



## ارائه الگوی پیشنهادی حسابرسی با ساختار تردید‌گرایی حرفه‌ای بر اساس نظریه ذهنیت و نگرش

بهاره بنی‌طالبی دهکردی<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۲۶

### چکیده

یکی از مهمترین مفاهیم حوزه روانشناسی که در استانداردهای حسابرسی مورد تاکید می‌باشد، تردید‌گرایی حرفه‌ای است که با وجود اهمیت بسیار آن در حوزه حسابرسی، تا کنون از منظر علمی، به خوبی تبیین نشده است. از اینرو هدف این مقاله، در وهله اول توسعه مفهوم تردید‌گرایی حرفه‌ای و تبیین چگونگی نقش آفرینی آن در گزارش‌های حسابرسی به کمک دو رویکرد ذهنیت‌گرایی و نگرش و در وهله دوم ارائه الگوی مفهومی حسابرسی با رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای از منظر خبرگان است. برای دستیابی به این هدف، داده‌ها از طریق مصاحبه عمیق از نوع نیمه ساختار یافته با ۱۵ نفر از خبرگان طی سال‌های ۱۴۰۱-۱۴۰۰ گردآوری شد. تحلیل داده‌ها نیز به کمک مدل پارادایمی استراوس و کوربین (۱۹۹۸) و از طریق کدگذاری‌های باز، محوری و انتخابی انجام گردید. پس از سنجش پایایی و روایی یافته‌ها، در نهایت ضمن شناسایی شش مقوله شامل شرایط علی «مشوقها»، پدیده‌ها، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردهای استراتژیک و پیامدها «نتایج»، الگوی پیشنهادی نیز ارائه گردید. بر اساس یافته‌های پژوهش، مدل پیشنهادی الگوی مفهومی حسابرسی با رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای شامل ۶ مقوله، ۲۴۸ گزاره معنادار و ۸۱ مفهوم متناظر است. بر اساس یافته‌های پژوهش، اقدامات استراتژیک لازم در زمینه پیاده‌سازی الگوی پیشنهادی تردید‌گرایی حرفه‌ای در حوزه حسابرسی شامل شناسایی شواهد معتبر، تجزیه و تحلیل شواهد، نظارت و بازبینی مجدد کار، درک مشتری و اصلاحات طرح و برنامه ریزی است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد نگرش، به کمک مولفه‌های عاطفی و شناختی ضمن پیش‌بینی نیت و رفتار حسابرسان، قدرت پیش‌بینی تردید‌گرایی را برای جمع‌آوری شواهد حسابرسان بهبود می‌بخشد. بر اساس یافته‌ها، مدل نهایی پژوهش منجر به بهبود کیفیت حسابرسی، کاهش ریسک حسابرسی و افزایش حسابرسی اثربخش می‌گردد.

**کلمات کلیدی:** تردید‌گرایی حرفه‌ای، نگرش، ذهنیت‌گرایی، کیفیت حسابرسی

## ۱- مقدمه

حرفه‌ای را به‌عنوان یک ویژگی فردی یا ویژگی شخصیتی می‌دانند (کوواداکرز و همکاران، ۲۰۱۴، کوهن و همکاران، ۲۰۱۷). در مقابل، برخی پژوهشگران نیز حسابرس شکاک‌تر را حسابرسی می‌دانند که احتمال تحریف صورت‌های مالی را بالاتر ارزیابی می‌کند یا شواهد بیشتری را برای نتیجه‌گیری منصفانه اعلام شده، طلب می‌نماید (کروین و همکاران، ۲۰۲۲). در نتیجه، تردید معمولاً با ارزیابی ریسک بالاتر (یعنی قضاوت‌های شکاکانه) و تقاضا برای شواهد بیشتر (یعنی اقدامات شکاکانه) سنجیده می‌شود (نلسون، ۲۰۰۹).

در این زمینه مجمع بین‌المللی ناظران بر حساب‌رسان مستقل (IFIAR)<sup>۴</sup>، ۲۰۱۵، ۲۰۱۶، نیز از نبود تعریف جامع و واحد برای تردید حرفه‌ای همچنین فقدان روش قابل قبول جهت اندازه‌گیری یا مستندسازی تردید حرفه‌ای را دو چالش مهم در حوزه حسابرسی معرفی نموده است.

در این راستا عدم توافق بین پژوهشگران در مورد چگونگی مفهوم‌سازی و سنجش تردید‌گرایی حرفه‌ای (گلوور و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴)، همچنین عدم تطابق بین مفهوم‌سازی تردید حرفه‌ای از دیدگاه قانون‌گذاران، مدیران و پژوهشگران باعث ایجاد اختلال در روند موثر فرآیند مفهوم‌سازی و تغییرات مثبت آن شده است (رانزیلا و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۱). چرا که همیشه معلوم نیست پژوهشگران «تردید‌گرایی» را در جای درستی بکار ببرند. به عنوان مثال، پژوهشگران حوزه حسابرسی که به صورت موردی بر روی تردید به عنوان یکی از ویژگی‌های حسابرس تمرکز می‌کنند، نمی‌توانند به بینش عمیقی درباره ویژگی‌های ساختاری محیط حسابرسی یا ویژگی‌های استانداردهایی که تردید را مهار یا ترویج می‌کنند، دست یابند. به همین ترتیب، پژوهشگرانی که اعتقادشان از تردید حرفه‌ای، داشتن درخواست شواهد بیشتر از حساب‌رسان و تشویق آنها به ارائه شواهد بیشتر می‌باشد، نیز ممکن است هزینه‌های

امروزه بر اساس استانداردهای حسابرسی، حساب‌رسان ملزم به اعمال تردید در طول انجام هر تعهد هستند؛ به گونه‌ای که برای بکارگیری صحیح مفهوم تردید حرفه‌ای<sup>۱</sup>، باید علاوه بر ارزیابی انتقادی شواهد و زیر سؤال بردن قابلیت اطمینان آنها، نسبت به شاخص‌های تقلب و سوگیری مدیریت، نیز هوشیار باشند (IAASB<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲؛ PCAOB<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶). به اعتقاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)، وجود تردید حرفه‌ای در فرآیند حسابرسی، آثار عمده‌ای در زمینه کاهش ریسک نادیده گرفتن شرایط غیرعادی، همچنین کاهش استفاده از مفروضات نامناسب در تعیین ماهیت، زمان بندی و وسعت روش‌های حسابرسی به همراه دارد. از اینرو وجود سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای برای یک حسابرسی با کیفیت بالا، امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر است (نولدر و همکاران، ۲۰۱۸).

با این وجود و علی‌رغم اهمیت ساختار تردید‌گرایی حرفه‌ای، بررسی‌ها نشان می‌دهد پژوهشگران از تعاریف و مفاهیم گوناگونی برای تردید حرفه‌ای استفاده کرده‌اند و تا کنون توافقی در بین پژوهشگران در خصوص اینکه مفهوم تردید حرفه‌ای چیست و چگونه می‌توان آن را اندازه‌گیری کرد، صورت نپذیرفته است (نلسون، ۲۰۰۹؛ ایزاک و همکاران، ۲۰۱۷؛ بارت و همکاران، ۲۰۲۰). به گونه‌ای که از دیدگاه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۵، IAASB)، قانون‌گذاران، تردید‌گرایی حرفه‌ای را نوعی نگرش که شامل ذهن پرسشگر و ارزیابی انتقادی شواهد است، تعریف می‌نمایند اما از دیدگاه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (PCAOB، ۲۰۰۶)، مدیران اغلب از تردید حرفه‌ای به عنوان ذهنیتی که بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان تأثیر می‌گذارد، یاد می‌کنند. همچنین برخی تردید‌گرایی

<sup>4</sup> International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)

<sup>5</sup> Glover & Prawitt

<sup>6</sup> Ranzilla, Chevalier, Herrmann, Glover, & Prawitt

<sup>1</sup> Professional Skepticism

<sup>2</sup> The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

<sup>3</sup> The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

حسابرسی را بدون افزایش کیفیت آن افزایش دهند (گلوور و همکاران، ۲۰۱۴).

در این زمینه گولویتز (۱۹۹۰) معتقد است تردید‌گرایی حرفه‌ای را می‌توان هم به‌عنوان یک ذهنیت<sup>۱</sup> و هم به‌عنوان یک نگرش سازنده<sup>۲</sup>، مفهوم‌سازی نمود. بدین ترتیب، ذهنیت شامل مجموعه‌ای از معیارهای قضاوت، فرآیندها و رویه‌های شناختی برای تسهیل فرآیند تکمیل یک کار خاص است و با معیارهای پردازش شناختی که پذیرش فرد نسبت به اطلاعات را نشان می‌دهد (فوجیتا و همکاران، ۲۰۰۷) و میزانی که فرد به دنبال اطلاعات تأییدکننده یا مثبت است، اثبات می‌شود. بنابراین، مفهوم‌سازی ذهنیت از تردید‌گرایی حرفه‌ای این ایده را به تصویر می‌کشد که پردازش اطلاعات، به‌ویژه، تفکر انتقادی، جزء ضروری تردید‌گرایی است (بایر و همکاران، ۲۰۰۵). تئوری نگرش نیز متمرکز بر معیارهایی است که باورهای حسابرسان در مورد ریسک و آنچه به‌عنوان شواهد کافی برای پرداختن به این خطرات مطرح است، همچنین واکنش‌های احساسی حسابرسان به این مباحث را نشان می‌دهد (بارنت و همکاران، ۲۰۲۰). چنین مفهوم‌سازی دوگانه از تردید‌گرایی حرفه‌ای به‌عنوان یک ذهنیت و یک نگرش، نه تنها امکان بررسی و اندازه‌گیری جامع‌تر ساختار تردید‌گرایی حرفه‌ای را فراهم می‌کند، بلکه منجر به تسهیل مسیر و روند تغییر رویکرد از حوزه تحقیق به حوزه عمل نیز می‌گردد. از اینرو از تئوری ذهنیت و نگرش می‌توان به‌منظور ترسیم ساختارهای علمی در زمینه تردید در استانداردهای حسابرسی استفاده نمود (ایزاک و همکاران، ۲۰۱۷).

هدف این مقاله ابتدا تبیین مفهوم تردید حرفه‌ای همچنین کارکردهای آن با بهره‌گیری از تئوری ذهنیت و نگرش در راستای مفهوم‌سازی این اصطلاح برای اولین بار در ایران است تا پژوهشگران بتوانند با بکارگیری آن، ادبیات این حوزه مفهومی را توسعه و حوزه مفهوم را با عمل پیوند دهند.

همچنین در ادامه تلاش می‌گردد تا الگوی حسابرسی از منظر رویکرد تردید‌گرایانه از دیدگاه خبرگان به تصویر کشیده شود.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### تبیین مفهوم تردید‌گرایی حرفه‌ای از دو منظر ذهنیت و نگرش

از نظر مفهومی، معمولاً اصطلاح تردید حرفه‌ای حسابرسان، از دو منظر ذهنیت و نگرش، دو رویکرد متفاوت دارد و در قالب دو جزء مختلف به آن نگریسته می‌شود. یک طرز فکر یا ذهنیت شکاکانه و یک نگرش شکاک.

از منظر مؤلفه ذهنیت، تردید حرفه‌ای درخصوص شیوه‌های خاص تفکر یا پردازش اطلاعات بکار گرفته می‌شود. مثلاً رویکرد استانداردهای حسابرسی که معتقد است حسابرسان باید نسبت به شواهد مربوط به تقلب (IAASB, 2012) و سوگیری مدیریت (IAASB, 2012)، اطمینان معقول کسب و شواهد حسابرسی را با دید انتقادی ارزیابی کنند (IAASB, 2012)، بدین معناست که طرز فکر شکاکانه در مورد شواهد حسابرسی و موضوعات مرتبط با آن، در قالب دیدگاه انتقادی و رویکرد عینی، عملیاتی می‌شود.

از سوی دیگر رویکرد نگرش در تردید‌گرایی حرفه‌ای نشان می‌دهد که تردید در ارزیابی‌های حسابرسان، اعم از شناختی و عاطفی، بر اساس شواهد و ادعاهای مدیریت قوت می‌گیرد (نلسون، ۲۰۰۹). در حقیقت، رویکرد نگرش، تصدیق‌کننده این دیدگاه است که احساسات حسابرسان همچنین باورهای آنها در مورد شواهد و اظهارات مدیریت، بر نیت و رفتارهای آنها در زمینه اقدامات شکاکانه تأثیرگذار است. به‌عنوان مثال، نرسیدن حسابرسان از اظهار نظر و یا ترسیدن از احتمال ناکافی بودن شواهد، باعث تصمیم‌گیری آنها در مورد جمع‌آوری شواهد بیشتر می‌شود (بارنت و همکاران، ۲۰۲۰).

<sup>2</sup> Constructive attitude

<sup>1</sup> mindset

به‌عنوان محرک اقدامات حسابرسان عمل می‌کند، نشان می‌دهد (نولدر و همکاران، ۲۰۱۸) ..

