



The Impact of Auditor Professional Skepticism Level on Fraud Detection Ability (Comparing the Hurt Model with the Fauziah and Yanthi Model)

Aghil Farhangian¹, Zohreh Hajiha² and Roya Darabi³

1. Department of Accounting, ST.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran. **Email:** aghil.farhangian@iau.ac.ir
2. **Corresponding Author**, Department of Accounting, ST.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran. **Email:** drzhajiha@iau.ac.ir
3. Department of Accounting, ST.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran. **Email:** royadarabi@iau.ac.ir

Article Info

A B S T R A C T

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 5 July 2025

Received in revised form: 4 October 2025

Accepted: 13 October 2025

Available online: 24 December 2025

Keywords:

Professional Skepticism,
Auditor,
Ability to Detect Fraud.

JEL Classification:

D81, K42, M42.

Objective: The present study aims to evaluate the effect of auditors' professional skepticism level on their ability to detect fraud and to compare the effectiveness of two professional skepticism frameworks: Hurtt and Fauziah-Yanthi.

Method: The statistical population of the study comprised all technical managers and partners of audit firms accredited by the Securities and Exchange Organization of Iran in 2024. Data were collected through a structured questionnaire, yielding 169 valid responses for analysis. The questionnaire dimensions were as follows: the six components of Hurtt's professional skepticism model, questioning mind, suspension of judgment, search for knowledge, interpersonal understanding, autonomy, and self-esteem; the four components of Fauziah and Yanthi's model, personal quality, auditor's attitude, auditor's expertise, and critical assessment; and the six components of fraud detection ability. The data were analyzed through Structural Equation Modeling (SEM), performed using SmartPLS.

Results: According to the results, professional skepticism grounded in Hurtt's model significantly enhances the ability to detect fraud, while the Fauziah and Yanthi framework showed no statistically significant impact.

Conclusion: The findings highlight the necessity of strengthening the cognitive and behavioral dimensions of professional skepticism particularly questioning mind, suspension of judgment, and autonomy and recommend that professional training programs be designed with a focus on developing auditors' analytical and psychological skills.

Cite this article: Farhangian, A., Hajiha, Z., & Darabi, R. (2025). The impact of auditor professional skepticism level on fraud detection ability (Comparing the hurt model with the Fauziah and Yanthi model). *Journal of Accounting Knowledge*, 16(4), 163-184. <https://doi.org/10.22103/jak.2025.25627.4202>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.

©The Author(s).

Introduction

The auditing profession has long been recognized as a cornerstone of financial transparency and accountability. In recent decades, the increasing complexity of business transactions, the globalization of capital markets, and the recurrence of corporate scandals have heightened the importance of auditors' professional skepticism. Professional skepticism is not merely a technical requirement; it is a cognitive and behavioral disposition that enables auditors to critically evaluate evidence, resist undue influence, and maintain independence in judgment. The International Standards on Auditing (ISA 200) explicitly emphasize the necessity of professional skepticism throughout the audit process, particularly in detecting material misstatements due to fraud.

Fraud detection remains one of the most challenging aspects of auditing. While auditors are not expected to uncover all instances of fraud, stakeholders increasingly demand assurance that auditors possess the skills and attitudes necessary to identify fraudulent activities. In this context, professional skepticism is viewed as a critical determinant of fraud detection ability. However, the construct of professional skepticism is multifaceted and has been conceptualized differently across theoretical frameworks.

Two prominent models have emerged in the literature. The first is [Hurtt's \(2010\)](#) six-dimensional model, which conceptualizes professional skepticism as a stable trait encompassing a questioning mind, suspension of judgment, search for knowledge, interpersonal understanding, autonomy, and self-esteem. The second is the [Fauziah and Yanthi \(2018\)](#) model, which emphasizes personal qualities, auditor attitude, expertise, and critical assessment. While both models aim to capture the essence of skepticism, they differ in scope, theoretical underpinnings, and operationalization.

The present study contributes to the literature by empirically comparing these two models in the context of Iranian audit firms. Specifically, it investigates the impact of auditors' professional skepticism—measured through both frameworks—on their ability to detect fraud. By doing so, the study addresses a critical gap in the literature: the lack of comparative evidence on the predictive validity of different skepticism models. The findings are expected to inform both academic debates and professional training programs, highlighting which dimensions of skepticism are most relevant for enhancing fraud detection.

Method

This study adopts a quantitative, survey-based research design. The choice of methodology is justified by the need to capture auditors' perceptions and self-reported behaviors across multiple dimensions of professional skepticism and fraud detection ability. Structural Equation Modeling (SEM) using SmartPLS was employed to test the hypothesized relationships. SEM is particularly suitable for this study because it allows simultaneous estimation of multiple latent constructs and their interrelationships while accounting for measurement error. The research instrument consisted of a structured questionnaire divided into three sections:

Professional Skepticism (Hurtt's model): Six dimensions measured through validated items adapted from [Hurtt \(2010\)](#).

Professional Skepticism (Fauziah & Yanthi model): Four dimensions measured through items adapted from [Fauziah and Yanthi \(2018\)](#).

Fraud Detection Ability: Six dimensions reflecting auditors' capacity to identify red flags, assess risk factors, and evaluate evidence.

The questionnaire was pre-tested with a small group of auditors to ensure clarity, relevance, and reliability. Minor modifications were made based on feedback. Reliability was assessed using Cronbach's alpha and composite reliability, while validity was examined through confirmatory factor analysis.

Sampling Procedures

The target population comprised technical managers and partners of audit firms accredited by the Securities and Exchange Organization of Iran in 2024. This population was chosen because these individuals are directly responsible for audit quality and fraud detection, and they possess the requisite experience to provide informed responses.

A purposive sampling strategy was adopted, focusing on auditors with significant professional experience and decision-making authority. This approach ensured that the sample represented those most likely to exercise professional skepticism in practice. Invitations were sent to all accredited firms, accompanied by assurances of confidentiality and anonymity to encourage honest responses..

Sample Size, Power, and Precision

Out of the distributed questionnaires, 169 valid responses were received and analyzed. This sample size exceeds the minimum requirements for SEM, which typically recommends at least ten responses per indicator variable. Power analysis confirmed that the sample size was sufficient to detect medium to large effect sizes with a statistical power of 0.80 at the 5% significance level.

The demographic profile of respondents indicated a balanced representation in terms of age, gender, and years of professional experience. Most respondents had over ten years of auditing experience, ensuring that their insights were grounded in substantial professional practice. The precision of estimates was further enhanced by the use of bootstrapping techniques in SmartPLS, which provided robust standard errors and confidence intervals.

Results

The results revealed significant differences between the two models of professional skepticism in predicting fraud detection ability.

Hurtt's Model:

All six dimensions showed positive and significant relationships with fraud detection ability.

The strongest predictors were questioning mind, suspension of judgment, and autonomy.

These findings suggest that cognitive and behavioral dispositions play a critical role in enabling auditors to identify fraudulent activities.

Fauziah & Yanthi's Model:

None of the four dimensions demonstrated statistically significant effects on fraud detection ability.

While personal qualities and expertise were positively correlated with fraud detection, the relationships were not strong enough to reach significance.

This indicates that the Fauziah and Yanthi framework may lack the comprehensiveness required to capture the full spectrum of professional skepticism relevant to fraud detection.

Comparative analysis confirmed that **Hurtt's model outperforms the Fauziah and Yanthi model** in explaining variance in fraud detection ability. The R^2 value for the Hurtt model was substantially higher, indicating greater explanatory power.

Conclusions

This study provides empirical evidence that **Hurtt's six-dimensional model of professional skepticism is more effective than the Fauziah and Yanthi model in predicting auditors' ability to detect fraud**. The findings underscore the importance of cognitive and behavioral dimensions—particularly questioning mind, suspension of judgment, and autonomy—in enhancing fraud detection.

From a theoretical perspective, the study contributes to the ongoing debate on how best to conceptualize and measure professional skepticism. It demonstrates that skepticism is not

4/ The impact of auditor professional skepticism level on fraud detection ability...

merely a matter of personal qualities or attitudes but a multidimensional construct that encompasses cognitive, behavioral, and psychological traits.

From a practical standpoint, the results have significant implications for audit training and regulation. Professional bodies and audit firms should design training programs that explicitly target the development of questioning mindsets, critical thinking skills, and independence of judgment. Regulatory authorities may also consider incorporating these dimensions into competency frameworks and quality assurance reviews.

Finally, the study highlights avenues for future research. Comparative studies across different cultural and regulatory contexts could provide further insights into the generalizability of the findings. Longitudinal research could also examine how professional skepticism evolves throughout auditors' careers and how it interacts with organizational culture and incentives.

Author Contributions

Zohreh Hajiha: Conceptualization, methodology, supervision, project administration, writing—review and editing. **Roya Darabi:** Validation, manuscript consultation. **Aghil Farhangian:** Resources, data curation, software, formal analysis, investigation, visualization, writing—original draft preparation, writing—review and editing.

Data Availability Statement

Due to confidentiality considerations, the raw data of this study cannot be made publicly available. However, all aggregated results and statistical analyses have been fully reported in the article and constitute the basis of the study's conclusions.

Acknowledgements

We would like to thank all those who contributed to the design and completion of the questionnaire by providing advice and participation.

