Semiannually journal of Value & Behavioral Accounting 10.29252/aapc.5.9.55

Developing a qualitative model of auditors'professional skepticism: A perspective of auditing partners and managers of IACPA

Alireza Hasanmaleki
Ph.D. student of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran.(Alireza.h.maleki@gmail.com)

Mohammadreza Abdoli *
Associate Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (Corresponding Author)
Mra830@yahoo.com

Ahmad Abdollahi
Assistant Professor, Department of Accounting, Golestan Higher Education Institution, Gorgan, Iran.(ahmabdollahi@gmail.com)

Abrahim Abbasi
Associate Professor, Alzahra University, Tehran.
abbasiebrahim2000@yahoo.com

Abstract:

Professional skepticism (PS) is one of the key points in audit quality. There are several motivations and barriers to professional skepticism in the audit process. The purpose of this study is to make clear and to compile motivators and effective barriers on auditors' PS and to identify its consequences through grounded theory approach that can improve an active and continuous process of PS and thus the result is audit quality. This study is qualitative research. So an interview with 16 individuals, whom associate audit institute and the public managers of Iranian auditors which are chose through purposive sampling approach and Snow Ball approach in 2019. Sampling was continued until saturation of theory in the process of collecting data. To gain validity and reliability of the research, there are some methods used to validate the qualitative research and the model such as:consensus/triangulation, evaluation through members, evaluation based on 10 criteria of acceptability proposed by Strauss and Corbin. Then, the motivators and barriers of PS of auditors in caused situation, in obstacle condition and motivator situation was analyzed and through noticing the paradigmatic model of the process of auditors' PS formation its results include effective consequences (control aspect and Accreditation aspect) and behavioral consequences (economic discipline and response).

Keywords: Professional Skepticism (PS), Grounded Theory, Consequences of Professional Skepticism.

Copyrights

This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

مقاله پژوهشی

دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال پنجم، شماره نهم، بهار و تابستان ۱۳۹۹، صفحه۵۵-۷۹

تدوین مدل کیفی تردید حرفه ای حسابرسان:از دیدگاه شرکای مؤسسه های حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران

علیرضا حسن ملکی[۱] محمد رضا عبدلی *[۲] احمد عبداللهی[۳] ابراهیم عباسی[۴]

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۵/۰۵ تاریخ پذیرش:۹۸/۰۷/۱۸

چکیده

تردید حرفه‌ای یکی از نکات مهم در کیفیت حسابرسی است. محرک ها و موانع اعمـــال تردید حرفهای متعددی در فرایند حسابرســـی وجود دارد. هدف اصلی این پژوهش، تبیین محرک ها و موانع تأثیرگذار بر تردید حرفهای حسابرسان و شناسایی پیامد های حاصل از آن با استفاده از رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد است، که می تواند به عنوان یک جریانِ فعال و مستمر، موجب تقویت تردید حرفهای و در نتیجه کیفیت حسابرسی شـــود. پژوهش حاضر از نوع پژوهش های کیفی است، لذا مصاحبه ژرفنگر و نیمه ســـاختیافته با ۱۶ نفر از شرکای مؤسسه های حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران که با استفاده از رویکرد نمونهگیری هدفمند و با روش گلوله برفی انتخاب شـــده اســـت، طی سال های ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ انجام شد. نمونه‌گیری تا مرحله اشباع نظری در اطلاعات گردآوری شده ادامه یافت. برای به دست آوردن اعتبار و پایایی تحقیق از برخی از روشهایی که برای اعتباربخشی به مدل و نتایج تحقیق کیفی استفاده می شود، مانند: زاویه بندی(اجماع/مثلث‌سازی)، کنترل اعضا (بررسی توسط اعضا) و ارزیابی بر اساس ۱۰ شاخص "مقبولیت" استراوس و کوربین، استفاده شد. سپس محرک ها و موانع اعمـــال تردید حرفه ای حسابرسان در قالب شرایط علّی، شرایط زمینه ای و شرایط مداخله گر، تحلیل و با توجه به الگوی پارادیمی فرآیند شکل گیری تردید حرفه ای حسابرسان، پیامدهای حاصل از آن شامل پیامد های اثر بخش (ُبعد کنترلی و ُبعد اعتبار بخشی) و پیامد های رفتاری (پاسخگویی و انضباط اقتصادی) تدوین شده است.

واژگان کلیدی: تردید حرفه ای، رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، پیامد های تردید حرفه ای.

---

[۱] دانشجوی دکترای حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران.
Alireza.h.maleki@gmail.com
[۲] دانشیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران (نویسنده مسئول)
Mra830@yahoo.com
[۳] استادیارگروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی گلستان، گرگان، ایران.ahmabdollahi@gmail.com
[۴] دانشیار و عضو هیئت علمی، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران (abbasiebrahim2000@ yahoo.com)

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]

[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

۱-مقدمه

نبود تردید حرفه‌ای، ریشه بسیاری از ضعف ها و شکســت های حسابرسی است و استفاده مناسب از تردید حرفه ای به کیفیت بالا در فرآیند تصمیم گیری و قضاوت و اظهار نظر صحیح در گزارشگری منجر می شود (بنابی قدیم،۱۳۹۷). هیئت استانداردهای حسابرسی و اطمینان دهی[1](IAASB)، فدراسیون بین‌المللی حســابداران[2](IFAC) و استانداردهای بین المللی حسابرسی[3](ISA)، تردید حرفه‌ای را به عنوان" نگرشی که شامل یک ذهن پرسشگر و هشیار نسبت به شرایطی که ممکن است نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه بوده و از ارزیابی نقادانه از شواهد حسابرسی باشد تعریف می‌کند". طبق استاندارد حسابرسی ایران، "حسابرس باید حسابرسی را با تـردید حرفـه‌ای برنامه‌ریزی و اجـرا کند و مـراقب وجود شرایطی باشـد که ممکن است موجب تحریف با اهمیت در صورتهای مالی شود"(بند ۱۵ استاندارد حسابرسی ایران، شمارۀ۲۰۰). در تردید حرفه ای حســابرس، نه فرض می‌کند که مدیریت متقلب است و نه فرض بر صداقت مطلق دارد، بلکه عواملی چون اخلاق، تجربه و روشــهای حسابرســی را در جمع‌آوری شواهد، به‌گونه‌ای مناسب به‌کار می‌برد. به نظر نلسون (۲۰۰۹)، تردید حرفه ای قضاوت حسابرس است که ارزیابی خطر نادرست بودن یک ادعا را بسته به اطلاعات در دسترس منعکس می نماید.

در این باره این پرسش مطرح شده است که آیا تردید حرفه ای صرفاً مجموعه ای متشکل از مهارت ها و رفتار ها است یا اینکه دانش و خبرگی یا ویژگی های فردی نیز در شکل گیری آن دخالت دارد؟ برخی از پژوهشگران تنها نقش مهارت و برخی دیگر نیز تنها نقش ویژگی های فردی را در تردید حرفه ای می پذیرند، اما این باور نیز وجود دارد که ترکیبی از ویژگی های فردی، دانش و مهارت در شکل گیری تردید حرفه ای مؤثر است (گلوور و پرویت، ۲۰۱۴). در واقع تردید حرفه ای موضوعی رفتاری است و از دیدگاه تئوری به تبیین آنچه در اصول بنیادی استاندارد حسابرسی و اطمینان بخشی از آن به عنوان یک اصل زیر بنایی یاد می شود پرداخته و آن را از دیدگاه فرهنگ و عوامل انگیزشی که ریشه جامعه شناسی و روان شناسی دارند ریشه یابی میکند (نیکو مرام و همکاران ۱۳۹۴).

حسابرسان باید بدانند که چه متغیر هایی بر استفاده آنها از اطلاعات تأثیر دارد و موجبات تردید گرایی آنها را فراهم میکند تا هنگام انتخاب و پردازش اطلاعات بهترین گزینش را داشته باشند (یعقوب نژاد و همکاران ۱۳۹۱). آقای جمیز آر دوتی (رئیس هیئت نظارت بر حسابداری عمومی) در یکی از جلسات با اشاره به نتایج بازرسی ها در سال ۲۰۱۰ و ۲۰۱۱ عنوان کرد که

---

[1]. International Auditing and Assurance Standards Board
[2]. International Federation of Accountants
[3]. International Standard on Auditing

شک و تردید چیزی است که به طور گسترده اقدامات حسابرس را با سرمایه گذاران و سیستم مالی مرتبط می سازد. اما در نهایت با تمام شایستگی های حرفه ای و حفظ استاندارد های بالای اخلاقی تردید حرفه ای حسابرسان نادیده انگاشته می شود (دوتی ۲۰۱۱).

اگر تردید گرایی از سوی حسابرسان بیشتر مورد عنایت قرار گیرد آنگاه می توان اثرات مخرب ناشی از نابسامانی ها و بحران های اقتصادی را کاهش داد، لذا تبیین محرک ها و موانع تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای و شناسایی پیامد های حاصل از آن مرحله‌ای ممکن در جهت درک درست ماهیت تردید حرفه‌ای و کاربرد درست آن تحت شرایط مختلف است. چرا که محیط داخلی و بیرونی پیرامون حسابرسان مستقل، سبب تضعیف تردید حرفه‌ای شده و نیز اعتماد اجتماعی نسبت به حسابرسان را به خطر انداخته است (بنابی قدیم،۱۳۹۷). در این خصوص اغلب تحقیقات انجام شده بیشتر مبتنی بر نقش و تأثیرگذاری تردید حرفه ای حسابرس به عنوان یک مهارت حرفه ای بر عملکرد حسابرسان بوده است و بیشتر روش های تحقیقی انجام شده کمی و از طریق معادلات ساختاری به منظور بررسی تأثیر آن انجام شده است، در حالیکه این تحقیق با بررسی گسترده در مفاهیم تئوریک تخصصی حسابرسی، ابعاد تازه ای از علل مؤثر بر تردید حرفه ای در حسابرسان را شناسایی و تلاش دارد تا با ایجاد یک ادراک مفهومی بین متخصصین این رشته، لایه های مشخصی از محرک ها و موانع تأثیر گذار بر تردید حرفه ای حسابرسان و همچنین پیامد های حاصل از تردید حرفه ای را به درستی شناسایی کند.

