

ارائه الگویی برای درک تردید حرفه‌ای حساب‌رسان با رویکرد تحلیل محتوا

حسن ولیان

استادیار گروه مدیریت، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران (نویسنده مسئول)
Behnam.r1986@yahoo.com

مهدی صفری گرایلی

استادیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران.

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۸/۰۶ تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۱/۱۱

چکیده

شناخت علل و عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حساب‌رسان موضوعی ای است که امروزه به عنوان یکی از حوزه‌های روانشناختی رفتاری و ارزشی در حسابرسی و بررسی صورت‌های مالی مطرح است و می‌تواند نقش مهمی در ارتقای سطح شفافیت صورت‌های مالی داشته باشد. هدف این تحقیق ارائه الگویی برای درک تردید حرفه‌ای حساب‌رسان است. بر این مبنا روش تحقیق حاضر ترکیبی (کیفی و کمی) است، چرا که ابتدا از طریق چک لیست تهیه شده مبتنی بر مبانی نظری و توزیع بین اعضای پانل که شامل ۱۶ نفر خبرگان مالی، حسابداری، اقتصاد و مدیریت مولفه‌های مدل تردید حرفه‌ای حساب‌رسان شناسایی گردید و از طریق روش دلفی مورد تایید قرار گرفت. سپس مولفه‌های مورد نظر در قالب پرسشنامه‌ی محقق ساخته، بین ۶۳ حسابرس، که از طریق روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند، توزیع گردید و نتایج آن از طریق نرم افزار PLS مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به نتایج تحقیق در بعد کیفی، ۴ مولفه‌ی اصلی و ۱۳ مولفه‌ی فرعی به عنوان مولفه‌های مدل مورد نظر تعیین گردید. در بخش کمی نیز نتایج آزمون مدل رگرسیونی نشان داد، ویژگی‌های روانشناختی، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت‌های حرفه‌ای و عوامل محیطی تاثیر مثبت و معناداری در تردید حرفه‌ای حساب‌رسان ایفا می‌نمایند.

واژه‌های کلیدی: ویژگی‌های روانشناختی، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت‌های حرفه‌ای، عوامل محیطی، تردید حرفه‌ای حساب‌رسان.

۱- مقدمه

حرفه‌ی حسابرسی با موضوعات احتمالی زیادی رو به رو بوده است به گونه‌ای که این شغل حساس را تحت تأثیر عوامل و متغیرهای فراوانی قرار می‌دهد. کاهش مهارت حرفه‌ای، ضعف حرفه و کیفیت پایین آموزش حسابرسان (بکوف و همکاران^۱، ۲۰۱۶)، توجه نکردن به شناخت احساسات و هیجانات (دیلویت^۲، ۲۰۰۹) همه به منزله‌ی عامل مربوط در تصمیم‌گیری‌های درست و کامل (مک فایل^۳، ۲۰۰۴: ۴۸-۶۲۹) در حرفه‌ای حسابرسی محسوب می‌شود. نقش، وظیفه و مسئولیت حسابرسان حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، ایجاب می‌کند که آنان به مباحثی همچون تردید حرفه‌ای توجه ویژه نشان دهند (کوهن و همکاران^۴، ۲۰۱۳: ۵۸۰). در همین راستا، یکی از موضوعات بحث برانگیز و مهم در حسابرسی، تردیدهایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سر و کار دارند (تحریری و پیری سقرلو، ۱۳۹۵: ۱۱۸). با وجود ابزارها و روش‌های مختلف مورد استفاده، در حسابرسی به نظر می‌آید که حسابرسی بیش از هر چیز، فرآیندی قضاوتی است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوتند (رحیمیان، ۱۳۸۳). نیاز روز افزون حرفه حسابرسی و حسابرسان به ارائه کارهای اثر بخش تر و کاراتر، محققان را به تحقیق بیشتر در مورد راه‌های افزایش تردیدهای منصفانه در حسابرسی و درک حرفه‌ای تر در عرصه‌های رقابتی وادار نموده است (هرت و همکاران^۵، ۲۰۱۳: ۴۸). بر اساس استاندارد حسابرسی ایران، حسابرسان باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه ریزی و اجرا کنند. نگرش تردید حرفه‌ای به معنای آن است که با ذهنی پرسشگر، از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده، ارزیابی نقادانه از شواهد حسابرسی، امکان وجود تقلبات بااهمیت در صورت‌های مالی را صرف نظر از هرگونه شواهد قبلی در مورد واحد تجاری یا باور حسابرسان در مورد صداقت مدیر او، ارزیابی نماید (کمیسون بورس اوراق بهادار^۶، ۲۰۱۰؛ انجمن حسابرسان داخلی^۷، ۲۰۱۲). نکته‌ی مهم و قابل توجه اینست که در حسابرسی صورت‌های مالی، تردید نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند، بطوری که تمام مراحل حسابرسی (برنامه ریزی، اجرای عملیات و اظهارنظر) با تردید همراه است. همچنین متغیرهای مربوط به شخص تردید کننده می‌تواند بخشی از علل اختلاف در تردیدها را تشریح کند (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲). از این رو درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی جایگاه ویژه‌ای دارد. یکی از مکاتبی که در سال‌های اخیر در حوزه روانشناسی و حسابرسی در کانون توجه قرار گرفته است و

تأثیرات ویژگی‌های شخصیتی در روان شناسی را بر حسابرسی مطرح می‌کند، مکتب تردید گرایی (شک گرایی) نام دارد. مکتب تردید گرایی یکی از مکاتب زیر مجموعه مکتب خرد گرایی در روان شناسی است. با شناسایی مشخصه‌های اصلی تردید گرایی و مشخص شدن تأثیرات آن بر رفتار حسابرسان، توجه به ابعاد شخصیتی حسابرسان مستقل بیش از پیش ضرورت می‌یابد (یعقوب نژاد و همکاران، ۱۳۹۱). عدم شفافیت و وضوح تعریف تردید حرفه‌ای یکی از مهمترین دلایل ضرورت های اجرای پژوهش‌ها در این حوزه بوده است تا از این طریق درک عمیق تری از مفهوم تردید حرفه‌ای حسابرسان ایجاد گردد. تردید حرفه‌ای، موضوعی رفتاری است و از دیدگاه تئوری به تبیین چیزی می‌پردازد که در اصول بنیادی حسابرسی و اطمینان بخشی، اصل زیر بنایی شناخته می‌شود و از دیدگاه فرهنگ و عوامل انگیزشی که از جامعه شناسی و روان شناسی سرچشمه می‌گیرد، آن را ریشه یابی می‌کند (حسینی و همکاران^۸، ۱۳۹۴). از این رو با توجه به توضیحات داده شده، هدف این تحقیق، طراحی مدلی برای درک تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. در راستای چرایی انجام این تحقیق باید گفت، بین مبانی نظری ویژگی‌های تخصصی حسابرسان و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان، شکاف تئوریک وجود دارد، که با رفع آن می‌توان انتظار داشت، یکپارچگی نظری در درک بهتر از تردید حرفه‌ای حسابرسان اتفاق بیفتد. در واقع وجه تمایز این تحقیق، بررسی توصیفی موضوع بر اساس تحقیق دوفازی (کیفی و کمی) می‌باشد. عبارت دیگر ابتدا بر اساس تحقیق کیفی از طریق تحلیل دلفی به کمک متخصصان امر چه در بعد حسابرسی و چه در بعد روانشناسی شخصیت، تلاش می‌شود، مدلی طراحی شود و سپس به صورت کمی مورد سنجش قرار گیرد تا از این طریق عوامل مؤثر در این زمینه مورد بحث و واکاوی قرار گیرد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

بررسی مبانی نظری نشان می‌دهد چگونه عوامل کسب و کار، مانند برنامه‌های جبران خدمات، رقابت، نیاز به افزایش بودجه، ضعف کنترل‌های داخلی و غیره، فشارها و فرصت‌هایی خلق کرده‌اند که این نیز به نوبه خود منجر به رفتارهای متقلبانانه در فضای کسب و کار شده است (هوگان و همکاران^۹، ۲۰۰۸). در واقع رسوایی‌های مالی ناشی از علل ذکر شده، در شرکت‌هایی همچون انرون، ورلدکام و آدلفی باعث شکل‌گیری مباحث تئوری و ذهنی در حوزه‌ی حسابرسی شده‌اند، که علیرغم بررسی‌های کمی، لزوم توجه به علل ذهنی و شناختی

در بررسی های حسابرسی اینگونه شرکت ها را لازم و ضروری دانسته اند (آگاروالا و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۷).

۱-۲- تردید حرفه ای

تردید حرفه ای متشکل از ابعادی همچون شکاکیت، اعمال درجه ای از مراقبت حرفه ای، هوشیاری در چارچوب استانداردهای حرفه ای، قوانین، مقررات، جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد، قضاوت حرفه ای، معاملات تجاری پیچیده و... است (گلور و پراویت^{۱۱}، ۲۰۱۳). با مرور استانداردهای حسابرسی در میابیم موضوع تردید حرفه ای حسابرس بسیار حائز اهمیت می باشد، چرا که عنصر ذاتی قضاوت های حسابرسان را تحت تاثیر قرار می دهد و موازنه ای منطقی بین تردید با سوء ظن و بدگمانی ایجاد می نمایند (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۲). به عبارت دیگر، طبق استانداردهای حسابرسی، تردید حرفه ای شامل ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی متناقض و قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرس و جوها و سایر اطلاعات اخذ شده از مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است. تردید حرفه ای همچنین شامل بررسی کیفیت و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده با توجه به شرایط موجود است. در اعمال تردید حرفه ای، حسابرس نباید تصور کند که مدیریت صادق نیست و همچنین نباید تصور کند که صداقت کامل دارد. بنابراین، حسابرس نباید با این تصور که مدیریت صادق است، به کمتر از شواهد متقاعدکننده راضی باشد (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۵).

باید دقت کرد که تردید حرفه ای برای قضاوت حرفه ای باکیفیت لازم است؛ اما تنها یکی از اجزای ضروری برای حسابرس به شمار می رود که برای اعمال قضاوت حرفه ای به کار گرفته می شود. برای مثال، داشتن تردید بدون تخصص حرفه ای حسابرسی و حسابداری برای اعمال قضاوت حرفه ای با کیفیت، کافی نیست. لذا تمرکز بر ابعاد موثر بر تردید حرفه ای حسابرس با توجه به استانداردهای موجود مهم و ضروری است.

۲-۲- ویژگی های روانشناختی

مجموع ویژگی های روانی و درونی یک فرد محسوب می شود که عملکرد حرفه ای او را در شرایط مختلف تحت تاثیر قرار می دهد. بعبارت دیگر، ویژگی های روانشناختی فرد اشاره به قابلیت احساسی، عاطفی و ارتباطی یک فرد با شغل و حرفه ی خود به منظور توسعه، تغییر و اصلاح تضادها و تمایلات شخصی به طور منطقی و عادلانه در یک محیط شغلی یا

محیط اجتماعی می باشد (ناظمی و همکاران، ۱۳۹۲). این ویژگی ها در این تحقیق شامل ۴ مولفه ی زیر می باشد:

• مسئولیت پذیری

مسئولیت پذیری به تعهد فرد در مقابل حرفه و تخصص شغلی اش اشاره دارد. هر چند باید گفت مسئولیت پذیری نه تنها به عنوان یک ویژگی درونی، بلکه تحت تاثیر علل انگیزشی نیز قرار دارد. مسئولیت پذیری به عنوان یکی از ویژگی های روانشناختی فرد جزء حوزه های اکتسابی محسوب می شود که محیط اجتماعی می تواند از طریق تقویت آن را در جهت مثبت توسعه بخشد (دوک ورت و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۲).

