طراحی مدل تردیدحرفه‌ای بر اساس ذهنیت و نگرش حسابرسان: با استفاده از تحلیل داده‌بنیاد

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۷/۲۲
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۸/۲۸

■ حسن ولیان[۱]
■ محمدرضا عبدلی[۲]
■ علی استادهاشمی[۳]
■ مهدی صفری گرایلی[۴]

چکیده:

مفهوم تردیدحرفه‌ای یک مفهوم فراگیر در تمامی استانداردهای حسابرسی محسوب می‌شود و اغلب تدوین کنندگان آیین‌نامه‌های حسابرسی در سرتاسر دنیا اغلب فقدان تردید را دلیل اصلی ناکارآمدی حسابرسی می‌دانند. علیرغم این اهمیت، همچنان تعریف دقیق و روشنی از تردیدحرفه‌ای وجود ندارد و پژوهش‌های انجام شده، انسجام تئوریک و یکپارچه‌ای از این موضوع ارائه نکرده‌اند. لذا هدف این پژوهش طراحی مدل تردیدحرفه‌ای بر اساس ذهنیت و نگرش حسابرسان با استفاده از تحلیل داده بنیاد می‌باشد تا از این طریق به توسعه و بسط تئوریک مفهوم تردید از دو منظر ذهنیت و نگرش حسابرسان کمک نماید. روش‌شناسی این تحقیق از حیث نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای، از حیث هدف جزء تحقیقات اکتشافی و از حیث روش اجرای کار کیفی می‌باشد. بر اساس روش‌شناسی کیفی از طریق تحلیل تئوری زمینه‌ای (تحلیل داده بنیاد) و با انجام مصاحبه داده‌های لازم جمع‌آوری گردید و کد گذاری باز، انتخابی و محوری انجام گرفت و در نهایت مدل پژوهش بر اساس چارچوب تئوریک طراحی شد. یافته‌های پژوهش نشان داد، ذهنیت و نگرش تردیدحرفه‌ای تحت تاثیر مجموعه عوامل روانشناختی فردی و علل اجتماعی و فرهنگی هستند که در شکل‌گیری تردیدحرفه‌ای حسابرسان نقش ایفا می‌کنند. سپس مشخص گردید، پیامد وجود ذهنیت تردیدگرایی حسابرسان می‌تواند پیامدهایی همچون ارزیابی انتقادی شواهد و مدارک و ارزیابی شناختی را به همراه داشته باشد و از طرف دیگر پیامد وجود نگرش تردیدگرایی حسابرسان نیز می‌تواند ثبات هیجانی و قضاوت‌های حرفه‌ای را به همراه داشته باشد.

کلید واژه: ذهنیت تردیدحرفه‌ای، نگرش تردیدحرفه‌ای، تحلیل داده‌بنیاد

۱. استادیار گروه مدیریت، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران. نویسنده مسئول. ایمیل:
hasan.valiyan@yahoo.com
۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران
۳. مربی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، شاهرود، ایران
۴. دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

مقدمه

موضـوع حسابرسی با توجه به حساسیت‌های تخصصی، موضوعی مهم و چالش برانگیز است، زیـرا حسابرسی باعث ایجـاد ارزش افزوده برای صورت‌های مالی می‌شود. یک موسسه حسابرسی مستقـل و با مهارت، قادر بـه شناسایی ارائه نادرست اقلام صورت های مالی واحد مورد رسیدگی بوده و می‌تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تاثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، به کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد. موضوع تردیدحرفه‌ای حسابرسان را می‌توان از دو منظر استانداردهای رفتاری و حسابرسی و از بعد تحقیقات دانشگاهی واکاوی نمود (ولیان و همکاران، ۱۳۹۶: ۲۱۶). در واقع مباحث مربوط به تردیدحرفه‌ای در حسابرسی هم از نظر استانداردها و هم به لحاظ نظری روند رو به توسعه‌ای را در طی چند سال اخیر طی نموده است و بر اساس آن شک و تردید مبتنی بر بیطرفی حسابرسان سنگ بنـای حرفه‌ی حسابرسی در دنیای امروز می‌باشد (مهربان‌پـور و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۰۸). اهمیـت تردیدحرفه‌ایـی[1] () در سراسر استانداردهای حسابرسی تاکیـد شده است به گونه‌ای که حسابرسـان ملزم هستند تا شـک و تردید را در کل فرآیند حسابرسی مد نظر قرار دهند (انجمن حسابـداران رسمی آمریکا[2]، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۲). روح استانداردهای موجود در زمینه‌ی تردیدحرفه‌ای حسابرسـان مبتنی بـر بررسی صحت و درستی شواهد و مدارک ارائـه شده از جانب صاحبکاران می‌باشد (نولدِر و کادئوس[3]، ۲۰۱۸: ۱) و از این طریق به شاخص‌های تقلب (هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی[4]، ۲۰۰۶) و سوگیری‌های مدیران شرکت‌ها (هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللـی[5]، ۲۰۱۷) حساس باشنـد و شواهد و مدارک به صورت چالشـی و دقت مورد ارزیابی قـرار دهند (نولدِر و پالمـروس[6]، ۲۰۱۸). هیات استانداردهای حسابرسـی بین‌المللی[7] (۲۰۱۲) تاکیـد می‌کند که تردیدحرفه‌ای ریسک شرایط غیرمعمولی را کـه مورد غفلت قرار گرفته است، ریسک تعمیم‌سازی بیش از حد معمول به منظور نتیجه گیری از مشاهدات حسابرسی، و ریسک استفـاده از فرضیات نادرست در تعیین ماهیت، زمان بندی، وسعت و بزرگی رویه‌های حسابرسی و ریسک ارزیابی نتایج، را کاهش می‌دهد. بنابراین، تردیدحرفه‌ای می‌تواند به عنوان نیرویی تلقی شـود که حسابرسان را وادار بـه شناسایی خطاهای و موارد غیرمعمولی بالقوه و بررسی انحرافات، می‌کنـد. این بدان معناست که سطح مناسبی از تردیدحرفه‌ای برای داشتن حسابرسی با کیفیت بـالا ضروری است (ژئو[8]، ۲۰۱۷: ۱۵). علی رغـم اهمیت تردیدحرفه‌ای، هیچ اتفاق نظری روشنی دربـاره چستی و چگونگی اندازه‌گیـری آن وجود ندارد. قانونگذاران عمومـا تردید حرفه‌ای را به

1. Professional skepticism
2. AICPA
3. Nolder & Kadous
4. International Auditing and Assurance Standards Board (2006)
5. International Auditing and Assurance Standards Board (2017)
6. Nolder &Palmrose
7. IAASB
8. Zhou

عنـوان نگرشی تعریـف می‌کنند که شامل یک ذهنیت پرسشگر و یک ارزیابی بحرانی از شواهد و مدارک می‌شود (آشبهور و کلائـوس[1]، ۲۰۱۷: ۴؛ هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عـام[2]، ۲۰۱۲: ۸). از طـرف دیگر اندیشمندان و محققان تردیدحرفـه‌ای را اغلب ذهنیتی تعریف می‌کننـد که بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تاثیر می‌گذارد (گلـوِر و پراویت[3]، ۲۰۱۴: ۱۶؛ رانزِل و همکـاران[4]، ۲۰۱۱: ۵). در حالیکه هیـچ گروهی نحوه‌اندازه‌گیری یا مستندسازی تردیدحرفه‌ای را تعییـن نکرده‌انـد، قانونگذاران اغلـب ناکارآمدی حسابرسی را به فقـدان تردیدحرفه‌ای نسبت می‌دهند (انجمن بین‌المللی حسابرسان مستقل[5]، ۲۰۱۵ و ۲۰۱۶). مفهوم و تعریف تردیدحرفه‌ای از منظـر محققان معمولا بدلیـل نبود انسجام و یکپارچگی هـم در استانداردها و هم در مفاهیم نظـری و تئوریک باعث نوعی سردرگمی در توسعـه‌ی پایدار این مفهوم در حرفه‌ی حسابرسی به عنوان یک التزام عملی شده است (هِرت و همکاران[6]، ۲۰۱۳: ؛ نلسون[7]، ۲۰۰۹: ؛ تحریری و پیری سقرلـو، ۱۳۹۵: ۱۱۸). برای مثال، برخـی از پژوهشگران همچون کوهِـن و همکاران[8] (۲۰۱۷)؛ هِرت[9] (۲۰۱۰) و کوآداکرز و همکاران[10] (۲۰۱۴) تردیدحرفه‌ای را به عنوان یک ویژگی فرد یا یک ویژگـی شخصیتی می‌دانند. در مقابل، برخی از محققین یک حسابرس با تردیدحرفه‌ای بیشتر را بـه عنوان فردی می‌دانند که این احتمال را در نظـر می‌گیرد که صورت‌های مالی بیش از میزان متعارف دچار انحراف است یا برای نتیجه گیری منصفانه مستلزم شواهد و مدارک بیشتر می‌باشد. در نتیجـه، تردیدحرفه‌ای به طور کلی برحسب ارزیابی‌های بیشتر ریسک (قضاوت مبتنی بر شک و تردید) و نیاز بیشتر به شواهد و مدارک (رفتارهای مبتنی بر شک و تردید)،اندازه‌گیری می‌شود (نلسـون، ۲۰۰۹: ۷؛ بل و همکـاران[11]، ۲۰۰۵: ۲۵). یکی از مباحث بسیـار مهم در نبود انسجام عـدم مفهوم‌سازی مناسب تردیدحرفه‌ای بـر اساس ذهنیت و نگرش حسابرسان می‌باشد. ذهنیت حسابـرس اشـاره به یک مجموعه از معیارهـای قضاوتی، فرآیندهـا و رویکردهای شناختی برای تسهیل‌سازی در حسابرسی صورت‌هـای مالی می‌باشد (گلویتزِر[12]، ۱۹۹۰: ۵۶). بنابراین، ذهنیت حسابرسـی برحسـب روش‌های‌اندازه‌گیری پردازش شناختی، شامل واکـاوی صورت‌های مالی و بررسی شواهد و مستندات شرکت‌ها می‌باشد که حسابرسان بر اساس بینش حرفه‌ای خود اقدام به

1. Asbahr & Klaus
2. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
3. Glover & Prawitt
4. Ranzilla et al
5. International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)
6. Hurtt et al
7. Nelson
8. Cohen et al
9. Hurtt
10. Quadackers et al
11. Bell et al
12. Gollwitzer

تایید یا عدم تایید آن می‌نمایند (فوجیتا و همکاران[1]، ۲۰۰۷: ۴۹؛ بایِر و گلویتزِر[2]، ۲۰۰۵: ۳۱۵). بنابرایـــن، مفهوم‌سازی ذهنی در تردیدحرفـــه‌ای، ایده‌های را مطرح می‌کند که پردازش اطلاعات، به ویژه، تفکر بحرانی یک مولفه مهم برای تردیدحرفه‌ای محسوب می‌شود. این تحقیق به منظور بســـط و توسعه روش‌های‌اندازه‌گیری برای محاسبه و ماهیت تفکـــر بحرانی حسابرسان، از تئوری ذهنیـــت بهره می‌برد. تفکر بحرانی نشـــان می‌دهد که آیا ذهنیت حسابـــرس نسبت به اطلاعات، پرسشگـــری، هشدار دهندگی و عینی گرایی حساس است یا خیر. به عبارت دیگر تفکر بحرانی بر شکل‌گیـــری و میزان قدرت ذهنیت شک گرایانه حسابرسان تاثیر می‌گذارد. از طرف دیگر، نگرش عبارت است از واکنش‌های ارزیابی کننده در ارتباط با یک هدف یا منظور. این واکنش‌های ارزیابی کننده عبارتند از باورها و احساساتی که از نیت و رفتار فردی نشات می‌گیرد (آژِن[3]، ۲۰۰۵: ۱۰). در واقـــع نگـــرش تردیدحرفه‌ای، اشاره به بررســـی کنجکاوانه شواهد و مـــدارک صورت‌های مالی شرکت‌ها دارد. این بدان معناست که نگرش تردیدحرفه‌ای می‌تواند برحسب باور حسابرس نسبت بـــه ریسک و احســـاس تردید در رابطه با اظهارات مدیریت یا شواهد تعـــادل ایجاد نماید. بنابراین مفهوم‌سازی نگرشِ تردید، این ایده را مطرح می‌سازد که قضاوت‌های درست، شناختی و عاطفی، مولفه‌هـــای مهم برای تردیدحرفه‌ای محسوب می‌شوند. همانطور که گفته شد بدلیل نبود انسجام و یکپارچگـــی نظری حداقل در بخـــش مفاهیم نظری و تئوریک، این پژوهـــش تلاش دارد، برای پیشبـــرد مباحث مبتنی بر ذهنیت‌هـــا و نگرش‌های حسابرسان در زمینـــه تردیدحرفه‌ای و درک بهتـــر رابطه بیـــن تئوری و عمل با اتکا به روش تحلیلی داده بنیـــاد به عنوان یک روش اکتشافی، بـــه بســـط و توسعه‌ی آن کمک نماید. در واقـــع فقدان رهنمود و اتفاق نظـــر در بین محققین در زمینه نحوه مفهوم‌سازی واندازه‌گیری تردیدحرفه‌ای و همچنین اختلاف نظر بین مفهوم‌سازی‌های تردیدحرفه‌ای محققین و قانونگذاران و دست‌اندرکاران، مانع از توانایی محققین برای تسهیل‌سازی تغییر مثبت در عمل و قوانین و مقررات می‌شود. این بدان معناست که روشن نیست که هدف از بررسی تردیدحرفه‌ای توسط محققین، کمک به حسابرسان برای بهبود قضاوت‌های شان می‌باشد یـــا کمک به قانونگذاران برای بهبود استانداردها، اجرای قانون و کیفیت حسابرسی است یا هر دو می‌باشـــد. برای مثال محققینی کـــه بر شک و تردید به عنوان یکی از ویژگی‌های فردی حسابرس تمرکـــز دارنـــد، نمی‌توانند اطلاعات خوبـــی در زمینه ویژگی‌های ساختـــاری محیط حسابرسی یا ویژگی‌های استاندارد که ترغیب کننده یا بازدارنده تردیدحرفه‌ای است، در اختیار جامعه‌ی علمی قـــرار دهد. در مقابل محققینـــی که حسابرسان را به گردآوری شواهـــد و مدارک و بیشتر تشویق می‌کننـــد، طرح‌هایـــی را ارایه می‌نمایند که سبـــب افزایش هزینه‌های حسابرســـی بدون افزایش کیفیـــت آن می‌گردنـــد. لذا با توجه به این شکاف‌های تئوریـــک و کاربردی، پژوهش حاضر تلاش دارد، از طریـــق ذهنیت و نگرش مفهوم‌سازی منسجمـــی از تردیدحرفه‌ای حسابرسان ارائه نماید. نکتـــه‌ی قابـــل توجه اینست، درحالیکـــه شرکت‌های حسابرسی گاهی اوقـــات از واژه «ذهنیت» و

1. Fujita et al
2. Bayer & Gollwitzer
3. Ajzen

تدوین کنندگان استاندارد گاهی اوقات از واژه «نگرش» در توضیح تردیدگرایی استفاده می‌کنند، آنهـا از حالـت محاوره‌ای به جای حالت علمـی بهره می‌برند. تحقیق حاضـر از تئوری ذهنیت و نگرش برای ترسیم این مولفه‌های علمی در استانداردهای حسابرسی استفاده می‌کند و همچنین روش‌هـای اندازه‌گیری را برحسب این تئوری‌ها به گونه‌ای طراحی می‌کند که محققین، شرکت‌ها و تدویـن کنندگان استاندارد برای درک مفهوم تردیدحرفه‌ای از مفهوم‌سازی مشترک بهره ببرند. بر اساس توضیحات داده شده، این پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال است که ذهنیت و نگرش تردیدگرایی بر اساس چه عوامل زمینه ای بر اعمال تردیدحرفه‌ای حسابرسان تاثیر می‌گذارد؟ در ادامه در بخش دوم پژوهش مبانی نظری و پیشینه تجربی، در بخش سوم روش تحقیق، در بخش چهارم تجزیه و تحلیل یافته‌ها و در نهایت در بخش پنجم بحث و نتیجه گیری ارائه می‌گردد.

