

## بکارگیری رویکرد کیفی فراترکیب برای شناسایی عوامل اصلی ارتقای سطح استدلال حرفه‌ای در حسابرسی

### ایرج کهراری

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
irajkh1348@yahoo.com

### مهران متین فرد

نویسنده مسئول، استادیار گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
m\_matinfard@iau-tnb.ac.ir

### محمد حسنی

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
m\_hassani@iau-tnb.ac.ir

### علی اکبر چهارمحالی

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
a.chaharmahali@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۸/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۰/۰۲

### چکیده

این مقاله با هدف شناسایی عوامل اصلی ارتقای سطح استدلال حرفه‌ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه‌ای مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و شک و تردید حسابرسان به انجام رسیده است. نوع پژوهش توصیفی-پیمایشی است. شیوه گردآوری داده‌ها با استفاده از بررسی اسناد بوده، و رویکرد و جهت‌گیری این مقاله استقرایی و بنیادی می‌باشد. با استفاده از رویکرد فراترکیب ۲۵۳ مقاله علمی و پژوهشی معتبر مورد بررسی قرار گرفتند و در نهایت ۴۲ مقاله برای استخراج عوامل روانی حرفه‌ای مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و شک و تردید حسابرسان انتخاب شدند. پس از شناسایی ۷۵ کد اولیه پس از تحلیل دقیق ۲۵ عامل اصلی ارتقای سطح استدلال حرفه‌ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه‌ای مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و شک و تردید حسابرسان شناسایی و استخراج شدند. این عوامل شامل منفعت‌طلبی، سطح فرسودگی شغلی، تصمیم‌گیری درست و اثربخش، پایبندی سازمانی، مطلوبیت کاری، بهداشت روانی، کیفیت تعاملات سازمانی، سطح درون‌گرایی، رفتارها و تفکرهای کنترلی، هوش درون‌فردی، خردورزی حسابرسان، سبک تفکر اجرایی، تاب‌آوری فردی، استقلال شخصیتی و فکری، فشار شغلی، مهارت تحمل ابهام، نگرش و ویژگی‌های فردی، ارزش‌های شخصی، مدیریت استرس، سطح تعارض در محیط کاری، منفی‌نگری حسابرس، فرصت‌طلبی‌های شخصی، ویژگی‌های شخصیتی مطلوب، خطاهای ادراکی و سطح تمرکز و آرامش می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی، استدلال حرفه‌ای، قضاوت حرفه‌ای، شک و تردید.

## ۱- مقدمه

فرآیند حسابرسی شامل قضاوت حسابرس، عملکرد حسابرس، خطر حسابرسی، روش های تحلیلی، تهیه و ارزیابی مدارک، بررسی و کنترل کیفیت روند کار حسابرسی می شود. اگر حسابرس تحت تاثیر هر عاملی تشخیص اشتباه دهد گزارش حسابرسی نیز اشتباه می شود و در نتیجه ویژگیهای منحصر به فرد حسابرس از مهم ترین عوامل اثرگذار محسوب می شود. حسابداری و حسابرسی به عنوان یکی از پایه های اساسی در اقتصاد امروزی در نظر گرفته شده است. یکی از مسائل کنونی دقت در ارائه نظر حسابرسان است. اظهار نظر یک جنبه مهم کیفیت اظهار نظر حسابرسی است و این امر مرتبط با رفتار افرادی است که حسابرسی را انجام میدهند. حسابرسی می تواند به استفاده کنندگان صورتهای مالی در تصمیم گیری کمک کند. چنانچه حسابرس از ویژگی های لازم و دقت کافی در طی حسابرسی برخوردار نباشد، گزارش حسابداری از اعتباری برخوردار نیست (بنی مهد و شیرزاد، ۱۳۸۸). اظهار نظر در خصوص ارائه دقیق همه جنبه های با اهمیت، وضعیت مالی، نتایج عملیاتی و جریان های نقدی مطابق با چارچوب گزارشگری مالی قابل اجرا، بر اساس اطلاعات موجه و کافی، باعث شده که نام حسابرس را با صورتهای مالی حسابرسی شده مرتبط کند. حتی اگر مسئولیت قضاوت ها به عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی باشد تضمینی برای همه استفاده کنندگان بالقوه نیست. دستیابی به هدف حسابرسی صورتهای مالی منوط به استدلال حرفه ای است. استدلال زنجیره ای از استدلال است که برای ارزیابی یک مساله استفاده می شود، در واقع استدلال حرفه ای ترکیب منطقی قضاوت ها بر اساس دانش و مفاهیم است، که منجر به نتیجه می شود. حرفه ای بودن در حسابرسی در مجموعه ای از دانش نظری نهفته است که از طریق آموزش ها در اجرای دقیق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابرسی بین المللی و انباشت تجربه در این زمینه که احتمالاً درک و توانایی تشخیص هر گونه تفاوت را افزایش می دهد، به دست می آید (اسپان<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). مساله آنجا اهمیت می یابد که استدلال حرفه ای مبتنی بر نگرش شک گرایی حرفه ای، تضمینی معقول در مورد شناسایی خطاهای مهم در صورتهای مالی و طبقه بندی آنها به دسته های تلقی می شود. در حسابرسی بهتر است به جای انتخاب استدلال فردی برای تصمیم گیری به استدلال تخصصی متوسل شد. چرا که استدلال فردی و شخصی بعداً منجر به اشتباهاتی می شود که اصلاح آنها دشوار است. استدلال حرفه ای امکان آگاهی و دانش از آنچه هست را فراهم می کند و از قضاوت ناشناخته و همچنین تصمیم گیری بدون توجه به حدود شرایط جلوگیری می کند، که این

خود یکی از چالش های مهم در عرصه حسابرسی است (تورتن<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). از طرفی، مساله تردید حرفه ای به قدری جدی است که از آن به عنوان قلب فرآیند حسابرسی نام برده می شود و حسابرسان بر اساس استانداردهای حسابرسی، بایستی فرآیند حسابرسی را با نگرش تردید حرفه ای انجام دهند. با توجه به اینکه ویژگی های روانی حسابرس می تواند بر تردید حرفه ای آنها تأثیر بگذارد، لذا این مساله به چالشی جدی تبدیل شده است. در ادبیات مرتبط با ویژگی های شخص حسابرسی، اندیشمندان و پژوهشگران در مورد اینکه فشارهای وارده بر حسابرسان چگونه می توانند بر نگرش حرفه ای و کارایی آنها تأثیر بگذارد، نگرانی هایی را ابراز کرده اند. تحقیقات نشان داده است که حسابرسان در طی فرآیند حسابرسی، واکنش های احساسی گوناگونی نسبت به صاحبکار یا هر یک از عناصر مربوط به محیط کاری نشان می دهند که این امر، در ادامه منجر به اشتباه در قضاوت حرفه ای آنها می گردد. همچنین، حالات روانی حسابرس (مانند حس بدی نسبت به آب و هوا) نیز همچون احساسات وی، چنین پیامدی را خواهد داشت (رجبعلی زاده، ۱۳۹۵). حالت روانی، نوعی طرز تفکر یا احساس را بیان می کند. یک حسابرس در حین انجام کار حسابرسی، ممکن است حالات روانی متفاوتی را تجربه کند. بر اساس پژوهش های انجام شده در روانشناسی، ممکن است حسابرسان در حالات روانی منفی خود، اطلاعات منفی را در قضاوت خود در نظر گرفته که در چنین شرایطی، نگرانی کمتری نسبت به این حس خود دارند و در مواجهه با سایرین، حس مشاخره دارند و سعی می کنند که اطلاعات منفی بیشتری را کشف کنند. در نقطه مقابل، چنانچه افراد حالات روانی مثبت داشته باشند، ممکن است در حین قضاوت حرفه ای اطلاعات مثبت تر را به کار گیرند و در ادامه کار نیز تمایل به حفظ این حالات در حوزه های دیگر و مواجهه با سایرین داشته باشند که این امر خود مشکل مهمی در حسابرسی است (چانگ<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۸).

با توجه به استفاده از رویکرد اصول محور در تدوین استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و پذیرش این استانداردها در ایران، حسابرسان مستقل ملزم به استفاده بیشتر از قضاوت حرفه ای در به کارگیری استانداردهای یاد شده شدند. یکی از عناصر اصلی حسابرسی، قضاوت حرفه ای است. حسابرسان باید پیوسته از قضاوت حرفه ای خود، در راستای استفاده درست از استانداردهای حسابداری توسط تهیه کنندگان گزارش های مالی و همچنین در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی استفاده کنند. برای آنکه حسابرسان به درستی قضاوت را انجام دهند و این واژه مفهوم بی قیدی حسابرسان یا نامحدود بودن اختیارات آنها در کار حسابرسی تلقی نشود، لازم

حرفه‌ای در ایران می‌تواند به عنوان یک مطالعه مهم در زمینه علوم حسابرسی و حرفه‌ای انجام شود. انجام این تحقیق در این زمینه می‌تواند به ما کمک کند تا عوامل روانی که بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر می‌گذارد را بهتر شناخته و درک کنیم. علاوه بر این با شناخت بهتر از عوامل روانی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای، می‌توان بهبود در کیفیت خدمات حسابرسی و ارتقای سطح استدلال حرفه‌ای دست یافت. همچنین اطلاعات به دست آمده از این تحقیق می‌تواند به مدیران سازمان‌ها و شرکت‌های حسابرسی کمک کند تا محیط کار حرفه‌ای را بهبود بخشند و عوامل روانی مثبت تری در جذب و حفظ نیروهای متخصص حرفه‌ای داشته باشند. در نهایت انجام تحقیقات مرتبط با موضوع موردنظر می‌تواند منجر به افزایش اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی شود و ارتقای سطح مهارت‌ها و دانش حسابرسان را تسریع نماید آنچه که اهمیت و ضرورت این پژوهش را دو چندان می‌کند این است که در حوزه قضاوت حرفه‌ای حسابرسی و همچنین استدلال حرفه‌ای بیشتر در مورد عوامل مؤثر و یا ارتباط آن با متغیرهای دیگر و یا به صورت کیفی مطالعاتی انجام شده است. اما این پژوهش قصد دارد به عوامل مؤثر بر ارتقاء سطح استدلال حرفه‌ای در حسابرسی با در نظر گرفتن عوامل روانی و شک و تردید بپردازد که همیشه در قضاوت حرفه‌ای اهمیت بسیار داشته است. لذا با توجه به این موضوع این تحقیق با تجزیه و تحلیل مطالعات کیفی پیشین در پی دستیابی به هدف زیر است:

"شناسایی عوامل اصلی ارتقای سطح استدلال حرفه‌ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه‌ای مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و شک و تردید حسابرسان"

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### مفهوم و جایگاه قضاوت حرفه‌ای حسابرسی

پیچیدگی موضوعات اقتصادی و فرآیند تبدیل آن‌ها به اطلاعات مالی می‌تواند منجر به بروز اشتباهات در پردازش اطلاعات شود. این اشتباهات نه تنها می‌تواند کیفیت گزارش‌های مالی را تحت تأثیر قرار دهند، بلکه استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها را در تشخیص اعتبار و کیفیت اطلاعات ارائه شده دچار مشکل کنند. در این زمینه، نقش حسابرسان به عنوان تأییدکنندگان مستقل اطلاعات مالی بسیار حائز اهمیت است. حسابرسان باید خود را در برابر تمامی اشخاصی که به هر دلیلی از گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند، مسئول بدانند. این مسئولیت شامل ارائه اطلاعات دقیق و قابل اتکا است که به تصمیم‌گیری‌های اقتصادی صحیح کمک کند. در بسیاری از موارد، این تصمیمات ممکن است با منافع صاحبکاران در تضاد باشد. به عبارت دیگر،