همچنین نظریه داده بنیاد کمتر درحیطه های حسابرسی استفاده شده است و این تحقیق تلاش دارد تا از منظر روش اجرای کار نیز فصل تازه ای از روش های اجرای تحقیق را در این رشته برای تولید محتوای بیشتر محیا نماید. چرا که انجام تحلیل نظریه داده بنیاد مبتنی بر تولید محتوا و شناخت مباحث تئوریک استوار است.

۲-مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تردید حرفه ای متشکل از ابعادی همچون شکاکیت، اعمال درجه ای از مراقبت حرفه ای، هوشیاری در چارچوب استاندارد های حرفه ای، قوانین، مقررات، جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد، قضاوت حرفه ای و غیره است (گلوور و پرویت،۲۰۱۴).

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام بر این موضوع تأکید می‌کند که تردید حرفه‌ای ضرورت و مفهوم مهم و اثربخشی در کار حسابرسی است. این هیئت معتقد است که تردید حرفه‌ای از گرایش یا تمایل به یکسری از پرسش‌ها و ارزیابی خطر شواهد حسابرسی ایجاد می‌شود. نیاز به بسط و توسعه مقیاس خاصی برای تردید حرفه ای در حسابرسی توسط چندین

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

فرد از قبیل چو و تان (۲۰۰۰)، هارت (۲۰۰۷، ۲۰۱۰، ۲۰۱۳)، و نلسون (۲۰۰۹) و دیگران مورد تأکید قرار گرفته است.

نلسون (۲۰۰۹)، بر اساس مطالعات پیشین یک مدل تلخیص شده برای تردید حرفه ای ارائه نموده است. در بخشی از مدل، فرآیند قضاوت متأثر از عامل دانش شناخته شده است و همچنین مؤلفه های غیر دانشی دیگر مانند، ویژگی ها یا خصایص حسابرس که عبارتند از هوش، میزان شکاکیت حسابرس، میزان اعتماد به نفس و انگیزه های حسابرس نیز از عوامل مؤثر بر تردید گرایی معرفی شده است (نیکومرام و همکاران،۱۳۹۴). نلسون(۲۰۰۹)، به رابطه بین شک وتردید حرفه ای به عنوان یک صفت مرتبط با قضاوت و تصمیم گیری اشاره کرده و نتیجه گرفته است که شک و تردید حرفه ای منجر به افزایش کیفیت قضاوت می شود.

درتحقیق دیگری با عنوان توسعه مقیاسی برای اندازه گیری شک و تردید حرفه ای که توسط هارت (۲۰۱۰)، صورت گرفته، بیان می کند که شک و تردید حرفه ای مشخصه فردی چندُبعدی است و نتیجه می گیرد که قضاوت و تصمیم گیری حسابرس به شک و تردید حرفه ای بستگی دارد. هارت (۲۰۱۰)، بر این نکته تأکید کرده است که شک و تردید به عنوان یک صفت شخصی حســـــــابرسان شناخته شده است.

همچنین مدل دیگری در خصوص تردید حرفه ای توسط هارت و همکاران (۲۰۱۳)، ارائه شده است. آنها سه مجموعه از ویژگی های تردیدگرایی را از متون فلسفی، استانداردهای حسابرسی و متون موجود در خصوص تردیدگرایی در حسابرسی استنتاج نمودند. این سه مجموعه با هم تردیدگرایی حرفه ای کلی یک فرد را تعیین می نمایند: (۱) آزمون شواهد؛ (۲) درک نمودن تأمین کنندگان شواهد و (۳) عمل کردن بر اساس شواهد. هارت و همکاران (۲۰۱۳)، همچنین به انجام آزمون تجربی در خصوص تردید حرفه ای در میان افراد حرفه ای در حسابرسی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که اگر چه حسابرسان در مواجهه با ریسک، میزان رسیدگی های خود را افزایش میدهند (با بررسی کاربرگهای بیشتر)، ولی حسابرسانی که تردیدگرایی بیشتری دارند به طور معناداری خطاهای بیشتری را در کاربرگها یافتند. بعلاوه، خصیصه تردیدگرایی اثر متقابل بر ریسک داشته به نحوی که حسابرسانی که تردیدگرایی بیشتری دارند تناقضات بیشتری را شناسایی می کنند. همچنین هارت و همکارانش (۲۰۱۳)، به بررسی این موضوع پرداختند که آیا دیدگاه تردید حرفه ای به عنوان یک صفت یا ویژگی نسبتاً سخت باید به شرایط و مقتضیات حسابرسی پاسخ دهد و ارتباط شفاف و مشخصی بین تردید حـــرفه ای وکیفیت حسابرسی وجود دارد. با استفاده از مقیاس ارائه شده برای ارزیابی سطوح تردید حرفه ای حسابرسان، آنها اثـــرات این تردیدگرایی را بر ارزیابی شواهد و ارائه راه کارها آزمون کردند و به طورکلی نتیجه گرفتند که حسابرسان با سطوح تردیدگرایی بالا بطور منظم رفتار متفاوتی را

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

نسبت به حسابرسان با تردیدگرایی پایین نشان میدهند و در نتیجه حسابرسانی که تردید گرایی بالاتری دارند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می دهند.

درک این که کدام پژوهشگر عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای را توضیح می دهد، مروری کوتاه بر مدل‌های تردید حرفه‌ای به راستی شکاف موجود در این زمینه را آشکار می‌سازد، چرا که توجه کمی به مکانیزم‌هایی شده است که زمینه شکل‌گیری تردید حرفه‌ای را تشکیل می‌دهد (اولسن و گلد، ۲۰۱۸).

این پژوهش مدل های فعلی تردید حرفه‌ای را تکمیل کرده و در نهایت به تدوین راهبردهایی برای بهبود سطح تردید حرفه‌ای حسابرسان و در نهایت شناسایی پیامد های حاصل از آن می پردازد. طبق نظر هیئت اســـتانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)، تردید حرفه‌ای متأثر از رفتار حسابرسان، مانند نگرش یا ارزشـــهای اخلاقی و آگاهی فردی در مواقع اعمال تردید حرفه‌ای اســـت. بـــا این حال، اعمـــال تردید حرفه‌ای ممکن اســـت متأثر از محرکها و موانع متعددی باشد، که در جدول ۱ به مواردی از آن اشاره می شود (برازل و اسچفر، ۲۰۱۶).

جدول۱: محرکها و موانع اعمال تردید حرفه‌ای (منبع: فرزین بیلندی و مشهدی قره قیه، ۱۳۹۶)

محرکها و موانع اعمال تردید حرفه‌ای	پژوهشگران
تجربه	سرجنت (۲۰۱۵)
منابع فشار و فشار بوجه زمانی	وسترمن و همکاران (۲۰۱۵)
افزایش خطر ذاتی	رابینسون و همکاران (۲۰۱۵)
حجم کار	پرسلین و همکاران (۲۰۱۵)
تغییر الگوی ذهنی	باور(۲۰۱۵)، پارلی (۲۰۱۵)
انگیزه ذاتی	کادوس و ژو (۲۰۱۵)
تفکر شهودی	ولف و همکاران (۲۰۱۵)
محیط با ریسک بالا، رفتار صاحبکار	اولسن و استوارت (۲۰۱۵)
ویژگی های حسابرس، مشوقها، حجم کار	برازل و همکاران(۲۰۱۵)
شک از پیش و بی طرفی	کواداکرس و همکاران (۲۰۱۴)
صفت فردی و داشتن ذهن پرسشگر	هارت (۲۰۱۳)
لحن برخورد مافوق، فرهنگ سازمانی	کارپنتر و ریمرز (۲۰۱۳)
ویژگی های صاحبکار، محیط شرکت	بنت و هاتفیلد (۲۰۱۳)

علاوه بر موارد فوق، دیگر محرکها و موانع اعمـــال تردید حرفه‌ای مربوط به پژوهش های خارجی و پژوهش های داخلی در جدول ۲ و جدول۳ آمده است.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

جدول۲: محرکها و موانع اعمال تردید حرفه‌ای مربوط به پژوهش های خارجی(منبع: یافته های پژوهش)

محرکها و موانع اعمال تردید حرفه‌ای	پژوهشگران
انگیزه حسابرسان	برازل و همکاران (۲۰۱۸)
توانمندسازی حسابرسان	آستین و همکاران(۲۰۱۸)
سیستم ذهن، تئوری عقیده و احساسات	نولدر و کادوس(۲۰۱۸)
شناخت و ارزیابی اولیه از خطر تقلب	هالدرنس(۲۰۱۸)
آموزش حسابداری	فاطمواتی (۲۰۱۸)
نگرش، تئوری ذهن و مسیر مشورتی	اولسن و گلد (۲۰۱۸)
اعتماد	آشرائر و همکاران (۲۰۱۷)
دیدگاه شریک مؤسسه	هاردینگ و تروتمن (۲۰۱۷)
خودباوری	آگاروالا و همکاران (۲۰۱۷)
اخلاق، تجربه و مهارت حسابرس	آرومگا و همکاران (۲۰۱۶)
چرخش حسابرسان	بولین و همکاران (۲۰۱۵)
طرز رهبری شرکت، گرایش به صاحبکار	کورتیس (۲۰۱۴)
نداشتن تخصص در صنعت خاص(تجربه)	گرنیر(۲۰۱۱)
فرهنگ	اندراوس و مونرز(۲۰۱۰)
توانایی حسابرسان و محیط کنترلی	گرت،کوآداکرز و رایت(۲۰۰۹)
نحوه آموزش حسابرسان و شکاکیت حسابرس	نلسون(۲۰۰۹)
هوش، ویژگی، دانش، تجربه، انگیزه حسابرس	نلسون(۲۰۰۹)
اخلاق و تجربه	شعوب و الرنس (۱۹۹۶)