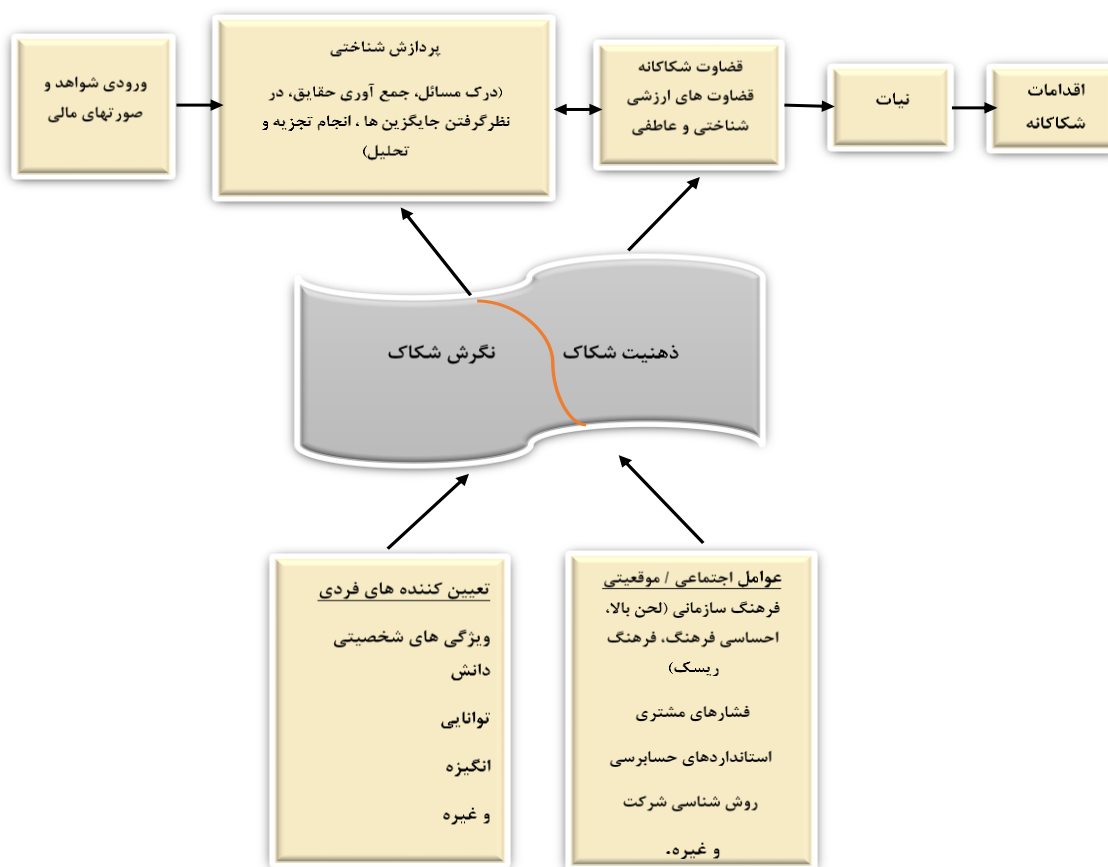
در شکل ۱، تردید حرفه‌ای حسابرسان، هم به عنوان یک ذهنیت و هم به عنوان یک نگرش مفهوم سازی شده، به تصویر کشیده شده است. در این شکل، ذهنیت بر حسب متغیرهای پردازش شناختی و نگرش بر حسب قضاوت‌های مرتبط با یک هدف سنجیده شده اند. همچنین پیکانی که معیارهای پردازش و قضاوت را به هم متصل می‌کند، ماهیت دوسویه رابطه آنها را نشان می‌دهد. یعنی پردازش شناختی حسابرسان، نگرش آنها را تعیین می‌کند و نگرش حسابرسان بر پردازش شناختی بعدی آنها تأثیر می‌گذارد (پیتمن و همکاران، ۲۰۲۱). برای مثال پردازش گسترده، عینی و انتقادی‌تر خواهد بود، منجر به خلق ایده‌های دقیق‌تر در مورد ریسک می‌شود و بر باورها و احساسات حسابرسان تأثیر می‌گذارد. از سوی دیگر، اعتقاد به بالا بودن ریسک یا احساس ترس از ناکافی بودن خواهد بود، منجر به پردازش دقیق‌تر و شکاکانه می‌شود. گنجاندن مولفه‌های ذهنیت و نگرش در مفهوم‌سازی تردید‌گرایی حرفه‌ای، دیدگاه‌های مختلفی را مطرح می‌کند که مثلاً آیا قضاوت‌های با کیفیت پایین‌تر حسابرسان را می‌توان در ذهنیت، نگرش یا هر دو ردیابی کرد؟ و یا چگونه محققان می‌توانند به کمک ذهنیت و نگرش، تردید حسابرسان را بهبود بخشند؟

بکارگیری تئوری ذهنیت به منظور درک ماهیت و وسعت اقدامات حسابرسان، نشان می‌دهد آیا واقعاً طرز فکر حسابرسان «پرسشگرانه»<sup>۱</sup>، «هشدار دهنده»<sup>۲</sup>، «هدفدار» و یا «تایید کننده» اطلاعات است؟ پاسخ‌های حسابرسان به سؤال فوق عموماً شامل باورها و احساساتی است که نوع نیت و اعمال حسابرسان در این مسیر را نشان می‌دهد (آژن، ۲۰۰۵). در این تئوری، اهداف مرتبط برای بررسی و سنجش نگرش تردید حرفه‌ای، صورت‌های مالی (یعنی اظهارات مدیریت) و شواهد هستند که به کمک آنها می‌توان نگرش حسابرسان نسبت به تردید حرفه‌ای را بر حسب باورهای وی در مورد خطرات و احساس تردید مرتبط با اظهارات مدیریت یا شواهد پشتیبان سنجید. بنابراین، به کمک تئوری ذهنیت و از طریق مفهوم‌سازی نگرش تردید‌گرایی، می‌توان دریافت که قضاوت‌های ارزشی مناسب، هم از نوع شناختی و هم از نوع عاطفی، مؤلفه‌های مهم تردید‌گرایی هستند (کروین و همکاران، ۲۰۲۲).

مثلاً در مورد تردید، از یکسو معیارهای ذهنیت شکاکانه حسابرسان، دیدگاه تدوین‌کنندگان استاندارد را به سوی مفهوم «هوشیار بودن» نسبت به احتمال تقلب، سوگیری، شواهد متناقض و ارزیابی انتقادی شواهد هدایت می‌کند و از سوی دیگر معیارهای نگرش شکاکانه حسابرسان، این مفهوم را به‌عنوان دریچه‌ای که شواهد از طریق آن تفسیر می‌شوند و

<sup>2</sup> alert

<sup>1</sup> questioning



شکل ۱. سوابق و پیامدهای تردید حرفه‌ای حسابرسان (پیتمن و همکاران، ۲۰۲۱).

به افراد القا نمایند، ویژگی‌های زمینه‌ای نیز می‌توانند ذهنیت افراد را از یک طرز فکر به ذهنیت دیگر تغییر دهند (همیلتون و همکاران، ۲۰۱۱). به طور مشابه، نگرش‌ها نیز می‌توانند در طول زمان ثابت بمانند، هرچند آنها نیز تحت تأثیر ویژگی‌های زمینه‌ای و موقعیتی دیگر قرار می‌گیرند و به مرور زمان تغییر می‌یابند (آیزن، ۲۰۰۵، باناجی و هیپتزر، ۲۰۱۰؛ اولسون و کندریک، ۲۰۰۸؛ اسمیت و هاگ، ۲۰۰۸). چنین مفهوم‌سازی از تردید حرفه‌ای به‌عنوان یک ذهنیت و یک نگرش نشان می‌دهد که تردید حرفه‌ای حسابرسان به بهترین وجه و با در نظر گرفتن موقعیت و شرایط، اتخاذ می‌شود. چنین رویکردی با مدل‌های موجود شکاکیت حرفه‌ای، که به طور ضمنی فرض می‌کنند تردید تا حدی موقعیتی است، سازگار می‌باشد (نلسون، ۲۰۰۹؛ هرت و همکاران، ۲۰۱۳).

در حقیقت، شکل ۱ مفهوم‌سازی دوگانه تردید حرفه‌ای را در چارچوبی قرار می‌دهد که در آن تردید حسابرسان تحت تأثیر عوامل فردی شامل ویژگی‌های شخصیتی، دانش، توانایی و انگیزه حسابرسان و عوامل اجتماعی شامل فرهنگ شرکت، فشار مشتری، استانداردهای حسابرسی و روش‌شناسی شرکت قرار می‌گیرد. همچنین صورتهای مالی و شواهد به‌عنوان ورودی‌های پردازش شناختی عمل می‌کنند و قضاوت‌های تردیدآمیز، اهداف و در نهایت، اقدامات تردید‌آمیز را پیش‌بینی می‌نمایند (بارنت و همکاران، ۲۰۲۰).

بنابراین مفهوم‌سازی تردید‌گرایی حرفه‌ای از منظر ذهنیت و نگرش، نشانگر آن است که تردید‌گرایی وجود دارد و باید بتوان آن را اندازه‌گیری نمود. بررسی‌ها نشان می‌دهد در حالی که ویژگی‌های فردی و اجتماعی می‌توانند ذهنیت‌های خاصی را

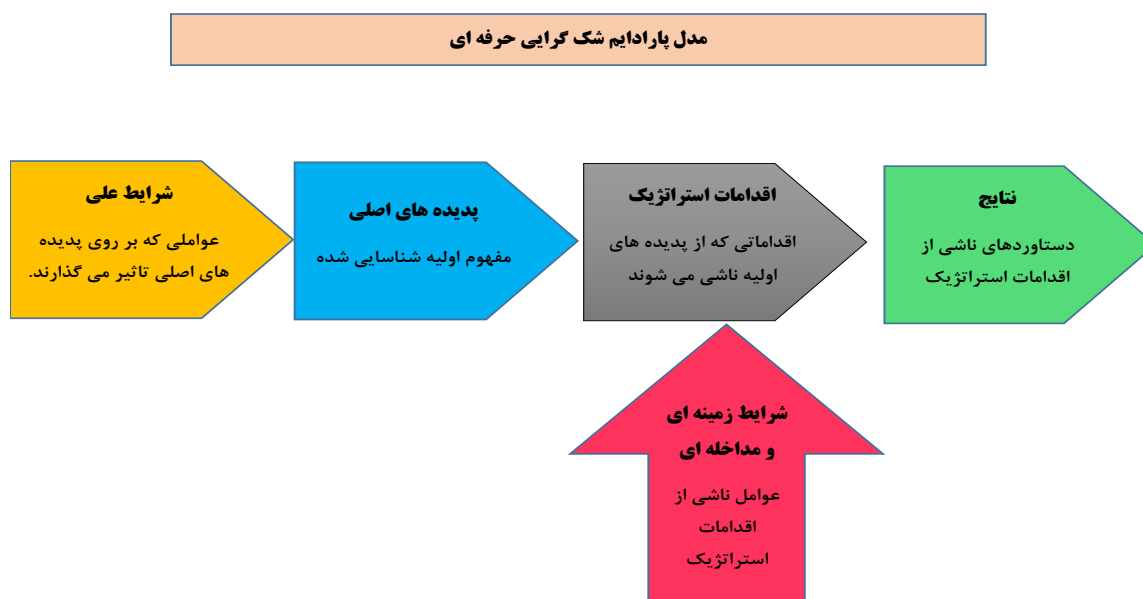
مدیریت و شواهد موجود نشات می‌گیرد (اسلوپیک، ۱۹۹۹؛ لیس، ۱۹۹۶). بنابراین در مجموع می‌توان چنین برداشت نمود که مفهوم‌سازی تردید‌گرایی حرفه‌ای ازدو منظر ذهنیت و نگرش، منعکس‌کننده این دیدگاه است که تردید حرفه‌ای از یکسو موقعیت و از سوی دیگر راهی برای کمک به حساب‌برسان جهت تبیین و توجیه مدیریت بدبینانه حرفه‌ای‌شان است.

### مدل‌های موجود در حوزه مفهوم تردید‌گرایی حرفه‌ای

#### از دو منظر ذهنیت و نگرش

پرداختن به مفهوم تردید‌گرایی حرفه‌ای از منظر ذهنیت و نگرش، باعث رونق بخشیدن به الگوهای قبلی این حوزه از ادبیات موضوعی می‌گردد. مدل تردید‌گرایی حرفه‌ای نلسون (۲۰۰۹)، که در شکل ۲ ارائه شده است، قضاوت‌ها و اقدامات شکاکانه حساب‌برسان را تحت تأثیر ویژگی‌های شخصیتی، انگیزه، دانش و توانایی آنان به تصویر می‌کشد. این الگو، روند اینکه چگونه قضاوت‌های شکاکانه منجر به اعمال شکاکانه (یعنی رفتارها) حساب‌برسان می‌شود، را در ۵ مرحله نشان می‌دهد.

در هر صورت مفهوم سازی تردید حرفه‌ای از دو منظر ذهنیت و نگرش بر اساس زمینه و مفهوم قابلیت انعطاف دارد. همچنین ذهنیت‌ها و تردید‌گرایی، صفات مشابهی دارند و وجود آنها را می‌توان از پردازش رفتارهایی مانند جستجوی شواهد بیشتر، جستجوی شواهد ناامیدکننده، پرسیدن سوال، توجه به تناقضات و تعلیق قضاوت، درک نمود. علاوه بر این، صفات در طول زمان ماندگار و پایدار می‌مانند (همیلتون و همکاران، ۲۰۱۱). به این معنا که یک طرز فکر القا شده در یک موقعیت، به موقعیت بعدی منتقل می‌شود و تا زمانی که موقعیت یا ویژگی کاری جدید آن طرز فکر را تغییر دهد، همچنان بر افکار حساب‌برسان تأثیر می‌گذارد. بر این اساس، شرکت‌ها می‌توانند روش‌هایی برای القای ذهنیت ایجاد کنند که فرآیندهای شناختی مناسب را برای کار مورد نظر ارائه و القا کند. نگرش‌ها نیز که انعطاف پذیر و شامل باورها و احساسات در مورد ریسک (مولفه‌های مفهوم سازی نگرش حرفه‌ای تردید) می‌باشد، تا حدی از محیط اجتماعی نظیر فرهنگ شرکت، ترجیحات گروه همتای حساب‌برس، فرهنگ مشتری، قدرت سیستم‌های نظارت و پاسخگویی شرکت، باورها و احساسات حساب‌برسان در مورد ریسک، اظهارات



شکل ۲. مدل تردید‌گرایی حرفه‌ای نلسون (۲۰۰۹)

دارد، زیرا معیارهای نگرش دارای یک هدف (مانند شواهد) و زمینه (مثلاً تعامل حسابرسی) مشترک با نگرش هستند از اینرو به کمک آنها بهتر می‌توان رفتار افراد را پیش‌بینی کرد. علاوه بر این، مدل‌های موجود تردید‌گرایی حرفه‌ای، ضمن فراهم آوردن مقدمات اندازه‌گیری معیارهای ذهنیت و نگرش در قالب اقدامات پردازش شناختی، زمینه افزایش توانایی مدل‌ها جهت پیش‌بینی محتوا و قدرت نگرش‌ها همچنین افزایش توانایی محققان برای پیش‌بینی ذهنیت و رفتار حسابرسان را فراهم می‌آورد (همیلتون و همکاران، ۲۰۱۱).

### تفکر انتقادی به مفهوم‌سازی تردید‌گرایی حرفه‌ای از دو منظر ذهنیت و نگرش

مفهوم‌سازی تردید‌گرایی حرفه‌ای از نظر ذهنیت، چنین دیدگاهی را منعکس می‌کند که پردازش شناختی افراد، محتوا و قدرت نتایج آنها را تعیین می‌کند (پتی و همکاران، ۱۹۹۵). به عنوان مثال، پردازش مغرضانه شواهد به طور طبیعی، منجر به باورها و احساسات جانبدارانه در مورد خطر تحریف (نگرش جانبدارانه) می‌شود. علاوه بر این، پردازش دقیق‌تر منجر به نگرش‌های قوی‌تر می‌شود (پتی و همکاران، ۱۹۸۳؛ بلانکشیپ و همکاران، ۲۰۰۸) که منجر به درک بهتر منبع و قدرت نگرش شکاکانه حرفه‌ای می‌گردد.