• تحمل استرس

اشاره به توانایی فرد در بازنگری در احساسات و هیجانات خود و دیگران دارد و از طریق آن می تواند بین هیجانات و تصمیم گیری های منطقی تفاوت قائل شود و کمتر حیطه ی تخصصی خود را با احساساتش در هم می آمیزد (مایر و همکاران^{۱۳}، ۲۰۰۸). این افراد، واقعیات درونی و بیرونی را آزادانه و بدون تحریف ادراک می کنند و توانایی زیادی در مواجهه با دامنه گسترده ای از تفکرات، هیجان ها و تجربه ها دارند (پراون و همکاران^{۱۴}، ۲۰۰۷).

• ادراک^{۱۵}

ادراک، فرآیندی است که افراد، به وسیله آن، پنداشت ها و برداشت هایی را که از شغل و حرفه ی تخصصی خود دارند را، تنظیم و تفسیر می کنند و بدین وسیله، به آنها، معنی می دهند که این موضوع می تواند ماحصل پردازش اطلاعات از شغل فرد باشد. مثلا فرد به دلیل وجود این باور که صورت های مالی تواما همراه با تقلب ارائه می شوند، تلاش می نماید از طریق رویه های محافظه کارانه گزارشات را مورد بررسی قرار دهد و این موضوع تنها بدلیل برداشت فرد از احتمال تقلب در صورت های مالی توسط شرکت ها ناشی می شود. ولی، ادراک می تواند که با واقعیت عینی، بسیار متفاوت باشد. غالباً، افراد از امری واحد، برداشت های متفاوتی دارند. می توان گفت که رفتار افراد، به نوع ادراک، پنداشت یا برداشت آنها از تخصص و حرفه شان (و نه واقعیت) بستگی دارد (آنیوگراث و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۱).

• اطمینان

فرآیندی درونی در فرد می باشد که تلاش می نمایند از طریق تخصص و مهارت های حرفه ای اطمینان کامل در ارائه گزارشات نشان دهد. در واقع یک فرد با ضریب اطمینان بالا، کسی است که بر مبنای شواهد، تلاش می نماید، گزارشاتش در صورت بررسی همان نتایج قبل را مشخص نمایند.

۳-۲- ویژگی های شخصیتی

شخصیت مفهومی بسیار پیچیده در روانشناسی است که امروزه در حوزه ی حسابداری و حسابرسی بسیار مورد توجه قرار گرفته است. در واقع ویژگی های شخصیت به ساختار پویایی درون فردی هر شخص اشاره دارد که مشتمل بر علل وراثتی و محیط اجتماعی می باشد. این مولفه ها رفتار و افکار شخصی فرد را در محیط اجتماعی تحت تاثیر قرار می دهند (دیفرویت و سالگادو^{۱۷}، ۲۰۰۳).

• درون گرایی

این ویژگی شخصیت به عنوان یکی از ویژگی های مهم حسابرسان با توجه به ماهیت کار حسابرسی مربوط می شود، چرا که این افراد می بایست دقت زیادی در کار داشته باشند و موشکافانه موضوعات را بررسی کنند. در واقع افراد درون گرا، شرایط و اوضاع و احوال شرایط بیرونی را تحلیل می نمایند، اما عوامل درونی و عناصر ذهنی او باعث می شوند، درک بهتری از شرایط داشته باشند. این افراد بشدت محتاط و متفکر هستند و به جزئیات توجه ویژه ای دارد و حساسیت بیشتری به محرک های جزئی نشان می دهند. این افراد عجله و زمان را فدای دقت نمی کنند و بسیار با آرامش فکری و ذهنی عمل می نمایند (قرباغی و گروسیرفرشی، ۱۳۸۸).

• وجدان گرایی

به عنوان یکی دیگر از ویژگی های شخصیتی و موثر بر تردید حرفه ای حسابرسان، وجدانگرایی مهم و قابل توجه می باشد. این ویژگی شخصیتی اشاره به مولفه های درونی و اعتقادی فرد دارد که تلاش می کند بر مبنای توانمندی و تخصص عملکرد شخصی خود را بدرستی و مسئولانه به سر انجام برسانند. این ویژگی شخصیتی اشاره به تمایل سازمان دهی، کارآمدی، قابلیت اعتماد و منطق گرایی در حیطه ی تخصصی هر فرد اشاره دارد، که مسیر شفافیت بیشتر را در رفتار سازمانی تقویت می نماید (کورتکو و هانا^{۱۸}، ۲۰۰۴).

• ماکیاوول گرایی

براساس این تئوری، یک شخص ماکیاوول گرا اهل عمل یا عمل گراست، احساساتی نیست و بر این باور است که هدف وسیله را جبران می کند. کسانی که از نظر شخصیتی به مقدار زیادی این ویژگی را دارند، موفق تر هستند و بدلیل وسواس بر حیطه ی های تخصصی شغل خود و انتظار پیشرفت بیشتر، کمتر به دیگران اطمینان و اعتماد می کنند و نظارت مستقیمی بر وظایف تخصصی دارند. از این منظر می توان گفت، این ویژگی شخصیتی تا حدودی با قدرت طلبی ارتباط دارد و از این طریق استقلال فردی را تضمین می کند.

۴-۲- مهارت های حرفه ای

مهارت در حسابرسی، توانایی انجام وظیفه های نسبتاً پیچیده، به شیوه های مناسب و بر اساس دانش انباشته در زمینه ای خاص، تعریف می شود (رایت^{۱۹}، ۱۹۸۸). در تعریف مشابهی، مهارت توانایی کسب شده از طریق آموزش برای انجام وظایف خاص به نحو مطلوب است (بدارد و چی^{۲۰}، ۱۹۹۳). در واقع برخورداری از دانش زیاد و مهارت های وابسته به عمل، تعریفی از مهارت های حرفه ای محسوب می شود که در ارائه ی قضاوت های تخصصی مناسب کارآمد است و کمتر فرد را در مسیر تردید قرار می دهد. با توجه به اینکه وظایف متعدد حسابرسی معیار هدفمندی ندارد، بنابراین برای جبران این کمبود، وجود مهارت های حرفه ای همچون، تجربه، تخصص و استقلال برای کاهش تردید حرفه ای حسابرسان لازم و ضروری است.

• تجربه

تجربه گرایی در حرفه ی حسابرسی و حسابداری اشاره به کسب نمودن آزمون و خطا و شناخت حیطه ی صاحبکاران دارد که می تواند به ارتقای سطح عملکرد و ارائه ی گزارشات دارای تناقض کمتر، کمک نماید.

• استقلال

استقلال به عنوان یکی از مهمترین ویژگی های حسابرسی مطرح است که نقش قابل توجهی در ارتقای شفافیت گزارشات تخصصی حسابرسان دارد. بعبارت دیگر حسابرسان می بایست با تقویت استقلال و ویژگی های شخصیتی غیر قابل نفوذ تلاش نمایند تا تحت تاثیر نام و هیجانات صاحبکاران قرار نگیرند و استقلال خود را به منظور ارائه ی گزارشات با کیفیت تر حفظ نمایند.

• تخصص

تخصص اشاره به ظرفیت دانشی و توانمندی های علمی و حرفه ای یک فرد در حسابرسی اشاره دارد که در اتخاذ تصمیمات مناسب و کارآمد به او کمک شایسته ای می نماید. افراد دارای تخصص به دلیل توانمندی مهارتی بالا، معمولاً سهم بیشتری از بازار را نسبت به سایرین به خود اختصاص می دهند و عملکرد آنها به عنوان یک مزیت رقابتی همواره حائز اهمیت می باشد (شائوتیو^{۲۱}، ۱۹۹۲).

۲-۵- عوامل محیطی

آخرین ویژگی موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، عوامل محیطی می باشد که اشاره به مجموع ویژگی‌های بیرونی دارد.

• فشار جهت رسیدگی

باتوجه به نقش موثر حسابرسی در فرآیند مسئولیت پاسخگویی، انتظارات و فشارهای نهادهای نظارتی می تواند عامل محیطی بیرونی مهمی در ایجاد تردید حرفه‌ای حسابرس قلمداد گردد. کار حسابرسی در صورتی موثر خواهد بود که حسابرس بتواند ضمن رعایت الزامات آیین رفتارحرفه‌ای، حسابرسی را به گونه‌ای برنامه ریزی و اجرا کند که از نبود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب و اشتباه اطمینان معقول حاصل نماید و این یافته‌ها در نهایت منجر به واکنش مناسب تصمیم‌گیرنده بشود (کرمی و همکاران، ۱۳۹۵).

• فشار هزینه‌ای

یون^{۲۲} (۲۰۱۰) خاطر نشان کردند وظیفه حسابرسی که در آن حسابرس، صورت‌های مالی واحد اقتصادی را می‌آزماید و تبعیت آن‌ها از اصول پذیرفته شد حسابداری را گزارش می‌نماید، شامل تضادی ذاتی بین منافع شرکت و حسابرس، سهامداران و مدیریت، تبعیت مالیاتی یا اجتناب مالیاتی و حسابرس و استانداردهای حرفه‌ای است. یون استدلال نمودند که طبیعتاً، حسابرسان برای اینکه اظهار نظر خود را مطابق با استانداردهای حسابرسی تدوین کنند و فارغ از انگیزه‌ها و انتظارات سهامداران و مدیران شرکت‌ها صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار دهند، خود را تحت فشار احساس می‌کنند. این محقق تأکید می‌کنند که در تحت این شرایط می‌توان به نقش و عوامل و تاثیر گذاری بر عملکرد حسابرسان پی برد، چراکه در اینصورت حسابرس در تحت فشار هزینه‌ای همچون صاحبکار قرار می‌گیرد که می‌تواند او را استخدام و یا اخراج نماید و حق الزحمه و شرایط کار او را تعیین و تنظیم کنند.

• انتظارات ذینفعان

هدف نهایی هر موسسه حسابرسی، باید ارزش‌آفرینی برای سهامداران قرار داده شود. اما بنابر تئوری ذینفعان، دیدگاه سهامداران نسبت به مفهوم ارزش بنگاه تغییر اساسی یافته و امروزه سهامداران، به ویژه سهامداران نهادین، به معیارها و عناصری همانند سود سالانه و بازده هر سهم، بسنده نمی‌کنند. به عبارت دیگر سهامداران مایلند دریابند که بنگاه مورد سرمایه‌گذاری آنان از چه میزان شفافیت و قابلیت اتکای اطلاعات در آینده برخوردار خواهد شد. از جمله اینکه سهامداران در ارزیابی ارزش‌زایی و رشد پایدار بنگاه به این مسئله توجه دارند که تا چه میزان بنگاه بر پایه و محور

استراتژی‌های ارزش‌آفرین حرکت می‌نماید و این استراتژیها چه میزان تحقق پیدا خواهد کرد (سوینی و پیرس^{۲۳}، ۲۰۰۴).