مبانی نظری

افزایـش بکارگیری تردیدحرفه‌ای از سوی حسابرسان مسئلـه بسیار مهمی است که در حال حاضر حرفه جهانی حسابداری توجه بسیار زیادی به آن دارد. حوزه‌های گسترده‌ای از جمله اتحادیه اروپا[1] (۲۰۱۰)، هیئت رویه‌های حسابرسی[2] (۲۰۱۱)، سازمان تدوین کننده مقررات خدمات مالی و شورای گزارشگری مالی[3] (۲۰۱۰)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا[4] (۲۰۱۰) و به تازگی هیئت استانداردهـای حسابرسی و اطمینـان بخشی (۲۰۱۱) به این موضوع بارها تأکید ورزیده‌اند. بطور نمونه، انجمن حسابداران رسمی آمریکا در پاسخ به پیش نویس لایحه کمیسیون آمریکا[5] (۲۰۱۰) تاکیـد می‌کند که تردیدحرفه‌ای مهارتی اساسی محسـوب می‌شود و باید تحقیقی جهت ارزیابی چگونگـی اجرای تردیدحرفه‌ای صورت گیرد و اجزای رفتـاری[6] موجود در تردیدحرفه‌ای را مورد بررسـی قرار دهد. بطور نمونه آن بخـش از رفتار حسابرس که تحت تأثیر جانبداری‌ها و الگوهای فـردی قرار می‌گیرد. به تازگـی، رئیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تأکید کرده که اسـاس حسابرسی حسابداری عمومـی «استقلال[7]» و «تردیدحرفـه‌ای[8]» است (دتی[9]، ۲۰۱۱: ۹). مهم‌تـر آنکـه تردیدحرفه‌ای باید ریشه در صداقت و اعتماد داشته باشد. این به فلسفه عدم صداقت و عدم اطمینان اشاره ندارد (برتون[10]، ۱۹۸۰: ۱۱). اگر حسابرس مدیر را صادق نبیند و بـه او اعتماد نکند، باید خـود را کنار بکشد. در تردیدحرفه‌ای حسابرسی اصل «اعتماد کن ولی

1. European Union (EC)
2. Auditing Practices Board
3. Financial Services Authority and the Financial Reporting Council
4. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
5. European Commission Green Paper (EC)
6. Behavioral Elements
7. Independence
8. Professional Skepticism
9. Doty
10. Burton

ثابت کـن[1]» برقرار است (گرومت[2]، ۲۰۰۳). هرچند اهمیـت تردیدحرفه‌ای به روش‌های مختلف مورد تأکید قرار گرفته است اما اساس مشترک همه آن‌ها این است: «چگونه حسابرسان می‌توانند میـزان مناسبی از تردیدحرفه‌ای را بکارگیرند؟». از آنجایی که میزان تردیدی که باید بکار گرفته شـود تحت تأثیر عوامل زیادی اسـت، ارتقاء تردیدحرفه‌ای کارسـاده‌ای نمی‌باشد (توبا[3]، ۲۰۱۱: ۱۲۰). هـارت[4] (۲۰۱۰) محققـی تأثیرگذار در این زمینه، تردیدحرفـه‌ای را «ویژگی فردی چند بعـدی[5]» می‌داند. این دیدگاه هم راستا بـا تحقیقات پیشین وی است (هِرت، ۱۹۹۹: ۲۱۰؛ هِرت و همکـاران، ۲۰۰۸: ۱۷) که تردیدحرفه‌ای را بیشتـر خصیصه‌ای فردی می‌داند تا اینکه واکنشی از سوی حسابرس به شرایط موجود باشد. قضاوت‌ها مرهون خصیصه‌های فردی حسابرسان است. در هرصـورت، این دیدگاه طبیعت پیچیده تردیدحرفه‌ای حسابرسان را بیش از حد ساده می‌کند. هِـرت و همکـاران (۲۰۱۳) در تحقیقی با عنوان «تحقیق در رابطـه با تردیدحرفه‌ای حسابرسان: فرصت‌هـا و تحلیل‌ها برای تحقیقات آتی» نیاز به انجام پژوهش‌های آتی در زمینه تردیدحرفه‌ای بـا در نظر گرفتن تأثیـر تجربه و فشار بودجه زمانی بر تردیدحرفـه‌ای حسابرسان را خاطر نشان کردند. تردیدحرفـه‌ای در حسابرسی مفهومی دو گانه متشکل از دو بعد معرفتی[6] و روانشناختی[7] است (توبا، ۲۰۱۱).

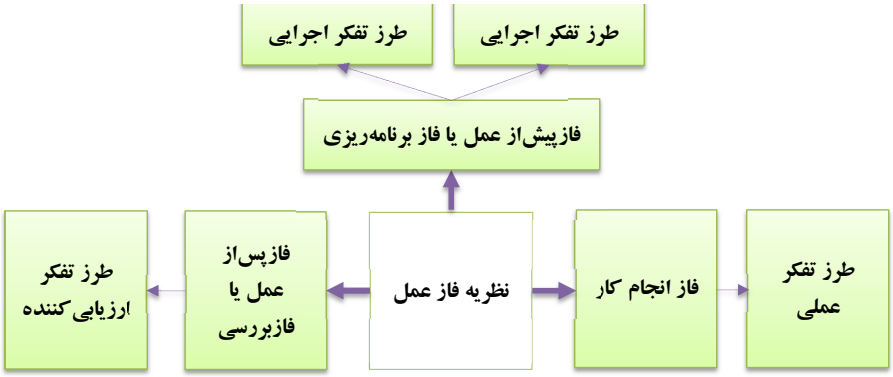
- مفهـوم اول به روش شناخت مربـوط می‌شود و اساساً به این می‌پردازد که حسابرس باید چه رویکـردی را قبل از طراحی فراینـد حسابرسی برگزیند. به عبارتـی دیگر، چگونه حسابرس نسبـت به صورت‌های مالی باوری معقول و موجـه درخود ایجاد می‌کند. اساساً این حوزه به روش شناخت در فلسفه مربوط می‌شود.
- مفهـوم دوم به گرایـش حسابرس به ایجاد سـؤال در موقعیت معینـی از حسابرسی مربوط می‌شود و اساساً به‌اندازه‌گیری کمیّت و کیفیت ذهن پرسشگر حسابرس می‌پردازد. به عبارتی دیگـر، عوامـل مؤثر بر ذهن پرسشگـر حسابرس را مشخص نموده و عمـق تردیدحرفه‌ای بر حسب این عوامل رااندازه‌گیری می‌نماید. فرض این فعالیت‌ها براین است که روش شناخت به روش انجام قضاوت و تصمیم‌گیری مربوط می‌شود.

در ادبیات روانشناسی الگوهای ذهنی را عموماً به صورت مجموعه‌ای از روش‌های فکری متضاد می‌شناسند. بیش از یک رویکرد نظری برای الگوهای ذهنی وجود دارد. رویکرد مورد علاقه در این مطالعه نظریه فاز عمـل می‌باشد. این نظریه پرکاربردترین رویکرد نظری در تحقیقات حسابرسی

1. Trust, but verify
2. Grumet
3. Toba
4. Hurtt
5. Multi-dimensional individual characteristic
6. epistemic
7. psychological

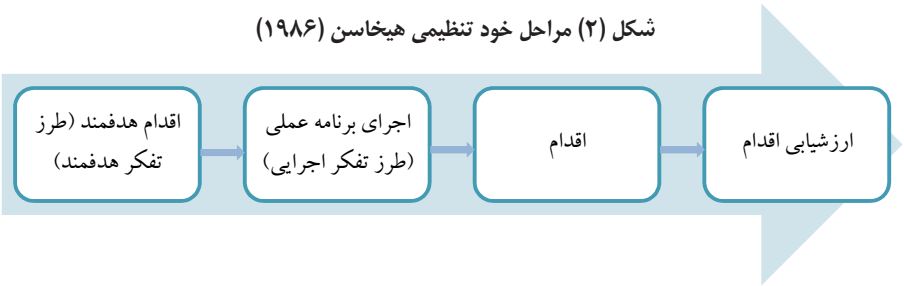
اســت زیرا الگوهای ذهنــی را با فازهای برنامه‌ریزی[1]، عمل[2] و بررســی عمل[3] همسو می‌کند. این رویکــرد بــه صورت خلاصه در شکل (۱) ارائه شده است. نظریه فاز عمل چهارنوع طرز تفکر دارد: طرز تفکر هدفمند و طرز تفکر اجرایی که مربوط به فاز «پیش از عمل» یا فاز برنامه‌ریزی هستند؛ طرز تفکر عملی که با انجام کار در ارتباط است و طرز تفکر ارزیابی کننده که با فاز «پس از عمل» یا فاز بررسی مرتبط می‌باشد (گولویتزر[4]، ۱۹۹۰).

شکل (۱) عناصر نظریه فاز عمل (منبع: گولویتزر، ۱۹۹۰)



گولویتــزر (۱۹۹۰) و گولویتــزر و بایر (۱۹۹۹) برمبنای کار اولیه انجام شده توسط هیخاسن[5] (۱۹۶۸) دو نوع طرز تفکر در اشخاص شامل طرز تفکر هدفمند و طرز تفکر اجرایی را قبل از انجام دادن هــر گونه اقدامی توسط شخــص، توصیف می‌کنند. شکل (۲)، مدل اولیه هیخاسن (۱۹۸۶) را نمایش می‌دهد:

شکل (۲) مراحل خود تنظیمی هیخاسن (۱۹۸۶)



1. planning
2. action
3. review phases of action
4. Gollwitzer
5. Heckhausen

افـراد در طـرز تفکر هدفمند در این مورد تصمیم‌گیری می‌کنند که کدام عمل را انجام دهند در حالـی که در طرز تفکر اجرایی، افـراد در حال برنامه‌ریزی برای پیاده کردن یک عمل هستند (فریتس و گولویتزروتراپ، ۲۰۰۴). تحقیقات در روانشناسی، درارتباط با طرز تفکر هدفمند، نشان دهنـده وجود بی طرفی و سطح بالای تفسیر شواهـد وراه حل‌های جایگزین می‌باشد (گولویتزر، ۱۹۹۰). مطالعـات در روانشناسی نشان می‌دهد زمانی که افـراد وارد طرز تفکر اجرایی می‌شوند عینیـت و بی طرفـی به طور قابل توجهی کاهـش می‌یابد، زیرا فرد برای یـک اقدام مفروض به قطعیـت می‌رسد. پس از تصمیم‌گیری در رابطه با اقدام، فرد بـر شواهد یا راهکارهای جایگزینی متمرکـز می‌شـود که به نفع اقـدام انتخابی وی اسـت (مهربان پور و همکـاران، ۱۳۹۷: ۱۱۲). تحقیقـات حسابداری پیشین نشان می‌دهند که اغلب جهت گیری اهداف حسابرسان برای کسب رضایـت مشتریان آنها می‌باشد. در چند مطالعه ذکر شـده است که حسابرسان تمایل دارند تا از مشتریان خود حمایت کنند و این تمایل سبب جستجوی جانبدارانه برای کسب شواهد حسابرسی و پـردازش آن می‌شود (ماتیگـو[1]، ۲۰۱۰: ۱۹). رفتار مشاهده شده حسابرسان در این مطالعات با ایـن مفهوم همخوانی دارد که حسابرسان در معـرض حرکت مستقیم به سوی طرز تفکر اجرایی می‌باشند. عملی که با پیشنهاد گولویتزر (۱۹۹۰) همخوانی دارد مبنی بر اینکه طرز تفکر هدفمند می‌توانـد نادیده گرفته شـود. از لحاظ نظری، حسابرسان دارای طرز تفکـر هدفمند، مدت زمان بیشتـری بی طرف باقی می‌مانند و این امر می‌تواند تردیدحرفه‌ای آنها را افزایش داده و به مقابله با جانبداری‌هایی مانند تمایل به طرفداری از مشتری کمک نماید. به عنوان نمونه، در حسابرسی یـک برآورد پیچیده، حسابرسـان دارای طرز تفکر هدفمند باید جستجـوی بی طرفانه‌تری برای شواهـد حسابرسی و پردازش آنها داشته باشند در مقایسه با فردی که به سوی طرز تفکر اجرایی در فرایند حسابرسی حرکت می‌کند (مهربان پور و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۱۳).