Ethical Considerations

The study was approved by the Ethics Committee of the University of ABCD (Ethical code: IR.UT.RES.2024.500). The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

تأثیر سطح تردید حرفه‌ای حسابرس بر توانایی کشف تقلب (با رویکرد مقایسه مدل هرت با مدل فوزیا و یانتی)

عقیل فرهنگیان^۱، زهره حاجیهها^۲ و رویا دارابی^۳

۱. گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. [ایمانامه: aghil.farhangian@iau.ac.ir](mailto:aghil.farhangian@iau.ac.ir)
۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. [ایمانامه: drzhajiha@iau.ac.ir](mailto:drzhajiha@iau.ac.ir)
۳. گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. [ایمانامه: royadarabi@iau.ac.ir](mailto:royadarabi@iau.ac.ir)

اطلاعات مقاله	چکیده
نوع مقاله: مقاله پژوهشی.	هدف: پژوهش حاضر باهدف ارزیابی اثر سطح تردید حرفه‌ای حسابرس بر توانایی کشف تقلب و مقایسه کارایی دو چارچوب تردید حرفه‌ای هرت و فوزیا- یانتی انجام شد.
تاریخ‌ها: تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۵/۵ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۷/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۷/۲۱ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۴/۱۰/۳	روش: جامعه آماری پژوهش متشکل از کلیه مدیران فنی و شرکای مؤسسه‌های حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۴۰۳ است. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شد که تعداد ۱۶۹ پرسشنامه معتبر به‌عنوان نمونه مورد تحلیل قرار گرفت. ابعاد پرسشنامه به شرح زیر است: شش‌گانه تردید حرفه‌ای هرت: ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت، جستجوی دانش، درک میان‌فردی، خودمختاری و عزت‌نفس؛ چهارگانه تردید حرفه‌ای فوزیا و یانتی: کیفیت شخصی، نگرش حسابرس، تخصص و ارزیابی انتقادی و شش‌گانه توانایی کشف تقلب. در نهایت تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری صورت گرفت.
واژه‌های کلیدی: تردید حرفه‌ای، حسابرس، توانایی کشف تقلب.	یافته‌ها: نتایج به‌دست‌آمده از تحلیل داده‌ها نشان داد تردید حرفه‌ای مبتنی بر مدل هرت تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف تقلب دارد، درحالی‌که چارچوب فوزیا و یانتی اثر معناداری نشان نداد.
طبقه‌بندی JEL: D81, K42, M42.	نتیجه‌گیری: یافته‌های پژوهش حاضر بر ضرورت تقویت ابعاد شناختی و رفتاری تردید حرفه‌ای بویژه ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت و خودمختاری تأکید کرده و پیشنهاد می‌کنند برنامه‌های آموزشی حرفه‌ای با محوریت توسعه مهارت‌های تحلیلی و روان‌شناختی حسابرسان تدوین شود.
استناد: فرهنگیان، عقیل؛ حاجیهها، زهره و دارابی، رویا (۱۴۰۴). تأثیر سطح تردید حرفه‌ای حسابرس بر توانایی کشف تقلب (با رویکرد مقایسه مدل هرت با مدل فوزیا و یانتی). <i>مجله دانش حسابداری</i> ، ۱۶(۴)، ۱۶۳-۱۸۴. https://doi.org/10.22103/jak.2025.25627.4202	



۱- مقدمه

در سال‌های اخیر، به دلیل رسوایی‌های ناشی از تقلب، حرفه حسابداری و حسابرسی به طور چشمگیری مورد توجه و بررسی قرار گرفته است. این تقلب‌ها اثر عمیقی بر حرفه داشته و به ورشکسته شدن شرکت‌های بزرگی منجر شده است. این رسوایی‌ها سبب شدند تا سرمایه‌گذاران، چندان به خدمات حسابرسان و گزارش‌های مالی اعتماد نداشته باشند (سیدزاده کوه کمر و همکاران، ۱۴۰۴). لیکن حسابرسی نقش مهمی در تضمین کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند و به‌عنوان پایه‌ای برای شفافیت وضعیت مالی شرکت‌ها عمل می‌کند. هنگام انجام حسابرسی مالی، حسابرسان باید تمام رویدادهای مرتبط را برای ارائه ارزیابی‌های مناسب در نظر بگیرند. در نتیجه، حسابرسان باید حس تردید حرفه‌ای را در طول فرایند حسابرسی حفظ کنند که به طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد (توی و توان^۱، ۲۰۲۴). شک و تردید حرفه‌ای یک ساختار پیچیده و مبهم است (ژو و همکاران^۲، ۲۰۲۳) و مسئولیت اصلی حسابرس معمولاً بر کاهش خطرات عملیاتی احتمالی در طول عملیات حسابرسی و حفظ شک و تردید حرفه‌ای مناسب در طول عملیات حسابرسی برای ادامه فرایند حسابرسی متمرکز است (چن و همکاران^۳، ۲۰۲۳). حسابرسان تا زمانی مورد اعتماد جامعه و مشتریان هستند که شک و تردید حرفه‌ای خود را در فرایند انجام حسابرسی و کشف تقلب حفظ کنند (نذری و همکاران^۴، ۲۰۲۳). کشف تقلب یکی از وظایف مهم حسابرسان است که نیازمند دانش و مهارت‌های خاصی است. توانایی حسابرس در شناسایی کشف تقلب، تخصصی است که وی را در صورت نداشتن آن ناتوان از حذف خلأ مرتبط با شناسایی کشف تقلب خواهد کرد (علیزاده گان و همکاران، ۱۴۰۲). توانایی کشف تقلب، به معنی پرده‌برداری و کشف عملی غیرقانونی است که منجر به تحریف بااهمیت عمدی در گزارشگری صورت‌های مالی شده است (اود و همکاران^۵، ۲۰۲۰). این حرفه انتظار دارد که با اعمال تردید حرفه‌ای در میان حسابرسان، تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی را به حداقل برساند (سیدزاده کوه کمر و همکاران، ۱۴۰۴).

با بررسی‌های صورت گرفته در متون پژوهش‌های پیشین، مطالعات مقایسه‌ای در فضای ایرانی در خصوص موضوع پژوهش حاضر صورت نگرفته است. دانش‌افزایی این پژوهش در رویکرد مقایسه‌ای مدل شش بعدی هرت^۶ (۲۰۱۰) با مدل چهاربعدی فوزیا و یانثی^۷ (۲۰۱۸) است که برای دستیابی به این مهم، به طور هم‌زمان و در نمونه‌ای متشکل از مدیران فنی و شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مقایسه گردیده است. برخلاف مطالعات پیشین که عمدتاً بر ویژگی‌های تخصصی و شخصیتی متمرکز بودند، این تحقیق تأکید ویژه روی مؤلفه‌های شناختی - روان‌شناختی مانند ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت، جستجوی دانش، خودمختاری و عزت‌نفس داشته است. از این رو، ضرورت دارد پژوهشی طراحی شود که با چارچوب مفهومی یکپارچه و روش‌شناسی دقیق، به مقایسه نظام‌مند این دو رویکرد پرداخته و نقاط قوت، ضعف و شرایط بهینه به کارگیری هر یک را شناسایی کند و در نهایت، با ترکیب متغیرهای مؤثر هر دو چارچوب در یک مدل مفهومی یکپارچه، ابزاری نوین برای تعمیم به سایر صنایع و پژوهش‌های آتی ارائه شده است. هدف ما از انجام این پژوهش بررسی تأثیر سطح تردید حرفه‌ای حسابرس بر توانایی کشف تقلب (با رویکرد مقایسه مدل هرت با فوزیا و یانثی) است. برای این امر، ابتدا به طرح موضوع در خصوص متغیرها می‌پردازیم و سپس نتایج مستخرج از تحلیل آماری متغیرها را مورد بررسی قرار می‌دهیم.

¹ Thuy & Toan

² Xu

³ Chen

⁴ Nazri

⁵ Ode

⁶ Hurt

⁷ Fauziah & Yanthi

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

تردید حرفه‌ای^۱ یکی از مؤلفه‌های قضاوت و تصمیم‌گیری در حرفه حسابداری است و بر اساس استانداردهای حرفه‌ای حسابداری، حسابرس باید با نگرش تردید حرفه‌ای حسابداری را برنامه‌ریزی و اجرا کند (سلیمی و همکاران، ۱۴۰۳). تردید حرفه‌ای یک ساختار پیچیده و مبهم بوده (ژو و همکاران، ۲۰۲۳) و به‌عنوان مبنایی برای شواهد حسابداری مربوطه استفاده می‌شود که می‌تواند از ارائه نظر در مورد منصفانه بودن صورت‌های مالی پشتیبانی کند (جانسون و همکاران^۲، ۲۰۲۱). تردید حرفه‌ای حسابرس بر توانایی حسابرس در شناسایی اقدامات متقلبانه تأثیر می‌گذارد (سولیستیواتی و همکاران^۳، ۲۰۲۴). استاندارد حسابداری ۲۰۰ در استاندارد حرفه‌ای عمومی^۴ بر اهمیت نگرش شک و تردید حرفه‌ای برای حسابرس در ارزیابی شواهد حسابداری تأکید می‌کند. (مورتانتو و همکاران^۵، ۲۰۲۳). حسابرس موظف است برای بهبود کیفیت گزارش‌های تهیه شده، تردید حرفه‌ای را رعایت کند. این شرط نشان می‌دهد که هر چه میزان شک و تردید حرفه‌ای حسابرس بالاتر باشد، کیفیت حسابداری تولید شده بهتر است (درماوان و صفیق^۶، ۲۰۲۴). تردید حرفه‌ای زمانی به وجود می‌آید که حسابرس قابلیت اطمینان اطلاعات دریافتی را زیر سؤال ببرد. بنابراین حسابرسان با سطوح پایین شک و تردید حرفه‌ای می‌توانند مانع از توانایی آنها در کشف تقلب شود (رینیندا^۷، ۲۰۲۴). تردید حرفه‌ای حسابرس به‌عنوان یکی از ویژگی‌های رفتاری مطرح می‌شود که در کاهش هزینه‌ها، کیفیت حسابداری و ارتقای سطح اعتماد عمومی جامعه مؤثر است (اسمعیل‌زاده اقدم و همکاران، ۱۴۰۳). تقلب طبق استانداردهای حسابداری ایران (بخش ۲۴۰)، هرگونه اقدام عمدی توسط یک یا چند از مدیران اجرایی، ارکان راهبری، کارکنان یا اشخاص ثالث، که متضمن فریبکاری برای برخورداری از مزیت ناروا یا غیرقانونی است (برزگر و همکاران، ۱۴۰۳). موضوع تقلب برای حسابداران عمومی اعم از حسابرسان داخلی و مستقل بسیار مهم است؛ زیرا تقاضای فزاینده‌ای از سوی مردم وجود دارد که آنها باید مهارت‌ها و توانایی کافی برای ارزیابی خطرات تقلب را در جهت شناسایی کشف تقلب صورت‌های مالی داشته باشند (علیزاده‌گان و همکاران، ۱۴۰۲).