۲-۶- پیشینه تجربی پژوهش

آگاروالا و همکاران^{۲۴} (۲۰۱۷) تاثیر خوباوری با تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای را بررسی نمودند. در این تحقیق با استفاده از بررسی مقایسه‌ای، ۱۲۵ حسابرس در دو گروه آزمون و کنترل مورد بررسی قرار گرفتند و نتایج تحقیق نشان داد، خود باوری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان و درک اخلاقیات حرفه‌ای تاثیر مثبت و معناداری دارد به گونه‌ای که نتایج منتج از این تحقیق نشان داد، با افزایش خودباوری حسابرسان به عنوان یک ویژگی شخصیتی، تردید حرفه‌ای حسابرسان برانگیخته می‌شود. اوتو و الیاس^{۲۵} (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان تردید حرفه‌ای حسابرس و بحران‌های مالی در کشور نجریه انجام دادند. در این پژوهش ۲۷۰ حسابرس حرفه‌ای مشارکت داشتند و نتایج مشخص ساخت، علل فردی و اجتماعی از جمله مهمترین دلایل تقویت تردید حرفه‌ای حسابرسان محسوب می‌شوند که می‌تواند با پیشگیری از فساد‌های سازمان یافته و واسطه‌گری، بحران‌های مالی را تا حدی کاهش دهند. در تحقیقی دیگر، آندریاس و همکاران^{۲۶} (۲۰۱۶) علل تاثیر گذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان را با هدف ارتقای کیفیت حسابرسی بررسی نمودند. جامعه‌ی آماری تحقیق حسابرسان دولتی کشور اندونزی هستند و ابزار جمع‌آوری داده‌های تحقیق پرسشنامه می‌باشد. تعداد مشارکت‌کنندگان در این تحقیق ۱۱۹ نفر بودند. نتایج تحقیق ایشان نشان داد که، وجود ویژگی‌هایی همچون استقلال، بی‌طرفی، تجربه و مهارت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تاثیر گذارند و این موضوع باعث ارتقای کیفیت حسابرسی می‌گردد. هارت و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۵) موضوع حرفه‌ای حسابرسان را به عنوان مدلی طراحی نمودند و دو جزء قضاوت باتردید و اقدامات با تردید را به عنوان مولفه‌های اصلی تردید حرفه‌ای شناسایی نمودند. این تحقیق بیان نمود، حسابرس باید بمنظور انجام آگاهانه قضاوت باتردید، دارای تجربه و دانش لازم در مورد شناسایی مسائل بالقوه و ایجاد و تعیین واکنش‌های مناسب باشد. همچنین گپیچ و شاستری^{۲۸} (۲۰۱۴)، «بکارگیری مؤثر تردید حرفه‌ای برای بهبود کیفیت حسابرسی» را بررسی نمودند. این محققان اعتقاد داشتند که برای تاثیر گذاری تردید حرفه‌ای حسابرس بر بهبود کیفیت لازم است که شرکا و مدیران حسابرسی، اعضای تیم حسابرسی را به نحوی انتخاب کنند که دارای این خصوصیات و سطحی از تجربه و دانش، متناسب با سطح ریسک حسابرسی در رابطه با

۱۹۹۸). در این راستا هرت (۲۰۱۰) معتقد است که تردید حرفه ای شامل استقلال فردی مانند خود فرمانی و استقلال اخلاقی است و مک گین (۱۹۸۹) بیان نمود، یک حسابرس دارای تردید حرفه ای فردی است که بسادگی نظرات و باورهای دیگران را نمی پذیرد و بین اعتماد و شک تعادل برقرار می نماید. عبارت دیگر، حسابرسان دارای تردید حرفه ای، تناقضات و سفسطه های موجود در شواهد و نظرات ارایه شده توسط دیگران را شناسایی می کند و تا رسیدن به رضایت فردی، به تحقیقات خود بر روی شواهد ادامه می دهند. از این روی می توان به نقش عوامل محیطی بر تردید حرفه ای حسابرس صحنه گذاشت و بیان نمود، هر قدر حسابرسان قادر به کنترل احساسات و فشارهای محیطی باشند، بهتر می توانند نقش حرفه ای خود را به عنوان حسابرسان ایفا نمایند و تعادل مناسبی بین اعتماد و شک ایجاد کنند. شواهد بدست آمده در متون فلسفه نشان می دهد پرسشگری، یک ویژگی رفتاری مهم تردید حرفه ای حسابرسان محسوب می شود (استاف^{۲۴}، ۱۹۶۹؛ فوگلین^{۳۵}، ۱۹۹۴). در واقع تردید در حرفه ی حسابرسی باعث می شود، حسابرسان قضاوت خود را تا زمانیکه تمامی اطلاعات مورد نیاز حاصل شود و استنباط های عینی و ذهنی همراستا نگردند، به تعویق می اندازند (بونگ^{۳۶}، ۱۹۹۱؛ کورتز^{۳۷}، ۱۹۹۲).

تحقیقات در روانشناسی نشان می دهد حسابرسانی که دچار تردید حرفه ای هستند، تمایل دارند تا بهترین کارایی را داشته باشند، حتی اگر زمانیکه رضایت حاصل نشده باشد و فضا نامطمئن و پیچیده است (کروگلانسکی^{۳۸}، ۱۹۹۰؛ وبستر و کروگلانسکی^{۳۹}، ۱۹۹۴). ویژگی دیگر تردید حرفه ای حسابرسان، تمایل زیاد برای کنکاش برای کسب بهترین اطلاعات ممکن و تلاش برای رسیدن به ورای بدیهیات می باشد. همچنین تحقیقات دیگری همچون لین و همکاران^{۴۰} (۱۹۸۲) معتقدند ویژگی های روانشناختی همچون عزت نفس می تواند عامل مهمی در تردید حرفه ای حسابرسان محسوب شود. زیرا تنها افراد با مناعت طبع بالا به دلیل ارزشمندی خود تلاش می نمایند، درک درستی از عملکرد حرفه ای شان برای دیگران ایجاد نمایند. بعلاوه، محققانی همچون کورتز^{۴۱} (۱۹۹۲)؛ بانگ^{۴۲} (۱۹۹۱) و مک گین^{۴۳} (۱۹۸۹) معتقدند که افرادی که تردید حرفه ای دارند، در فرایندهای ذهنی خود از استقلال و اختیار بیشتری برخوردار هستند و احتمال زیادی وجود دارد که تلاش کنند تا رفتار و انگیزه های مرتبط با فضای پیچیده ی حسابرسی را همچون انگیزه های صاحبکاران، انتظارات ذینفعان و ... را درک نمایند. در واقع وجود تفاوت های شخصیتی و ویژگی های روانشناختی در حسابرسان، عامل

موارد خاص باشند. همچنین تحقیقات داخلی درباره تردید حرفه ای رشد قابل توجهی داشته است و نشان از مهم بودن این موضوع در مبحث ارزشی و رفتاری حسابداری قلمداد می شود. در این راستا ولیان و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی مدل ساختاری-تفسیری (ISM) علل موثر بر تردید حرفه ای حسابرسان را ارائه نمودند. بر اساس این بررسی مشخص گردید، اساسی ترین عوامل تردید حرفه ای بر اساس مدل طراحی شده، بی طرفی حسابرس، احاطه به استانداردهای حسابرسی، احاطه بر مهارت های حسابرسی و احاطه به قوانین و مقررات تجارت بورس است. همچنین نیکومرام و همکاران (۱۳۹۵) تحقیقی تحت عنوان بررسی تاثیر سوگیری های روانشناختی بر تردید حرفه ای حسابرس انجام دادند. در این تحقیق سه بعد اطمینان بیش از اندازه، نقطه اتکاء و در دسترس بودن به عنوان معیارهای سوگیری روانشناختی شناسایی و ۱۵۸ پرسشنامه بطور کامل پاسخ داده شدند. نتایج حاصل از بررسی نشان داد، هر سه سوگیری مورد بررسی بر تردید حرفه ای حسابرسان تاثیر منفی دارند و وجود این سوگیری ها توانایی حسابرسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه ای در فرایند حسابرسی را کاهش می دهند. در تحقیقی دیگر، تحریری و پیری سقرلو (۱۳۹۵) تلاش نمودند، تاثیر شش عامل رتبه حسابرس، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سن، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی بررسی نمایند. اطلاعات لازم از طریق پرسشنامه های توزیع شده بین کلیه شاغلان در مؤسسه های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران جمع گردید و نتایج تحقیق نشان داد، حسابرسان با ویژگی های مختلف درک های متفاوتی از مفهوم بنیادی و کلیدی تردید حرفه ای دارند و این می تواند چالشی برای حرفه حسابرسی باشد و توجه بیشتر در حوزه آموزش و استاندارد گذاری را می طلبد.

۲-۷- بسط مبانی نظری

هارت^{۲۹} (۲۰۱۰)، معتقد است تردید حرفه ای حسابرسان یک ویژگی و خصیصه چند بعدی، شامل شش ویژگی رفتاری ذهنیت پرسشگر، تعلل در قضاوت، جستجوی اطلاعات، درک درون فردی، استقلال رای و مناعت طبع می باشد. تحقیقات در زمینه حسابرسی شرکت ها مبتنی بر استانداردهای بین المللی حسابرسی نشان می دهد افرادی که دارای شک و تردید زیاد هستند، احتمال زیادی دارد که صحت و اعتبار اطلاعات موجود را زیر سوال ببرند و بررسی های موشکافانه ای از صورت های مالی بعمل آورند (فورد و همکاران^{۴۰}، ۱۹۹۰؛ کوسلو^{۴۱}، ۲۰۰۰؛ مانگلیبرگ و بریستول^{۴۲}، ۱۹۹۸؛ ابیرمیلر و اپانبرگ^{۴۳}،

ی محقق ساخته، تاثیر مولفه های اصلی و فرعی شناسایی شده بر تردید حرفه ای حساب‌رسان مورد بررسی و آزمون قرار گیرد. به منظور تایید روایی پرسشنامه های ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده گردید که بر این اساس از ۱۵ نفر از اعضای پانل خواسته شد، براساس جدول ضمیمه (۱) امتیاز لازم به هر مولفه داده شود. نتیجه ی بدست آمده مشخص ساخت با توجه به اینکه مقدار CVR مقیاس بزرگتری از ۰/۴۹ است، اعتبار محتوایی مولفه های تحقیق تایید گردید.

$$CVR = \frac{14 - \frac{15}{2}}{\frac{15}{2}} = 0/86 > 0/49$$

سپس به منظور تعیین پایایی پرسشنامه ها، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد و نتایج طبق جدول زیر نشان داد، تمامی مولفه های تحقیق بالاتر از ۰/۷ می باشند.