بررسی‌ها نشان می‌دهد، مطالعاتی که به صورت دقیق و اصولی، نگرش‌ها و قضاوت‌های تردید‌آمیز حسابرسان را بررسی نمی‌کنند، مسیر ارزیابی شان نادرست و یافته‌هایشان اثبات نشده است. به طور مثال اگر حسابرسان بر اساس باورها و احساسات شان بگویند که ریسک بالا است، اما پردازش شناختی مناسبی برای شناسایی علت نگرانی‌های خود نداشته باشند، ممکن است روش پیگیری مناسبی را طراحی و اجرا نکنند (هامرسل و همکاران، ۲۰۱۱). بنابراین درک تردید‌گرایی حرفه‌ای از منظر ذهنیت می‌تواند دانش ما را در مورد اینکه چرا قضاوت‌های ظاهراً تردید‌آمیز گاهی اوقات

بررسی‌ها نشان می‌دهد در حالی که این مدل‌ها، تردید را تا حدی از نظر زمینه‌ای تعیین می‌کنند، برخی از محققان تردید حرفه‌ای را به عنوان یک ویژگی فردی مفهوم‌سازی می‌نمایند. یافته‌های هرت (۲۰۱۰) نشان می‌دهد که تردید تحت تأثیر هم ویژگی‌های شخصیتی پایدار و هم عوامل زمینه‌ای است، از اینرو محققان از مقیاس هرت (۲۰۱۰) که مجموعه‌ای از ویژگی‌های پایدار را در بر می‌گیرد، برای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای استفاده می‌کنند (به عنوان مثال، کودکرز<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۴؛ کوهن و همکاران، ۲۰۱۷). مقیاس هرت (۲۰۱۰)، شامل شش ویژگی از جمله تمایل حسابرسان به یادگیری، تلاش برای کسب دانش تا جمع‌آوری اطلاعات بیشتر است. آیتم‌های اندازه‌گیری در این مقیاس به طور کلی، هدفمند هستند و به صورت انتزاعی تلاش می‌کند از این رویکرد برای پیش‌بینی قضاوت‌ها و تصمیمات حسابرس در زمینه‌های مختلف حسابرسی استفاده کند. با این حال، اکثر محققان، حسابرسی را فرآیندی شکاکانه معرفی می‌کنند که احتمال تحریف صورت‌های مالی را بیشتر می‌داند و برای نتیجه‌گیری منصفانه ارائه شده، درخواست شواهد بیشتری می‌نماید. بر این اساس، ارزیابی‌های ریسک بالاتر (یعنی قضاوت‌های تردید‌آمیز) و تقاضای بالاتر برای شواهد (یعنی اقدامات تردید‌آمیز)، معمولاً به عنوان نشانه‌های تردید در نظر گرفته می‌شوند (نلسون، ۲۰۰۹؛ گلاور و پراویت، ۲۰۱۴).

در این مفهوم‌سازی، رایج‌ترین قضاوت‌های تردید‌آمیز نظیر ارزیابی ریسک در مدل‌سازی مطرح و سپس با گنجانیدن احساسات در مورد خطر تحریف و نارسایی شواهد، مدل توسعه داده می‌شود. چرا که افزودن احساسات، توانایی پژوهشگران را برای پیش‌بینی ذهنیت و گرایش رفتار حسابرسان جهت اقدامات شکاکانه افزایش می‌دهد (کودکرز و همکاران، ۲۰۱۴).

بررسی‌ها بیانگر آن است که مفهوم‌سازی از تردید‌گرایی حرفه‌ای، از منظر نگرش تطابق بیشتری با مدل‌های موجود

<sup>1</sup> Quadackers

منجر به اقدامات تردید‌آمیز مناسب برای رسیدگی به ریسک شناسایی شده نمی‌شوند، افزایش دهد.

از سوی دیگر، برای درک کامل نگرش‌های شکاکانه و ارتباط آنها با رفتار حساب‌برسان، باید احساسات را نیز در نظر گرفت. یافته‌های پژوهشگران نشان می‌دهد افراد هنگام قضاوت در مورد ریسک بر احساسات خود تکیه می‌کنند (فینوکان و همکاران، ۲۰۰۴؛ اسلوویک و همکاران، ۲۰۰۲). در واقع، بروز واکنش‌های عاطفی برای تصمیم‌گیری مناسب در وضعیت‌های پرخطر امری طبیعی و در عین حال ضروری است (داماسیو، ۱۹۹۴؛ ترانل و همکاران، ۱۹۹۶). علاوه بر این، محدودیت‌های زمانی و فشارهای ناشی از آن، در کنار شرایط محیط حسابرسی، تمایل به بروز احساسات (در مقابل باورها) را در حساب‌برسان افزایش می‌دهد (مول و همکاران، ۱۹۹۳).

از اینرو پژوهشگران می‌توانند با در نظر گرفتن واکنش‌های احساسی حساب‌برسان، تصویر دقیق‌تری از چگونگی واکنش و رفتار آنها در پاسخ به ریسک بدست آورند؛ زیرا احساسات اغلب حاوی اطلاعات اضافی هستند و می‌توانند به اقدامات مشابه اشاره کنند. به عنوان مثال، ارزیابی‌های کم‌خطر، معمولاً با راحتی بالا همراه است، هر چند همیشه هم به این صورت نیست و حساب‌برس ممکن است علیرغم اعتقاد به کم بودن ریسک، احساسات منفی آزردهنده‌ای داشته باشد که منجر به تغییر مسیر اقدامات وی گردد (مایو و همکاران، ۲۰۰۰). علاوه بر این پژوهشگران دریافته‌اند نوع ذهنیت افراد در چگونگی ارزیابی آنها تاثیرگذار است. به طور مثال ذهنیت‌های کل نگر در فرآیند ارزیابی، بر خلق تصاویر کلان تمرکز می‌کنند، در حالی که ذهنیت‌های جزء نگر، به دنبال حل مشکلاتی هستند که نیاز به سازماندهی مجدد "بخش‌های" یک کل دارند (هگینز و همکاران، ۱۹۸۰). همچنین ذهنیت‌های انتزاعی، تصمیم‌گیری و ارزیابی را در راستای اصول فردی تسهیل می‌کنند، در حالی که ذهنیت‌های انضمامی، به دنبال تسهیل رسیدگی به مشکلات به طور سریع هستند (فریتاس، سالوی و لیبرمن، ۲۰۰۱؛ فریتاس، گولویتزر و تروپ، ۲۰۰۴). ذهنیت‌های مشورتی نیز بهترین مسیر اقدام را شناسایی

می‌کنند، در حالی که ذهنیت‌های اجرایی به دنبال تکمیل کارآمد مسیر اقدام انتخاب شده هستند (گولویتزر، ۱۹۹۰).

به اعتقاد گولویتزر (۱۹۹۰) عبارات توصیفی استانداردهای حسابرسی در مورد تردید حرفه‌ای، منعکس کننده ذهنیت مشورتی است که در آن نسبت به اطلاعات جدید با هوشیاری عمل نموده و از طریق ارزیابی عینی و بی‌طرفانه از شواهد، کیفیت مشخص می‌شود.

همچنین از نظرگرفیفت و همکاران (۲۰۱۵)، استانداردهای حسابرسی که حساب‌برسان را بر ارزیابی انتقادی شواهد و هوشیار بودن نسبت به احتمال تقلب، سوگیری مدیریت، شواهدی که با سایر شواهد در تضاد هستند همچنین اطلاعاتی که قابلیت اطمینان شواهد بالقوه را زیر سوال می‌برد، تشویق می‌کنند (PCAOB، ۲۰۰۶؛ IAASB، ۲۰۱۲)، ویژگی‌های تفکر تردیدگرا یعنی هوشیاری، صراحت، عینیت و تفکر انتقادی هستند که به خوبی با ویژگی‌های ذهنیت مشورتی منطبق می‌شوند. بنابراین، ذهنیت مشورتی بسیاری از عناصر اساسی تردید حرفه‌ای، از جمله مکانیزم "ذهن پرسشگر"، "ارزیابی انتقادی شواهد" و مسئولیت حساب‌برس برای "هشیار بودن" نسبت به شواهد را در بر می‌گیرد. بر این اساس، ادبیات ذهنیت، میزان پردازش شناختی هدایت شده توسط چارچوب ذهنی افراد همچنین میزانی که این پردازش منجر به تصمیم‌گیری با در نظر گرفتن تردید می‌شود را برجسته می‌کند.

### ۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های بنیادی، همچنین توصیفی (غیرآزمایشی) است و داده‌ها بدون دستکاری و به صورت طبیعی گردآوری شده است. با توجه به اینکه مرور پژوهش‌های پیشین نشانگر فقدان الگو در زمینه تبیین پدیده تردیدگرایی حرفه‌ای در فرآیند حسابرسی است، بکارگیری روش داده بنیاد می‌تواند پژوهشگر را در زمینه پاسخگویی به



حسابرسی فعالیت عملی نموده باشند. نمونه از ترکیب روش-های هدفمند قضاوتی و گلوله برفی انتخاب شده و شامل ۱۵ نفر است که از هر کدام از آنها مصاحبه انجام گرفت و هر مصاحبه بین ۴۰ تا ۶۰ دقیقه به طول انجامید. از آنجا که کفایت (اشباع) تعداد نمونه نیز با روش نمونه‌گیری نظری تحقق یافت (استراوس و کوربین، ۱۳۹۰)، از این رو نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت.

### ۱-۳- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تحلیل داده‌ها از طریق سه کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفت. در کدگذاری باز، مقوله‌ها، مشخصه‌ها و ابعاد مدل شناسایی گردید. در کدگذاری محوری شرایط، راهبردها و پیامدها بررسی و در کدگذاری انتخابی نظریه حول یک مقوله شکل‌گذاری شد. در کدگذاری باز، پس از انجام هر مصاحبه، ابتدا جملات اصلی استخراج و برچسب مفهومی متناسب با آن، بر جمله زده شد. در مرحله بعد، مفاهیم استخراج شده با هم مقایسه و مفاهیم دارای شباهت محتوایی بیشتر به همدیگر، در سطح انتزاعی‌تری مفهوم‌سازی شدند. به این ترتیب، مقوله‌های فرعی مدل بدست آمدند. برای مثال، پژوهشگر پس از مقایسه مفاهیم مختلف، متوجه شد که کدهای ماهیت قضایی، دعاوی حقوقی، اقدامات نظارتی و بازرسی همگی اشاره به یک چیز دارند و آن افزایش رویکرد تردید‌گراییانه در بررسی شواهد و مستندات ارائه شده توسط مدیران همچنین افزایش دامنه ارزیابی شواهد و مستندات به منظور اطمینان‌بخشی به میزان ارزیابی‌های انجام شده توسط حسابرس است. با توجه به این مطلب، پژوهشگر از تمام مقوله‌های فرعی بدست آمده، مفهوم تردید‌گرایی در حسابرسی را استخراج نمود و به همین شکل و بر اساس وجوه اشتراک بین کدها، مقوله‌های فرعی و اصلی در سطوح بالاتری دسته‌بندی شدند. به همین ترتیب، مقوله‌های مختلف مرتبط با الگوی تردید‌گرایی حسابرسی شناسایی و استخراج گردیده است.

پرسش‌های اصلی پژوهش و دستیابی به مدل نهایی، به شرح ذیل یاری رساند:

۱- شرایط علی الگوی حسابرسی با رویکرد تردید‌گراییانه کدام است؟

۲- شرایط زمینه‌ای الگوی حسابرسی با رویکرد تردید‌گراییانه کدام است؟

۳- شرایط مداخله‌گر الگوی حسابرسی با رویکرد تردید‌گراییانه کدام است؟

۴- استراتژی‌های الگوی حسابرسی با رویکرد تردید‌گراییانه کدام است؟

۵- پیامدهای الگوی حسابرسی با رویکرد تردید‌گراییانه کدام است؟

۶- راهبردهای الگوی حسابرسی با رویکرد تردید‌گراییانه کدام است؟

پرسش‌های اصلی پژوهش برگرفته از مدل پارادایمی استراوس و کوربین (۱۹۹۸) می‌باشد که به منظور تدوین الگوی حسابرسی با رویکرد تردید‌گراییانه حرفه‌ای مورد استفاده قرار گرفته است. گردآوری داده‌ها، به صورت میدانی و به کمک ابزارهای مصاحبه و یادداشت برداری انجام شده است. اصلی‌ترین ابزار گردآوری، مصاحبه عمیق از نوع نیمه ساختاریافته بوده و در جریان انجام مصاحبه از مصاحبه شونده‌گان درخواست شده که به ۶ سوال اصلی پژوهش، جهت شناسایی عوامل و مقوله‌های مدل مفهومی، پاسخ دهند. در زمان تحلیل مصاحبه‌های پیاده شده، پژوهشگر یادداشت‌های پژوهش را به صورت دقیق پیاده‌سازی نمود. جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای کشور در حوزه حسابرسی طی سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ است که از شرایط تعیین آنها به عنوان نمونه این است که باید ضمن داشتن مدرک دکتری در رشته‌های حسابداری و مالی، حداقل ۵ سال در حوزه

می‌شود. فرآیند یکپارچه سازی و بهبود بخشی نظریه در کدگذاری انتخابی بدین صورت است که یافته‌های مرحله کدگذاری قبلی را گرفته، مقوله محوری را انتخاب و مقوله‌هایی که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز دارند، تکمیل می‌کند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸). درحقیقت، آخرین مرحله کدگذاری محوری، یافتن طبقه مرکزی و رویش الگو می‌باشد. از اینرو از بین مقوله‌های استخراج شده، مقوله مدل تردید‌گرایی حرفه‌ای بر اساس معیارهای ذهنیت و نگرش در حسابرسی به منزله مقوله مرکزی در مرکز مدل قرار گرفته است. در جداول ۱ و ۲ سئوالات مورد بررسی، مقیاس‌های سنجش تردید‌گرایی حرفه‌ای و کدهای نهایی استخراج شده از مصاحبه با خبرگان دسته بندی گردیده و بر اساس دو رویکرد اندازه گیری ذهنیت و نگرش آورده شده است.