جدول۳: محرکها و موانع اعمال تردید حرفه‌ای مربوط به پژوهش های داخلی(منبع: یافته های پژوهش)

محرکها و موانع اعمال تردید حرفه‌ای	پژوهشگران
هویت سازمانی و هویت حرفه ای	بنی مهد و همکاران (۱۳۹۷)
جنسیت حسابرس و سبک های کارکرد تفکر	رهنمای رود پشتی (۱۳۹۷)
سبک های تفکر	نیکومرام، هاشم و حیدر(۱۳۹۷)
طرز تفکر حسابرسان	مهربان پور، و همکاران (۱۳۹۷)
ویژگی های روانشناختی و شخصیتی	ولیان و همکاران(۱۳۹۶)
طرز تفکر، ارزش های اخلاقی و انحراف های رفتاری	حسنی و غلامرضایی (۱۳۹۶)
ویژگی‌های حسابرسان	تحریری و پیری سقرلو (۱۳۹۵)
سوگیری های روانشناختی	نیکومرام و همکاران (۱۳۹۵)
جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان فردی	نیکومرام و همکاران (۱۳۹۴)
خصوصیات فردی، عملکرد حسابرس، ویژگی‌های کار حسابرسی، نظارت حرفه‌ای و عوامل محیطی	سپاسی و دیناربر (۱۳۹۴)

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

۳-سؤالات پژوهش

با توجه به بیان مسـأله تحقیق و اینکه هدف اصلی از پژوهش حاضر، تبیین محرک ها و موانع تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای و پیامد های حاصل از تدوین مدل کیفی تردید حرفه ای حسابرسان است، این تحقیق به دنبال یافتن پاسخ علمی برای سؤال های ذیل است:

سوال اصلی۱- از دیدگاه خبرگان محرکها و موانع تأثیرگذار بر تردید حرفه ای حسابرسان کدام است ؟

سؤال فرعی ۱) از دیدگاه خبرگان شرایط علّی تردید حرفه ای حسابرسان کدام است؟

سؤال فرعی ۲) از دیدگاه خبرگان شرایط زمینه ای تردید حرفه ای حسابرسان کدام است؟

سؤال فرعی ۳) از دیدگاه خبرگان شرایط مداخله گر تردید حرفه ای حسابرسان کدام است؟

سؤال اصلی ۲- پیامد های حاصل از تردید حرفه ای حسابرسان ایرانی کدام است؟

۴-روش شناسی پژوهش

این مطالعه از نوع پژوهش های کیفی است که با بهره گیری از راهبرد نظریه داده بنیاد به تدوین مدل کیفی تردید حرفه ای حسابرسان و در نهایت به شناسایی پیامد های حاصل از آن و تبیین محرک ها و موانع تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای می پردازد.

با توجه به عدم وجود الگوی مناسب در خصوص موضوع پژوهش، و همچنین ازآنجا که شکل گیری تردید حرفه ای حسابرسان یک فرآیند اجتماعی، پیچیده، تعاملی و مستقیماً متمرکز بر تجربیات است، لذا راهبرد نظریه داده بنیاد به منظور بررسی و تحلیل شکل گیری تردید حرفه ای، عوامل و فرآیندهای مرتبط با آن در میان حسابرسان ایران، به عنوان راهبرد مناسب برای این پژوهش برگزیده شد. نظریه پردازی داده بنیاد یک روش شناسی استقرایی خلق نظریه است که این امکان را برای پژوهشگران فراهم می آورد که گزارشی نظری از ویژگی های عمومی موضوع پرورش دهند، درحالیکه به طور همزمان پایه این گزارش را در مشاهدات تجربی داده ها محکم می سازد (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶).

جامعه مورد مطالعه در این پژوهش شامل خبرگان، یا همان آگاهان کلیدی مرتبط با موضوع پژوهش است که شامل شرکای مؤسسه های حسابرسی و مدیران جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد، که دارای تجربه فعالیت در زمینه حسابرسی هستند و در خصوص حرفه حسابرسی صاحبنظر می باشند. نمونه گیری در این مطالعه بر اساس روند تحقیقات کیفی با نمونه گیری مبتنی بر هدف آغاز و با نمونه گیری نظری طی سالهای ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ انجام شد. به این ترتیب ابتدا پژوهشگر به طور هدفمند به سراغ فردی رفت که در رابطه با موضوع پژوهش غنی از اطلاعات بوده و بتواند در فهم مسأله پژوهش و پدیده محوری مؤثر باشد، سپس نمونه گیری تا سرحد

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

نیل به اشباع نظری یعنی زمانی که نمونه بعدی هیچ چیز تازه ای به مقوله های پدیدار شده و نظریه در حال ظهور نمی افزود، ادامه یافت. در این پژوهش بعد از مراجعه به مشارکت کننده دوازدهم تا حدودی اشباع نظری برای پژوهشگر محرز گردید اما جهت دستیابی به اطمینان بیشتر و پر کردن حفره های مفهومی الگو، مراجعه به چهار تن دیگر از مطلعان در دستور کار قرار گرفت و تعداد کل مشارکت کنندگان به ۱۶ تن رسید. جهت گردآوری داده ها، از روش مصاحبه عمیق نیمه ساخت یافته استفاده شد. تمامی مصاحبه ها پس از هماهنگی لازم با شرکت کنندگان واجد شرایط، در محلی که مورد نظر آنها بود و با تعیین وقت قبلی در محیط آرام انجام شد. قبل از شروع مصاحبه، پژوهشگر به شفاف سازی در خصوص فواید انجام این تحقیق پرداخت، سپس پژوهشگر با توجه به هدف پژوهش انواع متعددی از سؤال های ممکن را بر اساس راهنمای مصاحبه مطرح نمود. بنابراین سؤال هایی در ارتباط با تجربه مشارکت کنندگان و مرتبط با موضوع مورد نظر، پرسیده شد (پیوست ۱). پس از هر بار مصاحبه به منظور هدایت صحیح تحقیق و با توجه به فرآیند و جریان مصاحبه قبلی، در راهنمای مصاحبه بعدی تغییراتی ایجاد گردید. مدت زمان انجام مصاحبه ها بسته به علاقه و کیفیت پاسخ های مشارکت کنندگان هرکدام بین ۲۵ دقیقه تا ۱ ساعت و ۱۵ دقیقه به طول انجامید. اکثر مصاحبه ها به صورت صوتی ضبط و بر روی کاغذ پیاده شده و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

در این پژوهش از رهیافت نظام‌مند در نظریه پردازی داده بنیاد استفاده شده است. مهم‌ترین دلایل انتخاب این روش: اول زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته شده کمی وجود داشته باشد، دوم زمانی که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب مشارکت کنندگان در مورد خاصی نیاز داشته باشد و سوم زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد، این روش مورد استفاده قرار می گیرد (ابوالمعالی،۱۳۹۱). رهیافت نظام‌مند در نظریه‌پردازی داده بنیاد بر اســـتفاده از گام‌های تحلیل داده‌ها مشتمل بر کدگذاری باز، محوری و انتخابی، و تدوین یک الگوی منطقی با یک توصیف بصری از نظریه تولید شده تأکید دارد. در ادامه این سه نوع کدگذاری که در این تحقیق نیز مورد استفاده قرار گرفتند، تشریح می‌شوند.

۱- کدگذاری باز: در این پژوهش در کدگذاری باز متن هر مصاحبه سطر به سطر و یا به صورت پاراگرافی مرور، جملات اصلی آن استخراج و در قالب برچسب های مفهومی نامگذاری شد. سپس کدهای ایجاد شده بر اساس وجوه اشتراک و شباهت هایی که با یکدیگر داشتند زیر اصطلاحات انتزاعی تر، یعنی مقوله ها قرارگرفتند.

۲- کدگذاری محوری: در این مرحله، یک مقوله کدگذاری باز انتخاب و در مرکز فرآیندی که در حال بررسی آن است (پدیده مرکزی) قرار گرفت، سپس مقوله‌ها در سطحی بالاتر دسته‌بندی

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

و دیگر مقوله‌ها (شرایط علّی، راهبردها، شرایط زمینه ای و مداخله گر و پیامدها) را به آن ربط دادیم. همچنین این مرحله شامل ترسیم یک نمودار است که" الگوی پارادایمی" نامیده میشود.

۳-کدگذاری انتخابی: مرحله اصلی نظریه داده بنیاد است که پژوهشگر بر اساس نتایج کدگذاری باز و محوری به ارائه نظریه می پردازد. برای این کار پژوهشگر دائماً به کتب و مقالات چاپ شده در حوزه تردید حرفه ای و همچنین مصادیق و مثال های مختلفی که افراد در حین مصاحبه ها به آن ها اشاره کرده اند، مراجعه می کند و توانایی تبیین الگوی صورت بندی شده خود را با استناد به آن ها مورد ارزیابی قرار می دهد و هر کجا که لازم باشد به بسط و تعمیق عناصر و روابط این الگو می پردازد. در نهایت بر اساس فرآیندی که در متغیر اصلی اتفاق می افتاد، نظریه نهایی کشف شده و در پایان الگوی مفهومی طراحی می شود.

