



## 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.seydzadeh1981@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 حساب‌رسان به ارزیابی انتقادی شواهد حسابرسی تعریف می‌شود. تردید حرفه‌ای نوعی نگرش است که لازمه آن، وجود ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد توسط حساب‌رسان 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 حساب‌رسان عبارت‌اند از: مؤلفه‌های ابعاد فرهنگی، اختلال‌های شخصیتی، اخلاق حرفه‌ای، اخلاق حسابداران، استقلال حساب‌رسان، اعتماد، بی‌طرفی حساب‌رسان، قضاوت حساب‌رسان، تجربه حساب‌رسان، ادراک حساب‌رسان،

**استاد:** 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، حق‌الزحمه حسابرسی، سبک رهبری حسابرِس، سرمایه اجتماعی، تردید حسابرِس، شناخت صاحب‌کار، 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 صاحب‌کار قبلی، نوع اظهارنظر قبلی حسابرِس از صاحب‌کار، پیچیدگی کار صاحب‌کار، فناوریانه بودن نوع فعالیت صاحب‌کار، 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 صاحب‌کار و ویژگی‌های محیط حسابرسی توجه ویژه‌ای داشته باشند؛ زیرا صاحب‌کار 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<sup>۱</sup>

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 قانع‌کننده روبه‌روست (نچل<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰؛ صفی‌خانی، صفرزاده و اثنی‌عشری، 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<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). بنابراین قضاوت حسابرسی همراه با تردیدگرایی است (صفی‌خانی 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 (آتانتری<sup>۴</sup>، 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، به ویژه 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<sup>۵</sup>، 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<sup>۶</sup>، 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<sup>۱</sup> (۲۰۲۳)، معتقدند که عدم وجود تردید حرفه‌ای در حسابرسان، می‌تواند اثر منفی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها داشته باشد. اگرچه ممکن است همیشه این‌طور نباشد. پژوهشگران دیگری نیز مانند گلاور، پراویت، رنزلا، شوالیه و هرمان<sup>۲</sup> (۲۰۱۱)؛ گلاور و پراویت<sup>۳</sup> (۲۰۱۴)؛ کوادکروز، گروت و رایت<sup>۴</sup> (۲۰۱۴)؛ کوهن و دالتون و هارپ<sup>۵</sup> (۲۰۱۷) معتقدند که تردید حرفه‌ای نوعی ویژگی فردی محسوب می‌شود. در حالی که نلسون<sup>۶</sup> (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 حسابرسی، 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 حسابرسی 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 حسابرسان در کشف خطر ناشی از تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی، به‌طور کلی بر حرفه حسابرسی تأثیر منفی دارد. ناتوانی حسابرسان در ارزیابی خطرات تقلب به یک نگرانی جدی تبدیل شده است، به‌ویژه زمانی که بیشتر موارد تقلب پس از حسابرسی صورت‌های مالی کشف می‌شود (کی‌پی‌ام‌جی<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲). این امر به کاهش اعتماد عمومی در رابطه با نقش حسابرسان در ارزیابی خطرات ناشی از تحریف بااهمیت منجر شده است. در پاسخ به پیچیدگی روزافزون این موضوع، این حرفه حسابرسان 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 حسابرسان، 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 حسابرسی در مورد قابل اعتماد بودن اطلاعات ارائه شده توسط صاحب‌کار شک دارد، او به دنبال نشانه‌های بیشتری است. در این رابطه، حسابرسی 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 حسابرسی بیشتر ایجاد کند (سید حسین، اسکندر، صالح و جعفر<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷).

اصل تردید حرفه‌ای به‌طور گسترده در استانداردهای حسابرسی ریشه دوانده است و نظارت‌کنندگان در سراسر جهان، اغلب کمبود شک را به‌عنوان یکی از دلایل اساسی کاستی‌های حسابرسی 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<sup>۱</sup>، 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<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲). بدبینی 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<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵؛ ایندریانی و حکیم<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱؛ سیهومبینک، ارلینا، روجیمان و موده<sup>۵</sup>، 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<sup>۶</sup>، 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<sup>۱</sup>، 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 حساب‌برسان به ارتقای سطح تردید حرفه‌ای، به‌عنوان راه‌کاری برای پیشگیری از سویه‌های رفتاری حساب‌برسان و در نتیجه و ارتقای موقعیت حرفه حساب‌برسی 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 حساب‌برسان»، به بررسی آزمایشگاهی رفتار حساب‌برسان پرداختند و نشان دادند 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 حساب‌برسان 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 تجربه زیاد را نشان می‌دهد.