جدول ۱- ضریب آلفای کرونباخ متغیرهای تحقیق

مولفه اصلی	مولفه فرعی	تعداد سوالات	ضریب آلفای کرونباخ
ویژگیهای روانشناختی	مسئولیت پذیری	۶	۰/۷۷
	تحمل استرس	۵	۰/۷۱
	ادراک	۴	۰/۷۷
	اطمینان	۴	۰/۷۹
ویژگیهای شخصیتی	درونگرایی	۶	۰/۸۳
	وجدان گرایی	۳	۰/۸۳
	ماکیاول گرایی	۷	۰/۷۹
مهارتهای حرفه ای	تخصص	۴	۰/۷۸
	تجربه	۶	۰/۸۷
	استقلال	۵	۰/۷۸
عوامل محیطی	فشار جهت رسیدگی	۴	۰/۸۳
	فشار هزینه ای	۴	۰/۷۱
	انتظاران ذینفعان	۵	۰/۸۱

۴- نتایج تجربی

۴-۱- نتایج بخش کیفی

بر مبنای چک لیست تهیه شده مبتنی بر مبانی نظری تحقیق، تعداد ۴ مؤلفه‌ی اصلی و ۱۳ مؤلفه‌ی فرعی و ۶۶ ریز معیار یا همان شاخص سنجش مؤلفه‌های فرعی در این تحقیق شناسایی شدند. در این بخش با استفاده از امتیاز متخصصان به چک لیست تدوین شده و بر حسب میانگین، انحراف معیار و ضریب توافق معیارها جهت حضور در مدل نهایی تأیید یا حذف می‌گردند.

مهمی جهت درک نقش تردید حرفه ای در انجام کارهای تخصصی محسوب می شود، که می بایست با شناخت ویژگی های رفتاری تاثیر گذار، سیاست ها و برنامه های مناسبی به منظور آموزش جهت ارتقای تردید حرفه ای برای حساب‌رسان تدوین نمود.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ نتیجه، جزء تحقیقات توسعه ای قلمداد می گردد چرا که به دنبال طراحی مدل تردید حرفه ای حساب‌رسان می باشد. از لحاظ هدف انجام، جزء تحقیقات توصیفی است و از لحاظ نوع داده جزء تحقیقات ترکیبی محسوب می شود. بر این اساس رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطق گرد آوری داده ها از نوع استقراء- قیاسی است؛ زیرا به بررسی پدیده ای می پردازد که به دلیل عدم یکپارچگی نظری در این زمینه، محقق را بر آن داشته است تا مبانی نظری لازم را در این زمینه یکپارچه نماید. بعبارت دیگر از طریق رویکرد استقرایی ابتدا مولفه های تحقیق از مبانی نظری و تئوریک مرتبط جمع آوری و از طریق تحلیل دلفی مورد بررسی قرار گرفتند، که در نهایت منجر به طراحی مدل گردید. سپس به منظور تبیین مدل در جامعه ی هدف، بر اساس رویکرد قیاس پرسشنامه های محقق ساخته شده توزیع و تحلیل گردید.

با توجه به ماهیت ترکیبی (کیفی و کمی) بودن تحقیق، جامعه ی آماری در بخش کیفی شامل ۱۶ نفر از خبرگان ۴ رشته ی حسابداری، مالی، مدیریت و اقتصاد بودند که از طریق روش نمونه گیری کیفی همگن به عنوان اعضای گروه پانل انتخاب شدند و در بخش کمی نیز تعداد ۶۳ نفر از متخصصان حسابداری که حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابداری و موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی بودند، از طریق نمونه گیری غیر احتمالی در دسترس به عنوان جامعه ی هدف در بخش کمی انتخاب شدند.

پژوهش حاضر بدلیل ترکیبی بودن از دو روش گردآوری اطلاعات استفاده نمود. در بخش اول تحقیق از طریق روش ارزیابی انتقادی^{۴۴} و بررسی مقالات و تحقیقات مشابه، تلاش گردید، با امتیاز بندی تحقیقات، مولفه ها و علل روانشناختی، شخصیتی، مهارتی و محیطی را شناسایی و آنها را در قالب چک لیست امتیازی برای تحلیل محتوا مبتنی بر روش دلفی آمده و بر اساس هماهنگی های قبلی آن را در اختیار اعضای پانل (خبرگان) قرار داده شود. در بخش کمی تحقیق بعد از تایید مولفه های تحقیق در دو رند دلفی، از طریق پرسشنامه

جدول (۲) نتایج دور اول دلفی

مؤلفه اصلی	مؤلفه‌های فرعی	ضریب اهمیت تناسب مؤلفه‌های فرعی				شاخص‌های مؤلفه فرعی	ضریب تناسب ریز معیارها		
		انحراف معیار	میانگین	ضریب توافق	اولویت		انحراف معیار	میانگین	ضریب توافق / تأیید / حذف
ویژگی‌های روانشناختی	مسئولیت پذیری	پاسخگویی	۰,۸۷	۵,۶۲	۰,۶۴	تأیید			
		تشریح مسئولیت‌ها	۰,۷۵	۵,۰۹	۰,۶۷	تأیید			
		تشریح اختیارات	۰,۶۶	۵,۲۱	۰,۶۹	تأیید	۲	۰,۷۸	۲,۶
		صداقت	۲,۲۳	۴,۷۱	۰,۳۷	حذف			
		جلب اعتماد	۰,۹۸	۵,۶۵	۰,۶۶	تأیید			
	تحمل استرس	معنویت فردی	۱,۹۸	۴,۸۴	۰,۳۹	حذف			
		تمرکز روانی	۰,۸۲	۵,۳۲	۰,۶۵	تأیید			
		آرامش خاطر	۰,۷۶۱	۵,۰۳	۰,۹۲	تأیید			
		کنترل عوامل تأثیر گذار	۰,۷۲	۵,۰۷	۰,۶۳	تأیید	۱۳	۰,۵۱	۱,۵۷
		اعتماد به نفس	۰,۸۶	۵,۶۸	۰,۵۳	تأیید			
اطمینان	تمرکز بر حیطة تخصصی	۰,۷۷	۵,۷۶	۰,۷۷	تأیید				
	پایبندی به هنجارها	۰,۶۸	۴,۸۳	۰,۵۴	تأیید				
	پایبندی به قوانین	۱,۰۰۱	۵,۲۱	۰,۶۴	تأیید	۱۰	۰,۵۷	۱,۸۹	
	امانتداری	۰,۹۱	۵,۵	۰,۵	تأیید				
	پایبندی به استانداردها	۰,۸۱	۵,۷	۰,۵۸	تأیید				
ادراک	کنترل احساسات	۰,۹۷	۵,۱	۰,۶۴	تأیید				
	توجه به ارزش‌ها	۰,۹۲	۵,۳	۰,۵۱	تأیید	۹	۰,۶۲	۲,۱	
	توجه به پس زمینه‌ها	۰,۹۷۹	۶,۲	۰,۸۲	تأیید				
	دوری از خطاهای ادراکی	۱,۰۰۱	۵,۹	۰,۷۹	تأیید				
	قدرت طلبی	۰,۸۹	۵,۹۷	۰,۸۳	تأیید				
ویژگی‌های ماکیاوول گرایی	عمل گرایی	۱,۰۰۲	۵,۲۳	۰,۹۲	تأیید				
	توجه وسیله برای رسیدن به هدف	۰,۷۶	۵,۸	۰,۸۷	تأیید	۶	۰,۷	۲,۳	
	نظارت شخصی بر امور	۰,۸۸	۶,۱	۰,۸۹	تأیید				
	اتکا به واقعیت‌های عینی	۰,۹۱	۵,۷۶	۰,۶	تأیید				
	اتکا به قوانین و مقررات	۰,۷۹	۵,۸۳	۰,۵۹	تأیید				
	عدم اعتماد به دیگران	۰,۹۱	۵,۶	۰,۸۳	تأیید				
	تمرکز بر جزئیات	۰,۹۲	۵,۲۳	۰,۹۲	تأیید				
ویژگی‌های شخصیتی	ذهنیت گرایی	۱,۰۰۷	۵,۱	۰,۸۳	تأیید				
	مطالعه‌ی بیشتر	۲,۰۳	۴,۸۹	۰,۴	حذف	۴	۰,۷۴	۲,۳۹	
	عدم بروز توانمندی‌های خود در میان جمع	۱,۹۳	۴,۷۲	۰,۳۶	حذف				
	تمرکز بر توانمندی‌های تخصصی	۰,۸۲	۵,۳۲	۰,۶۸	تأیید				
	دقت بیشتر	۱,۰۰۱	۵,۲۵	۰,۷۲	تأیید				
	توجه به فرهنگ جامعه	۰,۷۵	۵,۰۸	۰,۶۷	تأیید				
وجدان گرایی	برآورده نمودن اهداف جامعه	۲,۱۱	۴,۷۳	۰,۴۲	حذف	۳	۰,۷۶	۲,۴۷	
	تمرکز بر مسئولیت‌های فردی	۰,۹۷۹	۶,۲	۰,۷۱	تأیید				
	عدم تبعیض در ارتباطات	۰,۶۷	۵,۹	۰,۸۱	تأیید				
	بی طرفی حسابرس	۰,۷۶	۵,۱	۰,۶۲	تأیید	۱	۰,۸۹	۲,۹	
مهارت‌های	استقلال	۰,۴۳	۴,۹۸	۰,۶۹	تأیید				
		۱,۰۸۲							

مؤلفه اصلی	مؤلفه‌های فرعی	ضریب اهمیت تناسب مؤلفه‌های فرعی				شاخص‌های مؤلفه فرعی
		انحراف معیار	میانگین	ضریب توافق	اولویت	
حرفه‌ای						عدم سوگیری
						حفاظت از منافع سهامداران
						عدم وفاداری به جناح و گروه‌ها
تخصص	۰,۶۴	۲,۵۴	۰,۶۹	۷	۰,۷۶۱	احاطه بر مهارت‌های حسابرسی
					۱,۱۸	احاطه به استانداردهای حسابرسی
					۰,۷۵	احاطه به قوانین و مقررات تجارت و بورس
					۱,۰۱	احاطه با مباحث علمی و تئوریک حسابداری
					۱,۷۹	وجود دانش نظامند در حسابرس
					۱,۰۰۱	اتکا بر سابقه‌ی حسابرسی
تجربه	۰,۸۹	۲	۰,۶۶	۸	۰,۶۸	قدرت بالای پردازش اطلاعات
					۱,۰۰۱	ایجاد راه کارهای مطمئن
					۱,۰۲	مدیریت شرایط بحران
					۱,۰۶	تصمیم‌گیری مطمئن
					۰,۹۷۹	تفسیر اطلاعات
					۰,۹۲	شناخت معیارهای تأثیر گذار
					۱,۰۰۱	فشار اجتماعی برای پیاده سازی قوانین
					۰,۹۷۹	فشار نهادهای سیاسی
عوامل محیطی	۱,۰۱	۱,۶	۰,۵۴	۱۱	۱,۲۵۱	فشار ذینفعان
					۱,۰۴۵	فشار توسط ارگان‌های دولتی
					۱,۶۹۷	افزایش هزینه‌های حسابرسی
					۱,۱۵۰	رقابتی شدن فضای حسابرسی
	۱,۰۳	۱,۶۳	۰,۵۱	۱۲	۱,۲۸	افزایش تعداد شرکای حسابرس
					۰,۹۶	پیچیده‌تر شدن قوانین و آیین نامه‌های نظارتی بورس و مالیات
					۱,۰۰۲	افزایش آگاهی ذینفعان
					۱,۳۷۲	کاهش هزینه‌ها
	۰,۷۱	۲,۳۹	۰,۷	۵	۰,۷۶۱	ارتقای شفافیت‌ها
					۱,۱۸	کاهش هزینه‌ها نمایندگی
					۰,۷۵	کاهش عدم تقارن اطلاعاتی
					۰,۸۳	کاهش هزینه‌ها

حساب‌رسان بر اساس نظر نخبگان نمی‌تواند تأثیر گذار باشد. لذا حذف گردیدند که شامل موارد زیر هستند:

- (۱) صداقت
- (۲) معنویت
- (۳) مطالعه‌ی بیشتر
- (۴) عدم بروز توانمندی‌های خود در میان جمع
- (۵) برآورده نمودن اهداف جامعه
- (۶) وجود دانش نظامند در حسابرس

بر اساس نتایج کسب شده در دور اول دلفی مشخص گردید از مجموع ۶۶ ریز معیار تعداد ۵ مورد حذف می‌گردد، چرا که مشخص شد، ضریب توافق بدست آمده دربارهی این معیارها زیر ۰,۵ می‌باشد و انحراف معیار آنها عدد بالایی است و میانگین بدست آمده از متغیرهای تحقیق نیز با توجه به ۷ گزینه‌ای بودن مقیاس لیکرت پایین‌تر از ۵ می‌باشند. بر این مبنا می‌توان گفت این معیارها چندان در تردید حرفه‌ای

صنماً نتایج نشان داد، اعضای پانل ریز فاکتور جدیدی را در این رابطه پیشنهاد نکردند.

