

## طراحی مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی

۵

طراحی مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی

■ ساسان مهرانی<sup>۱</sup>

■ یحیی حساس یگانه<sup>۲</sup>

■ محمد ابوبی اردکان<sup>۳</sup>

■ حمیدرضا گنجی<sup>۴</sup>

### چکیده:

این مقاله به بررسی تردید حرفه‌ای از دیدگاه‌های مختلف ناشی از تعاملات اجتماعی و روابط بین حسابرس و صاحبکار در زمینه حسابرسی می‌پردازد. در این زمینه مواردی از جمله؛ آنچه که تردید حرفه‌ای را شکل می‌دهد؛ چگونگی بکارگیری آن توسط حسابرسان مستقل در خصوص صاحبکاران گوناگون؛ اینکه چگونه آن دیدگاه‌ها بین حسابرسان متفاوت می‌باشد؛ و چگونه حسابرسان مختلف در مورد آن قضاوت می‌کنند، مورد بررسی قرار گرفته است و در نهایت مدلی برای تردید حرفه‌ای حسابرسی با توجه به حرفه‌ای حسابرسی در ایران ارائه می‌نماید. با در نظر گرفتن رویکرد کیفی تحقیق و با استفاده از رهیافت نظریه مبنایی بر اساس ۲۸ مصاحبه عمیقی که در سال ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ با مشارکت کنندگان اصلی حسابرسی یعنی حسابرسان مستقل در سطوح مختلف نظیر شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست از بین موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی انجام شد، داده‌های پژوهش جمع آوری و طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و گزینشی، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و مفاهیم استخراج و نهایتاً مدل تحقیق ارائه گردید. مهمترین دستاورد این تحقیق را می‌توان دستیابی به مدل پارادایمی از تردید حرفه‌ای حسابرسی دانست و مولفه‌های مدل پارادایمی استخراج شده از پژوهش حاضر شامل ۲۵ مقوله، ۸۰ مفهوم از یکپارچگی و جامعیت نسبی برخوردار است و مدل تردید حرفه‌ای در حسابرسی در سطوح و ابعاد مختلف مورد بحث قرار گرفته است که بر اساس نظر خبرگان نیز مورد بررسی قرار و تایید گرفت. ضمن اینکه براساس یافته‌های پژوهش، داشتن «شک مبتنی بر گمان» به عنوان هسته اساسی تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مهمترین یافته است.

**کلمات کلیدی:** تردید حرفه‌ای، حسابرسی، رویکرد کیفی، نظریه مبنایی

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

۲. استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران

۳. دانشیار گروه مدیریت دولتی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

۴. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، نویسنده مسئول. پست الکترونیک:

hamidganji@ut.ac.ir



## □ ۱- مقدمه

با شروع قرن ۲۱، بحران‌های مالی و حسابداری فراوانی در ایالات متحده آمریکا، اروپا و سایر نقاط دنیا رخ داد که بحران شرکت‌هایی از قبیل «انرون»<sup>۱</sup>، «ورلدکام»<sup>۲</sup> و ... در میان آنها بسیار معروف است. با توجه به آثار بسیار مخرب آنها بر منافع ذی‌نفعان مختلف (سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، جامعه و ...)؛ ناظران، مقررات‌گذاران و دولتمردان، انگشت اتهام را به سوی حرفه حسابرسی و حسابداری نشانه رفتند و یکی از ریشه‌های عدم توفیق حسابرسی مستقل در دستیابی به مقاصدش را عدم به کارگیری مناسب تردید حرفه‌ای<sup>۳</sup> در تمام مراحل حسابرسی اعلام نمودند. گزارش‌های بازرسی کنترل کیفیت انجام شده از موسسه‌های حسابرسی در جهان اغلب بر نگرانی درباره کاربرد تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان تاکید می‌کنند. به عبارت دیگر، مقررات‌گذاران در زمان قصور حسابرسی از سوی حسابرسان مستقل، فرض می‌کنند که تردید حرفه‌ای از دست رفته است. بطور نمونه، جورج دیاکنت<sup>۴</sup>، رئیس حسابداری پیشین کمیسیون بورس و اوراق بهادار<sup>۵</sup> آمریکا، فقدان تردید حرفه‌ای را دلیل اصلی شکست‌های حرفه‌ای حسابرسان می‌داند (کارمایکل و کرایچ،<sup>۶</sup> ۱۹۹۶) و همچنین فقدان تردید حرفه‌ای در بیشتر بررسی‌ها و الزامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا نیز شناسایی شده است (بیزلی<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۱۳) و عامل اصلی برای طرح دعاوی در خصوص لغزش حرفه‌ای بر علیه حسابرسان بوده است (اندرسون و ولف<sup>۸</sup>، ۲۰۰۲). هیات رویه‌های حسابرسی شورای گزارشگری مالی<sup>۹</sup> (۲۰۱۰) از موسسه‌های حسابرسی می‌خواهد که شرکا و کارکنان، تردید حرفه‌ای را در کار خود اعمال نمایند و مؤسسه‌های حسابرسی باید کوشش در این زمینه را در اولویت قرار بدهند.

براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرس در انجام حسابرسی مستقل، الزام دارد تردید حرفه‌ای را به کار گیرد. در حالی که تردید حرفه‌ای در اغلب استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی مورد اشاره قرار گرفته و به آن ارجاع شده است، عدم دقت در تعریف مفهوم مذکور به تفاوت در چگونگی اعمال و بکارگیری آن در عمل منجر شده است. استانداردهای حسابرسی، تردید حرفه‌ای را نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد است، تعریف کرده اند و بیان می‌کنند، حسابرس باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای و شرایطی که می‌تواند به وجود آید و منجر به تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شود، برنامه‌ریزی و اجرا کند (استاندارد حسابرسی ایران، شماره ۲۰۰)، به عبارت دیگر بپذیرد که موقعیتهایی ممکن است

1. Enron
2. WorldCom
3. Professional Skepticism
4. George Diacont
5. SEC: Securities and Exchange Commission
6. Carmichael & Craig
7. Beasley
8. Anderson & Wolfe
9. FRC: Financial Reporting Council

وجود داشته باشد که به احتمال، سبب تحریف صورتهای مالی شود. تردید حرفه‌ای، یکی از حساس‌ترین مباحثی است که در حرفه حسابرسی مطرح می‌باشد و نقش قابل ملاحظه‌ای در عملیات حسابرسی دارد، اما مفهومی است که در بیشتر استانداردهای حسابرسی حاوی صراحت کمی است. این استانداردها پیشنهادهایی را در مورد به کار بستن افکاری نقادانه و حاوی تردید حرفه‌ای در مراحل مختلف حسابرسی به‌ویژه در طول برنامه‌ریزی حسابرسی و ارزیابی شواهد حسابرسی، ارائه داده‌اند. از طرف دیگر - علاوه بر استانداردهای حسابرسی - تحقیقات گذشته، ادبیات موضوع و سایر نوشته‌های دانشگاهی نیز تا اندازه‌ای در تعریف تردید حرفه‌ای ناسازگار بوده‌اند (نلسون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹).

در حالی که هیچ تعریف جهان شمول پذیرفته شده‌ای از تردید حرفه‌ای وجود ندارد، تعاریف ارائه شده برای تردید حرفه‌ای چه از سوی مراجع قانونی و استانداردگذار و چه از سوی محققان و ادبیات موجود تا حدود زیادی با هم متناقض و ناسازگار بوده و بکارگیری آن را با مشکل مواجه می‌کند. در نتیجه تبیین تردید حرفه‌ای و شناسایی خصیصه‌های آن به موضوع مدنظر استانداردهاگذاران، پژوهشگران دانشگاهی و حرفه‌ای در سال‌های اخیر بدل گشته است. از آنجا که توسط پژوهشگران مختلفی در سطح جهان در چندین سال گذشته اقداماتی در خصوص توسعه مدل نظری تردید حرفه‌ای که تابعی از ویژگی‌های مختلف فردی و محیطی است، انجام شده و یا همچنان در دست انجام است، این موضوع نشان می‌دهد افراد مختلف برداشتهای متفاوتی نسبت به یک مفهوم واحد دارند و فقدان یک تعریف، معیار و مدل واحد برای بکارگیری تردید حرفه‌ای در بین حسابرسان احساس می‌شود.

با در نظر گرفتن موارد ذکر شده و با توجه به اینکه تاکنون مدلی برای بکارگیری، شناسایی و تبیین مولفه‌های موثر بر تردید حرفه‌ای با توجه به شرایط محیطی ایران ارائه نشده است، تجزیه و تحلیل این موضوع بینشی فراهم می‌آورد که می‌تواند به بهبود فرآیند حسابرسی و برجسته نمودن موضوع تردید حرفه‌ای و تاکید بر اهمیت آن در توفیق بیش‌ازپیش حسابرسی کمک کند. بنابراین نیاز به داشتن مدلی برای بکارگیری تردید حرفه‌ای در عمل از سوی حسابرسان مستقل احساس می‌شود. بنابراین هدف اصلی این پژوهش آن است که تجربیات و دیدگاه‌های گروه‌های درگیر و ذینفع در حسابرسی را واکاوی کرده تا بدین ترتیب بتوانیم مدلی پارادایمی برای تردید حرفه‌ای در حسابرسی ارائه نمود تا برداشتی یکسان و همه شمول از این مفهوم حاصل شود و در عمل زمینه را برای بکارگیری و اعمال بیشتر تردید حرفه‌ای فراهم نماید. به عبارت دیگر، در این مطالعه به دنبال این هستیم تا مولفه‌هایی که بر ادراکات ذهنی حسابرسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران موثر هستند، را در قالب یک مدل مفهومی ارائه نموده و با استفاده از مدل مذکور، به فهم ادراکات و بینش‌های حسابرسان مستقل مختلف درباره چگونگی اعمال تردید حرفه‌ای در انجام حسابرسی‌ها، قایل شویم.

با توجه به این که هدف این پژوهش ارائه مدل تردید حرفه‌ای در حسابرسی با توجه به

1. Nelson

مجموعه شرایط موجود از منظر اجتماعی و ادراک کنشگران درگیر در آن است تا مقوله‌ها و ارتباط بین آنها را استخراج نماییم، پژوهشگر هیچ‌گونه پیش فرض، چارچوب و یا مدل از پیش تعیین شده‌ای را برای خود تعیین ننموده و در نتیجه این پژوهش دارای فرضیه نمی‌باشد. با این حال، سوال اصلی پژوهش را می‌توان اینگونه بیان نمود: «مدل تبیین مفهوم تردید حرفه‌ای و بکارگیری آن توسط حسابرسان مستقل چیست؟» پاسخ به این سوال، مستلزم پاسخگویی به سوالات خاصی است که بطور ویژه محقق در این مطالعه بدنبال پاسخگویی به آنها می‌باشد. نظیر «حسابرسان مستقل در مورد تردید حرفه‌ای چگونه قضاوت می‌کنند و آن را بکار می‌گیرند؟ درک ذهنی حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای چه پیامدهایی برای آنها دارد؟ چه مولفه‌هایی بر درک ذهنی حسابرسان از تردید حرفه‌ای و تعامل میان کنشگران موثر است و یا آن را تهدید می‌کند؟ چه راهبردهائی برای اعمال تردید حرفه‌ای از سوی حسابرسان اتخاذ می‌شود؟»

منافع همگانی حکم می‌کند کاوشهای بیشتری در این زمینه صورت گیرد که مشخص شود چه کارهایی میتواند انجام داد تا بر نقش مهم تردید حرفه‌ای در حسابرسی صورتهای مالی، تأکید بیشتری شود. پرسش‌هایی از قبیل موارد توصیف شده در بالا از مهمترین چالش‌ها و نگرانی‌های حسابرسان نسبت به تردید حرفه‌ای به حساب می‌آید که به دنبال یافتن پاسخی برای آنها می‌باشیم. در ادامه مبانی نظری پژوهش، روش شناسی، جامعه و نمونه تحقیق بیان می‌شوند و در پایان با ارائه یافته‌ها و تحلیل آنها، نتیجه‌گیری و بحث خواهد شد.

### ۱-۱- مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

تردید حرفه‌ای در تمام جنبه‌های حسابرسی ضروری است، از برنامه‌ریزی و ارزیابی ریسک گرفته تا ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی در شکل دهی نتیجه گیری‌های حسابرس. به همین جهت هم پژوهشگران (به عنوان مثال، نلسون) و هم قانونگذاران (به عنوان مثال، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۱</sup> PCAOB) همواره بر اهمیت اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای به هنگام انجام حسابرسی تأکید داشته‌اند، زیرا یکی از ریشه‌های موفق نبودن حرفه حسابرسی در کشف و گزارش تقلبات و بحران‌های مالی، در ادبیات جاری «نداشتن سطح مناسب تردید حرفه‌ای» و در نظر نگرفتن عوامل موثر بر آن عنوان شده است و همانطور که توسط بیزلی و همکاران (۲۰۱۳) در بررسی علل قصور حسابرسان مستقل در خصوص تقلب‌های کشف شده بورس و اوراق بهادار آمریکا بیان شده است، در میان ۸۱ موردی که از سوی SEC با حسابرسان برخورد قانونی شده بود، ۶۰ درصد از شکست‌های حسابرسان در طی دوره زمانی ۱۹۹۸-۲۰۱۰ ناشی از بکارگیری سطح ناکافی تردید حرفه‌ای در حسابرسی می‌باشد و تردید حرفه‌ای یکی از سه دلیل اصلی این شکست‌ها محسوب می‌شود.

در ادبیات حسابرسی دو دیدگاه در خصوص تردید حرفه‌ای وجود دارد و تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مفهومی دورگه - ترکیبی بوده که در برگیرنده جنبه‌های معرفتی و روانی از

1. PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board



شناخت می‌باشد و در شکل ۱ ترسیم شده است (توبا، ۲۰۱۲).

شکل ۱. چارچوب تردید در حسابرسی

روانشناختی		روش‌های کسب آگاهی و دانستن	
		رویکرد مثبت	رویکرد منفی
ذهن پرسشگر	بی‌طرفی	I	II
	شک مبتنی بر گمان	III	IV

شکل یک چارچوب کلی را نشان می‌دهد که شامل چهار خانه می‌باشد، هر خانه بیان‌کننده حالت معرفتی است که در آن ماهیت ترکیبی تردید حرفه‌ای در دو محور معرفتی گنجانده شده است و به طور کلی نشان‌دهنده این است که حسابرس تا چه حد در اعمال تردید حرفه‌ای در فرآیند پردازش شواهد می‌تواند عمیق عمل کند.