است تا برای شناخت مفهوم و عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای تلاش شود، تا روشن شود که چگونه اشخاصی شایستگی قضاوت حرفه‌ای دارند و کدام عوامل محیطی بر قضاوت حرفه‌ای آن اشخاص اثرگذار است (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۰). قضاوت حرفه‌ای مهارتی کلیدی در حرفه حسابداری و حسابرسی بخصوص در شرایط استفاده از استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول است و افراد فعال در حرفه از جمله مدیران، حسابرسان، تحلیلگران مالی، حسابداران و استانداردهاگذاران، بر اساس قضاوت‌ها اقدام به تصمیم‌گیری‌های اساسی می‌نمایند. اما انجام قضاوت دشوار است و توانایی در انجام قضاوت‌های خوب سنگ بنای حرفه حسابداری است. جوهره اصلی حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای است. حسابرسان با حسابرسی صورت‌های مالی برای آنها ارزش ایجاد می‌کند که این امر به دلیل قضاوت حسابرسان و درکل ناشی از مجموعه قضاوت‌های حرفه‌ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام گرفته است. در سال‌های اخیر توجه به موضوع قضاوت حرفه‌ای حسابرسان توسط پژوهشگران، دانشجویان و اساتید حسابداری بیشتر شده است. این جذابیت و جلب توجه، اهمیت موضوع قضاوت حرفه‌ای را می‌رساند. ورود به یک حرفه تخصصی که نیازمند تصمیم‌گیری است، مستلزم مشخصه‌ها و ویژگی‌های متمایزی است که مهم‌ترین آن توانایی اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای و باکیفیت بالا و یکنواخت است (ابراهیمی و اسماعیل زاده، ۱۳۹۴). مطابق با استاندارد حسابرسی ایران، انجام کار حسابرسی باید با نگرش و رویکرد تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا شود؛ لذا می‌توان گفت که نگرش تردید حرفه‌ای یعنی، ارزیابی نقادانه از اعتبار و اطمینان از شواهد و مستندات حسابرسی به دست آمده به شیوه‌ای پرسشگر. از طرفی همواره در حسابرسی ابعادی همچون قضاوت و تصمیم‌گیری مطرح بوده‌اند. در حقیقت این ابعاد، جنبه‌های اصلی حسابرسی هستند؛ زیرا حسابرسی به عنوان یک فرآیند همیشه با قضاوت همراه است. این امر می‌تواند زمینه‌ساز بروز خطر برای حسابرسان باشد. حسابرسی مانند حسابداری، دامن‌گیر دنیای بدهکار و بستانکار نیست بلکه با مواردی مانند خطر، کنترل‌ها، اندازه‌گیری عملیات، و مدارک حسابرسی رو به روست (نچل و رابرت<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰). رسوایی‌های مالی در شرکت‌هایی چون انرون و ولدکام، محافل علمی را به نارسایی‌های حسابرسی هدایت کرد؛ لذا بحث در مورد شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان بالا گرفت و موارد تقلب نشان داد که نارسایی‌های حسابرسی، ناشی از سطح مناسبی از شک و تردید حرفه‌ای حسابرسان بوده است (بنستون و هارتگریویز<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷).

شناسایی عوامل ارتقای سطح استدلال حرفه‌ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه‌ای مؤثر بر قضاوت

پورزمانی (۱۴۰۰) دریافتند که تردید حرفه ای و خلاقیت فردی بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد و تردید حرفه ای بر خلاقیت فردی حسابرسان تاثیر مثبت گذاشته و خلاقیت فردی در تاثیر حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان نقش میانجی دارد. بمانی محمد آبادی و رویایی (۱۴۰۰) تاثیر ایدئولوژی سیاسی به عنوان یک متغیر اجتماعی و تعهد حرفه ای بر قضاوت حرفه ای حسابرسان و همچنین تاثیر ایدئولوژی سیاسی بر تعهد حرفه ای حسابرسان مورد بررسی قرار داده و نشان دادند که ایدئولوژی سیاسی حسابرسان بر قضاوت حرفه ای و تعهد حرفه ای آنها تاثیر دارد. همچنین تعهد حرفه ای بر قضاوت حرفه ای حسابرس موثر است. لمن و نرمن<sup>۸</sup> (۲۰۰۶) تحقیقی با عنوان اثر تجربه بر ارائه مسائل پیچیده و قضاوت حرفه ای در حسابرسی نتیجه گیری کردند که حسابرسان با تجربه در پاسخگویی به موارد مطرح شده و ارائه نتایج، نسبت به حسابرسان کم تجربه با مشکلات کمتری مواجه شدند. چانگ و همکاران (۲۰۱۸) بیان می کنند که آموزش و تجربه حسابرسان بر قضاوت حرفه ای آنها تأثیر گذار است که وابسته به با زمان و مسائل پیچیده دیگر بوده و از شخصی به شخص دیگر متفاوت دارد و حتی تحت تأثیر ویژگی های شخصیتی حسابرس و مسائل روانشناختی آنها همچون خوش بینی و بدبینی است. سوینی و مک گری<sup>۹</sup> (۲۰۱۰) در پژوهشی در مورد قضاوت حرفه ای در موسسات آلمانی دریافتند که حسابرسان موسسات متوسط، قضاوت حرفه ای ضعیف تر ی نسبت به حسابرسانی که در چهار موسسه بزرگ کار می کنند، دارند. موسسات حسابرسی متوسط دقیقاً با همان فشارهای ناشی از تضاد هزینه و کیفیت مواجه هستند که چهار موسسه بزرگ حسابرسی با آن مواجه هستند. با این وجود، باتوجه به اینکه آنها از دیدگاه افراد نسبت به چهار موسسه بزرگ بسیار کوچکتر هستند؛ لذا توجه کمتری را صرف تصمیم گیری حرفه ای می کنند. هو<sup>۱۰</sup> و همکاران (۲۰۱۳) در تحقیقی با عنوان محافظه کاری و قضاوت های حرفه ای حسابرسی، انجام دادند. نتیجه گرفتند که چینی ها در مقایسه با استرالیایی ها در قضاوت های حرفه ای خود محافظه کارانه تر عمل می کنند. و این موضوع ناشی از تفاوت بین فرهنگ این دو ملت است. کنت<sup>۱۱</sup> و همکاران (۲۰۰۶) با بررسی اثر ویژگی های روانشناسی بر رابطه بین تخصص حسابرس و قضاوت حرفه ای حسابرس به این نتیجه رسیدند که در انجام تمام مراحل حسابرسی چهارده ویژگی روانشناسی بر قضاوت حسابرس تأثیرگذار است. از نظر آنها مهمترین ویژگی های روانشناسی شامل پاسخگویی، اعتماد پذیری، پذیرش تغییرات، دانش تخصصی، کنترل استرس، خلاق است.

حسابرسان باید به گونه ای عمل کنند که منافع عمومی و ذینفعان خارج از صاحبکاران را نیز در نظر بگیرند. استفاده کنندگان اصلی از گزارش های حسابرسی شامل اشخاص ذینفعی جدای از صاحبکاران هستند. این افراد برای ارزیابی قابل اتکا بودن صورت های مالی و اتخاذ تصمیمات اقتصادی، به اطلاعات و شواهد پشتوانه صورت های مالی دسترسی ندارند. بنابراین، اعتماد به تأیید حسابرسان بر کیفیت و صحت این گزارش ها برای آن ها ضروری است. بنابراین کیفیت قضاوت حرفه ای، به عنوان ستون اصلی حسابرسی، نقش بسیار مهمی در جامعه اقتصادی ایفا می کند (گلاور و پراویت<sup>۶</sup>، ۲۰۱۴) لذا این قضاوت ها باید بر اساس استانداردهای حرفه ای و اخلاقی انجام شود تا از اعتبار و کیفیت گزارش های مالی اطمینان حاصل گردد. اظهار نظر حرفه ای همواره با محدودیت های ذاتی مانند قضاوت حسابرس در فرایند انجام کار همراه بوده و فعالیت هایی که حسابرسان برای رسیدن به اظهار نظر انجام می دهند، از قضاوت ها و تصمیمات حرفه ای متاثر است. قضاوت به مفهوم کلی آن شامل فرایندی است که در آن اشخاص درباره جنبه های مربوط به مسئله ای که باید در مورد آن تصمیم گیری شود، اظهار نظر می کنند. قضاوت حرفه ای در حسابرسی شامل بکارگیری دانش و تجربه ی مربوطه در محیط استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه ای است تا تصمیمات ضروری برای انتخاب راه کارهای مختلف گرفته شود. حسابرسان در همواره هم در تهیه و ارائه صورت های مالی و هم در فرایند حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه ای استفاده کنند. برنامه ریزی، جمع آوری شواهد، بررسی کلی و گزارشگری حسابرس همواره تحت تاثیر قضاوت حرفه ای حسابرسان قرار می گیرد. عدم صلاحیت حسابرس در انجام قضاوت های حرفه ای می تواند منجر به تصمیمات نادرستی شود که اغلب دارای تاثیرات منفی روی کیفیت حسابرسی، صاحب کار و اشخاص ذی نفع مرتبط با صورت های مالی است. از طرفی دیگر حسابرسی به عنوان یک حرفه به قضاوت در دادگاه ها مشابه است. هم قاضی و هم حسابرس با ادعاهایی مواجه هستند، که باید برای قضاوت خود شواهدی را جمع آوری و آنها را ارزیابی کنند تا پشتوانه کافی برای بررسی ادعا داشته باشند و در نهایت براساس معیارهایی که در اختیار دارند، قضاوت کنند. هردوی آنها در اظهار نظر و قضاوت خود باید جانب انصاف را رعایت کنند (ماتز و شرف<sup>۷</sup>، ۲۰۱۸). بکارگیری قضاوت حرفه ای برای انجام مناسب کار حسابرسی، امری اساسی است، زیرا تفسیر الزامات آیین رفتار حرفه ای و استانداردهای حسابرسی و اتخاذ تصمیمات آگاهانه در تمام مراحل حسابرسی، بدون بهره گیری از دانش و تجربه در خصوص واقعیت ها و شرایط موجود میسر نیست. صفاجو و

## استدلال حرفه ای در حسابرسی و عوامل موثر بر آن

استدلال، به‌عنوان نشانه وجود تفکر منطقی، استعدادی ذهنی است که به شیوه‌ای عقلانی عمل می‌کند. در پس هر استدلالی، فردی قرار دارد که برخی مقدمه‌ها را به‌گونه‌ای هدفمند، در راستای حمایت از نتایج به‌کار می‌گیرد و هرچه امکان تجربه مستقیم محتوای گزاره‌ها کمتر باشد، نیاز به آوردن استدلال برای توجیه نتایج بیشتر می‌شود (شفعتی و همکاران، ۱۳۹۹). اظهار نظر حرفه ای همواره با محدودیت‌های ذاتی همراه است. این محدودیت‌ها ناشی از ماهیت پیچیده، عدم قطعیت‌های موجود در داده‌ها و همچنین تأثیر عوامل انسانی بر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌ها است. در فرآیند حسابرسی، حسابرسان به تجزیه و تحلیل شواهد و اطلاعات مالی می‌پردازند تا مبنایی برای اظهار نظر خود فراهم کنند. این فرآیند می‌تواند تحت تأثیر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حرفه ای قرار بگیرد. کولبرگ و همکاران (۲۰۰۲) با استفاده از تئوری رشد اخلاقی دریافتند که افراد با طی کردن مراحل اخلاقی، ممکن است نسبت به گذشته شناخت، احساس و قضاوتش تغییر کند. آنها استدلال می‌کنند که رفتار اخلاقی و سن وابستگی به هم دارند، زیرا تجربه‌های حاصل از زندگی باعث بهبود اخلاقی می‌گردند. فرزندو<sup>۱۲</sup> و همکاران (۲۰۱۰) استدلال می‌کنند که مدیران با سن بالاتر تمایل دارند که مشکلات اخلاقی را افشا نمایند و نسبت به مواردی که باعث تخطی اخلاقی شود که می‌تواند به سازمان و ذینفعان مربوط شود، حساسیت بیشتری دارند. همچنین تجربه تأثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌شود که این ساختارها باعث ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شوند (حساس یگانه و عموزاد مهدیرجی، ۱۳۹۹) و اینکه تجربه بر نحوه انتخاب و وزن اقلام موثر است. از طرف دیگر هرچند حسابرسی بر پایه‌های اخلاقی و امانت‌داری بنیان شده است؛ اما در عین حال، در یک بازار رقابتی فعالیت می‌کند. موسسات حسابرسی به عنوان بنگاه‌های اقتصادی، در تلاش هستند تا خدمات خود را به مشتریان ارائه دهند و در این راستا، حق‌الزحمه‌ای متناسب با سطح خدمات و کیفیت مورد انتظار حرفه‌ای خود دریافت کنند. چنانچه حسابرسان نتوانند حق‌الزحمه متناسب با سطح مورد انتظار حرفه خود را دریافت کنند، به ناچار محکوم به کاهش کیفیت قضاوت حرفه ای هستند (خوش طینت و بستانیان، ۱۳۸۶) که این امر یعنی دوگانگی بین اصول اخلاقی و الزامات اقتصادی می‌تواند چالش‌هایی را برای حسابرسان ایجاد کند. دسترسی عموم به