مرحله دوم نظریه پردازی داده بنیاد، کدگذاری محوری است که در آن مقوله‌ها ضمن اینکه به زیر مقوله‌ها ربط داده می‌شوند، در سطح ابعاد نیز به هم پیوند می‌خورند. بر این اساس کدهای مشابه در یک طبقه قرار می‌گیرند. علاوه بر این، مقوله‌ها، ویژگی‌ها و ابعاد حاصل از کدگذاری باز، تدوین و در جای خود قرار داده می‌شوند تا در مورد روابط موجود، دانش فزاینده‌ای ایجاد نمایند (لی، ۲۰۰۱). پس از تعریف مقوله محوری، داده‌ها مجدد کدگذاری شده تا انواع شرایط تأثیرگذار بر مقوله محوری شامل شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، کنش‌ها و واکنش‌های لازم در برابر مقوله محوری، به وجود آیند (کرسول، ۲۰۰۳). در مرحله سوم که مرحله کدگذاری انتخابی است، از روابط بین مقوله‌های موجود در مدل کدگذاری محوری، نظریه دانشی استخراج می‌شود که ارائه دهنده شرح انتزاعی برای فرآیندی است که در پژوهش مطالعه جدول ۱. اندازه‌گیری ذهنیت تردید‌گرایی حرفه‌ای

مقیاس‌ها	سئوالات اصلی	کدها
<b>درک مسئله (UI)</b>		
تعداد علایم شناسایی شده درخصوص خطر؛	بررسی‌های اولیه تا چه اندازه پذیرای عوامل خطر است؟	UI1
زمان صرف شده برای کار	چقدر تلاش برای ایجاد و توسعه درک انجام می‌شود؟ تلاش زیاد	UI2
تعداد استنباط‌های حاصل از حقایق یا روابط شناسایی و اندازه‌گیری شده در یادآوری یا توضیح یک تصمیم	چقدر اطلاعات عمیق پردازش می‌شود؟ تحلیل عمیق	UI3
تعداد علایم شناسایی و اندازه‌گیری شده در توضیح یک تصمیم	تا چه حد مسائل، تضادها، علایم یا الگوها، ریشه‌ای کشف می‌شوند؟ تحلیل عمیق	UI4
<b>جمع‌آوری اطلاعات (GF)</b>		
تعداد موارد بررسی شده؛ درصد موارد بررسی شده؛ زمان صرف شده برای جستجو	جستجو چقدر جامع و گسترده است؟ جستجوی گسترده	GF1
تعداد موارد شناسایی شده از منبع غیر مرکزی	گسترده‌گی و دامنه جستجو چقدر است؟ جستجو تا چه حد فراتر از اطلاعات مرکزی است؟ جستجوی گسترده	GF2
قابلیت اطمینان/تشخیص ارقام مورد بررسی؛ زمان نسبی صرف شده برای موارد قابل اعتمادتر/تشخیصی. قابلیت اطمینان/تشخیص مواردی که ابتدا مورد بررسی قرار گرفت	جستجو تا چه حد بر مرتبط‌ترین/موثق‌ترین موارد تمرکز دارد؟ جستجوی تشخیصی	GF3
ارتباط بین ترتیب جستجوی شرکت‌کننده و جستجوی متوالی	جستجوی اطلاعات تا چه اندازه هدفمند است؟ جستجوی هدفمند	GF4

GF5	جست و جو تا چه حد شواهد نادرست را در نظر می‌گیرد؟ دامنه جستجو را گسترش دهید	نسبت موارد تایید به عدم تایید بررسی شده؛ نسبت زمان صرف شده برای تایید در مقابل عدم تایید موارد. ماهیت اولین مورد(های) مورد بررسی
<b>در نظر گرفتن گزینه های جایگزین (CA)</b>		
CA1	حسابرس تا چه حد توضیحات، علل، سناریوها یا دلایل دیگری را خارج از موارد بدیهی در نظر گرفته است؟ بررسی باز	تعداد فرضیه های ایجاد شده متقالبانه، تعداد گزینه های در نظر گرفته شده (فهرست شده یا کدگذاری شده از متن)
CA2	تا چه حد گزینه های جایگزین معقول و بی طرفانه تلقی می‌شدند؟ عمق توجه	کیفیت گزینه های در نظر گرفته شده (ارتباط، تازگی، قابل قبول بودن، و غیره)
<b>انجام تجزیه و تحلیل (PA)</b>		
PA1	ارزیابی اطلاعات چقدر جانبدارانه یعنی به نفع فرضیه یا ترجیحات قبلی است؟ تحلیل بی طرفانه	پیامدهای یک مورد برای یک انتخاب یا روش عمل، اندازه‌گیری شده در مقیاس دوقطبی (بسیار منفی، بسیار مثبت)؛ اهمیت یک مورد برای تصمیم‌گیری؛ نسبت ارزیابی مشارکت‌کنندگان از مفاهیم/اهمیت شواهد به ارزیابی مشابه انجام شده توسط سایر شرکت‌کنندگان (شاهد).
PA2	قابلیت اطمینان/تشخیص اطلاعات تا چه اندازه بر وزن آن تأثیر می‌گذارد؟ وزن دهی مناسب	اهمیت آیتم برای انتخاب یا روش عمل، اندازه‌گیری شده در مقیاس دوقطبی (بسیار منفی، بسیار مثبت)؛ وزن استنباط شده از قضاوت
PA3	چقدر تلاش شده است؟ تحلیل دقیق	زمان صرف شده برای کار؛ انتخاب یک قانون/مدل تصمیم‌گیری پر زحمت تر از یک روش کم تلاش؛ شواهدی از پردازش سیستم
PA4	اطلاعات تا چه حد عمیق پردازش می‌شوند؟ تحلیل عمیق	تعداد استنباط‌های حاصل از حقایق یا تعداد روابط شناسایی شده (اندازه‌گیری شده در یادآوری آزاد یا توضیح یک تصمیم)
PA5	تا چه اندازه مسائل، تضادها، نشانه‌ها یا الگوهای نشانه‌ها کشف می‌شوند؟ تحلیل عمیق	تعداد نشانه‌های شناسایی شده (به عنوان مثال، اندازه‌گیری در توضیح یک تصمیم)؛

## جدول ۲. معیارهای ذهنیت و نگرش

شاخص سنجش				
	سئوالات	هدف	خوب	بد
<b>مؤلفه نگرش: باورها (B)</b>				
B1	خطر تحریف بااهمیت [درآمد] چیست؟	اظهارات مدیریت	اصلا ریسک نداره (بعیده)	فوق العاده پر ریسک (محتمل)
B2	برآورد مدیریت از [ذخیره منابع] چقدر منطقی است؟	ادعای مدیریت	منطقی	غیر منطقی
B3	چقدر رویه برای بررسی ادعای مدیریت مبنی بر اینکه حساب های پرداختنی درست است، مناسب می‌باشد؟	شواهد و مدارک	مناسب	نامناسب

B4	آیا هنگام ارزیابی [ادعای ارزش گذاری موجودی] مدیریت، شواهد کافی در مورد ارائه منصفانه ادعای مدیریت ارائه می‌دهد؟	شواهد و مدارک	کافی است	ناکافی
B5	تا چه حد آمادگی دارید به این نتیجه برسید که تراز به درستی ارائه شده است؟	شواهد به طور کامل	آماده برای نتیجه گیری (کافی)	اصلاً برای نتیجه گیری آماده نیستیم (ناکافی)
<b>مؤلفه نگرش: احساسات (F)</b>				
F1	چقدر نگران این هستید که [درآمد] از لحاظ مادی تحریف شده باشد؟ چقدر از وجود یک تحریف کشف نشده در صورت های مالی می‌ترسید؟	اظهارات مدیریت	اصلاً نگران نیستم	بسیار نگران هستم
F2	چقدر از [برآورد مدیریت از موارد جمع آوری نشده] راضی هستید؟ چقدر از قابل قبول بودن [خط مشی‌های تشخیص درآمد] مدیریت راضی هستید؟	اظهارات مدیریت	خیلی راحت / راضی هستم	اصلاً راحت / راضی نیستم
F3	چقدر نگران این هستید که شواهد حمایت کننده از ادعاهای مدیریت برای نتیجه گیری کافی نباشد؟	شواهد و مدارک	اصلاً نگران نیستم	بسیار نگران
F4	چقدر از کمیت و کیفیت شواهدی که برای حمایت از نتیجه گیری خود جمع آوری کرده اید راضی هستید؟ چقدر راحت هستید که شواهد کافی باشد؟	شواهد و مدارک	بسیار راضی / راحت	اصلاً راضی / راحت نیستم
<b>ذهنیت (I)</b>				
I1	چه مراحل باید انجام شود؟	-	*	*
I2	زمان را چگونه به بررسی رویه های مختلف اختصاص می‌دهید؟	-	*	*
I3	چه میزان بررسی اضافی لازم است؟ چند ساعت کار لازم است؟	-	تست گسترده	تست محدود
I4	چقدر احتمال دارد که به دنبال شواهد و/یا توضیح اضافی از مشتری باشید؟	-	اصلاً محتمل نیست	خیلی محتمل
I5	چند درصد از جامعه را می‌خواهید نمونه بگیرید؟	-	٪۰	٪۱۰۰

## روایی و پایایی ابزار

توسط پژوهشگران، از دو نفر دیگر از مصاحبه شونده‌گان نیز خواسته شد که برخی از مصاحبه‌ها را کدگذاری کنند تا صحت و اعتبار کدگذاری و مقوله‌های به دست آمده ارزیابی گردد.

### ۴- یافته‌ها

پس از انجا مصاحبه‌ها و تحلیل داده‌ها به روش کدگذاری‌های باز، محوری و انتخابی، در نهایت شش مقوله شامل شرایط علی «مشوقها»، پدیده‌ها، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله-گر، راهبردهای استراتژیک و پیامدها «نتایج» شناسایی

پس از انجام پژوهش، معنی دار بودن الگوی پیشنهادی مورد ارزیابی قرار گرفت. برای این منظور، نتایج تحلیل به پنج نفر از مصاحبه شونده‌گان نشان داده شد. همچنین فرآیند رسیدن به مدل برای آن‌ها تشریح گردید. علاوه بر این برای ارزیابی اعتبار و کیفیت یافته‌ها، از تکنیک زاویه بندی کرسول (۲۰۰۳) نیز استفاده شد. بدین منظور، تلاش گردید با درگیری مداوم و مستمر ذهنی با داده‌ها، وسعت و عمق اطلاعات امکان پذیر شود. از اینرو، پس از کدگذاری داده‌ها

شدند که در مدل پیشنهادی پژوهش در قالب شکل شماره ۳  
ارایه گردید. مدل پیشنهادی ارائه شده این پژوهش شامل ۶  
مقوله، ۲۴۸ گزاره معنادار و ۸۱ مفهوم متناظر می‌باشد که در  
ادامه هر کدام تبیین گردیده است.

#### ۴-۱- شرایط علی (مشوق‌ها)

بر اساس تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌های صورت گرفته  
از خبرگان، شرایط علی مشوق به سیستم تردید‌گرایانه در  
حسابرسی، در دو سطح مشارکت حسابرس و شرکت  
حسابرس، عبارتند از:

#### ۱) عدم تقارن اطلاعاتی: درخصوص شرایط علی

مشوق شرکتها و عدم تقارن اطلاعاتی، بر اساس  
ادبیات پژوهش، می‌توان چنین تحلیل نمود که در  
ارزیابی حسابرس بر اساس رویکرد تردید‌گرایانه، اگر  
کیفیت کار ارزیابی شده توسط حسابرسان، بالا باشد  
و شواهد و مستندات، صحت آن را تایید نمایند، به  
چندین دلیل عدم تقارن اطلاعاتی کمتری میان  
معامله‌گران وجود خواهد داشت. چرا که کیفیت  
حسابرسی بالاتر، سبب بهبود کیفیت افشا و افزایش  
دامنه اطلاعاتی عمومی سرمایه‌گذاران همچنین وارد  
نمودن اطلاعات خصوصی به محدوده اطلاعات  
عمومی گردیده و در نهایت سبب کاهش عدم تقارن  
اطلاعاتی میان معامله‌گران می‌شود. علاوه بر این،  
افشای اطلاعات عمومی به دلیل رویکرد  
تردید‌گرایانه، سبب باورهای مشابه برای معامله‌گران  
شده و احتکار اطلاعاتی معامله‌گران مطلع را کاهش  
می‌دهد. همچنین، رویکرد تردید‌گرایانه‌ای که منجر  
به بهبود کیفیت افشای اطلاعات گردیده، انگیزه  
سرمایه‌گذاران برای جستجوی اطلاعات خصوصی را  
با کاهش منافع مورد انتظار حاصل از این اطلاعات  
کاهش می‌دهد (یگانه و همکاران، ۱۳۸۹). بنابراین  
هر چه کیفیت حسابرسی از طریق رویکرد  
تردید‌گرایانه مورد تایید قرار گیرد، باعث کاهش

میزان احتکار اطلاعات توسط مبادله‌کنندگان مطلع  
و کاهش انگیزه سرمایه‌گذاران برای کسب اطلاعات  
محرمانه و در نهایت موجب کاهش عدم تقارن  
اطلاعاتی می‌گردد.

#### ۲) ماهیت قضایی حسابرسی: بر اساس یافته‌های

پژوهش، حسابرسی قضایی نیز به عنوان یکی از  
شرایط علی شناسایی شده از دیدگاه خبرگان، نوعی  
عملکرد واکنشی در مقابل تقلب و فساد محسوب  
می‌شود که از طریق بازرسی مستندات مالی و  
غیرمالی همچنین کمی‌سازی مالی منازعات حقوقی  
به حل و فصل تعارض‌ها و اختلافات مالی و منافع از  
دست رفته، در مراحل دادرسی و بازرسی کمک  
می‌کند. فرایند حسابرسی قضایی که ارتباط  
تنگاتنگی با رویکرد تردید‌گرایانه دارد، معمولاً در ۶  
مرحله ابتدا به افشاء تخلفات تقلب‌های مالی که  
بیشتر از طریق گزارش‌های تلفنی، کارمندان و  
مدیران، حسابرسان سازمان‌های نظارتی و امنیتی و  
یا روش‌های دیگر صورت می‌گیرد، می‌پردازد. سپس  
بر اساس ذهنیت تردید‌گرایانه به کمک گروه‌های  
کارشناسی قوی مالی به شناسایی طرفین ادعا  
پرداخته و در مراحل بعدی پس از افشاء یا ایراد اتهام  
وجود فساد و تخلف مالی و قبل از ارجاع به مقامات  
قضایی به طور معمول این اختلافات به حسابداران  
رسمی، کارشناسان رسمی، سازمان‌های نظارتی،  
حسابرسان داخلی یا هر شخص دیگری که مورد  
وثوق طرفین باشد، ارجاع می‌شود. چنین فرآیندی  
که برگرفته از رویکرد تردید‌گرایانه در فرایند  
حسابرسی است، می‌تواند عامل اساسی در پیشگیری  
از وقوع تقلب و فساد مالی و ارتقاء جایگاه حسابرسی  
دادگاهی در فضای جوامع گردد (بکوف و همکاران،  
۲۰۱۶).