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

غلامرضایی و حسنی (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 دارای بیشترین رابطه منفی با معیار درک میان فردی تردید حرفه‌ای است.

کرمی و پرویزی (۱۳۹۶)، در پژوهشی تحت عنوان «بررسی سوگیری‌های شناختی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان»، شایع‌ترین سوگیری‌های شناختی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان 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 حساب‌برسان» 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 حساب‌برسان تأثیر منفی دارد و وجود این سوگیری‌ها، توانایی حساب‌برسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند حساب‌برسی را کاهش می‌دهند.

حاجی‌ها، گودرزی و فتاحی (۱۳۹۲)، پژوهشی را در حوزه حساب‌برسی رفتاری و با عنوان «بررسی ویژگی‌های تردید حساب‌برسان 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 حساب‌برسان مؤثر است.

تجان، مسلم، علیمین، نوچ و سونجایا<sup>۱</sup> (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 حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. حق‌الزحمه حسابرسی نیز این ارتباط را تقویت می‌کند.

وروی و آساره<sup>۲</sup> (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 سولیسستیاوارنی<sup>۳</sup> (۲۰۲۰)، پژوهشی با عنوان «بررسی ارتباط خودکارآمدی حسابرسی با کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیلی فرهنگ فردگرایی» انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که خودکارآمدی حسابرسی 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<sup>۴</sup> (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی ارتباط بین خوش‌بینی و مسئولیت حسابرسی پرداخت. وی نتیجه گرفت با افزایش سطح خوش‌بینی حسابرسی، میزان مراقبت حرفه‌ای و مسئولیت حسابرسی کاهش می‌یابد.

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

گل، وو و یانگ<sup>۶</sup> (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 حسابرسی» 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 حساب‌برسان 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 حساب‌برسان 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 حساب‌برس، 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 سوپلیکا، 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 حساب‌برسان منجر می‌شود (حسینی، بنی مهد و صفری، ۱۳۹۹). نتایج پژوهش‌های هارت و همکاران (۲۰۱۳) نشان می‌دهد که مؤلفه‌های رفتاری و فرهنگی حساب‌برسان بر تردید حرفه‌ای آن‌ها مؤثر است و همچنین مطالعات حسینی و همکاران (۱۳۹۹) نشان می‌دهد که مؤلفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان 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 حساب‌برسان منجر می‌شوند. نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که میان اختلال‌های شخصیتی حساب‌برسان 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 حساب‌برسان، می‌توان به تردید حرفه‌ای آن‌ها اشاره کرد. حساب‌برسان موظفاند که در طول انجام هر کار تردید حرفه‌ای داشته باشند. کاربرد صحیح تردید حرفه‌ای حساب‌برسان، مستلزم آن است که حساب‌برسان 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 حساب‌برسان را به شناخت اشتباهات و بی‌نظمی‌های بالقوه سوق می‌دهد. مطالعات پوربهرامی، شجاعی، معصومی، منصور احمدی و حسینی نیا (۱۴۰۱) نشان داد که حساب‌برسان 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، قضاوت‌گر، 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 حساب‌برسان منجر شود و در نتیجه بر کیفیت حسابرسی آنان اثرگذار باشد. مطالعه گرد و ناصری (۱۳۹۷) نشان داد که متغیرهای تردید حرفه‌ای حساب‌برسان و چرخش اختیاری حساب‌برسان 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 (به‌کارگیری 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.