بُعد معرفت‌شناختی تردید حرفه‌ای به روش کسب آگاهی و دانستن مربوط است که حسابرس آن را دنبال خواهد کرد و بر اساس آن حسابرس باید بداند، چه رویکردی (مثبت یا منفی) را پیش از طراحی فرآیند ارزیابی شواهد اتخاذ کند.

رویکرد مثبت در فرآیند حسابرسی، مبتنی بر این فرض است که «هیچ تعارضی میان حسابرسان و مدیران شرکت در حوزه حسابرسی وجود ندارد» (ماتز و شرف، ۱۹۶۱). این فرض بیان می‌کند که هم مدیریت و هم حسابرسان علاقمند به نتیجه‌گیری یکسان و مشابه که همان ارائه منصفانه صورت‌های مالی است، می‌باشند (ماتز، ۱۹۶۷).

رویکرد منفی بر قدرت شواهد منفی نسبت به شواهد مثبت در فرآیند رسیدگی تأکید می‌کند. به بیان دیگر، رویکرد منفی بیان می‌کند که نفی نسبت به تصدیق قدرتمندتر است و ارزش شواهد منفی را نشان می‌دهد. رویکرد منفی بر این پیش‌فرض قرار دارد که همیشه یک تعارض بالقوه‌ای میان حسابرسان و مدیریت شرکت وجود دارد (رابرتسون<sup>۱</sup>، ۱۹۷۹). در این رویکرد حسابرس به طور فعالانه، روش‌هایی را برای جستجوی تحریف‌های بااهمیت (شواهد منفی) که می‌تواند ناشی از خطاها، تقلب و یا حتی فعالیت‌های غیرقانونی باشند، طراحی می‌کند (SAS شماره ۵۴).

بُعد روانشناختی آن نیز به حالت ذهن پرسشگر حسابرس و گرایش حسابرس به طرح سؤال در یک محیط خاص حسابرسی (بی‌طرفی<sup>۲</sup> و شک مبتنی بر گمان<sup>۳</sup>) مربوط است که به اندازه‌گیری عمق و وسعت ذهن پرسشگر حسابرس می‌پردازد (توبا، ۲۰۱۲).

1. Toba
2. Robertson
3. Neutrality
4. Presumptive Doubt



دیدگاه «بی‌طرفی» اشاره به چشم‌اندازی دارد که در آن حسابرس هیچگونه تعصب و سوگیری نسبت به اطلاعات و ادعاهای ارائه شده مدیریت ندارد. به عنوان نمونه در استاندارد حسابرسی شماره یک آمریکا، تردید براساس دیدگاه بی‌طرفی تعریف شده است (اومالی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰) و در استاندارد حسابرسی شماره ۵۳ آمریکا نیز در خصوص تردید حرفه‌ای چنین بیان شده است: «حسابرسی باید با نگرش تردید حرفه‌ای، برنامه‌ریزی و اجرا شود. حسابرس نه فرض می‌کند که مدیران متقلب هستند و نه فرض می‌کند که مدیریت بدون هیچ تردیدی در همه موارد صادق است.»

در حالی که «شک مبتنی بر گمان» نشان دهنده نگرش حسابرس است که در آن برخی از سطوح نادرستی یا سوگیری‌های مدیریت فرض شده است، مگر اینکه شواهد چیز دیگری را نشان دهد. این چشم‌انداز تا حدودی متفاوت‌تر، در استانداردهایی که بر حوزه تقلب متمرکز هستند یا نواحی که در آنها به نظر می‌رسد، مدیریت اختیارات بسیاری دارد، ارائه شده است. آن استانداردها بیشتر یک طرز تفکر دادگاهی - حسابرسی<sup>۲</sup> را نشان می‌دهند که در آن حسابرسان باید «شک مبتنی بر گمان» داشته و فرض کنند سطحی از نادرستی وجود دارد مگر اینکه داده‌ها چیز دیگری را نشان دهند (PCAOB ۲۰۱۲، بخش ۳۴۲ - بند ۰۴).

ملاحظه می‌شود که استانداردهای حسابرسی در هنگام بحث در مورد منابع شواهد حسابرسی، با موضع بی‌طرفانه‌ای آن را توصیف می‌کنند؛ یعنی حسابرس نه فرض می‌کند مدیریت متقلب است و نه فرض می‌کند مدیریت صداقت‌بلامنازعی دارد. در حالیکه در زمینه تقلب، استانداردهای حسابرسی می‌گویند که تردید حرفه‌ای یعنی نیاز به پرسشگری مداوم.

با این وجود، تردید حرفه‌ای بعنوان واژه‌ای که به طور گسترده در ادبیات و استانداردهای حسابرسی استفاده می‌شود، می‌تواند معانی مختلفی داشته باشد و برداشت ذینفعان مختلف از تردید حرفه‌ای نیز متفاوت است. اما، وجه مشترک اغلب تعریف‌های تردید حرفه‌ای در همه استانداردهای حسابرسی بکار رفته، استفاده از سه عنصر اقدام<sup>۳</sup>، ویژگی<sup>۴</sup> ها<sup>۵</sup> و طرز فکر<sup>۶</sup> برای توصیف تردید حرفه‌ای می‌باشد (فرانزل<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳). جدول ۱ نمونه‌هایی از بخش‌هایی از استانداردهای حسابرسی مرتبط به هر یک از این عناصر تردید حرفه‌ای را ارائه می‌کند.

1. O'Malley
2. Forensic-Auditing Mindset
3. Action
4. Attributes
5. Mindset
6. Franzel

**جدول ۱: نمونه‌هایی از استانداردهای مرتبط با عناصر تردید**
**اقدام (ارزیابی انتقادی):**

"جمع آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد حسابرسی، حسابرسان را به در نظر گرفتن کیفیت و کفایت شواهد ملزم می‌نماید. از آنجا که شواهد در کل فرایند حسابرسی جمع آوری و ارزیابی می‌شود، تردید حرفه‌ای باید در طول فرایند حسابرسی اعمال می‌شود." AU § (PCAOB) 230.08

**ویژگی‌ها (دانش، مهارت و توانایی):**

"حسابرسی توسط فرد و یا افرادی انجام می‌شود که از مهارت و آموزش‌های فنی کافی به عنوان حسابرسان برخوردارند." AU § 210.01 (PCAOB).  
 "حسابرسان از دانش، مهارت و توانایی خواسته شده از سوی حرفه حسابرسی، به منظور انجام با پشتکار، با حسن نیت و با شایستگی، جمع آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد، استفاده می‌کند." AU § 230.07 (PCAOB)  
 "به حسابرسان باید وظایف و کارهای مشخصی متناسب با سطح دانش، مهارت و توانایی آنها اختصاص داده شود و تحت نظارت باشند، به طوری که شواهد حسابرسی را که در حال بررسی هستند، بتوانند ارزیابی نمایند." AU § 230.06 (PCAOB)  
 "دانش، مهارت‌ها و توانایی‌های اعضای تیم حسابرسی باید متناسب با خطرات ارزیابی شده باشد." AS 13.5 (PCAOB)

**طرز فکر (نگرش):**

"حسابرسان نه فرض می‌کند که مدیریت نادرست است و نه فرض صداقت بلامنازع آن را می‌پذیرد. در اعمال تردید حرفه‌ای، حسابرسان نباید با شواهد کمتر قانع کننده به دلیل اعتقاد به این که مدیریت صادق است، راضی شود." AU § 230.09 (PCAOB).  
 استانداردهای مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب (تجدید نظر شده ۲۰۱۰): "حسابرسان باید حسابرسی را با این طرز فکر هدایت نماید و انجام دهد که احتمال وجود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب را تشخیص دهد، صرف نظر از هرگونه تجربه گذشته در واحد تجاری و صرف نظر از باور حسابرسان درباره صداقت و درستکاری مدیریت." AU § 316.13 (PCAOB).

(منبع: فرانزل، ۲۰۱۳)

نکته مهم این که علیرغم اینکه در ده سال گذشته موضوع تردید حرفه‌ای در حسابرسی مورد توجه دانشگاه و حرفه قرار گرفته و تحقیقات دانشگاهی زیادی در این زمینه انجام شده است، در خصوص اینکه کدام یک از این دیدگاه‌ها یا تعاریف مناسب‌ترین دیدگاه و تعریف برای بکارگیری در حسابرسی است، نیز اجماع وجود ندارد (کوآداکرز<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۴) و تعاریف و دیدگاه‌های مختلفی در خصوص تردید حرفه‌ای مطرح شده است. برخی از محققان در بیان خود از تردید حرفه‌ای دیدگاه بی‌طرفی و برخی دیگر از محققان دیدگاه شک مبتنی بر گمان را پذیرفته‌اند.

1. Quadackers

برخی از تحقیقات قبلی حسابرسی، تردید حرفه‌ای را معادل عدم اعتماد (که با تغییر فاکتورهای وضعیتی تغییر می‌یابد) در نظر گرفته و مورد بررسی قرار داده‌اند. در این دسته از مطالعات، تغییر سطح اعتماد نشان می‌دهد که محققان در حال اندازه‌گیری یک حالت به جای یک خصلت هستند. آنها تلاش کرده‌اند تغییرات در رفتارها را با دستکاری تغییرات در محیط (تغییرات در حالت) موجب شوند.

از آنجا که تردید حرفه‌ای می‌تواند هم بر قضاوت مبتنی بر تردید<sup>۱</sup> و هم بر اقدام مبتنی بر تردید<sup>۲</sup> حسابرس تأثیر گذارد، برخی از تحقیقات قضاوت مبتنی بر تردید را در نظر گرفته‌اند (مانند هارت و همکاران، ۲۰۱۳؛ کواداگرز و همکاران، ۲۰۱۴؛ و بروستر<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲). قضاوت مبتنی بر تردید زمانی رخ می‌دهد که حسابرس تشخیص می‌دهد که مساله‌ای بالقوه ممکن است وجود داشته باشد و در نتیجه تلاش‌ها و اقداماتی ضروری است. این دسته از محققان میزانی را که استعداد حسابرسان (به عنوان منشأ قضاوت حرفه‌ای) به آنها اجازه می‌دهد تا «ذهنی پرسشگر» را به هنگام ارزیابی شواهد داشته باشند، مورد بررسی قرار دادند. به عنوان نمونه، آیا آنها می‌توانند تشخیص دهند که چه زمانی به نظر می‌رسد شواهد «نادرست» باشند.

مطالعات دیگر (به عنوان مثال، براون<sup>۴</sup> و همکاران، ۱۹۹۹؛ پیچر<sup>۵</sup>، ۱۹۹۶؛ گرمینگ<sup>۶</sup>، ۱۹۹۹؛ ترنر<sup>۷</sup>، ۲۰۰۱) تلاش داشته‌اند تا رفتارهای مبتنی بر تردید را از طریق دستکاری شرایط حسابرسی - آیا برای یک موسسه حسابرسی اتکا به اطلاعات صاحبکار اولویت دارد و یا اعمال تردید حرفه‌ای - بررسی نمایند، اما این مطالعات نیز به طور مستقیم سطح تردید حرفه‌ای را اندازه‌گیری نمی‌کنند (نلسون، ۲۰۰۹). زیرا اقدام مبتنی بر تردید زمانی رخ می‌دهد که حسابرس رفتار خود را بر مبنای قضاوت مبتنی بر تردید تغییر می‌دهد.

با این حال قضاوت مبتنی بر تردید شرط لازم برای اقدام مبتنی بر تردید است. برای مثال، یک حسابرس ممکن است دارای دانش، تجربه یا خصلت‌هایی برای شناخت مساله‌ای باشد و بتواند قضاوت مبتنی بر تردید را اعمال نماید، اما ممکن است به دلیل فشارهای مختلف در حین حسابرسی نتواند اقدامی براساس آن قضاوتها انجام دهد. از سوی دیگر ممکن است یک حسابرس در شرایطی قرار گیرد که اقدام مبتنی بر تردید، تشویق می‌شود (هارت<sup>۸</sup>، ۲۰۱۳).

پیامدهای قضاوت مبتنی بر تردید نیز به چندین شکل مدنظر قرار گرفته است. برای مثال، برخی از تحقیقات بررسی کردند آیا حسابرسان قادر به شناسایی موارد نابهنجار در الگویی از

1. Skeptical Judgment

2. Skeptical Action

3. Brewster

4. Brown

5. Peccher

6. Gramling

7. Turner

8. Hurtt



شواهد که ممکن است نشانه‌ای از تقلب باشد، هستند (برای مثال پاپووا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲) یا خیر و برخی دیگر از محققین بررسی کردند آیا حسابرسان می‌توانند وظایف پیچیده دیگری نظیر مشکلات روبه‌های تحلیلی را به راحتی حل کنند (مانند پلوملی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲).

همانگونه که ملاحظه شد، علاوه بر مواردی است که پژوهشگران مختلف به ارائه دیدگاه‌های گوناگون خود از تردید حرفه‌ای پرداخته‌اند، نهادهای حرفه‌ای نیز به انجام اقدامات مقتضی در این زمینه تلاش نموده‌اند. مثلاً در سپتامبر ۲۰۱۵ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی<sup>۳</sup> (IAASB) و یک گروه پژوهشی، برای انجام طرح خلاصه سازی پژوهشهای دانشگاهی در حوزه تردید حرفه‌ای حسابرسان، توافق کردند. این کار به منظور به روزرسانی پژوهش‌های صورت گرفته به طور خاص توسط نلسون (۲۰۰۹) و هارت و همکاران (۲۰۱۳) انجام شد و بخشی از برنامه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی برای نحوه پاسخ مؤثرتر به موضوعهای مرتبط با تردید حرفه‌ای بود. در نهایت گزارش ارائه شده از سه بخش خلاصه‌ای فهرست وار از پژوهشهای مربوط به تردید حرفه‌ای، ارائه مشاهده‌های بااهمیت هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی و خلاصه اجرایی طرح تشکیل شده است (برازل<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷).

با در نظر گرفتن ملاحظات فوق در ادامه به برخی از مهمترین مطالعات انجام شده در این حوزه اشاره می‌شود.