همچنین بررسی اهمیت تناسب مؤلفه‌های فرعی نشان داد، اولویت بندی آنها از نظر نخبگان درباره‌ی تردید حرفه‌ای حسابرسان بر اساس ملاک امتیاز بندی ۳ گزینه‌ای به ترتیب زیر می‌باشد:

جدول ۳- اولویت بندی مؤلفه‌های فرعی بر حسب ضریب توافق

مؤلفه‌های فرعی	ضریب توافق	اولویت بندی
استقلال	۰,۸۹	اولویت اول
مسئولیت پذیری	۰,۷۸	اولویت دوم
وجدان کاری	۰,۷۶	اولویت سوم
درون گرایی	۰,۷۴	اولویت چهارم
انتظارات ذینفعان	۰,۷	اولویت پنجم
ویژگی‌های ماکیاوول گرایی	۰,۷	اولویت ششم
تخصص	۰,۶۹	اولویت هفتم
تجربه	۰,۶۶	اولویت هشتم
ادراک	۰,۶۲	اولویت نهم
اطمینان	۰,۵۷	اولویت دهم
فشار جهت رسیدگی	۰,۵۴	اولویت یازدهم
فشار هزینه‌ای	۰,۵۱	اولویت دوازدهم
تحمل استرس	۰,۵۱	اولویت سیزدهم

جدول فوق بر حسب ضریب توافق و امتیازات داده شده توسط اعضای پانل به مؤلفه‌های فرعی مرتب شده است و همانطور که مشاهده می‌فرمایید، خبرگان مشارکت کننده در این تحقیق استقلال به عنوان مؤلفه‌ی فرعی مهارت حرفه‌ای را عامل مهمی در تردید حرفه‌ای حسابرسان می‌دانند و معتقد هستند این عامل می‌تواند نقش قابل توجهی در تردید حرفه‌ای داشته باشد، در حالیکه خارج از پیش بینی محقق، تحمل استرس به عنوان یکی از ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان، در اولویت آخر این امتیاز بندی قرار گرفت.

حال با توجه به ریز شاخص‌های حذف شده مجدداً دور دوم دلفی بین اعضای پانل به منظور تأیید نهایی مؤلفه‌های تحقیق انجام می‌گیرد.

۴-۲- نتایج دور دوم دلفی

بر اساس نتایج دور دوم دلفی مشخص گردید تمامی زیر شاخص‌های فرعی بر اساس میانگین بالای ۵، انحراف معیار پایین و ضریب توافق بالای ۰,۵، مورد تأیید قرار گرفتند. مدل تأیید شده بر اساس دو مرحله دلفی مبتنی بر نظرات نخبگان به صورت زیر طراحی می‌شود.

جدول ۴- نتایج دور دوم دلفی

مؤلفه اصلی	مؤلفه‌های فرعی	شاخص‌های مؤلفه فرعی	ضریب تناسب ریز معیارها		
			انحراف معیار	میانگین	ضریب توافق
مسئولیت پذیری		پاسخگویی	۰,۹۱	۵,۶۹	۰,۷۷
		تشریح مسئولیت‌ها	۰,۸۹	۵,۴۸	۰,۷۹
		تشریح اختیارات	۰,۹۲	۵,۱۸	۰,۸۳
		جلب اعتماد	۰,۷۸	۵,۸۷	۰,۹
		معنویت فردی	۰,۷۹	۶,۵	۰,۸۲
ویژگی‌های روانشناختی	تحمل استرس	تمرکز روانی	۰,۸۳	۵,۴۳	۰,۷۶
		آرامش خاطر	۰,۸۸	۵,۷۶	۰,۶۹
		کنترل عوامل تأثیر گذار	۰,۹۸	۶,۱	۰,۸
		اعتماد به نفس	۱,۰۰	۵,۸۹	۰,۹۳
		تمرکز بر حیطه‌ی تخصصی	۰,۹۳	۵,۰۱	۰,۶۹
اطمینان		پایبندی به هنجارها	۰,۸۶	۶,۳۲	۰,۷۹
		پایبندی به قوانین	۰,۸۴	۵,۱۲	۰,۶۸
		امانتداری	۰,۹۷	۵,۶۹	۰,۸
		پایبندی به استانداردها	۱,۰۱	۶	۰,۷۹

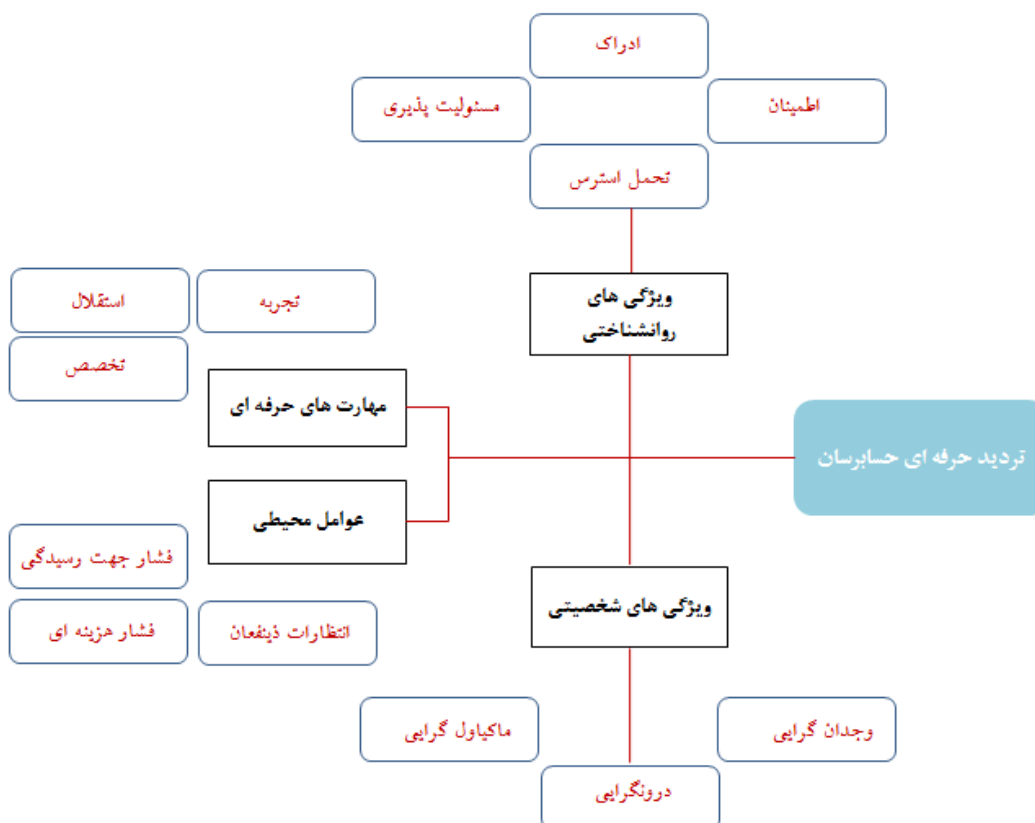
مؤلفه اصلی	مؤلفه‌های فرعی	شاخص‌های مؤلفه فرعی	ضریب تناسب ریز معیارها		
			انحراف معیار	میانگین	ضریب توافق
ادراک		کنترل احساسات	۰,۸۸	۵,۹	۰,۶۷
		توجه به ارزش‌ها	۰,۸۹	۵,۸۳	۰,۶۲
		توجه به پس زمینه‌ها	۰,۸۷	۵,۵۴	۰,۷۹
		دوری از خطاهای ادراکی	۰,۵۹	۵,۹۶	۰,۸۱
ویژگی‌های ماکیاوول‌گرایی		قدرت طلبی	۰,۷۵۰	۵,۲۳	۰,۹
		عمل‌گرایی	۱,۰۰۳	۵,۹۷	۰,۸۹
		توجه وسیله برای رسیدن به هدف	۰,۹۳	۵,۴۹	۰,۸۹
		نظارت شخصی بر امور	۰,۷۸۶	۵,۸۶	۰,۷
		اتکا به واقعیت‌های عینی	۰,۹۸	۵,۹۹	۰,۸۷
		اتکا به قوانین و مقررات	۰,۸۳	۵,۴۳	۰,۷۵
		عدم اعتماد به دیگران	۱,۰۰۲	۵	۰,۸۸
ویژگی‌های درون‌گرایی		تمرکز بر جزئیات	۰,۹۸	۵	۰,۶۹
		ذهنیت‌گرایی	۰,۷۸	۶,۲	۰,۸
		تمرکز بر توانمندی‌های تخصصی	۱,۰۰	۶,۰۳	۰,۹۳
		دقت بیشتر	۰,۸۹	۵,۰۲	۰,۷۵
وجدان‌گرایی		توجه به فرهنگ جامعه	۰,۹۵	۵,۶۹	۰,۸۴
		تمرکز بر مسئولیت‌های فردی	۰,۸۵	۵,۸۹	۰,۷۱
		عدم تبعیض در ارتباطات	۱,۰۰۱	۵,۰۳	۰,۶۹
استقلال		بی‌طرفی حساب‌رسان	۰,۷۲	۵,۸۸	۰,۹۹
		درست‌کاری حساب‌رسان	۰,۶۴	۶,۱۸	۰,۹۷
		عدم سوگیری	۰,۸۳	۶,۳	۰,۹۸
		حفاظت از منافع سهامداران	۰,۷۶	۵,۷۹	۰,۸۸
		عدم وفاداری به جناح و گروه‌ها	۰,۶۴	۵,۷۹	۰,۶۴
مهارت‌های حرفه‌ای		احاطه بر مهارت‌های حساب‌رسانی	۰,۸۷	۶,۰۳	۰,۹۱
		احاطه به استانداردهای حساب‌رسانی	۰,۷۲	۵,۹	۰,۶۹
		احاطه به قوانین و مقررات تجارت و بورس	۱,۰۰۳	۵,۶۴	۰,۶۹
		احاطه با مباحث علمی و تئوریک حساب‌داری	۰,۸۷۶	۵,۴	۰,۸
تجربه		اتکا بر سابقه حساب‌رسانی	۰,۸۸	۶,۰۲	۰,۶۵
		قدرت بالای پردازش اطلاعات	۰,۹۸۶	۵,۹	۰,۹۶
		ایجاد راه کارهای مطمئن	۱,۰۱	۵,۷۹	۰,۷۷
		مدیریت شرایط بحران	۰,۵۹	۵,۹۶	۰,۸۱
		تصمیم‌گیری مطمئن	۰,۷۵۰	۵,۲۳	۰,۹
		تفسیر اطلاعات	۱,۰۰۳	۵,۹۷	۰,۸۹
		شناخت معیارهای تأثیر گذار	۰,۹۳	۵,۴۹	۰,۸۹
		فشار اجتماعی برای پیاده‌سازی قوانین	۰,۷۸۶	۵,۸۶	۰,۷
عوامل محیطی	فشار جهت‌رسیدگی	فشار نهاد‌های سیاسی	۰,۹۸	۵,۹۹	۰,۸۷
		فشار ذینفعان	۰,۸۳	۵,۴۳	۰,۷۵
		فشار توسط ارگان‌های دولتی	۱,۰۰۲	۵	۰,۸۸
فشار		افزایش هزینه‌های حساب‌رسانی	۰,۹۸	۵	۰,۶۹
		رقابتی شدن فضای حساب‌رسانی	۰,۷۸	۶,۲	۰,۸