ذهنیت تردیدگرایی

ذهنیـت، یـک حالت از ذهن یا جهت گیری شناختی است کـه عملکرد یک وظیفه خاص را تسهیـل می‌بخشد (آچزیگِر و گولویتزِر[2]، ۲۰۱۰: ۳۱۱). این جهت گیری‌های شناختی، معیارهای قضاوتـی، فرایندهـا و رویه‌های شناختـی را تشکیل می‌دهنـد (گولویتـزِر، ۱۹۹۰). برای مثال، ذهنیت‌هـای کل نگر، فرایندهایی را بکار می‌گیرنـد که‌اندیشیدن به یک تصویر بزرگتر را تسهیل می‌بخشنـد، درحالیکه ذهنیت‌هـای تدریجی، به منظور حل مسائل مستلـزم سازماندهی مجدد بخش‌هـای یک کل می‌باشند (هیگِز و چالیریـس[3]، ۱۹۸۰: ۳۵۳). ذهنیت‌های انتزاعی، ارزیابی و تصمیم‌گیری را در راستای اصول و باورهای فرد، تسهیل می‌کند، در حالیکه ذهنیت‌های بنیادی،

1. Montague
2. Achtziger & Gollwitzer
3. Higgins & Chaires

بـه سمت مشکلات آنـی تمایل دارند (فیتـاس و همکاران[1]، ۲۰۰۴: ۷۴۳؛ فیتـاس و همکاران[2]، ۲۰۰۱: ۴۱۰). ذهنیت‌های توجیهی، کار شناسایی بهترین مسیر رفتاری را تسهیل می‌بخشند، در حالیکـه ذهنیت‌های ابزاری، کار کامل ساختن یک مسیـر رفتاری انتخاب شده را آسان می‌سازد (گولویتـزِر، ۱۹۹۰). یافته مهم در تحقیقات انجام شـده در زمینه ذهنیت آن است، زمانیکه یک هماهنگی مناسب بین ذهنیت تصمیم گیرنده و نیاز برای تصمیم‌گیری یک وظیفه یا خاص وجود داشته باشد، کیفیت تصمیم‌گیری افزایش خواهد یافت (گریفیتث و همکاران[3]، ۲۰۱۶: ۵۳).

نگرش تردیدحرفه‌ای

نگـرش، یـک انسجام و تلفیـق ارزش گذارانه‌ی شناخت‌ها است و بر تجربـه در رابطه با یک موضوع، تاثیر میگذارد (کارنو و پریسلین[4]، ۲۰۰۶: ۳۴۶). ایگلی و چیایکن[5] (۲۰۰۵) باور دارند که درک ماهیـت نگرش، اولین گام برای درک رفتار انسـان و پرداختن به مشکلات اجتماعی است. نگـرش درباره اشیـاء، افراد یا رخدادها، قابل مشاهده نیستند، امـا می‌توانند از ابزار باورها (مانند شناخت) و احساسات (مانند عواطف) در رابطه با آنها، استنباط شوند. به نوبه خود، نگرش از توان بالقوه برای توضیح و پیش‌بینی رفتار برخوردار می‌باشند. تحقیقات زیادی در روانشناسی اجتماعی وجـود دارد کـه نشان می‌دهند، نگرش ها، مجاری هستند کـه از طریق آن افراد محیط پیرامون خـود را حـس می‌کنند و ارزیابی هایشان از محیط اجتماعی را بمنظور جهت دهی به رفتار شان، منطبق می‌کنند (کاسیوپو و همکـاران[6]، ۱۹۸۹: ۱۵؛ فازیو[7]، ۱۹۸۹: ۸؛ گرینوالد[8]، ۱۹۸۹: ۳۸۹). در مقابل، استانداردهای حسابرس، تردیدحرفه‌ای در حسابرسی را به عنوان تاثیر تفسیر حسابرس بـر شواهد و مدارک و انتخاب روش حسابرسی در کـل فرایند، شرح می‌دهند. نگرش‌ها یک ابزار تطبیقی مناسب برای تردیدحرفه‌ای محسوب می‌شوند که از طریق آن ارزیابی درباره موضوع مورد نظـر و رفتار متناظر با آن شناسایی می‌شوند. این همان کاری است که تردیدحرفه‌ای حسابرسی انجام می‌دهد.

پیشینه تجربی

در رابطه با تردیدحرفه‌ای حسابرس در طی سال‌های اخیر هم به لحاظ تجربی و هم به لحاظ تئـوری پـردازی، توجه ویژه‌ای صورت پذیرفتـه است، چرا که موضـوع تردیدحرفه‌ای حسابرس یـک موضوع تخصصی و در عین حال مبتنی بـر ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان می‌باشد که

1. Freitas, Gollwitzer, & Trope
2. Freitas, Salovey, & Liberman
3. Griffith et al
4. Crano & Prislin
5. Eagly & Chaiken
6. Cacioppo et al
7. Fazio
8. Greenwald

مستقیمـا می‌تواند به کیفیت حسابرسی صورت‌هـای مالی کمک نماید در عین حال نیز می‌تواند همـراه بـا سوگیری‌هایی در زمینه رسیدگی بـه صورت‌های مالی باشد. در همیـن راستا در بعد تئوری‌سـازی تردیدحرفه‌ای پژوهش‌هایی همچون نادلر و کادوس[1] (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تئوری‌سازی شک و تردیدحرفه‌ای از منظر ذهنیت و نگرش حسابرسان بر اساس تحلیل داده بنیاد انجام دادند. در این پژوهش که از طریق سه مرحله کد گذاری باز، انتخابی و محوری انجام گرفت، ۲۵ متخصـص در رشته‌هـای حسابرسی و حسابداری مورد مصاحبه قـرار گرفتند. نتایج در قالب مدل پارادایمی نشان داد، تغییر استانداردها با رویکرد تغییر جوامع به عنوان یک الزام برای ارتقای سطح کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی از طریق شناخت بیشتر معیارهای ایجاد تردیدحرفه‌ای در حسابرسـان، محسوب می‌شود که نیازمند بازبینی استانداردهای حسابرسی می‌باشد. همچنین پژوهـش برازل و همکاران[2] (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنـوان پیامدهای تردیدحرفه‌ای: یک ویژگی بـرای کاهش احتمـال تقلب با استفاده از روش تحلیل محتوا انجـام دادند. در این پژوهش که با مطالعه بین از ۸۰ مقاله در مورد تردیدحرفه‌ای همراه بود، ۴ معیار اصلی تحت عنوان ویژگی‌های روانشناختی حسابرس، ویژگی‌های تخصصـی حسابرس، ویژگی‌های حمایتی شریک حسابرس و ویژگی‌های بازرگانی موسسات حسابرسی به عنوان عوامل مهم در تردیدحرفه‌ای شناسایی شدند. بـر اساس اولویت بندی‌ها مشخص گردید، حمایـت ادراک شده شریک حسابرس به عنوان عامل مهمی در تقویت تردیدحرفه‌ای همراستا با استاندارد شماره ۱ هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌ها () تاییـد گردید و ویژگی‌های بازرگانی موسسات حسابرسی را نیز به عنوان عامل تقلیل دهنده‌ی تردیدحرفـه‌ای حسابرسی بیان نمودند. از طرف دیگر، کوسوماوتی و سیامسودین[3] (۲۰۱۸) تاثیر تردیدحرفـه‌ای حسابرسان را بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش تعداد ۲۰۲ حسابرس عضو هیات حسابرسی‌اندونزی[4] () مشارکت داشتند که از حداقل مربعات جزئی[5] () برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید. نتایج ضمن تایید تاثیر تردیدحرفه‌ای حسابرسان بـر کیفیت حسابرسـی، وجود عوامل تأثیرگـذاری همچون محیط موسسـه حسابرسی، حمایت ادراک شـده موسسه و حمایت ادراک شـده شریک حسابرسی بر تقویـت ارتباط تردیدحرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی را مهم تلقی نمود. در تحقیقی دیگر کوهن و همکاران[6] (۲۰۱۷) در پژوهش خود نگرش‌های بی طرفی و شک و تردید را به عنوان دو بعد تردیدحرفه‌ایی و پیامدهای حسابرسـی همچون رفتار شهروندی، تعهد حرفه‌ای و جابجایی حسابرس مورد بررسی قرار دادند. در ایـن پژوهش که ۱۷۶ نفـر از حسابرسان مرد و زن در یکی از ایـالات کشور آمریکا مشارکت داشتند و ابزار پژوهش پرسشنامه بود، مشخص گردید، که نگرش بی طرفی حسابرس تاثیر مثبتی

1. Nadler & Kadous
2. Brazel et al
3. Kusumawati & Syamsuddin
4. Audit Board of the Republic of Indonesia
5. Partial Least Squares
6. Cohen et al

بـر روی مسیر شغلـی حرفه حسابرسی (مانند رفتار شهروند سازمانی و تعهد حسابرس)، از طریق سطوح بالاتـر حمایت ادراک شده‌ی شریک حسابـرس دارد، درحالیکه نگرش‌های شک و تردید گونه‌ی حسابرس تاثیر منفی بر مسیر شغلی حرفه‌ای حسابرسی از طریق سطوح پایینتر حمایت ادراک شده شریک دارد در حالیکه تاثیر مثبتی بر جابجایی حسابرسان می‌گذارد. در پژوهش‌های داخلی نیز مهربان پور و همکاران (۱۳۹۷) طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردیدحرفه‌ای در ایـران را بررسی نمودنـد. در این پژوهش از یک طرح پژوهشی به صورت ۳×۱ در سه وضعیت طرز تفکر هدفمند، طرز تفکر اجرایی و وضعیت بدون مستندسازی استفاده گردید. در شرایط اول آزمون تلاش شد تا طرزتفکر هدفمند برانگیخته شود. در شرایط دوم آزمون تلاش شد تا طرزتفکر اجرایـی تحریک گردد. در نهایت در شرایط سوم حسابرسـان در وضعیتی قرار گرفتند که در آن هیچ گونه دستورالعملی برای مستندسازی یا مداخله‌ای برای تحریک طرز تفکرتعبیه نشده است. طـرح پژوهشی این تحقیق، به طور تصادفی بین شرکـا و مدیران شاغل در مؤسسات حسابرسی عضـو جامعه حسابداران رسمی ایـران در سال ۱۳۹۶ توزیع و از بین پاس خهای دریافتی، بعد از حـذف داده‌های پرت وبا استفاده از روش نمونه گیـری هدفمند، تعداد ۶۰ پاسخ به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید، نتایج حاصل از آزمون فرضیات تحقیق نشان داد که حسابرسان در وضعیت طـرز تفکر هدفمند تردیدحرفـه‌ای بالاتری نسبت به دو وضعیت مربوط بـه طرز تفکر اجرایی و وضعیت بدون مستندسازی دارند. ولیان و صفری گرایلی (۱۳۹۷) در پژوهشی لگویی برای درک تردیدحرفـه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا ارائـه نمودند. این پژوهش که مبتنی بر روش تحقیـق ترکیبی (کیفی و کمـی) بود، از طریق چک لیست تهیه شـده مبتنی بر مبانی نظری و توزیـع آن بیـن ۱۶ نفر از اعضای پانل تلاش نمودند، معیارهای مهم بر تردیدحرفه‌ای را بر اساس تحلیـل دلفی مشخص نمایند. سپس مولفه‌های مورد نظـر در قالب پرسشنامه‌ی محقق ساخته، بین ۶۳ حسابرس، که از طریق روش نمونه گیری در دسترس انتخاب شدند، توزیع گردید. نتایج نشـان داد، ویژگی‌های روانشناختی، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت‌های حرفه‌ای و عوامل محیطی تاثیـر مثبت و معناداری در تردیدحرفه‌ای حسابرسـان ایفا می‌نمایند. در نهایت ولیان و همکاران (۱۳۹۶) بـر اساس تحلیل تفسیری-ساختاری () عوامل موثر بـر تردیدحرفه‌ای حسابرسان را در قالب مدلی اولویت بندی و طراحی نمودند. در این پژوهش ابتدا ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و حسابرسـی بـه عنوان اعضای پانل مولفه‌ها را شناسایـی و در بخش کمی ۱۲ نفر از حسابرسان بـا تجربه از طریق پرسشنامه ماترسی اقدام بـه امتیاز دهی به مولفه نمودند. نتایج پژوهش نشان می‌دهـد که، اساسی‌ترین عوامل تردیدحرفه‌ای بر اساس مدل طراحی شده، بی طرفی حسابرس، احاطـه به استانداردهای حسابرسی، احاطه بر مهارت‌های حسابرسی و احاطه به قوانین و مقرران تجـارت بورس است، که این عوامل شاخص‌های مربوط به استقلال و تخصص حسابرس در نتایج دلفی بودند. همچنین در بالاترین سطح و در واقع کم اثرترین عامل بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان، بُعد تشریح اختیار، از شاخص‌های مسئولیت پذیری به عنوان ویژگی‌های روانشناختی می‌باشد.

روش‌شناسی

بـا فرض نبود انسجـام و یکپارچگی تئوری در مورد تردیدحرفـه‌ای حسابرسان و تعداداندک تحقیقـات بر اساس شیوه‌های تحقیق کیفی، هدف این تحقیق، مفهوم‌سازی و ارائه یک چارچوب تئوریـک دربـاره‌ی این مولفه در حرفـه‌ی حسابرسی است. به عبارت دیگـر، این پژوهش تلاش می‌نماید با اتکا به یک مطالعه‌ی اکتشافی و تفسیری بر اساس تحلیل داده بنیاد () پاسخ مناسبی در مورد مفهوم‌سازی تردیدحرفه‌ای به آن ارائه نماید. در واقع به دلیل اینکه پژوهش‌های منسجمی در حوزه‌ی تردیدحرفه‌ای انجام نشده است و این مفهوم به میزان زیادی دارای ابهام در بررسی‌ها و قضاوت‌هـای حسابرسـان می‌باشد، این پژوهـش از طریق تحلیل داده بنیاد بـه دنبال بسط و توسعـه‌ی تئوریک آن می‌باشد و بر این مبنا ماهیـت روش پژوهش اکتشافی و تفسیری است. به عبـارت دیگر، به پژوهشگر این امکـان را می‌دهد در مواردی که امکان تدوین فرضیه وجود ندارد و یـا انسجام نظری در رابطه با موضوع مورد بررسی نیست، به‌جای استفاده از نظریه‌های از پیش تعریـف شده، یک نظریه جدیـد تدوین کند. نظریه جدید، نه بر مبنـای نظر شخصی پژوهشگر، کـه در واقـع براساس داده‌های گردآوری شده از محیط واقعی و در شرایط واقعی تدوین می‌شود. رویکـرد پژوهشـی مطالعه‌ی حاضر، به لحاظ منطق گردآوری داده‌هـا از نوع استقرائی است؛ زیرا بـه بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که نظریـه جامعی درباره آن در حیطه‌هـای رفتاری و عملکردی حسابرسـی وجود نـدارد و یا مورد اجماع نیست. به عبارت دیگر از طریق رویکرد استقرایی تلاش می‌شـود، الگوی مناسبی طراحی گردد. بدین منظور با اتکـاء به‌روش نظریه زمینه‌ای[1] و رویکرد نوخاسته () یا ظاهر شونده گلیزر[2] (۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان امر، مباحث مربـوط به تردیدحرفـه‌ای مشخص و دسته‌بندی شود. این رویکرد بـه محقق اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا بر اساس مرحله‌ی اول کد گذاری، یعنی کد گذاری باز، سوالات بـاز را از مصاحبـه شوندگان بپرسد و سپس بر اساس کد گذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجاد شده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت بر اساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش مـدل پژوهش را به منظـور نظریه‌پردازی ارائه دهد. به عبارت دیگـر، رویکرد نوخاسته در گرندد تئوری مستلزم مقوله بندی تطبیقی ثابت است که در آن مقوله‌ها با هم، با رویدادها و رویدادها با هم مقایسه می‌شوند نه صرفاً توصیف مقوله ها.