اطلاعات مربوط به پیشینه و تجارب موسسات حسابرسی می‌تواند اثرات قابل توجهی بر رفتار و عملکرد آنها داشته باشد. این اطلاعات نه تنها به ذینفعان و مشتریان کمک می‌کند تا انتخاب‌های بهتری داشته باشند، بلکه می‌تواند به خود موسسات نیز انگیزه دهد تا کیفیت خدمات خود را بهبود و قضاوت‌های حرفه‌ای خود را با دقت بیشتری انجام دهند. موسساتی که دارای سوابق و تجربیات طولانی‌مدت هستند، معمولاً تحت نظارت بیشتری از سوی جامعه و ذینفعان قرار دارند. به همین دلیل، این موسسات برای حفظ شهرت و سابقه خوب خود، به قضاوت‌های حرفه‌ای خود توجه بیشتری داشته و در فرآیند قضاوت حرفه‌ای، از دقت و احتیاط بیشتری استفاده می‌کنند. موسسات حسابرسی با توجه به نقاط قوت و ضعف خود، به‌طور مداوم بهبود فرآیندهای داخلی و نظام‌های کنترل کیفیت را مدنظر قرار می‌دهند. موسسات می‌توانند از تجربیات گذشته خود برای شناسایی نقاط قوت و ضعف خود استفاده کنند. این شناخت به آن‌ها کمک می‌کند تا فرآیندهای خود را بهینه‌سازی کنند و در نتیجه، کیفیت قضاوت‌های حرفه‌ای را ارتقا دهند. با ایجاد نظام‌های کنترل کیفیت مؤثر، موسسات می‌توانند اطمینان حاصل کنند که قضاوت‌های حرفه‌ای آن‌ها همواره در سطح بالایی از دقت و اعتبار قرار دارد. از طرفی برخی پژوهش‌گران استدلال می‌کنند که اندازه موسسه حسابرسی، نماینده ای از کیفیت حسابرسی می‌باشد؛ زیرا موسسات حسابرسی بزرگ برای حفظ اعتبار و شهرتشان در محیط حرفه ای ناچارند که کیفیت گزارش خود را ارتقاء داده و بنابراین حسابرسان این موسسات باید از سطح دانش و تجربه بالایی برخوردار باشند. روینالد و فرانسیس<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۱) دریافتند که حسابرسان پنج موسسه بزرگ حسابرسی، حساسیت و محافظه کاری بیشتری نسبت به صاحبکاران بزرگ دارند. دیلایی<sup>۱۴</sup> (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان بالا بردن استدلال حرفه ای در حسابرسی با لحاظ کردن عوامل روانی-حرفه ای مؤثر بر قضاوت و شک و تردید حرفه ای حسابرس را انجام داد. این مقاله یک روش توصیفی را در ترسیم تأثیر ویژگی‌های روان‌شناختی برای استدلال مؤثر حسابرسی اتخاذ کرد. به طور دقیق، فرآیندهای علی را که توسط آن توانایی‌ها و ویژگی‌های خاص حسابرس بر کیفیت مأموریت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، آزمایش کرد. یافته‌های این مقاله به این واقعیت اشاره دارد که علاوه بر دانش نظری مرتبط با آموزش حرفه ای، لازم است حسابرسی که فعالیت خود را انجام می‌دهد، تجربه کافی، مهارت‌های ارتباطی و کار تیمی، توان تشخیص عناصر مهم و مرتبط برای انجام وظایف خود و مسئولیت در قبال وظایف خود را داشته باشد. این نتیجه حاصل شد که تجلی‌نگرش بدبینانه و عینی به اعمال کنترل بر تصمیمات اتخاذ شده و نتایج

به دست آمده کمک می کند. علاوه بر این، ترکیبی از ویژگی‌ها و شایستگی‌های حرفه‌ای با روانشناختی هدف آن‌ها ارائه راه حل‌های صحیح، روشن و قانع کننده برای ذینفعان گزارش حسابرسی است. صفرزاده بندری و همکاران (۱۳۹۹) تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسان بر استدلال‌های حسابرسان مستقل در مراحل مختلف نظریه رشد اخلاقی کالبرگ را ارزیابی کردند. یافته نخست آنها نشان داد که استدلال‌های حسابرسان مستقل در سطح پساقراردادی نظریه رشد کالبرگ قرار دارد. یافته دوم، از وجود رابطه منفی معنادار میان سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل و اندازه مؤسسه‌های حسابرسی حکایت کرد. یافته پایانی نشان می‌دهد که با افزایش مرتبه سازمانی حسابرسان مستقل، سطح استدلال‌های اخلاقی آنها کاهش می‌یابد. حساس یگانه و عموزادهمهدیجی (۱۳۹۹) عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و فشارهای وارده بر آنها را مورد مطالعه قرار دادند. استدلال کردند که اندازه مؤسسه و تجربه حسابرس با فشارهای وارده بر حسابرسان رابطه معکوس و با قضاوت حرفه‌ای آنها، رابطه مستقیم و معناداری دارند. شاپیرو<sup>۱۵</sup> و همکاران (۲۰۰۳)، در پژوهشی به بررسی اثرات فشارهای روانی بر استدلال حسابرسان پرداختند. نتیجه‌گیری کردند که هرچه تجربه حسابرس بیشتر شود میزان فشار روانی کاهش می‌یابد و کاهش در فشارهای روانی را به این واقعیت نسبت دادند که حسابرسان با تجربه در کار خود مطمئن تر هستند.

### شک و تردید حسابرسان

تردید حرفه‌ای یکی از مفاهیم کلیدی در حسابرسی است که به عنوان یک عنصر اساسی در فرآیند قضاوت حسابرسان شناخته می‌شود. استاندارد حسابرسی آمریکا، به‌ویژه بیانیه شماره ۹۹، بر اهمیت این مفهوم تأکید می‌کند و تصریح می‌کند که تردید حرفه‌ای باید در هر کار حسابرسی به‌طور واضح و مستند به کار گرفته شود. این استاندارد به حسابرسان یادآوری می‌کند که نباید صرفاً به چک‌لیست‌ها اتکا کنند، بلکه باید به تفکر انتقادی و تحلیل عمیق بپردازند. این استاندارد که تمام حوزه‌های حسابرسی را دربر می‌گیرد، تردید حرفه‌ای را به عنوان یکی از موضوعات اصلی حسابرسی مورد تأکید ویژه قرار می‌دهد. نخستین کسی که تعریفی از تردید ارائه داد، کرتز (۱۹۹۲) است که بیان می‌کند تردید به معنای شک و تردید در قضاوت است. او تردید را به دو دسته کلی تقسیم می‌کند: شک و تردید سیستماتیک؛ این نوع تردید به این باور اشاره دارد که دستیابی به دانش مطلق غیرممکن است. در این حالت، فرد به دلیل عدم اطمینان از اطلاعات موجود، از قضاوت در مورد موضوعات خاص

خودداری می‌کند. این نوع تردید می‌تواند به موضعی خنثی منجر شود و در نهایت، به عدم تصمیم‌گیری منجر گردد. شک و تردید روشمند: در مقابل، این نوع تردید به این باور اشاره دارد که دستیابی به دانش ممکن است. فرد در این حالت به جستجوی اطلاعات و دانش می‌پردازد و از طریق پرسش و تحقیق، به تحلیل و قضاوت می‌رسد و در نهایت به دانش کمک می‌کند. این نوع تردید به‌طور خاص می‌تواند سازنده و مفید باشد، زیرا فرد شکاک با پرسشگری و جستجو، به بهبود قضاوت و تصمیم‌گیری خود کمک می‌کند. در بسیاری از عرصه‌های تجاری، انجام حسابرسی نه تنها ضروری است، بلکه باید توسط افرادی که آموزش‌های لازم را دیده و عضو انجمن‌های حرفه‌ای هستند، انجام شود. در این زمینه، توجه به قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری حسابرسان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (وگل<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۰). از طرف دیگر، بر تردید حرفه‌ای، به‌عنوان یک ویژگی اساسی از شخصیت حسابرسان مستقل، در استانداردهای حسابرسی بین‌المللی، آمریکا و سایر کشورها تأکید شده است. این تردید به حسابرسان کمک می‌کند تا با دقت بیشتری به تحلیل داده‌ها و شواهد بپردازند و در نتیجه، قضاوت‌های حرفه‌ای بهتری ارائه دهند. وایت<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۰) بیان می‌کند در صورت ضعف شخصیتی و عدم رعایت ابعاد روانی مکتب تردیدگرایی توسط حسابرسان مستقل، حرفه حسابرسی لطمه‌های جبران ناپذیری خواهد خورد که نمونه آن را در رسوایی‌های اخیر مالی در جهان و کم‌اعتبار شدن حرفه حسابرسی می‌توان مشاهده کرد. هانگ<sup>۱۸</sup> (۲۰۲۱) با بررسی تأثیر بندهای جدید گزارش حسابرسی بر سطح تردید حرفه‌ای حسابرسی بیان می‌کند که ارائه بند گزارش مسائل کلیدی حسابرسی باعث افزایش سطح مسئولیت و پاسخگویی و ریسک اعاده قانونی علیه حسابرس می‌شود، بنابراین، این امر باعث می‌شود که کیفیت حسابرسی و سطح تردید حرفه‌ای ارتقا یابد. جوهاری<sup>۱۹</sup> و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش به بررسی شواهدی از مالزی در مورد عوامل موثر بر شک و تردید حرفه‌ای پرداختند. یافته‌های آنها بیانگر این است که نگرش شک‌گرایی حرفه‌ای تأثیر معناداری بر سطح شایستگی حسابرسان (دانش و تجربه) ندارد؛ در حالی که بین اعتماد حسابرسان، ارزیابی ریسک، تقلب، کانون کنترل داخلی کار و بدبینی حرفه‌ای رابطه مثبت وجود دارد. جانسن<sup>۲۰</sup> و همکاران (۲۰۲۱) شک حرفه‌ای حسابرسان در استدلال حسابرسی را با رویکرد ویژگی‌ها، نیت رفتاری و اقدامات مورد مطالعه قرار دادند. آنها نشان دادند که شرکا و مدیران نسبت به افراد ارشد و کارکنان دارای شک بیشتری هستند و تفاوت‌های فردی و ویژگی‌های شخصیتی (موافق بودن، وظیفه‌شناسی، گشودگی، خودشیفتگی و روان‌پریشی) با سطوح متفاوتی از شک‌گرایی مرتبط است. در

مجموع امتیازات آن‌ها ۲۵ و بالاتر شود به لحاظ کیفی تأیید و باقی مقالات حذف خواهند شد. CASP از اصلی ترین ابزارهای علمی برای بررسی معتبر بودن مقالات در تحلیل کیفی است. چک لیست های CASP به تفکیک انواع مقالات / مطالعات بوده و تقریباً برای انواع مختلف این مقالات، ابزار اختصاصی و جدا دارند. این روش به نوعی تشخیص روایی مقالات است. به عنوان روایی و پایایی تحلیل کیفی در زمینه مقالات استفاده می شود. روش تحقیق فراترکیب یکی از انواع روش‌های فرامطالعه است. در واقع فراترکیب نوعی مطالعه کیفی است که از اطلاعات یافته‌های مستخرج از مطالعات دیگر در زمینه موضوع مرتبط، استفاده می‌کند. پژوهشگر در روش فراترکیب، داده‌های ثانویه نتایج حاصل از سایر مطالعه‌ها را برای پاسخگویی به نتایج مطالعه خود باهم ترکیب نموده و نتایج جدیدی بدست می‌آورد.