۲-۱- تردید حرفه‌ای

تردید حرفه‌ای به معنای داشتن ذهن پرسشگر و جستجوی دانش مستمر است. حسابرسان با داشتن تردید حرفه‌ای، همواره به دنبال اطلاعات جدید و روش‌های نوین برای بررسی داده‌ها هستند. تردید حرفه‌ای، نگرشی انتقادی در ارزیابی قابلیت اطمینان ادعا یا شواهد به‌دست آمده است؛ به‌طوری که در انجام فرایند حسابداری، حسابرس اعتماد کافی به ادعا یا شواهدی که به دست آورده است، داشته باشد و همچنین کفایت و مناسب بودن شواهد به‌دست آمده را در نظر بگیرد. با تردید حرفه‌ای، حسابرسان می‌توانند در تشخیص تقلب بهتر عمل کنند، زیرا با این تردید، حسابرس به‌راحتی ادعاهای مطرح شده توسط مدیریت را بدون شواهد معتبر باور نخواهد کرد. تردید حرفه‌ای و تجربه‌ای که حسابرس دارد، صلاحیت وی را در تشخیص تقلب تقویت می‌کند، به‌طوری که کیفیت حسابداری حاصل نیز بهتر خواهد شد (هاردیز و همکاران^۸، ۲۰۲۵). حسابرسان تا زمانی مورد اعتماد جامعه و مشتریان هستند که شک و تردید حرفه‌ای خود را در فرایند انجام حسابداری و کشف تقلب حفظ کنند (ندری و همکاران، ۲۰۲۳). در این پژوهش برای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای حسابرس از مدل‌های ارائه شده توسط هرت (۲۰۱۰) و فوزیا و یانتی (۲۰۱۸) استفاده شده است.

¹ Professional skepticism

² Janssen

³ Sulistyawati

⁴ Standard Profesional Publik (SPA)

⁵ Murtanto

⁶ Darmawan & Safiq

⁷ Rinind

⁸ Hardies

۲-۱-۱- مدل هرت

هرت مدل تردید حرفه‌ای را در دو حوزه فلسفه تردیدگرایی و ادبیات حسابرسی بنا نمود. وی بر این نکته تأکید کرده است که شک و تردید به عنوان یک صفت شخصی حسابرسان شناخته شده است. همچنین بیان می‌کند که شک و تردید حرفه‌ای مشخصه‌ای فردی و چندبعدی است و نتیجه می‌گیرد قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس به شک و تردید حرفه‌ای او بستگی دارد (حاجیها، ۱۳۹۷). شاخص‌های این مدل به صورت زیر است:

ذهن پرسشگر^۱ (تفکر سؤالی): حسابرسان مستقل با ذهن پرسش‌گر، بیش از دیگران در کشف انحراف‌ها تلاشی مداوم دارند و تا زمانی که داده‌های لازم را جمع‌آوری نکنند، قانع نمی‌شوند. این رویکرد به آن‌ها کمک می‌کند تناقض‌های صورت‌های مالی و روش‌های حسابداری را دقیق‌تر پیگیری کنند. ذهن پرسشگر، موجب کاهش اثر شکل ارائه اطلاعات بر کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود (سیدزاده کوه‌کمر و همکاران، ۱۴۰۴).

تعلیق قضاوت^۲: تعلیق قضاوت یعنی حسابرس در تصمیم‌گیری‌ها شتاب نکند و تا زمان کسب شواهد کافی، مناسب و قابل اطمینان قضاوت نکند. تعلیق قضاوت بیانگر آن است که در خصوص یک مورد مشکوک، اعمال قضاوت به‌کندی صورت می‌گیرد؛ زیرا مستلزم تأمل و جمع‌آوری شواهد و مدارک پشتیبان بیشتری است (هادیان و همکاران، ۱۴۰۳).

جستجوی دانش^۳: این ویژگی هنگامی آشکار می‌شود که حسابرس با شرایط نامطلوب روبه‌روست و با گردآوری شواهد، ارزیابی مؤلفه‌های اصلی تقلب و گسترش دانش، وضعیت را روشن می‌سازد. جستجوی دانش را می‌توان کنجکاوی برای دست آوردن اطلاعات در اثر انگیزش و تحریک است. ویژگی‌های مرتبط با درک کردن تأمین‌کنندگان شواهد که از طریق آن‌ها تأمین می‌گردد (هادیان و همکاران، ۱۴۰۳).

درک میان‌فردی^۴ (درک متقابل): هرت (۲۰۱۰) بیان کرد اشخاص مختلف دارای درک متفاوتی از تردیدگرایی هستند و این باعث می‌شود تا افراد مختلف از رویدادهای مشابه، ادراک متفاوتی داشته باشند و این درک متضاد می‌تواند منجر به ارائه اطلاعات گمراه‌کننده، متعصبانه و نادرست توسط افراد مختلف شود. درک اینکه شک و تردید حرفه‌ای کلید توانایی کشف تقلب است، اهمیت بررسی تردید حرفه‌ای روی افزایش و ارتقا توانایی کشف تقلب حسابرسان را نشان می‌دهد (رضایی و همکاران، ۱۴۰۳).

خودمختاری^۵ (استقلال): خودمختاری به معنای آن است که حسابرسان گفته‌ای دیگران را بدون تفکر و تحقیق نمی‌پذیرد و در مورد دیدگاه‌ها و نظرات تخصصی خود قاطعیت دارند و مقهور دیگران نمی‌شوند. به ظاهر و مسائل صوری اعتماد ندارند مگر با تحقیق ثابت شود. استقلال به معنی تصمیم‌گیری شجاعانه حسابرس برای ارزیابی، ارائه و ثبات اظهارنظرهای حسابرسی است (سیدزاده کوه‌کمر و همکاران، ۱۴۰۴). از حسابرسان انتظار می‌رود که در مقابل فشارهای وارده توسط صاحبکاران مقاومت نموده و در رابطه با هرگونه تحریف اطلاعات که منجر به مخدوش شدن مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی می‌شود، مواضع مناسب حرفه‌ای را اتخاذ نموده و مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای عمل نمایند و به طور کامل با حفظ استقلال از صاحبکار خود، در برابر فشارهای صاحبکار مقاومت کنند تا صورت‌های مالی حسابرسی شده با کیفیت و مورد اعتمادی را به ذینفعان ارائه دهند (حیدری رنجبر و حسینی‌نسب، ۱۴۰۴).

¹ Questioning Mind

² Suspension Of Judgment

³ Search For Knowledge

⁴ Interpersonal Understanding

⁵ Autonomy

عزت نفس^۱: عزت نفس یعنی حسابرسان به توانایی، شایستگی، صلاحیت علمی و فنی خود اعتماد کامل دارد و در نتیجه در جایی که تردید حرفه‌ای وی را وامی‌دارد که مدارک و اطلاعات بیشتری گردآوری کند، به خود اعتماد کرده و تردید خود را جاری می‌سازد. عزت نفس میزان صداقت و اعتماد حسابرسان که به شکل‌گیری نگرش‌ها و رفتارها منجر می‌شود (سیدزاده کوه کمر و همکاران، ۱۴۰۴).

جدول ۱. ابعاد مدل هرت

بُعد	چارچوب نظری	کارکرد کلیدی
ذهن پرسشگر	نظریه کاوش و کنجکاوی ^۲	ایجاد شک علمی، پرسش درباره فرض‌ها و اتکا به شهود منطقی
تعلیق قضاوت	تئوری وقفه شناختی ^۳	جلوگیری از قضاوت شتاب‌زده و مهلت برای بررسی داده‌های مکمل
جستجوی دانش	نظریه یادگیری سازمانی ^۴	تحریک حسابرسان به توسعه دانش فنی و روان‌شناختی
درک میان‌فردی	نظریه ذهن ^۵	شناسایی انگیزه‌ها و تضاد منافع افراد ذی‌نفع
خودمختاری	نظریه خودتعیین‌گری ^۶	مقاومت در برابر فشارهای خارجی و حفظ بی‌طرفی
عزت نفس	نظریه اعتماد به نفس کارکردی ^۷	ایجاد اطمینان برای زیرسؤال‌بردن ادعاهای مدیریت بدون واگمه

منبع: هرت (۲۰۱۰)

۲-۱-۲- مدل فوزیا و یانتی

فوزیا و یانتی با بهره‌گیری از صفات شخصیتی حسابرسان بویژه برون‌گرایی مدلی را برای تردید حرفه‌ای ارائه نمودند. ایشان^۴ بعد برای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای تدوین نمودند که شامل کیفیت شخصی، نگرش حسابرسان، تخصص حسابرسان، ارزیابی انتقادی است (سیدیک تجان و همکاران^۸، ۲۰۲۴).