مشارکت‌کنندگان پژوهش

در ایـن پژوهش بر اساس اعتقاد اشتراوس و کوربین[3] (۱۹۹۸)، برای پایبندی به اصول نظریه برخاسته از داده‌ها از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند «برای حداکثرکردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع، یا اتفاقات» استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله براساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یافت شود. بر این مبنا ابتدا محقق بر اساس فهرست نمودن معیارهایی،

1. Grounded Theory
2. Glaser
3. Strauss & Corbin

سعـی در انتخاب افراد آگاه نمود تا از انحـراف و تلف شدن زمان در جریان مصاحبه‌ها جلوگیری شود. این معیارهای عبارتند از:

۱. داشتـن تجربه حرفه‌ای حسابرسی چه از منظر تحصیـلات دانشگاهی و چه از منظر بررسی صورت‌های مالی
۲. انجـام حداقـل دو پژوهش کیفـی در رابطه با حیطه‌هـای رفتـاری و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در داخل و خارج از کشور

بـر اساس دو معیار فوق ابتـدا لیستی از محققان حیطه‌های رفتـاری و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در داخل و خارج از کشور که در دسترس بودند، مشخص گردید که این کار از طریق جستجـو در سایت‌های معتبـر علمی و پژوهشی در داخل و خارج از کشـور انجام شد. سپس از طریـق ایمیل و توضیحات مرتبط با اهداف پژوهـش ایمیل‌هایی برای حداقل ۴۵ نفر در داخل و خـارج از کشور ارسـال گردید و از آن‌ها خواسته شد، تا در صورت تمایل، مقدمات انجام مصاحبه مهیـا گردد. از مجموع ایمیل‌هـای ارسال شده، ۱۹ ایمیل پاسخ داده شد، که از این میان ۱۵ نفر بـه عنـوان مصاحبه شونده انتخاب شدند که ۴ نفر از آن‌ها در خارج از کشور حضور داشتند. روند انجام مصاحبه تلاش شد از طریق نرم‌افزارهای ویدیویی شبکه‌های اجتماعی انجام شود که بدلیل عـدم همکاری برخی از مصاحبه شوندگان، تنهـا ۵ مورد که هر ۴ مورد مصاحبه شوندگان خارج از کشـور را در بر می‌گرفت، بدین گونه صورت پذیرفت. برای ۳ مشارکت کننده‌ی دیگر، سوالات مصاحبـه از طریق صدای ضبط شده با استفـاده از نرم‌افزارهای شبکه‌های اجتماعی ارسال شد و پاسخ‌هـا دریافت گردید. و برای بقیه نیز از طریق ایمیل ارسال گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که رعایت اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه‌های آن‌ها در همان ابتدا تاکید می‌شد، تا اطمینـان و اعتماد آن‌ها برای انجام مصاحبه‌ها جلب گردد. دوره زمانی پژوهش از دی ماه ۱۳۹۶ تـا شهریـور ماه ۱۳۹۷ بود و مصاحبه‌ها در یک زمان سه تا چهار ماه انجام شد. جدول زیر لیست مصاحبه‌شوندگان را ارائه می‌نمایند.

جدول (۱) مشخصات جمعیت شناختی مصاحبه شوندگان (منبع: روند پژوهش)

مورد	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	حوزه تخصصی	محل فعالیت
مصاحبه‌شونده شماره ۱	مرد	۵۵ سال	دکتری	۱۹ سال	حسابداری	دانشگاه لینکلن نیوزلند
مصاحبه‌شونده شماره ۲	مرد	۶۴ سال	دکتری	۲۸ سال	حسابداری	دانشگاه سالفورد
مصاحبه‌شونده شماره ۳	زن	۴۹ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	دانشگاه یو تی ام
مصاحبه‌شونده شماره ۴	مرد	۴۸ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	دانشگاه گاول سوئد
مصاحبه‌شونده شماره ۵	مرد	۴۴ سال	دکتری	۱۲ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد کرمان
مصاحبه‌شونده شماره ۶	مرد	۴۶ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد خوراسگان
مصاحبه‌شونده شماره ۷	زن	۴۶ سال	دکتری	۱۲ سال	مالی رفتاری	پردیس کیش دانشگاه تهران
مصاحبه‌شونده شماره ۸	مرد	۴۲ سال	دکتری	۹ سال	حسابداری	دانشگاه علامه طباطبایی

مورد	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	حوزه تخصصی	محل فعالیت
مصاحبه‌شونده شماره ۹	مرد	۴۶ سال	دکتری	۱۲ سال	حسابداری	دانشگاه فردوسی مشهد
مصاحبه‌شونده شماره ۱۰	مرد	۴۸ سال	دکتری	۱۷ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد نجف‌آباد
مصاحبه‌شونده شماره ۱۱	مرد	۴۴ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد قزوین
مصاحبه‌شونده شماره ۱۲	زن	۴۷ سال	دکتری	۱۴ سال	مالی رفتاری	دانشگاه الزهرا (س)
مصاحبه‌شونده شماره ۱۳	زن	۴۳ سال	دکتری	۱۰ سال	حسابداری	دانشگاه الزهرا (س)
مصاحبه‌شونده شماره ۱۴	مرد	۴۵ سال	دکتری	۱۱ سال	حسابداری	دانشگاه آزاد علی آباد
مصاحبه‌شونده شماره ۱۵	مرد	۴۸ سال	دکتری	۱۸ سال	حسابداری	پردیس کیش دانشگاه تهران

ذکـر این نکته حائز اهمیـت است، محل فعالیت بر حسب اظهار نظر مصاحبه شوندگان اعلام شده است.

گردآوری و تجزیه و تحلیل

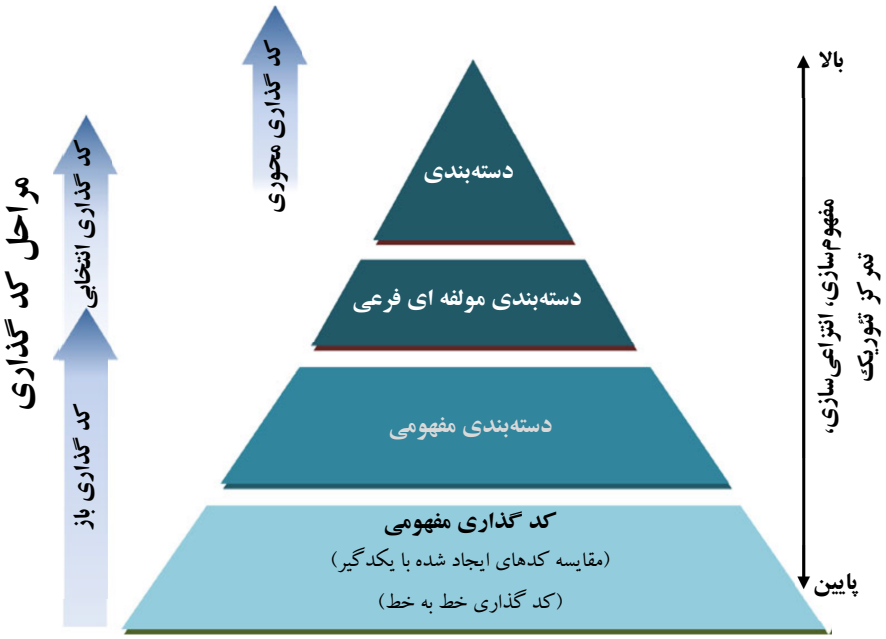
در جمـع‌آوری داده‌هـای مصاحبه، در ابتدا از مصاحبه‌های بـاز و سپس از مصاحبه‌های نیمه ساختارمنـد با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. سـوالات مصاحبه‌ها شامل موقعیت‌های واقعی بودند که شرکت کنندگان بر حسب تجربه و یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند که برخی ازا ین سوالات عبارت بودند از:

۱. عوامل فردی در تقویت تردیدحرفه‌ای حسابرسان کدامند؟
۲. عوامل اجتماعی/موقعیتی در تقویت تردیدحرفه‌ای حسابرسان کدامند؟
۳. عوامل ذهنیت و نگرش تردیدگرایی در اعمال تردیدحرفه‌ای حسابرسان کدامند؟
۴. چه ویژگی‌های رفتاری و عاطفی می‌تواند تردیدحرفه‌ای را تحت تاثیر قرار دهد؟
۵. ابعاد بینشی و شناختی حسابرسان در ارتقای تردیدحرفه‌ای کدامند؟

در آغـاز فرآینـد تحقیق مصاحبه‌ها عموما بـدون ساختار انجام می‌شد چـرا که این موضوع بـه ایجاد دیدگاه‌هـای متفاوت در مورد موضوع پژوهش به محقق کمـک می‌نمود، اما در مراحل بعـدی فرآیند تحقیق، بر اساس معنا پیدا کردن مفاهیم به سمت نیمه ساختار یافته هدایت شد، تـا چارچوب نظـری هدفمندی به منظور تولید محتوای اثربخش‌تر ایجـاد شود. این کار می‌تواند بـه کاهـش تاثیرگذاری گرایش یا جهت ناشـی از تئوری‌های مبتنی بر ادبیـات تحقیق در حین گـردآوری داده‌ها، کمک شایانـی نماید. یکـی از مهمترین بخش‌های تحلیـل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌هـا می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یـک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. در این رابطه باید بیان نمود از مصاحبه ۱۱ محقق تقریبا کدهای مشابهی را کـه قبـلا ایجاد شده بودنـد، را کدگذاری می‌کرد کـه نقطه اشباع در حـال شکل‌گیری بود و محققان به دلیل اطمینان از رسیدن به نقطه اشباع تعداد ۴ مصاحبه دیگر را انجام دادند که نقطه اشبـاع تاییـد گردید. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کد گـذاری باز و تا حدی کد گذاری

انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکاتشان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجاد شده از مرحله‌ی کد گذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. چرا که استفاده از مقایسه دائمی سبب کنترل پی در پی مفاهیم جدید، بسط و توسعه و مقایسه طبقه‌بندی‌ها و تصمیم‌گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه‌بندی‌های موجود می‌شود (واستِل[1]، ۲۰۰۱: ۲۴). در واقع در مرحله‌ی کد گذاری محوری، محقق هر گونه ایده نوظهور، کدها و طبقه‌بندی‌های احتمالی و روابط بین طبقه‌بندی‌های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابهت ثبت و ضبط می‌کند. در مرحله‌ی کد گذاری انتخابی طبقه‌بندی‌های فرعی و طبقه‌بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته می‌شوند. در نهایت در زمان تدوین مدل و دسته‌بندی مولفه‌های اصلی و فرعی، قبل از نهایی‌سازی برای مصاحبه شوندگان ارسال و از آنها خواسته شد تا پیشنهادات و انتقادات خود را ارائه نمایند، که در این مرحله اعتبار مربوط به تحقیق کیفی بر اساس مقبولیت[2] و کثرت‌گرایی[3] مورد بررسی قرار گرفت.

شکل (۳) روند تحلیل داده بنیاد (منبع: روند پژوهش)



معیارهای تایید پژوهش از منظر مقبولیت و کثرت‌گرایی در ارزیابی نظریه‌پردازی داده بنیاد

پژوهش (کمی یا کیفی) بدون دقت علمی، ارزشی ندارد و مطلوبیت خود را از دست می‌دهد.