۵-یافته های پژوهش

در این پژوهش با استفاده از ابزار مصاحبه به سؤال های پژوهش پاسخ داده شد و درک و تجربیات مشارکت کنندگان در خصوص تردید حرفه ای مورد بررسی قرار گرفت. ویژگی های مصاحبه شوندگان در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴: ویژگی های مشارکت کنندگان

گروه	تعداد	تحصیلات	
		دکترا	فوق لیسانس
شریک مؤسسه حسابرسی	۱۳	۱۰	۳
مدیران جامعه حسابداران	۳	۳	-
جمع	۱۶	۱۳	۳

در تحلیل مرحله ای، یافته ها با استفاده از تکنیک های تحلیلی استراوس و کوربین (۱۹۹۸) مورد توجه قرار گرفتند. بین تمام مصاحبه‌ها و نقل قول‌ها مورد بررسی مقایسه مداوم داده‌ها صورت گرفت. به دلیل تعدد زیاد مفاهیم استخراج شده که حاصل پالایش بیش از۱۲۰ صفحه مصاحبه از ۱۶ مصاحبه شونده بود کدگذاری باز طی سه مرحله انجام پذیرفت. در مرحله اول کدگذاری باز، حدود ۴۹۷ کد اولیه مفید (برچسب مفهومی بدون احتساب همپوشانی) استخراج شد که پس از ادغام و حذف کدهای تکراری دارای فضای مفهومی مشابه، به ۱۵۰ کد اولیه مفهومی (با احتساب همپوشانی) تقلیل یافت. تحلیل با کدگذاری محوری که تحلیلی با جزئیات بیشتر نسبت به کدگذاری باز است، ادامه یافت به طوری که کدهای مفهومی مرحله کدگذاری باز پس از بررسی و مقایسه مکرر به ۶۹ کد مفهومی و ۲۲ خرده مقوله و ۸ مقوله انتزاعی (ُبعد)، کاهش یافتند. جدول ۵ گویای شکل گیری مفاهیم و مقوله ها و ابعاد در مراحل مختلف کدگذاری است.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

جدول۵ :کد های احصاء شده از تحلیل کیفی داده ها در کدگذاری باز و کدگذاری محوری

ابعاد	خرده مقوله	کد های مفهومی	فراوان
معیار های شناخت از واحد مورد رسیدگی	۱-شرایطی که شک حسابرس را درباره وجود تحریف با اهمیت در صورتهای مالی بر می انگیزد.	شناخت حسابرس از حسابرسی های قبلی	۹
		حسابرسی نخستین	۶
		تیپ شخصیتی و جنسیت مدیران واحد مورد رسیدگی	۵
		عدم درستکاری و حسن شهرت مدیریت واحد مورد	۹
		عدم تجربه و دانش (صلاحیت) مدیریت واحد مورد	۹
		نوع مالکیت و فعالیت واحد مورد رسیدگی	۹
	۲-موضوع هایی که خطر تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورتهای مالی را افزایش می دهد.	ویژگی های مدیریت و نفوذ آن بر محیط کنترلی	۷
		وضعیت صنعت و ویژگی های عملیاتی واحد مورد	۱۰
		وجود خطر ذاتی در واحد مورد رسیدگی	۹
		عدم وجود کنترل های داخلی مناسب در واحدمورد	۷
ویژگی های فردی حسابرس	ویژگی های شخصیتی (سیستم های رفتاری)	تیپ شخصیتی حسابرس	۱۰
		ویژگی های ذاتی/ ژنتیکی (سرشت)	۱۰
		ویژگی های اکتسابی (منش)	۵
		اعتماد به نفس (خود باوری)	۵
		دقت و توجه	۵
		فرهنگ و قومیت	۳
		جنسیت	۵
	باور های اخلاقی و اجتماعی	میزان اعتقادات	۳
		میزان اعتماد به اعتقادات	۳
		وجدان کاری	۵
	عوامل شناختی	ادراک (برداشت های حرفه ای از محیط)	۳
		باورها و نگرش (افکار، تفکر، آموخته های ذهنی)	۴
		ذهن پرسشگر (داشتن تمرکز ذهنی و آمادگی ذهنی)	۱۳
		موانع ذهنی (گریز از ابهام، پرهیز از خطر، تفکر منفی)	۳
		توانایی حل مسأله	۴
		رفتارهای تحلیلی	۵
	خطاهای شناختی	اعتماد به نفس بیش از حد	۵
		تمرکز به آخرین اطلاعات	۴
توانمندی های حرفه ای	توانمندی های شغلی	شناخت کافی نسبت به حرفه	۴
		تغییر الگوی ذهنی	۴
	پایبندی به اصول بنیادی آیین رفتار حرفه ای	رعایت آیین رفتار حرفه ای	۶
		صلاحیت و مراقبت حرفه ای	۳
	صلاحیت حرفه ای	دانش: (دانش در حوزه صنعت و فعالیت اقتصادی)	۷
		مهارت: (توانایی در بکارگیری دانش حرفه ای)	۴
		تجربه: (مربوط بودن تجربه و پویایی تجربه)	۷
		بینش و نگرش فکری	۴

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

برنامه ریزی فرآیند حسابرسی	استراتژی های حرفه ای در سطح حسابرس	استفاده بهینه از روش حسابرسی مبتنی بر ریسک	۴
		بکارگیری مسیر مشورتی	۴
		تسهیم تجارب با سایر حسابرسان	۴
	استراتژی های حرفه ای در سطح موسسه	بکارگیری حسابرسان و مدیران با تجربه و درستکار	۴
		پرورش ذهنیت تردید گرایی درحسابرس	۷
		توسعه فرهنگ خلاقیت و نوآوری در فرآیند رسیدگی	۴
	استراتژی های حرفه ای در سطح جامعه حرفه ای	رتبه بندی شرکت های مورد رسیدگی	۳
		چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی	۳
پیامد های اثر بخش	بُعد کنترلی	بررسی صحت ادعای مدیریت	۵
		توانایی در کشف تحریفات صورت‌های‌مالی و افشا ء آن	۴
		توانایی دفاع و پشتیبانی از اظهارنظرها	۴
	بُعد اعتبار بخشی	اطمینان دهی به ذینفعان	۵
		افزایش‌کیفیت گزارش‌های مالی	۷
		شفافیت اطلاعات	۵
پیامد های رفتاری	پاسخگویی	توانایی پاسخگویی به ذینفعان	۵
		کاهش شکاف انتظارات	۲
	انضباط اقتصادی	اعتماد حرفه	۵
		اعتماد جامعه	۶
محرک های اثر بخش	ساز و کارهای نظارتی بر فعالیت حرفه	کنترل کیفی توسط جامعه حسابداران رسمی	۹
		کنترل کیفی توسط هیأت عالی نظارت	۹
	تأثیرگذاران مستقیم	استاندارد های حسابرسی	۸
		جامعه حسابداران رسمی ایران	۸
		کمیته های حسابرسی	۶
	تأثیرگذاران غیر مستقیم	سازمان بورس اوراق بهادار تهران	۶
		نهاد های ذی ربط (بیمه مرکزی، بانک مرکزی)	۶
منابع فشار	رفتار های صاحبکار	فشار ناشی از عدم ارجاع کار در سال بعد	۶
		وجود شرکت های وابسته به نهاد های دولتی	۵
	رفتار های شرکاء مؤسسه (طرز رهبری مؤسسه)	گرایش حسابرس به سمت صاحبکار	۵
		وابستگی حسابرس به حق الزحمه	۵
		فشار بودجه زمانی	۵
	شرایط محیطی	شرایط اقتصادی، فرهنگی و سیاسی جامعه	۶
		ویژگیهای مؤسسه (رتبه، سابقه، شهرت و اعتبار	۶
		فشار رقابتی بازار	۶

بر اساس مقوله های به دست آمده از کدگذاری محوری، روابط بین مقوله‌های اصلی و مدل پارادایمی تردید حرفه ای حسابرسان شکل گرفت (شکل۱). مقوله‌های آشکار شده در قالب ابعاد

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

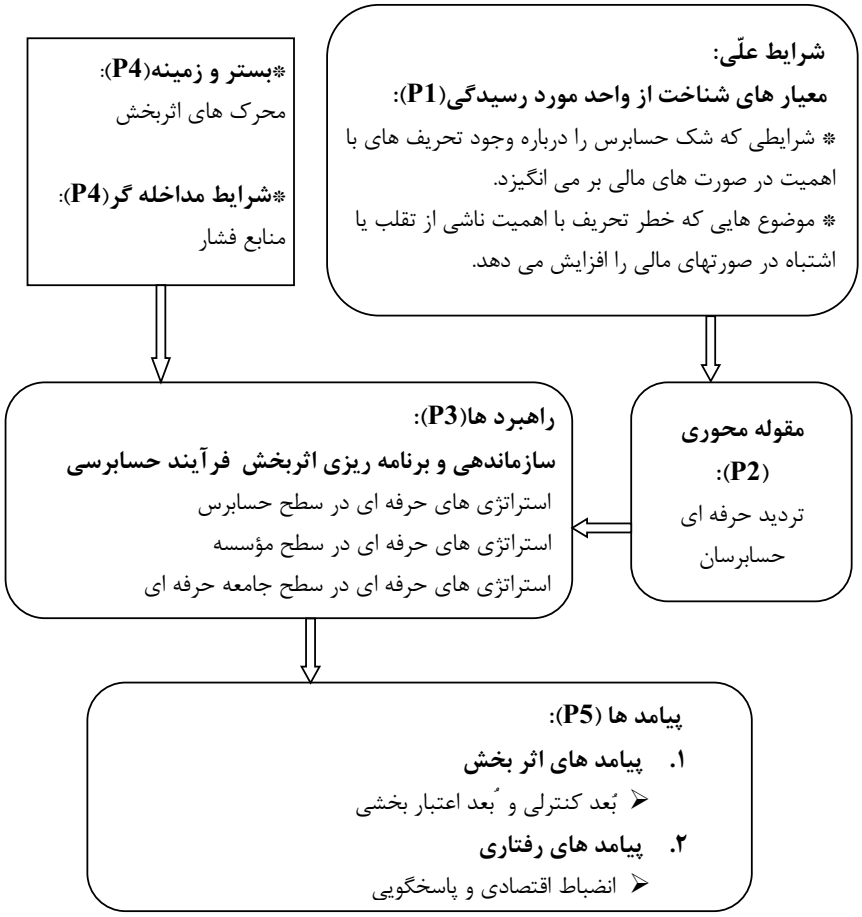
۶ گانه مدل پارادایمی، با روابطی‌که بین آنها وجود دارد، در پاسخ به سؤال های پژوهش، به صورت مقوله محوری (تردید حرفه ای حسابرسان)، شرایط علّی (۱مقوله)، شرایط زمینه‌ای (۱مقوله)، شرایط مداخله‌گر (۱ مقوله) و پیامدهای تردید حرفه ای حسابرسان (۲مقوله) جای گرفتند. همچنین در این مرحله، جدولی از دلایل و ریشه یابی شکل گیری این شرایط تحت عنوان یادداشت نظری که حاوی تأملات و اندیشه های تحلیلگر در مورد شرایط تحقیق است، ذکر شد(جدول۶). روابط بین مقوله‌های شکل گرفته در داده‌ها نشان می‌دهد که الگوی مفهومی با شکل اصلی الگوی پارادایمی، مدل الگویی یا سرمشق استِراوس و کوربین(۱۹۹۰) تطابق دارد، یعنی پدیده محوری متأثر از شرایط علّی بوده و خود بر راهبردها تأثیرگذار است. راهبردها نیز به نوبه خود تحت تأثیر شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، پیامدهای مرتبط با پدیده مورد بررسی را در شکل ۱نشان می‌دهد.