کیفیت شخصی^۹: شک و تردید حرفه‌ای پیشرفته که ناشی از ویژگی‌های شخصی است، با بهبود کیفیت حسابرسانی مرتبط است، زیرا حسابرسان که تردید بالاتری نشان می‌دهند، کاندیدای بهتری برای شناسایی خطرات و کاهش سوگیری‌ها هستند (سیاهی و همکاران^{۱۰}، ۲۰۲۳).

نگرش حسابرسان^{۱۱}: نگرش حسابرسان در تردید حرفه‌ای می‌تواند تحت تأثیر ناهماهنگی شناختی قرار گیرد و منجر به کاهش کیفیت حسابرسانی به دلیل اختلافات بین قضاوت و عمل شود (آدیکرام و هیگز^{۱۲}، ۲۰۲۴).

تخصص حسابرسان^{۱۳}: تخصص حسابرسانی بر تشخیص تقلب تأثیر مثبت می‌گذارد (ماولیدا و نوویانتی^{۱۴}، ۲۰۲۳). طبق مطالعه سولستیواتی و همکاران (۲۰۲۴)، در مورد توانایی حسابرسان در تشخیص تقلب، تخصص حسابرسان در شکاکی حرفه‌ای تأثیر آموزش حسابرسانی و تجربه حسابرسانی تقلب را در تشخیص تقلب افزایش می‌دهد.

ارزیابی انتقادی^{۱۵}: به معنای تحلیل دقیق اطلاعات و استدلال‌ها است. این شامل بررسی منابع، کشف تعصبات و بررسی منطق پشت استنتاج‌ها می‌شود. کیفیت شخصی حسابرسان از جمله اخلاق، تجربه و تردید حرفه‌ای تحت تأثیر تفکر انتقادی، کیفیت حسابرسانی را از طریق نگرش و تخصص حرفه‌ای افزایش می‌دهد (فریدا^{۱۶}، ۲۰۲۱).

¹ Self-Esteem² Curiosity Theory³ Cognitive Pause⁴ Organizational Learning Theory⁵ Theory of Mind⁶ Self-Determination Theory⁷ Functional Self-Efficacy Theory⁸ Sidik Tjan⁹ Personal Quality¹⁰ Siahay¹¹ Auditor's Attitude¹² Adikaram & Higgs¹³ Auditor Expertise¹⁴ Maulida & Novianti¹⁵ Critical Evaluation¹⁶ Farida

جدول ۲. ابعاد مدل فوزیا و یانتی

کارکرد کلیدی	چارچوب نظری	بُعد
ساختن بنیان صداقت و توجه به جزئیات	ویژگی‌های اخلاقی و حرفه‌ای ^۱	کیفیت شخصی
تعیین سطح انگیزه و تعامل با شواهد	تئوری هورن ^۲ (درباره نقش نگرش در عمل)	نگرش حسابرس
فراهم‌آوری مهارت‌های فنی برای تشخیص نشانه‌ها	نظریه سرمایه انسانی ^۳	تخصص حسابرس
تفسیر عمیق شواهد و کشف تعصبات پنهان	مدل احتمال پردازش ^۴	ارزیابی انتقادی

منبع: فوزیا و یانتی (۲۰۱۸)

۲-۲- توانایی کشف تقلب^۵

تقلب، هرگونه اقدام عمدی یا فریبکارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از مزیت ناروا یا غیرقانونی است (استانداردهای حسابرسی، بخش ۱۴۱، بند ۴). وظیفه حسابرسان در قبال کشف تقلب، تحت تأثیر دو عامل است: توانایی و تلاش‌های حسابرس برای کشف تقلب. یعنی ممکن است حسابرس مهارت‌های لازم برای کشف تقلب را داشته باشد؛ اما تمایلی به این کار نداشته و علائم وجود تقلب در شرکت را نادیده بگیرد؛ و از طرف دیگر ممکن است حسابرس از روش‌های متفاوتی برای کشف تقلب استفاده کند؛ اما تجربه کافی برای کشف علائم تقلب را نداشته باشد (پاشایی فشتالی و همکاران، ۱۴۰۰). توانایی‌های حسابرس شامل درک عمیق از سیستم‌های کنترل داخلی و ویژگی‌های تقلب است. حسابرسان با داشتن دانش کافی در این زمینه‌ها می‌توانند نقاط ضعف و ریسک‌های موجود در سازمان‌ها را شناسایی کنند. به‌عنوان مثال، بر اساس مطالعه‌ای که توسط بونرات و اولریک^۶ (۲۰۲۳) انجام شده است، حسابرسانی که درک بهتری از سیستم‌های کنترل داخلی دارند، توانایی بیشتری در شناسایی نشانه‌های تقلب دارند. همچنین این مطالعه نشان داد حسابرسان با تخصص در سیستم‌های کنترل داخلی، می‌توانند با دقت بیشتری تقلب‌ها را شناسایی کنند. توانایی درک سیستم‌های کنترل داخلی در شرکت‌ها بسیار مهم است؛ زیرا اثربخشی عملیاتی، اسناد مالی قابل اعتماد و پایبندی به الزامات و مقررات قانونی و حفاظت از دارایی را تضمین می‌کند (اسکندری و عباسی، ۱۴۰۳). کنترل‌های داخلی قوی بر نحوه رسیدگی حسابرسان نیز تأثیرگذار است. هر اندازه کنترل‌های داخلی قوی باشند خطر تحریف بااهمیت کاهش یافته و نتیجتاً خطر حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. بنابراین، حسابرسان می‌بایست درک مناسبی از سیستم‌های کنترل داخلی داشته باشند.

توانایی درک ویژگی تقلب^۷: تحریف در صورت‌های مالی ممکن است ناشی از تقلب یا اشتباه باشد. تفاوت اصلی بین این دو در عمدی یا غیرعمدی بودن اقداماتی است که منجر به این تحریف می‌شوند. دو نوع تحریف عمدی وجود دارد که مرتبط با وظایف حسابرس هستند: یکی مربوط به تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه است و دیگری به تحریف‌های حاصل از سوءاستفاده از دارایی‌ها مربوط می‌شود. اگرچه حسابرس ممکن است نسبت به وقوع تقلب مظنون شود یا در موارد نادر آن را کشف کند، اما از نظر قانونی صلاحیت صدور حکم قطعی درباره وقوع تقلب را ندارد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۴۰۲). لیکن حسابرسان می‌بایست درک مناسبی از ویژگی تقلب داشته باشند.

¹ Ethical & Professional Traits² Horn's Theory³ Human Capital Theory⁴ Elaboration Likelihood Model⁵ Ability to detect fraud⁶ Bonrath & Eulerich⁷ Ability to Understand Internal Control System⁸ Ability to Understand Fraud Characteristics

توانایی درک استانداردهای حسابداری مرتبط با کشف تقلب^۱: استانداردهای حسابداری شماره ۲۴۰ و ۴۵۰ ایران تکالیفی را برای حسابرسان مستقل تعیین کرده‌اند تا در زمینه مسئولیت خود در مواجهه با تقلب و خطا در حسابرسی صورت‌های مالی و ارزیابی تحریف‌های شناسایی‌شده، عمل کنند. هدف از این تکالیف، کشف و گزارش هرگونه تقلب احتمالی پیش از انتشار گزارش حسابرسی شده است. با توجه به افزایش گزارشگری مالی متقلبانه و رسوایی‌های مالی چشمگیر در سال‌های اخیر (بوژه پس از انتشار گزارش‌های حسابرسی‌شده)، اعتبار حرفه حسابرسی و حسابداری به‌عنوان متولی اصیل گزارشگری مالی لطمه خورده است. از این رو، معیارها، قواعد و ضوابط اعتباربخشی به صورت‌های مالی و نحوه برخورد حسابرسان با تقلب در گزارش‌ها در متن استانداردهای حسابرسی به‌طور دقیق تعریف و تصویب شده است. بنابراین می‌بایست حسابرسان درک مناسبی از استانداردهای حسابرسی مرتبط با شناسایی و کشف تقلب داشته‌باشند.

توانایی درک استفاده از روش‌ها و رویه‌های حسابداری مؤثر در کشف تقلب^۲: برای شناسایی تقلب، حسابرس باید از مهارت‌ها و توانایی‌های لازم برخوردار باشد تا بتواند این پدیده را به‌درستی تشخیص دهد. جستجوی اطلاعات مبتنی بر شواهد حسابرسی، بخشی از تردیدگرایی حرفه‌ای حسابرس است که شامل دقت نظر در موضوعات مرتبط با شواهد و شناسایی موقعیت‌هایی است که نشانه وقوع تقلب‌اند. حسابرسان در جریان رسیدگی، مراحل مختلفی را دنبال می‌کنند که یکی از مهم‌ترین آن‌ها ارزیابی ریسک تقلب است (دویراندرا و سرایانوا^۳، ۲۰۱۸ و نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵). بنابراین، حسابرس از تخصص حرفه‌ای خود برای افشاء و توضیح این ناکارآمدی‌ها استفاده می‌کند. در نتیجه، حسابرس با بهره‌گیری از تخصص حرفه‌ای خود، ناکارآمدی‌ها را کشف و تشریح می‌کند. تقلب در بستر تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده^۴ معنا می‌دهد. بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده، نحوه انجام رفتارهای افراد توسط قصد و نیت آن‌ها، هدایت می‌شود (علیزاده‌گان و همکاران، ۱۴۰۱).

