

## الگویابی و رتبه‌بندی عوامل اثرگذار بر تردیدحرفه‌ای حسابرسی با استفاده از روش کیفی فراترکیب

راضیه رحیمی

دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران  
razie.rahimi64@gmail.com

مهرداد قنبری

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران (نویسنده مسئول)  
mehrdadghanbary@yahoo.com

بابک جمشیدی نوید

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران  
jamshidinavid@gmail.com

روح الله جمشیدپور

استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران  
r.jamshidpour@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۰۵

### چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر، الگویابی و رتبه‌بندی عوامل اثرگذار بر تردیدحرفه‌ای حسابرسی با استفاده از روش کیفی فراترکیب می‌باشد. روش این پژوهش، آمیخته کیفی-کمی می‌باشد، در قسمت کیفی با استفاده از الگوی هفت مرحله‌ای سندلوسکی و بارسو به شناسایی، ارزیابی و تحلیل نظام‌مند پژوهش‌های انجام شده داخلی و خارجی در خصوص تردیدحرفه‌ای حسابرسی طی سال‌های (از سال ۱۹۸۱ تا ۲۰۲۱ انگلیسی و ۱۳۷۰ تا ۱۴۰۰ شمسی) پرداخته شد. همچنین در روش کمی با استفاده از ابزار آنتروپی شانون به رتبه‌بندی عوامل تاثیرگذار بر تردیدحرفه‌ای که در متن مقالات شناسایی و تحلیل شدند، پرداخته شده است. یافته‌های حاصل از مراحل فراترکیب نشان می‌دهد که مدل مفهومی مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردیدحرفه‌ای شامل ۴ عامل و ۱۶ معیار می‌باشند، این عوامل عبارت‌اند از: (۱) عوامل فردی، (۲) عوامل محیطی، (۳) عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی و (۴) عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی. عوامل دارای روایی و پایایی مناسبی بودند. در نهایت یافته‌های پژوهش با استفاده از تکنیک آنتروپی شانون رتبه‌بندی و در نهایت مدلی کیفی ارائه شد. **واژه‌های کلیدی:** آنتروپی شانون، تردیدحرفه‌ای، فراترکیب.

## ۱- مقدمه

حرفه حسابرسی مانند سایر حرفه‌ها برای حفظ جایگاه خود، نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه می باشد. یکی از مهمترین مفاهیمی که بر کیفیت حسابرسی تأثیر فراوان می‌گذارد، مفهوم تردیدحرفه‌ای است. همواره از حسابرسان انتظار می‌رود که حسابرسی را با تردیدحرفه‌ای انجام دهند. نگرش با تردید اطمینان می‌دهد که حسابرسان، حسابرسی را طوری انجام می‌دهند که همواره تشخیص تقلب برای آنان ممکن باشد. متأسفانه، شکست‌ها و ناکارآمدی‌های اخیر در حسابرسی، سوالات اساسی در این مورد بوجود آورده که آیا حسابرسان درجه مناسبی از تردید را به کار می‌گیرند یا خیر؟ تحقیقات نشان می‌دهد که حسابرسی اغلب به همان روشی انجام نمی‌شود که مورد رضایت کمیسیون بورس و اوراق بهادار باشد. از این‌رو، بکارگیری سطح مناسبی از تردیدحرفه‌ای به‌عنوان عامل مهمی برای گزارشگری مالی تعیین شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار مورد تأکید قرار گرفت (شیرزاد و همکاران، ۱۳۹۹).

موارد تحریف صورت‌های مالی ناشی از تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران منجر به تلاطم بازار سرمایه و وارد آمدن ضرر و زیان به سهامداران شده است و ارگان‌های نظارتی مانند سازمان بورس و اوراق بهادار، بانک مرکزی و جامعه حسابداران رسمی را با چالش جدی مواجهه نموده است. این پژوهش می‌تواند پاسخی برای نگرانی‌های نهادهای نظارتی در خصوص کافی نبودن تردیدحرفه‌ای حسابرسان نسبت به تحریف‌های شناسایی شده باشد (بولو و همکاران، ۱۳۹۹). مجمع بین‌المللی مقررات‌گذاران حسابرسی مستقل<sup>۱</sup> پیشنهاد داده که افزایش تردیدحرفه‌ای به وسیله حسابرسان می‌تواند به طور در خور توجهی کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد و موسسه‌ها باید تلاش‌های خود را در این زمینه اولویت بدهند (نالدور و کادوس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). تردیدحرفه‌ای برای موفقیت حرفه حسابرسی مستقل مهم است. انتظار می‌رود حسابرسان شکاک اثربخشی بالاتری در تکمیل مراحل حسابرسی نشان دهند (هارت<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱). این رفتار را با گرایش حسابرسان شکاک برای سؤال از ادله و ادعاهای مدیریت توضیح می‌دهند و نیاز به شواهد حسابرسی عمیق‌تر و متقاعدکننده‌تر، و نشان دادن استقلال و مشورت بالاتر را بررسی می‌کنند (IAASB2012). تردیدحرفه‌ای نیز یکی از موارد

برنامه‌کاری هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری است (IAASB2015).

نبود تردیدحرفه‌ای، ریشه‌ی بسیاری از ضعف‌ها و شکست‌های حسابرسی است و استفاده مناسب از تردیدحرفه‌ای به کیفیت بالا در فرآیند تصمیم‌گیری و قضاوت و اظهارنظر صحیح در گزارشگری منجر می‌شود. اگر تردیدگرایی از سوی حسابرسان بیشتر مورد عنایت قرار گیرد آنگاه می‌توان اثرات مخرب ناشی از نابسامانی‌ها و بحران‌های اقتصادی را کاهش داد (بنابی قدیم، ۱۳۹۷). تردیدحرفه‌ای در تمام جنبه‌های حسابرسی ضروری است، از برنامه‌ریزی و ارزیابی ریسک گرفته تا ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی در شکل‌دهی نتیجه‌گیری‌های حسابرس. به همین جهت هم پژوهشگران (به عنوان مثال، نلسون) و هم قانون‌گذاران (به عنوان مثال، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام PCAOB<sup>۴</sup>) همواره بر اهمیت اعمال سطح مناسبی از تردیدحرفه‌ای به هنگام انجام حسابرسی تأکید داشته‌اند، زیرا یکی از ریشه‌های موفق نبودن حرفه حسابرسی در کشف و گزارش تقلبات و بحران‌های مالی، در ادبیات جاری «نداشتن سطح مناسب تردیدحرفه‌ای» و در نظر نگرفتن عوامل مؤثر بر آن عنوان شده است (همکاران، ۱۳۹۸).

چون حسابرسی فرآیندی است که همواره با تردیدحرفه‌ای همراه است و این موضوع می‌تواند زمینه‌ساز وقوع خطر برای حسابرسان باشد، لذا در جامعه‌ای که با حرفه حسابرسی سروکار دارد پژوهش‌های مربوط به موضوعات حسابرسی خصوصاً تردیدحرفه‌ای لازم و ضروری است. در پژوهش حاضر با مطالعه و بررسی گسترده در مفاهیم تئوریک تخصصی حسابرسی، ابعاد جدیدی از موضوعات تردیدحرفه‌ای را شناسایی و تلاش دارد الگویی برای تردیدحرفه‌ای در صورت‌های مالی طراحی نماید. پژوهش‌های مختلفی در مورد تردیدحرفه‌ای انجام شده است اما خلاء تحقیقاتی در گذشته درباره تردیدحرفه‌ای این بوده است که از نظر روش‌شناسی، بیشتر پژوهش‌های انجام شده حسابرسی، به صورت تجربی، مروری، آرشویی بوده و به پژوهش‌های کیفی کمتر توجه شده است. با توجه به این نکته که روش کیفی فراترکیب در پژوهش‌های حسابرسی بندرت استفاده شده است. روش شناسی این پژوهش روش آمیخته کیفی ابزار فراترکیب و روش کمی ابزار آنتروپی شانون انتخاب شده است. همچنین تلاش شده است تا از منظر روش اجرای کار نیز فصل جدیدی از روش‌های اجرای پژوهش را در حسابرسی

<sup>3</sup> Hurt<sup>4</sup> PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board<sup>1</sup> International Forum of Independent Audit Regulators<sup>2</sup> Nolder and Kadous

برای تولید محتوای بیشتر محیا نماید. مهم‌ترین دستاورد این پژوهش دستیابی به مدل تردیدحرفه‌ای در حسابرسی صورت‌های مالی می‌باشد، که مدل را در سطوح و ابعاد مختلف مورد بحث قرار داده و در نهایت بر اساس نظر خبرگان حرفه حسابرسی، مورد بررسی و تأیید قرار گرفت. نتایج پژوهش در درجه اول موجب بسط مبانی نظری تردیدحرفه‌ای در حسابرسی صورت‌های مالی می‌شود و همچنین الگوی نهایی ارائه شده برای بکارگیری در زمینه حسابرسی، برآورد تردیدحرفه‌ای در حسابرسی صورت‌های مالی توسط سازمان حسابرسی (تدوین ضوابط و مقررات در خصوص تردیدحرفه‌ای و ارزیابی ریسک)، جامعه حسابداران رسمی (کنترل کیفیت و نظارت بر کار حسابرسان)، موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و حسابرسان در عمل مورد استفاده قرار گیرد.

### مبانی نظری پژوهش

تردیدحرفه‌ای مفهومی بنیادی در حسابرسی است که به صورتی برجسته در سراسر استانداردهای حسابرسی و ادبیات دانشگاهی نشان داده شده است. اهمیت حیاتی تردیدحرفه‌ای، ناشی از این واقعیت است که این مفهوم به طور هم‌زمان هم بر هزینه‌ها و هم بر کیفیت فرآیند حسابرسی تأثیر می‌گذارد. با وجود اهمیت زیاد این موضوع و حجم به نسبت بالای مطالعاتی که در این زمینه انجام شده است، هنوز هم چارچوب مشخصی در رابطه با تعریف، مفهوم و کاربردهای عملی و عملیاتی تردیدحرفه‌ای وجود ندارد (آهنگری، ۱۳۹۷). طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲۰۰ با عنوان «اهداف کلی حسابرسان مستقل و انجام حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی»، تردیدحرفه‌ای و خطر حسابرسی به صورت زیر تعریف شده است: بند ۱۳-ث: تردیدحرفه‌ای، نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر (هوشیاری نسبت شریاطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی است. بند ۱۵ حسابرسان باید حسابرسی را با تردیدحرفه‌ای برنامه ریزی و اجرا کنند و مراقب وجود شریاطی باشد که ممکن است موجب تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی شود. بند ۱۶-حفظ تردیدحرفه‌ای در تمام مراحل حسابرسی الزامی است. بند ۱۷- تردیدحرفه‌ای برای ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی ضروری است. تردیدحرفه‌ای شامل ارزیابی نقادانه شواهد و قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرس‌وجوها و سایر اطلاعات اخذ شده از مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است.

هارت معتقد است تردیدحرفه‌ای حسابرسان یک ویژگی و خصیصه چندبعدی، شامل شش ویژگی رفتاری ذهنیت پرسشگر، تعلل در قضاوت، جستجوی اطلاعات، شک درون فردی، استقلال

رأی و مناعت طبع می‌باشد. در این راستا هارت (۲۰۱۰) معتقد است که تردیدحرفه‌ای شامل استقلال فردی مانند خودفرمانی و استقلال اخلاقی است (صفاجو و پورزمانی ۱۴۰۰). تردیدحرفه‌ای متشکل از ابعادی همچون شکاکیت، اعمال درجه‌ای از مراقبت حرفه‌ای، هوشیاری در چارچوب استانداردهای حرفه‌ای، قوانین، مقررات، جمع‌آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد، قضاوت حرفه‌ای، معاملات تجاری پیچیده و... است (گلور و پرویت ۲۰۱۳). با مرور استانداردهای حسابرسی در میابیم موضوع تردیدحرفه‌ای حسابرسان بسیار حائز اهمیت می‌باشد، چرا که عنصر ذاتی قضاوت‌های حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد و موازنه‌ای منطقی بین تردید با سوءظن و بدگمانی ایجاد می‌نماید. به عبارت دیگر، طبق استانداردهای حسابرسی، تردیدحرفه‌ای شامل ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی متناقض و قابلیت اتکای اسناد و مدارک و نتایج پرس‌وجوها و سایر اطلاعات اخذ شده از مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است. تردیدحرفه‌ای همچنین شامل بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده با توجه به شریاط موجود است. در اعمال تردیدحرفه‌ای، حسابرسان نباید تصور کنند که مدیریت صادق نیست و همچنین نباید تصور کنند که صداقت کامل دارد. بنابراین، حسابرسان نباید با این تصور که مدیریت صادق است، به کمتر از شواهد متقاعدکننده راضی باشد (ولیان و صفری ۱۳۹۷).