#### تحلیل داده ها

##### گام نخست: تنظیم سوال‌های پژوهش

نخستین گام فراترکیب تنظیم پرسش های پژوهش است. به همین خاطر برای پاسخگویی به پرسش های پژوهش از جدول (۱) در زیر استفاده شده است.

جدول ۱. مشخصه‌ها و پرسش‌های پژوهش

پرسش‌های پژوهش	مشخصه ها
شاخص‌های اصلی ارتقای سطح استدلال حرفه ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه ای مؤثر بر قضاوت حرفه ای	چیستی کار (What)
منابع مختلف اعم از مقاله و پایان‌نامه در مورد ارتقای سطح استدلال حرفه ای در حسابرسی	جامعه مورد مطالعه (Who)
کلیه منابع موجود بین سال ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۲ و معادل شمسی آن ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۱	محدودیت زمانی (When)
بررسی موضوعی منابع، استخراج کدها، بررسی و تحلیل مفاهیم، دسته‌بندی مفاهیم و ایجاد مقوله‌ها	چگونگی روش (how)

اسناد معتبر، موثق و مرتبط در بازه زمانی مناسب پرداخت. پس از گزینش کلمات کلیدی مرتبط و متفاوت که در جدول (۲) مشاهده می شوند مقالات مربوطه مورد جستجو قرار گرفت.

##### گام دوم: بررسی نظام‌مند متون

در این مرحله پژوهشگر به جستجوی سیستماتیک مقالات منتشر شده در مقاله‌های معتبر خارجی و داخلی با هدف تعیین

جدول ۲. واژگان کلیدی جستجوی سیستماتیک مقالات

انگلیسی / فارسی	کلید واژه	ردیف
فارسی	ارتقای سطح استدلال حرفه ای در حسابرسی	۱
فارسی	عوامل روانی حرفه ای مؤثر بر قضاوت حرفه ای	۲
فارسی	شک و تردید حساب‌برسان	۳
انگلیسی	improve the level of professional reasoning in auditing	۵
انگلیسی	professional psychological factors	۶
انگلیسی	judgment and doubt of auditors	۷

## گام سه: جستجو و بررسی مقاله‌های مرتبط

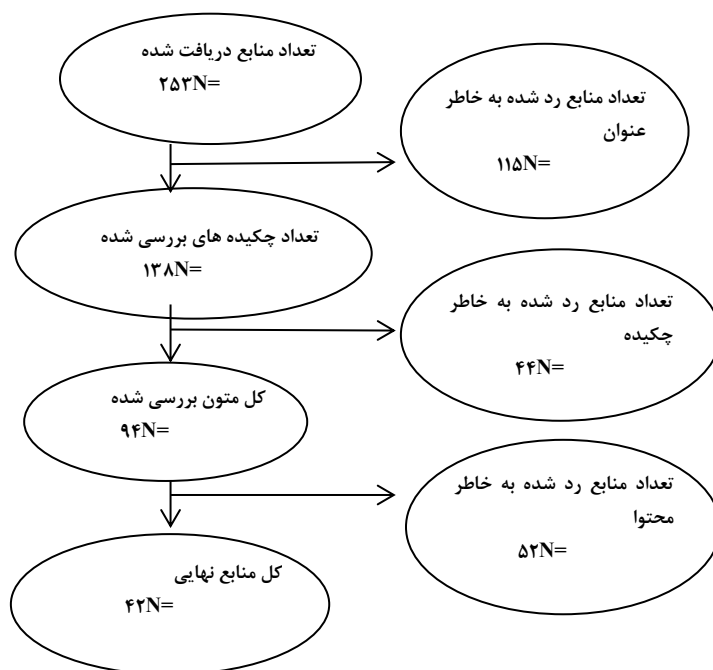
پس از شناسایی واژه‌های کلیدی پژوهش، مقاله‌های که شامل واژه‌های کلیدی مورد نظر بودند، به تعداد ۲۵۳ مقاله شناسایی گردیدند. این مقالات براساس مواردی همچون عنوان مقاله، چکیده آن، محتوا و روش پژوهش در پایگاه داده‌های مذکور مانند شکل (۱) در زیر غربال می‌شوند و مقاله‌های نهایی به تعداد ۴۲ مورد استخراج می‌شدند.

روند بررسی اعتبار مقالات نهایی انتخاب شده در گام سوم با استفاده از برنامه CASP انجام گرفت. برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی (CASP) ابزاری برای ارزیابی اعتبار کیفیت مطالعات اولیه در روش تحقیق کیفی است. این ابزار یکی از روش‌های سنجش روایی و پایایی تحقیق کیفی است و به‌ویژه برای سنجش روایی و اعتبار است که در روش تحقیق فراترکیب مورد استفاده قرار می‌گیرد. در این مرحله، کلیه مقالات جستجو

شده از نظر عنوان، چکیده، ساختار مقاله، محتوا و سایر بخش‌های مقالات مورد بررسی قرار گرفت. در مطالعات کیفی، به طور معمول از ابزار برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی CASP که شامل معیارهای ۱۰ گانه روبریک<sup>۲۳</sup> استفاده شده که عبارتند از:

۱. تناسب اهداف
۲. روش
۳. طرح پژوهش
۴. روش نمونه‌گیری
۵. کیفیت جمع‌آوری داده‌ها
۶. انعکاس‌پذیری
۷. اخلاق پژوهش
۸. دقت تجزیه و تحلیل داده‌ها
۹. وضوح بیان یافته‌ها
۱۰. ارزش کلی پژوهش.

در این ابزار هر مقاله بر اساس نمره یا درجه کسب شده، به مرحله بعد راه می‌یابد. امتیازدهی و درجه بندی CASP بر اساس ضعیف (کسب نمره ۰ تا ۱۰)، متوسط (کسب نمره ۱۱ تا ۲۰)، خوب (کسب نمره ۲۱ تا ۳۰)، خیلی خوب (کسب نمره ۳۱ تا ۴۰)، عالی (کسب نمره ۴۱ تا ۵۰) انجام می‌شود. جدول (۳) بر اساس معیارهای CASP برای امتیازدهی به مقالات استفاده شد.



شکل (۱) مراحل و تعداد منابع بررسی شده در فراترکیب

جدول ۳. معیارهای CASP برای امتیازدهی به مقالات پذیرفته شده

رتبه	مقاله	اهداف تحقیق	منطق روش	طرح تحقیق	روش نمونه برداری	جمع آوری داده ها	انعکاس پذیری	ملاحظات اخلاقی	دقت تجزیه و تحلیل داده ها	بیان واضح و روشن یافته ها	ارزش تحقیق	امتیاز کسب شده	نتیجه نهایی
۱	The effect of time budget pressure and task complexity on the performance of government internal auditors with emotional intelligence as moderation variables	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۴۹	پذیرش
۲	The influence of auditors professionalism on ethical judgment: Differences among practitioners and postgraduate students	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۴۹	پذیرش
۳	The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments	۴	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۵	۴۹	پذیرش
۴	Professional Skepticism in Practice: An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism	۵	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۴۸	پذیرش
۵	The influence of the auditor's personality in audit quality	۵	۵	۵	۵	۴	۴	۵	۵	۵	۵	۴۸	پذیرش
۶	The effect of auditor judgment and professional skepticism on internal audit quality	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۵	۴۸	پذیرش
۷	The impact of emotional intelligence on auditor judgment	۵	۵	۴	۵	۵	۴	۵	۴	۵	۵	۴۷	پذیرش
۸	The Relationship between Ethics, Expertise, Audit Experience, Fraud Risk Assessment and Audit Situational Factors and Auditor Professional Skepticism.	۵	۵	۴	۵	۵	۴	۵	۵	۵	۴	۴۷	پذیرش
۹	The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality.	۴	۵	۵	۵	۵	۴	۵	۴	۵	۵	۴۷	پذیرش
۱۰	Auditors 'professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt	۵	۵	۵	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۵	۴۷	پذیرش
۱۱	Professional Skepticism in Practice: An Examination of the Influence of Accountability on Professional Skepticism.	۵	۵	۴	۴	۵	۴	۵	۵	۵	۵	۴۷	پذیرش
۱۲	Enhancing Auditor Professional Skepticism : The Professional Skepticism Continuum	۵	۵	۵	۵	۴	۴	۵	۵	۴	۵	۴۷	پذیرش
۱۳	Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia.	۵	۵	۴	۵	۴	۴	۵	۵	۴	۴	۴۶	پذیرش
۱۴	Factors influencing ethical judgment of auditors in Malaysia.	۴	۵	۵	۴	۵	۴	۵	۴	۵	۵	۴۶	پذیرش
۱۵	Investigation of the Effect of Auditors Professionalism Levels on their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management.	۴	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۵	۴	۵	۴۶	پذیرش
۱۶	Construal instructions and professional skepticism in evaluating complex estimate.	۴	۵	۵	۵	۴	۴	۵	۵	۴	۴	۴۶	پذیرش
۱۷	Guanxi and its influence on the judgments of chinese auditors.	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۵	۴	۴	۵	۴۵	پذیرش
۱۸	عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آنها	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴۵	پذیرش
۱۹	بررسی تاثیر قالب بندی و استقلال بر قضاوت حسابرسی با تعدیل گری تردید حرفه ای	۵	۵	۵	۵	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴۵	پذیرش
۲۰	طراحی مدل مضامین فلسفی درایت خردمندانه‌ی حسابرس در قضاوت حرفه‌ای	۵	۵	۴	۴	۴	۵	۵	۴	۴	۵	۴۵	پذیرش
۲۱	تدوین مدل قضاوت حرفه ای حسابرسان	۵	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۴۵	پذیرش
۲۲	Development of A Scale to Measure Professional Skepticism Auditing.	۵	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۴۴	پذیرش
۲۳	Group Judgment and Decision Making in Auditing: Past and future search, Accounting	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴۴	پذیرش
۲۴	Interpersonal Affect, Accountability and Experience in Auditor Fraud Risk Judgments and the Processing of Fraud Cues.	۵	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴۴	پذیرش
۲۵	Influence of obedience pressure and task complexity on audit judgment with professional commitment as moderating variable in the besuki residency inspectorate.	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۵	۴۳	پذیرش
۲۶	The effect of professional skepticism, locus of control, integrity on audit judgment.	۵	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴۳	پذیرش
۲۷	بررسی رابطه استقلال، حرفه ای گرایی و شک و تردید حرفه ای با کیفیت حسابرسی	۵	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۴۳	پذیرش
۲۸	The effect of professional skepticism, locus of control, integrity on audit judgment	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۴۳	پذیرش
۲۹	حسابرسان خوب و قضاوت‌های بد: نقش سوگیری و تعصب	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۵	۵	۴	۴	۴۳	پذیرش
۳۰	Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research Auditing	۴	۴	۴	۴	۳	۴	۵	۵	۴	۵	۴۲	پذیرش

