک دلفی. *فصلنامه اقتصاد و بانکداری اسلامی*، ۱۳(۴۷)، ۲۶۳-۲۹۳.
- قاسمی نژاد، احسان؛ بنی مهد، بهمن و بشکوه، مهدی (۱۴۰۰). تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل: آزمونی از نظریه روان‌شناسی شخصیتی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۱)، ۶۹-۸۹.
- کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار 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 (۱۳۹۶). بررسی سوگیری‌های شناختی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. *اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت با رویکرد اقتصاد مقاومتی*. سندج.
- مهرانی، ساسان؛ حساس یگانه، یحیی؛ ابویی اردکان، محمد و گنجی، حمیدرضا (۱۳۹۸). طراحی مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه اقتضایی. *فصلنامه دانش حسابداری*، ۱۹(۷۶)، ۵-۳۸.
- هرمزی، شیرکو؛ نیکومرام، هاشم؛ رویایی، رمضانعلی و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سوگیری‌های روان‌شناختی بر تردید حرفه‌ای حسابرس. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۴)، ۱۲۳-۱۴۸.

References

- Agustin, R. (2020). Professional Skepticism and the Ability of Auditor in Assessing Audit Risk. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 9(2), 5479-5483.
- Anugerah, R., Sari, R. N., & Primadona, E. (2014). Personal Characteristics and Quality of Audit Work: study on regional internal audit bodies in Indonesia.
- 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. DOI: <https://doi.org/10.37151/jsma.v12i1.49>.
- Azibi, J., Tondeur, H. & Azibi, H. (2017). The impact of the H3C on auditor independence in French context. *J. Mgmt. & Sustainability*, 7, 105.
- Ball, R. & Brown, P. (1968). An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers. *Journal of Accounting Research*, 6, 159-177.
- Bandura, A. (1986). Social foundations of thought and action. *Englewood Cliffs, NJ*, 1986(23-28), 2.

- Beaver, W. (1968). The Information Content of Annual Earnings Announcements. *Journal of Accounting Research Supplement*, 6, 67-92.
- Bigus, J. (2016). Optimism and auditor liability. *Accounting and Business research*, 46(6), 577-600.
- Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. (2016). The outcome effect and professional skepticism. *The Accounting Review*, 91(6), 1577-1599.
- Cohen, J. R., Dalton, D. W. & Harp, N. L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 62, 1-20.
- Fallah Karimi Goke, N., Maleki Choubari, M. & Barari Nokashti, S. (2023). Presenting a conceptual model for identifying factors affecting auditors' professional skepticism using the Delphi technique. *Quarterly Journal of Islamic Economics and Banking*, 13(47), 263-293. (in Persian)
- Ghaseminezhad, E., Banimahd, B. & Beshkooch, M. (2021). The Impact of Machiavellianism Behavior on Auditor Professional Skepticism: A Test of Personality Psychology Theory. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 69-89. doi: 10.22103/jak.2021.14582.3059 (in Persian)
- Gholamrezaee, M. & Hassani, M. (2019). Effects of Personality Disorder on Auditors Professional Skepticism. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(2), 43-76. (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., Goudarzi, A. & Fattahi, Z. (2014). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Auditors' Judgments and Decisions. *Management Accounting*, 6(19), 43-59. (in Persian)
- Hamshari, Y., Ali, A. & Alqam, H.Y. (2021). The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan, *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 10(2), 105-117.
- Hassan Maleki, A., Abdoli, M., Abdollahi, A. & Abbasi, E. (2019). Developing a qualitative model of auditors' professional skepticism: From the perspective of audit firm partners and accountants' community managers. *Bi-Quarterly Journal of Values and Behavior*, 5(9), 55-79. (in Persian)
- Holthausen, R. W. & Watts, R. L. (2001). The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 3-75.
- Hormozi, S., Nikoomaram, H., Royaei, R. & Rahnema Roodposhti, F. (2017). The Effects of Psychological Biases on Auditors' Professional Skepticism. *Empirical Research in Accounting*, 6(4), 123-148. doi: 10.22051/jera.2017.2627 (in Persian)

- Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H. L., Earley, C. E. & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing. A Journal of Practice & Theory*, 32, 45-97.
- Husserl, E. (1970). *The idea of phenomenology*. The Hague, the Netherlands: Nijhoff.
- Ittonen, K., Vähämaa, E. & Vähämaa, S. (2013). Female auditors and accruals quality. *Accounting horizons*, 27(2), 205-228.
- Kamyabi, 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)
- Karami, E. & Parvizi, B. (2017). Investigating cognitive biases on auditors' professional judgment. *The First International Conference on Accounting and Management with a Resistance Economy Approach*. Sanandaj. (in Persian)
- Kothari, S. (2001). Capital markets research in accounting. *Journal of Accounting Economics*, 31(1-3), 105-231.
- Mehrani, S., Hasas Yeganeh, Y., Abuei Ardakan, M. & Ganji, H.R. (2019). Designing an audit professional skepticism model based on contingency theory. *Quarterly Journal of Auditing Knowledge*, 19(76), 5-38. (in Persian)
- 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. *Auditing: a journal of practice & theory*, 28(2), 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.
- 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.
- Safikhani, R., Safarzadeh, M.H. & Eshani Ashari, H. (2020). Investigating the relationship between professional skepticism, client recognition and auditor judgment, *Accounting Knowledge*, 13(1), 59-82. (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)
- Seyedzadeh Kouhkamer, S.A., Alinejad Sarokalaei, M., Fazalzadeh, A. & Zeinali, M. (2024). A conceptual model of auditors' professional skepticism using Delphi analysis. *Accounting and Auditing Review*, 32(1), 198-223. (in Persian)

- Shahsavarzadeh, M., Shammakhi, H. & Khosravani, A. (2024). Development of Philanthropic Practices in the Implementation of Accounting based on the Phenomenological Process. *Empirical Research in Accounting*, 14(3), 239-282. doi: 10.22051/jera.2024.46504.3215 (in Persian)
- Shoja, E., Ahadi Sarkani, S.Y. & Hosseini, S. A. (2020). The role and importance of increasing audit report disclosure in professional and non-professional investor decisions using a fuzzy Delphi approach. *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(4), 51-68. (in Persian)
- Spinelli, E. (2005). *The interpreted world: An introduction to phenomenological psychology*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Ltd.
- 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.
- 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.
- 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.