تردیدگرایی دارای شش ویژگی به شرح زیر است: **ذهن پرسش‌گر**: تردیدحرفه‌ای مستلزم یک پرسش مداوم است، که آیا اطلاعات و شواهد بدست آمده نشان دهنده اظهارات نادرست ناشی از تقلب است. **وقفه در قضاوت**: حسابرسان باید تا زمانی که شواهد کافی را جمع‌آوری نمایند، یک ذهن باز داشته باشند. نباید با شواهدی که کمتر متقاعدکننده است راضی شود. **وقفه** در قضاوت بیان می‌کند که درخصوص یک مورد مشکوک، شکل گیری قضاوت‌ها به کندی صورت می‌گیرد. زیرا انجام قضاوت نیازمند تامل و جمع‌آوری اطلاعات اضافی پشتیبان است. **جستجوی دانش**: همان کنجکاوی است. اینکه حسابرسان ذهنیت کنجکاوانه همراه با علاقه برای جستجوی شواهد داشته باشند. **درک میان فردی**: حسابرسان باید به در نگرش‌ها، مقاصد و رفتارهای انسانی اشتیاق داشته باشند. درک میان فردی در زمره ویژگی‌های تردیدحرفه‌ای است که نیاز به فهم دلیل یا انگیزه‌هایی دارد که چرا صاحبکار به یک روش خاص رفتار می‌کند. **اعتماد به نفس**: اعتماد به نفس یعنی اینکه به لحاظ حرفه‌ای به آن درجه از اطمینان برسیم که بتوانیم ادعا کنیم که قضاوتمان براساس شواهدی است که گردآوری شده است. **خودرأی‌بودن**: حسابرسان شجاعانه برای ارزیابی، ارائه و ثبات

اظهار نظرهای حسابرسی تصمیم می‌گیرد. خودرأیی یعنی اینکه نتیجه‌گیری‌های افراد با در نظر گرفتن کفایت شواهد صورت گرفته است (قاسمی نژاد و همکاران، ۱۴۰۰). تردید حرفه‌ای یکی از اولویت‌های مهم حسابرسی است که در تمامی مراحل حسابرسی باید مورد توجه قرار گیرد. ذهن انسان به گونه‌ای است که وقتی به چیزی شک می‌کند فعال تر می‌شود. لذا حسابرسان در مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی، گردآوری شواهد و اظهار نظر همواره باید تردید حرفه‌ای را در نظر بگیرند. این مهم در هنگام ارزیابی ریسک حسابرسی هم مورد توجه حسابرسان است (آگوستین<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰؛ هامشاری<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۱).

### پیشینه پژوهش

#### پژوهش‌های خارجی

هامشاری<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی با عنوان ارتباط تردید حرفه‌ای با ریسک حسابرسی و کنترل داخلی و کشف خطاها و تقلب‌های موجود در صورت‌های مالی اردن انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که تردید حرفه‌ای سبب کشف اشتباهات و تقلبات بیشتری می‌شود. آگوستین<sup>۴</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان تردید حرفه‌ای و توان حسابرس در ارزیابی ریسک حسابرسی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که تردید حرفه‌ای بر ارزیابی مناسب ریسک حسابرسی اثرگذار است. رازرز<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهش خود که تحت عنوان تاثیر انتقال دانش بر تردید حرفه‌ای انجام دادند نشان دادند که انتقال دانش نقش مهمی در بهبود تردید حرفه‌ای و همچنین برنامه‌ریزی فرایند حسابرسی حسابرسان بازی می‌کند و همچنین انتقال دانش و تجربه کاری به عنوان دو عامل مهم اثرگذار بر تردید حرفه‌ای شناسایی شدند. کوهن<sup>۶</sup> و همکاران (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر رویکردهای شک احتمالی و بی‌طرفانه تردید حرفه‌ای بر بر نتایج کار حسابرس انجام دادند. یافته‌ها نشان داد نوع دیدگاه به عنوان عوامل اثرگذار بر تردید حرفه‌ای شناسایی شدند. آرومگا<sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۱۶) پژوهشی با عنوان تأثیر اخلاق، تجربه و مهارت بر کیفیت حسابرسی با تردید حرفه‌ای به عنوان متغیر میانجی انجام دادند. نتایج نشان داد، مهارت حسابرس از طریق تردید حرفه‌ای به عنوان متغیر میانجی بر کیفیت نتایج حسابرسی تأثیر می‌گذارد. لذا در نهایت اخلاق، تجربه و مهارت حسابرسی به عنوان عوامل اثرگذار بر تردید حرفه‌ای شناسایی شدند. الوی

حسین<sup>۸</sup> و همکاران (۲۰۱۵) پژوهشی با عنوان ارزیابی شاخص‌ها و عوامل مرتبط با تردید حرفه‌ای در کشور مالزی انجام دادند. نتایج آن‌ها نشان داد که شاخص‌ها و عوامل تردید حرفه‌ای در کشورهای مختلف با توجه به شرایط آن‌ها متغیر است. لذا نوع فرهنگ موجود در هر کشور مهم‌ترین عامل اثرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرس می‌باشد. کوپج و شاستری<sup>۹</sup> (۲۰۱۴) پژوهشی با عنوان بکارگیری مؤثر تردید حرفه‌ای بر بهبود کیفیت حسابرسی انجام دادند. مشخصه‌های اخلاقی حسابرس، تجربه حسابرس، صلاحیت‌های حرفه‌ای و دانشگاهی حسابرس و انگیزه حسابرس بر تردید حرفه‌ای اثرگذارند. از سویی دیگر استانداردهای حسابرسی و قوانین موجود در کشور در خصوص مسئولیت‌های حسابرس به عنوان عوامل بیرونی بر تردید حرفه‌ای اثرگذارند. مشخصه‌های حاکمیت شرکتی واحد مورد رسیدگی شامل سیستم کنترل داخلی شرکت، مشخصه هیأت مدیره و کمیته حسابرسی و اسناد و مدارک موجود نیز بر تردید حرفه‌ای اثرگذارند. هارت<sup>۱۰</sup> و همکاران (۲۰۱۳) در «پژوهش در رابطه با تردید حرفه‌ای حسابرسان: فرصت‌ها و تحلیل‌ها برای تحقیقات آتی» الگوی گسترش یافته‌ی مدل نلسون (۲۰۰۹) ارائه دادند که در آن عوامل مؤثر و پیش نیاز تردید حرفه‌ای (یعنی خصیصه‌های حسابرس، دانش، توانایی و انگیزه‌های وی) با طبقه‌بندی‌های گسترده‌تری از قبیل حسابرس، شواهد، صاحبکار و ویژگی‌های محیط بیرونی جایگزین شده است. لذا ویژگی‌های حسابرس شامل مشخصه‌های رفتاری و اخلاقی حسابرس، تجربه حسابرس، صلاحیت‌های حرفه‌ای و دانشگاهی حسابرس و انگیزه حسابرس و معتبر بودن یا نبودن شواهد واحد مورد رسیدگی و محیط بیرونی به عنوان سه عامل مهم اثرگذار بر تردید حرفه‌ای شناسایی شدند. نلسون<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۹) پژوهشی با عنوان مطالعه ادبیات تردید حرفه‌ای حسابرسی انجام داد و یک مدل تلخیص شده برای تردید حرفه‌ای ارائه نموده است. ویژگی‌های حسابرس شامل مشخصه‌های رفتاری و اخلاقی حسابرس، تجربه حسابرس، صلاحیت‌های حرفه‌ای و دانشگاهی حسابرس و انگیزه حسابرس و معتبر بودن یا نبودن شواهد واحد مورد رسیدگی به عنوان دو عامل مهم اثرگذار بر تردید حرفه‌ای شناسایی شدند.

7. Arumega

8. Alwee Hussnie

9. Coppage & Shastri

10. Hurt

11. Nelson

1. Agustin

2. Hamshari

3. Hamshari

4. Agustin

5. Rodgers

6. Cohen

## پژوهش‌های داخلی

قاسمی‌نژاد و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان تاثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل آزمونی از نظریه روانشناسی شخصیتی انجام دادند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل و مولفه‌های آن شامل ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خود رای بودن، رابطه معنی‌دار و منفی دارد. مافی بالائی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان نقش ویژگی شخصیت خودشیفته حسابرسان بر تردید حرفه‌ای انجام دادند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که خودشیفتگی حسابرسان مستقل (شامل اقتدار، خودنمایی، برتری جویی، بهره‌کشی، محق بودن، خودبسندگی و خودبینی) بر سطح تردید حرفه‌ای آنان تأثیر مثبت و معناداری دارد. رهنمایا (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان تاثیر سازگاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان با اثر تعدیلی تحصیلات تکمیلی و تجربه کاری انجام داد. نتایج نشان داد که سازگاری اجتماعی به طور مثبت بر تردید حرفه‌ای تأثیر می‌گذارد و داشتن تحصیلات تکمیلی حسابرسان و تجربه کاری وی در این تأثیرگذاری، نقشی تعدیلی دارند. مقیمی کندلوسی (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان نقش ویژگی شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با استفاده از مولفه میانجی تردید حرفه‌ای انجام داد. نتیجه نشان می‌دهد که حسابرسان با سطوح تردید حرفه‌ای بالا بطور منظم رفتار متفاوتی را نسبت به حسابرسان با تردید حرفه‌ای پائین نشان می‌دهند و در نتیجه حسابرسانی که تردیدگرایی بالاتری دارند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌دهند. بیگی پور (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر کیفیت کار حسابرسان بر تردید حرفه‌ای آن و ارتباط آن با کیفیت حسابرسی انجام داد. در پژوهش رابطه معناداری بین کیفیت حسابرسی و تردید حرفه‌ای وجود دارد. از بین ابعاد کیفیت حسابرسان، بعد تجربه حسابرسان بیشترین تاثیر را بر تردید حرفه‌ای در کار حسابرسان داشته و در جایگاه نخست قرار داد. سپس شایستگی، تعهد، استقلال و اخلاق حسابرسان به ترتیب در جایگاه‌های بعدی تاثیر بر تردید حرفه‌ای بر کار حسابرسان قرار گرفتند. بیرجندی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان انجام دادند. نتایج نشان داد که هر پنج مؤلفه اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ اما بیشترین تأثیر مربوط به مولفه صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای می‌باشد بنابراین، مؤسسات حسابرسی باید به افزایش دانش و مهارت حرفه‌ای کارکنان مؤسسه خود به منظور افزایش هرچه بیشتر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری‌ها توجه ویژه نمایند. غلامرضایی و حسینی (۱۳۹۸)