توانایی درک عوامل و اشکال تقلب^۵: بند ۱۱ استاندارد حسابداری شماره ۲۴۰ ایران، عوامل خطر تقلب را رویدادها یا شرایطی که نشان‌دهنده انگیزه یا فشار برای ارتکاب تقلب یا فراهم‌کننده فرصت ارتکاب تقلب باشد، تعریف نموده است. همچنین مطابق با بند ۲۴ همین استاندارد، حسابرس باید این موضوع را ارزیابی کند که آیا اطلاعات کسب شده با استفاده از سایر روش‌های ارزیابی خطر و فعالیت‌های مرتبط، نشانه وجود یک یا چند عامل خطر ناشی از تقلب است یا خیر. هرچند عوامل خطر تقلب ممکن است ضرورتاً نشانه وجود تقلب نباشد، اما این عوامل اغلب در شرایطی که تقلب صورت گرفته است، وجود داشته‌اند و از این رو ممکن است نشانه خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب باشد. لذا حسابرس باید درک مناسبی از عوامل و اشکال تقلب داشته باشد.

توانایی انجام مستندسازی و آزمون‌های فردی^۶: طبق بند ۳۲ استاندارد حسابداری شماره ۳۱۵ ایران، مستندسازی شناخت حسابرس از واحد تجاری و محیط آن و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت در این موارد الزامی است: الف- تصمیمات عمده اتخاذ شده در مذاکرات اعضای تیم حسابرسی درباره آسیب‌پذیری صورت‌های مالی واحد تجاری از بابت تحریف بااهمیت ناشی از تقلب و ب- خطرهای تحریف بااهمیت مشخص شده و ارزیابی شده ناشی از تقلب در سطح صورت‌های مالی و در سطح ادعاها. حسابرسان معمولاً موظف‌اند نتیجه‌گیری‌های خود را مستندسازی نمایند تا عملکرد آنان قابل‌پیگیری و نظارت باشد. مستندات حسابداری حاوی اسناد مربوط به جنبه‌های مختلف حسابرسی مانند برنامه‌ریزی،

¹ Ability to Understand Auditing Standards Related To Fraud Detection

² Ability to Understand The Use Of Effective Audit Methods & Procedures In Fraud Detection.

³ Dwirandra & Suryanawa

⁴ Theory Of Planned Behavior

⁵ Ability to Understand Fraud Factors & Forma

⁶ Ability to Conduct Documentation & Personnel Testing

ارزیابی کنترل‌های داخلی و روش‌های حسابرسی انجام شده است. با توجه به اینکه این مستندات معمولاً دلیلی منطقی برای اظهار نظر حسابرس ارائه می‌کند و اغلب به عنوان منابع کلیدی شواهد قانونی در صورت وقوع دعوی قضائی عمل می‌کند (حاجیها و حمصیان کاشانی، ۱۴۰۳).

پاشائی فشتالی و همکاران (۱۴۰۰)، به مطالعه رابطه تیپ شخصیتی، تجربه و جنسیت با توانایی کشف تقلب حسابرس (نقش میانجی شک و تردید حرفه‌ای) باهدف مطالعه اثر تیپ شخصیتی، تجربه (کنترل رفتاری درک شده)، جنسیت و همچنین نقش میانجی تردید حرفه‌ای (نگرش نسبت به رفتار) بر توانایی کشف تقلب حسابرسان خارجی بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تیپ شخصیتی شهودی-منطقی و حسی-منطقی در مقایسه با سایر تیپ‌های شخصیتی و تجربه می‌توانند به طور مستقیم و همچنین غیرمستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه‌ای)، اثر مثبت بر توانایی کشف تقلب داشته باشند. اما جنسیت، رابطه معناداری با توانایی کشف تقلب ندارد.

علیزاده گان و همکاران (۱۴۰۱)، تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده با نقش تردید حرفه‌ای را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تیپ‌های شخصیتی مختلف حسابرسان، همراه با اخلاق حرفه‌ای و سطح تردید حرفه‌ای آنان، تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی کشف تقلب در صورت‌های مالی دارند. علاوه بر این، تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای به‌طور غیرمستقیم و از طریق نقش میانجی‌گری تردید حرفه‌ای، ارتباط مثبت و معناداری با کشف تقلب در گزارش‌های مالی برقرار می‌کنند. به‌طور کلی، هرچه حسابرسان در فرآیند حسابرسی شک و تردید حرفه‌ای بیشتری از خود نشان دهند، گرایش آن‌ها به جست‌وجوی نشانه‌های احتمالی تقلب افزایش یافته و در نتیجه توانایی‌شان در کشف تقلب نیز ارتقا می‌یابد.

مدینه و زارع (۱۴۰۲)، تأثیر باورهای دینی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت: رویکرد مراتب دین‌داری از منظر اسلام را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد باورهای دینی بر رابطه بین تردید حرفه‌ای حسابرس و ارزیابی خطر تحریف تأثیر مثبت دارد. **رضایی و همکاران (۱۴۰۳)**، به بررسی اثر سبک‌های شناختی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن است که حسابرسان انتزاعی با تکیه بر قدرت شهود و استدلال خود نسبت به حسابرسان عینی که ارزیابی را بر اساس آنچه می‌بینند، انجام می‌دهند، موفق‌تر هستند.

هادیان و همکاران (۱۴۰۳)، به بررسی نقش نظریه ذهن بر تردید حرفه‌ای حسابرس و اثر تعدیلی آن بر ارتباط بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که بین نظریه ذهن و سطوح تردید حرفه‌ای حسابرسان دیوان محاسبات کشور رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و همچنین نظریه ذهن موجب بهبود ارتباط بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور می‌گردد. **یوسف‌زاده و معصومی بیلندی (۱۴۰۳)**، به مفهوم‌پردازی تجارب حسابرسان از تردید حرفه‌ای: پژوهشی پدیدارنگارانه پرداختند. مطابق با یافته‌های پژوهش، پس از تحلیل داده‌های گردآوری شده از مصاحبه‌ها، پنج طبقه توصیفی از چگونگی درک و تجربه حسابرسان از تردید حرفه‌ای در حسابرسی پدیدار گردید که عبارت بودند از تردید حرفه‌ای به مثابه نگرش ذهنی حسابرس؛ تردید حرفه‌ای به مثابه کسب شناخت در گذر زمان؛ تردید حرفه‌ای به مثابه عدم وجود برائت در حسابرسی؛ تردید حرفه‌ای به مثابه شک موقعیتی و تردید حرفه‌ای به مثابه فرهنگ عمومی پرسشگری.

صفاجو و پورزمانی (۱۴۰۳)، در پژوهشی تردید حرفه‌ای، ابعاد خلاقیت فردی و قضاوت حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که تردید حرفه‌ای بر ابعاد خلاقیت (سیالی، انعطاف‌پذیری، ابتکار و بسط جزئیات) و نیز ابعاد آن، بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. **کیانی و همکاران (۱۴۰۳)**، تأثیر ویژگی‌های شخصیتی بر ارتقا اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها نشان داد که عوامل مذهبی با ضریب تأثیر ۰/۶۵، انتقاد‌پذیری با ضریب تأثیر ۰/۴۴، نگرش کارکنان با ضریب تأثیر ۰/۴۰، مسئولیت‌پذیری با ضریب تأثیر ۰/۷۰، رعایت حرمت با ضریب تأثیر ۰/۳۱، حفظ اسرار با ضریب تأثیر ۰/۲۷، رفتارهای شهروندی سازمانی با ضریب تأثیر ۰/۸۶ و اعتماد با ضریب تأثیر ۰/۴۹ بر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأثیر مثبت دارند. در این میان رفتارهای شهروندی سازمانی با ضریب تأثیر ۰/۸۶ بیشترین تأثیر و حفظ اسرار با ضریب تأثیر ۰/۲۴ کمترین تأثیر را داشته است.

سیدزاده کوه‌کمر و همکاران (۱۴۰۴)، الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان با استفاده از تحلیل دلفی را ارائه نمودند. نتایج نشان می‌دهد که عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای بسیار متنوع‌اند و در چهار سطح فردی، محیطی، اجتماعی و اقتصادی دسته‌بندی می‌شوند. این عوامل شامل ویژگی‌های شخصیتی، فرهنگی، اخلاقی، حرفه‌ای، سازمانی، اطلاعاتی و ویژگی‌های صاحبکار و محیط حسابرسی هستند. **سوهارتینی و بینسار تامادو^۱ (۲۰۲۴)**، در پژوهشی به استفاده از حسابرسی از راه دور و تردید حرفه‌ای حسابرس در حفظ کیفیت حسابرسی در شرکت‌های حسابداری عمومی در سورابایا پرداختند، نتایج نشان داد که هرچه فناوری مورد استفاده حسابرسان در اجرای حسابرسی از راه دور مناسب‌تر باشد و بر اساس مشاهدات حسابرس، سؤالات در مورد موارد مشکوک بیشتر شود، کیفیت حسابرسی بهبود می‌یابد.