1. Wastell
2. Credibility
3. Triangulation

برای ارزشیابی پژوهش های مبتنی بر نظریه پردازی داده بنیان، به جای معیارهای روایی و پایایی، معیار مقبولیت و کثرت‌گرایی پیشنهاد داده‌اند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۰). طبق جدول زیر این معیارها را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

جدول (۱) معیارهای تایید پژوهش از منظر کیفی (منبع: یافته‌های پژوهش)

مقبولیت	کثرت‌گرایی
تعریف: مقبولیت به این معناست که یافته های تحقیق تا چـه حد در انعکاس تجارب مشارکت کنندگان، محقق و خواننده در خصوص پدیدهٔ مورد مطالعه موثق و باورپذیر است. (جنسیک و همکاران[1]، ۱۹۹۴: ۲۱۵).	تعریف: کثرت گرایی راهی برای اعتباردهی است. از آنجا که در هیچ شیوه ای مسئله به حد کفایت حل نمی‌شود، از کثرت‌گرایی استفاده می‌شـود؛ زیرا هر شیوه از جنبه های متفاوتی واقعیت تجربی را بررسی می‌کند. از این رو باید در این زمینـه شیوه‌های چندگانهٔ مشاهدات به کار گرفته شود. (همان منبع).
معیارهای مقبولیت	**معیارهای کثرت‌گرایی**
تناسب[2]: آیـا یافته های پژوهش با تجـارب متخصصان حوزهٔ مـورد مطالعـه و مشارکت‌کنندگـان سازگاری و همخوانـی دارد؟ به منظور تحقق ایـن معیار یافته های پژوهـش حاضـر پـس از ارزیابـی و پالایـش دو نفر از متخصصـان مشارکت کننده به تأییـد رسید. همچنین نظریـهٔ پدیدارشده در اختیار ۵ نفر از مشارکت کنندگان قرار گرفت و نظر تکمیلی آنان اعمال گردید	کثـرت گرایی در داده‌ها[3]: با توجه به تعدد منابع استفاده شـده در این پژوهش کـه همزمان یاداشـت برداری و بازبینی‌های مکرر بر اسـاس مبانی نظری و رفرنس‌های استفاده شده، صـورت می‌پذیرفت می‌توان گفت، از این منظر تحقیق مورد تایید است.
کاربردی بـودن یا مفید بودن[4] یافته هـا: آیا یافته های تحقیق بینش جدیدی را فراهم ساخته و کاربردی است؟ در ایـن باره بایـد گفت که یافته‌هـای تحقیق حاضر در بعـد عملـی در زمینهٔ اتخـاذ شیوه‌هـای تردیدحرفه‌ای متمایز و مجزای توسـط حسابرسان برای دست یابی به قضاوت‌های حرفه‌ای‌تر است.	کثرت‌گرایـی در پژوهشگر[5]: در ایـن زمینه فرد دیگری (همکـار نویسنده) فرآیند را همزمان با محقق پیگیری و ارزیابی کرد و همچنین مدل پدید آمده به تأیید مدیران و خبرگان رسید.
مفاهیـم[6]: یافته های پژوهش باید مفهـوم پردازی های مناسبی داشته باشـد. مفاهیمی نظیر پردازش شناختی و نیـات حسابـرس بـر شناخـت ویژگی‌هـای درونـی تردیدحرفـه‌ای نمونه هایی از مفاهیم جدید در حوضه‌ی تردیدحرفه‌ای هستند.	کثرت گرایی در تئوری[7]: در این تحقیق به دلیل مصاحبه با افراد نخبه، می‌توان با توجه به سطح علمی این اساتید در زمینه‌ی حسابداری و حسابرسی، بیان نمود، از منظر شناخـت تئوری‌ها توسـط مصاحبه شوندگـان، تحقیق کاملا اغنا بوده است.
استنـاد بـه یادنوشت‌ها[8]: از آنجا که هـر پژوهشگری در فرایند تحلیل یافته‌هـا نمی‌تواند تمام مبحث ها، نظرها، بینش‌هـا و گفته‌هـا را در ذهـن نگـه دارد، استفاده از یادنوشت‌ها ضـرورت می‌یابد. در ایـن زمینه، پژوهشگر تـلاش کـرد در بخش‌های مختلـف فرآینـد روایتگری تردیدحرفـه‌ای بـه دائما به یادنوشت هـای مستخرج از داده‌ها استناد کند.	

1. Janesick et al
2. Fit
3. Triangulation in Data
4. Applicability
5. Triangulation in Investigator
6. Concepts
7. Triangulation in Theory
8. Evidence of memos

یافته‌های تئوریک

هیچ لیست از قبل تعیین شده و قطعی درباره ویژگی‌های بارز تردیدحرفه‌ای، و هیچ احتمال قطعی برای شناسایی و محدود ساختن تمامی ویژگی‌های مرتبط با توانمندی‌های قضاوتی حسابرسان در یک مجموعه مشخص از ویژگی‌ها با مرز بندی‌های شفاف و متمایز کننده بین رفتار تردید گرایانه یا بی طرفی و عدم تردیدگرایی، وجود ندارد. با وجود این، یافته‌های‌این تحقیق نشان می‌دهد که مصاحبه شوندگان در این مطالعه می‌توانند ویژگی‌های تردیدحرفه‌ای را شناسایی نمایند و ویژگی‌ها و خصایص قضاوت‌های مبتنی بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان را از سایر حسابرسان تمییز دهند. بر این اساس پس از پایان هر مصاحبه کد گذاری‌ها انجام می‌گرفت و این روند به منظور شناسایی کدهای جدید دوباره در طی روزهای آتی مرور می‌شد. جدول (۲) فرآیند سه مرحله‌ای کد گذاری را نشان می‌دهد:

جدول (۲) خلاصه کدهای مفهومی و طبقه‌بندی شده ناشی از مصاحبه‌ها (منبع: یافته‌های پژوهش)

کد گذاری تئوری	کد گذاری‌های اصلی			
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز	
طبقه‌بندی اصلی	طبقه‌بندی فرعی	طبقه‌بندی مفهومی	کدهای مفهومی	
تردیدحرفه‌ای	ذهنیت تردیدگرایی	علل روانشناختی در سطح فردی	ویژگی‌های فردی دانش حسابرسی توانایی تخصصی انگیزش در حرفه حسابرسی	
	نگرش تردیدگرایی	علل اجتماعی و فرهنگی	فرهنگ موسسه حسابرسی فشار صاحبکاران استانداردهای حسابرسی روش شناختی در انجام حسابرسی	

در ادامه یافته‌های تحقیق، به ویژه بحث درباره مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی در سایه تحقیقات انجام شده درباره تردیدحرفه‌ای، ارایه، و به طور همزمان پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل دهنده آن توضیح توضیح داده می‌شود. همانطور که از جدول (۲) مشاهده شد: دو طبقه‌بندی فرعی وجود دارد که عبارتند از:

جدول (۲) طبقه‌بندی‌های فرعی و تعاریف (منبع: یافته‌های پژوهش)

طبقه‌بندی‌های فرعی	تعریف
ذهنیت تردیدگرایی	ذهنیت حسابرس اشاره به یک مجموعه از معیارهای قضاوتی، فرآیندها و رویکردهای شناختی برای تسهیل‌سازی در حسابرسی صورت‌های مالی می‌باشد. بنابراین، مفهوم‌سازی ذهنی در تردیدحرفه‌ای، ایده‌های را مطرح می‌کند که پردازش اطلاعات، به ویژه، تفکر بحرانی یک مولفه مهم برای تردیدحرفه‌ای محسوب می‌شود.
نگرش تردیدگرایی	نگرش تردیدگرایی اشاره به واکنش‌های ارزیابی کننده در ارتباط با یک هدف یا منظور دارد. این واکنش‌های ارزیابی کننده عبارتند از باورها و احساساتی که از نیت و رفتار فردی نشات می‌گیرد. در واقع نگرش تردیدحرفه‌ای، اشاره به بررسی کنجکاوانه شواهد و مدارک صورت‌های مالی شرکت‌ها دارد. این بدان معناست که نگرش تردیدحرفه‌ای می‌تواند برحسب باور حسابرس نسبت به ریسک و احساس تردید در رابطه با اظهارات مدیریت یا شواهد تعادل ایجاد نماید.

معیارهای تاثیرگذار بر ذهنیت تردیدگرایی

در این بخش بر اساس مصاحبه‌های انجام شده به عواملی که سبب تقویت ذهنیت گرایی در تردیدحرفه‌ای حسابرسان می‌شود، اشاره می‌گردد و در نهایت تلاش می‌گردد تا تطبیق کدهای ایجاد شده با پژوهش‌های تا حدی مشابه مورد بررسی قرار گیرد.

علل روانشناختی در سطح فردی

بنا به گفته مصاحبه شوندگان، در ذهنیت تردیدگرایی، عوامل تعیین کننده‌ی فردی وجود دارند که در تقویت تردیدحرفه‌ای نقش مهمی را ایفا می‌نمایند و کدهای توانمندسازی حسابرسان را ایجاد می‌کنند. در ادامه نظر یکی از افراد مصاحبه شوند ارایه می‌شود که باور دارد ویژگی‌های فردی می‌تواند به تقویت هر چه بیشتر تردیدحرفه‌ای از منظر ذهنیت حسابرسی را تقویت نماید:

«بطور بالقوه، تردیدحرفه‌ای، یک ویژگی ذهنی است که مبتنی بر دانش فنی و تخصصی حسابرسان است که به توسعه‌ی قضاوت‌های حرفه‌ای کمک و این دسته از حسابرسان را نسبت به سایر حسابرسان در بررسی‌های صورت‌های مالی دارای مزیت حرفه‌ای می‌نماید»

از طرف دیگر بر اساس کدهای ایجاد شده در مورد تردیدحرفه‌ای، مشخص گردید، داشتن دانش حسابرسی به منظور تحلیل استانداردها و به کارگیری آن‌ها در حرفه‌ی حسابرسی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. از منظر مصاحبه شوندگان، تصمیماتی که مبتنی بر دانش حسابرسی نباشد نمی‌تواند به توسعه‌ی تصمیم‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای بدور از هر گونه ابهام و تبعیضی کمک نماید. نظر زیر بر اهمیت نقش دارا بودن دانش حسابرسی در بررسی‌های حسابرسی صحه می‌گذارد:

«به عقیده من، دارا بودن دانش حسابرسی نه تنها در تصمیمات حسابرسان مهم هستند، بلکه برای اخذ تصمیمات منصفانه، ضروری نیز می‌باشند [...]. به نظر من، هیچ حسابرس بررسی کننده‌ی صورت‌های مالی نمی‌تواند بدون دارا بودن دانش حسابرسی مبتنی بر

شناخت استانداردها در بررسی‌های صورت‌های مالی موفق باشد. حسابرسان باید بر اساس دانش حسابرسی به ارزش‌های جامعه‌ای که در آن کار می‌کنید، احترام بگذارند».

از طرف دیگر، مصاحبه کنندگان گزارش کردند که ویژگی‌های فردی حسابرسان می‌تواند به ارتقای ذهنیت تردیدگرایی حسابرسی کمک نمایند، چرا که عدم شناخت در مورد ویژگی‌های خود (حسابرسان) می‌تواند به ایجاد تعصبات ذهنی و چارچوب‌های از قبل تعیین شده منجر گردد و باعث شود، عدالت در بررسی‌های صورت‌های مالی دچار ابهام گردد و این موضوع می‌تواند اتکا پذیری و قابلیت پذیری صورت‌های حسابرسی شده را برای تصمیم‌گیری زیر سوال بیاورد. این بدان معناست، داشتن درک درست از تصویر بزرگتر درونیات فردی هر حسابرس توسط خودشان می‌تواند به تقویت اطلاعات ارائه شده کمک نماید. به طوری که یکی از مصاحبه شوندگان در این زمینه بیان نمود:

«من فکر می‌کنم «آگاهی از ویژگی‌های فردی» یک ویژگی مهم در نامیدن یک حسابرس به عنوان «حسابرس دانا» محسوب می‌شود. اگر آگاهی از خود، نقاط قوت و ضعف وجود نداشته باشد، یا اگر حسابرسان به نقاط قوت خود توجه داشته باشند، آنها قادر خواهند بود تا اطلاعات قابل اتکاتری در بررسی‌های خود از صورت‌های مالی صاحبکاران را افشاء نمایند. بنابراین، اگر حسابرسان به نقاط ضعف خود مبتنی بر ویژگی‌ها و توانمندی‌های خود نیز آگاه باشند بهتر می‌تواند در مورد صورت‌های مالی اظهار نظر نمایند. بنابراین یک حسابرس توانمندی‌های درونی خود، را می‌بایست در تصمیم‌گیری خود دخیل نماید تا از این طریق به توسعه‌ی ارزش‌های حسابرسی کمک کند که‌این موضوع به عنوان یک نقطه‌ی قوت کار حسابرسی محسوب می‌شود».

در نهایت بر اساس کدهای ایجاد شده، مشخص گردید، انگیزش حسابرسان می‌تواند به ذهنیت تردیدگرایی آن‌ها منجر شود، چرا که عدم وجود انگیزه بدلیل نبود مکانیزم‌های محرک در آن‌ها می‌تواند، دقت بررسی‌ها را کاهش دهد که پیامد آن عدم رضایت حرفه‌ای خود حسابرسان و جامعه‌ی ذینفع در این موضوع می‌گردد. به طوریکه یکی از شرکت کنندگان توضیح داد:

«حسابرس بی انگیزه نسبت به حرفه‌ای که در آن فعال است مردد می‌باشد و تلاش لازم برای رسیدن به یک نتیجه‌ی منصافانه را ندارد. به عقیده من، انگیزش درونی حسابرسان این امکان را محیا می‌سازد تا تاثیر رفتار حسابرسان بر دیگران مشخص گردد به طور مثبت به توسعه‌ی شفافیت بیشتر کمک نماید. در واقع حسابرسان بی انگیزه ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهند و اعتبار حرفه‌ای حسابرسی را زیر سوال می‌آورند».

در واقع احساس رضایت به عنوان یکی از پیامدهای انگیزش در حرفه‌ی حسابرسی، نقش مهمی را در کیفیت حسابرسی ایفا می‌کند، زیرا هر کدام از حسابرسان چه به صورت فردی و چه به صورت تیمی باید برای رسیدن به یک نتیجه گیری موفق، دارای انگیزه و علاقه‌ی لازم در این زمینه باشند.

تحقیقات موجود توضیحات تئوریکی درباره ذهنیت تردیدگرایی در حرفه‌ی حسابرسی را که

به طور تجربی اقتباس شده است را ارایه می‌کند. بنا به نتیجه‌ی پژوهش نادلر و کادوس (۲۰۱۸) وجـود عوامل ذهنی تردیدحرفه‌ای تحت تاثیر عوامل فردی تعیین کننده‌ای قرار دارد که می‌تواند بـه توسعه‌ی این بخـش از حرفه‌ای حسابرسی همراستا بـا استانداردهای حسابرسی کمک نماید و توجـه بـه وجود این عوامل می‌تواند بـه ارتقای کیفیت حسابرسی کمـک نماید. همچنین این یافتـه بـا نتایج تحقیق ولیان و صفری گرایلی (۱۳۹۷) که بر وجـود عوامل درونی و روانشناختی در تردیدحرفـه‌ای حسابرسـان تاکید نموده بودنـد، همراستا می‌باشد. ایـن یافته‌ها همچنین با پژوهش ولیان و همکاران (۱۳۹۶) که بر اولویت بندی‌های ویژگی‌های روانشناختی تردیدحرفه‌ای حسابرسـان بر اساس تحلیل ساختاری-تفسیری انجام شد، همراستا بود. در نهایت نیز با پژوهش برازل و همکاران (۲۰۱۸) که در تحقیق خود به معیارهای اصلی همچون ویژگی‌های روانشناختی، ویژگی‌های تخصصی اشاره نمودند بودند، نیز مطابقت دارد.