راجرز<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «تأثیر انتقال دانش بر تردید حرفه‌ای در برنامه‌ریزی فرایند حسابرسی» نشان دادند که انتقال دانش نقش مهمی در بهبود تردید حرفه‌ای حسابرسان بازی می‌کند و درستی و صحت قضاوت‌های حسابرسان را بهبود میدهد. همچنین نتایج پژوهش آنان نشان داد که قضاوت حسابرسان متخصص نسبت به حسابرسان تازه کار دقیقتر است و سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهند.

کوهن<sup>۶</sup> و همکاران (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان «بررسی تأثیر رویکردهای شک احتمالی و بی‌طرفانه تردید حرفه‌ای بر نتایج کار حسابرسان» نشان دادند که دیدگاه بی‌طرفانه از تردید حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر مسیر حرفه‌ای حسابرسی از طریق سطوح بالای بکارگیری تردید حرفه‌ای نسبت به چشم انداز شک احتمالی دارد. دیدگاه شک احتمالی، اثر منفی بر مسیر شغلی حرفه‌ای حسابرسی از طریق به کارگیری سطوح پایین از تردید حرفه‌ای دارد.

اگاروالا<sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهش خود به بررسی تأثیر دو ویژگی روحی متناقض شامل تردید حرفه‌ای و توهم، بر ارزیابی اخلاقی راه‌های گوناگون مدیریت سود پرداختند. توهم امکان

1. Popova

2. Plumlee

3. IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

4. Brazel

5. Rodgers

6. Cohen

7. Agarwalla

کاهش ناهماهنگی شناختی غیراخلاقی به افراد را می‌دهد که نشات گرفته از رفتار غیراخلاقی خودخواهانه است. تردید حرفه‌ای می‌تواند افراد را وادار کند تا چنین رفتار خودخواهانه‌ای را مورد تردید قرار دهند و در نتیجه می‌تواند احتمال انجام رفتار غیراخلاقی را کاهش دهد. نتایج آنان نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای، توهم و نوع شریک به طور مشخص بر درجه‌های اخلاقی شرکا تأثیرگذار است. مدیران با ارائه میزان توهم بالا (پایین) و تردید حرفه‌ای پایین (بالا) شیوه‌های مدیریت سودی را نشان می‌دهند که عموماً غیراخلاقی در نظر گرفته شده بودند، همانطور که نسبتاً بیشتر یا کمتر اخلاقی در نظر گرفته شده بودند. هرچند که رتبه تردید حرفه‌ای و توهم حسابداران، رابطه معنی‌داری با رتبه اخلاقی آنان ندارد.

کزن<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «ارتباط هویت سازمانی با خلاقیت فردی: رفتار شهروند سازمانی به عنوان متغیر میانجی» به این نتیجه دست یافتند که طبق پیش‌بینی، هویت سازمانی به شکل مثبتی بر خلاقیت فردی تأثیرگذار است. علاوه می‌توان گفت کارکنانی که هویت حرفه‌ای آنها با سازمانی آنها همسو است، رفتار خلاقانه‌تری نشان می‌دهند و توانایی آنها در شکل‌گیری ایده، احساسات، خلاقیت جدید افزایش می‌یابد.

آرومگا<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهش خود با عنوان «تأثیر اخلاق، تجربه و مهارت بر کیفیت حسابرسی با تردید حرفه‌ای به عنوان متغیر میانجی» به این نتیجه رسیدند، که اخلاق، تجربه و مهارت حسابرس از طریق تردید حرفه‌ای به عنوان متغیر میانجی بر کیفیت نتایج حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

لوی حسین<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهش خود با عنوان «ارزیابی شاخص‌های تردید حرفه‌ای» به این نتیجه رسیدند که از شش شاخص ارائه شده توسط هارت بجز وقفه در قضاوت، پنج شاخص دیگر در محیط حسابرسی کشور مالزی مربوط است. آنان بیان می‌کنند که این تفاوت نتایجی که با تحقیقات هارت وجود دارد ممکن است به علت محیط‌های متفاوت در کشورهای مختلف باشد. همچنین آنان اظهار کردند که شاخص وقفه در قضاوت ممکن است از مشخصات قابل ملاحظه تردید حرفه‌ای در محیط حسابرسی مالزی نباشد، زیرا پاسخ دهندگان نیاز دارند که زمان بیشتری را برای تصمیم‌گیری حسابرسی اختصاص دهند. این ممکن است وظایف حسابرسی را به تأخیر بیندازد.

کوپیچ و شاستری<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) در مقاله‌ای با عنوان «بکارگیری مؤثر تردید حرفه‌ای بر بهبود کیفیت حسابرسی» اظهار می‌دارند، ویژگی‌های قضاوت با تردید شامل موارد مرتبط به حسابرسی - ویژگی‌ها، تجربه و تخصص، آموزش، انگیزه و استدلال اخلاق - مدارک - تأییدکننده در مقابل عدم تأییدکنندگی، منابع ذهنی در مقابل منابع عینی، مشتری - ریسک‌پذیری، پیچیدگی، یکپارچگی مدیریت و محیط خارجی - پاسخگویی به بازرسان و ناظران می‌باشند. همچنین

1. Mustafa Kesen  
2. Arumega  
3. Alwee Hussnie  
4. Coppage & Shastri

ویژگی‌های اقدامات با تردید شامل موارد مرتبط به حسابرس -شهادت اخلاقی، استقلال، مدارک - استانداردهای حسابرسی، مشتری - حاکمیت شرکتی و محیط بیرونی - تصدی مشتری، مسئولیت قانونی و انگیزه فعالیت‌های با تردید می‌باشند.

هارت و همکاران (۲۰۱۳) در مقاله خود به بررسی این موضوع پرداختند که آیا دیدگاه تردید حرفه‌ای به عنوان یک صفت یا ویژگی نسبتاً سخت باید به شرایط و مقتضیات حسابرسی پاسخ دهد و با در نظر گرفتن گروه وسیعی از عوامل مشتمل بر حسابرس، شواهد، صاحبکار و محیط بیرونی هدف از کار خود را (الف) بسط و گسترش کار نلسون (۲۰۰۹) از طریق بررسی پژوهشهای مربوط به تردید حرفه‌ای به منظور شناسایی منشأهای<sup>۱</sup> قضاوت مبتنی بر تردید و اقدام مبتنی بر تردید؛ (ب) شناسایی نواحی‌ای که فاقد پژوهش در بعد خاصی است و مشخص نمودن مسیر پژوهشهای آینده؛ و (ج) کاربرد یافته‌های پژوهش برای مقررات گذاران و افراد حرفه‌ای حسابرسی، بیان می‌کنند. آنها دو جنبه بنیادی از چارچوبی را که در مقاله نلسون (۲۰۰۹)، فرض شده بود - فقدان تردید یا می‌تواند نتیجه ناتوانی در تشخیص مشکل (فقدان قضاوت مبتنی بر تردید) باشد و یا می‌تواند ناشی از شکست در واکنش به یک مشکل شناخته شده (فقدان اقدام مبتنی بر تردید) باشد - مورد پذیرش قرار داده و بر این اساس به ارائه مدل خود می‌پردازند. هارت و همکاران (۲۰۱۳) با ساماندهی منشأهای قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید بر اساس زیرگروه‌های چهارگانه، مدل خود را از مدل نلسون (۲۰۰۹) متفاوت می‌سازند و اجزایی از تردید حرفه‌ای را که در مدل نلسون (۲۰۰۹) ارایه نشده‌اند، نیز در نظر می‌گیرند. این زیرگروه‌بندی‌ها بر مبنای مرور ادبیات مرتبط با شرایط محیطی است که حسابرسی در آن انجام شده و تاثیرات قضاوت‌ها و اقدامات حسابرس را به تصویر می‌کشند. آنها بیان نمودند تردید حرفه‌ای پایه انجام یک حسابرسی با کیفیت بالا می‌باشد.

هارت (۲۰۱۰) در تحقیقی با عنوان «توسعه مقیاسی برای اندازه‌گیری شک و تردید حرفه‌ای» بیان می‌کند که شک و تردید حرفه‌ای مشخصه فردی چند بعدی است و نتیجه می‌گیرد که قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس به شک و تردید حرفه‌ای بستگی دارد و بر این نکته تاکید کرده است که شک و تردید به عنوان یک صفت شخصی حسابرسان شناخته شده است و ارتباط شفاف و مشخصی بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی وجود دارد. با استفاده از مقیاس ارائه شده برای ارزیابی سطوح تردید حرفه‌ای حسابرسان، آنها اثرات این تردیدگرایی را بر ارزیابی شواهد و ارائه راه کارها آزمون می‌کنند و به طور کلی نتیجه گرفتند که حسابرسان با سطوح تردیدگرایی بالا بطور منظم رفتار متفاوتی را نسبت به حسابرسان با تردیدگرایی پایین نشان می‌دهند و در نتیجه حسابرسانی که تردیدگرایی بالاتری دارند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌دهند.

نلسون (۲۰۰۹) به رابطه بین شک و تردید حرفه‌ای به عنوان یک صفت مرتبط با قضاوت و تصمیم‌گیری اشاره کرده و یک مدل کلی و مرور جامعی از ادبیات تردید حرفه‌ای در حسابرسی

#### 1. Antecedents

را ارایه نمود. دیدگاه وی در خصوص تردید شک مبتنی بر گمان بود. وی نتیجه گرفت که تردید حرفه‌ای منجر به افزایش کیفیت قضاوت می‌گردد و هرچه حسابرسان با تردید حرفه‌ای بالاتری مواجه باشند، حسابرسی‌ها بطور بهتری انجام می‌شود، قضاوتهای حرفه‌ای و تصمیم‌گیری‌های حسابرسان مناسب‌تر می‌باشد و اشتباهات کمتری به وجود می‌آید. مدل نلسون (۲۰۰۹) به طور خاص برای آزمون و بررسی عواملی که بر تردید حرفه‌ای (یا فقدان آن) تاثیرگذار هستند، بسیار مفید است، زیرا تعاملات بین ویژگی‌های فردی مانند دانش، توانایی‌ها، خصلت‌ها و ویژگی‌های محیطی نظیر مشوق‌ها را شناسایی می‌کند و آنها را با ویژگی‌های شواهد حسابرسی به منظور نیل به قضاوت‌ها و اقدامات مبتنی بر تردید ترکیب می‌کند. این مدل همچنین توضیح می‌دهد که چگونه قضاوت صورت گرفته منعکس‌کننده سطح تردید حرفه‌ای است و درک این مساله را نیز ساده‌تر می‌کند که چگونه موسسه‌های حسابرسی می‌توانند بر روی تردید حرفه‌ای از طریق استخدام، آموزش، ارزیابی عملکردها، کمک به تصمیم‌گیری، مشوق‌ها و تغییرات در وظایف، تاثیر بگذارند. به نظر می‌رسد اعمال واقعی تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان تحت تاثیر جنبه‌هایی از دانش (مثلا، آگاهی از محدودیت‌های استانداردهای حسابداری و حسابرسی)، خصلت‌ها (مثل، اعتماد به نفس)، و انگیزه‌ها (مثل، آیا فشارهایی برای رعایت بودجه‌های زمانی اعمال می‌شود یا این که حسابرسان از اقدامات خاصی که موجب دلسردی نامطلوب صاحب کار می‌شود اجتناب می‌کند) باشد.

با وجودی که موضوع تردید حرفه‌ای موضوعی پیچیده است و طیف گسترده‌ای از مسائل را پوشش می‌دهد ولی مطالعات محدودی در این زمینه در ایران انجام شده است و عمده تحقیقات صورت گرفته در حوزه دانشگاهی ایران یا به شکل ترجمه و توصیف موضوع بوده، نظیر مطالب چاپ شده در شماره ۹۰ نشریه حسابرسان (۱۳۹۶) و یا در مسیر مطالعات کمی و پارادایم اثباتی بوده که در زیر به برخی از مهمترین آنها اشاره می‌شود.

مهربان‌پور و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی طرز تفکرهای مختلف بر تردید حرفه‌ای به کار رفته توسط حسابرسان پرداختند. آنها مداخله‌ای را در سه وضعیت طرز تفکر هدفمند، طرز تفکر اجرایی و وضعیت بدون مستندسازی طراحی کردند تا طرز تفکری را تحریک نماید که می‌تواند به لحاظ نظری رابطه مثبتی با تردید حرفه‌ای بالاتر داشته باشد. جامعه تحقیق، شرکا و مدیران شاغل در مؤسسات حسابرسی، عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۶ بود که با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند، تعداد ۶۰ پاسخنامه به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. داده‌های جمع‌آوری شده از طریق نرم افزار SPSS و با استفاده از روش‌های آماری کروسکال وایس و من ویتنی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نشان داد که حسابرسان در وضعیت طرز تفکر هدفمند تردید حرفه‌ای بالاتری نسبت به دو وضعیت مربوط به طرز تفکر اجرایی و وضعیت بدون مستندسازی دارند.

رضائی و همکاران (۱۳۹۷) تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان شاغل در مؤسسات بخش خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی

را بررسی کردند. روش پژوهش آنها برای جمع آوری مبنایی نظری کتابخانه‌ای و برای جمع آوری داده‌های پژوهش، پیمایشی است. ابزار پژوهش نیز پرسشنامه است. نمونه آماری مطالعه حاضر ۱۹۵ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی حسابرسی می‌باشد. فرضیه‌های پژوهش نیز بر اساس معادلات ساختاری مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای تأثیر معنادار و مثبت بر هر شش بعد تردید حرفه‌ای شامل جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن، درک میان فردی، اعتماد به نفس و ذهن پرسشگر دارد.