رتبه	مقاله	اهداف تحقیق	منطق روش	طرح تحقیق	روش نمونه برداری	جمع آوری داده ها	انعکاس پذیری	ملاحظات اخلاقی	دقت تجزیه و تحلیل داده ها	بیان واضح و روشن یافته ها	ارزش تحقیق	امتیاز کسب شده	نتیجه نهایی
۳۱	The effect of framing and competence on the quality of audit as moderating judgment with professional skepticism	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۵	۴	۳	۴	۴۲	پذیرش
۳۲	The effect of independence and competence on audit quality with professional skepticism as a moderating variable	۵	۳	۴	۴	۴	۵	۵	۴	۴	۴	۴۲	پذیرش
۳۳	Auditors' Professional Skepticism and Fraud Detection.	۵	۴	۳	۴	۵	۵	۵	۳	۵	۴	۴۲	پذیرش
۳۴	Professional Skepticism and Experience The Influence of Work Time Pressure on the Auditor's Ability to Detect Fraud.	۵	۳	۴	۲	۴	۵	۵	۴	۳	۴	۴۱	پذیرش
۳۵	Auditor Experience, Work Load, Personality Type, and Professional Auditor Skepticism against Auditors Ability in Detecting Fraud.	۴	۵	۵	۵	۵	۳	۴	۳	۳	۴	۴۱	پذیرش
۳۶	Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions.	۴	۴	۴	۵	۵	۵	۴	۳	۴	۳	۴۱	پذیرش
۳۷	The Effect of Accounting Ethics In Improving Auditor Professional Skepticism	۵	۳	۵	۴	۴	۳	۴	۵	۴	۴	۴۱	پذیرش
۳۸	The Effect of Auditor Experience, Type of Personality and Fraud Auditing Training on Auditors Ability in Fraud Detecting with Professional Skepticism as a Mediation Variable.	۴	۲	۵	۴	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۴۰	پذیرش
۳۹	judgment of the auditor Modeling the professional	۵	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۳	۴	۴	۴۲	پذیرش
۴۰	نقش تعدیل کنندگی شک و تردید حرفه‌ای در مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	۴	۴	۴	۵	۵	۵	۴	۴	۳	۴	۴۲	پذیرش
۴۱	Auditors Ability to Detect Fraud: Independence, Audit Experience, Professional Skepticism, and Work Load, Rjoas	۵	۵	۴	۴	۵	۳	۵	۳	۳	۴	۴۱	پذیرش
۴۲	The Influence Of Auditor's Experience, Ethic of Profession and Personality Toward Auditor's Professional Skepticism and Auditor's Capabil-ity on Fraud Detection.	۳	۴	۵	۵	۳	۴	۵	۴	۴	۴	۴۱	پذیرش

#### گام چهارم: استخراج اطلاعات مقالات

در این مرحله محتوای مقالات به دقت مطالعه شده و شاخص‌های اساسی استخراج می‌شود. در واقع در این بخش پس از مشخص شدن سؤالات پژوهشی، از طریق انتخاب کلیدواژه‌ها و جستجوی این عبارات، منابع شناسایی و پس از تایید مستندات بر اساس معیارهای ورودی مشخص شده، استخراج داده‌ها از روش کدگذاری انجام می‌شود. سوال روش فراترکیب در این پژوهش این است که: شاخص‌های اصلی ارتقای سطح استدلال حرفه‌ای در حسابرسان با محوریت عوامل روانی حرفه‌ای مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای کدامند؟ برای پاسخ به این سوال مطابق کلیدواژه‌های انتخاب شده در مراحل قبل جستجو انجام شد و نهایتاً ۴۲ منبع از میان ۲۵۳ منبع شناسایی شده جهت کدگذاری انتخاب شدند.

#### گام پنجم: تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی

مهمترین بخش یک تحقیق کیفی به روش فراترکیب این مرحله است که در این بخش انجام می‌شود. در این گام کدگذاری‌های حاصل از ۴۲ مقاله انجام می‌شود. در این بخش ابتدا کدگذاری اولیه انجام می‌شود. در این مرحله به همی نکات کلیدی محتواها، عنوانی داده می‌شود. سپس بر اساس آنها کدهای اولیه استخراج شده از هر یک از محتواها در جدول (۴) آورده شده است. برای رتبه بندی کدهای اولیه ابتدا امتیاز دریافتی هر یک از آنها بر اساس معیارهای ۱۰ گانه روبریک محاسبه گردید که برای محاسبه امتیاز نیز از برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی (CASP) استفاده شده است.

پس از انجام کدگذاری اولیه اکنون نوبت به کدگذاری محتوایی می‌رسد که این کدگذاری در ادامه در جدول (۵) آورده شده است.

#### جدول ۴. کدگذاری اولیه

ردیف	کد	کدگذاری اولیه	نوع پژوهش	امتیاز دریافتی	رتبه
۱	C:1-001	تجلی نگرش بدبینانه	کیفی	۴۹	۱
۲	C:2-001	سطح اعتماد به نفس حسابرسان	کیفی	۴۹	۱
۳	C:3-001	میزان تحمل پذیری و ظرفیت حسابرسان	آمیخته	۴۹	۱
۴	C:4-001	توانایی اعمال کنترل رفتار بر تصمیمات	آمیخته	۴۸	۲

ردیف	کد	کدگذاری اولیه	نوع پژوهش	امتیاز دریافتی	رتبه
۵	C:5-001	برونگرا بودن حسابرِس	کیفی	۴۸	۲
۶	C:6-001	عواطف و احساسات	کمی	۴۸	۲
۷	C:7-001	ادراک افراد نسبت به واکنشهای احساسی حسابرِس	کیفی	۴۷	۳
۸	C:8-001	نگرانی های حاصل از کارگروهی	کمی	۴۷	۳
۹	C:9-001	نوع تفکر و درونیات حسابرِس	کمی	۴۷	۳
۱۰	C:10-001	شک گرایی در انجام کار حسابرِسی	کمی	۴۷	۳
۱۱	C:11-001	استرس ناشی از کار	کمی	۴۷	۳
۱۲	C:13-001	ویژگی های رفتاری و اخلاق گرایی	کیفی	۴۶	۴
۱۳	C:14-001	خلق و خوی حسابرِس	آمیخته	۴۶	۴
۱۴	C:15-001	سبک تفکر و ارزش های اخلاقی حسابرِس	کمی	۴۶	۴
۱۵	C:16-001	منافع شخصی و خودخواهی	کمی	۴۶	۴
۱۶	C:17-001	فشارروحي ناشی از پاسخگویی	کمی	۴۵	۵
۱۷	C:18-001	مزاج سر یا گرم حسابرِس	کیفی	۴۵	۵
۱۸	C:19-001	کیفیت روابط بین حسابرِس	کمی	۴۵	۵
۱۹	C:20-001	ذهن پرسشگر حسابرِس	کیفی	۴۵	۵
۲۰	C:21-001	اثر هاله ای برادراک حسابرِس	کیفی	۴۵	۵
۲۱	C:22-001	سطح خودکنترلی حسابرِس	کمی	۴۴	۶
۲۲	C:23-001	کمال گرایی	کیفی	۴۴	۶
۲۳	C:24-001	نگرش حسابرِس به ارزش های فرهنگی	کمی	۴۴	۶
۲۴	C:25-001	خودکارآمدی شخصیتی	کمی	۴۳	۷
۲۵	C:26-001	آگاهی درون فردی	کمی	۴۳	۷
۲۶	C:27-001	هوش هیجانی	کمی	۴۳	۷
۲۷	C:28-001	مشکلات شخصی و خانوادگی	آمیخته	۴۳	۷
۲۸	C:29-001	عزت نفس حسابرِس	آمیخته	۴۳	۷
۲۹	C:30-001	هوش معنوی	کیفی	۴۲	۸
۳۰	C:31-001	سطح انگیزش	کیفی	۴۲	۸
۳۱	C:32-001	سطح کاریزما شخصیت حسابرِس	کمی	۴۲	۸
۳۲	C:33-001	اضطراب مرتبط با جزئیات کار	آمیخته	۴۲	۸
۳۳	C:34-001	واکنش های احساسی حسابرِس	کمی	۴۱	۹
۳۴	C:35-001	خطای ادراکی حسابرِس	کمی	۴۱	۹
۳۵	C:36-001	واکنش های عاطفی حسابرِس به کارکنان	کمی	۴۱	۹
۳۶	C:37-001	قدرت تشخیص	کمی	۴۱	۹
۳۷	C:38-001	خودباوری و اطمینان	آمیخته	۴۰	۱۰
۳۸	C:39-001	صداقت و راستگویی حسابرِس	کیفی	۴۲	۸
۳۹	C:40-001	تبعیض وظیفه	کیفی	۴۲	۸
۴۰	C:41-001	سطح وفاداری حسابرِس	کیفی	۴۱	۹
۴۱	C:42-001	حس همبستگی	آمیخته	۴۱	۹
۴۲	C:4-001	حس خیرخواهی	کیفی	۴۸	۲
۴۳	C:7-001	احساس تعارض منافع فردی و سازمانی	کیفی	۴۷	۳
۴۴	C:9-001	احساس لذت از انجام وظایف حسابرِسی	آمیخته	۴۷	۳
۴۵	C:11-001	احساس نظارت الهی	آمیخته	۴۷	۳
۴۶	C:12-001	نگرش به فرصت های مالی برای زندگی شخصی	کیفی	۴۷	۳

رتبه	امتیاز دریافتی	نوع پژوهش	کدگذاری اولیه	کد	ردیف
۴	۴۶	کیفی	تضاد بین خواسته ها و علایق حسابرسان	C:16-001	۴۷
۹	۴۱	کمی	خردمندی حسابرسان	C:42-001	۴۸
۵	۴۵	کیفی	محافظه کاری حسابرسان	C:18-001	۴۹
۱۰	۴۰	کمی	کیفیت تعامل و ارتباط حسابرسی شوندگان	C:38-001	۵۰
۸	۴۲	کیفی	فشار محیطی به علت اعلام پیش از موعد نتایج حسابرسی	C:31-001	۵۱
۱۰	۴۰	کمی	درجه پذیرش استرس ناشی از کار حسابرسی	C:51-001	۵۲
۶	۴۴	کیفی	احساس تعلق به حرفه حسابرسی	C:22-001	۵۳
۶	۴۴	کیفی	اجتناب از تعصب و جانبداری	C:23-001	۵۴
۷	۴۳	کیفی	قدرت تحمل شرایط ابهام در حسابرسی	C:29-001	۵۵
۴	۴۶	کیفی	حالت روانی حسابرسان	C:16-001	۵۶
۵	۴۵	کیفی	سطح سلامت روانی حسابرسان	C:17-001	۵۷
۹	۴۱	کمی	فشار تعارض بین کار و خانواده	C:44-001	۵۸
۹	۴۱	کمی	فشار اجتماعی بر روح و روان حسابرسی	C:43-001	۵۹
۷	۴۳	کیفی	تنش های فکری ناشی از فشار کار حسابرسی	C:28-001	۶۰
۷	۴۳	کیفی	سطح توانایی و تمرکز فکری در تشریح تصمیم گیری	C:29-001	۶۱
۸	۴۲	آمیخته	مشاهده کامل رویدادها بدون قضاوت	C:39-001	۶۲
۷	۴۳	کیفی	تلاش در جهت تمرکز و مقابله با حواس پرتی	C:27-001	۶۳
۴	۴۶	کیفی	خونسردی حسابرسان در مواجهه با چالش ها	C:16-001	۶۴
۹	۴۱	آمیخته	توانایی کنترل و کاهش تنش های فکری	C:36-001	۶۵
۹	۴۱	آمیخته	حالات روحی حسابرسی شوندگان	C:42-001	۶۶
۹	۴۱	آمیخته	شجاعت اخلاقی حسابرسان	C:36-001	۶۷
۷	۴۳	کیفی	استقلال شخصیتی حسابرسان	C:25-001	۶۸
۹	۴۱	کمی	سطح امیدواری حسابرسان	C:35-001	۶۹
۹	۴۱	کمی	سطح انعطاف پذیری شخصیت حسابرسان	C:42-001	۷۰
۳	۴۷	کیفی	سطح شادی ذهنی حسابرسان	C:11-001	۷۱
۵	۴۵	آمیخته	رضایت شغلی حسابرسان	C:18-001	۷۲
۶	۴۴	کیفی	سطح تشدید و ازدیاد اختلاف ها و برخوردها در محیط کار	C:21-001	۷۳
۶	۴۴	کیفی	مسئولیت پذیر بودن حسابرسان	C:22-001	۷۴
۶	۴۴	کیفی	قدرت تصمیم گیری حسابرسان	C:23-001	۷۵