پژوهشی با عنوان تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل انجام دادند. نتایج نشان داد که میان اختلال‌های شخصیتی حسابرسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنان، رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد. کارگزار و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین مزاج و تردید حرفه‌ای حسابرسان انجام دادند. در مجموع یافته‌ها بین مزاج مشارکت‌کنندگان و میزان تردید حرفه‌ای آنان ارتباط معنی‌داری دیده شد. به طوری که افرادی دارای مزاج گرم و خشک تردید حرفه‌ای بیشتر و افرادی دارای مزاج سرد و تر تردید حرفه‌ای کمتر داشتند. مهرانی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان طراحی مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی انجام دادند. مهم‌ترین دستاورد این پژوهش را می‌توان دستیابی به مدل پارادایمی از تردید حرفه‌ای حسابرسان، شامل ۲۵ مقوله، ۸۰ مفهوم از یکپارچگی و جامعیت نسبی برخوردار است. داشتن «شک مبتنی بر گمان» به عنوان هسته اساسی تردید حرفه‌ای در حسابرسی، مهم‌ترین یافته است. حیدر و نیکومرام (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابرسی (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن) انجام دادند. نتایج تجزیه و تحلیل و یافته‌ها بیانگر این است که سبک تفکر قانون‌گذار بر تردید حرفه‌ای تاثیر معنی‌دار و منفی و همچنین سبک‌های تفکر اجرایی، قضاوتگر، درون‌نگر، برون‌نگر و آزاد اندیش با تردید حرفه‌ای رابطه معنی‌دار و مثبت دارد. همچنین ۳ سبک تفکر کلی‌نگر، جزئی‌نگر و محافظه‌کار با تردید حرفه‌ای رابطه معنی‌داری ندارند و بر آن تاثیرگذار نیستند. رضایی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان تاثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای تاثیر معنادار و مثبت بر هر شش بعد تردید حرفه‌ای شامل بعد جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرای بودن، درک میان فردی، اعتماد به نفس و ذهن پرسشگر دارد. ولیان و صفری (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان ارائه الگوی برای درک تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا انجام دادند. نتایج پژوهش در بعد کیفی، ۴ مولفه اصلی و ۱۳ مولفه فرعی به عنوان مولفه‌های مدل مورد نظر تعیین گردید. در بخش کمی نیز نتایج آزمون مدل رگرسیونی نشان داد، ویژگی‌های روانشناختی، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت‌های حرفه‌ای و عوامل محیطی تاثیر مثبت و معناداری در تردید حرفه‌ای حسابرسان ایفا می‌نمایند. بعشرستاقی (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان شناسایی عوامل تاثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات انجام داد. نتایج پژوهش حاکی از این است رابطه بین تعداد دوره‌های فعالیت حسابرسان دیوان محاسبات در یک دستگاه

کمی با استفاده از ابزار آنتروپی شانون به رتبه‌بندی عوامل شناسایی شده پرداخته شده است.

در این پژوهش از الگوی هفت مرحله‌ای سندلوسکی و بارسو (۲۰۰۷) جهت دستیابی به الگوی تردیدحرفه‌ای استفاده می‌شود که شامل مراحل زیر می‌باشد:

**گام اول:** تنظیم سوال پژوهش، نخستین گام فراترکیب تنظیم پرسش‌های پژوهش است که در جدول شماره یک ارائه شده است. سوالات پژوهش به شرح ذیل مورد بررسی قرار می‌گیرند: ۱- چه عواملی بر تردیدحرفه‌ای حسابرسی اثرگذارند؟ ۲- اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر تردیدحرفه‌ای حسابرسی چگونه است؟ ۳- الگوی تردیدحرفه‌ای حسابرسی صورت‌های مالی کدام است؟

**گام دوم:** جست و جوی نظام‌مند متون، در این مرحله پژوهشگر به جست‌وجوی سیستماتیک مقالات منتشر شده مجلات علمی مختلف و معتبر داخلی و خارجی و با استفاده از واژگان کلیدی مرتبط می‌پردازد. انتخاب واژه‌های کلیدی برای جستجو، ابتدا کلی و بعد جزئی‌تر می‌شود. به این منظور واژگان جدول زیر به صورت منفرد یا ترکیبی به فارسی و انگلیسی مورد بررسی قرار گرفت که در نهایت تعداد ۱۱۶ مقاله انگلیسی و ۱۳۱ مقاله فارسی یافت شد.

#### جدول ۱: واژگان منتخب برای جستجو در پایگاه‌های اطلاعاتی

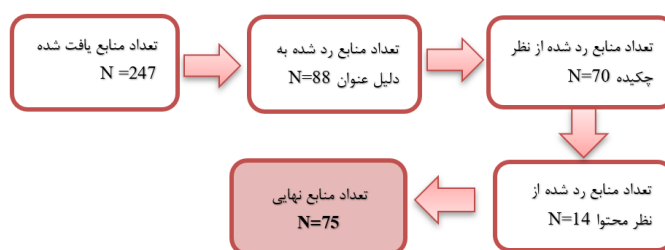
فارسی	انگلیسی
تردید	Skepticism
تردیدحرفه‌ای	Professional skepticism
تردیدحرفه‌ای در حسابرسی	Professional skepticism in audit

**گام سوم:** جستجو و انتخاب متون مناسب: در این گام، پس از چندین بار مطالعه و پالایش مقالات علمی پژوهشی، پارامترهای مختلفی را مانند عنوان، چکیده، محتوا، جزئیات مقاله (نام نویسنده، سال) و ... را در نظر گرفته و مقالاتی که با سوال و هدف پژوهش تناسبی ندارد، حذف می‌کند و در فرآیند فراترکیب مورد بررسی قرار نمی‌گیرند. شکل شماره ۱ نتایج جستجو و انتخاب مقالات ارائه شده است.

اجرای بر تردیدحرفه‌ای آن‌ها اثرگذار است و رابطه معناداری دارد. همچنین اثر تجربه حسابرسان، میزان تحصیلات حسابرسان، رده سازمانی و جنسیت حسابرسان بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات رابطه معناداری ندارد. غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردیدحرفه‌ای حسابرسان انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که با طولانی‌تر شدن مرحله تعمق، سطح تردیدحرفه‌ای حسابرسان افزایش می‌یابد؛ همچنین با بالاتر رفتن سطح ارزش‌های اخلاقی در بین حسابرسان و کاهش میزان انحراف‌های رفتاری آنان، سطح تردیدحرفه‌ای آنان افزایش می‌یابد. ولیان و همکاران (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری عوامل مؤثر بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که، اساسی‌ترین عوامل تردیدحرفه‌ای بر اساس مدل طراحی شده، بی‌طرفی حسابرس، احاطه به استانداردهای حسابرسی، احاطه به مهارت‌های حسابرسی و احاطه به قوانین و مقررات تجارت بورس است، که این عوامل شاخص‌های مربوط به استقلال و تخصص حسابرس در نتایج دلفی بودند. حسینی و همکاران (۱۳۹۴) پژوهشی با عنوان تبیین مولفه‌های تاثیرگذار بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی انجام دادند. نتایج مبنی بر تاثیر جستجوی دانش، اعتماد به نفس و درک میان فردی آن‌ها بر تردیدحرفه‌ای حسابرسی، فرضیات پژوهش را حمایت می‌کنند و سایر عوامل نیز تبیین کننده تردیدحرفه‌ای نمی‌باشند. محمودیان (۱۳۹۲) پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر ابراز اطمینان از جانب صاحبکار بر روی به‌کارگیری تردیدحرفه‌ای در قضاوت حسابرس انجام دادند. نتایج نشان داد که ضعیف و یا قوی بودن محیط کنترلی صاحبکار، هیچ‌گونه تاثیری بر روی قابل اتکا تلقی کردن ابراز اطمینان از جانب صاحبکار ندارد. نتایج پژوهش همچنین نشان داد که میزان تجربه‌ی حسابرسان، هیچ‌گونه تاثیری بر روی نحوه‌ی قضاوت آنان نسبت به ابراز اطمینان از جانب صاحبکار ندارد.

#### روش پژوهش

از آنجایی که هدف کلی این پژوهش، شناسایی مؤلفه‌های تاثیرگذار بر تردیدحرفه‌ای حسابرسی می‌باشد، از نظر هدف، پژوهشی بنیادی است. روش پژوهش آمیخته از نوع اکتشافی با تاکید بر داده‌های کیفی است. روش تحقیق آمیخته ترکیبی از روش‌های کیفی و کمی است. ابتدا در روش کیفی با استفاده از ابزار فراترکیب (متاسنتر) که شامل الگوی هفت مرحله‌ای سندلوسکی و بارسو می‌باشد به شناسایی، ارزیابی و تحلیل نظام‌مند مؤلفه‌های اثرگذار بر تردیدحرفه‌ای، سپس در روش



شکل ۱: فرآیند و تعداد منابع بررسی شده در فراترکیب

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

نمونه‌گیری در مقاله مورد بررسی ۵- روش و کیفیت جمع‌آوری داده‌ها ۶- میزان انعکاس‌پذیری امکان بسط دادن نتایج و دستاوردها مقاله مورد بررسی ۷- میزان و نحوه رعایت نکات اخلاقی رایج در زمینه تدوین متون پژوهشی در مقاله مورد بررسی ۸-میزان دقت در زمینه تجزیه و تحلیل داده‌ها در مقاله مورد بررسی ۹- وضوح بیان در ارائه یافته‌های مقاله مورد بررسی ۱۰- ارزش کلی مقاله مورد بررسی، از آنجا که ۱۰ ویژگی وجود دارد و حداکثر امتیاز هر ویژگی ۵ می‌باشد بنابراین بیشترین نمره‌ای که هر مقاله براساس مقیاس CASP کسب می‌کند، ۵۰ می‌باشد. ساده‌ترین روش آن است که هر مقاله‌ای که پایین‌تر از ۲۵ امتیاز دارد حذف شود. روبریک برای این منظور پنج دسته را مطرح کرده است: ضعیف (۰ تا ۱۰) - متوسط (۱۱ تا ۲۰) - خوب (۲۱ تا ۳۰) - خیلی خوب (۳۱ تا ۴۰) - عالی (۴۰ تا ۵۰). در جدول شماره ۲ به طور خلاصه مؤلفه‌های تردیدحرفه‌ای نشان داده شده است.

میزان میانگین امتیاز CASP مربوط به ۳۹ عدد از مقالات فارسی ۳۵.۵۳ می‌باشد که نشان‌دهنده روایی ابزارهای پژوهش به صورت خیلی خوب (۳۱ تا ۴۰) است. امتیاز مقالات از ۲۷ تا ۵۰ متغیر بوده‌اند. به عبارتی کم‌ترین امتیاز مقالات ۲۷ و بالاترین امتیاز ۵۰ بوده است.

پس از بررسی سایت‌های مختلف انگلیسی از سایت الزویر<sup>۷</sup>، ساینس دایرکت<sup>۸</sup>، امرالد<sup>۹</sup>، پروکوئست<sup>۱۰</sup>، ریسرچ گیٹ<sup>۱۱</sup>، گوگل<sup>۱۲</sup> تعداد ۱۱۶ مقاله یافت شد که تعداد ۲۷ مقاله به خاطر عنوان و ۴۸ مقاله با مطالعه چکیده حذف شد و ۵ مقاله با مطالعه متن پژوهش حذف شد و در نهایت ۳۶ مقاله به شرح ذیل مورد تایید قرار گرفت.