#### ۳) ریسک حسابرسی: وجود ریسک حسابرسی نیز

یکی دیگر از شرایط علی شناسایی شده از دیدگاه

پیشنهادی با رویکرد تردید‌گرایانه شناسایی گردیده است.

#### ۴-۲- پدیده‌ها

پس از انجام مصاحبه و استخراج نتایج بدست آمده منطبق بر دیدگاه خبرگان، وجود تردید حرفه‌ای یکی از موضوعات مهم و چالش برانگیز شناسایی شده در قالب پدیده‌های این مدل است که حرفه حسابرسی را با موضوعات احتمالی بسیاری روبرو نموده است. بنابراین بر اساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسان بایستی فرآیند حسابرسی خود را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا نمایند. بدین معنا که با ذهنی پرسشگر، از اعتبار شواهد حسابرسی کسب شده، ارزیابی نقادانه داشته باشد. در حقیقت وجود تردید حرفه‌ای به معنای هشداری کوچک برای شواهد متضاد با شواهد دیگر حسابرسی است یا سوالی درباره قابلیت اطمینان اطلاعات به دست آمده از مدیریت و افراد دارای وظیفه راهبری هستند، به ارمغان می‌آورد (یگانه و همکاران، ۱۳۸۹). از همین رو است که استانداردهای حسابرسی به صراحت عنوان نموده است که حسابرس باید حسابرسی را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند و مراقب وجود شرایطی باشد که ممکن است موجب تحریف بااهمیت در صورتهای مالی شود. بنابراین می‌توان تردید حرفه‌ای را اساساً یک نگرش دانست که رفتار حسابرس را در اتخاذ روش پرس و جو در هنگام رسیدگی به اطلاعات ارائه شده و در هنگام نتیجه، تحریک می‌کند. به همین دلیل می‌توان تردید حرفه‌ای را از اصول اساسی اخلاق حرفه‌ای مرتبط با عینیت و استقلال حسابرس همچنین عنصری بااهمیت در اعمال قضاوت حرفه‌ای معرفی نمود.

#### ۴-۳- شرایط زمینه‌ای و مداخله‌ای

بر اساس یافته‌های پژوهش و پس از استخراج نتایج مصاحبه‌ها مشخص گردید که از دیدگاه خبرگان شرایط زمینه‌ای و مداخله‌ای در این حوزه موضوعی شامل ۸ عامل اصلی زیر می‌باشد:

خبرگان بر اساس رویکرد تردید‌گرایانه است که همواره در مسیر تحقق اهداف حسابرسی و کنترل دفاتر حساب یک شرکت به آن توجه می‌گردد چرا که به دلیل خطای انسانی یا خطا و تقلب و هر دلیل دیگری ممکن است حسابرس قادر به شناسایی تخلفات موجود در صورت های مالی نباشد و گزارشی که در واقع صلاحیت لازم را ندارد، به شرکت هدف ارائه دهد. از اینرو به منظور جلوگیری از بروز خطر حسابرسی، حسابرس با داشتن ذهنیت تردید‌گرایانه و از طریق اجرای روش های حسابرسی، خطر احتمالی تحریف با اهمیت را تشخیص می‌دهد و بدین ترتیب به واسطه طراحی و اجرای روش های حسابرسی مناسب، خطر عدم کشف تخلفات، تا حد قابل قبولی کاهش می‌یابد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۳).

۴) **ویژگی‌های مشتری:** بر اساس یافته‌های پژوهش، مشتری حسابرسی و ویژگی‌های آن از دیگر شرایط علی شناسایی شده در رویکرد تردید‌گرایانه است که ضرورت دارد حسابرس در مورد آن نگرش تردید‌آمیز و مشکوکانه داشته باشد، چرا که در شرکتهای مورد حسابرسی، ممکن است مسایل حسابداری پیچیده یا ضد نقیضی وجود داشته باشد که رسیدگی به آنها ذاتاً دشوار است. ضمن اینکه معاملات عمده و غیرعادی با اشخاص وابسته وجود دارد که در روال عادی کار شرکت نیست (تحریری و همکاران، ۱۳۹۵). از سوی دیگر نوع، دلیل یا مبلغ تحریف‌های شناخته شده یا احتمالی که در رسیدگی‌های سال قبل مشتری، کشف شده و حایز اهمیت است، همچنین صاحبکار جدیدی که در سال‌های قبل حسابرسی نشده است یا دسترسی به اطلاعات کافی از حسابرس قبلی آن میسر نیست، از جمله مسایل مهم پیش روی فرایند حسابرسی است که بر اساس یافته‌های این پژوهش، در قالب عوامل علی در مدل

## ۱) ویژگی‌های مستندات:

اساس نگرش حسابرس در فرآیند حسابرسی باید از "دیدگاه بی‌طرفانه" به "دیدگاه تردید احتمالی" تغییر پیدا کند که بل و همکاران (۲۰۰۵) در شناخت آن سهیم بوده‌اند. در دیدگاه تردید احتمالی تأکید بر این است که حسابرس باید رویکرد پیش‌تازانه‌ای نسبت به ویژگی‌های مستندات حسابرسی، به خصوص شواهد منفی، داشته باشد و همیشه به خاطر داشته باشد که انگیزه مدیریت برای تحریف عمدی مبالغ و موارد افشا همواره محتمل است (نلسون، ۲۰۰۹). از آنجا که مستندات حسابرسی کافی و مناسب و تهیه به موقع آنها به افزایش کیفیت حسابرسی کمک نموده و کار بررسی و ارزیابی اثربخش شواهد حسابرسی کسب شده و نتایج بدست آمده را پیش از نهایی کردن گزارش حسابرس، تسهیل می‌نماید، لذا مستندات همواره به عنوان ابزار کمکی به گروه حسابرسی نقش اساسی ایفا می‌نماید.

بر اساس رویکرد تردید‌گرایانه حرفه‌ای، حسابرسان موظف به بررسی مستندات و جمع‌آوری شواهد جهت اثبات ادعاهای مدیریت است که به طور مستقیم یا تلویحاً در صورتهای مالی راجع به شناخت، اندازه‌گیری و ارائه اطلاعات، ارائه می‌کند. در این رویکرد، حسابرس در جستجوی مستندات و شواهدی است که ادعای معینی را ثابت کند، نه شواهدی که آن را نفی نماید. این نگرش اثبات‌کنندگی، با مستندات مثبت‌ارائه شده توسط مدیریت، همراه شده و باعث تضعیف تردید حسابرس در طی فرآیند جمع‌آوری مستندات می‌شود و این امر تاحدی توضیح می‌دهد که چرا حسابرسان در گذشته اغلب به شواهدی که مدیر ارائه می‌داده، قناعت می‌کردند. این نکته نشانگر آن است که تردید در حسابرسی علاوه بر وجه عملی دارای وجه ساختاری نیز می‌باشد (توبا، ۲۰۱۱).

## ۲) ویژگی‌های شرکت حسابرس:

در رویکرد نوین حسابرسی، ویژگی‌ها و رویکردهای شرکت حسابرسی، یکی از پارامترهای مهمی است که در بکارگیری اثربخش منابع حسابرسی به منظور کشف هرگونه تحریف

بااهمیت، نقش ویژه‌ای دارد. چراکه در این زمینه چارچوب تردید‌گرایی حرفه‌ای در کنار ویژگی‌ها و راهبردهای شرکت حسابرسی به کشف تحریفات بااهمیت کمک بسیاری می‌نماید.

در این مسیر، معمولاً شرکت حسابرسی در مرحله آغازین، «میزان مناسبی از تردید حرفه‌ای را بکار می‌گیرد تا بتواند اطمینانی معقول کسب نماید که اشتباهات یا بی‌نظمی‌های بااهمیت را کشف خواهد کرد (والاس، ۱۹۹۱). سپس این سطح از تردید اولیه را وارد مراحل برنامه ریزی و اجرای حسابرسی می‌کند. حسابرسان ترغیب می‌شوند تا سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای را اعمال کنند تا بتوانند علائم تقلب را شناسایی کرده و سپس در هنگام برخورد با خطر، آن را پیگیری کنند. بر اساس میزان تردید حرفه‌ای در نظر گرفته شده در شرکت‌های حسابرسی، آنها رفتارهایی نظیر «جست‌وجوی شواهد متقاعدکننده‌تر» و «وقفه در قضاوت» از خود ابراز می‌دارند. تحقق چنین اهدافی با رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای در شرکت‌های حسابرسی معمولاً به فرهنگ سازمانی اعضای شرکت حسابرسی که مشتمل بر مجموعه‌ای از باورها و ارزش‌های مشترک موثر بر نحوه اندیشیدن و رفتار افراد است، بستگی دارد (پیترز و واترمن، ۱۹۸۲، دیل و کندی، ۱۹۸۲). از اینرو در نظر گرفتن شاخص‌های عمده فرهنگ سازمان نظیر هویت عضویتی، تأکید بر منافع فردی یا جمعی، تأکید بر وظایف همچنین کنترل زیاد یا کم در سازمان، هماهنگی واحدهای مختلف سازمان، ریسک‌پذیری، معیارهای پاداش، میزان تحمل تعارض و اختلاف و در نهایت تأکید بر هدف یا وسیله می‌تواند در ارتقاء کیفیت حسابرسی و ارائه خدمات خاص توسط شرکت حسابرسی با رویکرد تردید‌گرایی، موثر باشد.

## ۳) فرآیند حسابرسی و پیچیدگی‌های معاملات:

فرآیند حسابرسی با ارزیابی انواع شواهد و مستندات مالی گوناگونی همراه است که برخی از آنها بر اساس نوع و یا محتوای معامله با پیچیدگی‌های محاسباتی و ارزیابی همراه هستند و ممکن است برای اندازه‌گیری یا ارزشیابی آنها قطعیت

با این وجود از آنجا که مفهوم تردیدگرایی حرفه‌ای در حسابرسی، مفهومی دوگانه است، حسابرس به منظور حفظ استقلال حرفه‌ای خود با رویکرد تردیدگرایی حرفه‌ای، باید به دو نکته توجه نماید: نخست روشی که حسابرس برای شناخت باید دنبال کند و دوم بر وضعیت پرسشگری ذهن حسابرس متمرکز است که حسابرس تا چه میزان قادر است در کنار حفظ استقلال خود، تردید حرفه‌ای را در فرآیند جمع آوری شواهد بکارگیرد. از اینرو اگر حسابرس مستقل از مدیریت صاحبکار نباشد، هر چند رویکرد تردید حرفه‌ای را نیز مد نظر قرار داده باشد، اما چیزی به اعتبار صورت‌های مالی نمی‌افزاید.

#### ۵) شرایط جامعه:

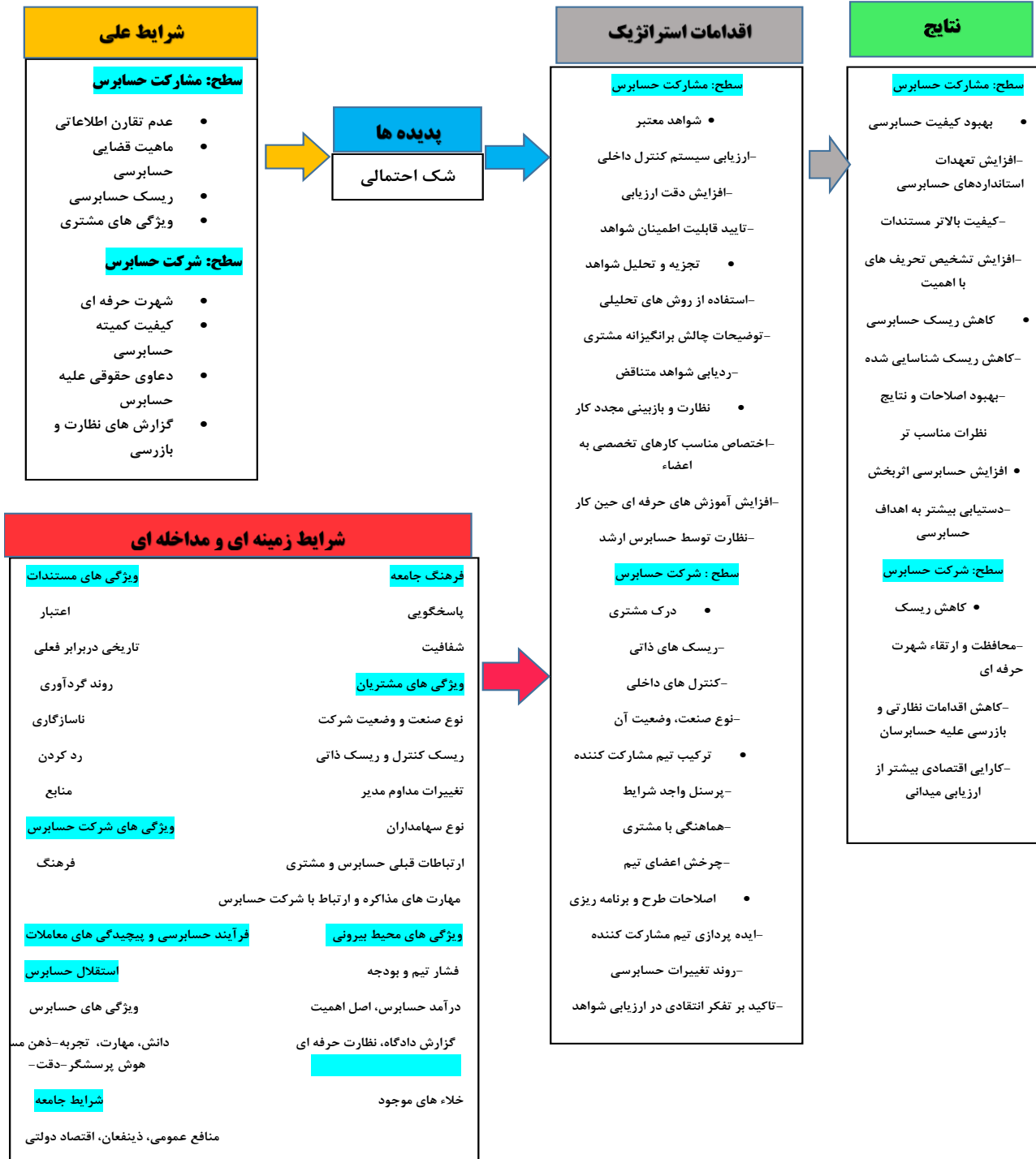
شرایط جامعه نظیر وجود دینفعان، منافع عمومی و اقتصاد دولتی از جمله عوامل مهم و تاثیر گذار در فرآیند حسابرسی هستند که حسابرسان و نوع عملکرد آنها را در برمی‌گیرند و باید بدانند که در نهایت عملکرد وی منجر به پاسخ خواهی دینفعان و پاسخگویی وی خواهد شد. لذا در نظر گرفتن رویکرد تردید حرفه‌ای در کل فرآیند حسابرسی از ضروریات مهم برای حسابرسان است. در این میان بر اساس رویکرد تردید حرفه‌ای، از آنجا که حسابرسان در فرآیند حسابرسی، با انواع مختلفی از پدیده‌های انسانی و هنجارهای اجتماعی سروکار دارند، لذا باید کار خود را تحت محدودیت‌های زمانی و مکانی خاص منطبق بر اصول و استانداردهای حسابرسی به انجام برسانند که ممکن است منجر به کاهش دقت در فرآیند حسابرسی گردد (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹). بنابراین قانون تجارت همچنین استانداردهای حسابرسی، در راستای مسئولیت حرفه‌ای وی در برابر جامعه و دینفعان، ضوابطی را برای خصوصیات یک حسابرس، نحوه انجام فعالیت‌ها و گزارشگری وی، مقرر و حسابرسان را ملزم به رعایت آن کرده تا این اطمینان را به استفاده کنندگان از صورت‌های مالی حسابرسی شده، بدهد که صورت‌های مالی با رعایت کلیه استانداردهای حسابرسی، مورد رسیدگی قرار گرفته و قابل اتکا هستند.