## جدول ۵. کدگذاری مفهومی (شاخص)

مفهوم (شاخص)	کد اولیه	ردیف
منفی نگری حسابرسان	تجلی نگرش بدبینانه	۱
	ادراک افراد نسبت به واکنش های احساسی حسابرسان	۲
	شک گرایی در انجام کار حسابرسی	۳
سطح درون گرایی	عواطف و احساسات	۴
	برونگرا بودن حسابرسان	۵
	مزاج سر یا گرم حسابرسان	۶
	واکنش های احساسی حسابرسان	۷
	واکنش های عاطفی حسابرسان به کارکنان	۸
مدیریت استرس	استرس ناشی از کار	۹
	اضطراب مرتبط با جزئیات کار	۱۰

ردیف	کد اولیه	مفهوم(شاخص)
۱۱	تبعیض وظیفه	
۱۲	درجه پذیرش استرس ناشی از کار حسابرسی	
۱۳	میزان تحمل پذیری و ظرفیت حسابرس	مهارت تحمل ابهام
۱۴	قدرت تحمل شرایط ابهام در حسابرسی	
۱۵	توانایی اعمال کنترل رفتار بر تصمیمات	
۱۶	قدرت تشخیص	
۱۷	سطح توانایی و تمرکز فکری در تشریح تصمیم گیری	تصمیم گیری درست و اثربخش
۱۸	قدرت تصمیم گیری حسابرس	
۱۹	نوع تفکر و درونیات حسابرسان	
۲۰	سبک تفکر و ارزش های اخلاقی حسابرس	سبک تفکر اجرایی
۲۱	آگاهی درون فردی	
۲۲	ویژگی های رفتاری و اخلاق گرایی	
۲۳	خلق و خوی حسابرسان	ویژگی های شخصیتی مطلوب
۲۴	صداقت و راستگویی حسابرسان	
۲۵	شجاعت اخلاقی حسابرسان	
۲۶	منافع شخصی و خودخواهی	
۲۷	احساس تعارض منافع فردی و سازمانی	منفعت طلبی
۲۸	فشارروحي ناشی از پاسخگویی	
۲۹	تنش های فکری ناشی از فشار کار حسابرسی	سطح فرسودگی شغلی
۳۰	فشار اجتماعی بر روح و روان حسابرس	
۳۱	نگرانی های حاصل از کار گروهی	
۳۲	کیفیت روابط بین حسابرسان	کیفیت تعاملات سازمانی
۳۳	کیفیت تعامل و ارتباط حسابرسی شوندگان	
۳۴	خردمندی حسابرسان	
۳۵	محافظه کاری حسابرسان	خردورزی حسابرسان
۳۶	ذهن پرسشگر حسابرس	
۳۷	اثر هاله ای بر ادراک حسابرس	خطاهای ادراکی
۳۸	خطای ادراکی حسابرسان	
۳۹	سطح خودکنترلی حسابرسان	
۴۰	خودکارآمدی شخصیتی	
۴۱	احساس نظارت الهی	رفتارها و تفکرهای کنترلی
۴۲	توانایی کنترل و کاهش تنش های فکری	
۴۳	سطح کاریزما شخصیت حسابرس	
۴۴	نگرش حسابرسان به ارزش های فرهنگی	نگرش و ویژگی های فردی
۴۵	هوش هیجانی	
۴۶	هوش معنوی	
۴۷	کمال گرایی	
۴۸	سطح اعتماد به نفس حسابرسان	
۴۹	عزت نفس حسابرسان	ارزش های شخصی
۵۰	خودباوری و اطمینان	
۵۱	حس خیرخواهی	
۵۲	نگرش به فرصت های مالی برای زندگی شخصی	

ردیف	کد اولیه	مفهوم(شاخص)
۵۳	مشکلات شخصی و خانوادگی	فرصت طلبی های شخصی
۵۴	سطح انگیزش	مطلوبیت کاری
۵۵	احساس لذت از انجام وظایف حسابرسی	
۵۶	سطح امیدواری حسابرسان	
۵۷	سطح شادی ذهنی حسابرسان	
۵۸	سطح وفاداری حسابرسان	پایبندی سازمانی
۵۹	حس همبستگی	
۶۰	احساس تعلق به حرفه حسابرسی	
۶۱	تضاد بین خواسته ها و علایق حسابرسان	سطح تعارض در محیط کاری
۶۲	سطح تشدید و ازدیاد اختلافها و برخوردها در محیط کار	
۶۳	فشار محیطی به علت اعلام پیش از موعد نتایج حسابرسی	فشار شغلی
۶۴	مسئولیت پذیر بودن حسابرسان	
۶۵	فشار تعارض بین کار و خانواده	استقلال شخصیتی و فکری
۶۶	مشاهده کامل رویدادها بدون قضاوت	
۶۷	استقلال شخصیتی حسابرسان	
۶۸	اجتناب از تعصب و جانبداری	
۶۹	حالت روانی حسابرسان	بهداشت روانی
۷۰	سطح سلامت روانی حسابرسان	
۷۱	حالات روحی حسابرسی شوندهگان	
۷۲	تلاش در جهت تمرکز و مقابله با حواس پرتی	افزایش سطح تمرکز و آرامش
۷۳	خونسردی حسابرس در مواجهه با چالش ها	
۷۴	سطح انعطاف پذیری شخصیت حسابرس	تاب آوری فردی
۷۵	رضایت شغلی حسابرس	

$$K = \frac{PO - Pe}{1 - Pe}$$

که در آن PO نشان دهنده واحدهای مورد توافق و Pe واحدهایی که احتمال توافق تصادفی وجود دارد.

#### گام هفت: استخراج اطلاعات مقالات

در این مرحله، یافته‌های حاصل از مراحل قبل ارائه می‌شود. شاخص‌های استخراج شده برای ارتقای سطح استدلال حرفه‌ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه‌ای مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و شک و تردید حسابرسان از روش فراترکیب، تعداد ۲۵ شاخص است که در جدول (۶) نشان داده شده است.

بر اساس بررسی پژوهش‌های پیشین و شاخص‌های استخراج شده، عوامل اصلی ارتقای سطح استدلال حرفه‌ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه‌ای مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای و شک و تردید حسابرسان در قالب ۲۵ شاخص اصلی طبقه بندی شدند. جدول ۶ این شاخص‌ها را بطور خلاصه نشان می‌دهد.

#### گام شش: پایایی و اعتبار داده‌ها (کنترل کیفیت)

در پژوهش کیفی منظور از اعتبار، مفاهیمی شامل دفاع‌پذیری، باورپذیری، تصدیق‌پذیری و حتی بازتاب‌پذیری نتایج تحقق است. یکی از شاخص‌های پایایی تحقیق کیفی، ارزیابی دو یا چند سند از حیث ارجاع به شاخصی خاص است. با محاسبه شاخص کاپا می‌توان پایایی را ارزیابی کرد. چرا که منظور از روایی این است که مقیاس و محتوای سؤالات دقیقاً متغیرها و موضوع مورد پژوهش را اندازه‌گیری کند. کاپا مناسب‌ترین و قابل اعتمادترین روش بررسی و تخمین توافق میان مشاهدات است (آرمیتاژ و همکاران<sup>۲۴، ۲۰۱۲</sup>). برای سنجش و ارزیابی پرسشنامه و یا هر ابزار سنجشی، از ملاک روایی استفاده می‌شود، اگر دارای این معیار باشد، بدان معناست که میزان یا درصد اشتباه پژوهشگر در اندازه‌گیری ملاکها و عوامل موردنظر به حداقل رسیده است. پایایی بخش فراترکیب پژوهش با کمک ۴ نفر از اساتید این حوزه نیز بررسی مجدد صورت گرفت و با کمک کاپای کوهن انجام شده است. ضریب کاپای کوهن محاسبه و برابر ۰/۸۹ شد که نشان از روایی مناسب روش مرورسیستماتیک دارد.

جدول ۶. شاخص های استخراج شده

ردیف	شاخص	ردیف	شاخص
۱	منفعت طلبی	۱۴	استقلال شخصیتی و فکری
۲	سطح فرسودگی شغلی	۱۵	فشار شغلی
۳	تصمیم گیری درست و اثربخش	۱۶	مهارت تحمل ابهام
۴	پایبندی سازمانی	۱۷	نگرش و ویژگی های فردی
۵	مطلوبیت کاری	۱۸	ارزش های شخصی
۶	بهداشت روانی	۱۹	مدیریت استرس
۷	کیفیت تعاملات سازمانی	۲۰	سطح تعارض در محیط کاری
۸	سطح درون گرایی	۲۱	منفی نگری حسابرس
۹	رفتارها و تفکرهای کنترلی	۲۲	فرصت طلبی های شخصی
۱۰	هوش درون فردی	۲۳	ویژگی های شخصیتی مطلوب
۱۱	خردورزی حسابرسان	۲۴	خطاهای ادراکی
۱۲	سبک تفکر اجرایی	۲۵	سطح تمرکز و آرامش
۱۳	تاب آوری فردی		

### بحث و نتیجه گیری

چنان که پیش تر مطرح شد شناخت عوامل مؤثر بر استدلال حسابرسان و تلاش برای بهبود ویژگی های آن می تواند سبب بهبود قضاوت حرفه ای حسابرسان و اعتبار بخشی بیشتر به مجموعه صورتهای مالی شود؛ شناختی که امکان تفسیر و پیش بینی قضاوت ها را فراهم می کند، سبب رشد استدلال حسابرسان میشود و سرانجام بر قابلیت استدلال آنان می افزاید از این رو درک فرایند استدلال حسابرسان و عوامل مؤثر بر آن، چه مواردی که موجب بهبود استدلال شوند و چه مواردی که ضعف آنها را در پی داشته باشند جایگاه ویژه ای در عملکرد حسابرسان خواهند داشت.