**گام چهارم:** استخراج اطلاعات متون، در فراترکیب پژوهشگر به طور پیوسته مقالات منتخب و نهایی شده را به منظور دستیابی به یافته‌های درون، محتوای مجزایی که در آن‌ها مطالعات اصلی و اولیه انجام شده‌اند، چندبار مطالعه نموده است. به منظور دسته‌بندی اطلاعات مقالات می‌توان جدولی تهیه کرد که دارای ستون‌هایی شامل نویسندگان مقاله، سال انتشار و... باشد. (دیانتی ۱۳۹۸)

از سایت‌های: مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی<sup>۱</sup>، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی<sup>۲</sup>، پایگاه مجلات تخصصی نور<sup>۳</sup>، پایگاه اطلاعات علمی علم‌نت<sup>۴</sup>، پایگاه اطلاعات علمی ایران<sup>۵</sup> و سایت مجلات حسابداری و حسابرسی تعداد ۱۳۱ عدد مقاله یافت شد که ۶۱ عدد بخاطر عنوان حذف شد و ۲۲ عدد با مطالعه چکیده حذف شد و ۹ عدد با مطالعه متن پژوهش حذف شد. ۳۹ منبع در نهایت برای شناسایی مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردیدحرفه‌ای در حسابرسی در نظر گرفته شد. در جداول مربوطه برای تعیین روایی ابزارهای پژوهش که مقالات و متون مورد مطالعه‌اند از برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی CASP<sup>۶</sup> استفاده می‌شود. با استفاده از برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی یا روش CASP با ۱۰ شرط کیفی هر مقاله به لحاظ کیفی مورد ارزیابی قرار گیرد. به هر یک از مقالات براساس هر یک از این شرایط، امتیازی بین ۱ تا ۵ تخصیص داده می‌شود. مقالاتی که مجموع امتیازات آن‌ها ۲۵ و بالاتر شود به لحاظ کیفی تأیید و باقی مقالات حذف خواهند شد. شرایط در نظر گرفته شده برای روش CASP در این پژوهش عبارتند از: ۱- تناسب اهداف مقاله مورد بررسی با اهداف پژوهش ۲- به روز بودن پژوهشی مقاله مورد بررسی ۳- طرح مطرح شده در مقاله مورد بررسی ۴- روش

7 . <https://www.researchgate.net/>  
8 . <https://www.sciencedirect.com>  
9 . <https://www.emerald.com>  
10 . <https://www.ProQuest>  
11 . <https://www.researchgate.net/>  
12 . <https://www.google.com>

1 . <https://www.sid.ir/fa/journal/>  
2 . <http://ensani.ir/fa>  
3 . <https://www.noormags.ir/>  
4 . <https://elmnet.ir>  
5 . <https://ganj.irandoc.ac.ir>  
6 . Critical Appraisal Skills Program

جدول ۲: مؤلفه‌های تردید حرفه‌ای مقالات فارسی همراه با امتیاز بندی CASP

امتیاز CASP	عوامل شناسایی شده	نویسنده (سال)	عنوان
۴۰	ویژگی‌های رفتاری، اخلاق گرابی قوانین نظارتی	قاسمی نژاد و همکاران (۱۴۰۰)	تأثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل: آزمون از نظریه روانشناسی شخصیتی
۳۰	جامعه‌پذیری حرفه‌ای	شیرزاد و همکاران (۱۳۹۹)	جامعه‌پذیری حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در حسابرسی: آزمون نظریه هویت اجتماعی
۵۰	شاخص قدرت تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری، سابقه‌ی حسابرسی، امنیت‌داری، نظارت شخصی بر امور، افزایش آگاهی ذینفعان و قدرت طلبی	عابدینی نایینی (۱۳۹۹)	تدوین چارچوب سنجش تردید حرفه‌ای حسابرسان رسمی با استفاده از روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره (مطالعه موردی: حسابرسان رسمی دادگستری استان کرمان)
۳۰	تضعیف اجتماعی، حمایت اجتماعی، تجربه، مهارت و دانش حسابرسان، ویژگی‌های رفتاری	حسینی و همکاران (۱۳۹۹)	بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی
۳۰	اخلاق مدار، مشخصه‌های فردی، ویژگی‌هایی شامل اقتدار، خودنمایی، برتری جویی، بهره‌کشی، محق بودن، خودبسندگی و خودبینی	مافی بالانی (۱۳۹۹)	نقش ویژگی شخصیت خودشیفته حسابرسان بر تردید حرفه‌ای آن‌ها
۴۰	جنسیت، تحصیلات و ویژگی‌های رفتاری	قاسمی نژاد و همکاران (۱۳۹۹)	تأثیر جنسیت، تحصیلات و ذهنیت توطئه بر تردید حرفه‌ای حسابرس: آزمون از نظریه نگرش
۲۹	ریسک‌پذیری اقتضایی تصمیم‌های مدیران	نجی (۱۳۹۹)	نقش ریسک‌پذیری اقتضایی تصمیم‌های مدیران در رابطه‌ی شک سازمانی و شک و تردید حرفه‌ای در مؤسسه‌های حسابرسی
۴۵	تحصیلات تکمیلی حسابرس سازگاری اجتماعی و تجربه کاری	رهنمانیا (۱۳۹۹)	تأثیر سازگاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حسابرس با اثر تعدیلی تحصیلات تکمیلی و تجربه کاری
۴۰	اخلاق حرفه‌ای، اصول و ضوابط حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت، مراقبت حرفه‌ای	بیرجندی و همکاران (۱۳۹۸)	بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس
۳۵	کیفیت حسابرس	عبدالرحیمی (۱۳۹۸)	تأثیر کیفیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی شک و تردید حرفه‌ای
۳۵	اختلال‌های شخصیتی، ویژگی‌های فردی	غلامرضایی و حسینی (۱۳۹۸)	تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل
۲۸	برنامه‌ریزی حسابرسی روش‌های حسابرسی	بامری و همکاران (۱۳۹۸)	بررسی تأثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و شک در تردید حرفه‌ای و پیامدهای رفتاری حسابرس
۲۹	نوع مزاج افراد	کارگزار و همکاران (۱۳۹۸)	بررسی رابطه بین مزاج و تردید حرفه‌ای حسابرسان
۲۸	سبک مدیریت موسسه حسابرسی، ویژگی‌های فردی	حسینی خمک (۱۳۹۸)	تأثیر جهت‌گیری هدف و خودکارآمدی بر تردید حرفه‌ای حسابرس
۳۰	ویژگی شخصیتی حسابرس	مقیمي کندلوسی (۱۳۹۸)	نقش ویژگی شخصیتی حسابرس بر کیفیت حسابرسی با استفاده از مولفه میانجی تردید حرفه‌ای
۳۰	تخصص حسابرس در حوزه مالی و صنعت مربوطه	موسوی (۱۳۹۸)	بررسی نقش تعدیل‌گری تخصص حسابرس در رابطه شک و تردید حرفه‌ای حسابرسی و ریسک کشف تقلب در موسسات حسابرسی



امتیاز CASP	عوامل شناسایی شده	نویسنده(سال)	عنوان
۳۵	از بین ابعاد کیفیت حسابرسی، بعد تجربه حسابرسی بیشترین تاثیر را بر تردیدحرفه‌ای در کار حسابرسی داشته و در جایگاه نخست قرار داد. سپس شایستگی، تعهد، استقلال و اخلاق حسابرسی به ترتیب در جایگاه‌های بعدی	سرخان بیگی پور (۱۳۹۸)	بررسی تاثیر کیفیت کار حسابرسی بر تردیدحرفه‌ای آن و ارتباط آن با کیفیت حسابرسی (مطالعه موردی حسابرسان سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی)
۵۰	استقلال و بی‌طرفی، پیچیدگی‌های حسابرسی و مبادلات، ویژگی‌های شخصی حسابرسی، ویژگی‌های شواهد حسابرسی، ویژگی‌های موبسسه حسابرسی، انگیزه‌های صاحبکار، خطر تجاری حسابرسی، خطر حسابرسی، عدم تقارن اطلاعاتی، ماهیت قضاوتی حسابرسی، استفاده از راهکارهای بدیل و جایگزین، اعتبارسنجی شواهد، برنامه ریزی و تعدیل برنامه‌های رسیدگی، ترکیب تیم حسابرسی، سرپرستی و بازبینی کار، کسب شناخت از صاحبکار، فرهنگ جامعه، محیط بیرونی حسابرسی، مسئولیت اجتماعی حسابرسی، منافع عمومی جامعه، ویژگی‌های صاحبکار، اتفاقات حین حسابرسی	مهرانی و همکاران (۱۳۹۸)	طراحی مدل تردیدحرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی
۲۸	سبک تفکر	حیدر و نیکومرام (۱۳۹۷)	سبک‌های تفکر و تردیدحرفه‌ای در حسابرسی (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن)
۴۵	تعهد سازمانی و تعهد حرفه‌ای	رضایی و همکاران (۱۳۹۷)	تاثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردیدحرفه‌ای حسابرسی مستقل
۴۰	استقلال و بی طرفی	ولیان و صفری گرایلی (۱۳۹۷)	ارائه الگوی برای درک تردیدحرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا
۲۹	ویژگی‌های مدیران	صفی پور افشار و همکاران (۱۳۹۷)	بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردیدحرفه‌ای حسابرسی
۳۰	اخلاق، تجربه، صلاحیت حرفه‌ای	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷)	رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردیدحرفه‌ای)
۳۰	جنسیت	نظری (۱۳۹۷)	مقایسه تردیدحرفه‌ای، ریسک‌پذیری و صلاحیت حرفه‌ای در بین حسابرسان زن و مرد
۳۰	مزاج گرمی و یا سردی مزاج	کارگزار (۱۳۹۷)	بررسی رابطه بین مزاج حسابرسی و تردیدحرفه‌ای حسابرسی
۴۰	انتقال دانش	بهرامی (۱۳۹۷)	اثر انتقال دانش بر شک و تردید حرفه حسابرسی
۴۵	تجربه حسابرسان، میزان تحصیلات حسابرسان، رده سازمانی و جنسیت حسابرسان	عشرستاقی (۱۳۹۶)	شناسایی عوامل تاثیرگذار بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات
۳۵	اخلاق، تجربه و صلاحیت، شرایط شرکت در دوره مورد بررسی، نوع صنعت	خواجوند جعفری (۱۳۹۶)	تاثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کنندگی تردیدحرفه‌ای از دیدگاه حسابرسان ارشد موسسات حسابرسی
۳۰	ویژگی‌های شخصیتی شامل: برون‌گرایی، سازگاری، گشودگی و استقبال از تجربه و مسئولیت‌پذیری	عزیززاده هروزی (۱۳۹۶)	رابطه‌ی بین صفات پنج عاملی و تردیدحرفه‌ای حسابرسان
۳۰	مشخصه‌های فردی	عزیززاده هروزی (۱۳۹۶)	رابطه‌ی بین ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان و تردیدحرفه‌ای
۴۵	سبک تفکر و ارزش‌های اخلاقی	غلامرضایی و حسنی (۱۳۹۶)	نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردیدحرفه‌ای حسابرسان

امتیاز CASP	عوامل شناسایی شده	نویسنده(سال)	عنوان
۳۵	اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حساب‌برسان	عزیزی (۱۳۹۶)	بررسی تاثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حساب‌برسان بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه‌ای
۳۰	آموزش‌های لازم، میزان تحریف در حساب‌ها، کنترل کیفیت موسسات حسابرسی	صفی‌پور افشار (۱۳۹۶)	بررسی تاثیر مدیریت حسابرسی بر کشف تحریفات توسط حساب‌برسان با لحاظ ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس
۵۰	استقلال و بی طرفی	ولیان و همکاران (۱۳۹۶)	طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حساب‌برسان
۵۰	تجربه و سابقه کاری و دانش و مهارت حرفه‌ای، پست حسابرسی، جنسیت، صلاحیت حرفه‌ای و عضویت جامعه حسابداران رسمی، رشته تحصیلی، سطح تحصیلات، جنسیت، سیستم کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی، شناخت حسابرس از صنعت، استقلال حسابرس، حسن شهرت واحد مورد رسیدگی، دعاوی حقوقی علیه واحد مورد رسیدگی، فشار زمانی حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، احتمال دعوی حقوقی علیه حسابرس	تحریری و پیری سقرلو (۱۳۹۵)	درک حساب‌برسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی
۲۷	کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی و استانداردهای حسابرسی	رجبعلی زاده و همکاران (۱۳۹۵)	بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس
۴۸	جستجوی دانش، اعتماد به نفس، درک میان فردی، مالکیت موسسه حسابرسی، سن پاسخ دهندگان و مدت اشتغال آن‌ها.	حسینی و همکاران (۱۳۹۴)	تبیین مولفه های تاثیرگذار بر تردید حرفه ای حساب‌برسان با تکیه بر ابعاد فردی
۳۰	ویژگی مدیران واحد مورد رسیدگی و کنترل‌های داخلی	محمودیان (۱۳۹۲)	بررسی تاثیر ابراز اطمینان از جانب صاحبکار بر روی به کارگیری تردید حرفه‌ای در قضاوت حسابرس
۳۵	سن، تجربه کاری، جنسیت، وضعیت تأهل، رده سازمانی حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی، توانایی مدیریت صاحبکار، شهرت مدیریت صاحبکار، پاسخگویی مدیریت صاحبکار، اعتقادات دینی مدیریت صاحبکار، رعایت هنجارهای اخلاقی توسط مدیریت صاحبکار، خیرخواهی مدیریت صاحبکار، سیستم کنترل‌های داخلی شرکت صاحبکار، ساختار سرمایه شرکت صاحبکار، سودآوری شرکت صاحبکار و سوابق حسابرسی شرکت صاحبکار و نیز سایر موارد شامل وجود فشارهای غیرعادی بر فعالیت و مدیریت شرکت صاحبکار، پر ریسک بودن نوع و زمینه فعالیت شرکت صاحبکار، وجود ابهام عمده در رابطه با تداوم فعالیت شرکت صاحبکار، وجود اشتراک و شباهت بین مدیریت صاحبکار و حسابرس	ظفرزاده (۱۳۹۱)	تحلیل دیدگاه حساب‌برسان در رابطه با عوامل موثر بر اعتماد آن‌ها به مدیریت صاحبکار و مدارک ارائه شده توسط وی