معیارهای تاثیرگذار بر نگرش تردیدگرایی

نگـرش تردیدگرایـی اشاره به بررسی با دقت و وسواس گونه صورت‌هـای مالی دارد و بر این اسـاس از طریـق کدهای ایجاد شده، اقـدام به شناخت عوامل موثر بر نگـرش در تردیدحرفه‌ای می‌گردد.

علل اجتماعی و فرهنگی

مصاحبه شوندگان تاکید کردند که وجود علل اجتماعی و فرهنگی می‌تواند به پردازش مناسب صورت‌های مالی و توانایی استفاده از این دانش تخصصی در چارچوب استانداردهای موجود کمک نماید. تحقیق حاضراین چهار طبقه‌بندی مفهومی شامل:

فرهنـگ موسسه حسابرسی؛ فشار صاحبکـاران؛ استانداردهای حسابرسی؛ روش شناختی در انجـام حسابرسی را به عنوان علل اجتماعی و فرهنگی در نگرش تردید گرایانه‌ی حسابرسان موثر دانستند.

فرهنـگ موسسه حسابرسی اشاره به ایده آل‌ها و نمادهـای مبتنی بر داستان‌ها و ارزش‌های موسسـه در یک محیـط رقابتی بازار حسابرسی دارد که می‌توانـد نگرش‌های توام با عدم آگاهی حسابرسـان را در مسیـر درستی هدایت نماید و به توسعه و کیفیت بررسی‌های حسابرسی کمک نمایـد تا اعتماد بیشتـری در بازار حسابرسی برای ذینفعان ایجاد کنند، بطوریکه یکی از مصاحبه شوندگان باور دارد که:

«حسابرسـان بایـد به پیرامون خود توجـه و همراستا با فرهنـگ حسابرسی به خصوص موسسـه‌ی شاغل در آن، به موضوعاتی کـه برای ذینفعان جهت تصمیم‌گیری مهم است، توجـه نمایند[...]، و با به همراستا ساختن ویژگی‌ها و دانش فنی خود با فرهنگ حاکم بر موسسه حسابرسی، نگرش‌های تردید گرایانه‌ی خود را بیشتر تقویت نمایند».

مصاحبـه شوندگان باور دارند که حسابرسان توانمند دائما ارزش‌ها و باورهای اجتماعی غالب

را بـا فرهنگ موسسه همراستا می‌نمایند تا رویکردهـای هماهنگی با علایق و منابع ذی نفعان و همچنین اخلاق حرفه‌ای را ارائه دهند. از طرف دیگر فشار صاحبکاران به عنوان یک تداخل کننده در کدهـای ناشی از مصاحبه‌های انجام شده در نگرش تردیدحرفه‌ای حسابرسان، مورد توجه قرار گرفـت. در واقع فشار صاحبکاران بر حسابرسی می‌توانـد ریسک ناشی از بررسی‌های صورت‌های مالـی را افزایـش دهد و تمرکز حسابرسان را تحت تاثیر قـرار دهد. یکی از مصاحبه شوندگان در این باره بیان نمود:

«حسابرسـان توانمنـد که شناخـت خوبی از بـازار سرمایه و ماهیت صنعـت و عملکرد شرکت‌هـا دارند، کمتر تحت تاثیر فشار روانی صاحبکـاران به منظور بررسی صورت‌های مالـی قرار می‌گیرند و با یـک برنامه‌ی زمان بندی شده و بودجه بندی زمانی قبلی، اقدام بـه بررسی صورت‌هـای مالی می‌کنند. این موضوع منوط بـه رعایت ساعات تعریف شده حسابرسـی طبق استانداردهای حسابرسی می‌باشد، چرا که در غیر اینصورت عدم کنترل فشار صاحبکاران می‌تواند به نتایج و کیفیت حسابرسی لطمه وارد نماید».

همچنین مشخص شد، شکاف در استانداردهای حسابرسی و عدم حمایت از حسابرسان باعث می‌گـردد تا نگرش حسابرسان در طی مسیر حرفه‌ای دچار انحراف گردد و این موضوع به کاهش نگرش‌های تردید گرایانه‌ی حسابرسی منجر شود. یکی از مصاحبه شوندگان در این باره بیان نمود:

«شناخت استانداردها، در کنار ارتقای سطح توانمندی‌های حسابرسی، می‌تواند نگرش‌های حسابرسان را تحـت تاثیر قرار دهد. در واقع اگر استانداردهای حسابرسی به صورت همه جانبه و وسیع چالش‌های رفتاری و حرفه‌ای حسابرسی را پوشش داده باشند، این موضوع بـه برابری و یکپارچگـی بررسی‌های صورت‌های مالی کمک می‌کنـد و باعث می‌شود تا وسواس‌هـای فکـری حسابرسان مبنی بر شکـاف قوانین کاهش یابـد. در غیر اینصورت نگرش حسابرسان نسبت به تردیدحرفه‌ای به دلیل الزام یا عدم الزام به آن در بررسی‌های صورت‌هـای مالـی تحت تاثیر قرار می‌گیـرد. اینکه صرفا تاکید بـر تردیدحرفه‌ای گردد، امـا معیارهایی مشخـص در ارزیابی آن تعیین نشده باشـد، می‌تواند به دستکاری نگرش حسابرسان درباره‌ی تردیدحرفه‌ای منجر گردد».

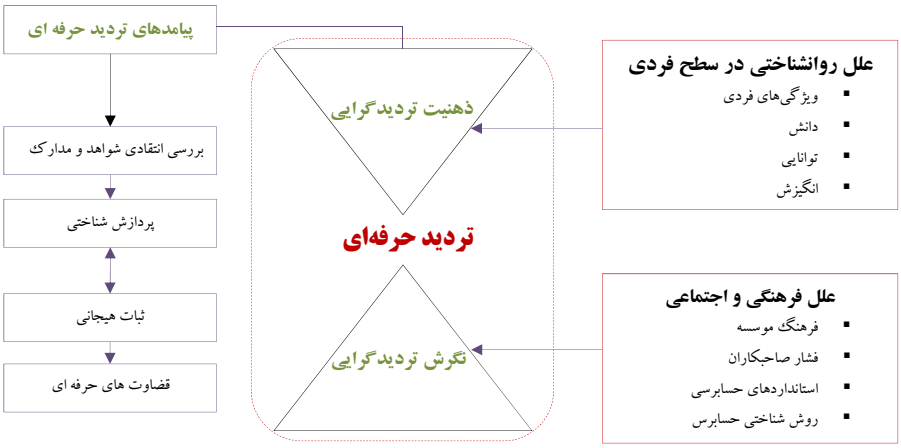
در نهایـت روش شناختی یا متدولوژی در انجـام حسابرسی موضوع دیگری در تعیین نگرش تردیدحرفـه‌ای حسابرسان بود. در واقـع بکارگیری یک روش یا پروتکول در شروع و خاتمه دادن به بررسی صورت‌هـای مالی، می‌تواند به یکپارچه‌سازی نگـرش تردیدحرفه‌ای حسابرسان کمک نماید، موضوع‌ای که شاید به عنوان یک تهدید جدی در حرفه‌ی حسابرسی کمتر به آن پرداخته شده است.

این یافته از نتایج تحقیقات برازل و همکاران (۲۰۱۸) حمایت می‌کند. یافته‌های آنها نشان داد، حمایتی شریک حسابرس و ویژگی‌هـای موسسات حسابرسی نقش قابل تاملی در تردیدحرفه‌ای حسابرسـان ایفـا می‌نمایند و توجه به عوامل اجتماعی می‌توانـد در تقویت نگرش تردیدحرفه‌ای حسابرسـان موثـر باشد. از طرف دیگر با پژوهش ولیان و صفـری گرایلی (۱۳۹۷) که به طراحی

مدل و ارزیابی قابلیت‌های موسسات حسابرسی در ارتقای اعتماد اجتماعی پرداخته بودند همراستا می‌باشد. در پژوهش آنها نیز همانند این پژوهش بر قابلیت‌های درونی موسسات حسابرسی برای ارتقای سطح عملکردهای حسابرسان در تقویت اعتماد عمومی تاکید شده بود.

بر اساس شناخت کدهای ایجاد شده، شکل (۴) مفهوم دوگانه تردیدحرفه‌ای را در چهارچوبی ارایه می‌کند که توسط آن تردیدحرفه‌ای حسابرسان تحت تاثیر عوامل فردی و اجتماعی قرار می‌گیرد. عوامل فردی عبارت است از ویژگی‌های فردی، دانش، توانایی و انگیزش و عوامل اجتماعی شامل فرهنگ موسسه، فشار صاحبکاران، استانداردهای حسابرسی و روش شناختی حسابرس است. شواهد و مدارک صورت‌های مالی به عنوان درونداد در پردازش شناختی عمل می‌کنند و قضاوت‌های مبتنی بر تردیدحرفه‌ای، نیات و در نهایت رفتارهای تردیدحرفه‌ای را پیش‌بینی می‌نماید.

شکل (۳) چارچوب تئوریک بر اساس تحلیل داده بنیاد (منبع: یافته‌های پژوهش)



در واقع شکل (۴) مفهوم‌سازی تردیدحرفه‌ای حسابرسان را برحسب ذهنیت و نگرش نشان می‌دهد. همانطور که در شکل مشخص است، شناخت علل روانشناختی در سطح فردی به عنوان علل موثر بر ذهنیت تردیدحرفه‌ای حسابرسان و علل اجتماعی و فرهنگی بر نگرش تردیدحرفه‌ای حسابرسان، پیامدهای‌هایی را ارائه داده است. این پیامدهای بیان می‌کنند، ذهنیت برحسب متغیرهای پردازش شناختی و نگرش برحسب قضاوت‌های مرتبط با یک هدف موردانداز‌ه‌گیری قرار می‌گیرند. فلش‌هایی که مولفه‌های پردازش و قضاوت را به یکدیگر متصل می‌کنند، ماهیت دو طرفه این روابط را نشان می‌دهد. این بدان معناست که پردازش شناختی حسابرسان، نگرش آنها را تعیین می‌کند و نگرش حسابرسان بر پردازش شناختی بعدی شان تاثیر می‌گذارد. برای مثال، هرچقدر پردازش شواهد و مدارک، بارزتر، عینی‌تر و انتقادی‌تر باشد، منجر به ایده‌های دقیق‌تر

دربـاره ریسک می‌شود که بـر باور و احساس حسابرسان درباره ریسـک تاثیر می‌گذارد. از طرف دیگر، باور به وجود ریسک بالا یا احساس ترس درباره عدم کافی بودن شواهد و مدارک، باید منجر به پردازش دقیق‌تر و وسواسی‌تر گردد. مولفه‌های ذهنیت و نگرش در مفهوم‌سازی تردیدحرفه‌ای، ایـن اطلاعات را در اختیار ما قرار می‌دهد که محققین می‌توانند این موضوع را بررسی نمایند که قضاوت‌های بی کیفیت حسابرسان به ذهنیت، نگرش و یا هر دوی آنها باز می‌گردد.

پیامدهای ذهنیت تردیدگرایی

تردیدحرفـه‌ای بر مبنای ذهنیت و نگرش جزء مباحث مهـم در بسط تئوریک این مفهوم در حرفه‌ی حسابرسی می‌باشد. ذهنیت، یک حالت از ذهن یا جهت گیری شناختی است که عملکرد یـک وظیفه خاص را تسهیـل می‌بخشد (آچزیگِر و گولویتزِر، ۲۰۱۰: ۳۱۲). این جهت گیری‌های شناختی، معیارهای قضاوتی، فرایندها و رویه‌های شناختی را تشکیل می‌دهند (گولویتزِر، ۱۹۹۰). محققین چندین مجموعه مجزا از ذهنیت را شناسایی کرده‌اند که الگوهای سیستماتیک از پردازش شناختـی را شکـل می‌دهند (وِیر و ژئو[1]، ۲۰۱۰: ۱۰۹). مولفـه ذهنیت این ایده را مطرح می‌کند که تردیدحرفه‌ای به طور خاص در نحوه تفکر یا پردازش اطلاعات تبلور پیدا می‌کند. برای مثال، استانداردهای حسابرسی درباره تردید مستلزم آن است که ذهنیت حسابرسان نسبت به نشانه‌های تقلب و تحریـف صورت‌های مالی آگاه باشند (هیات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی، ۲۰۱۲؛ هیات نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام[2]، ۲۰۱۰) و مـدارک و شواهـد ارائه شده را بر حسـب تفکر انتقادی مورد بررسی قرار دهند (نولـدِر و کادئوس[3]، ۲۰۱۸: ۲). به منظور شناسایی ذهنیت تردیدگرایی، ذکر این موضوع مهم است که حسابرسی به عنوان یک فرایند سیستماتیک برای کسب و ارزیابی عینی شواهد و مدارک درباره اظهارات پیرامون رفتارها و رخدادها برای تأیید میـزان همبستگـی بین اظهارات و معیارها، تعریف می‌شود. بنا بـه این تعریف، هدف حسابرسی، می‌تـوان این باشد کـه آیا صورت‌های مالی (ماننـد اظهارات مدیریت) به صـورت منصفانه بیان شده‌انـد یا خیر. حسابرسان از طریق کسب و ارزیابـی شواهد و مدارک کافی و مناسب به منظور حمایـت از نظـر و رای خود، به این هدف دست پیدا می‌کنند. بنابراین تحقیق حاضر باور دارد که هـدف اولیـه و ثانویه ذهنیت تردیدحرفه‌ای بررسی انتقادی شواهـد و مدارک و ارزیابی شناختی نسبـت به پیچیدگی صورت‌های مالی می‌باشد. این بدان معناست که یک ذهنیت تردید گرا، یک تفکـر باز، عینی و انتقادی (بحرانـی) درباره شواهد و مدارک حسابرسی و موضوعات مرتبط با آن دارد. در واقـع حسابرسان در اولین مرحله در اکثر قضاوت‌های خود، درک از موضوع یا پیچیدگی حسابرسی صورت‌های مالی را مورد توجه قرار می‌دهند. برای مثال، در انجام رویه‌های تحلیلی یا دیگر رویه‌های برنامه‌ریزی حسابرسی و در محاسبات پیچیده حسابرسی، هدف حسابرسان، درک دقیق شرایط به منظور شناسایی محل دقیق ریسک از طریق رویکرد انتقادی می‌باشد که به آن‌ها

1. Wyer & Xu
2. PCAOB
3. Nolder & Kadous

در پـردازش شناختـی عملکردهای مالی کمک می‌کند. در این راستـا یکی از مصاحبه شوندگان بیان نمود:

«بـه عقیده مـن، شناخت و دارا بودن الگوهای فکری انتقـادی به بررسی‌های حسابرسی کمـک می‌کند تـا درک مناسب‌تری از همراستایی استانداردهـای حسابرسی با شواهد و مدارک ارائه شده از جانب صاحبکاران برایش ایجاد گردد»

استانداردهـای حسابرسـی بدیـن معناست که فراینـد تردید در این مرحلـه شامل پذیرش داده‌هـای جدیـد و پذیرش گرایش و جهت در اظهـارات مدیریت، احتمال وجـود تقلب و دیگر سرنخ‌هـای مربوط به ریسک یـا موضوع است کـه بررسی‌های بیشتر را تضمیـن می‌کند. پذیرا بودن حسابرس بـر اساس ارزیابی‌های انتقادی می‌تواند تعامـل متقابل بین ویژگی‌های شناختی و قضاوت‌هـای حرفـه‌ای حسابرسی را ایجـاد نماید. گریفتـس[1] (۲۰۱۸)؛ گریفیتس و همکاران[2] (۲۰۱۵) و هامِرسلـی[3] (۲۰۰۶) معتقدند، گاهی اوقات شواهد و مدارک به صورت تکی، ریسکی یا مسئله‌ساز نمی‌باشند، اما الگوی کلی اقلام یا مغایرت‌ها در بین آیتم ها، نشان دهنده یک انحراف احتمالـی است. تحقیقات انجام شـده در زمینه حسابرسی به طور تاریخی، باور حسابرسان درباره شواهـد و مـدارک و اظهارات مدیریت به منظـور شناسایی برخی از جنبه‌هـای تردیدگرایی، در نظـر می‌گیرد (نلسون، ۲۰۰۹: ۱۲). مفهوم‌سازی تردیدحرفـه‌ای بر اساس ذهنیت تردید گونه‌ی حسابرسـان به شناخت و توضیح رفتارهـا و قضاوت‌های بعدی حسابرس کمک می‌نماید. در واقع استفـاده از مولفـه نگرش، این ایده را بسط و توسعه می‌دهـد که احساسات و همچنین اعتقادات حسابرسـان درباره اظهارات مدیریت و شواهد و مدارک بر نیات و رفتار آنها و قضاوت‌های آنان را تحـت تاثیـر قرار می‌دهد. برای مثال، سهل گیری حسابرسان دربـاره اظهارات ارائه شده یا ترس و وحشـت درباره احتمال شواهد و مدارک ناکافی، احتمال بـر تصمیمات بعدی درباره گردآوری بیشتر شواهد و مدارک تاثیر می‌گذارد. در چنین شرایطی، فرایند ذهنی تردیدحرفه‌ای مستلزم آن است که حسابرسان عمیقا بخش‌های مختلف شواهد و مدارک را بر اساس الگوی تفکر انتقادی با بـه یکدیگر مرتبط سازند تا بتوانند الگوی مرتبط با آن را شناسایی نمایند. بنابراین، فرایند ذهنی تردیدحرفه‌ای باعث می‌گردد تا قضاوت‌های حرفه‌ای گرایانه‌تری را ارائه دهند. چرا که همراستا با نتایـج پژوهش‌های هامِرسلی (۲۰۱۱) و کـادوس و همکاران[4] (۲۰۱۳) پردازش انتقادی شواهد و مـدارک را هر چند یک فرایند سخت و طاقـت فرسا می‌دانند، اما آن را لازمه‌ی تردیدحرفه‌ای به خصوص از طریق رویکردهای ذهنی قلمداد می‌کنند.

پیامدهای نگرش تردیدگرایی

1. Griffith
2. Griffith et al
3. Hammersley
4. Kadous et al

از طـرف دیگـر، مولفه نگـرش در تردیدحرفه‌ای این ایده را مطرح می‌کنـد که تردید هم به صـورت شناختی و هم به صورت عاطفی در ارزیابی‌هـای حسابرسانِ شواهد و مدارک و اظهارات مدیریـت، نمود پیـدا می‌کند. تئوری نگرش باور دارد که احساسـات و عواطف نقش مهمی را در شکل‌گیـری واکنش بـه اهداف بازی می‌کنند. اتکـا به تئوری نگرش منجـر می‌گردد به ترکیب واکنش‌هـای عاطفی حسابرسان به ریسک عدم صداقت در اظهارات مدیریت و عدم کارایی بالقوه شواهـد حسابرسی می‌شـود. بنابراین، مفهوم‌سازی تردیدحرفه‌ای برحسـب نگرش، منجر به یک چهارچـوب نظـری برای‌اندازه‌گیری تردیدحرفـه‌ای حسابرسان برحسـب واکنش‌های عاطفی و شناختـی حسابرسان می‌گردد. اطلاعات و آگاهی درباره واکنش‌های عاطفی و شناختی از اهمیت بسزایـی برخـوردار می‌باشد، زیرا هر دو بـرای پیش‌بینی نیت و رفتار حسابرسـان که در نهایت کیفیـت حسابرسی را تعیین می‌کننـد، ضروری هستند. در واقع نگرش در تردیدحرفه‌ای بر نیات حسابـرس در بررسی‌های صورت‌های مالی متمرکـز است. به عبارت دیگر نیات حسابرسان اشاره بـه کنترل ثبات هیجانی حسابرس نسبت بـه اظهارات مدیریت و شواهد و مدارک است و چگونه می‌تواند از طریق ایجاد تعادل بین نگرش‌های خود و چارچوب‌های ذهنی با واقعیت‌های ارائه شده تعادل برقرار سازند. این موضوع با تعریف نلسون (۲۰۰۹) درباره تردیدحرفه‌ای همخوانی دارد. به بـاور وی، مهم‌ترین باور و اعتقاد حسابرس که نشان دهنده تردیدحرفه‌ای وی است، باور و اعتقاد دربـاره ریسک مغایرت در صورت‌های مالی و کفایت و درستی شواهد و مدارک و ایجاد تعادل در اعمال تردیدحرفه‌ای دارد. دیگر باور ها، مانند مولفه‌های تشکیل دهنده مغایرت مالی ممکن است در نگرش حسابرس دربـاره تردیدحرفه‌ای منعکس گردد. در واقع پژوهش حاضر بر بنیادین‌ترین نگرش‌هـا همچون ایجاد تعادل بیـن واقعیت‌ها و عواطف و احساسـات حسابرسان براساس علل اجتماعی و فرهنگی تمرکز دارد. بر همین مبنا یکی از مصاحبه شوندگان در این باره بیان نمود:

«از نظـر مـن، تردیدحرفه‌ای تـا اندازه زیادی براسـاس منطق است، هرچنـد، برخی از تصمیمات منطقی ممکن است برخی از جنبه‌های عاطفی را نیز در برداشته باشد [...] اما لازم اسـت ثبات هیجانی در اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای مـد نظر قرار داده شود تا بر این مبنا، نگرش‌های تردید گونه در مسیر درستی از حرفه‌ی حسابرسی طی شوند.»

در واقـع ثبات هیجانی، نگرش حسابرسان را در مسیر درستی از تردیدحرفه‌ای قرار می‌دهند تـا توازن مناسبی بین احساسات و اظهارات و مدارک ارائه شده ایجاد گردد. در واقع، واکنش‌های عاطفـی همانند نظر گئونین-پارسینی و همکاران[1] (۲۰۱۴) شامل احساس ترس، نگرانی، دودلی، اضطـراب و راحتی در انجام بررسی‌هـای صورت‌های مالی باشد. به هنگـام بررسی پژوهش‌های تجربی در مورد نگرش در تردیدحرفه‌ای، مشخص می‌گردد، محققین تمایل چندانی به‌اندازه‌گیری احساسات ندارند، اما نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تئوری نگرش نشان می‌دهد که عواطف و احساسات نقش مهمی را در تعیین رفتار تردیدحرفه‌ای حسابرسان ایفا می‌کنند. به عنوان مثال یکی از مصاحبه شوندگان در این رابطه بیان کرد:

1. Guénin-Paracini et al

«بـه عقیده مـن، داشتن یک درک عاطفی و احساسی از حرفـه‌ی حسابرسی برای اتخاذ تصمیمـات عقلائی حسابرسـی می‌تواند موثر باشد، اما برای قضـاوت بر اساس مدارک و ذهنیت حسابرسی، وجود عواطف می‌تواند منجر به ایجاد انحراف در قضاوت‌های حرفه‌ای گـردد. بـه بیانی دیگر، اگر یک حسابـرس به حرفه‌ی خود صرفا به عنـوان یک مکانیزم سلسله وار بنگرد، و تلاش نماید با حفظ روابط خود با صاحبکاران، آن‌ها را از دست ندهد، او بـر مبنای عقلایی و گام به گام اقـدام به بررسی نموده است. در حالیکه حسابرس باید میزانـی از هوش عاطفی و ثبات هیجانی را در حرفـه‌ی خود لحاظ نماید تا از این طریق بتواند تعادل مناسبی بین واقعیت‌ها با احساسات و عواطف ذهنی خود ایجاد نماید»

همانطور که بیان گردید، احساسات درباره گفته‌های مدیریت در رابطه با تردید شامل نگرانی و ترس درباره ریسک مغایرت، احساس رضایت درباره مانده حساب‌ها یا معقول بودن روش و خط مشـی حسابرسی، می‌باشد، کـه ثبات هیجانی به آن می‌تواند به تقویـت قضاوت‌های حرفه‌ای بر اساس تردیدحرفه‌ای کمک نماید. در تطبیق نتایج این بخش باید بیان نمود، همانطور که مشاهده گردیـد که پژوهش‌هـای موجود درباره تردیدحرفه‌ای به طور ضمنی بـه نقش احساسات و ثبات هیجانـی نمی‌پردازند، و نقـش عواطف و احساسات را در صریح‌تر نمـودن مفهوم تردیدحرفه‌ای مـورد توجه قـرار نمی‌دهند. برای مثال، چهارچـوب تردیدحرفه‌ای گلـوور و پراوویت[1] (۲۰۱۴)، تردیدحرفـه‌ای حسابرسان را برحسب یک طیف شـرح می‌دهد که در یک سر آن اعتماد کامل و از سـر دیگـر آن، تردید کامل قرار دارد، که این موضـوع تاییدی بر این مبنا می‌باشد که محققان چندان به ایجاد تعادل حداقل بر اساس مفهوم‌سازی قائل نبودند.

بحث و نتیجه گیری

کیفیـت حسابرسـی یکی از موضوعات با اهمیـت در حوزه حسابرسی و بـازار سرمایه است. کیفیـت حسابرسی به عوامل بسیاری بستگی دارد. استفـاده کنندگان از گزارش حسابرس، خود حسابرسان، ناظران و قانون گذاران و کل جامعه ذینفعان در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است نظـرات متفاوتی در مورد کیفیت حسابرسی داشته باشنـد. در پانزده سال گذشته که رقابت بین مؤسسـات حسابرسی گسترش یافته، حرفه حسابرسی تحـت تأثیر بسیاری از اتفاقات قرار گرفته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از حق‌الزحمه، به دنبال متفـاوت کردن خدماتشان بوده‌انـد (دریایی و عزیزی، ۱۳۹۷: ۸۰). در واقـع، فرآیند حسابرسی شامـل قضاوت حسابرس، عملکرد حسابرس، خطرحسابرسـی، روش‌های تحلیلی، تهیه و ارزیابی مـدارک، بررسی و کنترل کیفیت روند کار حسابرسی می‌شـود. اگر حسابرس تحت تاثیر ریسک ذاتی تشخیص اشتباه دهد گزارش حسابرسی نیز اشتباه می‌شود و در نتیجه ویژگی های منحصر به فرد حسابرس از مهمترین عوامل اثرگذار محسوب می‌شود (سعیدی گراغانی و ناصری، ۱۳۹۶:

1. Glover & Prawitt

۱۷۰). در واقـع ایـن پژوهش به دنبال طراحی مـدل تردیدحرفه‌ای بر اسـاس ذهنیت و نگرش حسابرسان با استفاده از تحلیل داده بنیاد بود. در واقع، هدف این پژوهش ارائه‌ی الگویی به منظور مفهوم‌سازی تردیدحرفه‌ای حسابرسی برحسب ذهنیت و نگرش بود که نتایج نشان داد، ذهنیت و نگرش تردیدگرایی به عنوان دو عامل مهم بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان زمانی که تطبیق مناسبی داشتـه باشند، می‌تواند به کیفیت بررسی‌های حسابرسی کمک نمایـد. چرا که الگوی ارایه شده مبتنـی بر ویژگی‌های فردی و اجتماعی تأثیرگذار بر ذهنیت و نگرش تردیدحرفه‌ای درک کلی را از چیستی اعمـال تردیدحرفه‌ای در عمل نشان می‌دهد. در واقع بر اساس ذهنیت تردیدحرفه‌ای مشخـص گردید، وجود حالت وسواس گونه حسابرسان بر اساس وجود تفکرهای انتقادی می‌تواند بـه ایجاد پـردازش شناختی بیشتر کمک نماید و باعث گردد تا با دارا بودن ذهنیت تردیدگرایانه، حسابرسـان نسبت به نشانه‌های تقلب و تحریـف صورت‌های مالی آگاه باشند و نسبت به هرگونه انحرافـی و سندسازی شرکت‌ها حساسیـت به خرج دهند. این موضوع بـه آنها کمک می‌کند تا ارزیابـی عینی‌تـری از شواهد و مدارک ارائه شـده، انجام دهند و اظهارنظرهـای منصفانه‌تری از صورت‌هـای مالـی داشته باشند. وجود ذهنیت تردید گونه حسابرسـان باعث می‌شود تا از طریق ارزیابـی شواهد و مـدارک کافی و مناسب پـردازش شناختی بهتـری از موقعیت‌های پیچیده‌ی احتمالی صورت‌های مالی داشته باشند و در نهایت با همراستاسازی با نگرش‌های تردیدحرفه‌ای، قضاوت‌های حرفه‌ای مبتنی بر ارزیابی انتقادی ارائه دهند. نتایج در این بخش با نتایج پژوهش‌های هامِرسلی (۲۰۱۱) و کادوس و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت دارد. از طرف دیگر بر اساس مفهوم‌سازی نگرش تردیدحرفه‌ای باید بیان نمود، نگرش در تردیدحرفه‌ای معیاری برای نشان دادن ارتباط بین احساسات و عواطف حسابرسان درباره ریسک و ماهیت، وسعت و زمان بندی رویه‌های حسابرسی (مانند رفتار)، در اختیار ما قرار می‌دهد. این بدان معناست، اگر ثبات هیجانی در رفتار حسابرسان وجـود داشته باشد، می‌توان چنین استنباط کرد که تحلیل و بررسی‌های صورت‌های مالی همراه بـا نوعی بینش حرفـه‌ای از جانب حسابرسان صـورت پذیرفته است و ثبـات هیجانی در نگرش تردیدحرفـه‌ای به حسابرسی کمک می‌کند تـا پیچیدگی‌های صورت‌های مالی را از نگاه توجه به عواطـف و احساسات و کنترل آن در بررسی‌ها در کنار قوانین و استانداردها مشاهده نماید. ثبات هیجانی، با توجه به کنترل هیجانات عاطفی در تصمیم‌گیری می‌تواند در کنار توجه به معیارهای حرفه‌ای و رفتاری حسابرسی، واقعیت‌ها را بررسی نماید و در عین حفظ دیدگاه بازرگانی در بازار رقابتی حسابرسی، اما از اخلاق حرفه‌ای فاصله نگیرند و اصول استقلال در بررسی‌های حسابرسی را حفظ نماید. نتایج این بخش نیز با تحقیق نلسون (۲۰۰۹) و نودلِر و کادوس (۲۰۱۸) مطابقت دارد. بر اساس نتایج کسب شده، پیشنهاد می‌شود:

استانداردهـای حسابرسی به صورت مصداقـی می‌بایست معیارهایی را بـرای تردیدحرفه‌ای حسابرسان در کنار ۴ نوع اظهارنظر حسابرسان ایجاد نمایند تا از این طریق هرگونه ابهام در مورد اجرایی نمـودن تردیدحرفه‌ای برطرف گردد و ارزیابی بهتـری از عملکردهای حسابرسان صورت پذیرد. همچنیـن پیشنهاد می‌شود، با تعیین معیارهای فـردی و اجتماعی موسسات حسابرسی،

تـلاش گردد تا در رتبه‌بندی آن ها، از معیـار بکارگیری تردیدحرفه‌ای استفاده شود تا به اهمیت تردیدحرفـه‌ای در حسابرسـی تاکید گردد. چرا که موضوع تردیدحرفـه‌ای شاید آنچنان که باید، در کشـور مـا هنوز به طور جدی مورد توجه قرار نگرفته اسـت و با برگزاری دوره‌های آموزشی و کارگاهی برای حسابرسان می‌تواند به ارتقای عملی و التزام به آن توسط حسابرسان منجر گردد.

در نهایـت بایـد بیـان نمود، یکی از محدودیت‌هـای این تحقیق آن است کـه به طور خاص به ویژگی‌هـای جامعه آماری نمی‌پردازد چرا که وسعت پژوهش‌هـای کیفی می‌تواند با توسعه‌ی جامعـه‌ی هدف بسیار فراگیرتر باشد. در واقع لزوم توجه به سایر معیارهای ناشناخته‌ی این حوزه بسیار قابل توجه است که تنها می‌توان با مباحثه و تفسیر چرایی قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان بـدان دست یافت، که این محدودیت، نیازمنـد وجود تحقیقات بیشتر در این حوزه می‌باشد. زیرا بـه منظور تعمیم‌سازی نتایج این تحقیق، محققین علاقه مند به مطالعه تردیدحرفه‌ای می‌بایست بـا شناخت بیشتر بر سایر ابعاد آن همچون ابعـاد ایجاد کننده‌ی تداخل که کمتر تمرکز شده در ایـن پژوهش، اقدام به تحقیقات تازه‌تر در این حوزه نمایند و از طریق تحقیقات کمی قابلیت‌های تعمیم‌پذیری آن را توسعه دهند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

۱. تحریری، آرش.، پیری‌سقرلو، مهدی. (۱۳۹۵). درک حسابرسان از مفهوم تردید، در کار حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۳، شماره ۱، ۱۳۵-۱۱۷.

۲. دریایـی، عباسعلی.، عزیزی، اکـرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفـه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه ای)، فصلنامه علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱، پیاپی ۱۶، بهار، ۷۹-۹۹.

۳. سعیـدی گراغانـی، مسلم.، ناصـری، احمد. (۱۳۹۶). تاثیر تیـپ شخصیتی بر قضاوت حرفـه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد، مجله حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۳)؛ ۱۸۴-۱۶۹.

۴. مهربان‌پور، محمدرضا.، رحیمیان، نظام الدین.، آهنگری، مهناز. (۱۳۹۷). بررسی طرز تفکر حسابرسان مستقل در کاربرد تردیدحرفه‌ای در ایران. دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۱): ۱۰۷-۱۲۸.

۵. ولیـان، حسن.، صفـری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). ارائه الگویی بـرای درک تردیدحرفه‌ای حسابرسان با رویکرد تحلیل محتوا، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵)؛ ۲۸-۱۱.

۶. ولیـان، حسن.، عبدلی، محمدرضا.، کریمی، شبنم. (۱۳۹۶). طراحی مدل تحلیل تفسیری-ساختاری () عوامل موثر بر تردیدحرفه‌ای حسابرسان. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۳۹۶؛ ۲ (۴): ۲۱۵-۲۴۶.

ب- منابع خارجی

1. Achtziger, A., & Gollwitzer, P. M. (2010). Motivation und Volition im Handlungsverlauf. In J. Heckhausen, & H. Heckhausen (Eds.). Motivation und Handeln (pp. 309–335). Springer Berlin Heidelberg.
2. Ajzen, I. (2005). Attitudes, personality and behaviour (2nd ed). Berkshire, GBR: McGraw-Hill Professional Publishing.
3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2007). Consideration of fraud in a financial statement audit. AU Section 316. New York, NY: AICPA.
4. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2002). Consideration of

fraud in a financial statement audit. Statement on Auditing Standards No. 99. New York, NY: AICPA.

5. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2006). Understanding the entity and its environment and assessing the risks of material misstatement. Statement on Auditing Standards No. 109. New York, NY: AICPA.
6. Asbahr, K., Klaus, A. (2017). Real Effects of Reporting Key Audit Matters on Auditors' Judgment of Accounting Estimates (March 3). Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=3069755 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3069755
7. Auditing Practices Board. (2011). Auditor Scepticism: Raising the Bar. Feedback Paper. London, UK: Financial Reporting Council.
8. Bayer, U. C., & Gollwitzer, P. M. (2005). Mindset effects on information search in selfevaluation. European Journal of Social Psychology, 35(3), 313–327.
9. Bell, T. B., Peecher, M. E. & Solomon, I. (2005). The 21st century public company audit: conceptual elements of KPMG's global audit methodology. New York: KPMG LLP.
10. Brazel, J, F., Gimbar, Ch., Maksymov, E., Schaefer, T, R. (2018). The Outcome Effect and Professional Skepticism: A Replication and an Attempt at Mitigation (March). Available at SSRN:https://ssrn.com/abstract=3140647orhttp://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3140647
11. Cacioppo, J. T., Petty, R. E., & Green, T. R. (1989). From the tripartite to the homeostasis model of attitudes. In A. R. Pratkanis, S. J. Breckler, & A. G. Greenwald (Eds.). Attitude structure and function (pp. 275–305). Hillsdale, NJ: Erlbaum.
12. Cohen, J. R., Dalton, D, W., Harp, N, L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes, Accounting, Organizations and Society, http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.003
13. Crano, W. D., & Prislin, R. (2006). Attitudes and persuasion. Annual Review of Psychology, 57, 345–374.
14. Doty, J. R. (2011). Rethinking the Relevance, Credibility and Transparency of Audits http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/06022011_DotyKeynoteAddress.aspx
15. Eagly, A. H., & Chaiken, S. (2007). The advantages of an inclusive definition of attitude. Social Cognition, 25(5), 582–602.
16. European Commission. (2010). Green Paper on Audit Policy: Lessons from the Crisis. Brussels: EC.
17. Fazio, R. H. (1989). On the power and functionality of attitudes: The role of attitude. In A. R. Pratkanis, S. J. Breckler, & A. G. Greenwald (Eds.). Attitude structure and function (pp. 153–179). Hillsdale, NJ: Erlbaum
18. Financial Services Authority and Financial Reporting Council. (2010). Enhancing the auditor's contribution to prudential regulation. London: United Kingdom
19. Freitas, A. L., Gollwitzer, P., & Trope, Y. (2004). The influence of abstract and concrete mindsets on anticipating and guiding others' self-regulatory efforts. Journal of Experimental Social Psychology, 40(6), 739–752.
20. Freitas, A. L., Salovey, P., & Liberman, N. (2001). Abstract and concrete self-evaluative goals. Journal of Personality and Social Psychology, 80(3), 410.
21. Fujita, K., Gollwitzer, P. M., & Oettingen, G. (2007). Mindsets and pre-conscious openmindedness to incidental information. Journal of Experimental Social Psychology, 43(1), 48–61
22. Glaser, B. G. (1992). Basics of grounded theory analysis: Emergence vs. forcing. Mill Valley, CA: Sociology Press
23. Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Practitioner summary: Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. Current Issues in Auditing, 8(2), 1–10
24. Gollwitzer, P. M. (1990). Action phases and mind-sets. In Handbook of Motivation and Cognition: Foundations of Social Behavior, edited by E. T. Higgins and R. M. Sorrentino.

New York: Guilford Press. 53- 92.
25. Gollwitzer, P. M. and U. Bayer. (1999). Deliberative versus implemental mindsets in the control of action. In Dual Process Theories in Social Psychology, edited by S. Chaiken and Y. Trope. New York: Guilford Press. 403- 422
26. Greenwald, A. G. (1989). Why are attitudes important? In A. R. Pratkanis, S. J. Breckler, & A. G. Greenwald (Eds.). Attitude structure and function (pp. 1–10). Hillsdale, NJ: Personality and Social Psychology, 75(2), 359.
27. Griffith, E. E. (2018). When do auditors use specialists' work to develop richer problem representations of complex estimates? The Accounting Review (in press).
28. Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (2016). Auditor mindsets and audits of complex estimates. Journal of Accounting Research, 53(1), 49–77.
29. Guénin-Paracini, H., Malsch, B., & Paillé, A. M. (2014). Fear and risk in the audit process. Accounting, Organizations and Society, 39(4), 264–288
30. Hammersley, J. S. (2006). Pattern identification and industry-specialist auditors. The Accounting Review, 81(2), 309–336.
31. Hammersley, J. S., Johnstone, K. M., & Kadous, K. (2011). How do audit seniors respond to heightened fraud risk? Auditing: A Journal of Practice & Theory, 30, 81–101.
32. Heckhausen, H. (1986). Why some time out might benefit achievement motivation research. In Achievement and Task Motivation, edited by J. H. L. van den Bercken, T. C. M. Bergen, and E. E. J. De Bruyn. Lisse, The Netherlands: Swets & Zeitlinger. 739
33. Higgins, E. T., & Chaires, W. M. (1980). Accessibility of interrelational constructs: Implications for stimulus encoding and creativity. Journal of Experimental Social Psychology, 16(4), 348–361
34. Hurtt, R. K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 29(1): 149- 171.
35. Hurtt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32(Supplement 1), 45–97.
36. Hurtt, R.K. (1999). Skeptical About Skepticism: Instrument Development and Experimental Validation. Unpublished Ph.D Dissertation. The University of Utah.
37. Hurtt, R.K., M. Eining, and R.D. Plumlee. (2008). An experimental examination of professional skepticism. Working paper. http://ssrn.com/abstract=1140267
38. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2006). The auditors' responsibilities related to fraud in the audit of financial statements. ISA 240. New York, NY: IFAC.
39. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2012a). Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. ISA 200. New York, NY: IFAC.
40. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015). Invitation to comment – enhancing audit quality in the public interest- a focus on professional skepticism, quality control, and group audits. New york, NY.
41. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2016). Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements. New York, NY: The International Federation of Accountants.
42. International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (2015). 2014 inspection findings survey, The Netherlands. International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (2016). 2015 inspection findings survey, The Netherlands.
43. Janesick, Valerie J. Denzin, Norman K. (Ed); Lincoln, Yvonna S. (Ed), (1994). Handbook of qualitative research. , (pp. 209-219). Thousand Oaks, CA, US: Sage Publications, Inc, xii, 643 pp.
44. Kadous, K., Leiby, J., & Peecher, M. E. (2013). How do auditors weight informal contrary

advice? The joint influence of advisor social bond and advice justifiability. The Accounting Review, 88(6), 2061–2087

45. Kusumawati, A., Syamsuddin, S. (2018). "The effect of auditor quality to professional skepticsm and its relationship to audit quality", International Journal of Law and Management, https://doi.org/10.1108/IJLMA-03-2017-0062
46. Nelson, M. W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28(2), 1–34
47. Nolder, C. J., Palmrose, Z. V. (2018). Economic analysis of proposed PCAOB Standards: Finding a path forward. Accounting Horizons (in press).
48. Nolder, Ch, J., Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward, Accounting, Organizations and Society 67; 1–14.
49. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2008). Proposed auditing standards related to the auditor's assessment of and response to risk and conforming Amendments to PCAOB standards. PCAOB Release No. 2008- 006. Stamford, CT: PCAOB.
50. Quadackers, L., Groot, T. & Wright, A. (2014). Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. Contemporary Accounting Research, 31 (3): 639-657.
51. Ranzilla, S., Chevalier, R. E., Herrmann, G., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2011). Elevating professional judgment. In S. Ranzilla, R. E. Chevalier, G. Herrmann, S. M. Glover, & D. F. Prawitt (Eds.). Auditing: The KPMG professional judgment framework. New York, NY: KPMG LLP
52. Strauss, A. & Corbin, J. (1990), Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques, London: Sage.
53. Toba, Y. (2011). Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. Waseda Business & Economic Studies No.47,pp: 110- 124
54. Wastell, D. G. (2001). Barriers to effective knowledge management: Action research meets grounded theory. Journal of Systems&Information Technology, 5(2), 21–35
55. Wyer, R. S., & Xu, A. J. (2010). The role of behavioral mind-sets in goal-directed activity: Conceptual underpinnings and empirical evidence. Journal of Consumer Psychology, 20(2), 107–125
56. Zhou, Y. D. (2017). Counteracting the directional influence of incentives on auditor judgment. Working paperEmory University.