یافته های این پژوهش می تواند به عنوان راه کاری مناسب برای تقویت و بهبود بُعد روانی و رفتار اخلاقی حسابرسان باشد و بر کیفیت حسابرسی انجام گرفته توسط آنها مؤثر و در نتیجه موجب حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی گردد. حسابرسی با توجه به ویژگی های ذاتی و حرفه محور بودن آن، با موضوعات و مسائلی مواجه است که این موضوعات می توانند کار در این حرفه را تحت تاثیر قرار دهد. متغیرها و عوامل زیادی می توانند بر کار حسابرسی تاثیر گذاشته و احتمالاً باعث افزایش یا کاهش کیفیت حسابرسی شوند. داشت مهارت حرفه ای لازم، آموزش مستمر، شناخت احساسات و هیجانات می توانند عواملی باشند که در فرآیند تصمیم گیری در حرفه حسابرسی تاثیر گذار باشند. وظیفه و مسئولیت حسابرسان در قبال اشخاص ذینفع موجب می شود که آنها بر موضوعاتی همچون تردید و استدلال حرفه ای نیز توجه نمایند. بنابراین یکی از موضوعات مهم و چالش برانگیز در حسابرسی سطح استدلال حرفه ای است که

حسابرسان در انجام وظایف خود باید به آن اتکا و براساس آن به قضاوت حرفه ای بپردازند. استدلال حرفه ای نیز همانند دیگر ویژگی های حسابرسی، کیفی است و متأثر از عوامل زیادی است. عوامل روانی (یا روانشناختی) مرتبط با شخصیت حسابرسان یکی از این عوامل تاثیر گذار بر بکارگیری سطح استدلال حرفه ای است. بنابراین این پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال بود که: عوامل اصلی ارتقای سطح استدلال حرفه ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه ای مؤثر بر قضاوت حرفه ای و شک و تردید حسابرسان کدام ها هستند. برای این منظور از روش فراترکیب استفاده گردید. بکارگیری روش کیفی فراترکیب موجب می گردد که شاخص ها و مولفه هایی که در زمینه استدلال حرفه ای کمتر به آنها توجه شده یا اصلاً مورد توجه قرار نگرفته اند شناسایی شوند. نقطه آغازین روش فراترکیب، مشخص کردن بازه زمانی و انتخاب مطالعات در آن است. پس از آن جستجوی مقالات منتشر شده در مجلات مختلف بر اساس واژه های کلید انجام گرفت و ۲۵۳ مقاله مرتبط با موضوع پژوهش مشخص و با استفاده از روش غربالگری ۲۱۱ مقاله حذف و سرانجام ۴۲ مقاله برای تجزیه و تحلیل اطلاعات انتخاب شدند. که جهت رتبه بندی کدهای اولیه از معیارهای ۱۰ گانه روبریک استفاده شد. پس از انجام مراحل فراترکیب، ۲۵ مولفه (شاخص) تاثیر گذار بر سطح استدلال حرفه ای با محوریت عوامل روانی شناسایی شدند. این مولفه ها شامل منفعت طلبی، سطح فرسودگی شغلی، تصمیم گیری درست و اثربخش، پایبندی سازمانی، مطلوبیت کاری، بهداشت روانی، کیفیت تعاملات سازمانی، سطح درون گرایی، رفتارها و تفکرهای کنترلی، هوش درون فردی، خردورزی حسابرسان، سبک تفکر

مهارت تحمل ابهام به حسابرسان کمک می‌کند تا در شرایط عدم قطعیت و پیچیدگی‌های مالی و حسابداری تصمیمات بهتری اتخاذ کنند. تحمل ابهام به توانایی فرد در مدیریت و تصمیم‌گیری در شرایطی اشاره دارد که اطلاعات کامل یا واضحی در دسترس نیست. این مهارت به حسابرسان کمک می‌کند تا با پیچیدگی‌ها و عدم قطعیت‌های موجود در داده‌های مالی و شرایط اقتصادی کنار بیایند. تحمل ابهام به عنوان یک مولفه کلیدی در استدلال حرفه‌ای حسابرسان، می‌تواند نقش مهمی در کیفیت و دقت حسابرسی ایفا کند. با تقویت این مهارت می‌توان به بهبود عملکرد حسابرسان و افزایش اعتماد به نتایج حسابرسی کمک کرد. به همین دلیل، توجه به عوامل مؤثر بر تحمل ابهام و ایجاد برنامه‌های آموزشی مناسب برای حسابرسان از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

سبک تفکر اجرایی به روش‌ها و الگوهای تفکر و تصمیم‌گیری حسابرسان اشاره دارد. این سبک می‌تواند تحت تأثیر عوامل روانی، تجربیات قبلی، و دانش حرفه‌ای قرار گیرد. حسابرسان معمولاً باید با اطلاعات پیچیده و عدم قطعیت‌ها مواجه شوند، بنابراین سبک تفکر اجرایی آن‌ها می‌تواند تأثیر زیادی بر کیفیت و دقت استدلال حرفه‌ای داشته باشد. سبک تفکر اجرایی حسابرس می‌تواند بر روی مراحل مختلف استدلال حرفه‌ای تأثیر بگذارد. به عنوان مثال: حسابرسان با سبک تفکر انعطاف‌پذیر ممکن است بهتر بتوانند به تغییرات و شرایط جدید واکنش نشان دهند. در مقابل حسابرسانی که از سبک تفکر انتقادی استفاده می‌کنند، قادر به شناسایی و تحلیل مشکلات به صورت عمیق‌تر خواهند بود.

بنابراین با توجه به نتایج به دست آمده در این پژوهش می‌توان انتظار داشت که با درک بهتر عوامل تضعیف یا تقویت‌کننده استدلال حسابرسان و تلاش برای شناخت بهتر موقعیت‌های استدلالی پیش روی آنها فرایند استدلالی حسابرسان بهبود یابد و قضاوت حرفه‌ای قابل دفاعی داشته باشند به این ترتیب بر اساس مولفه‌های شناسایی شده، برای بهبود استدلال حرفه‌ای حسابرسان با محوریت عوامل روانی، می‌توان پیشنهاد‌های کاربردی زیر در جهت بهبود استدلال حرفه‌ای حسابرسان و افزایش کیفیت کار آنها ارائه داد:

۱) آموزش و توسعه مهارت‌ها: برگزاری کارگاه‌های آموزشی در زمینه مدیریت استرس، مهارت‌های تصمیم‌گیری، و بهبود تعاملات سازمانی و آموزش مهارت‌های هوش هیجانی با تمرکز بر تقویت هوش درون فردی و خردورزی، می‌تواند به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری و تعاملات حسابرسان کمک کند.

اجرائی، تاب آوری فردی، استقلال شخصیتی و فکری، فشار شغلی، مهارت تحمل ابهام، نگرش و ویژگی‌های فردی، ارزش‌های شخصی، مدیریت استرس، سطح تعارض در محیط کاری، منفی‌نگری حسابرس، فرصت طلبی‌های شخصی، ویژگی‌های شخصیتی مطلوب، خطاهای ادراکی و سطح تمرکز و آرامش می‌باشند. براساس میانگین امتیاز دریافتی کدهای هر مولفه، منفی‌نگری حسابرس، منفعت طلبی، مهارت تحمل ابهام و سبک تفکر اجرایی بیشترین امتیاز را داشتند که در ادامه هر یک بطور خلاصه تحلیل می‌شوند:

منفی‌نگری حسابرس به عنوان یک مولفه از عوامل روانی می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر سطح استدلال حرفه‌ای داشته باشد. برای تحلیل این موضوع، می‌توان به چند جنبه کلیدی اشاره کرد: منفی‌نگری در حسابرسی، از یک طرف با کمک به حسابرسان می‌تواند منجر به شناسایی بهتر مشکلات، خطرات مالی و نقاط ضعف گشته و در نتیجه موجب بهبود کیفیت حسابرسی و شفافیت گزارش‌ها شود و از طرف دیگر ممکن است با نگاهی غیرمنصفانه به اطلاعات باعث ایجاد تعصبات و پیش‌داوری‌هایی گردد که بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر منفی گذاشته و به تصمیم‌گیری‌های نادرست منجر شود. آموزش‌های مستمر و ایجاد یک فرهنگ مثبت سازمانی می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا بینش بهتری نسبت به خطرات و فرصت‌ها پیدا کرده و از منفی‌نگری مفرط جلوگیری و حسابرسان را تشویق کند تا به جنبه‌های مثبت و فرصت‌ها نیز توجه کنند. در نهایت، چنانچه به طور افراطی مورد استفاده قرار گیرد، می‌تواند بر کیفیت استدلال حرفه‌ای تأثیر منفی بگذارد. بنابراین، ضروری است که حسابرسان بتوانند بین نگرش‌های منفی و مثبت تعادل برقرار کنند تا به بهترین نتایج دست یابند.

منفعت‌طلبی که به معنای تمایل به حداکثر کردن منافع شخصی است، در زمینه حسابرسی می‌تواند شامل فشارهایی باشد که حسابرسان برای دستیابی به منافع مالی، شغلی یا اجتماعی تحمل می‌کنند. منفعت طلبی می‌تواند از طریق تعارض منافع، کاهش دقت و فشارهای خارجی بر سطح استدلال حرفه‌ای تأثیر گذار باشد. حسابرسان ممکن است تحت فشار مشتریان یا کارفرمایان قرار گیرند تا نتایج خاصی را ارائه دهند. این فشارها می‌توانند استدلال حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار دهند و باعث شوند که حسابرس به منافع شخصی خود اهمیت بیشتری بدهند تا منافع عمومی. منفعت طلبی را می‌توان از طریق ایجاد سیستم‌های کنترل داخلی، آموزش و آگاهی مدیریت نمود تا اثرات منفی منفعت‌طلبی کاهش داد و اطمینان حاصل کنند که حسابرسان تحت تأثیر فشارهای نادرست قرار نمی‌گیرند.

ای باید به این سطح برسند که اصلاح رفتارهای غلط یکی از عادت‌های حسابرسان موفق است.  
 (۱۰) در جهت مدیریت استرس حسابرسان می‌بایست ذهن خود را به شکلی تربیت کنند که آمادگی مقابله با شرایط و عوامل تنش‌زا را داشته باشند، در نتیجه وقتی بدانند که چه اتفاقاتی ممکن است پیش بیاید، راحت‌تر می‌توانند استرس خود را کنترل کنند.

(۱۱) وقتی حسابرسان برای انجام کار حسابرسی با مجموعه‌ای از شرایط ناآشنا، پیچیده و نامفهوم مواجه می‌شوند و تغییرات به صورت سریع و غیر قابل پیش‌بینی اتفاق می‌افتند با اطلاعات ناکافی و غیر شفاف روبرو می‌شوند، که در نهایت دچار ابهام می‌شوند. لذا، حسابرسان می‌بایست کنترل درونی خود را مدیریت کنند و آگاهی ذهن خود را افزایش دهند.

(۱۲) حسابرسان باید بدانند که رفتارهای کنترلی ممکن است در واقع یک مکانیسم دفاعی برای حسابرسان باشد. تلاشی برای کنار آمدن با دنیای درونی پرتنش در کار حسابرسی است. گاهی اوقات، حسابرسان زمانی که از آنچه در داخل سازمان اتفاق می‌افتد می‌ترسند، بر تلاش برای کنترل شرایط بیرونی تمرکز می‌کنند و این اشتباه است بایستی رفتارهای کنترلی را بیاموزند و بر آن تاکید داشته باشند.

به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود که:

(۱) انجام پژوهش‌ها و مطالعات تطبیقی در مورد استدلال حرفه‌ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه‌ای در سایر کشورها.

(۲) بهینه‌سازی استدلال حرفه‌ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه‌ای با استفاده از مدل‌های فراابتکاری.

(۳) استفاده از تحلیل حساسیت برای مولفه‌های استدلال حرفه‌ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه‌ای.

(۴) تدوین مدل‌های ارزیابی استدلال حرفه‌ای در حسابرسی با محوریت عوامل روانی حرفه‌ای در شرایط عدم اطمینان با رویکرد فازی.

این پژوهش نیز همانند پژوهش‌های دیگر با محدودیت‌هایی مواجه بوده است که عبارتند از:

(۱) امکان تعمیم نتایج این پژوهش به حسابرسی داخلی موسسات مالی و یا بانک‌ها دیگر وجود ندارد.

(۲) توسعه فرهنگ سازمانی: ایجاد محیط کاری حمایتی می‌تواند منجر به تشویق حسابرس به تعاملات مثبت و کاهش سطح تعارض در محیط کار گردد و با تأکید بر پایبندی به ارزش‌های سازمانی و بهبود مطلوبیت کاری از طریق شفافیت و ارتباطات موثر می‌تواند حسابرسان را به ترویج ارزش‌های سازمانی تشویق نمود.