وجود نداشته باشد. (PCAOB, 2003) و یا برآوردهای پیچیده‌ای که از چندین فرضیه تشکیل شده و یا مدل‌های محاسباتی سنگینی دارند و برای صورت‌های مالی حیاتی به شمار می‌روند. علاوه بر این وجود فشارهای اقتصادی بر موسسات که اهمیت ذخایر مربوط به ارزشیابی را بیشتر کرده و از طرفی، تعیین ارزش فعلی را با مشکلاتی همراه ساخته است، در کنار نبود قطعیت بالقوه در برآوردها، شرایط را برای انحراف‌های مدیران فراهم آورده (لندهولم، ۱۹۹۹) و با کاهش قابلیت اعتماد برآوردها، آنها نیز کارایی خود را در بازارهای سرمایه از دست داده اند (لو و همکاران، ۲۰۱۰). بنابراین حسابرسی برآوردهای حسابداری با توجه به ماهیتشان دشوار بوده و نیازمند پیش بینی های ذهنی وقایع آینده با توجه به روندهای گذشته است. از اینرو وظیفه حسابرسان با رویکرد تردیدگرایانه حرفه‌ای، جمع آوری شواهد کافی و مناسب مربوط به ادعاهای مدیریت در رابطه با حسابهای مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی (PCAOB, 2010)؛ همچنین ارزیابی منطقی بودن برآوردها است. در این میان، هرچند حسابرسان برای ارزیابی و تأیید دقت معاملات و مانده‌های مربوط به بهای تمام شده تاریخی، دارای رویه‌های مناسبی هستند؛ اما این رویه‌ها برای رسیدگی به برآوردهای حسابداری که ماهیتی ذهنی و غیرعینی دارند، کارایی محدودی دارند (IFAC, 2008). بنابراین، ضرورت دارد بر اساس پیچیدگی‌های معاملاتی، چگونگی اجرای تردید حرفه‌ای همچنین اجزای رفتاری موجود در آن، همانند رفتار حسابرس و یا رفتار موسسه حسابرسی که تحت تأثیر جانبداری‌ها و الگوهای فردی قرار می‌گیرد، مورد ارزیابی قرار گیرد.

#### ۴) استقلال حسابرس:

اهمیت مفهوم استقلال در حسابرسی، به حدی است که برای اثبات آن به عنوان یکی از شالوده‌های اصلی در ساختار هر تئوری حسابرسی، توجه اندکی نیاز است. چرا که گزارش حسابرسان مستقل، عامل اعتبار بخشی به اطلاعات حسابداری و مبنای تصمیم‌گیری گروه‌های ذینفع در شرکتها می‌شود.





شکل ۳- مدل پیشنهادی حسابرسی با رویکرد تردید حرفه‌ای

**( فرهنگ جامعه:**

فرهنگ یک مفهوم گسترده شامل مجموعه‌ای از دانش‌ها، باورها، هنرها، قوانین، آداب و رسوم اجتماعی و عادت‌های افراد در یک گروه و یا در یک جامعه است که مطابق ارزش‌های اجتماعی و هنجارهای موجود در جوامع بشری مطرح شده است و در مناطق مختلف می‌تواند با یکدیگر تفاوت داشته باشد (کانت، ۱۹۷۴). بررسی‌ها نشان می‌دهد که از نظر فرهنگی، رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای در حسابرسی، معمولاً چنین است که افراد با شواهد مثبت بیشتر برانگیخته می‌شوند تا شواهد منفی؛ در حالی که باید نسبت به هر دو به یک اندازه خود را بی‌تفاوت نگه دارند. و یا افراد زمانی که سعی در جمع‌آوری اطلاعات دارند، بیشتر به دنبال اطلاعاتی هستند که به طور بالقوه تأییدکننده باور موجود است تا اطلاعاتی که آن باور را رد می‌کند که این امر بر اساس نوع ساختارهای فرهنگی در جوامع ممکن است شدت و ضعف داشته باشد (گیلوویچ، ۱۹۹۱). به طور کلی در زمینه فرهنگ جامعه در حوزه حسابرسی، نیز تمرکز بر دو مفهوم پاسخگویی و شفافیت اطلاعات می‌باشد (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹). در این راستا نقش خاص و جایگاه ویژه و برجسته حسابرسی در راستای اعتبار بخشی به صورتهای مالی، در نظام پاسخگویی و رفاه اجتماعی کشورها بسیار برجسته است.

**(۷) ویژگی‌های محیط بیرونی:** تمرکز ویژگی‌های محیط

بیرونی بر پارامترهایی نظیر وجود نظارت حرفه‌ای، اصل اهمیت و فشار تیم و بودجه می‌باشد. در عصر حاضر هیچ نهادی نمی‌تواند بدون وجود یک نظام کارآمد نظارتی، در تحقق اهداف و مأموریت‌های خود موفق باشد. حرفه حسابرسی هم با توجه به اینکه با منافع عمومی سروکار دارد، در این زمینه پیشرو و از معدود حرفه‌هایی است که برای ارائه نظارت بر خدمات حرفه‌ای خود استانداردها و الزامات حرفه‌ای لازم را تدوین کرده است. استانداردهای کنترل کیفیت در موسسات حسابرسی ارائه‌کننده خدمات حسابرسی، سایر خدمات

اطمینان بخش و خدمات مرتبط بر مسئولیت‌های موسسه حسابرسی همچنین استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسی اطلاعات مالی تاریخی حاکم بر مسئولیت‌های حسابرس، ناظر بر ارائه خدمات حسابرسی است که بر پایه رویکردهای گوناگون از جمله تردید‌گرایی حرفه‌ای ساختار بندی و هدف گذاری شده اند.

**(۸) مسئولیت‌های اجتماعی حسابرس:**

در دنیای امروز که گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکتی یکی از راه‌هایی است که از طریق آن شرکت‌ها می‌توانند تعهدات خود را نسبت به مسئولیت اجتماعی نشان دهند، حسابرسی و رویکرد مسئولیت اجتماعی آن می‌تواند به شرکت‌ها در ایجاد، بهبود و حفظ یک تصویر مثبت از روابط اجتماعی خوب کمک کند. در چنین فضایی، حسابرسی اجتماعی، روند بررسی و گزارش عملکرد یک کسب و کار در انجام مسئولیت اجتماعی، اقتصادی، حقوقی، اخلاقی و انسان دوستانه را ارزیابی می‌نماید. در این فرآیند نیز مفهوم تردید حرفه‌ای در کلیه فرآیند شناسایی، ارزیابی شواهد و مستندات و نتیجه‌گیری مورد توجه حسابرسان قرار می‌گیرد و در این راستا حسابرسان هر دو وجه مثبت و منفی رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای را مورد توجه قرار می‌دهند. همچنین دستیابی به اهداف اجتماعی توسط سازمان و مزایای اجتماعی، اقتصادی و زیست محیطی سازمان را در کنار ارزیابی از اثرات اهداف غیر مالی یک سازمان را نشان می‌دهد که به طور سیستماتیک و قانونی منعکس‌کننده عملکرد سازمان و دیدگاه ذی‌نفعان آن است را نشان می‌دهد (رشیدی و همکاران، ۱۴۰۱).

**۴-۴- اقدامات استراتژیک**

بر اساس یافته‌های ناشی از تحلیل دیدگاه‌های خبرگان، اقدامات استراتژیک لازم در زمینه پیاده‌سازی الگوی پیشنهادی تردید‌گرایی حرفه‌ای در حوزه حسابرسی شامل ۶ اقدام زیر می‌باشد:

### ۱) شواهد معتبر

یکی از عمده‌ترین کارهای حسابرسی، که معمولاً با در نظر گرفتن رویکرد تردید‌گرایانه انجام می‌گیرد، گردآوری و ارزیابی شواهد حسابرسی دارای پشتیبانی از قضاوت‌های حرفه‌ای است. به گونه‌ای که برخی حسابرسان، شواهد حسابرسی را مرکز ثقل فعالیت‌های حسابرسی می‌دانند. شواهد حسابرسی، همان اطلاعاتی است که طبق آنها حسابرسان می‌توانند ثابت کنند صورت‌های مالی تهیه شده توسط شرکت، با نتایج عملیات انطباق دارند یا خیر. همچنین این اطلاعات ادعاهای مدیریت را در مورد پایبندی شرکت به قوانین حسابداری را مورد بررسی قرار می‌دهند و آن را اثبات یا رد می‌کنند. بنابراین تعداد، نوع، و کفایت این شواهد بر پایه رویکرد تردید‌گرایی مشخص و ارزیابی می‌شود تا زمانی که حسابرس در زمینه آن شواهد به اقتناع حرفه‌ای دست یابد. از اینرو شواهد حسابرسی در بر دارنده اطلاعات زیادی می‌باشند و بررسی شواهد حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است؛ زیرا به‌عنوان مبنایی برای شواهد بانک‌ها و سایر سرمایه‌گذاران است. مهمترین روش جمع‌آوری اطلاعات و مدارک از طریق آزمون کنترل‌های داخلی می‌باشد و از مهم‌ترین شواهدی که حسابرسان به آن اتکا می‌کنند، مدارک کتبی است؛ که خارج از سازمان تهیه شده و به‌طور مستقیم برای حسابرس شرکت ارسال می‌شود و بسیار معتبر است. مدارکی مثل اسناد قراردادهای برگه تشخیص مالیات و اسناد مالکیت زمین و ساختمان هم خارج از سازمان تهیه می‌شوند و صاحب‌سازمان آنها را نگه می‌دارد.

### ۲) تجزیه و تحلیل شواهد

همانطور که گردآوری شواهد توسط حسابرسان با رویکرد تردید‌گرایانه انجام می‌شود، در تجزیه و تحلیل شواهد نیز، رویکرد تردید حرفه‌ای مد نظر حسابرسان است چرا که شواهد حسابرسی، حاوی اطلاعات زیربنایی صورت‌های مالی و شامل مجموعه‌ای متنوع و پیچیده از اطلاعات گوناگون هویتی؛ حساب‌های بانکی؛ اظهارات بانکی؛ سوابق معاملات؛

حساب‌های مدیریت؛ حقوق و دستمزد؛ صورت‌حساب‌ها؛ رسیدها؛ تعداد موجودی‌ها؛ کاربرگ‌های الکترونیکی؛ سوابق انتقال الکترونیکی؛ قراردادهای فاکتورهای خرید و فروش است که ضرورت دارد حسابرسان با دقت نظر و تردید حرفه‌ای آنها را مورد تجزیه و تحلیل و ارزیابی قرار دهند تا بتوانند بر این اساس، اصالت و طبیعت شواهد، مناسب بودن شواهد یعنی کیفیت، ارتباط و اعتبار شواهد، کفایت همچنین قانع‌کننده بودن شواهد مورد نظر را مورد ارزیابی قرار دهند. بنابراین، بر مبنای رویکرد تردید‌گرایانه است که حسابرسان شواهد کافی جمع‌آوری می‌کنند تا بتوانند نتایج خود را در رابطه با هدف حسابرسی اثبات نمایند. همچنین طبق این رویکرد، شواهد در صورتی کافی تلقی می‌شود که بتواند یک فرد معقول را در زمینه معتبر بودن یافته‌ها و نتایج حسابرسی و مناسب بودن توصیه‌ها، قانع نماید. همچنین شواهد بتواند پشتوانه نتیجه‌گیری‌های معقولی شود که مبنای اظهار نظر حسابرسان قرار می‌گیرد. بر اساس رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای، هر چه شواهد قابل اطمینان‌تر باشد، مقدار کمتری از آن برای توجیه اظهار نظر حسابرسان لازم است. بنابراین کفایت و کیفیت شواهد حسابرسی، دو موضوع مرتبط است. ولی تنها با کسب شواهد حسابرسی بیشتر، کیفیت ضعیف آن لزوماً جبران نمی‌شود. از سوی دیگر بر اساس همین رویکرد، هر چه مبلغ صورت‌های مالی با اهمیت‌تر باشد، شواهد بیشتری برای اثبات آن لازم است و برعکس. بنابراین، میزان شواهد به اهمیت آنها بستگی دارد. علاوه بر این با افزایش احتمال خطر کنترل، حسابرسان برای توجیه نظر خود به شواهد بیشتری نیاز دارند و همه این موارد در ارزیابی شواهد حسابرسی مورد توجه قرار گیرد.

### ۳) نظارت و بازبینی مجدد کار

از دیگر اقدامات استراتژیک حسابرسان پس از بررسی شواهد و ارزیابی آنها، نظارت و بازبینی مجدد کار از طریق روش‌های حسابرسی است که به منظور کسب شواهد حسابرسی درباره اثربخشی کارکرد کنترل‌های داخلی در سطح ادعاهای در صورت ضرورت و یا به تشخیص حسابرسد و بر اساس رویکرد

تردید حرفه‌ای اجرا می‌شود. مثلاً هرگاه برآورد حسابرس از خطر، حاکی از اثربخشی کارکرد کنترل‌ها باشد، حسابرس ملزم است برای پشتیبانی از برآورد خطر، آن کنترل‌ها را آزمون کند. همچنین هرگاه آزمون‌های محتوا، به تنهایی شواهد حسابرسی کافی و مناسبی را فراهم نکند، حسابرس برای کسب شواهد حسابرسی درباره اثربخشی کارکرد کنترل‌ها ملزم به انجام آزمون کنترل‌ها می‌باشد و یا در مواردی که بسیاری از اسناد و مدارک گردآوری شده به نوعی محصول مشترک درون سازمانی و برون سازمانی محسوب می‌شود، حسابرس باید با نظارت و بررسی دقیق‌تر و در صورت وجود تردید در این زمینه از طریق ارزیابی مجدد، اعتبار آنها را بسنجد.