جدول۶: یادداشت نظری

شرایط	محور	توضیحات
شرایط علی	معیار های شناخت	بیشتر مطالعه ها مربوط، بر این مطالب تأکید دارند که حسابرسان می توانند نشانه خطر ذاتی را شناسایی کرده و به آنها واکنش نشان دهند. که با دیدگاه هالدرنس(۲۰۱۸) و برازل و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد.
بستر	محرک های اثربخش	(IAASB) بر این باور است که"تأثیرگذاران بر حرفه حسابرسی" به ویژه کمیته های حسابرسی، در به چالش کشیدن و زیر سؤال بردن حسابرس و در به کارگیری تردید حرفه ای، نقش مهمی دارند. نتایج این بخش با تحقیق برازل و اسچفر (۲۰۱۶) تطابق دارد.
مداخله گر	منابع فشار	این شرایط ناشی از سیاست های مؤسسه حسابرسی و رفتار های صاحبکار و دیگر عوامل محیطی است. همچنین مسئولیت پذیری یا فشار های مرتبط با بازرسی احتمالی، ممکن است تردید حرفه ای حسابرس را افزایش دهد. نتایج این قسمت با تحقیقات، برازل و اسچفر(۲۰۱۶) مطابق است.
راهبرد ها	برنامه ریزی	راهبردهای شناسایی شده در این بخش از پژوهش با هدف توسعه توانمندی های تخصصی، سازماندهی و برنامه ریزی اثربخش فرآیند حسابرسی و نوآوری های فزاینده مستمر و متمرکز و حفظ آن در طی دوره زمانی معین انجام پذیرفت.
پیامد ها	پیامد اثربخش	پیامد های اثر بخش با هدف توسعه ابعاد مهارتی و تخصصی حسابرس به منظور چابکی و پاسخگویی بهتر مؤسسه حسابرسی شناسایی شد و با دیدگاه نولدر و کادوس(۲۰۱۸) و آگاروالا و همکاران (۲۰۱۷) و بسیاری دیگر از پژوهشگران مطابقت دارد.
	پیامد رفتاری	پیامد های رفتاری نیز با هدف تقویت ارتباط بین حسابرس و جامعه و کاهش شکاف انتظارات تعیین شد، که با دیدگاه نولدر و کادوس(۲۰۱۸) مطابقت دارد

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

شکل ۱: الگوی پارادایمی فرآیند شکل گیری تردید حرفه ای حسابرسان



نتایج به دست آمده از روش مقایسه مداوم پاسخ مصاحبه شوندگان، حاکی از وجود یک مقوله اصلی در خصوص شرایط علّی برای ایجاد پدیده مورد مطالعه با عنوان معیارهای شناخت از واحد مورد رسیدگی بود. در همین زمینه یکی از مشارکت کنندگان اظهار می دارد: "عوامل زیادی بر تردید حرفه ای حسابرسان اثرگذار است، اندازه شرکت مورد رسیدگی، نوع کار، دانش پرسنل شرکت مورد رسیدگی ، اطلاع رسانی شرکت، کنترل های داخلی و دانش مدیریت شرکت مورد رسیدگی، داشتن نرم افزار های مالی قوی، نظم و انظباط درون شرکت خیلی مهم است. کنترل های داخلی قوی در شرکت مورد رسیدگی باعث می شود که من حسابرس تردید کمتری داشته باشم و زودتر قانع شوم، اما زمانی که شرکت کنترل های داخلی قوی نداشته باشد و بهم

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

ریختگی خاص داشته باشد، ریسک شرکت بالا است و در صورت قبول کار باید تردید بالایی هم داشته باشیم" .

بنا به دیدگاه شرکت کنندگان در پژوهش، حسابرسان در مواجهه با پدیده اصلی پژوهش یک نوع راهبرد (سازماندهی و برنامه ریزی اثربخش فرآیند حسابرسی) اختیار می کنند، اتخاذ این راهبرد با توجه به شرایط زمینه ای (محرک های اثربخش) و شرایط مداخله گر (منابع فشار)، دو پیامد به همراه خواهد داشت که شامل پیامدهای اثربخش و پیامد های رفتاری میباشد، که هر دو شامل پیامد مثبت هستند. پیامدهای اثربخش شامل خرده مقوله های ُبعد کنترلی و ُبعد اعتباربخشی به عبارت دیگر ارزش افزوده حسابرسی را به همراه دارد و پیامد های رفتاری آن خرده مقوله های پاسخگویی و انضباط اقتصادی را معرفی می نماید. آنچه حسابرسی به فرآیند گزارشگری می افزاید مربوط به کیفیت اطلاعات گزارش شده و نیاز استفاده کنندگان به ارزیابی کیفیت اطلاعات قبل از استفاده از آنهاست. از دیدگاه کنترلی، به دو دلیل ذیل حسابرسی به عنوان عاملی مستقل بر کیفیت اطلاعات نظارت دارد:

۱- بررسی مستقل میزان تطابق اطلاعات حسابداری با معیار های از قبل تعیین شده که این معیارها قاعدتاً باید منعکس کننده نیاز و خواست استفاده کنندگان اطلاعات باشد.

۲- ایجاد انگیزه برای تهیه کنندگان جهت تولید اطلاعات در چارچوب معیار های از قبل تعیین شده، زیرا تهیه کننده می داند که مورد حسابرسی قرار خواهد گرفت.

از دیدگاه اعتبار بخشی، حسابرس بر اعتبار اطلاعات می افزاید، زیرا استفاده کنندگان می توانند مطمئن باشند که عوامل کنترلی پیش گفته بر فرآیند گزارشگری حاکم و باعث بهبود کیفیت اطلاعات شده است. همچنین حسابرسی از ارکان اساسی فرآیند پاسخگویی است. پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات مستلزم بررسی آن ها توسط شخصی مستقل از تهیه کننده اطلاعات است و در نهایت به تردید حرفه ای مناسب، قضاوت درست و کیفیت حسابرسی وابسته است. در این خصوص مشارکت کنندگان فرمودند: "تردید حرفه ای پیامدهایی هم بهمراه دارد که در تصمیم گیری و قضاوت آن را می بینم، همچنین دیگر پیامدهای آن می تواند قضاوت اجتماعی، اعتماد جامعه باشد. حسابرس تمام نقطه نظرش در اظهار نظر و قضاوتش است. اگر تردید نکند انتهای آن به اظهار نظر مناسب منتج نمی شود و اینجا شدت و ضعف آن است که روی قضاوت تاثیر می گذارد و تردیدحرفه ای اگر خوب بکار گرفته نشود قطعاً باعث می شود که یک سری موارد را کشف نکنیم و متوجه یک سری موارد نشویم و این امر کیفیت حسابرس ما را تحت شعاع قرار می دهد. پس تردید حرفه ای استفاده شده توسط مؤسسه در تشکیل پرونده های حسابرسی دخیل است و علاوه بر اینکه کیفیت گزارش را تحت تأثیر قرار می دهد، کیفیت پرونده ها را بالا می برد و نتیجه مثبت دارد.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

مؤسسه حسابرسی که دارای کارمندانی است که تردید حرفه ای بیشتری را استفاده می کنند و پرونده های حسابرسی کامل تر و مناسب تری جمع آوری می کنند نسبت به مؤسسه حسابرسی که کارمندانش تردید کمتری را استفاده می کنند و پرونده حسابرسی کم محتواتری را دارند مطمئناً باید در رتبه مؤسسه تاثیر گذار باشد. همچنین گزارش حسابرسی آثار اجتماعی را بهمراه دارد، اگر اختلافی رخ دهد کل جامعه درگیر این موضوع می شوند پس پیامدهای کلان این موضوع جلب اعتماد جامعه و پاسخگویی است. آثار اجتماعی ، نقش اجتماعی و انضباط اجتماعی خیلی مهم است که حسابرس در این امر دخیل است با گزارش خوب در توسعه سرمایه گذاری ها دخالت مستقیم خواهیم داشت".

مشارکت کنندگان دیگری فرمودند: طبیعتاً هدف از حسابرسی در درجه اول اظهار نظر نسبت به این است که ادعای مدیریت با استاندارد های حسابداری مطابقت دارد یا خیر؟ در درجه دوم یکسری اهداف دیگری هم ما داریم، مثلا کشف تقلب جزء وظایف حسابرسی نیست اما یکی از اهداف حسابرس ارائه راهکارهایی برای پیشگیری از تقلب است، و طبیعتاً برای رسیدن به هدف اصلی و سایر اهداف حسابرسی است. عدم بکارگیری تردید حرفه ای باعث می شود که تقلبی کشف نشود و سال های سال در شرکت تقلب داشته باشیم و کشف نشده باقی بماند. پیامدهای تردید حرفه ای را می توانیم افزایش کیفیت حسابرسی و دسترسی حسابرسان به اهدافی که جامعه از آن انتظار دارد نام برد و فاصله انتظارات (شکاف انتظارات) را می تواند کم کند. فاصله انتظاراتی که در بحث های تئوری داریم که همیشه وجود دارد. آنچه که جامعه انتظار دارد وآنچه که عملاً اتفاق می افتد. جامعه انتظار دارد که ما یکسری چیزها را کشف کنیم. اگر کیفیت حسابرسی وجود داشته باشد به ُبعد کنترلی و اعتبار دهی مناسب می رسیم و می تواند موجب آگاهی دهی و شهادت دهی شود. یکی از وظایف و اهداف حسابرس موارد فوق است. همچنین اگر کیفیت حسابرسی را داشته باشیم، نقش انضباط اقتصادی را به همراه خواهیم داشت.