جدول ۳: مؤلفه‌های تردید حرفه‌ای مقالات انگلیسی همراه با امتیاز بندی CASP

امتیاز CASP	عوامل شناسایی شده	نویسنده (سال)	عنوان
۴۵	اجزای ریسک حسابرسی	هامشاری و همکاران (۲۰۲۱)	The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan
۴۵	اجزای ریسک حسابرسی	برازل و شافر <sup>۱</sup> (۲۰۱۹)	Research Insights- Auditor Professional Skepticism Part II: Mindset, Prompts and Environment and Contextual Factors
۴۷	کیفیت حسابرس	کاساماواتی و سیامسودین <sup>۲</sup> (۲۰۱۸)	The effect of auditor quality to professional skepticism and its relationship to audit quality
۴۵	ویژگی‌های رفتاری، مشخصه‌های اجتماعی	نالدر و کادوس <sup>۳</sup> (۲۰۱۸)	Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward
۴۰	انتقال دانش و تجربه کاری	راژرز <sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۷)	Knowledge management: The effect of knowledge transfer on professional skepticism in audit engagement planning
۳۵	نوع دیدگاه حسابرس	کوهن <sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۱۷)	Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes
۳۰	ویژگی‌های رفتاری، مشخصه‌های اجتماعی	اوت و الیاس <sup>۶</sup> (۲۰۱۷)	Auditor scepticism and financial crises: The Nigerian factor
۴۵	اخلاق، تجربه و مهارت حسابرسی	آرومگا <sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۱۶)	The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor skepticism as a Moderating Variable
۴۰	سیستم‌های اطلاعاتی شرکت مورد رسیدگی	یانکوا <sup>۸</sup> (۲۰۱۵)	The Influence of Information Order Effects and Trait Professional Skepticism on Auditors' Belief Revisions
۳۲	فرهنگ موجود در هر کشور	الوی حسین <sup>۹</sup> و همکاران (۲۰۱۵)	Re-Validation Of Professional Skepticism Traits
۳۵	مشخصه‌های اخلاقی حسابرس، تجربه حسابرس، صلاحیت‌های حرفه‌ای و صلاحیت‌های حرفه‌ای و دانشگاهی حسابرس و انگیزه حسابرس بر تردید حرفه‌ای استانداردهای حسابرسی و قوانین موجود در کشور در خصوص مسئولیت‌های حسابرس به عنوان عوامل بیرونی مشخصه‌های حاکمیت شرکتی واحد مورد رسیدگی شامل سیستم کنترل داخلی شرکت، مشخصه هیات مدیره و کمیته حسابرسی و اسناد و مدارک موجود	کوپچ و شاستری <sup>۱۰</sup> (۲۰۱۴)	Effectively Applying Professional Skepticism to improve Audit Quality. The Meaning of Professional Skepticism
۵۰	ویژگی‌های حسابرس شامل مشخصه‌های رفتاری و اخلاقی حسابرس، تجربه	هارت <sup>۱۱</sup> و همکاران (۲۰۱۳)	Research On Auditor Professional Skepticism – Literature Synthesis and Opportunities for Future Research

1. Brazel and Schaefer

2. Kusumawati A Syamsuddin

3. Nolder and Kadous

4. Rodgers

5. Cohen

6. Out and Elias

7. Arumega

8. Yankova

9. Alwee Hussnie

10. Coppage & Shastri

11. Hurt

امتیاز CASP	عوامل شناسایی شده	نویسنده(سال)	عنوان
	حسابرس، صلاحیت‌های حرفه‌ای و دانشگاهی حسابرس و انگیزه حسابرس و معتبر بودن یا نبودن شواهد واحد مورد رسیدگی و محیط بیرونی		
۴۵	خطر حسابرسی، ماهیت قضاوتی حسابرسی، استقلال و بی‌طرفی، کاهش خطر حسابرسی	گلاور <sup>۱</sup> (۲۰۱۳)	Enhancing Auditor Professional Skepticism
۴۵	خطر حسابرسی، کاهش خطر حسابرسی، ترکیب تیم حسابرسی، اعتبارسنجی شواهد	فرانزل <sup>۲</sup> (۲۰۱۳)	Auditor Objectivity and Skepticism – What’s Next?
۳۰	آموزش موسسه حسابرسی	موکادلو <sup>۳</sup> (۲۰۱۲)	Inducing Predecisional Cognitive Dissonance to Increase Auditors Professional Skepticism
۳۰	چرخش حسابرس	بولین <sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۲)	The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality
۳۵	درک پیچیدگی کار واحد مورد رسیدگی توسط حسابرس	بریوستر <sup>۵</sup> (۲۰۱۲)	An Experimental Investigation of Delayed Persuasion During Analytical Procedures: Are Auditors Susceptible to the Sleeper Effect?
۳۰	رفتار مدیران	گریفیث <sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۱۲)	Auditing Complex Estimates: Understanding the Process Used and Problems Encountered
۳۰	دیدگاه موسسه حسابرسی نسبت به واحد مورد رسیدگی سبک مدیریت مدیران حسابرسی	کارپنتر و ریمرز <sup>۶</sup> (۲۰۱۲)	Professional Skepticism: The Effects of a Partner’s Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors’ Fraud Judgments and Actions
۳۰	آموزش حسابرسان	پلامی <sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۱۲)	Training Auditors to Think Skeptically
۳۰	احساسات حسابرس	نولدرا <sup>۸</sup> (۲۰۱۲)	The Role of Professional Skepticism, Attitudes and Emotions on Auditor’s Judgments
۳۰	ویژگی‌های رفتاری	شافر و وانگ <sup>۹</sup> (۲۰۱۱)	Effects of ethical context and Machiavellianism on attitudes toward earnings management in china
۳۵	شخصیت درون‌گرا و برون‌گرا، میزان پشتیبانی مدیر موسسه حسابرسی، سبک مدیریت مدیران حسابرسی	رزن <sup>۱۰</sup> (۲۰۱۱)	The Role of Personality and Motivation in Professional Skepticism When Tone at the Top Varies
۳۵	تجربه حسابرس، شناخت حسابرس از صنعت	گرنیر <sup>۱۱</sup> (۲۰۱۱)	Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era
۳۵	هوش حسابرس	نیچل <sup>۱۲</sup> (۲۰۱۰)	The effect of benchmarked performance measures and strategic analysis on auditors’ risk assessments and mental models
۴۵	برنامه ریزی و تعدیل برنامه های رسیدگی، اعتبارسنجی شواهد، استفاده از راهکارهای	هارت (۲۰۱۰)	Development of A Scale to Measure Professional Skepticism

1. Glover
2. Franzel
3. Mocadlo
4. Bowlin
5. Griffith
6. Carpenter and Reimers
7. Plumlee
8. Nolder
9. Shafer and Wang
10. Rosman
11. Grenier
12. Knechel

امتیاز CASP	عوامل شناسایی شده	نویسنده(سال)	عنوان
	بدیل و جایگزین، برنامه ریزی و تعدیل برنامه های رسیدگی، اعتبارسنجی شواهد		
۳۵	فرهنگ جامعه، میزان احترام به حسابرسان در جامعه	اندراوز و مونروی <sup>۱</sup> (۲۰۱۰)	Professional skepticism of auditors: across cultural experiment.
۴۰	رابطه مدیران، تجربه حسابرس	رابرتسون <sup>۲</sup> (۲۰۱۰)	The effects of ingratiation and client incentive on auditor judgment
۳۵	منفعت طلبی و خودخواهی	داهلینگ <sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۰۹)	The development and validation of a new Machiavellianism scale
۳۰	تجربه حسابرس	آگولیا <sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۰۹)	The effect of documentation structure and task specific experience on auditors' ability to identify control weaknesses
۴۵	ویژگی‌های حسابرس شامل مشخصه‌های رفتاری و اخلاقی حسابرس، تجربه حسابرس، صلاحیت‌های حرفه‌ای و دانشگاهی حسابرس و انگیزه حسابرس و معتبر بودن یا نبودن شواهد واحد مورد رسیدگی	نلسون <sup>۵</sup> (۲۰۰۹)	A model and literature review of professional skepticism in auditing
۳۵	تجربه حسابرسی صنعت خاص	رز <sup>۶</sup> (۲۰۰۷)	Attention to Evidence of Aggressive Financial Reporting and Intentional Misstatement Judgments: Effects of Experience and Trus
۳۰	تجربه قبلی کار حسابرسی	پوپوا <sup>۷</sup> (۲۰۰۶)	The Influence of Skepticism and Previous Experience on Auditor Judgments
۳۰	ویژگی‌های رفتاری، برنامه حسابرسی	دانلی <sup>۸</sup> و همکاران (۲۰۰۳)	Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics
۳۵	ویژگی‌های فردی، نظم و انضباط کاری	قاش و کرین <sup>۹</sup> (۱۹۹۶)	Experimental investigation of ethical standards and perceived probability of audit on intentional noncompliance
۴۰	تجربه و مهارت حسابرسی، ویژگی‌های رفتاری	جویس و بیدل <sup>۱۰</sup> (۱۹۸۱)	Anchoring and adjustment in probabilistic inference in auditing

تمام عوامل استخراج شده، به عنوان کد در نظر گرفته می‌شود و سپس با در نظر گرفتن مفهوم هر یک از کدها، آن‌ها را در یک مفهوم مشابه دسته‌بندی می‌شوند. که در جدول شماره ۴ به طور خلاصه نشان داده شده است.

میزان میانگین امتیاز CASP مربوط به ۳۶ عدد از مقالات ۳۶.۹۱ می‌باشد که نشان‌دهنده روایی ابزارهای پژوهش به صورت خیلی خوب (۳۱ تا ۴۰) است. امتیاز مقالات از ۳۰ تا ۵۰ متغیر بوده‌اند. به عبارتی کمترین امتیاز مقالات ۳۰ و بالاترین امتیاز ۵۰ بوده است. میانگین روایی کلیه ۷۵ منبع انگلیسی و فارسی ۳۶.۲۲ می‌باشد که نشان‌دهنده روایی ابزارهای پژوهش به صورت خیلی خوب (۳۱ تا ۴۰) است.

**گام پنجم:** گام پنجم در روش متاسنتز، تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی پژوهش است. در پژوهش حاضر، ابتدا

1. Endrawes & Monroe  
 2. Robertson  
 3. Dahling  
 4. Agolia  
 5. Nelson  
 6. Rose  
 7. Popova  
 8. Donnelly  
 9. Ghosh and Crain  
 10. Joyce and Biddle.