ولیان و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیق خود با عنوان طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، از طریق تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) به دنبال طراحی مدلی مبتنی بر دسته‌بندی و تفکیک عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان در یک بازه زمانی یکساله بین خرداد ماه ۱۳۹۵ تا خرداد ماه ۱۳۹۶ بودند. روش‌شناسی تحقیق آنها ترکیبی بوده که در بخش کیفی مبتنی بر شناسایی عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان از طریق بررسی مبنایی نظری و تئوریک و انجام تحلیل دلفی با مشارکت ۱۶ متخصص به عنوان اعضای پانل و در بخش کمی نیز از طریق تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به دنبال مدل سازی ساختاری و تفسیری می‌باشد که در این بخش تعداد ۱۲ نفر از حسابرسان با تجربه مشارکت نمودند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که، اساسی‌ترین عوامل تردید حرفه‌ای، بی‌طرفی حسابرسان، احاطه به استانداردهای حسابرسی، احاطه بر مهارت‌های حسابرسی و احاطه به قوانین و مقررات تجارت بورس است، که این عوامل شاخص‌های مربوط به استقلال و تخصص حسابرسان در نتایج دلفی بودند. همچنین در بالاترین سطح و در واقع کم‌اثرترین عامل بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، بُعد تشریح اختیار، از شاخص‌های مسئولیت‌پذیری به عنوان ویژگی‌های روانشناختی می‌باشد.

تحریری و پیری (۱۳۹۵) در تحقیق خود به بررسی درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی پرداختند. آنها برای بررسی درک حسابرسان از این مفهوم کلیدی، از تأثیر شش عامل رتبه حسابرسان، جنسیت، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سن، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی استفاده نمودند و اطلاعات مورد نیاز خود را از طریق پرسشنامه‌های توزیع شده بین کلیه شاغلین در مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که دارای رتبه الف و در تهران مستقر هستند، جمع‌آوری کردند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که پنج عامل رتبه حسابرسان، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، سن، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی بر درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای تأثیر معنی‌دار و عامل جنسیت بر درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی بی‌تأثیر است. نتایج آنها نشان می‌دهد که حسابرسان با ویژگی‌های مختلف درک‌های متفاوتی از مفهوم بنیادی و کلیدی تردید حرفه‌ای دارند و این می‌تواند چالشی برای حرفه حسابرسی باشد و توجه بیشتر در حوزه آموزش و استانداردگذاری را می‌طلبد.

رجبعلی‌زاده و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیق خود با عنوان بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان هدف از اجرای پژوهش خود را بررسی ارتباط بین ابعاد تردید حرفه‌ای شامل بعد بی‌طرفی و بعد شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه حسابرسان بیان نمودند. آنها با به کارگیری دو سناریوی شبه آزمایشگاهی، به پیمایش نظر ۹۷ نفر از حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسانی عضو جامعه حسابداران رسمی اقدام کرده و نتیجه گرفتند که در محیط کنترلی با ریسک بالا ارتباط بین بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه نسبت به ارتباط بین شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه قوی‌تر است. همچنین ارتباط بین بی‌طرفی و قضاوت‌های دیرباورانه در محیط کنترلی با ریسک بالا، شدت می‌یابد و تفاوت معناداری در شدت ارتباط میان شکاکیت و قضاوت‌های دیرباورانه در دو محیط کنترلی با ریسک بالا و ریسک پایین وجود ندارد. در مجموع، یافته‌های آنها شواهدی تجربی در حمایت از دیدگاه حاکم بر استانداردهای حسابرسانی مبنی بر ترجیح بعد بیطرفی نسبت به بعد شکاکیت فراهم می‌آورد.

سیاسی و دیناربر (۱۳۹۴) در پژوهش خود یک مدل مفهومی جهت تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران ارائه نمودند که رابطه میان عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای را در قالب مشخصه‌های اصلی و فرعی نشان می‌دهد. ابزار جمع‌آوری داده‌ها توسط آنها، پرسشنامه بود که توسط نمونه‌ای از اعضای حسابداران رسمی ایران تکمیل گردید. سپس داده‌های بدست آمده با تکنیک‌های تحلیل عاملی اکتشافی و مدلسازی معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفته است. بر اساس تحلیل عاملی اکتشافی، شش عامل اصلی «خصوصیات فردی حسابرسان»، «عملکرد حسابرسان»، «ویژگی‌های کار حسابرسانی»، «نظارت حرفه‌ای»، «مسائل روانشناختی» و «عوامل محیطی» از عوامل تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی تعیین گردید. همچنین بررسی‌های مدلسازی معادلات ساختاری، پنج شاخص از این عوامل تأثیرگذار را بر تردید حرفه‌ای مناسب دانسته و نتایج نشان داد که از میان این شاخص‌ها، عامل «مسائل روانشناختی» بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی اثری ندارد، این در حالی است که از میان سایر عوامل اصلی اثرگذار، عامل «ویژگی‌های کار حسابرسانی» بیشترین تأثیر را بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارد.

حسینی و همکاران (۱۳۹۴) در تحقیق خود با عنوان تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی از مدل ارائه شده توسط هارت (۲۰۱۰) برای تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردیدگرایی حسابرسان استفاده نمودند و همچنین بر شفاف‌سازی مفهوم تردیدگرایی نیز تمرکز کرده و ارتباط میان مشخصه‌های فردی حسابرسان و تردید حرفه‌ای آنها را مورد مذاکره قرار دادند. جامعه آماری پژوهش آنها برای آزمون فرضیات، حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران شاغل در حرفه حسابرسانی می‌باشد. نتایج مبنی بر تأثیر جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان فردی آنها بر تردید حرفه‌ای حسابرسانی، فرضیات تحقیق را حمایت می‌کنند و سایر عوامل نیز تبیین کننده تردید حرفه‌ای نمی‌باشند.

روایسی و همکاران (۱۳۹۳) در بررسی ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل نتیجه گرفتند که یکی از عوامل مهمی که بر قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است،

می‌تواند تردید گرایی باشد. آنها با استفاده از پیمایش نظرات ۱۵۰ حسابرس مستقل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و با استفاده از پرسشنامه تعدیل شده هارت (۲۰۱۰) بیان کردند که بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنی‌دار مثبتی وجود دارد. حاجیها و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها در حوزه تحقیقات رفتاری در حسابرسی پرداختند. جامعه آماری آنها، حسابرسان سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و انتخاب نمونه بصورت تصادفی، با حجم یکصد نفر از حسابرسان با گروه‌های شغلی متفاوت سازمانی بود. روش تحقیق آنها، توصیفی - پیمایشی و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه و برای تجزیه و تحلیل از آزمون آماری کمترین مربعات جزئی استفاده شد. یافته‌های آنها نشان داد چهار ویژگی اعتماد فردی، تعلیق در قضاوت، منبع کنترلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان موثرند. ولی بیشترین تاثیر مربوط به منبع کنترلی می‌باشد و هرچه توجه به آن بالا رود کیفیت قضاوت و تصمیم نیز افزایش خواهد یافت.

## □ ۲- روش‌شناسی پژوهش

مفهوم تردید حرفه‌ای در حسابرسی ساخته ذهن مشارکت‌کنندگان در حرفه نظیر استانداردها و حسابرسان می‌باشد و با پرکتیس‌های اجتماعی، سیاسی و فرهنگی ارتباط دارد، یعنی عموماً بر اساس تجربیات، تفسیرها، برچسب‌گذاری‌های ذهنی افراد و معنایی مختلفی که افراد برای آن متصور هستند، معنا پیدا می‌کند و برای اینکه درک عمیقی از پدیده‌ای داشته باشیم که آمیخته با پرکتیس‌های اجتماعی، سیاسی و فرهنگی است و همچنین از آنجا که در این پژوهش به دنبال آن هستیم تا معانی و تفسیرهای ذینفعان از مفهوم تردید حرفه‌ای در حسابرسی را کشف و تشریح نماییم، این مبتنی بر ذهن بودن؛ و تفاسیر گوناگون ذینفعان از مفهوم تردید حرفه‌ای، مستلزم بکارگیری پارادایم تفسیری خواهد بود چرا که منجر به درک عمیق و متفاوتی از پدیده‌ها می‌شود (چاو<sup>۱</sup>، ۱۹۸۶).

بنابراین پژوهش حاضر به لحاظ هدف، پژوهشی کاربردی و به لحاظ ماهیت داده‌ها و روش‌های تحلیل از نوع کیفی است و با داده‌های کیفی سروکار دارد. از آنجا که محیط تحقیق در مطالعات کیفی از نظر تاثیر متقابل محیط و افراد اهمیت می‌یابد، لذا پدیده مورد نظر - تردید حرفه‌ای در حسابرسی - در محیط طبیعی آن از طریق مطالعه کسانی که دارای تجربه و بیشترین درگیری با موضوع هستند و همچنین بررسی دقیق و تفصیلی تجارب دنیای واقعی مشارکت‌کنندگان از خدماتی که در حسابرسی انجام می‌گیرد، مورد بررسی قرار می‌گیرد تا با اتخاذ رویکردی سیستمی، مدلی برای تبیین پدیده تردید حرفه‌ای در حسابرسی و مولفه‌های موثر در رخداد آن ارائه شود.

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل شرکا، مدیران و سرپرستان ارشد موسسه‌های حسابرسی

1. Chua

معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار؛ مدیران ارشد، مدیران و سرپرستان ارشد سازمان حساسی؛ و سایر صاحب نظران و اساتید در زمینه حساسی که از موضوع شناخت داشته اند و در نمونه‌هایی از کارهای خود با آن مواجه شده‌اند، می‌باشند.

در پژوهش کیفی به افرادی که در پژوهش شرکت می‌کنند، مشارکت‌کننده اطلاق می‌شود. مشارکت‌کنندگان کسانی هستند که بیشترین اطلاع و تجربه را در خصوص موضوع پژوهش دارند، می‌توانند بصیرت لازم را درباره فرآیند مورد مطالعه را فراهم کنند، قابل دسترسی باشند، مایل به عرضه اطلاعات باشند، بتوانند با عرضه اطلاعات، درباره موضوع مورد مطالعه، روشنایی به وجود آورند (بازرگان، ۱۳۹۵). در این پژوهش نمونه‌های آماری بر اساس روش گلوله‌برفی<sup>۱</sup> انتخاب شدند. به بیان دیگر، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آنها درخواست شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را با معرفی مشارکت‌کننده قبلی به محقق، معرفی نمایند. همچنین به منظور گردآوری اطلاعات، ملاحظات ذیل در انتخاب مشارکت‌کنندگان به عمل آمده است:

- حداقل یکی از اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها مورد مصاحبه قرار گرفته است.
- حداقل یک نفر از هیئت عامل سازمان حساسی مورد مصاحبه قرار گرفته است.
- حداقل یک نفر از شرکای مؤسسات حساسی کوچک مورد مصاحبه قرار گرفته است.
- حداقل یک مشارکت‌کننده از یکی از مؤسسات حساسی بزرگ مورد مصاحبه قرار گرفته است.
- حداقل یک مشارکت‌کننده که اخیراً از حساسی بازنشسته شده است، مورد مصاحبه قرار گرفته است.

## ۱-۲- تکنیک‌ها و ابزار گردآوری داده‌ها

در این مطالعه گردآوری ادبیات نظری و بررسی پیشینه پژوهشهای گذشته بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای کتب، مقالات و سایت‌ها و پورتال‌های اینترنتی مرتبط صورت گرفت. داده‌های میدانی نیز بر اساس مصاحبه‌هایی که طی سال‌های ۱۳۹۵ - ۱۳۹۶ با حساب‌رسان مؤسسات حساسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حساسی در سطوح مختلف نظیر شریک، مدیر، سرپرست ارشد، و ... انجام شد، گردآوری و تحلیل می‌شوند. مصاحبه‌ها در دو مرحله انجام شده‌اند. در مرحله اول سه مصاحبه اکتشافی<sup>۲</sup> (با ساختار نسبتاً آزاد) با سه نفر از مشارکت‌کنندگان به انتخاب تیم پژوهش که در زمینه موضوع پژوهش صاحب نظر دانسته شده‌اند، به انجام رسیده است. این مصاحبه‌ها هر سه به صورت حضوری (شفاهی) و برای زمینه‌سازی مصاحبه‌های اصلی و تعیین و تشخیص مولفه‌ها و سئوالهای مهم مرتبط با موضوع پژوهش انجام شده‌اند. این مصاحبه‌ها به محقق کمک کرده‌اند تا بتواند سئوالهای مهم مورد نظر برای مصاحبه‌های اصلی را (که بعداً انجام

1. Snowball

2. Exploratory Interview



شده‌اند و بر اساس مفهوم اشباع نظری ۲۵ مورد بود)، شناسایی کند. لازم به ذکر است در این پژوهش از مصاحبه‌های عمیق نیمه‌ساختاریافته<sup>۱</sup> (چه اکتشافی و چه اصلی) به عنوان اصلی‌ترین ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد. این ابزار گردآوری داده‌ها، امکان برقراری تماس مستقیم با مصاحبه‌شونده را فراهم می‌آورد و با کمک آن می‌توان به ارزیابی عمیق‌تر ادراک، نگرش‌ها و علایق آزمودنی‌ها پرداخت. از سوی دیگر این شیوه ابزاری است که امکان بررسی موضوع‌های پیچیده، پی‌گیری پاسخ‌ها یا پیدا کردن علل آن و اطمینان یافتن از درک سؤال توسط آزمودنی را فراهم می‌سازد.

در این تحقیق پس از هماهنگی قبلی زمان و مکان مصاحبه با مشارکت کنندگان، در شروع مصاحبه با کسب اجازه از آنها و تاکید بر رازداری و محرمانه بودن محتوای مصاحبه، اطلاعاتی راجع به جنسیت؛ مدرک تحصیلی؛ سابقه فعالیت در حوزه حسابرسی؛ رتبه و گرید سازمانی؛ سن؛ و ... پرسیده و سپس اقدام به ضبط مصاحبه‌ها به عمل می‌آمد و در این بین ۸ نفر از مشارکت کنندگان اجازه ضبط به محقق نداده و صرفاً یادداشت برداری از صحبت‌ها صورت گرفت و مابقی مصاحبه‌ها (۷۱٪) نیز ضبط گردید. در میان مصاحبه‌های ضبط شده، هر مصاحبه بطور متوسط ۶۸ دقیقه طول کشید و حداکثر مدت زمان مصاحبه‌های ضبط شده نیز به ترتیب ۳۶ و ۱۱۱ دقیقه بود. لازم به توضیح است که ۱۱ نفر از مشارکت کنندگان در تحقیق (حدود ۳۹ درصد) در استخدام سازمان حسابرسی، ۱۴ نفر (حدود ۵۰ درصد) در استخدام موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و ۳ نفر نیز در تاریخ مصاحبه بازنشسته و یا غیرشاغل در حرفه حسابرسی مستقل بودند.