ضریب تناسب ریز معیارها				شاخص های مؤلفه فرعی	مؤلفه های فرعی	مؤلفه اصلی
تأیید/ حذف	ضریب توافق	میانگین	انحراف معیار			
تایید نهایی	۰,۹۳	۶,۰۳	۱,۰۰	افزایش تعداد شرکای حسابرسی	هزینه های	
تایید نهایی	۰,۷۵	۵,۰۲	۰,۸۹	پیچیده تر شدن قوانین و آیین نامه های نظارتی بورس و مالیات		
تایید نهایی	۰,۸۴	۵,۶۹	۰,۹۵	افزایش آگاهی ذینفعان	انتظارات ذینفعان	
تایید نهایی	۰,۷۱	۵,۸۹	۰,۸۵	کاهش هزینه ها		
تایید نهایی	۰,۶۹	۵,۰۳	۱,۰۰۱	ارتقای شفافیت ها		
تایید نهایی	۰,۹۹	۵,۸۸	۰,۷۲	کاهش هزینه ها نمایندگی		
تایید نهایی	۰,۹۷	۶,۱۸	۰,۶۴	کاهش عدم تقارن اطلاعاتی		

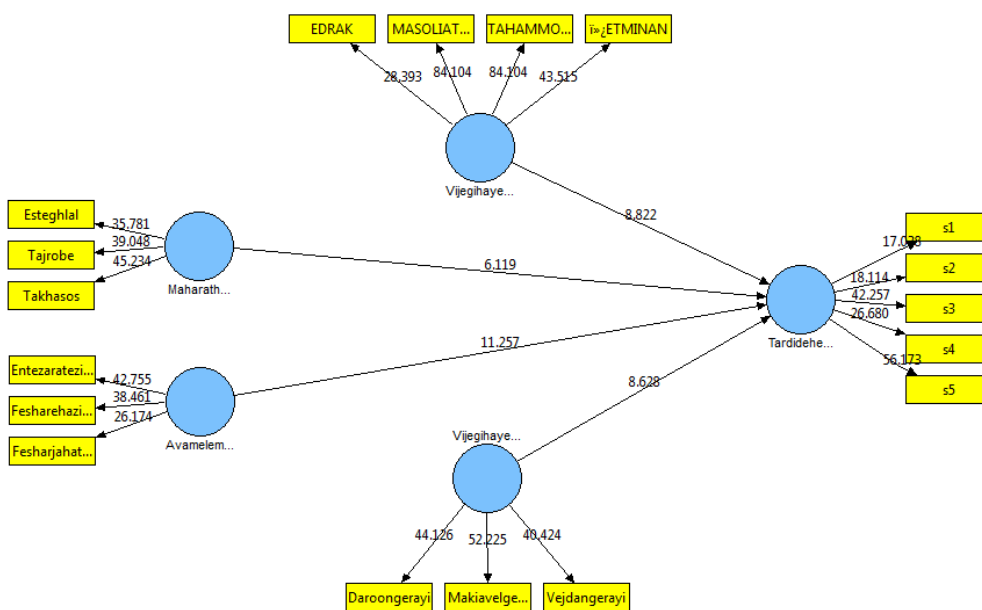
۳-۴- مدل تحقیق

پایایی سازه، پایایی مرکب، متوسط واریانس استخراج شده و بار عاملی، و الگوی درونی شامل ضریب تعیین R^2 برای متغیرهای مکنون (وابسته) استفاده گردید. تمامی بررسی های برازش شده تایید و مدل ساختاری بر اساس آماره t و واریانس بارعاملی و ضریب مسیر به شکل زیر ارائه شدند:

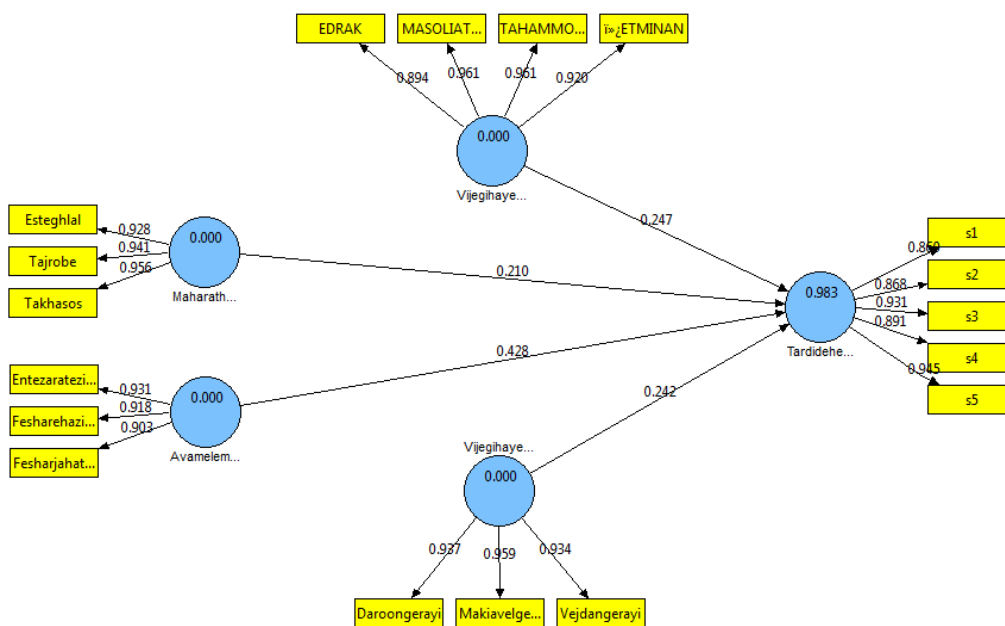
با توجه به مدل طراحی شده ی فوق به منظور تاثیر این عوامل بر تردید حرفه ای حسابرسان از آزمون معادلات ساختاری با نرم افزار (PLS) استفاده می شود. در این آزمون ابتدا به منظور برازش مدل از مدل های الگوی بیرونی شامل



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش



شکل ۲- آماره t



شکل (۳) واریانس و بارعاملی و ضریب مسیر

استفاده از الگوریتم راه اندازی خودکار^{۴۵} به دست می آید (آذر و همکاران، ۱۳۹۱).

بعد از تایید مدل به منظور بررسی و آزمون فرضیات تحقیق از ضرایب مسیر و همچنین آماره t استفاده شد. برای مشخص کردن قدرت رابطه میان دو متغیر از ضرایب مسیر استفاده شد که تحت عنوان ضرایب بتا استاندارد شده رگرسیون OLS تفسیر می شود. برای بررسی معنادار بودن روابط نیز از اندازه تی (t-value) استفاده شد که در نرم افزار Smart PLS با

جدول ۵- نتایج آزمون فرضیات تحقیق (متغیر وابسته):**تردید حرفه ای حسابرسان**

مسیر	ضریب مسیر B	آماره t	نتیجه
عوامل محیطی	۰,۴۲	۱۰,۳	تایید
مهارت های حرفه ای	۰,۲۱	۵,۸	تایید
ویژگی های شخصیتی	۰,۲۴	۸	تایید
ویژگی های روانشناختی	۰,۲۴	۸,۸	تایید

بررسی های آماری تحقیق نشان داد، مقدار ضریب مسیر برای تمامی متغیرهای تحقیق مثبت بوده که نشاندهنده ی تاثیر مثبت متغیرهای مستقل بر وابسته می باشد و با توجه به اینکه مقدار ضریب معناداری (آماره t) برای تمامی متغیرهای تحقیق بیشتر از ۱/۹۶ می باشد، بنابراین فرضیات تحقیق تایید گردید.

۵- نتیجه گیری و بحث

حرفه ی حسابداری با موضوعات احتمالی زیادی رو به رو بوده است به گونه ای که این شغل حساس را تحت تاثیر عوامل و متغیرهای فراوانی قرار می دهد. کاهش مهارت حرفه ای، ضعف حرفه و کیفیت پایین آموزش حسابرسان (بکوف و همکاران^{۴۶}، ۲۰۱۶)، توجه نکردن به شناخت احساسات و هیجانات (دیپویت^{۴۷}، ۲۰۰۹) همه به منزله ی عامل مربوط در تصمیم گیری های درست و کامل (مک فایل^{۴۸}، ۲۰۰۴) در حرفه ای حسابداری محسوب می شود. نقش، وظیفه و مسئولیت حسابرسان حرفه ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه

و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، ایجاب می کند که آنان به مباحثی همچون تردید حرفه ای توجه ویژه نشان دهند (کوهن و همکاران^{۴۹}، ۲۰۱۳). در همین راستا، یکی از موضوعات بحث انگیز و مهم در حسابداری، تردیدهایی است که حسابرسان به عنوان بخشی از کار روزمره خود با آن سر و کار دارند. با توجه به توضیحات داده شده، هدف این تحقیق طراحی مدل تردید حرفه ای حسابرسان می باشد که در این بخش تلاش می شود، نتایج تحقیق مورد بحث و بررسی قرار گیرد. در بخش کیفی با توجه به مولفه های اصلی و فرعی تعیین شده از طریق مبانی نظری بر اساس روش ارزیابی انتقادی، طی دو مرحله ی دلفی مورد بررسی اعضای پانل یعنی ۱۶ خبره انتخاب شده بر اساس روش نمونه گیری همگن صورت پذیرفت و طبق نتایج تحقیق ۴ مولفه اصلی شامل ویژگی های روانشناختی، ویژگی های شخصیتی، عوامل محیطی و مهارت های حرفه ای و ۱۳ مولفه فرعی (طبق جدول ۶) شناسایی گردید.