جدول ۴: کدگذاری عوامل اثرگذار بر تردید حرفه‌ای

عوامل اثرگذار بر تردید حرفه‌ای	کدگذاری محوری	عوامل فرعی	کدگذاری باز
مشخصه‌های فردی	C1	صلاحیت حرفه‌ای	C01
	C1	ویژگی‌های رفتاری	C02
	C1	جنسیت	C03
	C1	مزاج	C04
مشخصه‌های واحد مورد رسیدگی	C2	حاکمیت شرکتی	C05
	C2	خطر حسابرسی	C06
	C2	مشخصه‌های مدیران	C07
	C2	ویژگی‌های صنعت یا خدمت	C08
مشخصه‌های موسسه حسابرسی	C3	سبک مدیریت	C09
	C3	برنامه ریزی حسابرسی	C10
	C3	اندازه موسسه	C11
	C3	آموزش	C12
عوامل محیطی	C3	استقلال	C13
	C4	شرایط اقتصادی	C14
	C4	قوانین و استانداردها	C15
	C4	فرهنگ جامعه	C16

جدول ۵: مشخصات پاسخ دهندگان خبره

نسبت	تحصیلات	شغل	سن	سابقه کاری
مرد	دکتری	حسابدار رسمی	۳۹	۱۷
زن	دکتری	حسابدار رسمی	۴۸	۲۱
زن	فوق لیسانس	حسابدار رسمی	۳۴	۱۵
مرد	فوق لیسانس	حسابدار رسمی	۵۲	۲۲
مرد	فوق لیسانس	حسابدار رسمی	۴۲	۱۶
زن	لیسانس	حسابرس	۳۵	۱۰
زن	فوق لیسانس	حسابرس	۴۴	۲۴
مرد	دکتری	حسابرس	۴۰	۲۰
مرد	دکتری	حسابرس	۳۶	۱۵
مرد	دکتری	استاد حسابرسی	۳۸	۱۸
زن	لیسانس	حسابرس	۳۵	۱۰
زن	فوق لیسانس	حسابدار رسمی	۲۷	۷
زن	دکتری	استاد حسابرسی	۴۸	۲۳
مرد	فوق لیسانس	حسابدار رسمی	۵۱	۲۰
مرد	لیسانس	حسابرس	۴۹	۲۳
مرد	لیسانس	حسابرس	۴۸	۲۰
مرد	فوق لیسانس	حسابرس	۳۹	۱۵
مرد	فوق لیسانس	حسابرس	۳۶	۱۴
زن	فوق لیسانس	حسابرس	۳۸	۱۸
مرد	فوق لیسانس	حسابرس	۳۶	۱۴

جدول ۶: کدگذاری دو ارزیاب

کدها	عوامل فرعی	کدگذار ۱	کدگذار ۲
C01	صلاحیت حرفه‌ای	1	1
C02	ویژگی‌های رفتاری	1	1
C03	جنسیت	1	1
C04	مزاج	1	1
C05	حاکمیت شرکتی	2	2
C06	خطر حسابرسی	3	2
C07	مشخصه‌های مدیران	2	2
C08	ویژگی‌های صنعت یا خدمت	2	2
C09	سبک مدیریت	3	3
C10	برنامه ریزی حسابرسی	3	3
C11	اندازه موسسه	3	3
C12	آموزش	3	3
C13	استقلال	3	3
C14	شرایط اقتصادی	4	4
C15	قوانین و استانداردها	4	4
C16	فرهنگ جامعه	4	4

**گام ششم:** کنترل کیفیت و تحلیل محتوا: در پژوهش‌های انجام شده اثبات این نکته که پژوهش انجام شده پایا و معتبری داشته یا خیر، بسیار ضروری است. روایی پرسش‌نامه پژوهش حاضر از طریق روش آنتروپی شانون به این صورت انجام می‌شود که نتایج و یافته‌های پژوهش را جهت مطالعه و اظهار نظر به اساتید فن تقدیم می‌گردد و نکته نظرات و اصلاحات مورد نظر ایشان اعمال خواهد شد. در اینصورت می‌توان اظهار داشت که پرسش‌نامه از روایی مناسب برخوردار است. برای پژوهش حاضر، از ۲۰ نفر از خبرگان آشنا با مباحث تخصصی حسابرسی استفاده شده که ویژگی پاسخ دهندگان جهت تعیین میزان اهمیت هر یک از مولفه‌های تردید حرفه‌ای به شرح جدول ۵ است.

برای تعیین میزان پایایی، مولفه‌های مؤثر بر تردید حرفه‌ای کدگذاری شده‌اند از ضریب کاپای کوهن (شاخص کاپا) استفاده شده است. با توجه به اینکه میزان ضریب کاپا از ۰.۶ بزرگتر است. لذا مولفه‌های مدل تردید حرفه‌ای از پایایی لازم برخوردار است. در ادامه جدول شماره ۶ کدگذاری دو ارزیاب برای مولفه‌های تردید حرفه‌ای ارائه شده است.

**گام هفتم:** ارائه یافته‌ها، یافته‌های حاصل از مراحل قبل نشان می‌دهد که چهار عامل اصلی برای تردید حرفه‌ای شناسایی شدند. این عوامل عبارت‌اند از: (۱) عوامل فردی، (۲) عوامل محیطی، (۳) عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی و (۴) عوامل مرتبط با موسسه حسابرسی. که در ادامه، روش آنتروپی شانون را که پردازش داده‌ها را در مبحث تحلیل محتوا بسیار قوی انجام می‌دهد، ارائه شده است. در آنتروپی شانون، برای رتبه‌بندی مؤلفه‌های تردید حرفه‌ای، ابتدا نظرات خبرگان در قالب اعداد ۱ تا ۲۰ برای بررسی میزان اهمیت و رتبه هر یک از عوامل پرسیده می‌شود. پاسخ‌های ۲۰ نفر از متخصصین مربوطه وارد صفحه گسترده اکسل می‌شوند، سپس پاسخ‌ها نرمال می‌شوند. در جدول شماره ۷ رتبه هر یک از عوامل ارائه گردیده است.

همان‌گونه که مشاهده می‌شود از میان این مولفه‌ها صلاحیت حرفه‌ای دارای بیشترین تاثیر بر تردید حرفه‌ای بوده است که علت این امر هم این است که هر چه حسابرسی از توانایی بیشتری برخوردار باشد دقت بیشتری در کار حسابرسی در نظر خواهد گرفت. سپس مشخصه‌های رفتاری دارای اهمیت است که دلیل این امر هم این است که رفتار حسابرسان بر نوع حسابرسی حسابرسان اثرگذار است. برای مثال حسابرسانی که دقیق‌ترند قطعاً تردید حرفه‌ای بیشتری در کار خود به کار می‌گیرند. بعد از این مولفه‌ها مزاج و جنسیت دارای اهمیت بیشتری بوده‌اند. در ادامه در جدول شماره ۱۲ رتبه‌بندی مشخصه‌های عوامل محیطی ارائه شده است.

همان‌گونه که نتایج نشان می‌دهد از بین چهار مؤلفه تاثیرگذار بر تردید حرفه‌ای، مشخصه‌های موسسه حسابرسی بیشترین تاثیر را بر تردید حرفه‌ای گذاشته است و در رتبه یک قرار دارد، علت این امر هم این است که تردید حرفه‌ای در مرحله اول از ذهن حسابرسان نشأت می‌گیرد. موسسه حسابرسی با سیاست‌ها و روش‌های خود بر ذهن حسابرسان اثرگذار است. در رتبه دوم مشخصه‌های واحد مورد رسیدگی بر تردید حرفه‌ای اثرگذار است و که این موضوع نیز به دلیل این است که ضعف و قوت کنترل‌های داخلی و سایر موارد مرتبط در واحد مورد رسیدگی ریشه دارند و این موارد بر نگرش حسابرسان اثرگذار است. مشخصه‌های فردی در رتبه سوم و عوامل محیطی نیز در رتبه چهارم قرار دارند. در ادامه به رتبه‌بندی عوامل هر یک از این چهار عامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای در حسابرسی پرداخته می‌شود. در جدول شماره ۸ رتبه‌بندی مشخصه‌های موسسه حسابرسی ارائه شده است.

اندازه موسسه مهم‌ترین عامل است که در رتبه یک قرار دارد، این مسئله به این دلیل است که بزرگ بودن موسسه بر روش‌ها و قدرت حرفه‌ای کارکنان و تردید حرفه‌ای آنان اثرگذار است. همچنین رتبه دوم مفهوم استقلال است که بر تردید حرفه‌ای اثرگذار است، زیرا که میزان استقلال سبب افزایش انگیزه حسابرسان در یافتن تحریفات بیشتر خواهد بود. سبک مدیریت به دلیل میزان تاثیرگذاری آن بر روش‌های شرکت در رتبه سوم، برنامه‌ریزی حسابرسی در رتبه چهارم به دلیل استفاده از روش‌های حسابرسی مناسب و آموزش در رتبه پنجم اهمیت قرار گرفتند.

جدول ۷: رتبه‌بندی عوامل اصلی تردید حرفه‌ای با روش آنتروپی شانون

مشخصه‌های فردی	مشخصه‌های واحد مورد رسیدگی	مشخصه‌های موسسه حسابرسی	عوامل محیطی	
8.8022	8.9483	8.9658	8.7937	Ej
0.2479	0.2520	0.2525	0.2476	Wi

جدول ۸: رتبه‌بندی مشخصه‌های موسسه حسابرسی با روش آنتروپی شانون

سبک مدیریت	برنامه‌ریزی حسابرسی	اندازه موسسه	آموزش	استقلال	
8.9579	8.9524	8.9688	8.9485	8.9613	Ej
0.2000	0.1999	0.2002	0.1998	0.2001	Wi

جدول ۹: رتبه‌بندی مشخصه‌های واحد مورد رسیدگی با روش آنتروپی شانون

	حاکمیت شرکتی	خطر حسابرسی	مشخصه‌های مدیران	ویژگی‌های صنعت یا خدمت	
Ej	8.9584	8.9420	8.9475	8.9531	35.8010
Wi	0.2502	0.2498	0.2499	0.2501	

جدول ۱۰: رتبه‌بندی مشخصه‌های فردی با روش آنتروپی شانون

	صلاحیت حرفه‌ای	ویژگی‌های رفتاری	جنسیت	مزاج	
Ej	8.9654	8.9623	8.9500	8.9583	35.8360
Wi	0.2502	0.2501	0.2497	0.2500	

جدول ۱۱: رتبه‌بندی عوامل محیطی با روش آنتروپی شانون

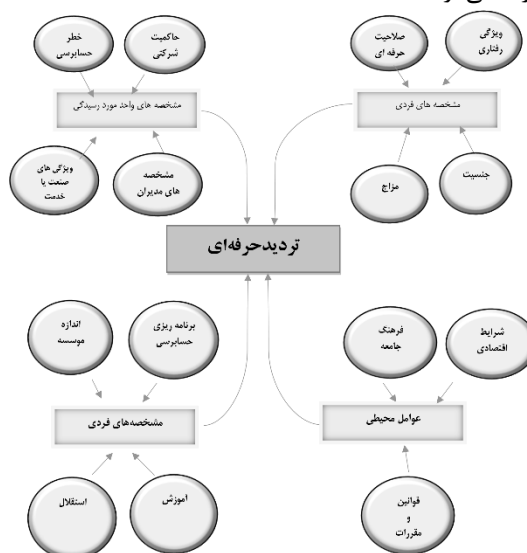
	شرایط اقتصادی	قوانین و استانداردها	فرهنگ جامعه	
Ej	8.9711	8.9734	8.9676	26.9120
Wi	0.3333	0.3334	0.3332	

### بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به دنبال یافتن این سوالات بود: «چه عواملی بر تردیدحرفه‌ای حسابرسی اثرگذارند؟ اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر تردیدحرفه‌ای حسابرسی چگونه است؟ الگوی تردیدحرفه‌ای حسابرسی صورت‌های مالی کدام است؟» برای این منظور از روش فراترکیب که روشی مناسب برای به دست آوردن ترکیب جامعی از یک موضوع بر پایه پژوهش‌های داخلی و خارجی می‌باشد استفاده شده است. ماهیت خاص روش‌شناسی پژوهش و بهره‌مندی از استراتژی کیفی فراترکیب در راستای ارائه الگو و اعتبارسنجی الگوی تردیدحرفه‌ای، اقدامی نو در پژوهش‌های حوزه حسابرسی بوده که در گذشته کمتر مورد توجه قرار گرفته است و مهم‌ترین نقطه افتراق این پژوهش با پژوهش‌های پیشین است. در پژوهش کیفی علاوه بر این‌که به صورت عمیق به موضوع مورد بررسی، پرداخته می‌شود، مفاهیم و مقوله‌هایی که قبلاً توجه کم‌تری به آنها شده است، شناسایی می‌گردند که هر یک خود به تنهایی می‌توانند موضوعی برای پژوهش‌های بعدی باشند. در این مقاله فرآیند اجرای نظام‌مند و فراترکیب که روند یکسان و مشخصی دارد با مشخص کردن بازه زمانی و مطالعات در آن انتخاب شده‌اند. به منظور جست و جوی نظام‌مند مقالات منتشر شده در نشریات، مجلات و پایگاه‌های اطلاعاتی مختلف، واژگان کلیدی بررسی شدند. پس از چهار مرحله پالایش از میان ۲۴۷ مطالعه داخلی و خارجی، تعداد ۱۷۲ مطالعه حذف شدند و در نهایت تعداد ۷۵ پژوهش داخلی و خارجی برای تجزیه و تحلیل اطلاعات انتخاب شدند که جهت رتبه‌بندی این مؤلفه‌ها از تکنیک آنتروپی شانون استفاده شد. برای تجزیه و تحلیل و تلفیق یافته‌های کیفی؛ از روش کدگذاری باز استفاده شده است. بدین منظور، ابتدا تمام عوامل استخراج شده از مطالعات، کد باز در نظر گرفته شده است. سپس با در نظر گرفتن معنای هر یک

از میان عوامل محیطی مؤثر بر تردیدحرفه‌ای حسابرسی، قوانین و استانداردها بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان دارای بیش‌ترین اثرگذاری در رتبه اول است. زیرا قوانین و استانداردها بر نگرش حسابرسان اثرگذار است و تردیدحرفه‌ای حسابرسان بر اساس قوانین و استانداردها شدت و ضعف پیدا می‌کند. بعد از این عامل، عامل شرایط اقتصادی در رتبه سوم است که دلیل این امر این است که این شرایط اقتصادی بر فعالیت‌های شرکت‌ها اثرگذار است. عامل بعدی نیز عامل فرهنگ جامعه است که سبب خواهد شد حسابرسان میزان تردیدحرفه‌ای خود را بر اساس آن تغییر دهند.