در این مصاحبه‌ها مشارکت‌کنندگان که همگی در رشته حسابداری تحصیل و در زمینه حسابرسی مستقل تخصص داشته، بجز در یک مورد، مصاحبه در محل کارشان انجام شد و در طی فرآیند مصاحبه تلاش می‌کنند، درک خود از تردید حرفه‌ای در حسابرسی را بیان کنند. این مصاحبه‌ها مبتنی بر تجارب و گفتگوهای روزانه هستند و پژوهشگر فرصتی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت خاص به صورت چهره به چهره پیدا می‌کنند. پژوهشگر از مصاحبه شونده‌ها می‌خواهد تا تجارب عینی خود از اعمال تردید حرفه‌ای و وقایعی را که آنها در انجام وظایف خود تجربه کرده‌اند، به تفصیل بازگو نمایند و به تفسیر دیدگاه‌های مختلف در خصوص موضوع تردید حرفه‌ای در حسابرسی پرداخته شود. سپس پژوهشگر، بر اساس شرح و توضیح خاص هر مشارکت‌کننده، ممکن است برای روشن‌تر شدن بیشتر موضوع، توضیحات بیشتری بخواهد تا بتواند خط سیر داستان را بر اساس شواهد پدیدار شده ترسیم نماید.

## ۲-۲- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این تحقیق به منظور تحلیل داده‌ها و حل مساله پژوهش و تدوین چارچوبی برای تردید

حرفه‌ای در حسابداری از رهیافت نظام‌مند «نظریه مبنایی»<sup>۱</sup> استفاده می‌گردد. با عنایت به آن که نظریه مبنایی روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (اشتراوس و کوربین<sup>۲</sup>، ۱۹۹۰) و حرفه حسابداری در ایران از منظر محیط حقوقی، سازوکار نظارتی، اندازه موسسه‌های حسابداری، تفاوت نظام راهبری شرکتی در ایران، و ... دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد، و هدف این پژوهش نیز اکتشاف مدل تردید حرفه‌ای در حسابداری در شرکت‌های ایرانی می‌باشد، با مبنای پارادایمی پژوهش‌های کیفی همخوانی دارد، بنابراین استفاده از این استراتژی، ضرورت بیشتری می‌یابد.

سه رهیافت مسلط در رویکرد نظریه مبنایی قابل تفکیک است، رهیافت نظام‌مند که با اثر اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰) شناخته می‌شود؛ رهیافت ظاهرشونده که مربوط به اثر گلنزر<sup>۳</sup> (۱۹۹۲) است؛ و رهیافت ساختگرایانه که توسط چارمز<sup>۴</sup> (۲۰۰۰) حمایت می‌شود (برزیده، ۱۳۹۷). در این پژوهش از رهیافت نظام‌مند استفاده شده است. رهیافت نظام‌مند نظریه مبنایی بر استفاده از مراحل تحلیل داده‌ها از طریق شناسایی مفاهیم مستتر در دل مجموعه داده‌های گردآوری شده طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی (انتخابی) تاکید دارد. کدگذاری باز فرآیندی تحلیلی است که به خردکردن، مقایسه، نام‌گذاری، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها می‌پردازد و طی آن ابتدا مفاهیم، شناسایی شده؛ سپس ویژگی‌ها و ابعاد مربوط به هر مفهوم کشف می‌شود. به این منظور برای «مفهوم‌پردازی» از داده‌ها که اولین قدم در تجزیه و تحلیل برای کدگذاری باز به شمار می‌رود، داده‌های مصاحبه‌ها چندباره و به دقت مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت تا از این طریق به فهمی کلی از مصاحبه‌ها دست یابد و در فرایند مقایسه مداوم، داده‌های مشابهی که بار معنایی یکسانی داشتند، تحت کدهای مشترکی کدگذاری گردید و «مفاهیم» متناسبی به هر یک اختصاص داده شد؛ سپس به منظور تشکیل «مقوله»ها، هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد، تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود. کارکرد کدگذاری باز - به‌منزله نخستین سطح تحلیل - یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه‌ای از انتزاع و بیان داده‌ها و پدیده‌ها در قالب مفاهیم است. در این مرحله، عبارت‌ها و داده‌ها به‌منظور کدبندی، به واحدهای معنایی تجزیه و دسته‌بندی می‌شوند.

در این رساله مشارکت کنندگان در حین مصاحبه و در پاسخ به سوالهای مرتبط با هر یک از ابعاد مدل پارادایمی، به تشریح مساله پرداخته‌اند. داده‌های خام و نکاتی که بررسی آنها دارای اهمیت تشخیص داده می‌شود، به وسیله بررسی دقیق متن مصاحبه‌ها و یادداشت‌های زمینه‌ای از درون متن احصا و در فرایند مقایسه مداوم، داده‌های مشابهی که بار معنایی یکسانی داشتند،  
۱. در منابع گوناگون برای اصطلاح Grounded Theory ترجمه‌های مختلفی نظیر نظریه بنیادی، نظریه زمینه‌ای، نظریه مبنایی، نظریه داده‌بنیان، نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، نظریه برخاسته از داده‌ها، نظریه بسترتزاد، نظریه مفهوم سازی بنیادی و رویش نظریه صورت گرفته است. با این حال از آن‌جا که پذیرش همه شمولی از عبارات مذکور وجود ندارد، در این پژوهش از اصطلاح نظریه مبنایی استفاده شده است.

2. Strauss & Corbin
3. Glaser
4. Charmaz

تحت کدهای مشترکی کدگذاری گردیدند تا به شکل راحت‌تری شباهت‌ها و تفاوت‌ها شناسایی شوند و برای هر نکته کلیدی مصاحبه‌ها از کد مصاحبه شونده استفاده شد. کدهای باز اولین قدم در تجزیه و تحلیل کدگذاری به شمار می‌روند و در این مرحله از کدگذاری سعی شده است تا از اصطلاح یا عبارتی استفاده شود که معنای کلی عبارت را به درستی در خود جای دهد. برای تشریح فرایند کدگذاری باز و انتخاب کدهای زنده و برساخته، نمونه‌هایی از جملات و نکات کلیدی و کدها در مصاحبه با شخص I20 در جدول ۲ آمده است.

جدول ۲: نمونه‌های نکات کلیدی و کدها در مصاحبه با شخص I20

جملات کلیدی	کدهای باز هر نکته کلیدی
اگر سطح فرهنگ عمومی بالا رفت، شناخت بیشتری نسبت به محیط پیدا می‌کنیم. اگر اطلاعات بروز نباشد، شفاف نباشد، باعث می‌شود تردیدها بیشتر شود. ما چون با تردید حرکت میکنیم، مثلاً ما از چندین جا خرید میکنیم، این جا تردید میکنیم، جای بعدی تردید می‌کنیم، و... دستیابی به آرامش و رضایت نسبی خیلی بالا نیست و این به سایر سطوح زندگی ما نیز تأثیر می‌گذارد.	فرهنگ عمومی جامعه شناخت نسبت به محیط به روز نبودن اطلاعات عدم شفافیت اطلاعات داشتن تردید در همه مراحل استفاده از روشهای مختلف عدم دستیابی به آرامش و رضایت نسبی تأثیر بر سطوح مختلف زندگی

در پژوهش حاضر، ابتدا تمام مولفه‌های استخراج شده از مصاحبه‌ها را به عنوان کد در نظر می‌گیریم. سپس با در نظر گرفتن شباهت کدها، آن‌ها را در طبقات اصلی تری با نام مفهوم، دسته‌بندی می‌کنیم. به عبارت دیگر، کدها از متن مصاحبه‌ها استخراج می‌شود و سپس بر روی این کدهای استخراج شده مجدداً کدگذاری دیگری صورت می‌گیرد که مفاهیم را شکل می‌دهد. مفاهیم شامل کلمه‌ها و عبارت‌هایی هستند که تجربه‌های مصاحبه‌شوندگان را منعکس می‌نمود. نمونه‌هایی از مفاهیم حاصل از کدها در مصاحبه با شخص I20 در جدول ۳ آمده است.

جدول ۳: نمونه شکل‌گیری مفاهیم از کدها در مصاحبه با شخص I20

منبع مصاحبه‌ها	کدهای باز هر نکته کلیدی	مفهوم
۸	ایجاد دردسر برای حسابرسان	پاسخ‌خواهی نهادهای ناظر از حسابرسان
۲۰	بازخواست حسابرسان توسط نهاد ناظر	
۲۰	پاسخ‌گویی حسابرسان در تشکیلات نظارتی	
۵	تخلف مدیر و پاسخگویی حسابرسان	
۱۰	پرسش مداوم	جستجوگری و پرسشگری حسابرسان
۳	پرسشگری مداوم حسابرسان	
۳	جستجوی مستندات	
۱۰	کاهش شک‌ها	

بعد از احصای مفاهیم، به منظور تشکیل «مقوله»‌ها، هر یک از مفاهیم فوق با یکدیگر مقایسه شد، تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود. به عبارت دیگر از طریق مقایسه مستمر و تطبیقی هر مفهوم با سایر مفاهیم، محورهای مشترک دیگری یافت می‌شود که عنوان مقوله به خود می‌گیرد. بطور مثال با مقایسه مفاهیم مختلف مصاحبه‌ها مفاهیمی نظیر «تأثیر تردید بر عموم جامعه، درک شرایط محیطی جامعه، شفافیت اطلاعاتی و ...» که در مصاحبه‌های مختلف مطرح شده بودند، اشاره به موضوعی دارند که با مقایسه توانستیم به آنها برچسب «محیط عمومی جامعه» را اختصاص دهیم. نمونه مقوله‌های حاصل از مفاهیم در مصاحبه با شخص I20 در جدول ۴ آمده است.

جدول ۴: نمونه ظهور مقوله‌ها از مفاهیم در داده‌های حاصل از مصاحبه با شخص I20

مقوله‌ها	مفاهیم	منبع مصاحبه‌ها
تصمیم حسابرس	اظهار نظر حسابرس	۱۹-۱۵-۲۱
	آسیب به قدرت تصمیم‌گیری حسابرس	۶-۱۰
تاثیر اقدامات حین کار	پیشنهادات حسابرس حین کار	۱۰-۲۰
	تغییر سطح تردید حین کار	۲۱-۱۰-۸
رسیدگی حسابرس	استفاده از روشهای رسیدگی گوناگون	۲-۱۱
	رسیدگی به ادعاهای مدیریت	۱۶-۱
محیط عمومی جامعه	تاثیر تردید بر عموم جامعه	۲۰-۱۷-۲
	درک شرایط محیطی جامعه	۱۷-۲-۶
مسئولیت پاسخ‌گویی حسابرس	امکان حمایت از حسابرس	۷-۶-۵-۴
	پاسخ‌خواهی نهادهای ناظر از حسابرس	۲۰-۱۵-۸-۵
ذهن پرسشگر حسابرس	جستجوگری و پرسشگری حسابرس	۱۰-۳
	وجود شک به عنوان پایه حسابرسی	۱۴-۴-۲

در پژوهش حاضر تمامی مصاحبه‌ها، یادداشتها و مشاهدات محقق تایپ و در مجموع ۷۶،۳۳۳ واژه در قالب ۶۴۲ پاراگراف حاصل گردید که بطور متوسط ۲،۷۲۶ واژه در هر مصاحبه بیان و حداقل و حداکثر واژه‌های استفاده شده در مصاحبه‌ها نیز به ترتیب ۱،۲۳۰ و ۸،۰۱۶ واژه بود. مرحله کدگذاری باز به طور کامل با استفاده از نرم افزار MAXQDA انجام شده است و خروجی‌های آن جهت انجام کدگذاری محوری و انتخابی (گزینشی) در قالب فایل EXCEL مورد پردازش، تلخیص، کدگذاری و طبقه‌بندی و تحلیل قرار گرفتند.

هدف از مرحله دوم کدگذاری محوری تلفیق داده‌هایی است که در مرحله کدگذاری باز خرد شده‌اند. در این مرحله از کدگذاری، پژوهشگر بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته بودند، ارتباطات درونی برقرار کرده و با استفاده از منطق پارادایمی یکی از طبقات (مقوله‌های) کدگذاری باز را به عنوان مقوله محوری انتخاب، آن را به عنوان پدیده اصلی (محوری) در مرکز فرآیند پژوهش مورد بررسی قرار می‌دهد و سپس سایر مقوله‌ها (زیرمقوله‌ها) به آن ربط داده می‌شود و شرایط علی و ارتباطات بین مقولات کشف و ساختاری جدید ظاهر می‌شود.

کدگذاری انتخابی دو مرحله کدگذاری باز و محوری را با یکپارچه‌سازی و پالایش مقوله‌ها در چارچوبی نظری تکمیل می‌کند. مقوله‌ها و ارتباط آن‌ها یکپارچه‌سازی شده و به طور منظم در کنار هم قرار می‌گیرند. در این یکپارچه‌سازی، مقوله‌های به دست آمده از دو مرحله کدگذاری قبلی

حول یک مفهوم مرکزی که قدرت توضیح‌دهندگی بیشتری دارد، مرتب و سازماندهی می‌شوند تا «نظریه» استخراج و مدل مفهومی تحقیق پالایش و توسعه یابد. دیگر زیرمقوله‌های پدیده اصلی و مقوله‌های عمده تشکیل یافته نیز با استفاده از جملات و عبارات تبیینی به پدیده اصلی ربط داده می‌شوند. سپس محقق با مفهوم‌سازی و نگارش خط داستان - به‌منزله متصل‌کننده مقوله‌ها - پیش‌بینی‌های خود را بیان و به گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع اقدام می‌کند. هنگامی که نظریه کلی آماده شد، پژوهشگر با حذف زوائد از مقوله‌ها و گسترش طبقاتی که تا پیش از این در مراحل قبلی به خوبی به آن‌ها پرداخته نشده بود، به پالایش نظریه خود پرداخته و در نهایت نظریه حاصل از نظریه مبنایی یعنی مدل تردید حرفه‌ای نمایان می‌گردد. با اینکه برخی از پژوهشگران کیفی بحث درباره اعتبار و روایی داده‌ها و نتایج پژوهش را به طور سنتی به پژوهش‌های کمی مربوط می‌دانند، اما واقعیت این است که در پژوهش‌های کیفی نیز صحت و اعتبار داده‌ها و یافته‌ها بخش بااهمیتی از فرآیند پژوهش است (کرسول<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). بنابراین در این مطالعه برای تضمین درستی و اعتباربخشی به مدل و نتایج پژوهش از راهبردهای «زاویه‌بندی (اجماع/مثلث‌سازی) داده‌ها»، «اعتبار پاسخگو (کنترل و بررسی‌های اعضا)» و «شاخص مقبولیت<sup>۲</sup>» به منظور تقویت اعتبار درونی پژوهش، استفاده شده است تا توصیف‌های دقیق و صحیحی از مصاحبه‌های صورت گرفته، ارائه گردد.