بر اساس نتایج تحقیق مشخص گردید، ۴ عامل شناسایی شده بر تردید حرفه ای حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. در تحلیل نتایج بدست آمده به تفکیک باید بیان نمود، عوامل محیطی همچون فشار جهت رسیدگی، فشار هزینه ای و انتظارات ذینفعان می تواند تردید حرفه ای حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد. در واقع مجموع عوامل محیطی می تواند بر حسابرس به عنوان ارتقاء دهندگان سطح شفافیت گزارشات مالی شرکت ها فشار بیاورد و قضاوت های آنها را تحت الشعاع قرار دهد به گونه ای که حسابرس در بررسی های خود با تردید به مباحث بنگرد و با دقت بیشتر آنها را بررسی کند.

جدول ۶- خلاصه مولفه های تایید شده بر اساس روش دلفی

عوامل محیطی	مهارت های حرفه ای	ویژگی های شخصیتی	ویژگی های روانشناختی	مولفه های اصلی
فشار جهت رسیدگی فشار هزینه ای انتظارات ذینفعان	تخصص تجربه استقلال	درونگرایی وجدان گرایی ماکیاول گرایی	مسئولیت پذیری تحمل استرس ادراک اطمینان	مولفه های فرعی

تحلیل نتیجه دیگر این تحقیق باید بیان نمود، مهارت های حرفه ای شامل تخصص، تجربه و استقلال نقش مهم و قابل توجهی در تردید حرفه ای حسابرس دارد. عبارات دیگر، با افزایش میزان استقلال، تخصص و تجربه ی حسابرس می توان انتظار داشت، تردید حرفه ای حسابرسان نسبت به بررسی صورت های مالی شرکت ها افزایش یابد، چرا که حسابرسان از طریق کسب تجربه، تخصص و استقلال بیشتر در طی سالیان

از آنجائیکه اظهار نظر حسابرسان پدیده ای است که به فعالیت های حسابداری ارزش می دهد، می توان گفت عوامل محیطی نقش قابل توجهی در آن ایفا نموده و می تواند قضاوت حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد، چرا که فشار نهادهای نظارتی جهت حسابداری صورت های مالی شرکت ها، انتظارات ذینفعان و فشارهای هزینه ای به عنوان علل و عوامل محیطی می تواند بر تردید حرفه ای حسابرسان بیفزاید. همچنین در

حسابرس بدون جانبداری قضاوتی، شواهد و مستندات کافی را بررسی نماید و ارزیابی منتقدانه‌ای نسبت به صورت‌های مالی داشته باشد تا مراقبت حرفه‌ای و هوشیارانه‌ای در چارچوب استاندارد‌ها و قوانین از خود نشان دهد و از این طریق کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی را تقویت نماید. نتایج فرضیات تحقیق از نظر مفهومی تا حدی با تحقیقات رجعی زاده و همکاران (۱۳۹۵)؛ نیکومرام و همکاران (۱۳۹۵)؛ تحریری و پیری سقرلو (۱۳۹۵)؛ کوادچرز و همکاران^{۵۰} (۲۰۰۹) و هرت^{۵۱} (۲۰۰۷) مطابقت دارد.

با توجه به نتایج کسب شده پیشنهادات زیر به تفکیک هر نتیجه‌ی بدست آمده ارائه می‌شود:

شناخت ویژگی‌های شخصیتی و تعیین آزمون‌های شخصیت در زمان تصدی شغل حسابرسی به عنوان یکی از معیارهایی می‌باشد، که می‌بایست مد نظر قرار گیرد. در واقع پیشنهاد می‌شود، نهاد‌های نظارتی همچون دیوان محاسبات و سازمان بورس اوراق بهادار در کنار آزمون‌های کتبی، حتماً به شناخت ویژگی‌های شخصیتی افراد از طریق آزمون‌های استخدامی دست یابند، چرا که اظهار نظر حرفه‌ای حساب‌رسان به عنوان یک مبنا و معیار تصمیم‌گیری و ارتقا دهنده‌ی سطح شفافیت‌ها مطرح می‌باشد که در صورت تناسب مناسب بین ویژگی‌های شخصیتی با ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسی، می‌توان انتظار جامعه‌ی سالم‌تر و خالی از فساد و ... را شاهد باشیم.

همچنین پیشنهاد می‌شود، به ویژگی‌های روانشناختی حساب‌رسان در بازه‌های زمانی دوره‌ای، متوالی و پیوسته توجه گردد و از طریق برگزاری کارگاه‌های شناختی و رفتاری تلاش گردد تضاد‌های شغلی، فشارهای کاری و استرس را به عنوان سه بعد مهم مشاغل توأم با مسئولیت همچون حرفه‌ی حسابرسی، را کاهش دهند. توجه به ابعاد و ویژگی‌های روانشناختی می‌تواند فشار و بار مسئولیت‌ها را از دوش حساب‌رسان بکاهد و قضاوت‌های حرفه‌ای بهتری را ارائه دهند.

همچنین پیشنهاد می‌شود، سازمان‌ها و نهاد‌های نظارتی به منظور کاهش اشتباهات حرفه‌ای حساب‌رسان، با تکیه بر سابقه و تجربه‌ی حساب‌رسان، آموزش‌های تخصصی و حرفه‌ای را جهت بروز بودن علم و دانش حساب‌رسان و حفظ استقلال حسابرسی آنها مد نظر قرار دهند تا از طریق در هم آمیختن تخصص و تجربه، حساب‌رسان غیر قابل نفوذ تر و مستقل‌تری در حرفه‌ای حسابرسی را تقویت نمایند. همچنین باید به سمت تربیت حساب‌رسان تخصصی حرکت نمایند تا از این طریق با آشنایی و شناخت محتوا و متن عملکردی شرکت‌های

متوالی توانسته‌اند عنصر ذاتی تردید در حسابرسی را در قضاوت‌های حرفه‌ای خود مد نظر قرار دهند و از طریق ارزیابی منتقدانه صورت‌های مالی را با دقت بیشتر مورد بررسی قرار دهند. نکته‌ی مهم و قابل توجه آن است که تردید حرفه‌ای حسابرسی با سوء ظن و بدگمانی متفاوت است و نتیجه‌ی این فرضیه تایید نمود، هر میزان یک فرد حسابرس مهارت‌های حرفه‌ای لازم را با گذشت زمان بدست می‌آورد، توانایی تمیز قائل شدن بین آنها را خواهد داشت و از این طریق از تحریف با اهمیت صورت‌های مالی جلوگیری می‌نماید. از طرف دیگر، نیز باید گفت، ویژگی‌های شخصیتی شناسایی شده در این تحقیق همگی از نظر ویژگی‌های شخصیتی، دارای معیارهایی هستند که در عین حفظ استقلال و دقت در عملکردهای حرفه‌ای، قدرتمندی فرد را در برابر فشارهای محیطی مورد توجه قرار می‌دهد و از این طریق حسابرس با استناد به ویژگی‌های درون‌گرا بودن صورت‌های مالی و شواهد عینی را موشکافانه مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد و کمتر از معاشرت با صاحبکاران استقبال می‌نماید و از طرف دیگر بر مبنای ویژگی وجدان‌گرایی تلاش دارد، تا تمامی ابعاد رفتاری و ارزشی را مورد توجه قرار دهد و در نهایت با قدرت و عدم اطمینان کامل به صاحبکاران، به صورت منتقدانه صورت‌های مالی را بررسی کنند و در جهت ارتقای سطح شفافیت صورت‌های مالی نقش قابل توجهی ایفا نمایند. چرا که در اعمال تردید حرفه‌ای، حسابرس نباید تصور کند که مدیریت صادق نیست و همچنین نباید تصور کند که صداقت کامل دارد. بنابراین، حسابرس نباید با این تصور که مدیریت صادق است، به کمتر از شواهد متقاعدکننده راضی باشد. و در نهایت بر اساس آخرین نتیجه‌ی این تحقیق باید گفت، اختلال عملکرد رفتار حساب‌رسان بیانگر اعمال مشخص حسابرس است که فرصت حسابرسی غیر استاندارد را فراهم می‌کند. این اختلالات روانشناختی باعث می‌شود که فرآیند حسابرسی توانایی گردآوری شواهد و حسابرسی کافی و اتکاء پذیر را نداشته باشد، که این امر باعث می‌شود حسابرس در غیاب شواهد حسابرسی کافی و اتکاء پذیر تصمیمات حرفه‌ای نادرستی را اتخاذ کند و در نتیجه، حسابرسی اثربخشی صورت نگیرد. در واقع ویژگی‌های روانشناختی همچون مسئولیت‌پذیری، تحمل استرس، ادراک و اطمینان باعث می‌شوند حساب‌رسان با اتکاء به توانمندی‌های کنترلی بر رفتار خود، هیجان‌ات و استرس‌های وارد را کنترل نمایند و از طریق مسئولیت‌پذیری در قبال جامعه و ذینفعان، گزارشات با اطمینان و قابلیت اتکاء‌پذیری را مبتنی بر تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی ارائه دهند. عبارت دیگر وجود این ویژگی‌های روانشناختی باعث می‌شود،