لذا الگوی نهایی تردیدحرفه‌ای بر اساس روش فراترکیب به شکل زیر ارائه می‌گردد:





نیز قدم بردارند. زیرا با افزایش اندازه موسسه قطعاً کارهای بزرگ‌تری انجام خواهند داد و این موضوع به توجه زیادی نیاز دارد.

#### فهرست منابع

- \* احمدی، محمدرمضان؛ آهنگری، عبدالمجید؛ صالحی نیامحسن (۱۳۹۸). مدل سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با بکارگیری مدل‌سازی ساختاری-تفسیری از دیدگاه خبرگان حرفه. *حسابداری ارزشی و رفتاری* ۴(۸)، ۲۸۱-۳۱۷.
- \* بامری، مرضیه؛ صفری گرابلی، مهدی؛ ولیان، حسن (۱۳۹۸). بررسی تأثیر حمایت ادراک شده شریک حسابرس بر نگرش‌های مبتنی بر بی‌طرفی و شک در تردیدحرفه‌ای و پیامدهای رفتاری حسابرس. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۸)، ۹۳-۱۲۹.
- \* بنایی قدیم، رحیم (۱۳۷۹)، چارچوب نظری تردیدحرفه‌ای برای حسابرس، حسابرس، شماره ۹۷، ص ۸۶-۹۴
- \* بیرجندی، حمید؛ خدابی پور، احمد؛ پورحیدری، امید (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس. *حسابداری مدیریت*، ۱۲(۴۲)، ۱۵-۲۶.
- \* تحریری، آرش و پیری سقرلو، مهدی (۱۳۹۵). درک حسابرسان از مفهوم تردیدحرفه‌ای در کار حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۱)، ۱۱۷-۱۳۵.
- \* حسینی خمک، مهدی (۱۳۹۸)، تأثیر جهت‌گیری هدف و خودکارآمدی بر تردیدحرفه‌ای حسابرس، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی بصیر - آبیک، گروه علوم انسانی.
- \* حسینی، سیدحسین؛ بنی مهد، بهمن؛ صفری، زهرا (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردیدحرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی. *دانش حسابداری*، ۴۱(۲)، ۷۱-۱۰۵.
- \* حسینی، سیدحسین؛ نیکومرام، هاشم؛ رضایی، علی اکبر (۱۳۹۴). تبیین مولفه‌های تأثیرگذار بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان با تکیه بر ابعاد فردی. *حسابداری مدیریت*، ۸(۲۵)، ۱۳-۲۷.
- \* حیدر، مجتبی؛ نیکومرام هاشم (۱۳۹۷). سبک‌های تفکر و تردیدحرفه‌ای در حسابرسی (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن). *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۳(۵)، ۱۵۱-۱۸۵.
- \* خواجوند جعفری، مسعود (۱۳۹۶)، تأثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کنندگی تردیدحرفه‌ای از دیدگاه حسابرسان ارشد موسسات
- از کدهای مذکور، در یک مفهوم مشابه، دسته‌بندی شده است. به این ترتیب مفاهیم (تم‌های)، پژوهش شکل گرفته است. همچنین تلاش شده است که از مقالات علمی پژوهشی که اعتبار علمی کافی داشته‌اند، استفاده شود. پس از انجام مراحل فراترکیب، مدل مفهومی مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردیدحرفه‌ای شامل ۴ عامل و ۱۶ معیار حاصل گردید، عوامل عبارتند از: مشخصه‌های فردی، مشخصه‌های واحد مورد رسیدگی، مشخصه‌های مؤسسه حسابرسی، قوانین و مقررات و استانداردها. نتایج آنتروپی شانون نشان می‌دهد از بین مؤلفه‌های تأثیرگذار بر تردیدحرفه‌ای، مشخصه‌های موسسه حسابرسی بیشترین تأثیر را بر تردیدحرفه‌ای گذاشته است و در رتبه یک قرار دارد، علت این امر هم این است که تردیدحرفه‌ای در مرحله اول از ذهن حسابرس نشأت می‌گیرد. موسسه حسابرسی با سیاست‌ها و روش‌های خود بر ذهن حسابرس اثرگذار است. بعد از این مؤلفه مشخصه‌های واحد مورد رسیدگی بر تردیدحرفه‌ای اثرگذار است و در رتبه دوم قرار دارد که این موضوع نیز به دلیل این است که ضعف و قوت کنترل‌های داخلی و سایر موارد مرتبط در واحد مورد رسیدگی ریشه دارند و این موارد بر نگرش حسابرسان اثرگذار است. مشخصه‌های فردی در رتبه سوم و عوامل محیطی نیز در رتبه چهارم قرار دارند. با توجه به این نکته که از روش فراترکیب استفاده شده است نتایج حاصل از پژوهش برگرفته از مطالعات انجام شده پژوهشگران می‌باشد بنابراین کاملاً در راستای پژوهش‌های قبلی می‌باشد. علیرغم این که در ده سال گذشته موضوع تردیدحرفه‌ای در حسابرسی مورد توجه دانشگاه و حرفه قرار گرفته و تحقیقات دانشگاهی زیادی در این زمینه انجام شده است، به پژوهشگران توصیه می‌شود با در نظر گرفتن شاخص‌های منتخب در پژوهش حاضر به بررسی زیر بناهای لازم و چالش موجود برای تردیدحرفه‌ای در حسابرسی صورت‌های مالی بپردازند. همان‌گونه که مشخص شد مشخصه‌های موسسه حسابرسی بیشترین تأثیر را بر تردیدحرفه‌ای گذاشته است، از این رو موسسات حسابرسی باید تمام مواردی که سبب اظهار نظر بهتر حسابرسان خواهد شد را در نظر بگیرند. به فرض مثال علاوه بر کسب صلاحیت حرفه‌ای به حفظ صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان توجه نمایند. موسسات حسابرسی برای ایجاد تردیدحرفه‌ای معقول در میان حسابرسان برنامه‌ریزی مناسبی داشته باشند و این موضوع را در تمام امورات موسسه در نظر بگیرند. حسابرسان باید در خصوص نگرش تردیدحرفه‌ای‌شان با سیاست‌های موسسه هماهنگ باشند. به علاوه همواره موسسات در جهت بهبود سبک مدیریت، برنامه‌ریزی مناسب حسابرسی، استقلال و آموزش حسابرسان برنامه‌های مستمر داشته باشند و در جهت افزایش اندازه موسسه

- \* حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق - قیام دشت.
- \* دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه‌ای). *دانش حسابداری مالی*، ۵(۱۶) (پیاپی ۱۶)، ۷۹-۹۹.
- \* رجبعلی زاده؛ جواد؛ حصارزاده، رضا؛ باقرپورولاشانی، محمدعلی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دو بعد شکاکیت و بی‌طرفی تردید حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای حسابرس. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۲)، ۱۷۳-۱۹۲.
- \* رضایی، نرگس؛ بنی مهد، بهمن؛ حسینی، سیدحسین. (۱۳۹۷). تاثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل. *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۱)، ۱۷۵-۱۹۹.
- \* رهنمائی، سید احمد. (۱۳۹۹) تاثیر سازگاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای حسابرس با اثر تعدیلی تحصیلات تکمیلی و تجربه کاری، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی فردوس، دانشکده انسانی.
- \* سرخان بیگی پور، سعید، (۱۳۹۸)، بررسی تاثیر کیفیت کار حسابرس بر تردید حرفه‌ای آن و ارتباط آن با کیفیت حسابرسی ( مطالعه موردی حسابرسان سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی)، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی پرندک.
- \* شیرزاد، بهرام؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی فرد، حمید رضا. (۱۳۹۹). جامعه‌پذیری حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای در حسابرسی: آزمون نظریه هویت اجتماعی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۹(۳۶)، ۱-۱۸.
- \* شیری حکم آبادی، علی؛ جمشیدی، حمید؛ میرسپاسی، نیلوفر. (۱۳۹۷). راهکارهای حسابرسی مالیاتی بر اساس مدل حسابرسی مبتنی بر ریسک حسابرسی. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی (تحقیقات حسابداری)*، ۱۰(۳۷)، ۱۴۷-۱۶۲.
- \* صفاجو، محسن؛ پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۰). تاثیر تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسی با توجه به نقش میانجی خلاقیت فردی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۳۹)، ۳۳۷-۳۴۸.
- \* صفری بیدسکانی، سعید؛ نصرالهی، محمد حسین. (۱۳۹۵). حضور هم‌زمان حسابرسان در سمت بازرسی قانونی و حسابرس شرکت‌ها افزایش مخاطرات اخلاقی یا افزایش کیفیت حسابرسی، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، شماره ۱۹، صص ۱۱۹-۹۶.
- \* عابدینی نایینی، نفیسه، (۱۳۹۹)، تدوین چارچوب سنجش تردید حرفه‌ای حسابرسان رسمی با استفاده از روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره (مطالعه موردی: حسابرسان رسمی دادگستری استان کرمان)، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه پیام نور استان تهران، مرکز پیام نور تهران غرب.
- \* عزیززاده هروزی، حدیثه، (۱۳۹۸). رابطه ی بین صفات پنج عاملی و تردید حرفه‌ای حسابرسان، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- \* عزیزی، اکرم، (۱۳۹۶)، بررسی تاثیر اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه‌ای، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی کار.
- \* عشرستاقی، فاطمه، (۱۳۹۶)، شناسایی عوامل تاثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی حکیم جرجانی، دانشکده علوم انسانی و مدیریت.
- \* غلامرضایی محسن، حسنی محمد. (۱۳۹۸). تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل. *دانش حسابداری*، ۱۰(۲) (پیاپی ۳۷)، ۴۳-۷۶.
- \* غلامرضایی، محسن؛ حسنی، محمد. (۱۳۹۶). نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حسابرسان. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۶(۱۱)، ۴۷-۸۴.
- \* قاسمی نژاد، احسان؛ بنی مهد، بهمن؛ بشکوه، مهدی. (۱۳۹۹). تاثیر جنسیت، تحصیلات و ذهنیت توطئه بر تردید حرفه‌ای حسابرس: آزمون از نظریه نگرش. *دانش حسابرسی*، ۲۰(۷۸)، ۲۶۱-۲۸۱.
- \* قاسمی نژاد، احسان؛ بنی مهد، بهمن؛ بشکوه مهدی. (۱۴۰۰). تاثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل: آزمون از نظریه روانشناسی شخصیتی. *دانش حسابداری*، ۱۲(۱) (پیاپی ۴۴)، ۶۹-۸۹.
- \* کارگزار، فاطمه؛ بذرافشان، آمنه؛ مهدوی پور، علی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین مزاج و تردید حرفه‌ای حسابرسان. *مجله دانشگاه علوم پزشکی تربت حیدریه*، ۷(۳)، ۵۶-۶۴.
- \* کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی. (۱۳۹۳). استاندارد حسابرسی ۲۰۰، سازمان حسابرسی.
- \* مافی بالانی، منصور، (۱۳۹۹)، نقش ویژگی شخصیت خودشیفته حسابرسان بر تردید حرفه‌ای آن‌ها، پایان نامه