مضافاً گردآوری داده‌ها از منابع مختلف (مثلث‌سازی)، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، بهره‌گیری از شیوه نمونه‌گیری نظری، دستیابی به اشباع نظری (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر)، حساسیت نظری پژوهشگر و تطبیق بخشی از عناصر پدیدار آمده در مدل ظهور یافته با یافته‌های پژوهش‌های پیشین، گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش‌های مبتنی بر نظریه مبنایی است (نیکبخت، ۱۳۹۶).

### □ ۳- یافته‌های پژوهش

در این مطالعه در حین بررسی و تحلیل داده‌های حاصل از متن مصاحبه‌ها مشخص گردید که مقوله اصلی مطالعه «شک مبتنی بر گمان» است، زیرا در بین واژه‌های استفاده شده در مصاحبه‌ها لغت «شک» و همچنین لغت «تردید» و پاره‌ای از ترکیبات آن در معنی و مفهوم «شک» به ترتیب با ۸۳ و ۱۱۳۸ و جمعا ۱۲۲۱ فراوانی و تکرار، عنوان بیشترین واژه استفاده شده در تمام مصاحبه‌ها را به خود اختصاص داده و لذا «شک مبتنی بر گمان» به عنوان پدیده اصلی و مقوله محوری تحقیق انتخاب گردید. از طرف دیگر نیز عمده مطالب مطرح شده در مصاحبه‌ها اغلب حول این محور قرار داشته و رد پای آن در متن مصاحبه‌ها قابل مشاهده است و می‌توان سایر مقوله‌ها را به آن مرتبط کرد.

به طور خلاصه در روند تحلیل داده‌ها، ارتباط میان مقوله‌ها که منجر به خلق مدل پارادایمی

1. Cresswell

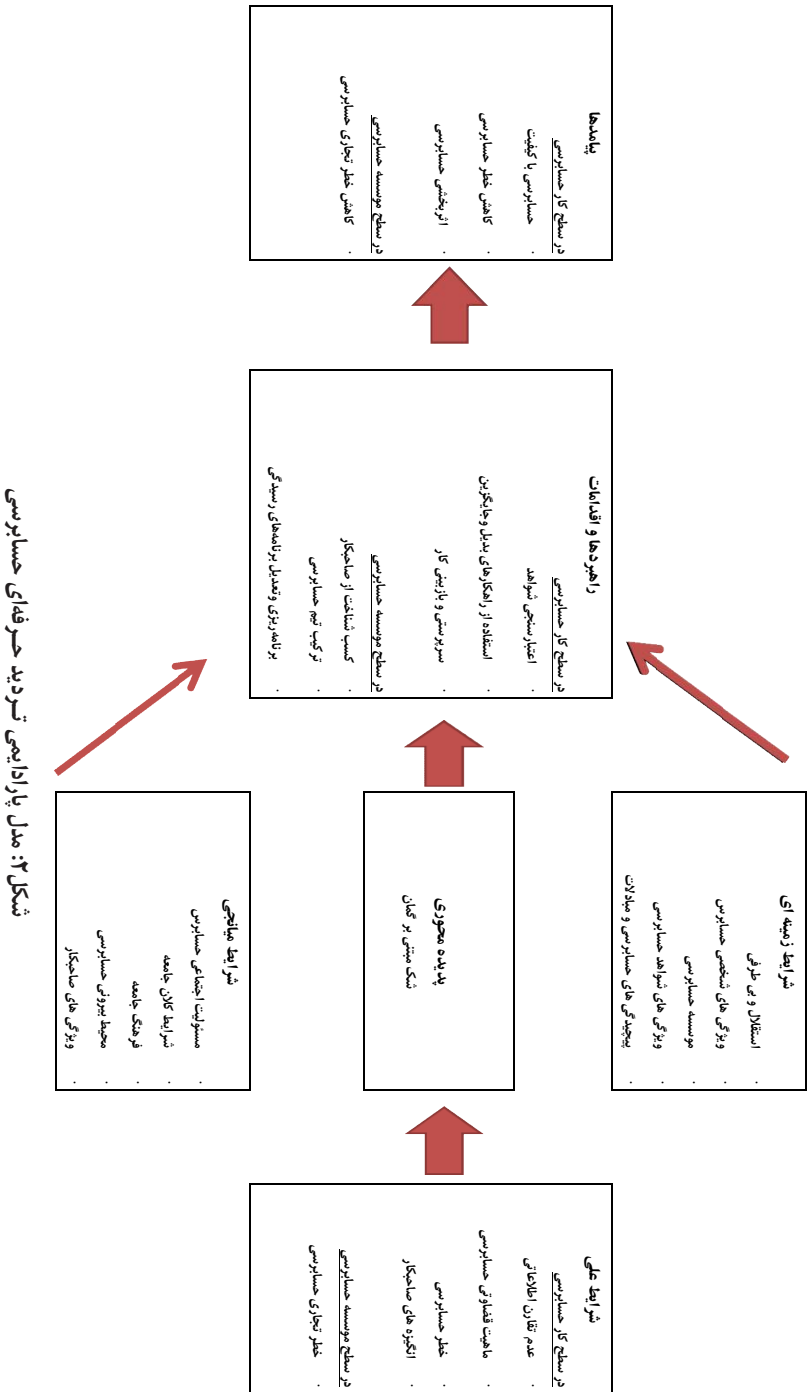
2. Credibility

می‌شود، بصورت نمودار و از طریق طبقه‌بندی مقوله‌های یافت شده در قالب شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط میانجی، اقدامات و پیامدها ارائه می‌شود. سپس هریک از ابعاد مذکور به صورت یک روایت تبیین و در بخش‌های مختلف ارائه شده است. «مدل پارادایمی پژوهش» در شکل ۲ نمایش داده شده است.

### ۳-۱- تبیین مولفه‌های مدل پژوهش

#### پدیده محوری: شک مبتنی بر گمان

پدیده محوری نمایانگر مضمون اصلی پژوهش می‌باشد و مقوله‌ای است که بیشتر از سایر مقولات در مصاحبه‌ها بدان اشاره شده است و در مرکز مدل قرار دارد و سایر مقوله‌ها به آن مرتبط شده‌اند. در این پژوهش مقوله «شک مبتنی بر گمان» به عنوان مقوله اصلی و پدیده محوری پژوهش انتخاب گردید زیرا همانگونه که بیان شد عمده مطالب مطرح شده در مصاحبه‌ها در خصوص نگرش حسابرس به طرح سوال، کنجکاوی، پرسشگری و در نتیجه بکارگیری تردید حرفه‌ای حول این محور قرار داشته و گرایش به این طیف از تردید نمایان بوده و ابراز شده است. همچنین به مواردی از تنبیهات انضباطی در سایت جامعه حسابداران رسمی که حسابرسان مختلفی به دلیل عدم رعایت اصول و ضوابط رفتار حرفه‌ای به حالت تعلیق در آمده اند ذکر شده است که این امر حاکی از آن می‌تواند باشد که برخی از حسابرسان شک کافی در حین رسیدگی‌ها نداشته و تردید حرفه‌ای را نامناسب اعمال کرده اند. از طرف دیگر این مقوله اصلی بر اساس ادبیات نیز از پشتوانه تئوریک برخوردار می‌باشد. چشم انداز شک مبتنی بر گمان نگرانی‌ها راجع به گزارشگری مالی متقلبانه یا نادرست و شکست‌های حسابرسی را، با توجه به تأکید بیشتر برای سوءظن نسبت به مدیریت، به عنوان تنها منبع معتبر اطلاعات، کاهش دهد. استانداردهای حسابرسی حسابرسان را ملزم می‌کنند که نگرش تردید حرفه‌ای را صرفنظر از باور آنها در مورد صداقت و درستکاری مدیریت ناشی از تجارب گذشته با مدیریت حفظ نمایند. از این منظر، حسابرس مبتنی بر تردید، به خطر تحریف بااهمیت حساس تر است و مقداری عدم صداقت یا سوگیری مدیریت را تا زمانیکه شواهد کافی نقض کننده آن جمع آوری شده باشد، مفروض می‌دارد. استانداردهای حسابرسی نیز رویکرد شک مبتنی بر گمان را برجسته می‌سازند.



شکل ۴: مدل پارادایمی ترزدید حرفه‌های حسابداری



### □ شرایط علی

شرایط علی، رویدادهایی است که موقعیت‌ها، مباحث و مسائل مرتبط با پدیده را خلق می‌کنند و تا حدی تشریح می‌کنند که چرا و چگونه، افراد و گروه‌ها به این پدیده مبادرت می‌ورزند. شرایط علی، مولفه‌های ترغیب کننده و دلایل تردید حرفه‌ای حسابرسان هستند، مولفه‌هایی که ممکن است در زمان خود حسابرسان را ترغیب و یا مجبور کرده باشند تا به اعمال این پدیده روی آورند. البته لازم به توضیح است که شرایط علی به صورت دقیق و روشن از میان مطالب مصاحبه شونده‌گان، بدون توجه به پدیده‌های مکمل قابل استخراج نمی‌باشد. بر این اساس، از مصاحبه شونده‌گان در ابتدا خواسته شد تا عوامل مؤثر بر شک مبتنی بر گمان را عنوان کنند. پاسخ دهندگان پنج مورد از مقوله‌های مربوط به شرایط علی را به شرح عدم تقارن اطلاعاتی، ماهیت قضاوتی حسابرسی، خطر حسابرسی، انگیزه‌های صاحبکار، خطر تجاری حسابرسی ارائه می‌دهند. مقوله‌های اصلی شرایط علی شناسایی شده در این تحقیق به شرح جدول ۵ می‌باشند.

جدول ۵: مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با شرایط علی

نمونه منابع	مقوله‌های علی
-	انگیزه‌های صاحبکار
-	خطر تجاری حسابرسان
گلاور ۲۰۱۳ - فرانزل ۲۰۱۳	خطر حسابرسی
-	عدم تقارن اطلاعاتی
گلاور ۲۰۱۳	ماهیت قضاوتی حسابرسی

### □ شرایط زمینه‌ای

شرایط زمینه‌ای، بیانگر ویژگی‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی هستند که می‌بایست به عنوان چالش‌های انجام حسابرسی مورد توجه قرار گیرند. با شناسایی شرایط زمینه‌ای از درون داده‌ها، پژوهشگر امکان بررسی پاسخ‌های داده شده توسط افراد را تحت این شرایط پیدا می‌کند. توضیحات مصاحبه شونده‌گان و پاسخ دهندگان در خصوص پدیده محوری، پنج مورد از مقوله‌های مربوط به مقوله‌های زمینه‌ای و موقعیتی را به شرح استقلال و بی‌طرفی، ویژگی‌های حسابرسان، موسسه حسابرسی، شواهد حسابرسی، پیچیدگی‌های حسابرسی بیان می‌کنند که به شرح جدول ۶ در این قسمت ارائه می‌گردند.



جدول ۶: مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با شرایط زمینه‌ای

مقوله‌های زمینه‌ای	نمونه منابع
استقلال و بی‌طرفی	فرانزل ۲۰۱۳ - سپاسی ۱۳۹۴ - ولیان ۱۳۹۶
پیچیدگی‌های حساسیابی و مبادلات	سپاسی ۱۳۹۴
ویژگی‌های شخصی حسابر	هارت ۲۰۱۳ - نلسون ۲۰۰۹ - سپاسی ۱۳۹۴ - ولیان ۱۳۹۶
ویژگی‌های شواهد حساسیابی	هارت ۲۰۱۳ - نلسون ۲۰۰۹
ویژگی‌های موسسه حساسیابی	کوپ ۲۰۰۳

### □ شرایط میانجی

شرایط میانجی، شرایط کلان و عام می‌باشند که اثر شرایط علی بر پدیده مورد مطالعه را تحت تاثیر قرار می‌دهد. شرایط میانجی همیشگی نبوده و ماهیتاً به صورت اقتضایی، غیرمنتظره و پیش‌بینی نشده ظاهر می‌شوند. از این رو، نحوه پاسخ‌گویی به این نوع شرایط نیز به صورت اتفاقی و بسته به موقعیت صورت می‌گیرد. توضیحات مصاحبه‌شوندگان در خصوص تردید حرفه‌ای منجر به شناسایی پنج شرایط میانجی به شرح فرهنگ جامعه، محیط بیرونی حسابر، مسئولیت اجتماعی حسابر، منافع عمومی جامعه، ویژگی‌های صاحبکار به شرح جدول ۷ گردیده است.

جدول ۷: مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با شرایط میانجی

مقوله‌های میانجی	نمونه منابع
فرهنگ جامعه	ولیان ۱۳۹۶
محیط بیرونی حسابر	هارت ۲۰۱۳ - نلسون ۲۰۰۹ - سپاسی ۱۳۹۴
مسئولیت اجتماعی حسابر	ولیان ۱۳۹۶ - سپاسی ۱۳۹۴
منافع عمومی جامعه	ولیان ۱۳۹۶ - سپاسی ۱۳۹۴
ویژگی‌های صاحبکار	هارت ۲۰۱۳ - نلسون ۲۰۰۹ - کوپ ۲۰۰۳

### □ راهبردها

راهبردها؛ اقدامات، تعاملات، مکانیسم‌ها، طرح‌ها، کنش‌ها/واکنش‌ها، عمل‌ها/عکس‌العمل‌ها و فعالیت‌های اصلی‌ای است که حسابر در راستای پدیده محوری، مورد توجه و استفاده قرار می‌دهد، مقصود داشته، و هدفمند است. توضیحات مصاحبه‌شوندگان و پاسخ دهندگان منجر به شناسایی شش مورد از مقوله‌های مربوط به راهبردها به شرح اعتبارسنجی شواهد، استفاده از راهکارهای بدیل و جایگزین، سرپرستی و بازبینی کار، کسب شناخت از صاحبکار، ترکیب تیم حسابر، برنامه‌ریزی و تعدیل برنامه‌های رسیدگی طبق جدول ۸ گردیده است.