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

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

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

هر عدد فازی مثلثی حاصل از تجمیع 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. به طوری 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 به صورت 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 تجمیع 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 به صورت 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	۸۳۸	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	۸۳۸	۷۲۱	۵۵۴	C۲۷
پذیرش	۷۷۶	۸۸۸	۷۹۴	۶۴۲	C۲۸



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

در این مرحله مقدار قطعی تمامی عوامل بالاتر از  $0/7$  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

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

نتیجه دور ۲	مقدار قطعی	کران بالا	مقدار محتمل	کران پایین	
پذیرش	۷۵۷	۹۹۴	۷۲۳	۵۵۶	C۱۷
پذیرش	۸۰۱	۹۶۳	۷۹۶	۶۴۴	C۱۸
پذیرش	۸۹۴	۹۷۵	۸۶۹	۸۳۸	C۱۹
پذیرش	۸۲۷	۹۳۱	۸۴۸	۷۰۷	C۲۰
پذیرش	۸۵۲	۹۳۲	۹۲۱	۷۰۴	C۲۱
پذیرش	۸۶۳	۸۹۶	۸۹۹	۷۸۶	C۲۲
پذیرش	۹۲۷	۹۹۴	۹۴۹	۸۳۸	C۲۳
پذیرش	۸۷۶	۸۶۹	۹۲۱	۸۳۸	C۲۴
پذیرش	۸۲۹	۹۲۹	۹۵۸	۶۰۰	C۲۵
پذیرش	۷۹۸	۹۹۰	۷۵۸	۶۴۶	C۲۶
پذیرش	۸۶۵	۹۵۸	۸۱۱	۸۲۷	C۲۷
پذیرش	۸۷۳	۹۰۴	۹۵۲	۷۶۳	C۲۸
پذیرش	۸۰۵	۸۸۶	۸۹۸	۶۳۱	C۲۹
پذیرش	۸۱۲	۹۹۰	۸۰۲	۶۴۴	C۳۰
پذیرش	۸۱۱	۸۵۲	۷۹۲	۷۹۰	C۳۱
پذیرش	۸۴۱	۹۹۴	۹۲۷	۶۰۲	C۳۲
پذیرش	۸۳۱	۹۱۱	۷۵۲	۸۳۱	C۳۳
پذیرش	۸۳۵	۹۲۱	۹۵۴	۶۳۱	C۳۴
پذیرش	۸۰۵	۹۶۳	۷۹۴	۶۵۸	C۳۵
پذیرش	۸۱۶	۸۲۳	۹۲۳	۷۰۴	C۳۶
پذیرش	۸۷۶	۹۷۵	۸۶۹	۷۸۶	C۳۷
پذیرش	۳۱۱۴	۷۸۷۸۶۵	۸۴۸	۶۲۹	C۳۸
پذیرش	۹۱۸	۹۹۸	۹۲۱	۸۳۶	C۳۹
پذیرش	۸۲۶	۹۶۷	۷۶۷	۷۴۶	C۴۰
پذیرش	۹۰۴	۷۹۷	۹۵۶	۷۷۷	C۴۱
پذیرش	۹۰۷	۹۹۴	۸۹۶	۸۳۱	C۴۲
پذیرش	۸۰۳	۸۷۸	۹۱۵	۹۱۷	C۴۳
پذیرش	۸۱۸	۸۹۲	۹۵۴	۶۰۸	C۴۴
پذیرش	۷۲۴	۸۴۳	۷۴۴	۵۸۶	C۴۵
پذیرش	۷۴۲	۸۶۹	۷۵۸	۶۰۰	C۴۶
پذیرش	۷۹۲	۹۱۹	۸۱۱	۴۶۴	C۴۷
پذیرش	۹۲۳	۹۹۰	۹۵۲	۸۲۷	C۴۸
پذیرش	۸۷۳	۹۵۸	۸۹۸	۷۶۳	C۴۹
پذیرش	۷۷۴	۸۸۶	۷۹۲	۶۴۴	C۵۰

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 دوره‌های تکنیک دلفی

در دور دوم هیچ سؤال‌ی حذف نشد که این خود نشانه‌ای برای پایان دوره‌های 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 (۰/۲) کوچک‌تر باشد، فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود.

بر اساس نتایج مندرج در جدول ۵ مشخص شد که در تمامی موارد، اختلاف کوچک‌تر از ۰/۲ است؛ بنابراین می‌توان به دوره‌های دلفی پایان داد.