#### ۴) درک مشتری

بر اساس یافته‌های این پژوهش، شناسایی و توجه به مشتریان و درک ویژگی‌ها و خواسته‌های آنها از دیگر استراتژی‌های موثر در ارائه مدل پیشنهادی پژوهش می‌باشد. از اینرو درک چگونگی روابط با مشتری براساس نیازهای آنان با هدف توسعه و تحکیم ارتباطات سازنده با مشتری و کسب رضایتمندی آنان در فرآیند حسابرسی از رویکردهای تردید‌گرایانه حرفه‌ای است که باید مورد توجه جدی قرار گیرد و در این مسیر ضمن توجه به نیازهای آنان، از روشها و تکنولوژیهای نوینی در فرآیند حسابرسی استفاده گردد که منجر به جذب بیشتر صاحبکاران و افزایش رضایت آنها گردد. یکی از عوامل موثر در درک بیشتر مشتریان، شخص حسابرس است که دارای چه سطحی از مهارت، تجربه، اخلاق و طرز تفکر است و همواره باید در برقراری ارتباط با مشتریان و تامین نیازهای آنها رویکرد تردید‌گرایانه را در نظر گرفته تا ضمن رعایت قوانین و دستورالعمل‌های حرفه‌ای و اصول اخلاقی در راستای پاسخگویی مطلوب به مشتریان نیز حرکت نماید.

از این رو، ضروری است مدیران موسسات حسابرسی سریعتر از مشتریان، تواناییها و قابلیت‌های حرفه‌ای موسسات خود را ارتقا دهند تا موثر بودن عملیات حسابرسی را بهینه سازی

نمایند. در این زمینه مسلماً حسابرسان از آنجایی که در محیط‌های پیچیده سیاسی، بازرگانی، اقتصادی و حرفه‌ای و با مشتریان گوناگون فعالیت می‌کنند، با چالش‌هایی گوناگونی مواجه خواهند شد. بنابراین موسسات حسابرسی باید بتوانند به طور سیستماتیک ضمن درک نیاز مشتریان، روش‌های اجرایی و مهارت‌های حرفه‌ای خود را با این روند تطبیق دهند و از طریق آموزش‌های موثر و به موقع در این مسیر مراحل به روز رسانی را در پی گیرند تا ضمن افزایش مشتری‌مداری، بتوانند اعتبار حرفه‌ای خود را نیز ارتقاء بخشند.

#### ۵) ترکیب تیم مشارکت‌کننده

یکی از عوامل موثر در ارتقای استراتژیک مدل پیشنهادی، ترکیب تیم مشارکت‌کننده در فرآیند حسابرسی از نظر وجود پرسنل دارای شرایط لازم، چگونگی و میزان هماهنگی و ارتباط آنها با مشتریان همچنین چینش و چرخش مسئولیت بین افراد تیم می‌باشد که می‌تواند در روند حسابرسی و نتایج بدست آمده بر اساس رویکرد تردید‌گرایی نقش موثری داشته باشد. در این زمینه جذب و ارتقای افراد حرفه‌ای در کنار بکارگیری برنامه‌های مدون و روشهای مدرن منطبق بر نیاز مشتری، همچنین تعهد و کیفیت کار متخصصین حرفه‌ای و نظارت و دقت مدیران با رویکرد تردید‌گرایانه منجر به ارتقاء کیفیت عملکرد حرفه‌ای تیم حسابرسی می‌شود.

#### ۶) اصلاحات طرح و برنامه ریزی

اصلاحات طرح و برنامه، از استراتژی‌های مهم در فرآیند حسابرسی هستند و ممکن است موجب پیچیدگی‌هایی در کسب و کار و روند کار حرفه‌ای حسابرسان شوند. در هر صورت بر پایه رویکرد تردید‌گرایانه، اگر شواهد حسابرسی کسب شده از یک منبع با شواهد حسابرسی کسب شده از منابع دیگر در تناقض باشد، یا حسابرس در مورد قابل اتکا بودن اطلاعات مورد استفاده به عنوان شواهد حسابرسی تردید داشته باشد، باید تعیین کند که چه تغییراتی شامل تعدیل یا افزایش در روشهای حسابرسی برای حل و فصل موضوع لازم است، و اثر

احتمالی این موضوع را بر سایر جنبه های حسابرسی مورد توجه قرار دهد.

#### ۴-۵- نتایج

در نهایت نتایج بدست آمده بر اساس یافته های ناشی از تحلیل دیدگاه های خبرگان، در زمینه پیاده سازی الگوی پیشنهادی تردید‌گرایی حرفه‌ای در حوزه حسابرسی به طور کلی عبارتند از :

#### ۱) بهبود کیفیت حسابرسی

حرفه حسابرسی، مانند سایر حرف، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آن چه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت مطلوب به صورت ارزش افزوده ای است که تنها حرفه حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکتها است (یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹). در این زمینه تمایز بین کیفیت حسابرسی و کیفیت حسابرس نکته حایز اهمیتی است که بیشتر پژوهش ها هیچ تفاوتی بین این دو اصطلاح قائل نشده و اغلب آن‌ها را معادل یکدیگر به کار می‌گیرند. در حالی که کیفیت حسابرس، به عنوان کیفیت کلی خدمات حسابرسی در تمام حسابرسی‌های مؤسسه حسابرسی تعریف می‌شود. اما کیفیت حسابرسی باید برای هر پروژه حسابرسی به طور جداگانه بر مبنای خدمت تعریف شود، زیرا مؤسسه حسابرسی ممکن است تمام حسابرسی‌های خود را در یک سطح کیفی مشابه اجرا نکند. به عبارت دیگر، کیفیت حسابرس مبتنی بر مفهوم "کیفی بودن حسابرسی های مؤسسه حسابرسی است، در حالی که کیفیت حسابرسی مبتنی بر مفهوم "کیفیت واقعی هر یک از پروژه های حسابرسی است. بنابراین، تمایز قائل شدن بین این دو مفهوم در تحقیقات مربوط به کیفیت حسابرسی ضروری است. در این زمینه، رویکرد تردید حرفه‌ای در راستای افزایش کیفیت حسابرسی، از سوی حسابرسان بدین صورت مورد توجه است که حسابرس نباید فرض را بدون هیچ شکی بر صداقت مدیریت بگذارد و نیز نباید به کلی آن را رد کند، بلکه باید بی طرفی خود را نسبت به آن مسأله حفظ

کند. چنین دیدگاهی بنیاد و اساس تحقیقات تجربی پیرامون ارزیابی شواهد حسابرسی است (هاینس ، ۱۹۹۹). چرا که حسابرسی صورت های مالی که بر اساس فرض عدم صداقت قرار داشته باشد، عملی نیست و در تضاد با فرهنگ حسابرسی، مورد قبول حرفه حسابرسی قرار دارد.

#### ۲) کاهش ریسک حسابرسی

فرآیند حسابرسی همواره با ریسک آمیخته است و حسابرسان بر اساس رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای لازم است تا پایان عملیات حسابرسی به طور مستمر مراحل ارزیابی خود را مورد بازنگری قرار دهند، زیرا حسابرسان نسبت به نوع ، نحوه و میزان رویه های موجود، مسئولیت هایی دارند که در فرآیند حسابرسی برای مقابله با ریسک بکار می‌گیرند و می‌توانند بدین ترتیب بر فرآیند ارزیابی ریسک تاثیر بگذارند.

درحقیقت ریسک حسابرسی یعنی آن ریسکی که تحریف با اهمیتی در صورت‌های مالی وجود داشته باشد و حسابرس ندانسته نظر خود را از بابت آن تعدیل نکند. یا بعبارتی احتمال خطر اینکه حسابرس ناآگاهانه نتواند نظر خود را نسبت به صورتهای مالی که دارای اشتباه بااهمیت است اصلاح نماید. لذا در مراحل حسابرسی بر مبنای ریسک که شامل چهار مرحله بررسی داده‌های ارائه شده و روند برنامه‌ریزی، بازدید و کنترل از محدوده مشخص شده خارجی، مراحل مختلف آزمایش و آزمایشات اولیه می‌باشد، رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای با انجام اقداماتی نظیر بررسی چگونگی هشدار زود هنگام سیستم نسبت به وجود ریسک های نوظهور، ارزیابی سیستم از نظر تمرکز عمیق بر موضوعات عملیاتی همچنین گزارشگری غیرمالی و نیز توجه به نشانه‌های تهدید و زوال فرهنگ ریسک در سیستم می‌تواند منجر به بهبود مدیریت ریسک حسابرسی گردد (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۹).

هر چند در مسیر رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای ، بسیاری از ریسک‌های شرکت‌های حسابرسی به وسیله مدل ریسک که در واقع نشان دهنده میزان مسئولیت مدیران و حسابرسان و ترکیب آنها با یکدیگر می‌باشد توضیح داده می‌شوند تا بدین

وسيله میزان درصد امکان اشتباه و خطا در صورت های مالی، تعیین گردد. اما به منظور کاهش ریسک حسابرسی با رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای، علاوه بر مدل ریسک، مدیریت ریسک نیز می‌تواند نقش مهمی در روند کاهشی ریسک حسابرسی ایفا نماید به گونه‌ای که با پرداختن به ریسک‌ها و فرصت‌های مؤثر بر خلق یا حفظ ارزش، هیأت مدیره، مدیریت و سایر کارکنان موسسه حسابرسی را در تدوین راهبرد سازمان، شناسایی رویدادهای بالقوه مؤثر بر واحد تجاری و تعیین میزان دستیابی به اهداف با توجه به میزان ریسک پذیری آن، کمک کند (رحیمیان و زمانی فرد، ۱۳۹۳). همچنین در راستای کاهش ریسک حسابرسی با رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای، بایستی فرآیندهای مدیریت ریسک برای اثربخشی بیشتر با سیستم‌های مدیریت سازمان یکپارچه شود.

بنابراین در راستای مدیریت ریسک حسابرسی، اتخاذ تصمیمات راهبردی و اجرای آن‌ها در قالب فعالیت‌های مشخص از ضروریات حرفه حسابرسی است.

### (۳) افزایش حسابرسی اثربخش

یکی از بحث‌انگیزترین موضوعات در حوزه حسابرسی، اثربخشی حسابرسی است (دیلویت، ۲۰۱۰ و پی‌دلیو سی، ۲۰۱۲) که از ابعاد چندگانه شامل دروندادها، فرآیندها، برون-داده‌ها یا نتایج (پیامدها) تشکیل شده است (پراویت و همکاران، ۲۰۱۲). به اعتقاد سارنز (۲۰۰۹)، در خصوص اثربخشی حسابرسی منطبق با رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای، لازم است ویژگی‌های حسابرسی به صورت یک مجموعه و ویژگی‌های یک فرد به عنوان حسابرس را به صورت خاص مورد توجه قرار داد. از سوی دیگر و بنابر تعریف ارائه شده از سوی انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی زمانی اثربخش خواهد بود که به ایجاد ارزش افزوده برای سازمان منجر شود (گراس و همکاران، ۲۰۱۶). در این مسیر، تردید‌گرایی حرفه‌ای با رویکرد اثربخشی در حوزه حسابرسی داخلی را می‌توان از طریق بهبود اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و فرآیندهای راهبردی افزایش داد. همچنین فرآیند حسابرسی می‌تواند از

طریق اطمینان‌دهی در خصوص گزارشگری مالی با کیفیت و بهبود فرآیندهای راهبردی باعث تقویت مزیت رقابتی و در نتیجه ایجاد ارزش افزوده برای سازمان گردد.

بر اساس یافته‌های پژوهش بادرا و سایدین (۲۰۱۳)، مهم‌ترین عوامل تاثیرگذار در راستای دستیابی به اثربخشی حسابرسی با رویکرد تردید‌گرایی، حمایت صاحب‌کار و دسترسی به منابع مورد نیاز از یکسو و شایستگی، صلاحیت، تجربه، دانش و داشتن اخلاق حرفه‌ای از سوی حسابرسان از سوی دیگر، به نوعی زمینه‌ساز بهبود اثربخشی حسابرسی بوده علاوه بر این، موارد دیگری همچون استقلال، برنامه‌ریزی صحیح، سیستم کنترل داخلی، اجرای عملیات حسابرسی داخلی و ارتباطات سازمانی مناسب نیز در مسیر افزایش اثر بخشی حسابرسی ضروری است.

### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر، ارائه الگوی مفهومی حسابرسی با رویکرد تردید‌گرایی حرفه‌ای برای اولین بار در ایران است که در آن ابتدا مفهوم تردید‌گرایی حرفه‌ای از دو منظر رویکرد ذهنیت و نگرش، همچنین مدل‌های مفهومی موجود در این حوزه تبیین گردید. سپس از دیدگاه خبرگان و به کمک مدل پارادایمی استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، ضمن شناسایی شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، استراتژی‌ها، پیامدها و راهبردهای الگوی حسابرسی با رویکرد تردید‌گرایی، الگوی مفهومی آن ترسیم گردید.

برای دستیابی به این هدف ابتدا داده‌ها، به صورت میدانی و به کمک ابزار مصاحبه عمیق از نوع نیمه ساختار یافته و یادداشت برداری گردآوری شد. در جریان انجام مصاحبه از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد که به ۶ سوال اصلی پژوهش جهت شناسایی عوامل و مقوله‌های مدل مفهومی، پاسخ دهند. در زمان تحلیل مصاحبه‌های پیاده شده، پژوهشگر یادداشت‌های پژوهش را به صورت دقیق پیاده‌سازی نمود. نمونه آماری پژوهش نیز شامل ۱۵ نفر از خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای کشور در حوزه حسابرسی طی سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ بود

کوهن و همکاران (۲۰۱۷) همچنین مقیاس هرت (۲۰۱۰) همسو می‌باشد.

بر اساس یافته‌ها و مدل پیشنهادی پژوهش، می‌توان چنین استدلال نمود که «تردیدگرایی حرفه‌ای در حسابرسی» در کل فرآیند حسابرسی شامل جمع‌آوری شواهد، مراحل برنامه‌ریزی حسابرسی، روش‌های اجرای حسابرسی و ارزیابی شواهد حسابرسی، مورد تأکید قرار دارد و عملیات حسابرسی بر اساس تردیدگرایی حرفه‌ای پایه‌ریزی گردیده است، از اینرو توجه به چگونگی اجرای تردید حرفه‌ای و اجزای رفتاری موجود در تردید حرفه‌ای از مسایل مهمی است که باید مورد ارزیابی قرار گیرد.