در ادامه بر اساس روابط بین هر کدام از ابعاد حاصل از مدل مفهومی، بر اساس هر کدام از مجموعه شرایط، نظریه به شرح ذیل ارائه می گردد:

(P1): مطابق الگوی ارائه شده بر اساس ایجاد روابط بین ابعاد تردید حرفه ای و یکپارچگی آنها، معیار های شناخت از واحد مورد رسیدگی، (شرایطی که شک حسابرس را درباره وجود تحریف های با اهمیت در صورت های مالی بر می انگیزد و موضوع هایی که خطر تحریف های با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت های مالی را افزایش می دهد) به عنوان اصلی ترین عامل مرتبط با شرایط علّی معرفی شد و معرف ایجاد مقوله هسته ای پژوهش (تردید حرفه ای حسابرسان) است.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

(P2): ابعاد تردید حرفه ای حسابرسان ایرانی در ُبعد ویژگی‌های فردی حسابرس (سیستم های رفتاری، باورهای اخلاقی و اجتماعی، عوامل شناختی و خطاهای شناختی) و ُبعد فاکتور های توانمندی های حرفه ای حسابرس (توانمندی های شغلی، پایبندی به اصول بنیادی آیین رفتار حرفه ای و صلاحیت حرفه ای) تحلیل شد.

(P3): تردید حرفه ای حسابرسان با تأثیرپذیری از شرایط علّی منجر به سازماندهی و برنامه ریزی اثربخش فرآیند حسابرسی می شود. استفاده بهینه از روش حسابرسی مبتنی بر ریسک، بکارگیری مسیر مشورتی، پذیرش و رعایت آئین رفتار حرفه ای، ارائه خدمات با کیفیت جهت افزایش شهرت و اعتبار مؤسسه، به کار گیری دانش روز، بکارگیری قوانین و مقررات، بکارگیری علوم و سایر دانش های مرتبط مربوط به استراتژی های حرفه ای در سطح حسابرس و نگرش شرکاء به کیفیت قضاوت حسابرسی به منزله توسعه و پیشرفت مؤسسه، ترویج فرهنگ یادگیری و تسهیم تجارب با سایر حسابرسان با تجربه، طراحی و اجرای خط مشی ها و رویه ها و انگیزه ها به عنوان نقش مؤسسه در پرورش ذهنیت تردید گرایی در حسابرس، تدوین آئین نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش، توسعه فرهنگ خلاقیت و نوآوری در فرآیند رسیدگی و صدور گزارش اثربخش، ارتقای سطح شفافیت، بکارگیری حسابرسان با تجربه و درستکار، بکارگیری مدیران با تجربه و درستکار، بکارگیری آموزش مستمر و بکار گیری نیروی متخصص، مربوط به استراتژی های حرفه ای در سطح مؤسسه حسابرسی و رتبه بندی شرکت های مورد رسیدگی توسط جامعه حسابداران و چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی مربوط به استراتژی ها در سطح حرفه ای به عنوان راهبرد ها در مواجهه با پدیده اصلی پژوهش شناسایی شدند.

(P4) : این کنش ها (راهبرد ها)، در بستر محرک های اثر بخش با زیر مقوله هایی همچون تأثیرگذاران مستقیم و تأثیرگذاران غیر مستقیم و سازمان های نظارتی و هم زمان تحت تأثیر مؤلفه های منابع فشار به عنوان عوامل مداخله گر تأثیر می پذیرد.

(P5) : در نهایت با اتخاذ این کنش و واکنش های ذکر شده به عنوان راهبرد، پیامد هایی را برای آن به همراه خواهد داشت. ُبعد کنترلی و ُبعد اعتباربخشی شناسایی شده منجر به شکل گیری پیامد اثربخش و ُبعد پاسخگویی و انضباط اجتماعی، پیامد های رفتاری را مورد شناسایی قرار دادند.

در نهایت این مقوله ها و روابطی که به آن ها اشاره شد ابعاد شکل گیری تردید حرفه ای حسابرسان را روایت می کنند. یافته‌های حاصل از این تحقیق با نتایج؛ برازل و همکاران (۲۰۱۸)، نولدر و کادوس(۲۰۱۸)، آگاروالا و همکاران (۲۰۱۷)، آرومگا و همکاران (۲۰۱۶)، برازل و اسچفر(۲۰۱۶) و دیگر پژوهشگران همسو است. نتایج ما همچنین استانداردهای نظارتی و سایر

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

کنترل های کیفی که به منظور ایجاد شک و تردید مناسب صورت می گیرد (مثلا ۲۰۱۸، PCAOB) را مورد بحث قرار می دهد.

■ اعتبار بخشی به نتایج و ارزیابی کیفیت پژوهش

ملاک ارزیابی یک مطالعه به روش داده بنیاد، به ارزیابی نظریه پیشنهادی آن متکی است (گلیزر، ۱۹۷۸، ۱۹۹۲). همچنین به شیوه هایی که منجر به تکوین آن شده است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰، ۱۹۹۸). در رویکرد نظامند اعتبار نظریه از دقت روش حاصل می شود. مواردی همچون حساسیت پژوهشگر، انسجام روش‌شناسی، متناسب بودن نمونه، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، باعث می‌شـــوند تا حد زیادی دقت علمی تحقیق کیفی تضمین شود. در پژوهش حاضر نیز برای به دست آوردن اعتبار و پایایی تحقیق از روشهایی که عمدتا برای اعتباربخشی به مدل و نتایج تحقیق استفاده می شود مانند: زاویه بندی (اجماع/مثلث‌سازی)، کنترل اعضا (بررسی توسط اعضا)، (کرسول،۲۰۰۷)، و ارزیابی بر اساس ۱۰ شاخص "مقبولیت" (استراوس و کوربین، ۲۰۰۸)، استفاده شد.

مقبولیت بدین معنی است که یافته‌های تحقیق تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت کنندگان، محقق و خواننده در رابطه با پدیده مورد مطالعه موثق و قابل باور است.

اجماع داده‌ها یعنی استفاده از منابع مختلف، گروه‌های مختلف، یا در زمان‌های مختلف. بطور کلی، زمانی که برای گردآوری داده ها از بیش از یک دیدگاه استفاده می‌شود، تصویر کاملتری به دست خواهد آمد. در این تحقیق بمنظور تدوین مدلی جامع برای تردید حرفه ای حسابرسان، تلاش شد تا دیدگاه‌ها و نظرات اشخاص با سابقهٔ فعالیت در حرفه حسابرسی دریافت شده، و بررسی و تحلیل گردد.

کنترل اعضا یا اعتبار پاسخگو تکنیکی است که بدان وسیله محقق یافته های خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک جهت تأیید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود. در این روش پژوهشگر از دیدگاه مشارکت‌کنندگان و افراد مطلع، برای برقرار ساختن اطمینان پذیری یافته‌ها و تفاسیر استفاده نمود. الی و دیگران (۱۹۹۱)، ارلندسون و دیگران (۱۹۹۳)، گلنز و پشکین (۱۹۹۲)، لینکلن و گوبا (۱۹۸۵) و مایلز و هابرمن (۱۹۹۴)، این فن را مهمترین فن برای ایجاد اطمینان‌پذیری می‌دانند (کرسول، ۲۰۰۷). در این راستا، در پژوهش حاضر پس از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به روش کدگذاری سه گانه، به منظور اعتباربخشی به مدل تحقیق، متغیرهای استخراج شده از مصاحبه‌ها و نتایج حاصل، به شش نفر از صاحبنظران حرفه، (۳ نفر از اشخاصی که قبلاً با آنها مصاحبه شده بود و ۳ نفر از صاحبنظرانی که قبلاً در مصاحبه شرکت نداشتند) ارائه شده و مورد پالایش قرار گرفت و مدل نهایی ارائه شد

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]

[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

۶-نتیجه گیری و بحث

با توجه به اینکه شناخت پدیده حرفه ای شدن حسابرسان و روشن سازی مسیر آن میتواند به عنوان مبنایی برای توسعه حرفه حسابرسی تلقی شود انتظار می رود که مدل ارائه شده در این پژوهش که بر پایه ادراک و تجربه اکثریت شرکت کنندگان است بتواند به عنوان مبنایی برای تردید حرفه ای حسابرسان مورد استفاده قرار گیرد. این امر می‌تواند موارد زیر را به دنبال داشته باشد: توانایی در کشف تحریفات صورت‌های مالی، توانایی پاسخگویی به ذینفعان، بهبود قضاوت حرفه ای حسابرس، افزایش کیفیت گزارشگری مالی، شفافیت و عینیت اطلاعات مالی، و در نهایت پررنگتر کردن نقش اعتبار بخشی حسابرس و انضباط اقتصادی.