- فعال در یک صنعت، اظهار نظر های حرفه ای را در این زمینه ارائه دهند.
- در نهایت پیشنهاد می شود، سازمان ها و نهادهای نظارتی با کنترل و کاهش علل تاثیر گذار منفی بر عملکردهای حسابرسان، پویایی بیشتری به اظهار نظرات حسابرسان در جهت انجام حرفه ی حسابرسی بدهند تا از این طریق بتوانند، سطح رضایت بیشتری به منظور کاهش هزینه های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی در جامعه ایجاد نمایند. قطعا کنترل تمامی این علل تاثیر گذار امکان پذیر نیست اما می توان گفت این سازمان ها و نهاد ها باید از معیارهای آموزشی و ارتقای سطح عمومی جامعه و متعادل شدن سطح انتظارات به کمک فرهنگ سازمانی استفاده نمایند، تا از این طریق نقش این علل و تاثیر گذاری آنها کاهش یابد. همچنین شناخت ریسک فاکتورهایی در این زمینه همچون انتظارات ذینفعان، فشار جهت رسیدگی و فشارهای هزینه ای می تواند به تدوین آیین نامه ها و دستورالعمل های نظارتی منجر گردد تا از این طریق همسو سازی بهتری بین قوانین و مقررات با آیین نامه ها و دستورالعمل های نظارتی ایجاد گردد.
- در راستای محدودیت این تحقیق باید گفت، هر چند می توانست ابعاد بیشتری در حوزه ی تردید حرفه ای حسابرسان شناسایی شود، اما بنا به دلایل مختلفی همچون محدودیت های زمانی و هماهنگی با نخبگان و ... تنها به این معیارها اکتفا شد و این تحقیق تلاش کرد، با همین معیارها، به یک دیدگاه اجمالی نسبت به شناخت علل موثر بر تردید حرفه ای حسابرسان دست یابد و بر این اساس پیشنهاد می شود برای تحقیقات آتی با بهره گیری از روش های مختلفی همچون گرند تئوری، تحلیل فازی و سناریو سازی به لایه های پنهان تر این موضوع مهم در عرصه های رقابتی شرکت ها دست یابد. نمونه ای از پیشنهادات برای تحقیقات آتی
- ۱) طراحی مدل تردید حرفه ای حسابرسان با رویکرد تحلیل داده بنیاد
 - ۲) شناسایی و اولویت بندی معیارهای اقتصادی و سیاسی بر تردید حرفه ای حسابرسان با رویکرد تحلیل فازی
- * حاجیها، زهره، گودرزی، احمد، فتاحی، زهرا (۱۳۹۲). ارتباط ویژگی های تردید حرفه ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم گیری آنها، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره نوزدهم، زمستان، ۴۳-۵۹.
- * حساس یگانه یحیی، کثیری حسین (۱۳۸۲). کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان مستقل، مطالعات حسابداری، شماره ۲.
- * قرباغبی، حسین، گروسی فرشی، میر تقی (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین مدل پنج عاملی شخصیت و خشنودی شغلی در کارکنان کارخانه ی تراکتور سازی تبریز، مجله ی دستاوردهای روانشناختی دانشگاه شهید چمران، دوره ی ۴، شماره ۲، ۱۱۳-۱۲۸.
- * کرمی، غلامرضا، وکیلی فرد، حمیدرضا، مزینانی، مهدی (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور، دانش حسابرسی، سال شانزدهم، شماره ۶۳، تابستان، ۵-۳۵.
- * ناظمی، فاطمه، آقا یوسفی، علیرضا، شقاقی، فرهاد. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط هوش معنوی ومؤلفه های شخصیت، فصلنامه روانشناسی نظامی؛ دوره ۴، شماره ۱۳، بهار، ۷۰-۷۹
- * نیکومرام، هاشم، هرمزی، شیر کوه، رویایی، رمضانعلی، رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۵). بررسی تاثیر سوگیری های روانشناختی بر تردید حرفه ای حسابرسان، پژوهش های تجربی حسابداری، سال ششم، شماره ۲۳، زمستان، ۱۲۲-۱۴۸.
- * ولیان، حسن، عبدلی، محمد رضا، کریمی، شبنم. (۱۳۹۶). طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر تردید حرفه ای حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره چهارم، پاییز و زمستان، ۲۱۵-۲۶۴.
- * یعقوب نژاد احمد و رویایی رمضانعلی و کاوه، آذین فر (۱۳۹۱). ارتباط بین شاخص های مکتب تردید گرایی و کیفیت حسابرسی، حسابداری مدیریت، شماره چهاردهم، پاییز، ۲۵-۳۵.

فهرست منابع

- * تحریری، آرش، پیری سقرلو، مهدی (۱۳۹۵). درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه ای در کار حسابرسی، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دانشکده ی مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۱، بهار، ص ۱۱۷-۱۳۵.
- * Agarwalla, S.K., Desai, N., Tripathy, A (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality, <http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2017.04.002>
- * Andreas, H., Zarefar, A., Rasuli, H. M. (2016). ANALYSIS OF FACTORS AFFECTING THE AUDITORS' PROFESSIONAL SCEPTICISM AND AUDIT RESULT QUALITY-THE CASE OF INDONESIAN GOVERNMENT AUDITORS, I J A B E R, Vol. 14, No. 6, 3807-3817

- opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory (Supplement)*: 45-97.
- * 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., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G (2013). Research on auditor professional skepticism: literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 45-97.
 - * Hurtt, R.K. 2007. Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 29, No. 1, 2010,pp: 149-171
 - * Ion, J. N., Myers, L. A. and Omer, C. T. (2010). "Exploring the Term of the Auditor-client relationship and the quality of Earnings: A case for Mandatory Auditor rotation?" *The Accounting Review*, Vol. 78, Issue 3, pp. 779-799.
 - * Korotkov D, Hanna E. The five factor model of personality: strengths and limitations in predicting Health status, sick-role and illness behavior. *Pers Individ Dif* 2004; 36, 187-199.
 - * Kruglanski, A. W (1990). Motivations for judging and knowing: Implications for causal attribution. *The handbook of motivation and cognition*. Foundation of social behavior. New York, NY: Guilford Press
 - * Kurtz, P (1992). *The new skepticism: Inquiry and reliable knowledge*. Buffalo, NY: Prometheus Books.
 - * Linn, M. C., de Benedictis, T., & Delucchi, K (1982). Adolescent reasoning about advertisements: Preliminary investigations. *Child Development*, 1599-1613.
 - * Mangleburg, T. F., & Bristol, T (1998). Socialization and adolescents' skepticism toward advertising. *Journal of Advertising*, 27(3), 11-21.
 - * McGinn, M (1989). *Sense and certainty: A dissolution of skepticism*. New York, NY: Basil Blackwell, Inc.
 - * McPhail, K (2004). An Emotional Response to the State of Accounting: Developing Accounting Students, Emotional Intelligence, Critical Perspectives on Accounting, 15, pp.629-48.
 - * Obermiller, C., & Spangenberg, E. R (1998). Development of a scale to measure consumer skepticism toward advertising. *Journal of Consumer Psychology*, 7(2), 159-186
 - * Out, Umoren Adebimpe., Elias, Asogwa Ikenna. (2017). Auditor Scepticism and Financial Crises: The Nigerian Factor, *Journal of Finance and Accounting*, 5(4): 123-130, doi: 10.11648/j.jfa.20170504.11
 - * Quadackers, L. M., T. L. C. M. Groot and A. Wright (2009). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions. Working paper. VU University Amsterdam.
 - * Securities and Exchange Commission (SEC) (2010). Commission statement in support of convergence and global accounting standards. Washington, D.C.: Government Printing Office.
 - * Anugerah, R. Nelly Sari, R. Frostiana, R. 2011. The Relationship between Ethics, Expertise, Audit Experience, Fraud Risk Assessment and Audit Situational Factors and Auditor Professional Skepticism. Department of Accounting, Faculty of Economics, Universities INDONESIA.
 - * Backof, A. G., Carpenter, T. D., & Thayer, J (2016). Auditing complex estimates: the impact of judgment frameworks and management-provided evidence on auditors' professional skepticism. Working paper. University of Georgia and University of Virginia.
 - * Bédard, J. & Chi, M. T. H (1993). Expertise in auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 12 (Supplement): 21-45.
 - * Brown, K. W., Ryan, R. M., & Creswell, J. D (2007). Mindfulness: Theoretical foundations and evidence for its salutary effects. *Psychological Inquiry*, 18 (7), 211-237.
 - * Bunge, M (1991). A skeptic's beliefs and disbeliefs. *New Ideas in Psychology*, 9(2), 131-149
 - * Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Peytcheva, M., & Wright, A (2013). How does the strength of the financial regulatory regime influence auditors' judgments to constrain aggressive reporting in a principles-based versus rules-based accounting environment?, *Accounting Horizons*, 27(3), 579-601.
 - * Coppage, R., & Shastri, T (2014). Effecting applying professional skepticism to improve audit quality. *The CPA Journal*, 24-28.
 - * De Fruyt, P. and Salgado, J. F (2003). Applied personality psychology: Lessons learned from the IWO field. *European Journal of Personality*, 17: 123-131.
 - * Deloitte (2009). Perspectives on professional judgment and professional skepticism. Deloitte Development LLC.
 - * Duckworth, A. L., Weir, D., Tsukayama, E., & Kwok, D (2012). Who does well in life? Conscientious adults excel in both objective and subjective success. *Frontiers in Personality Science and Individual Differences*, 3(356), 1-8 (pdf)
 - * Fogelin, R. J (1994). *Pyrrhonian reflections on knowledge and justification*. New York, NY: Oxford University Press.
 - * Ford, G. T., Smith, D. B., & Swasy, J. L (1990). Consumer skepticism of advertising claims: Testing hypotheses from economics of information. *Journal of Consumer Research*, 16(4), 433-441.
 - * Glover, S.M. & Prawitt, D. F (2013). Enhancing Auditor Professional Skepticism. Available at: <http://www.theacaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf>.
 - * Hogan, C. E., Rezaee, Z., Riley, R. A., Jr., & Velury, U. K (2008). Financial statement fraud: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 231-252
 - * Hoseini, S.H., Nikomaram, H. & Rezaei, A (2015). Influencing factors explain the auditors' professional skepticism relying on individual aspects. *Journal of Management Accounting*, (24): 13-27 (in Persian)
 - * Hurtt, K., H. Brown-Liburd, C.E. Earley, G. Krishnamoorthy (2015). Research on auditor professional skepticism – Literature synthesis and

یادداشت‌ها

- ¹ Backof et al
- ² Deloitte
- ³ McPhail
- ⁴ Cohen et al
- ⁵ Hurtt et al
- ⁶ Securities and Exchange Commission (SEC)
- ⁷ The Institute of Internal Auditors
- ⁸ Hoseini et al
- ⁹ Hogan et al
- ¹⁰ Agarwalla et al
- ¹¹ Glover & Prawitt
- ¹² Duckworth et al
- ¹³ Mayer et al
- ¹⁴ Brown et al
- ¹⁵ Perception
- ¹⁶ Anugerah et al
- ¹⁷ De Fruyt and Salgado
- ¹⁸ Korotkov et al
- ¹⁹ Wright
- ²⁰ Bédard & Chi
- ²¹ Shanteau
- ²² Ion
- ²³ Sweeney and Pierce
- ²⁴ Agarwalla et al
- ²⁵ Out & Elias
- ²⁶ Andreas et al
- ²⁷ Hurtt et al
- ²⁸ Coppage & Shastri
- ²⁹ Hurtt
- ³⁰ Ford et al
- ³¹ Koslow
- ³² Mangleburg & Bristol
- ³³ Obermiller & Spangenberg
- ³⁴ Stough
- ³⁵ Fogelin
- ³⁶ Bunge
- ³⁷ Kurtz
- ³⁸ Kruglanski
- ³⁹ Webster & Kruglanski
- ⁴⁰ Linn. et al
- ⁴¹ Kurtz
- ⁴² Bunge
- ⁴³ McGinn
- ⁴⁴ Critical Appraisal Skills Program: CASP
- ⁴⁵ Bootstrapping
- ⁴⁶ Backof et al
- ⁴⁷ Deloitte
- ⁴⁸ McPhail
- ⁴⁹ Cohen et al
- ⁵⁰ Quadackers et al
- ⁵¹ Hurtt

- * Shanteau, J (1992). Competence in experts: The role of task characteristics, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 53(2): 252-266.
- * Stough, C. L (1969). *Greek skepticism*. Berkeley, CA: University of California Press, Ltd.
- * Sweeney, B. and Pierce, B (2004), "Management control in audit firms: a qualitative examination", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 17 No. 5, pp. 779-812.
- * The Institute of Internal Auditors (2012). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, 3-26
- * Webster, D. M., & Kruglanski, A. W (1994). Individual differences in need for cognitive closure. *Journal of Personality and Social Psychology*, 67(6), 1049.
- * Wright, W. F (1988). Audit judgment experience and consensus, in Ferris, K. R (ed.), *A Critical Analysis*, Columbus, OH: Century VII Publishing Company, pp. 305-328.