علاوه بر این، باید توجه داشت که برای جلوگیری از آن دسته از شکست‌های حسابرسی ایجاد شده که در نتیجه عدم کاربرد تردیدگرایی حرفه‌ای کافی رخ داده اند، توجه به ابعاد تردیدگرایی حرفه‌ای و مفاهیم آن قبل از طراحی فرآیند حسابرسی، بسیار ضروری است. ضمن اینکه پرداختن به چگونگی سنجش و اندازه‌گیری کمی پارامترهای تردیدگرایی حرفه‌ای در فرآیند حسابرسی نیز از دیگر موضوعاتی است که باید به صورت ویژه توسط حسابرسان به آن توجه گردد.

در هر صورت باید یادآور شد که تردیدگرایی حرفه‌ای مفهومی چندوجهی و در نهایت منعکس‌کننده خصیصه‌های فردی و اساساً روانشناختی است که علاوه بر فردی بودن، تابع تأثیرات گرفته شده از روابط صاحبکار و دارای ابعاد معرفتی، فلسفی، سازمانی، اقتصادی، ساختاری و محیطی نیز می‌باشد و پژوهشگران در پژوهش‌های حسابرسی باید علاوه بر مواجهه با مفاهیم پیچیده و گسترده آن، بایستی با ساختار چندوجهی آن نیز دست به گریبان شوند. از سوی دیگر موضوع تردید حرفه‌ای را نمی‌توان به تنهایی و فقط برحسب ذهن پرسشگر حسابرس مورد بررسی قرار داد، زیرا چند و چون ذهن پرسشگر حسابرس از روش شناخت وی تأثیر می‌پذیرد.

در نهایت در این مقاله مشخص شد تردید حرفه‌ای ساختار مفهومی چندگانه‌ای است که منعکس‌کننده خصیصه‌های

که از ترکیب روش‌های هدفمند قضاوتی و گلوله برفی انتخاب شدند. زمان هر مصاحبه نیز بین ۴۰ تا ۶۰ دقیقه به طول انجامید.

تحلیل داده‌های پژوهش نیز از طریق سه کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفت. در کدگذاری باز مقوله‌ها، مشخصه‌ها و ابعاد شناسایی شد، در کدگذاری محوری شرایط، راهبردها و پیامدها بررسی و در کدگذاری انتخابی نظریه حول یک مقوله، شکل‌گذاری شد. در نهایت پس از طی این مراحل، شش مقوله شامل شرایط علی «مشوق‌ها»، پدیده‌ها، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردهای استراتژیک و پیامدها «نتایج» شناسایی شدند و در نهایت الگوی مفهومی حسابرسی با رویکرد تردیدگرایانه حرفه‌ای شامل ۶ مقوله، ۲۴۸ گزاره معنادار و ۸۱ مفهوم متناظر ارائه گردید.

بر اساس یافته‌های پژوهش، شرایط علی شناسایی شده در دو سطح مشارکت حسابرس و شرکت حسابرس، عبارت از عدم تقارن اطلاعاتی، ماهیت قضایی حسابرسی، ریسک حسابرسی و ویژگی‌های مشتری می‌باشند. همچنین وجود تردید حرفه‌ای یکی از موضوعات مهم و چالش برانگیز شناسایی شده در قالب پدیده‌های این مدل است که حرفه حسابرسی را با موضوعات احتمالی بسیاری روبرو نموده است. بر اساس یافته‌های پژوهش شرایط زمینه‌ای و مداخله‌ای در این حوزه موضوعی نیز شامل ۸ عامل اصلی ویژگی‌های مستندات، ویژگی‌های شرکت حسابرس، فرآیند حسابرسی و پیچیدگی‌های معاملات، استقلال حسابرس، شرایط جامعه، فرهنگ جامعه، ویژگی‌های محیط بیرونی و مسئولیت‌های اجتماعی حسابرس می‌باشند. علاوه بر این، اقدامات استراتژیک لازم در زمینه پیاده‌سازی الگوی پیشنهادی تردیدگرایی حرفه‌ای در حوزه حسابرسی شامل ۶ مورد شواهد معتبر، تجزیه و تحلیل شواهد، نظارت و بازبینی مجدد کار، درک مشتری، ترکیب تیم مشارکت‌کننده و اصلاحات طرح و برنامه‌ریزی است. در نهایت نتایج بدست آمده از مدل نهایی پژوهش منجر به بهبود کیفیت حسابرسی، کاهش ریسک حسابرسی و افزایش حسابرسی اثربخش می‌گردد. یافته‌های پژوهش با دستاوردهای پژوهشی

فردی اشخاص، همچنین خصیصه های شناختی، سازمانی، ساختاری، اقتصادی و محیطی همچنین تابع تأثیرات گرفته شده از روابط صاحبکار است و تا کنون عمده پژوهش های انجام گرفته در این حوزه بر تأثیرات شواهد اثبات کننده و ابطال کننده در فرآیند شکل‌گیری باورهای حسابرسان و ارتباط آنها با تردید حرفه‌ای تاکید داشته است، این درحالی است که تمرکز بر ذهنیت حسابرسان در تردید‌گرایی حرفه‌ای و ادعاهای منفی و مثبت موجود، ضرورت انکار ناپذیری است که تحقق آن مستلزم تغییراتی عمده هم در سطح تئوری شواهد حسابرسی و هم در عمل حسابرسی است و نیازمند تحقیقات گسترده و هدفمند در این زمینه است.

علاوه بر این، به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد بر اساس رویکرد تردید حرفه‌ای به بررسی تاثیر بازرسی‌های مستمر توسط نهادهای نظارتی، بر میزان اقامه دعوی مداوم علیه مؤسسات حسابرسی پرداخته شود. همچنین نقش ویژگی های فردی و نوع تیپ شخصیتی حسابرسان بر میزان بکارگیری رویکرد تردید حرفه‌ای مورد بررسی قرار گیرد.

#### منابع

تحریری، آرش، پیری سقرلو، مهدی. (۱۳۹۵). درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۲۳(۱)، ۱۱۷-۱۳۵. doi: 10.22059/acctgrev.2016.57023

حساس یگانه، یحیی، مقصودی، امید، (۱۳۸۹). تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی، حسابدار رسمی، شماره ۹، ۵۷-۴۹

حسینی، سیدحسین، نیکومرام، هاشم، رضایی، علی‌اکبر. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ابعاد فرهنگی و مولفه‌های رفتاری بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۴)، ۷۲-۵۵.

رحیمیان، نظام الدین، زمانی فرد، ندا، (۱۳۹۳). بکارگیری چارچوب های کنترل داخلی و مدیریت ریسک در سازمان های

دولتی و غیرانتفاعی، نشریه حسابرسان داخلی، سال ۱، شماره ۳، ۲۰-۸.

رشیدی، عباس، بنی طالبی دهکردی، بهاره (۱۴۰۱). ارایه الگوی مفهومی سرمایه فکری از منظر نوآوری. حسابداری مدیریت، (۵۴) ۱۵، ۲۱-۴۴.

صادقی، مسعود، حیرانی، فروغ، تفتیان، اکرم. (۱۴۰۱). تدوین الگوی فرهنگ حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد. حسابداری مدیریت، (۵۵) ۱۵، ۸۲-۱۱۱.

علیمی، شریفه، گرکز، منصور. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر خصوصیات روانشناختی خودفریبی و تردید حرفه‌ای بر ادراک اخلاقی در انتخاب روش های مدیریت سود. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۴)، ۱۷۹-۱۹۲.

مهربان پور، محمدرضا، آهنگری، مهناز، (۱۳۹۶). چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای در حسابرسی، حسابدار رسمی، شماره ۴۰-۴۶-۳۸.

*Auditing Practices Board. 2010. Auditor Scepticism: Raising the Bar. Discussion Paper. London, UK: Financial Reporting Council.*

*American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2010. Response to the European Commission's Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis. NewYork: AICPA.*

*Auditing Practices Board. 2011. Auditor Scepticism: Raising the Bar. Feedback Paper. London, UK: Financial Reporting Council.*

*Bamber, E. M., Ramsay, R. J., & Tubbs, R. M. (1997). An examination of the descriptive validity of the belief-adjustment model and alternative attitudes to evidence in auditing. Accounting, Organizations, and Society, 22, 249-268.*



- Barnett, M.L., I. Henriques, and B.L. Husted. 2020. *beyond good intentions: Designing CSR initiatives for greater social impact.* *Journal of Management* 46 (6): 937–964.
- Bayer, U. C., & Gollwitzer, P. M. (2005). *Mindset effects on information search in selfevaluation.*
- European Journal of Social Psychology*, 35(3), 313-327.
- Bell, T. B., M. E. Peecher, and I. Solomon. 2005. *The 21<sup>st</sup> Century Public Company Audit: - Conceptual Elements of KPMG's*
- Bennett, G. B., & Hatfield, R. C. (2013). *The effect of the social mismatch between staff auditors and client management on the collection of audit evidence.* *The Accounting Review*, 88 (1), 31-50.
- Global Audit Methodology.* New York, NY: KPMG LLP.
- Bamber, E. M., R. J. Ramsay, and R. M. Tubbs. 1977. *An Examination of the descriptive validity of the belief-adjustment Model and alternative attitudes to evidence in auditing.* *Accounting, Organization and Society* 22(3/4): 249-268.
- Church B. 1990. *Auditors' use of confirmatory processes.* *Journal of Accounting Literature* 9: 81-112.
- Chalmers, A.F. 1999. *What is the thing called Science? Third edition.* Indianapolis, Indiana: Hackett Publishing Company, Inc.
- Glover, S. M., Prawitt, D.F., Schultz, J. J., & Zimbelman, M. F. (2003). *A test of changes in auditors' fraud-related planning judgments since the issuance of SAS No. 82.* *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 237–251.
- Green, W. J., & Trotman, K.T. (2003). *An examination of different performance outcomes in an analytical procedure task.*
- Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22(2):219-235.
- Financial Services Authority and Financial Reporting Council.* 2010. *Enhancing the auditor's contribution to prudential regulation.* London: United Kingdom.
- Fukukawa, H. and T. J. Mock. 2011. *Audit risk assessments using belief versus probability.* *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1): 75 – 99.
- Guiral, A., E. Ruiz, and W. Rodgers. 2011. *To what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the selffulfilling prophecy? Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1): 173-190.
- Gong, S., G. Sheng, P. Peverelli, and J. Dai. 2021. *Green branding effects on consumer response: Examining a brand stereotype-based mechanism.* *Journal of Product & Brand Management* 30 (7): 1033–1046.
- Huang, H. 2016. *Media use, environmental beliefs, self-efficacy, and pro-environmental behavior.* *Journal of Business Research* 69: 2206–2212.
- Hurt, R. K. 2010. *Development of a scale to measure professional skepticism.* *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (1):149-171.
- Isaac, M.S., and K. Grayson. 2017. *Beyond skepticism: Can accessing persuasion knowledge bolster credibility? Journal of Consumer Research* 43: 895–912.
- Kadous, K., Magro, A. M., & Spilker, B. C. (2008). *Do effects of client preference on accounting professionals' information search and subsequent judgments persist with high practice risk? The Accounting Review*, 83(1), 133-156.
- Kervyn, N., S.T. Fiske, and C. Malone. 2022. *Social perception of brands: Warmth and*

*competence define images of both brands and social groups. Consumer Psychology Review 5 (1): 51–68.*

*Mautz, R. K. 1967. Fundamentals of Auditing. Second Edition. New York, NY: John Wiley & Sons, Inc.*

*Nelson, M. W. 2009. A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28(2): 1-34.*

*Pittman, M., A. Oeldorf-Hirsch, and A. Brannan. 2021. Green advertising on social media: Brand authenticity mediates the effect of different appeals on purchase intent and digital engagement. Journal of Current Issues & Research in Advertising 43 (1): 106–121.*

*Philipp-Muller, A., J.D. Teeny, and R.E. Petty. 2022. Do consumers care about morality? A review and framework for understanding morality's marketplace influence. Consumer Psychology Review 5 (1): 107–124.*

*Popper, K. R. 1968. The Logic of Scientific Discovery. New York: Harper Torchbooks.*

*Salmon, W. C. 1967. The Foundations of Scientific Interference. Pittsburgh, PA: University of Pittsburgh Press.*

*Szabo, S., and J. Webster. 2021. Perceived greenwashing: The effects of green marketing on environmental and product perceptions. Journal of Business Ethics 171: 719–739.*

*Waller, W. and W. Felix. 1984. The auditor and learning from experience: some conjectures. Accounting, Organizations and Society 9: 383-406.*

*Woodhouse, M. B. 2006. A Preface to Philosophy. Eight edition. Belmont, CA: Wadsworth.*

## **Presenting the Proposed Model of Auditing with the Structure of Professional Skepticism Based on the Theory of Mentality and Attitude**

*Bahareh Banitalebi Dehkordi<sup>1</sup>*

### **Abstract**

*One of the most important concepts in the field of psychology, which emphasized in auditing standards, is professional skepticism, which, despite its great importance in the field of auditing, has not been well explained from a scientific point of view. Therefore, the purpose of this article is, first of all, to develop the concept of professional skepticism and explain how it plays a role in audit reports with the help of the two approaches of subjectivity and attitude, and secondly, to present the conceptual model of auditing with the approach of professional skepticism from the perspective of experts. To achieve this goal, data collected through in-depth semi-structured interviews with 15 experts during the years 2022-2023. Data analysis also done with the help of Strauss and Corbin (1998) paradigm model and through open, central and selective coding. After measuring the reliability and validity of the findings, finally, while identifying six categories including causal conditions "incentives", phenomena, contextual conditions, intervening conditions, strategic strategies and consequences "results", the proposed model also presented. Based on the findings of the research, the proposed model of the conceptual model of auditing with a professional skeptical approach includes 6 categories, 248 meaningful propositions and 81 corresponding concepts. Based on the findings of the research, the necessary strategic measures in the field of implementing the proposed model of professional skepticism in the field of auditing include identifying valid evidence, analyzing evidence, monitoring and re-reviewing the work, understanding the client and reforming the plan and planning. The findings of the research show that attitude, with the help of emotional and cognitive components, while predicting auditors' intentions and behavior, improves the predictive power of skepticism for auditors' evidence collection. Based on the findings, the final model of the research leads to the improvement of audit quality, reduction of audit risk and increase of effective audit.*

**Key words:** *Professional skepticism, attitude, subjectivity, auditing quality*

---

<sup>1</sup> Associate of Department of Accounting, Shahrekord Branch, Islamic Azad University, Shahrekord, Iran. (Corresponding Author, banitalebi57@yahoo.com).