جدول ۸: مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با شرایط راهبردها و اقدامات

مقوله‌های راهبردها	نمونه منابع
استفاده از راهکارهای بدیل و جایگزین	هارت ۲۰۱۰
اعتبارسنجی شواهد	فرانزل ۲۰۱۳ - هارت ۲۰۱۰
برنامه‌ریزی و تعدیل برنامه‌های رسیدگی	هارت ۲۰۱۰
ترکیب تیم حسابرسی	فرانزل ۲۰۱۳
سرپرستی و بازبینی کار	سپاسی ۱۳۹۴
کسب شناخت از صاحبکار	-

#### □ پیامدها

در نهایت در بعد پیامدها، نتایج مورد انتظار از اقدامات و در نظر گرفتن پدیده محوری مورد توجه قرار گرفت. پیامدهای مورد انتظاری که می‌تواند عاید حسابرسان، موسسه و حتی جامعه شود. پیامدها شکست افراد در پاسخ‌گویی به یک رویداد یا مشکل را نیز شامل می‌شود. برای استخراج این پیامدها، از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد تا نظر خود را در این زمینه بیان کنند. بر اساس توضیحات مصاحبه‌شوندگان در خصوص مساله تردید حرفه‌ای، پیامدهای مورد انتظار از بکارگیری راهبردهای شناسایی شده به شرح جدول ۹ شامل اثربخشی حسابرسی، حسابرسی با کیفیت، کاهش خطر تجاری موسسه حسابرسی، کاهش خطر حسابرسی مورد توجه قرار گرفت.

جدول ۹: مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با پیامدها

مقوله‌های پیامدها	نمونه منابع
اثربخشی حسابرسی	-
حسابرسی با کیفیت	-
کاهش خطر تجاری موسسه حسابرسی	-
کاهش خطر حسابرسی	گلاور ۲۰۱۳ - فرانزل ۲۰۱۳

نهایتاً مواردی همچون حساسیت پژوهشگر، انسجام روش شناسی، متناسب بودن نمونه، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، باعث می‌شوند تا حد زیادی دقت علمی تحقیق کیفی تضمین شود.

در این پژوهش، پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها و تدوین مدل پارادایمی برای افزایش اعتبار مدل پژوهش، مدل پارادایمی در اختیار سه نفر از صاحب‌نظران و خبرگان قرار گرفت که با موضوع آشنایی داشتند و روش گرداندن تئوری را می‌شناختند. از این خبرگان خواسته

شد که در مورد فرایند تدوین مدل نهایی نظرات خود را ارائه دهند؛ بیشتر آن‌ها مدل را تأیید کردند و بعضی از آن‌ها نظرات اصلاحی نیز داشتند که نظر نهایی آنها دریافت شد و مدل نهایی با مقوله‌های زیر مورد پالایش قرار گرفت.

جدول ۱۰: مقوله‌های شناسایی شده مدل

مقوله‌های راهبردها	مقوله‌های زمینه‌ای	مقوله‌های علی
استفاده از راهکارهای بدیل و جایگزین	استقلال و بی‌طرفی	انگیزه‌های صاحبکار
اعتبارسنجی شواهد	پیچیدگی‌های حسابرسی و مبادلات	خطر تجاری حسابرس
برنامه‌ریزی و تعدیل برنامه‌های رسیدگی	ویژگی‌های شخصی حسابرس	خطر حسابرسی
ترکیب تیم حسابرسی	ویژگی‌های شواهد حسابرسی	عدم تقارن اطلاعاتی
سرپرستی و بازرینی کار	ویژگی‌های موسسه حسابرسی	ماهیت قضاوتی حسابرسی
کسب شناخت از صاحبکار		
مقوله‌های پیامدها	مقوله‌های میانجی	پدیده محوری
اثربخشی حسابرسی	فرهنگ جامعه	شک مبتنی بر گمان
حسابرسی با کیفیت	محیط بیرونی حسابرسی	
کاهش خطر تجاری موسسه حسابرسی	مسئولیت اجتماعی حسابرس	
کاهش خطر حسابرسی	منافع عمومی جامعه	
	ویژگی‌های صاحبکار	

#### ۴- بحث و نتیجه‌گیری

تردید حرفه‌ای، یکی از ظریفترین و بحث برانگیزترین مباحثی است که در عمل و استانداردهای حسابرسی به آن پرداخته شده است. تردید حرفه‌ای مفهوم ضروری در حسابرسی صورت‌های مالی و عنصر حیاتی برای بهبود کیفیت حسابرسی است و یکی از عواملی است که حسابرسان می‌توانند برای ایفای بهتر نقش خود در فرایند حسابرسی از آن استفاده کنند. زمانی که حسابرس، حسابرسی را با تردید حرفه‌ای انجام می‌دهد، قضاوت‌های توأم با سوگیری وی کاهش می‌یابد و کیفیت حسابرسی به طرز چشم‌گیری افزایش می‌یابد (هارت، ۲۰۱۰) و اگر حسابداران، تردید حرفه‌ای را به صورتی درست به کار نبرند، اثربخشی عملکرد آنان با مانع روبه‌رو می‌شود زیرا یکی از دغدغه‌ها و نگرانی‌های اصلی سرمایه‌گذاران این است که گزارش‌های مالی حاوی اطلاعاتی شفاف و قابل اتکا باشد تا نقش مهمی در پیش‌بینی، قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه استفاده‌کنندگان داشته باشد (بهارمقدم و همکاران، ۱۳۹۷). امروزه پیچیدگی معاملات تجاری و استانداردهای حسابداری، رو به افزایش است و عواملی مانند استانداردهای مبتنی بر

اصول و استفاده گسترده از ارزش‌های منصفانه در اندازه‌گیری‌ها و برآوردهای ذهنی حسابداری، مدیریت را ملزم به اعمال قضاوت و دخالت بیش‌تر در برآوردها و حسابداری مبالغ بااهمیت گزارش شده در صورت‌های مالی می‌کند. با توجه به افزایش پیچیدگیها و ذهنی بودن همراه با تاکید مستمر بر گزارشگری مالی قابل اتکا، مفهوم تردید حرفه‌ای در حرفه حسابرسی بیش از پیش در زنجیره گزارشگری مالی و ارزیابی معقول بودن قضاوتها توسط حسابرس مورد توجه قرار گرفته است.

با بررسی مفهوم تردید حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی و ادبیات دانشگاهی، تعاریف مرتبط اما متفاوتی مشاهده می‌شود و به دلیل نبود تعریف جامع و مشترک از تردید حرفه‌ای، در مورد نحوه اعمال تردید حرفه‌ای و مستندسازی آن توافق وجود ندارد. بنابراین برای ایجاد درک مشترک از مفهوم تردید حرفه‌ای لازم است، تعریف جامعی از تردید حرفه‌ای ارائه شود و میزان پرسش و ارزیابی نقادانه و نحوه تشریح، به کارگیری و مستندسازی آن در شرایط مختلف با توجه به ریسک‌های مختلف در سطح حساب‌ها و ادعاها و چگونگی تأثیر ریسکها بر تردید حرفه‌ای در سطوح ساختاری مختلف باید مشخص شود (گلاور<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). بنابراین بحث درباره متعدد موثر بر تردید حرفه‌ای در سطوح ساختاری مختلف و همچنین شناسایی معیارهایی که برای بهبود تردید حرفه‌ای به کار می‌رود، حائز اهمیت است. اما تلاشها و توصیه‌ها برای ارتقای تردید حرفه‌ای وقتی موثر است که درک مشترکی از مفهوم زیربنایی آن وجود داشته باشد. اغلب پژوهش‌های گذشته در حوزه تردید حرفه‌ای در حسابرسی با رویکرد اثباتی به موضوع پرداخته و یا به جوانبی خاص از این مفهوم اشاره داشته‌اند، به عنوان نمونه به بررسی تأثیر عوامل محیطی در بروز تردید حرفه‌ای پرداخته‌اند (نظیر تحریری، ۱۳۹۵؛ رجبعلی زاده، ۱۳۹۵؛ رضائی، ۱۳۹۷؛ مهربان پور، ۱۳۹۷) و بیشتر این مطالعات فقط مربوط به ویژگیهای صاحبکار، محیط شرکت، راه کارها یا استانداردهای فعلی بوده است. اما در مطالعه حاضر ضمن در نظر گرفتن ویژگیهای شواهد، ویژگیهای صاحبکار و ویژگیهای موسسه حسابرسی و محیط، همانگونه که هارت (۲۰۱۳) بحث نموده است، برای طراحی مدل تحقیق از رویکرد پارادایمی گراندتئوری استفاده شد.

در این پژوهش نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش طی سه مرحله کدگذاری شدند. در این راستا، مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش (مصاحبه‌ها) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. با عنایت به چندوجهی بودن تردید حرفه‌ای از نگاه مشارکت کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل تردید حرفه‌ای در حسابرسی در قالب مدل پارادایمی که دربرگیرنده، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و شرایط میانجی، اقدامات و پیامدها است، ارائه گردید و با پرداختن به مجموعه این شرایط علی، زمینه‌ای و میانجی در فرایند بکارگیری تردید حرفه‌ای در حسابرسی در سطوح کار و موسسه حسابرسی نقش مهمی در غنای ادبیات این حوزه در راستای مطالعه نلسون (۲۰۰۹) و هارت (۲۰۱۳) ایفا می‌نماید.

شرایط به مجموعه وقایعی اطلاق می‌شود که مباحث، موقعیت‌ها و مسائل مترتب بر پدیده مورد بررسی را خلق می‌کنند. شرایط می‌توانند از زمان، مکان، فرهنگ، قوانین، مقررات، اعتقادات، اقتصاد، قدرت، عوامل جنسیتی، اجتماع و سازمان‌ها و ... نشأت بگیرند که در مدل پارادایمی ارائه شده به آنها اشاره گردید و عمده مقوله‌های شناسایی شده تحت شرایط علی از مواردی است که در مطالعات قبلی بخصوص در مطالعه نلسون (۲۰۰۹) و هارت (۲۰۱۳) به آنها اشاره نشده است. در میان مهمترین راهبردهای اتخاذ شده، روشهای تحلیلی، کسب شواهد متناقض، بررسی‌های قابل اتکا بودن شواهد، ترکیب تیم حسابرسی و ترویج تفکر انتقادی بسیار مورد تاکید استانداردها و همچنین مشارکت کنندگان می‌باشد. این راهبردها در اغلب موارد به استناد صبحتهای انجام شده با مشارکت کنندگان متکی بر استانداردهای حسابرسی و اقدامات تجویز شده در آنجا است. در خصوص پیامدها پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد که بین شاخص‌های تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد و تردید حرفه‌ای مولفه اثرگذار مهمی بر کیفیت حسابرسی می‌باشد که این موضوع مورد تاکید گلاور (۲۰۱۳) و نلسون (۲۰۰۹) و IAASB (۲۰۱۵) نیز می‌باشد. همچنین بکارگیری تردید حرفه‌ای منجر به کاهش خطر عدم کشف، بهبود قضاوت و نتیجه‌گیری و اظهار نظر مناسب می‌شود که در نهایت به ارتقای شهرت و اعتبار حرفه‌ای و کاهش اقدامات انضباطی علیه حسابرسان منجر خواهد شد. از طرف دیگر، دیدگاه شک مبتنی بر گمان که رویه‌های حسابرسی اخیرا به سوی آن در حرکت هستند، پیامدهایی برای کارایی و اثربخشی حسابرسی نیز دارد (نیکل<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲).

مطالعه حاضر در گسترش مفهوم تردید حرفه‌ای در حسابرسی و تکمیل بحث‌های مطرح شده در رابطه با این موضوع نقش موثری را دارا می‌باشد. هر چند برخی از پژوهش‌ها در گذشته نیز به ویژگی‌های مختلف تردید حرفه‌ای در حسابرسی پرداخته‌اند، اما برخی از مولفه‌ها و عواملی نظیر «عدم تقارن اطلاعاتی، شهرت و اعتبار حرفه‌ای، شرم حسابرسی، پروسه دریافت شواهد، سطح اهمیت، ماهیت و نوع سهامداری و ...» در مدل ارائه شده در این پژوهش، کشف و مورد تاکید قرار گرفته‌اند و اضافه شده است که در هیچکدام از مطالعات داخلی و خارجی قبلی به آنها اشاره نشده است و علاوه بر اینکه بستر خاص کشور ایران را مدنظر قرار داده، بلکه تردید حرفه‌ای در حسابرسی را در ابعاد گسترده تری نیز به نمایش می‌گذارد.

مهمترین دستاورد این تحقیق را می‌توان دستیابی به مدل پارادایمی از تردید حرفه‌ای در حسابرسی دانست و مولفه‌های مدل پارادایمی استخراج شده از پژوهش حاضر شامل ۲۵ مقوله، ۸۰ مفهوم از یکپارچگی و جامعیت نسبی برخوردار است و مدل تردید حرفه‌ای در حسابرسی در سطوح و ابعاد مختلف مورد بحث قرار گرفته است که بر اساس نظر خبرگان نیز مورد بررسی قرار و تایید گرفت. ضمن اینکه براساس یافته‌های پژوهش، داشتن «شک مبتنی بر گمان» به عنوان هسته اساسی تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مهمترین یافته پژوهش است.

مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و مفاهیم مندرج در مدل طراحی شده در این پژوهش،

1. Nickell

یافته‌های پیمایش‌های پیشین شامل مؤلفه‌های استخراجی در پژوهش‌های انجام شده توسط هارت (۲۰۱۳) و نلسون (۲۰۰۹) و همچنین با عناصر مورد توجه قرار گرفته در مطالعات هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۵) و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۲) سازگاری دارد. اما آنچه مسلم است، می‌توان گفت چارچوب مفهومی بدست آمده در پژوهش حاضر یک چارچوب جامع از پدیده تردید حرفه‌ای در حسابرسی است که بر اساس اطلاعات در دسترس، تاکنون مشابهی در پژوهش‌های گذشته (چه در خارج از کشور و چه در داخل کشور) نداشته و به این صورت یکپارچه ارائه نشده است. این ماهیت خاص روش‌شناسی پژوهش و بهره‌مندی از استراتژی کیفی نظریه مبنایی در راستای توسعه مدل و اعتبارسنجی مدل تردید حرفه‌ای در حسابرسی، اقدامی نو در پژوهش‌های این حوزه بوده و در گذشته کمتر مورد توجه قرار گرفته است و مهمترین نقطه افتراق این پژوهش با پژوهش‌های پیشین است.