رینیندا^۲ (۲۰۲۴)، تجربه و تردید حرفه‌ای حسابرس در کشف تقلب: نقش تعدیل‌کننده تعهد اخلاقی حرفه‌ای را مورد بررسی قرار داد. نتایج این مطالعه نشان داد که تجربه و تردید حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر توانایی حسابرس در کشف تقلب دارد، اما تعهد اخلاقی حرفه‌ای دو متغیر مستقل را بر روی متغیر وابسته تعدیل نمی‌کند. انتظار می‌رود این تحقیق از نظر پاسخ‌گویی حسابرس در کشف تقلب در سازمان‌های دولتی محلی مورد توجه قرار گیرد. **سولستیواتی و همکاران (۲۰۲۴)**، به بررسی عوامل تعیین‌کننده توانایی حسابرس برای تشخیص تقلب: تردید حرفه‌ای حسابرس به‌عنوان یک عامل تعدیل‌کننده پرداختند. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که تخصص و آموزش حسابرس در زمینه حسابرسی تقلب تأثیر مستقیم و مثبتی بر ظرفیت آن‌ها برای شناسایی تقلب دارد.

هاردیز و همکاران^۳ (۲۰۲۵)، در پژوهشی به استفاده از شواهد میدانی برای درک پیشینه‌های اقدامات تردید‌گرایانه حسابرسان پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که مهم‌ترین پیش‌زمینه‌ها شامل جهت‌گیری حرفه‌ای کلی مؤسسه حسابرسی، احساس مسئولیت فردی حسابرسان، تردید ذاتی آن‌ها، انگیزه‌شان و قصدشان برای رفتار تردید‌گرایانه است. هدف حسابرسان بیشترین تأثیر را از هنجارهای اجتماعی می‌گیرد و کمتر تحت تأثیر نگرش‌ها و خودکارآمدی در رفتار تردید‌گرایانه قرار دارد. سایر پیش‌زمینه‌های مهم شامل سیستم‌های کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی، برخی ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان، تخصص آن‌ها در صنعت مرتبط با مشتری و دانش حسابرسی‌شان است. **فتح‌الرحمه و وصفین^۴ (۲۰۲۵)**، تأثیر تجربه حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی بر کشف تقلب با تردید حرفه‌ای به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده را

¹ Suhartini & Binsar Tamado

² Rininda

³ Hardies

⁴ Fathurohmah & Wasfin

مورد بررسی قرار دادند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که تجربه حسابرس تأثیر منفی و غیر معناداری بر کشف تقلب دارد، در حالی که هزینه‌های حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر کشف تقلب دارند. همچنین، تردید حرفه‌ای رابطه بین تجربه حسابرس و کشف تقلب را تقویت می‌کند، اما تردید حرفه‌ای تأثیر هزینه‌های حسابرسی بر کشف تقلب را تقویت نمی‌کند. **التا و یوسفا میلانی^۱ (۲۰۲۵)**، تأثیر تجربه حسابرس و تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب با حجم کار به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده را بررسی نمودند. نتایج نشان می‌دهد که تجربه حسابرس تأثیر مثبت اما غیر معناداری بر کشف تقلب دارد، در حالی که تردید حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر کشف تقلب دارد. همچنین، حجم کاری تأثیر تجربه حسابرس بر کشف تقلب را تقویت نمی‌کند، اما تأثیر تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب را تقویت می‌کند. **گروهنرت و همکاران^۲ (۲۰۲۵)**، تأثیر فرهنگ یادگیری حمایتی و رتبه‌بندی بر تردید حرفه‌ای در جستجوی اطلاعات را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد فرهنگ یادگیری حمایتی با افزایش جستجوی اطلاعات تردید آمیز مرتبط است، اما این تأثیر فقط در مدیران حسابرسی و شرکا مشاهده می‌شود، نه در حسابرسان سطح پایین‌تر مانند همکاران و حسابرسان ارشد.

۳-۲- فرضیه‌های پژوهش

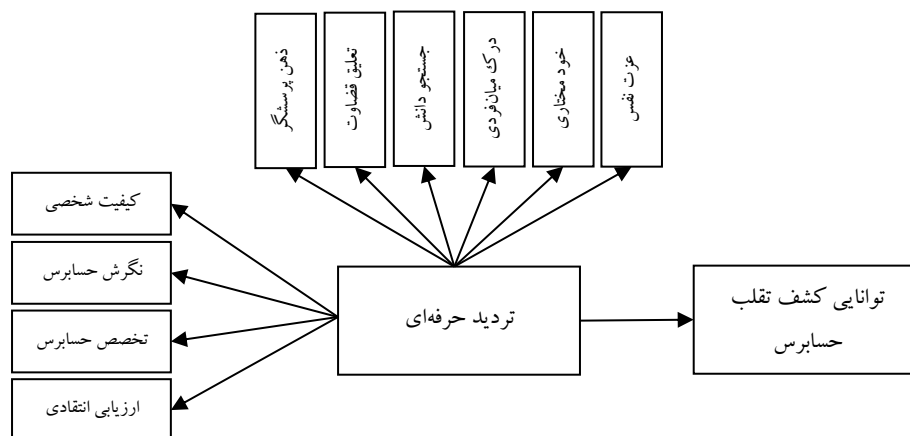
بر اساس مبانی نظری پژوهش و در راستای دستیابی به هدف پژوهش، فرضیه‌های زیر تدوین شده‌اند:

فرضیه ۱: بین سطح تردید حرفه‌ای حسابرس با استفاده از مدل هرت (۲۰۱۰) و توانایی کشف تقلب رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲: بین سطح تردید حرفه‌ای حسابرس با استفاده از مدل فوزیا و یانتی (۲۰۱۸) و توانایی کشف تقلب رابطه معناداری وجود دارد.

۴-۲- مدل مفهومی پژوهش

باتوجه به فرضیه‌های مطرح شده و روابط علی و معلولی بین متغیرها، مدل مفهومی به‌صورت شکل ۱ ترسیم شده است.



نمودار ۱. مدل مفهومی پژوهش

¹ Elta & Yosefa Meilani

² Grohnert

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی است. از سوی دیگر، این پژوهش رویکردی کمی دارد و به صورت تجربی به بررسی تأثیر سطح تردید حرفه‌ای حسابرس بر توانایی کشف تقلب (با رویکرد مقایسه مدل هرت با مدل فوزیا و یانتی) می‌پردازد. این امر با استفاده از روش نظرسنجی و با توزیع پرسشنامه بین پاسخ‌دهندگان به دست می‌آید. پرسشنامه تعبیه شده در دو بخش شامل سؤال‌های جمعیت‌شناختی و سؤال‌های اصلی که در برگیرنده شاخص‌های ارزیابی متغیرهای پژوهش است. سؤال‌های ۱ تا ۱۰ مطابق با شاخص‌های متغیر توانایی کشف تقلب، سؤال‌های ۱۱ تا ۱۸ مطابق با شاخص‌های متغیر تردید حرفه‌ای با استفاده از مدل هرت (۲۰۱۰) و سؤال‌های ۱۹ تا ۳۰ مطابق با شاخص‌های متغیر تردید حرفه‌ای با استفاده از مدل فوزیا و یانتی (۲۰۱۸) است. در پژوهش حاضر با استفاده از پرسشنامه داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری و با استفاده از نرم‌افزار اکسل دسته‌بندی شد و خروجی نهایی آن با استفاده از نرم‌افزارهای Smart PLS نسخه دوم و SPSS نسخه ۲۵ تجزیه و تحلیل شد.

جامعه آماری پژوهش حاضر متشکل از کلیه مدیران فنی و شرکای مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۴۰۳ است. با عنایت به سایت سازمان حسابداری و سازمان بورس و اوراق بهادار جهت اخذ اسامی مدیران فنی و شرکای مؤسسات، از تعداد ۳۶۹ شریک و مدیر فنی مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، تعداد ۱۸۸ نفر با استفاده از فرمول کوکران^۱ به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب گردید. با توجه به پرسشنامه‌های پاسخ داده شده، تعداد ۱۹ پرسشنامه به علت کامل نبودن اطلاعات، کنار گذاشته شدند؛ بنابراین، مجموع پرسشنامه‌های مورد استفاده برای انجام تحلیل آماری در پژوهش حاضر، ۱۶۹ پرسشنامه بوده است.

۳-۱- نحوه محاسبه متغیرهای پژوهش

باتوجه به موضوع و اهداف پژوهش، در این پژوهش دو مدل به صورت زیر داریم:

- مدل اول با استفاده از مدل ارائه شده برای تردید حرفه‌ای توسط هرت (۲۰۱۰) برآورد خواهد شد.

$$Y1_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABILITY + \beta_2 PS + \varepsilon \quad (1)$$

که در آن:

$ABILITY$ = توانایی کشف تقلب (Ability to Detect Fraud) - آیداواتی و گوناوان^۲، (۲۰۱۵) و کوروی^۳، (۲۰۰۸)؛

PS = تردید حرفه‌ای (Professional Skepticism) - هرت (۲۰۱۰)؛

- مدل دوم با استفاده از مدل ارائه شده برای تردید حرفه‌ای توسط فوزیا و یانتی (۲۰۱۸) برآورد خواهد شد.

$$Y2_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABILITY + \beta_2 PS + \beta_3 CPE + \varepsilon \quad (2)$$

که در آن:

$ABILITY$ = توانایی کشف تقلب (Ability to Detect Fraud) - آیداواتی و گوناوان، (۲۰۱۵) و کوروی، (۲۰۰۸)؛

PS = تردید حرفه‌ای (Professional Skepticism) - فوزیا و یانتی (۲۰۱۸)؛

۳-۲- متغیر مستقل

در این پژوهش از مدل‌های هرت (۲۰۱۰) و فوزیا و یانتی (۲۰۱۸) جهت ارزیابی تردید حرفه‌ای استفاده می‌شود.