شناسایی تردید حرفه‌ای انعکاس‌دهنده ویژگیهای فردی و در بردارنده یک ویژگی روانشناختی است. افزون بر ویژگی های فردی، جنبه معرفتی/ فلسفی، سازمانی، اقتصادی، ساختاری، و حتی از این بُعد که از روابط صاحبکار تأثیر خواهد گرفت، یک ویژگی محیطی است. مفهوم تردید حرفه‌ای باید به‌عنوان یک مفهوم چند عاملی مورد توجه قرار گیرد. قضاوت تصمیم‌گیری حسابرس، به شک و تردید حرفه‌ای بستگی دارد. تردید حرفه‌ای در مقایسه با تصور فرد، مفهومی بسیار پیچیده و وسیع است. درک نکردن کافی و مشترک مفهوم تردید حرفه ای، سبب ایجاد مشکلات مهمی برای حسابرسان در همراهی با الزام های حرفه می‌شود. بقا و غنای خدمات و حرفه حسابرسی، منوط به واکنش مؤثر، صحیح و به‌موقع نسبت به انتظارهای جامعه است. با این حال، تغییر در چارچوب تردید حرفه‌ای و ذهنیت حسابرس، نیازمند یک تغییر بزرگ در تئوری شواهد حسابرسی و رویه‌های حسابرسی است. پذیرش و به کارگیری تفکر تردیدگرایی، مسئولیت شخصی و حرفه ای هر حسابرس است. لذا به کارگیری تردید حرفه ای، تحت تأثیر ویژگی های فردی است از جمله استعداد (یعنی قدرت ذهنی که به حسابرس امکان می دهد با شجاعت با مسائل ناشی از حسابرسی روبرو شود) و صلاحیت حسابرس (دانش، مهارت و تجربه). رفتار فردی حسابرس نیز تحت تاثیر گرایش های شناختی ذاتی و همچنین عوامل خارجی (مانند تهدیدهای ناشی از آشنایی) قرار دارد. مؤسسه ها همچنین نقش مهمی را در پرورش ذهنیت تردیدگرایی در حسابرسان ایفا می کنند. این نقش در برگیرنده طراحی و اجرای خط مشی ها، رویه ها و انگیزه هایی است که فرهنگی را تشویق می کند که تردید حرفه ای را به عنوان ضرورت تشخیص داده و تقویت می کند. از این رو انتظار می رود که مسیر حسابرسی را متأثر سازد. رویکرد مؤسسه برای آموزش حسابرسان خود ممکن است توسعه مؤثر تردید حرفه ای را ارتقا بخشد. خط مشی ها و رویه های مؤسسه ها می تواند برچگونگی اعطای پاداش یا ایجاد انگیزه در حسابرسانی که رفتارهای تردید گرا نشان می دهند تمرکز داشته باشد. افزون بر این اجرای مؤثر بازبینی کنترل کیفیت کار حسابرسی ممکن است به استفاده مناسب از تردید

حرفه ای کمک کند. با این حال مهم است بپذیریم عوامل دیگر مرتبط با حسابرسی، ممکن است مانع از به کارگیری تردید حرفه ای به وسیله حسابرسان شود. نمونه هایی از این عوامل شامل محدودیت زمانی فشرده برای گزارشگری مالی، حجم کار سنگین کارکنان و به طور کلی محدودیت زمان و منابع است. عوامل محیطی و زمینه ای نیز می تواند بر به کارگیری تردید حرفه ای تأثیر بگذارد. این عوامل در برگیرنده محیط کسب وکار، قوانین و مقررات و همچنین هنجارها و فرهنگ محلی است که حسابرس در آن به فعالیت می پردازد. "محرک های اثر بخش" به ویژه کمیته های حسابرسی در به چالش کشیدن و زیرسؤال بردن حسابرس در به کارگیری تردید حرفه ای، نقش مهمی دارند. تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی و سازمانهای حرفه ای حسابداری، مؤسسه های آموزشی و دیگران، ممکن است به طور مستقیم بر تعلیم و آموزش حسابرسان تأثیر گذاشته و در نتیجه، صلاحیت لازم برای به کار گیری تردید حرفه ای و بالا بردن آگاهی از عواملی را که ممکن است مانع از به کارگیری مناسب آن شود، توسعه و ارتقاء دهند.

با توجه به تأکیدی که اکثر صاحب نظران در پژوهش به وجود برخی ویژگی های فردی در حسابرسان داشتند، به حسابرسان پیشنهاد می گردد تا نسبت به تقویت عاملیت گرایی وجودی به عنوان هسته و جوهره اصلی تردید حرفه ای از طریق توسعه توانمندی های فردی و حرفه ای اقدام نموده تا ضمن اصلاح تصویر موجود از خود نزد سازمان، زمینه ارتقای منزلت خود در سازمان را فراهم آورند.

متولیان حرفه می توانند با توجه به پیامد های به‌دست آمده برای تردید حرفه ای حسابرسان و زیر مقوله‌ها و مفاهیـــم مربوط به آنها، در اصلاح قوانین و مقررات استقرار نظام کنترل کیفیت اثربخش در حرفه حسابرسی و در نظرگرفتن تمهیداتی جهت ورود نخبگان به حرفه حسابرسی کوشا باشند و همچنین به تقویت نظام آموزشـــی، اصلاح سرفصل کتب آموزشی و توجه بیشتر به مسائل اخلاق حرفه ای در آن و تدوین آئین‌نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش بپردازند. تأسیس سازمان نظارتی مستقل جهت نظارت اثربخش و بدون جانبداری بر حسابرســـان و تدوین مقررات نظارت‌های شـــرکت‌های بیمه‌ای جهت تعیین ریسک مؤسسه های حسابرسی، می تواند بر تردید حرفه ای حسابرسان مؤثر باشد. همچنین با ادغام مؤسسه های حسابرسی کوچک و تشـــکیل چند مؤسسه حسابرسی بزرگ (با درنظر گرفتن تجربیات کشورهای دیگر و اجرای کارا و اثربخش آن) به تردید حرفه‌ای در سطح مؤسسه های حسابرسی کمک زیادی خواهد شد. برگزاری هر چه بیشتر و با کیفیت تر سمینارها و گردهمایی ها از سوی انجمن حسابرسان با دعوت از مدیران مؤسسه های حسابرسی و انتقال تجربه می تواند نمونه ای از اقدامات مؤثر برای فرهنگ سازی و توسعه آموزش دراین زمینه باشد.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

به مؤسسه های حسابرسی پیشنهاد می‌شود برای تردید حرفه ای حسابرسان خود و ارائه قضاوت‌های با کیفیت که منجر به حسن شهرت مؤسسه حسابرسی می‌شود از نتایج این تحقیق استفاده کنند و یکی از استراتژی‌های آنها در زمان استخدام حسابرسان توجه به ابعاد و مؤلفه‌های تردید حرفه ای باشد.

همچنین، پس از استخدام حسابرسان جهت افزایش کارایی و اثربخشی آنها، ضمن طراحی نظام پاداش و فرهنگ سازمانی اثربخش و برنامه‌ریزی جهت ارتقای دانش و مهارت‌های حسابرسان، آن‌ها را در جهت بهبود ابعاد و مؤلفه‌های تردید حرفه‌ای خود تشویق نمایند تا بهره وری حسابرسان و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای افزایش یابد.

۷-پیوست ها

مصاحبه نیمه ساخت‌یافته

بر خلاف مصاحبهٔ ساختاریافته، که در آن پرسش‌های مشخصی از مصاحبه‌شونده پرسیده می‌شود و او را مجبور می‌کند که فراتر از چارچوب در نظر گرفته شده نرود، در مصاحبهٔ نیمه ساخت‌یافته مصاحبه‌شونده و مصاحبه کننده چندان در قید و بند چارچوب نیستند و می‌توانند پا را از این چارچوب فراتر بگذارند. بنابراین، در این نوع مصاحبه معمولاً پرسش‌ها و موضوع‌های کلی مطرح می‌شوند. با این حال، پژوهشگر از قبل تعداد زیادی از پرسش‌هایی که قرار است در جلسهٔ مصاحبه پرسیده شود را آماده کرده است. هرچند، ممکن است پژوهشگر در خلال مصاحبه پرسش‌های جدیدی ساختاربندی کند و آنها را از مصاحبه‌شونده بپرسد. بنابراین، در مصاحبهٔ نیمه ساخت‌یافته مصاحبه شونده فرصت این را خواهد داشت که توضیح بیشتری راجع به پرسش‌ها دهد. همچنین، مصاحبه کننده فرصت آن را خواهد داشت که به روند مصاحبه شکل دهد و محدود به چارچوب‌های از قبل تعیین شده نباشد.

در چند مصاحبه اول به بند های استاندارد مربوط (استاندارد ۲۰۰) اشاره شد و سؤال را اینچنین مطرح کردم: " استاندارد های حسابرسی، حسابرس را ملزم به اعمال قضاوت حرفه ای و تردید حرفه ای در تمام مراحل برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی می کند، حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه ای برنامه ریزی و اجرا نماید و همچنین تردید حرفه ای برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی ضروری است ".

سؤال از مصاحبه شونده:

☚لطفاً اگر امکان داره در این خصوص (تردید حرفه ای) تجربه خودتون را در اختیار بنده قرار بدید. سپاسگزارم.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

درحین مصاحبه، در ادامه صحبت های عزیزان، مواردی پیش می آمد که سؤال برانگیز می شد و مسیر را مشخص می کرد.

در مصاحبه های بعدی از مصاحبه های قبلی الگو گرفته شد و علاوه بر باز کردن موضوع قبل به دنبال سؤال های بوجود آمده بودم .

همپنین در مصاحبه های بعدی بیشتر علل بوجود آمدن تردید حرفه ای؟ عوامل مؤثر بر تردید حرفه ای؟ موانع و محرک های اثربخش بر تردید حرفه ای؟ پیامد های حاصل از بکارگیری تردید حرفه ای؟ و چه استراتژی و راهبردی را باید اعمال کنیم تا پیامدی تردید حاصل شود؟ مورد سؤال قرار گرفت .

فهرست منابع

ابوالمعالی، خدیجه.(۱۳۹۱)، پژوهش کیفی از نظریه تا عمل تهران. نشرعلم.

بنابی قدیم، رحیم.(۱۳۹۷)، چارچوب نظری تردید حرفه ای برای حسابرس، مجله حسابرس، شماره ۹۷، صص ۸۶-۹۴.