(۳) مدیریت فرسودگی شغلی: ارائه برنامه‌هایی برای کاهش فشار شغلی و فرسودگی، شامل مشاوره و حمایت روانی و ایجاد سیاست‌هایی برای تسهیل تعادل بین کار و زندگی شخصی کارکنان می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا حسابرسی با کیفیتی را انجام دهند.

(۴) توسعه مهارت‌های فردی: با برگزاری دوره‌های آموزشی برای تقویت تاب‌آوری و مهارت تحمل ابهام و تقویت استقلال فکری می‌توان حسابرسان را به اتخاذ تصمیمات مستقل و خلاقانه با ارائه فضا و منابع لازم تشویق نمود.

(۵) پشتیبانی از بهداشت روانی: ایجاد برنامه‌های بهداشت روانی، ارائه خدمات مشاوره و برنامه‌های بهداشت روانی برای حسابرسان، ترویج فعالیت‌های تفریحی و اجتماعی، برنامه‌ریزی برای فعالیت‌های اجتماعی و تفریحی به منظور کاهش منفی‌نگری و تقویت روحیه تیمی می‌تواند به حسابرسان در جهت پایبندی به اصول کاری و انجام کار حسابرسی با کیفیت بالا کمک کند.

(۶) فراهم کردن ابزارهای تصمیم‌گیری: استفاده از تکنولوژی و نرم‌افزارها، ارائه ابزارهای نرم‌افزاری و ایجاد مدل‌های استاندارد برای تصمیم‌گیری در شرایط پیچیده و ابهام می‌تواند به حسابرسان در تصمیم‌گیری‌های صحیح و اثربخش کمک کند.

(۷) ترویج این نکته که یکی از راه‌های موفقیت حسابرسان، خدمت خالصانه به همکاران است. پس باید بر روی بهبود شخصیت فردی حسابرسان کار کرده و آن را بهبود بخشید. پیشرفت باعث بهبود شخصیت حسابرسان می‌شود.

(۸) مدیران شرکت‌ها و سازمان‌های حسابرسی باید بدانند که تداوم تلاش، در بهبود ویژگی‌های شخصیتی مطلوب، کلید موفقیت حسابرسان است.

(۹) آموزش حسابرسان برای کاهش و یا حذف رفتارهای نادرست تا درک کنند که هنگامی که حسابرسان رفتارهای نادرست را از خود دور می‌کنند فرصت‌ها و موفقیت‌های کاری بیشتری به طرف آنها می‌آید در نتیجه موفقیت آنها بیشتر خواهد شد. حسابرسان حرفه

- ۲) این پژوهش در بازه خاصی از زمان انجام گرفته است. بنابراین، ممکن است نتایج این پژوهش در زمان دیگر با این پژوهش متفاوت باشد.
- ۳) قضاوت حرفه ای و شک و تردید حسابرسان از شاخص های مدل است. دارای ابعاد گسترده و پیچیده ای است و تحلیل آن خارج از کنترل این پژوهش بود.
- فهرست منابع**
- ابراهیمی، ابراهیم و اسماعیل زاده، حجت. (۱۳۹۴). سوگیری های شناختی در قضاوت حرفه ای حسابرسان، فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۴(۱۳)، ۷۴-۸۷.
- بختیاری، عباس؛ حجازی، رضوان و جرجرزاده، علیرضا. (۱۴۰۰). شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۷)، ۱۴۳-۱۵۸.
- بمانی محمدآبادی، مجید، رویایی، رمضانعلی. (۱۴۰۰). تاثیر ایدئولوژی سیاسی و تعهد حرفه ای بر قضاوت حرفه ای حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۹)، ۵۷-۶۷.
- بنی مهد، بهمن، شیرزاد، بهرام. (۱۳۸۸). بررسی و تبیین متغیرهای حسابداری با نوع اظهار نظر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، ۳(۲)، ۶۵-۷۶.
- حساس یگانه، یحیی و عموزاد مهدیرجی، شهرام. (۱۳۹۹). عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان و فشارهای وارده بر آنها، فصلنامه علمی مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۷)، ۲۶-۱.
- خوش طینت، محسن، بستانیان، جواد، (۱۳۸۶). قضاوت حرفه ای در حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵(۱۸)، ۲۵-۵۷.
- رجبعلی زاده، جواد. (۱۳۹۵). تاثیر احساسات و حالات روانی حسابرسان بر قضاوت حرفه ای حسابرسی: بررسی مطالعات و ارائه چکیده های از مفاهیم و رویکردهای پیشنهادی، مجله پژوهش های تجربی حسابداری، شماره ۳۱.
- شفعتی، مرتضی، عبدلی، محمدرضا و ولیان، حسن. (۱۳۹۹). طراحی الگوی ساختاری استدلال حسابرس با استفاده از رهیافت الگو سازی ساختاری تفسیری فازی، فصلنامه مطالعات میان رشته ای در علوم انسانی، شماره ۴۸.
- صفاجو، محسن و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۰). تاثیر تردید حرفه ای بر قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان با توجه به نقش میانجی خلاقیت فردی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹(۳۹)، ۳۳۷-۳۴۹.
- صفرزاده بندری، محمدحسین، عرب مازار یزدی، محمد و هوشمند کاشانی، عباس. (۱۳۹۹). تاثیر اندازه مؤسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسان بر استدلال های حسابرسان مستقل در مراحل مختلف نظریه رشد اخلاقی کالبرگ، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۴)، ۶۴۸-۶۲۴.
- مهرانی، ساسان؛ علی، ثقفی؛ محمد، موسی خانی؛ سحر، سیاسی. (۱۳۹۰). عوامل موثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران. فصلنامه اخلاق در علوم رفتاری، ۶(۳)، ۱۲-۶.
- Benston, G.J., & A.L. Hartgraves. (2017). Enron: What Happened and What We Can learn from it, *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(2), 105-127.
- Chung, J., J. Cohen, and G. S. Monroe. (2018). the effect of moods on auditors' inventory valuation decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (2): 137-159.
- Delia, D. (2020). Elevating Professional Reasoning in Auditing. *Psycho-Professional Factors Affecting Auditor's Professional Judgment and Skepticism*, *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*. 20(2), 46-80
- DELIU, Delia, (2020), Elevating Professional Reasoning in Auditing. *Psycho-Professional Factors Affecting Auditor's Professional Judgement and Skepticism*, *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*, Vol.20.
- Fernando, G. D., Abdel Meguid, A. M., & Elder, R. J. (2010). Audit quality attributes, client size and cost of equity capital. *Review of Accounting and Finance*, 9(4), 363-381.
- Glover, S.M., & Prawitt, D.F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing*, 8.
- Hu, C, Parmod Chand, and Elaine Evans, (2013), "The Effect of National Culture, Acculturation, and Education on Accounting Judgments: A Comparative Study of Australian and Chinese Culture", *Journal of International Accounting Research: Fall*, Vol. 12, No. 2, PP. 51-77.
- Huang, Q. (2021). Do critical audit matter disclosures impact investor behavior? Ph.D. Dissertation, Columbia University.
- Janssen, S., Hardies, K., & Vanstraelen, A. (2021). Auditors' professional skepticism: Traits, behavioral intentions, and actions in the field, (February 12, 2021). *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3717615>
- Johari1, R., J. Hati, T., M. Sayed Hussin, S., H., S. (2022). Factors Influencing Auditors' Professional Scepticism: Malaysian Evidence, *Universal Journal of Accounting and Finance* 10(1): 243-253.

18. Huang
  19. Johari I
  20. Janssen
  21. Sandelowski & Barroso
  22. Critical Appraisal Skills Programme Rubric (CASP)
  23. Rubric
  24. Armitage
- Kent, P., Munro, L. and T. Gambling, (2006), "Psychological Characteristics Contributing to Expertise in Audit Judgment", *International Journal of Auditing*, No. 10, PP. 125-141.
- Knechel, W. Robert (2020). Behavioral Research in Auditing and Its Impact on Audit Education. *Issues in Accounting Education*, Vol. 15, No. 4, pp. 695-712.
- Lehmann C. M, Norman C. S. (2006). The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment in Auditing: An Experimental Investigation. *Behavioral Research in Accounting*; 18: 65-83.
- Mauts, R.K., and H. A. Sharaf, 1961, "The Philosophy of Auditing", Sarasota, FL: American Accounting Association. "Oxford Word power Dictionary", 1994, Oxford University Press.
- Reynolds, J., & Francis, J. R. (2001). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375-400.
- Shapiro, M., Koh, H., and Killough, L. (2003). Underreporting and premature signoff in accounting. *Managerial Auditing Journal*, vol. 18, pp. 478-48.
- Şpan, G.A. (2018). Foundation of the Professional Judgment in Statutory Audit. PhD thesis, Babeş-Bolyai University, ClujNapoca.
- Sweeney, B., & McGarry, C. (2010). Commercial and professional audit goals: Inculcation of audit seniors. *International Journal of Auditing*, 15(3), 316-332.
- Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531-551
- Trotman, K.T., (2020), the Review Process and the Accuracy of Auditor Judgments. *Journal of Accounting Research*, 23(2): 740-752.
- Vogel, J. (2010). Bonjour on explanation and skepticism, *Studies in History and Philosophy of Science* 41(4), pp413-421.
- White, R. (2010), "Evidential Symmetry and Mushy Credence", *Academy of Management Review*, 23(3), PP. 513-530.

#### پی نوشت:

1. Span
2. Trotman
3. Chung
4. Knechel & Robert
5. Benston & Hartgraves
6. Glover & Prawitt
7. Mauts & Sharaf
8. Lehmann & Norman
9. Sweeney & Mc Garry
10. Hu
11. Kent
12. Fernando
13. Reynolds & Francis
14. Delia
15. Shapiro
16. Vogel
17. White



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 17/ No. 65/ Spring 2027

## **Application of a Qualitative Meta-Synthesis Approach to Identify the Main Factors Enhancing the Level of Professional Reasoning in Auditing**

**Iraj Kahrari**

Ph.D. Student in Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
irajkh1348@yahoo.com

**Mehran Matinfard**

Corresponding author, Assistant Professor of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
m\_matinfard@iau-tnb.ac.ir

**Mohammad Hassani**

Assistant Professor of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
m\_hassani@iau-tnb.ac.ir

**Aliakbar Chaharmahali**

Assistant Professor of Accounting, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
a.chaharmahali@yahoo.com

### **Abstract**

This article aims to identify the main factors that enhance the level of professional reasoning in auditing, focusing on the psychological factors that influence professional judgment and auditors' skepticism. The type of research is descriptive-survey. The data collection method involved document reviews, and the approach and orientation of this article are inductive and fundamental. The research was conducted by reviewing 253 credible scientific and research articles using a meta-synthesis approach, ultimately selecting 42 articles to extract the psychological factors affecting professional judgment and auditors' skepticism. After identifying 75 initial codes and conducting a thorough analysis, 25 main factors enhancing the level of professional reasoning in auditing, centered on the psychological factors affecting professional judgment and auditors' skepticism, were identified and extracted. These factors include self-interest, level of job burnout, effective and correct decision-making, organizational commitment, job satisfaction, mental health, quality of organizational interactions, level of introversion, control behaviors and thoughts, interpersonal intelligence, auditors' wisdom, executive thinking style, personal resilience, independence of personality and thought, job pressure, ambiguity tolerance skills, individual attitudes and characteristics, personal values, stress management, level of conflict in the workplace, auditors' negativity, personal opportunism, desirable personality traits, perceptual errors, and level of focus and calmness.

**Keywords:** Auditing, professional reasoning, professional judgment, skepticism.