¹ Cochran formula

³ Koroy

² Idawati & Gunawan

۳-۲-۱- مدل هرت

هرت با بهره‌گیری از فلسفه تردید‌گرایی و حسابرسی، اقدام به طراحی مدلی برای تردید حرفه‌ای نمود. در مدل ایشان، تردید حرفه‌ای ۶ بُعد دارد: ذهن پرسشگر (تفکر سؤالی)، تعلیق قضاوت، تحقیق برای کسب شواهد (دانش)، فهم میان‌فردی (درک متقابل)، عزت‌نفس و خودرأیی. حسابرسان مستقل و کنجکاو تمایل بیشتری به شناسایی انحرافات و قانع‌شدن دارند. تعلیق قضاوت یعنی پرهیز از تصمیم‌گیری شتاب‌زده تا تأیید شواهد کافی. در مواجهه با موقعیت‌های پیچیده، جست‌وجو برای گردآوری اطلاعات مرتبط با جنبه‌های مهم تقلب یا تحریف اهمیت فزاینده‌ای پیدا می‌کند. درک میان‌فردی، ناشی از تفاوت در ادراک افراد نسبت به تقلب و زمینه‌های آن است و باعث می‌شود حسابرسان هنگام جمع‌آوری شواهد دیدگاه‌های متنوعی داشته باشند. اعتماد به نفس حرفه‌ای برخاسته از باور به توانایی‌ها و شایستگی علمی-فنی حسابرس است و خودرأیی به معنای نپذیرفتن گفته‌های دیگران بدون تحقیق و اثبات مستقل است (هرت، ۲۰۱۳ و کواداکرز و همکاران^۱، ۲۰۰۹).

۳-۲-۲- مدل فوزیا و یانتی

فوزیا و یانتی (۲۰۱۸) با بهره‌گیری از صفات شخصیتی حسابرس بویژه برونگرایی مدلی را برای تردید حرفه‌ای ارائه نمودند. ایشان ۴ بُعد برای اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای تدوین نمودند که شامل کیفیت شخصی، نگرش حسابرس، تخصص حسابرس، ارزیابی انتقادی است. شک و تردید حرفه‌ای پیشرفته، که ناشی از ویژگی‌های شخصی است، با بهبود کیفیت حسابرسی مرتبط است، زیرا حسابرسان که تردید بالاتری نشان می‌دهند، کاندیدای بهتری برای شناسایی خطرات و کاهش سوگیری‌ها هستند (سیاهی و همکاران، ۲۰۲۳ و اودانل^۲، ۲۰۱۶). نگرش حسابرسان در تردید حرفه‌ای می‌تواند تحت تأثیر ناهماهنگی شناختی قرار گیرد و منجر به کاهش کیفیت حسابرسی به دلیل اختلافات بین قضاوت و عمل شود (آدیکرام و هیگرز، ۲۰۲۴). تخصص حسابرسی بر تشخیص تقلب تأثیر مثبت می‌گذارد (ماولیدا و نوویاتی، ۲۰۲۳). طبق مطالعه سولستیواتی و همکاران (۲۰۲۴)، در مورد توانایی حسابرس در تشخیص تقلب، تخصص حسابرس در شکاکتی حرفه‌ای تأثیر آموزش حسابرسی و تجربه حسابرسی تقلب را در تشخیص تقلب افزایش می‌دهد. در نهایت کیفیت شخصی حسابرس، از جمله اخلاق، تجربه و تردید حرفه‌ای تحت تأثیر تفکر انتقادی، کیفیت حسابرسی را از طریق نگرش و تخصص حرفه‌ای افزایش می‌دهد (فریدا، ۲۰۲۱).

۳-۳- متغیر وابسته

۳-۳-۱- توانایی کشف تقلب حسابرس

در پژوهش جاری از شاخص‌های ارائه شده در پژوهش‌های آیداواتی و گوناوان (۲۰۱۵) و کوروی (۲۰۰۸) جهت ارزیابی متغیر توانایی کشف تقلب حسابرس استفاده می‌شود. آن‌ها ۶ بُعد توانایی درک سیستم‌های کنترل داخلی، توانایی درک ویژگی تقلب، توانایی درک استانداردهای حسابرسی مرتبط با کشف تقلب، توانایی درک استفاده از روش‌ها و رویه‌های حسابرسی مؤثر در کشف تقلب، توانایی درک عوامل و اشکال تقلب و توانایی انجام مستندسازی و آزمون‌های فردی را برای ارزیابی توانایی کشف تقلب حسابرس ارائه نمودند.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- یافته‌های توصیفی

جدول ۳، نتایج به‌دست آمده از یافته‌های توصیفی جامعه‌شناختی پرسشنامه را نشان می‌دهد؛ بنابراین، با عنایت به موارد ذکر شده در جدول ۳، صلاحیت کلی پاسخ‌دهندگان مورد تأیید است.

^۱ Quadackers^۲ O'Donnell O'Donnell

جدول ۳. فراوانی متغیرهای جمعیت‌شناختی

گزینه	فراوانی پاسخ	درصد پاسخ	گزینه	فراوانی پاسخ	درصد پاسخ
جنسیت					
خانم	۴۰	۲۳/۷	مدیر فنی مؤسسه حسابداری	۱۲۰	۷۱
آقا	۱۲۹	۷۶/۳	شریک مؤسسه حسابداری	۴۹	۲۹
مدرک تحصیلی					
کارشناسی	۴۸	۲۸/۴	حسابداری	۱۵۱	۸۹/۳۵
کارشناسی ارشد	۸۸	۵۲/۱	حسابرسی	۲	۱/۱۸
دکتری	۳۳	۱۹/۵	مدیریت مالی	۲	۱/۱۸
			سایر رشته‌های مدیریت	۱۴	۸/۲۹
سن					
کمتر از ۳۰ سال	۱۷	۱۰/۱	کمتر از ۱۰ سال	۲۳	۱۳/۶
۳۰ تا ۳۹	۴۱	۲۴/۳	بین ۱۰ تا ۱۹ سال	۴۶	۲۷/۲
۴۰ تا ۴۹	۶۳	۳۷/۳	بین ۲۰ تا ۲۹ سال	۶۹	۴۰/۸
۵۰ تا ۵۹	۳۷	۲۱/۸	۳۰ سال و بیشتر	۳۱	۱۸/۴
۶۰ سال و بیشتر	۱۱	۶/۵	جمع	۱۶۹	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۴. مقایسه جمعیت‌شناختی با مطالعات پیشین

متغیر	یافته‌های پژوهش حاضر	مطالعات پیشین	تحلیل تطبیقی
جنسیت	اکثریت پاسخ‌دهندگان آقا هستند که می‌تواند نشان‌دهنده غلبه نیروی کار مرد در این حوزه شغلی باشد.	در پژوهش انجمن حسابداران خبره عمومی ^۱ (۲۰۲۲) ۶۱٪ آقا، ۳۹٪ خانم در سطح کارشناسی؛ اما فقط ۲٪ خانم در سطح شریک	ترکیب جنسیتی در نمونه پژوهش حاضر، آقا محورتر از میانگین جهانی است، اما مشابه ساختار سنتی مؤسسات حسابداری ایران.
سن	میانگین حدود ۴۳ سال؛ بیشترین فراوانی در بازه ۴۰-۴۹ سال ترکیب سنی نشان می‌دهد. بیشتر افراد در میانه دوران کاری خود قرار دارند و احتمالاً تجربه بالایی دارند.	در پژوهش شورای گزارشگری مالی انگلستان ^۲ (۲۰۲۴)، میانگین سنی حساب‌رسان حرفه‌ای در اروپا ۴۵ سال	هم‌راستا با ساختار سنی حرفه حسابداری در کشورهای توسعه‌یافته؛ نشان‌دهنده تجربه بالا در نمونه پژوهش حاضر.
تحصیلات	سطح تحصیلات بالا یا دیگر تخصص علمی قوی در میان پاسخ‌دهندگان است.	در پژوهش انجمن حسابداران رسمی آمریکا ^۳ (۲۰۲۳)، حدود ۵۰٪ کارشناسی ارشد، ۱۰٪ دکتری.	سطح تحصیلات در نمونه پژوهش حاضر بالاتر از میانگین جهانی است؛ نشان‌دهنده تخصص‌گرایی در مؤسسات ایرانی.
سابقه کاری	میانگین حدود ۲۰۴ سال؛ ۵۹٪ دارای بیش از ۲۰ سال سابقه سابقه طولانی نشان‌دهنده تجربه عملی گسترده و آشنایی عمیق با فرایندهای کاری است.	در پژوهش مظاهری اسدی و آقایی جادگانی ^۴ (۱۴۰۲)، سابقه بالای ۱۵ سال با کاهش رفتارهای ناکارآمد همراه است.	در نمونه پژوهش حاضر، میانگین سابقه کاری پاسخ‌دهندگان بالاتر از برخی مطالعات پیشین است.
پست سازمانی	۷۱٪ مدیر فنی، ۲۹٪ شریک	در پژوهش انا و یوسفا میلانی ^۵ (۲۰۲۵)، شرکای مؤسسات رفتار تردید‌گرایی بیشتری نشان می‌دهند.	ترکیب غالب مدیران فنی ممکن است بر نوع تردید حرفه‌ای تأثیر بگذارد؛ نیاز به تحلیل تکنیکی رفتار بر اساس پست سازمانی وجود دارد.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۴- یافته‌های استنباطی

۲-۴-۱- آزمون‌های روایی سازه و پایایی پرسشنامه

جدول ۵. یافته‌های حاصل از آزمون متغیرهای پژوهش

ردیف	نام متغیر	شاخص KMO	سطح معناداری آزمون بارتلت	بار عاملی	میانگین واریانس استخراج شده	مقدار آلفای کرونباخ
۱	توانایی کشف تقلب حسابرسان	۰/۸۹۲	۰/۰۰۰۰	۰/۸۹۲	۰/۶۶۱	۰/۹۲۰
۲	تردید حرفه‌ای معیار هرت	۰/۹۳۰	۰/۰۰۰۰	۰/۷۴۲	۰/۶۱۰	۰/۹۴۸
۳	تردید حرفه‌ای معیار فوزیا و یانتی	۰/۹۴۳	۰/۰۰۰۰	۰/۷۸۱	۰/۶۸۲	۰/۹۶۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج حاصل از آزمون‌های KMO و بارتلت که به‌عنوان شاخص‌هایی برای سنجش کفایت نمونه‌گیری به کار می‌روند، حاکی از آن است که هر دو شاخص در وضعیت قابل‌قبولی قرار دارند. مقدار KMO برای تمامی متغیرها و ابعاد برابر یا بیش از ۰/۵ بوده و سطح معناداری آزمون بارتلت نیز کمتر از ۰/۰۵ است. بر همین اساس می‌توان اطمینان حاصل کرد که حجم نمونه برای انجام تحلیل عاملی مناسب است.