بنی مهد، بهمن؛ حسینی، سیدحسین؛ رضایی، نرگس.(۱۳۹۷)، تأثیر هویت سازمانی و حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرسان مستقل، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، تابستان ۹۷، صص ۱۷۵ – ۱۹۹.

تحریری، آرش و پیری سقرلو، مهدی.(۱۳۹۵)، درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه ای در کار حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرســـی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۱، صص ۱۱۷ تا ۱۳۵.

سپاسی، سحر و دیناربر، مینا.(۱۳۹۴)، ارائه مدلی تبیینی به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر تردید حرفه ای حسابداران رسمی با رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدل سازی معادلات ساختاری، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره چهارم، شماره ۱۵، صص۱۰۷-۱۱۶.

حسنی، محمد و غلامرضایی، محسن.(۱۳۹۶)، نقش طرز تفکر، ارزش های اخلاقی و انحراف های رفتاری در میزان تردید حرفه ای حسابرسان،پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی، سال ششم، شماره ۱۱، صص۴۷-۸۴ .

دانایی فرد، حسن و امامی، سید مجتبی.(۱۳۸۶)، استراتژیهای پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه پردازی داده بنیاد. اندیشه مدیریت، سال اول، شماره دوم، پاییز و زمستان، صص ۲۷-۹۲.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

دانایی‌فرد، حسن و امامی، سید مجتبی.(۱۳۹۲)، استراتژی نظریه داده بنیاد در مطالعات سازمان و مدیریت. (فصل چهارم از کتاب روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع). انتشارات صفار. چاپ دوم. صص۲۷۶.

رهنمای رودپشتی، فریدون و همکاران.(۱۳۹۷)، جنسیت حسابرس و سبک های کارکرد تفکر: آزمون نظریه خود حکومت ذهنی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۵، صص۱-۹.

فرزین بیلندی، علی و مشهدی قره قیه، هادی.(۱۳۹۶)، بررسی تردید حرفه ای حسابرس، مجله حسابرس، شماره ۹۰، شهریور ۱۳۹۶، صص ۲۴-۲۵.

کرســـول، جان.(۱۳۹۱)، پویش کیفی و طـــرح پژوهش: انتخاب از میان پنج رویکـــرد (روایت پژوهشی، پدیدارشناسی، نظریه داده بنیاد، قوم‌نگاری، مطالعه موردی). ترجمه: (حسن دانایی‌فرد، حسین کاظمی). انتشارات صفار. ویرایش دوم (۲۰۰۷).

کمیته تدوین استاندارد های حسابداری و حسابرسی.(۱۳۹۱)، استاندارد های حسابرسی، (تجدید نظر شده، ۱۳۹۱). تهران: سازمان حسابرسی.

مهربان پور، محمد رضا؛ رحمانیان، نظام الدین؛ آهنگری، مهناز.(۱۳۹۷)، بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردید حرفه ای در ایران، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، صص ۱۰۷ – ۱۲۸.

ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۹۶)، چگونه می توانیم به کارگیری تردید حرفه ای را در حسابرسی تقویت کنیم؟، مجله حسابرس، ۱۳۹۶، صص ۵۰-۵۷.

نیکومرام، هاشم و حیدر، مجتبی.(۱۳۹۷)، سبک های تفکر و تردید حرفه ای در حسابرسی، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال سوم، شماره پنجم، صص ۱۵۱-۱۸۵.

نیکومرام، هاشم و همکاران.(۱۳۹۵)، بررسی سوگیری های روانشناختی بر تردید حرفه ای حسابرس، پژوهش های تجربی حسابداری، شماره ۲۳، صص ۱۲۲-۱۴۸.

نیکومرام، هاشم؛ رضایی، علی اکبر؛ حسینی، سید حسین.(۱۳۹۴)، تبیین مؤلفه های تأثیرگذار بر تردید حرفه ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی، حسابداری مدیریت، شماره ۲۵، صص۱۳-۲۷.

ولیان، حسن؛ عبدلی، محمد؛ کریمی، شبنم.(۱۳۹۶)، طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل مؤثر بر تردید حرفه ای حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره چهارم، صص ۲۱۵-۲۴۶.

یعقوب نژاد، احمد؛ رویایی، رمضانعلی؛ آذین فر، کاوه.(۱۳۹۱)، ارتباط بین شاخص های مکتب تردید گرایی و کیفیت حسابرسی، حسابداری مدیریت، شماره چهاردهم، صص ۲۵-۳۵.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

Agarwalla, S.K., N. Desai, and A. Tripathy. 2017. The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. Available at: http://dx.doi .org/۱۰.۱۰۱۶/j .adi ac.۲۰۱۷.۰۴.۰۰۲

Aschauer, E., Fink, M., Moro, A., Van Bakel-Auer, K., and WarmingRasmussen, B. 2017. Trust and Professional Skepticism in the Relationship between Auditors and Clients: Overcoming the Dichotomy Myth. Behavioral Research in Accounting 29(1):19-42.

Arumrga, Z., Andreas, A. Z,. 2016. The Influence of Ethics, experience and competency towad the quality of auditing with professional auditor skepticism as a Moderating Variable. Procedia - Social and Behavioral Sciences 219 (2016): 828 – 832.

Austin, A., Carpenter,T. Christ, M., and Nielson,C. 2018. Empowering Auditors to Pursue Fraud during Evidence Evaluation.Available at SSRN: https://ssrn.comabstract=۳۲۴۷۷۸۳

Bowlin, K. O., J. L. Hobson, and M. D. Piercy. 2015. The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality. The Accounting Review: 90(4): 1363-1393

Brazel J.F., and J.Leiby, and T.Schaefer .2018. Do Rewards Encourage Professional Skepticism? Available at SSRN: https://ssrn.comabstract=۳۱۱۱۴۶۶

Brazel J.F., and C. Gimbar, and E. Maksymov. 2018. The Outcome Effect and Professional Skepticism: A Replication and an Attempt at Mitigation. Behavioral Research in Accounting, Forthcoming. Available at SSRN: https://ssrn.comabstract=۳۱۴۰۶۴۷

Brazel J.F., and T. Schaefer. 2016. Research Insights Auditor Professional Skepticism Part I: Incentives and Time, wwwi fac. org .

Brazel J.F., and T. Schaefer.2016. Research Insights Auditor Professional Skepticism Part II: Mindset, Prompts and Environment and Contextual Factors, wwwi fac.org.

Brazel, J. F., Jackson, S. B., Schaefer, T. J., & Stewart, B. W. 2016. The Outcome Effect and Professional Skepticism. The Accounting Review 91(6):1577-1599.

Choo, F., and K. Tan. 2000. Instruction, Skepticism, and Accounting Students' Ability to Detect Frauds in Auditing, THE Journal of Business Education 1:72-87.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

Curtis R.K., Breaking the Barrier. 2014. An Examination into the Current State of Professional Skepticism, University of Connecticut . Available at: https://opencommons.uconn.edu/srhonors_theses/340

Doty, J. R. 2011. What the PCAOB Expects for the Coming Year and Beyond. . Available at: https://pcaobus.org

Endrawes, M., & Monroe, G S. 2010. Professional skepticism of auditors: a cross-cultural experiment. School of Accounting Univercity of New South Wales Australia, 1-40.

Fatmawati, D., A.Mustikarini, and F.Inneke Puspita. 2018 . Does Accounting Education Affect Professional Skepticism and Audit Judgment? Jurnal Pengurusan 52: 221 – 233. Available at: https://doi.org/10.17576/pengurusan-2018-52-18

Glover, Steven M., and F. Prawitt. 2014. Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum, Current Issues in Auditing 8(2):1- 10.

Grenier, J. H. 2011. Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era: A Dual-Process Model and an Experimental Test, Working paper, Miami University. www.worldcat.org

Groot, T., Quadackers, L. & Wright, A. 2009. Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decision. Social science research network, Available at http://ssrn.comabstract=۱۴۷۸۱۰۵.

Harding, N., Trotman, K. T. 2017. The Effect of Partner Communications of Fraud Likelihood and Skeptical Orientation on Auditors' Professional Skepticism, Auditing: A Journal of Practice & Theory 36(2): 111-131.

Holderness, D. K. 2018. The effect of multiple auditors on deception detection in a client inquiry setting. Behavioral Research in Accounting 30 (1): 39-58.

Hurtt, R.K. 2007. Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale. Auditing. A Journal of Practice and Theory 29 (1): 149-171.

Hurtt, R. K. 2010 . Development of a Scale to Measure Professional Skepticism, AUDITING. A Journal of Practice & Theory 29 (1): 149-171.

Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H. L., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. 2013. Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. Auditing. A Journal of Practice & Theory 32(Supplement): 45-97.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]

Nelson, Mark. W. 2009. A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. A Journal of Practice and Theory 2 (28): 1-34.

Nolder, c., and k. kadous. 2018. Grounding the Professional Skepticism Construct in Mindset and Attitude Theory. A Way Forward, Available at SSRN: https://ssrn.comabstract=۲۵۲۴۵۷۳.

Olsen, C., & Gold, A. 2018. Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional skepticism. Journal of Accounting literature 41 (December): 127-141.

Payne, E.A., and R.J. Ramsay. 2005. "Fraud Risk Assessments and Auditors' Professional Skepticism". Managerial Auditing Journal 20 (3): 321- 330.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2018. Due professional care in the performance of work. AS 1015. Washington, D.C.: PCAOB

Shaub, M. K. and J. E. Lawrence. 1996. Ethics, experience and professional skepticism: A situational analysis. Behavioral Research In Accounting (8 Supplement): 124-157.

Strauss, Anselm L., and J. Corbin. 1990. Grounded Theory Research: Procedures, Canons, and Evaluative Criteria.Qualitative Sociology 13(1):1-21

Strauss, Anselm L., and J. Corbin. 1998. Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory (2nd ed.). Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-26]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.4.6]

[DOI: 10.29252/aapc.5.9.55]