خروجی یک پژوهش کیفی می‌بایستی چراغ راهی برای پژوهش‌های بیشتر شود؛ به عبارت دیگر در پژوهش به روش نظریه مبنایی علاوه بر اینکه به صورت عمیق به موضوع مورد بررسی، پرداخته می‌شود، مفاهیم و مقوله‌هایی که قبلاً توجه کمتری بدانها شده است، شناسایی می‌گردند که هر یک خود به تنهایی می‌توانند موضوعی برای پژوهش‌های بعدی باشند. برای نمونه «تبه‌بندی مؤلفه‌های شناسایی شده تردید حرفه‌ای در حسابرسی، الزامی کردن مستندسازی کافی و مناسب اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، اختصاص برنامه و کاربرد حسابرسی به موضوع تردید حرفه‌ای، راهکارهای افزایش التزام به تردید حرفه‌ای در حسابرسی، و ...» می‌تواند مورد واکاوی قرار گیرد. همچنین به منظور فهم اینکه چگونه قضاوت مبتنی بر تردید به اقدام مبتنی بر تردید تبدیل می‌شود، باید پژوهش‌های بیشتری در زمینه اقدام مبتنی بر تردید انجام شود.

### □ فهرست منابع فارسی

- ۱- استاندارد حسابرسی ۲۰۰ ایران، ۱۳۹۱، اهداف کلی حسابرسان مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی (تجدید نظر شده ۱۳۹۱).
- ۲- اشتراوس، آنسلم؛ و جولیت کوربین. ۱۹۹۰. اصول روش پژوهش کیفی، نظریه مبنایی - رویه‌ها و شیوه‌ها، ترجمه بیوک محمدی، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، ۱۳۹۳، چاپ سوم.
- ۳- بازرگان، عباس؛ ۱۳۹۵، مقدمه‌ای بر روش‌های تحقیق کیفی و آمیخته: رویکردهای متداول در علوم رفتاری، نشر دیدار، ویرایش سوم.
- ۴- برزیده، فرخ؛ باباجانی، جعفر و عبداللهی، احمد؛ ۱۳۹۷، طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، تابستان ۹۷، صص ۵-۳۶.
- ۵- بهارمقدم، مهدی و جوکار، حسین؛ ۱۳۹۷، اثر تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابرسی بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۵، شماره ۵۷، بهار ۹۷، صفحه ۱۲۳-۱۴۶.
- ۶- تحریری، آرش و مهدی، پیری سقزلو، ۱۳۹۵، درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۱، بهار ۱۳۹۵، صص ۱۱۷-۱۳۵.

- ۷- حاجیهبا زهره، احمد گودرزی، زهرا فتاحی، ۱۳۹۲، ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان و قضاوت و تصمیم‌گیری آنها، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم - شماره نوزدهم - زمستان ۱۳۹۲ - صص ۴۳-۵۹.
- ۸- حسینی، سیدحسین، هاشم نیکومرام، علی اکبر رضایی، ۱۳۹۴، تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۵، تابستان ۹۴، صص ۱۳-۲۷.
- رجبعلی زاده جواد، رضا حصارزاده و محمدعلی باقرپور ولاشانی، ۱۳۹۵، بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، بررسی‌های حسابرسان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسان، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۲، تابستان ۱۳۹۵، صص ۱۱۷-۱۹۲.
- ۹- رضائی، نرگس؛ بنی‌مهد، بهمن و حسینی، سید حسین؛ ۱۳۹۷، تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل، دانش حسابرسان، سال هجدهم، شماره ۷۱، تابستان ۹۷، صص ۱۷۵-۱۹۹.
- ۱۰- رویایی رضانعلی، احمد یعقوب نژاد، کاوه آذین‌فر، ۱۳۹۳، ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسان، سال ششم، شماره ۲۲، تابستان ۱۳۹۳، صص ۶۷-۹۵.
- ۱۱- زلفی، حسن؛ بختیاروند، امین امیر و ابراهیم زاده، سعید؛ ۱۳۹۶، تأثیر کیفیت حسابرسانی بر دقت پیش‌بینی جریان‌های نقدی عملیاتی آتی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۵۳، بهار ۱۳۹۶، صفحه ۱۶۵-۱۹۰.
- ۱۲- سپاسی، سحر و مینا دیناربر (۱۳۹۴)، ارائه مدلی تبیینی به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان رسمی با رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدل‌سازی معادلات ساختاری، دانش حسابداری و حسابرسان مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۵، پاییز ۱۳۹۴، صفحه ۱۰۷-۱۱۶.
- ۱۳- مهربان‌پور، محمدرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین و آهنگری، مهناز؛ ۱۳۹۷، بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه‌ای در ایران، دانش حسابرسان، سال هجدهم، شماره ۷۱، تابستان ۹۷، صص ۱۰۷-۱۲۸.
- ۱۴- نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح‌الله؛ منتی، وحید؛ ۱۳۹۶، راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسانی داخلی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۴، شماره ۵۵، پاییز ۱۳۹۶، صفحه ۳۱-۷۰.
- ۱۵- ولیان، حسن؛ عبدلی محمدرضا؛ و شبنم کریمی (۱۳۹۶)، طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۲، شماره ۴ صفحات ۲۱۵-۲۴۶.

### □ فهرست منابع انگلیسی

- 1) Agarwalla, Sobhesh Kumar, Naman Desai, Arindam Tripathy, (2017). *The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality*. Indian Institute of management Ahmadabad, Ahmadabad 380015, India. Milgard school of business, university of washington- Tacoma, WA98402, United states.
- 2) Alwee Hussnie, Sayed Hussin, Takiah Mohd. Iskandar (2015) "Re-Validation Of Professional Skepticism Traits" National Audit Department Of Malaysia, Putrajaya Accounting Research Institute, Universiti Teknologi MARA (Uitm), Malaysia
- 3) Anderson, S., and J. Wolfe. 2002. *A perspective on audit malpractice claims*. Journal of Accountancy 194 (3): 59-66.
- 4) Arumega Zarefar, Andreas, Atika Zararefar. (2016) "The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor skepticism as a Moderating Variable." Kuala Lumpur, Malaysia. Procedia - Social and Behavioral Sciences 219 (2016) 828 - 832
- 5) Audit Organization of Iran, 2012, *Auditing Standards No. 200* (Revised 2012). General Purpose of Auditing and Do Audit According Auditing Standards. (in Persian)
- 6) Auditing Practices Board. (2010). *Auditor Scepticism: Raising the Bar*. Discussion Paper.



- London, UK: Financial Reporting Council.
- 7) Beasley Mark S., Carcello Joseph V., Hermanson Dana R. And Terry L. Neal. 2013. "An Analysis of Alleged Auditor Deficiencies in Sec Fraud Investigation". [http://www.thecaq.org/sites/default/files/caq\\_deficiencies\\_may2013](http://www.thecaq.org/sites/default/files/caq_deficiencies_may2013)
  - 8) Brazel J.F., and T. Schaefer, 2017, *Research Insights- Auditor Professional Skepticism Part II: Mindset, Prompts and Environment and Contextual Factors*, www.ifac.org, 2017
  - 9) Brazel, J. F. and T. Schaefer. 2016. *Research Insights – auditor professional skepticism part I: Incentive and time*, www.ifac.com, 2016
  - 10) Brazel, J. F. and T. Schaefer. 2017. *Research Insights – auditor professional skepticism part III: Competence (Fraud Detection)*, traits, and conclusions & future research, ww.ifac.org, 2017. <http://www.hesabras.com/fa/article/456/>
  - 11) Brewster, B. E. 2012. *An Experimental Investigation of Delayed Persuasion During Analytical Procedures: Are Auditors Susceptible to the Sleeper Effect?* Working paper, The University of Texas at Arlington.
  - 12) Brown, C. E., M. E. Peecher, and I. Solomon. 1999. *Auditors' hypothesis testing in diagnostic inference tasks*. Journal of Accounting Research 37 (1): 1–26.
  - 13) Carmichael, D. R., and J. L. Craig, Jr. 1996. *Proposal to say the "F" word in auditing standards*. The CPA Journal 66 (6): 22.
  - 14) Charmaz, K. 2000. *Grounded theory: Objectivist and constructivist methods*. In *The Handbook of Qualitative Research*. Edited by N. K. Denzin and Y. Lincoln.
  - 15) Chua, W. F. 1986. *Radical Developments in Accounting Thought*. The Accounting Review, 61 (4): 601-632.
  - 16) Cohen, Jeffrey R. Derek W. Dalton, Nancy L. Harp (2017) *Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes*, *Accounting, Organizations and Society, Volume 62* (October 2017), Pages 1-20.
  - 17) Coppage, B.R., & Shastry, T. (2014). *Effectively Applying Professional Skepticism to improve Audit Quality*. The Meaning of Professional Skepticism, (August), 2429-. <https://www.quesia.com/magazine/1P3-3499202861>.
  - 18) Franzel, Jeanette M. 2013 "Auditor Objectivity and Skepticism – What's Next?" American Accounting Association Annual Meeting, Aug. 5., [Http://Pcaobus.Org/News/Speech/Pages/08052013\\_Aaa.ASPX](Http://Pcaobus.Org/News/Speech/Pages/08052013_Aaa.ASPX)
  - 19) Gammie, Elizabeth, (2018). *Unconscious bias and professional skepticism*, *Accounting education insights, IAESB 2018*. <http://www.iacpa.ir/اخبار/ID/1876>.
  - 20) Glaser, B. (1992). *Basics of Grounded Theory Analysis*. Mill Valley, CA Sociology Press.
  - 21) Glover Steven M. and Douglas F. Prawitt. (2013). "Enhancing Auditor Professional Skepticism". Current Issues in Auditing, American Accounting Association, Volume 8, Issue 2 DOI: 10.2308/ciia-50895 2014 Pages P1–P10.
  - 22) Gramling, A. A. 1999. *External auditors' reliance on work performed by internal auditors: The influence of fee pressure on this reliance decision*. Auditing: A Journal of Practice & Theory 18 (Supplement): 117–135.
  - 23) Hurr R. Kathy (2010). *Development of A Scale to Measure Professional Skepticism*. Auditing: A Journal of Practice and Theory. Vol. 29, No. 1, 2010, 149-171.
  - 24) Hurr R. Kathy., Helen Brown-Liburd, Christine Early, And Ganesh Krishnamurthy, 2013. *Research On Auditor Professional Skepticism – Literature Synthesis and Opportunities for Future Research*, *Auditing: A Journal Of Practice And Theory*. 2013 Supplement 1, Vol. 32, 45 – 97.
  - 25) Kesen, Mustafa (2016). *Linking Organizational Identification with Individual Creativity: Organizational Citizenship Behavior as a Mediator*. Adnan Menderes University, Turkey, Journal of Yaşar University, DOI: <http://dx.doi.org/10.19168/jyu.47683>
  - 26) Nelson, M. W. 2009. "A model and literature review of professional skepticism in auditing." Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 28, No. 2, American Accounting As-



- sociation. pp: 1 - 34.
- 27) Nickell, Erin Burrell, 2012, *An Examination of Issues Related to Professional Skepticism In Auditing*, Dissertation, College of Business Administration at the University of Central Florida Orlando, Florida.
  - 28) Mautz, R. K., and H. A. Sharaf. 1961. *"The Philosophy of Auditing"*. Sarasota, FL: American Accounting Association.
  - 29) O'Malley, S. F. C. 2000. *The Panel on Audit Effectiveness*. Stamford, CT: The Public Oversight Board.
  - 30) Peecher, M. E. 1996. *The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence*. Journal of Accounting Research 34 (spring): 125-140.
  - 31) Plumlee, D., B. A. Rixom, and A. J. Rosman. 2012. *Training Auditors to Think Skeptically*. Working paper, The University of Utah, and University of Connecticut.
  - 32) Popova, V. 2012. *Exploration of Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments*. Working paper, Virginia Polytechnic Institute and State University.
  - 33) Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2012). *"Staff Audit Practice Alert No. 10 (SAPA 10): Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits"*. Washington, D.C.: PCAOB. [http://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012\\_SAPA\\_10.pdf](http://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf)
  - 34) Quadackers, L; Groot, T; and Wright, A. (2014). *Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt*. Contemporary Accounting Research, 31(3), 639- 657.
  - 35) Rjabalizadeh, J., Hesarzadeh, R., Bagherpour, M. & Lashani. (2016). *Investigating the relationship between the two dimensions of skepticism and the neutrality of professional skepticism with the professional judgment of the auditor*. The Iranian Accounting and Auditing Review, 23 (2), 117-192. (in Persian)
  - 36) Rodgers Waymond, Grace N. Mubako, Laura Ha. (2017). *Knowledge management: The effect of knowledge transfer on professional skepticism in audit engagement planning*. Computers in Human Behavior Volume 70, May 2017, Pages 564-574
  - 37) Royae, R., Yaghobnejad, A. & Azinfar, K. (2014). *The Relationship between professional skepticism and professional judgment of independent auditors*. Journal of Financial Accounting and Audit Research, 6 (22), 67-95. (in Persian)
  - 38) Tahriri, A. & Piri Sagharloo, M. (2016). *Auditors' perceptions of professional skepticism in audit work*. The Iranian Accounting and Auditing Review, 23 (1), 117-135. (in Persian)
  - 39) Toba, Yoshihide (2012), *"Toward A Conceptual Framework Of Professional Skepticism In Auditing"*, Waseda Business & Economic Studies 2011 NO.47, Pp, 83-110.
  - 40) Turner, C. W. 2001. *Accountability demands and the auditor's evidence search strategy: The influence of reviewer preferences and the nature of the response (belief vs. action)*. Journal of Accounting Research 39 (3): 683-706.