جدول ۵. مقایسه نتایج دور اول و دور دوم دلفی

نتیجه	اختلاف	نتیجه دور دوم	نتیجه دور اول	
پذیرش	۰/۰۴۲	۰/۷۵۲	۰/۷۹۴	C۱
پذیرش	۰/۰۵۳	۰/۸۷۲	۰/۹۲۵	C۲
پذیرش	۰/۰۹۷	۰/۷۷۸	۰/۸۷۵	C۳
پذیرش	۰/۰۳۸	۰/۷۳۸	۰/۷۷۶	C۴
پذیرش	۰/۱۲۷	۰/۷۷۷	۰/۹۰۴	C۵
پذیرش	۰/۰۷۵	۰/۸۱۳	۰/۷۳۸	C۶
پذیرش	۰/۱۲۵	۰/۸۰۳	۰/۹۲۸	C۷
پذیرش	۰/۰۵۱	۰/۸۲۸	۰/۷۷۷	C۸
پذیرش	۰/۰۰۳	۰/۸۹	۰/۸۹۳	C۹
پذیرش	۰/۱۱۲	۰/۷۷۸	۰/۸۹	C۱۰
پذیرش	۰/۱۰۵	۰/۸۱۳	۰/۹۱۸	C۱۱
پذیرش	۰/۰۵۲	۰/۹۱۸	۰/۸۶۶	C۱۲
پذیرش	۰/۲۰۱	۰/۷۳۱	۰/۹۳۲	C۱۳
پذیرش	۰/۰۱۹	۰/۸۶۶	۰/۸۴۷	C۱۴
پذیرش	۰/۱۸۸	۰/۷۰۸	۰/۸۹۶	C۱۵
پذیرش	۰/۱۱۸	۰/۷۷۸	۰/۸۹۶	C۱۶
پذیرش	۰/۱۸	۰/۹۳۲	۰/۷۵۲	C۱۷
پذیرش	۰/۱۳۹	۰/۸۴۷	۰/۷۰۸	C۱۸
پذیرش	۰/۰۴۹	۰/۸۲۷	۰/۷۷۸	C۱۹
پذیرش	۰/۰۳۶	۰/۸۹۶	۰/۹۳۲	C۲۰
پذیرش	۰/۰۹۵	۰/۷۵۲	۰/۸۴۷	C۲۱

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؛ به طوری که دیدگاه عمومی به حرفه حسابرس خوب باقی بماند. تردید

حرفه‌ای بخش لاینفک حسابرسی صورت‌های مالی است (کورتز<sup>۱</sup>، 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 نابسامانی‌ها 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 به‌دست 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 به‌دست 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، حق‌الزحمه 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 حساب‌برسان 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 حساب‌برسان، قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها. *حسابداری مدیریت*، ۱۹ (۶)، ۴۳-۵۹.
- حسینی، سیدحسین؛ بنی‌مهد، بهمن و صفری، زهرا (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حساب‌برس 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 بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حساب‌برس. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳ (۲)، ۱۷۳-۱۹۲.
- سلیمی، پیام؛ عرب‌زاده، میثم؛ علی‌پور، محمد؛ پناهیان، حسین و صفری گرابلی، مهدی (۱۴۰۳). ارائه چارچوبی برای تردید حرفه‌ای حساب‌برسان با رویکرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۱۴ (۱۶۹)، ۱۲۳-۱۷۳.
- شیراوژن، هانی و فخاری، حسین (۱۴۰۳). تقلیل منیت، تردید حرفه‌ای و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در حساب‌برسان 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 حساب‌برس. *دانش حسابداری*، ۱۳ (۱)، ۵۹-۸۲.
- غلامرضایی، محسن و حسینی، محمد (۱۳۹۸). تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل. *مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری*، ۱۰ (۲)، ۴۳-۷۶.
- قاسمی‌نژاد، احسان؛ بنی‌مهد، بهمن؛ بشکوه، مهدی (۱۴۰۰). تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان 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 حساب‌برسان: بررسی آزمایشگاهی رفتار حساب‌برسان. *دانش حسابداری مالی*، ۱۰ (۲)، ۱-۳۷.
- کریمی، احسان و پرویزی، بهزاد (۱۳۹۵). بررسی سوگیری‌های شناختی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان، نخستین کنفرانس *حسابداری و مدیریت*، سنندج. دسترسی در: <https://civilica.com/doc/616200>
- گرد، عزیز و ناصری، مونا (۱۳۹۷). مطالعه ارتباط بین تردید حرفه‌ای حساب‌برس، چرخش حساب‌برس 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 حساب‌برس. *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/acctgrev.2016.58465 (in Persian)
- Safikhani, R., Safarzadeh, M. H. & Asna Ashari, H. (2022). A Review of Releaton 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/acctgrev.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/acctgrev.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.