- International Journal of Accounting & Information Management, Vol. 29 No. 1, pp. 169-178.
- \* Alwee Hussnie, Sayed Hussin, Takiah Mohd. Iskandar (2015) "Re-Validation OF Professional Skepticism Traits" National Audit Department OF Malaysia, Putrajaya Accounting Research Institute, Universiti Teknologi MARA (Uitm), Malaysia
- \* American Institute of Certified Public Accountants (AICPA): SAS 47(2017), Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit.
- \* Arumega Zarefar, Andreas, Atika Zararefar. (2016) "The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor skepticism as a Moderating Variable." Kuala Lumpur, Malaysia. Procedia - Social and Behavioral Sciences (2016) 828 – 832
- \* Awadallah, A.A. and Elsaid, H.M. (2020), "Investigating the impact of macro-economic changes on auditors' assessments of audit risk: a field study", Journal of Applied Accounting Research, Vol. 21 No. 3, pp. 345-361.
- \* Bowlin, K. O., J. L. Hobson, and M. D. Piercy. (2012). "The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality". Working paper, The University of Mississippi, University of Illinois at Urbana-Champaign, and University of Massachusetts Amherst.
- \* Brazel J.F., and T. Schaefer, 2019, Research Insights-Auditor Professional Skepticism Part II: Mindset, Prompts and Environment and Contextual Factors, www.ifac.org, 2017. org/sites/default/files/caq\_deficiencies\_may2013
- \* Brewster, B. E. (2012). "An Experimental Investigation of Delayed Persuasion During Analytical Procedures: Are Auditors Susceptible to the Sleeper Effect?", Working paper, The University of Texas at Arlington.
- \* Carpenter, T. D., and J. L. Reimers. (2012). "Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions", Working paper, The University of Georgia, and Rollins College.
- \* Charles Vellutini, Georges Casamatta, Jean-François Morazzani, (2016), Risk-Based Audits: Principles and Implementation, Available in www.ecopa.com.
- \* Chen, S., C., Huang, M., Y., (2011), Constructing credit auditing and control & management model with data mining technique, Expert Systems with Applications, 38(5), PP. 5359–5365.
- \* Cirjaliu, B., Weinschrott, H., Gaureanu, A. and Boatca, E (2016), A Proposal for a Risk Assessment Management in a Transport Company. Procedia Economics and Finance, 39, pp.229-234.
- \* Cohen, Jeffrey R. Derek W. Dalton, Nancy L. Harp (2017) Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes, Accounting, Organizations and Society, Volume 62 (October 2017), Pages 1-20.
- \* Coppage, B.R., & Shastri, T. (2014). Effectively Applying Professional Skepticism to improve Audit Quality. The Meaning of Professional Skepticism, (August), 2429-.
- کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی ارشاد دماوند، گروه حسابداری و مدیریت مالی.
- \* مقیمی کندلوسی، محمود، (۱۳۹۸)، نقش ویژگی شخصیتی حسابرس بر کیفیت حسابرسی با استفاده از مولفه میانجی تردیدحرفه‌ای، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی بصیر-آبیک، گروه علوم انسانی.
- \* مهرانی، ساسان؛ حساس یگانه، یحیی؛ ابویی اردکان، محمد؛ گنجی، حمیدرضا. (۱۳۹۸). طراحی مدل تردیدحرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی. دانش حسابرسی، ۱۹(۷۶)، ۵-۳۸.
- \* مهربان پور، محمدرضا؛ رحمانیان، نظام‌الدین؛ آهنگری، مهناز. (۱۳۹۷)، بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردیدحرفه‌ای در ایران، دانش حسابرسی، سال هجدهم، شماره ۷۱، ص ۱۰۷-۱۲۸
- \* نجی، ماندانا، (۱۳۹۹)، نقش ریسک‌پذیری اقتضایی تصمیم‌های مدیران در رابطه‌ی شک سازمانی و شک و تردید حرفه‌ای در مؤسسه‌های حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی سناباد گلپه‌هار.
- \* ولیان، حسن؛ صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). ارائه الگوی برای درک تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵)، ۱۱-۲۸.
- \* ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ کریمی، شبنم. (۱۳۹۶). طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر تردید حرفه‌ای حسابرسان. حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۴)، ۲۱۵-۲۴۶.
- \* حسینی، سید حسین؛ بنی‌مهد، بهمن؛ صفری، زهرا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردیدحرفه‌ای حسابرس بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی. مجله دانش حسابداری، ۱۱(۲)، ۷۱-۱۰۵.
- \* Agoglia, C. P., C. Beaudoin, and G. T. Tsakumis. (2009). "The effect of documentation structure and task specific experience on auditors' ability to identify control weaknesses", Behavioral Research in Accounting 21: 1–77.
- \* Agustín, R., (2020), Professional Skepticism AND The Ability OF Auditor IN Assessing Audit Risk, International Journal Of Scientific & Technology Research, Volume 9, Issue 2.
- \* Akresh, D. A., (2010), A Risk Model to Opine on Internal Control. Accounting Horizons, No. 1 Vol. 24, pp.65-78.
- \* Albitar, K., Gerged, A.M., Kikhia, H. and Hussainey, K. (2021), "Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality",

- \* Nolder, C. J. (2012). "The Role of Professional Skepticism, Attitudes and Emotions on Auditor's Judgments", Doctoral dissertation, Bentley University
- \* Nolder, C., Kadous. K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. Available at SSRN: [https://ssrn.com/abstract,22\(6\),372-393](https://ssrn.com/abstract,22(6),372-393).
- \* Out, U.A., Elias, E.I. (2017). Auditor scepticism and financial crises: The Nigerian factor. *Journal of Finance and Accounting*, 5(4), 123-130.
- \* Phuong, Thao Cao ., Hoang, Tung Nguyen., Thi, Hau Nguye ., (2019) , Construction Auditing Risk Detection Using Neural Network, *Science, Engineering & Education*, 4, (1),39-44.
- \* Plumlee, D., B. A. Rixom, and A. J. Rosman. (2012). "Training Auditors to Think skeptically. Working paper,18, 23-42
- \* Popova, V. (2006). "The Influence of Skepticism and Previous Experience on Auditor Judgments", Working paper.
- \* Rodgers Waymond, Grace N. Mubako, Laura Ha. (2017). Knowledge management: The effect of knowledge transfer on professional skepticism in audit engagement planning. *Computers in Human Behavior* Volume 70, May 2017, Pages 564-574
- \* Rose, J.M. (2007). "Attention to Evidence of Aggressive Financial Reporting and Intentional Misstatement Judgments: Effects of Experience and Trust", *Behavioral Research IN Accounting* 19: pp. 215-229.
- \* Rosman, A. J. (2011). "The Role of Personality and Motivation in Professional Skepticism When Tone at the Top Varies", Working paper, Long Island University.
- \* Sayed Hussin, S. A. H., Iskandar, T. M., Saleh, N. M., Jaffar, R. (2017). Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure. *Economics and Sociology*, 10(4), 225-250.
- \* Shafer, W.E., Wang, Z. (2011). Effects of ethical context and Machiavellianism on attitudes toward earnings management in china. *Managerial Auditing Journal*, 26(5), 372-392.
- \* Shafiee Sardasht, Morteza, Rashedi, Elham (2018). "Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach". *The International Journal of Digital Accounting Research* Vol. 18, 2018, pp. 69-117 ISSN: 2340-5058. (in present)
- \* Shailer, G., Wade, M., Willett, R., & Yap, K. L. (1998). Inherent risk and indicative factors: senior auditors' perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 13(8), 455-464.
- \* Yankova, k. (2015). The influence of information order effects and trait professional skepticism Auditors belief revision, auditing and accounting studies: springer gabler. <https://www.questia.com/magazine/1P3-3499202861>.
- \* Dahling, J., Whitaker , B., Levy, P. (2009). The development and validation of a new Machiavellianism scale. *Journal of Management*, 35(2), 219-257.
- \* Endrawes, M. & Monroe, G S. (2010). Professional skepticism of auditors: acrosscultural experiment. *School of Accounting Univercity of New South Wales Australia*, 1-40.
- \* Franzel, Jeanette M. 2013 "Auditor Objectivity and Skepticism – What's Next?" American Accounting Association Annual Meeting, Aug. 5., [Http://Pcaobus.Org/News/Speech/Pages/08052013\\_Aaa.ASPX](Http://Pcaobus.Org/News/Speech/Pages/08052013_Aaa.ASPX)
- \* Ghosh, D., Crain, T. (1996). Experimental investigation of ethical standards and perceived probability of audit on intentional noncompliance. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 221-244.
- \* Glover Steven M. and Douglas F. Prawitt. (2013). "Enhancing Auditor Professional Skepticism". *Current Issues in Auditing*, American Accounting Association, Volume 8, Issue 2 DOI: 10.2308/ciia-50895 2014 Pages P1-P10.
- \* Grenier, J. H. (2011). "Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era", Working paper, Miami University.
- \* Griffith, E. E., J. S. Hammersley, and K. Kadous. (2012). "Auditing Complex Estimates: Understanding the Process Used and Problems Encountered". Working paper, The University of Georgia, and Emory University.
- \* Hamshari, Y., A., Ali, H., Y., Alqam, (2021), The Relationship of Professional Skepticism to the Risks of Auditing and Internal Control, and the Discovery of Fraud and Core Errors in the Financial Statements in Jordan, *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, Vol 10 No 2, pp. 105-117.
- \* Hurr R. Kathy (2010). Development of A Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 29, No. 1, 2010, 149-171.
- \* Hurr R. Kathy., Helen Brown-Liburd, Christine Early, And Ganesh Krishnamurthy, (2013). Research On Auditor Professional Skepticism –Auditing: A Journal of Practice and Theory. 2013 Supplement 1, Vol. 32, 45 – 97.
- \* Joyce, E., Biddle, G. (1981). Anchoring and adjustment in probabilistic inference in auditing. *Journal of Accounting Research*, 19(1), 45-120.
- \* Kusumawati, A. and Syamsuddin, S. (2018), "The effect of auditor quality to professional skepticism and its relationship to audit quality", *International Journal of Law and Management*, Vol. 60 No. 4, pp. 998-1008.
- \* Moadlo, R. P. (2012). Inducing Predecisional Cognitive Dissonance to Increase Auditors Professional Skepticism. *Goizueta Business School, Emory University*, 1-112.
- \* Nelson, M. W. 2009. "A model and literature review of professional skepticism in auditing." *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 28, No. 2, American Accounting Association. pp: 1 - 34.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 13/ No. 51/ Autumn 2024

## **Modeling and ranking of factors affecting professional skepticism in the auditing profession using qualitative meta-synthesis.**

**Razie Rahimi**

Ph.D. Candidate of Accounting, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran

**Mehrdad Ghanbary**

Assistant Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran  
(Corresponding Author)

**Babak Jamshidinavid**

Assistant Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah,

**Rohollah Jamshidpor**

Assistant Professor, Department of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah,

### **Abstract**

The main purpose of the present study is to develop a qualitative model of audit professional skepticism using the qualitative meta-synthesis method, and to rank the components affecting professional skepticism using the Shannon entropy technique. In the present study, including the seven-step model of Sandlowski and Barso, was used to identify, evaluate and systematically analyze the components affecting professional skepticism, as well as in the quantitative method using Shannon entropy tool to rank the identified factors. Been paid. Finally, a model for professional skepticism in auditing is designed which discusses the model at different levels and dimensions. Finally, the opinions of 20 experts in the auditing profession are reviewed and approved. The findings obtained from The meta-synthetic steps identified four main factors for audit profession skepticism. These include (1) individual factors, (2) environmental factors, (3) factors related to the affected unit, and (4) factors related to the auditing firm. These factors had good validity and reliability. Finally, the research findings were ranked and presented as a qualitative model. The results show that, among the components affecting professional skepticism, the characteristics of the auditing firm have the most impact on professional skepticism and are ranked first. After this component, the characteristics of the unit under consideration affect professional skepticism and are in the second place. Individual characteristics were ranked third and environmental factors fourth.

**Keywords:** critical thinking, analytical thinking, Critical thinking of auditors, professional uncertainty