¹ Institute of Certified Public Accountants of Singapore

³ American Institute of Certified Public Accountants

² Financial Reporting Council uk

یافته‌های حاصل از آزمون روایی هم‌گرایی (شاخص AVE) نشان می‌دهد که بار عاملی گویه‌های متغیرهای پژوهش و همچنین معیار میانگین واریانس استخراج شده یا AVE حد قابل قبول را کسب کرده‌اند.

در این پژوهش برای سنجش پایایی آزمون از ضریب آلفای کرونباخ^۱ استفاده شد. این ضریب نشان می‌دهد روان‌سنجی مفاهیمی مانند نگرش‌ها، قضاوت‌ها و عقاید (که اندازه‌گیری آن‌ها دشوار است) تا چه اندازه تک‌بعدی و هم‌راستا هستند. به عبارت دیگر، آلفای کرونباخ میزان سازگاری برداشت پاسخ‌دهندگان از پرسش‌ها را ارزیابی می‌کند. یافته‌های حاصل از آزمون پایایی متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد پایایی پرسشنامه در خصوص متغیرهای پژوهش بالاتر از ۰/۷ و در حد مطلوبی قرار دارد.

۴-۲-۲- روایی واگرا

به منظور بررسی روایی واگرا از روش فورنل-لارکر^۲ (۱۹۸۱) استفاده شده است. در این روش اگر جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده هر متغیر از قدرمطلق همبستگی آن با سایر متغیرها بزرگ‌تر باشد، آن متغیر دارای روایی واگرای خوب تلقی می‌گردد. یافته‌های حاصل از بررسی روایی واگرای متغیرهای پژوهش به شرح زیر است:

جدول ۶. یافته‌های حاصل از آزمون همبستگی

ابعاد/سازه	توانایی کشف تقلب حساب‌برسان	تردید حرفه‌ای معیار هرت	تردید حرفه‌ای معیار فوزیا و یانتی
توانایی کشف تقلب حساب‌برسان	۱	۰/۹۲۱	۰/۸۵۰
تردید حرفه‌ای معیار هرت	۰/۹۲۱	۱	۰/۹۸۴
تردید حرفه‌ای معیار فوزیا و یانتی	۰/۸۵۰	۰/۹۸۴	۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طوری که مشاهده می‌شود قطر اصلی ماتریس همبستگی مقادیر جذر میانگین واریانس استخراج شده هر متغیر و خانه‌های راست-پایین آن، مقادیر همبستگی متغیرها را نشان می‌دهد. با توجه به اینکه جذر میانگین واریانس استخراج شده متغیرها از قدرمطلق همبستگی آن‌ها با سایر متغیرها بزرگ‌تر است؛ بنابراین، مجموعه سؤال‌های مربوط به اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش دارای روایی مناسب هستند.

۴-۲-۳- آزمون بررسی کیفیت ابزارهای اندازه‌گیری

شاخص (Q^2) یکی از معیارهای سنجش برازش مدل ساختاری است که استون و گیسر^۳ (۱۹۷۵) معرفی و توان پیش‌بینی سازه‌های درون‌زا را می‌سنجد. از دید آن‌ها، مدل‌های ساختاری با برازش قابل قبول باید قادر به پیش‌بینی متغیرهای درون‌زا باشند؛ یعنی وقتی روابط میان سازه‌ها به درستی تعریف شود، تأثیرات متقابل آنها فرضیه‌ها را تأیید می‌کند. هنسeler و همکاران^۴ (۲۰۰۹) سه حد آستانه ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به ترتیب برای قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین کرده‌اند. یافته‌های حاصل از آزمون بررسی کیفیت ابزارهای اندازه‌گیری به شرح زیر ارائه می‌شود:

جدول ۷. یافته‌های حاصل از آزمون بررسی کیفیت ابزارهای اندازه‌گیری

ردیف	نام متغیر	شاخص اعتبار اشتراک (1-SSE/SSO)
۱	توانایی کشف تقلب حساب‌برسان	۰/۵۸۲
۲	تردید حرفه‌ای معیار هرت	۰/۷۵۷
۳	تردید حرفه‌ای معیار فوزیا و یانتی	۰/۶۵۲

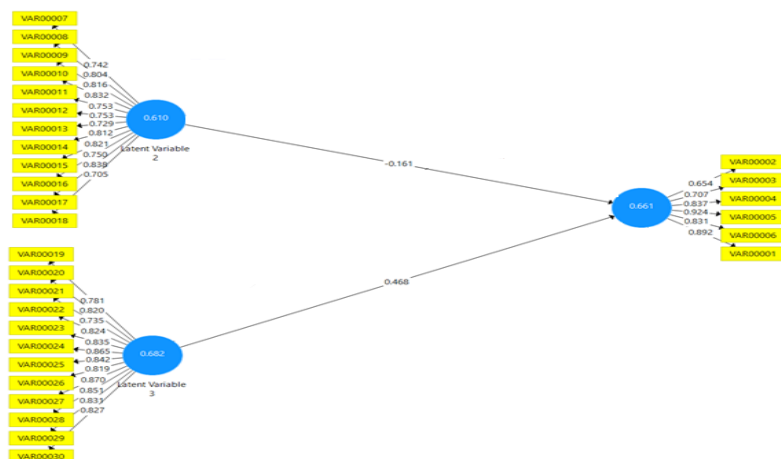
منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به اینکه شاخص واریانس اعتبار کیفیت برای ابعاد / سازه‌های گزارش شده مثبت هستند؛ بنابراین مدل اندازه‌گیری از کیفیت مناسب برخوردار است.

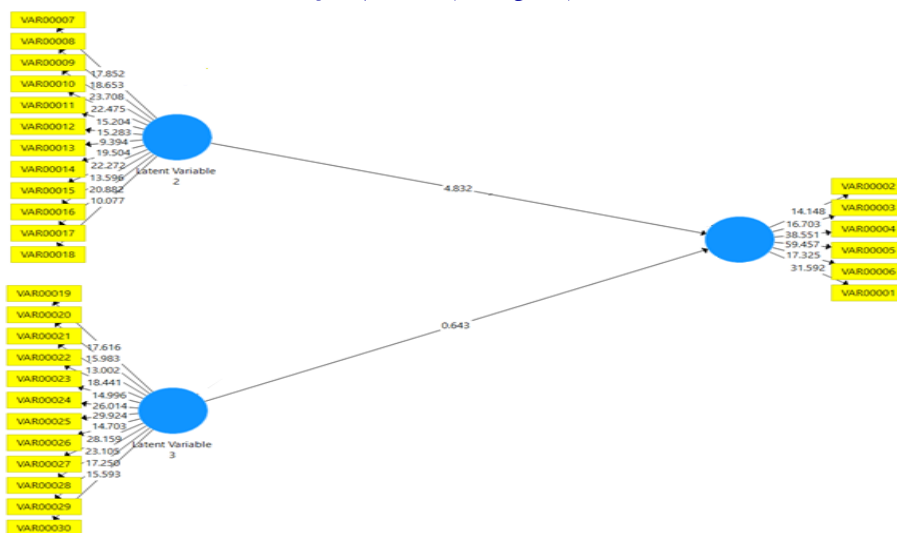
¹ Cronbach's alpha
² Fornell & Larcker

³ Stone & Geisser
⁴ Henseler

۴-۲-۴- آزمون فرضیه‌های پژوهش



نمودار ۱. ضرایب عاملی و ضریب مسیر مدل پژوهش



نمودار ۲. آزمون فرضیه‌ها

جدول ۸. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	انحراف استاندارد	نام متغیر و مسیر تحلیل
تأیید فرضیه	۰/۰۰۰	۶/۶۹۷	۰/۱۵۴	تردید حرفه‌ای معیار هرت ← توانایی کشف تقلب حسابرسان
رد فرضیه	۰/۳۹۳	۰/۸۵۵	۰/۱۶۱	تردید حرفه‌ای معیار فوزیا و یانته ← توانایی کشف تقلب حسابرسان

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که معیار هرت تردید حرفه‌ای حسابرسی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان تأثیر معناداری دارد. از سوی دیگر معیار فوزیا و یانته تردید حرفه‌ای حسابرسی بر توانایی کشف تقلب حسابرسان تأثیر معناداری ندارد.

۵- بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش برای نخستین بار دو چارچوب تردید حرفه‌ای هرت (۲۰۱۰) و فوزیا و یانته (۲۰۱۸) در یک نمونه ایرانی مقایسه شد. تحلیل معادلات ساختاری نشان داد که مدل شش بعدی هرت بر توانایی کشف تقلب تأثیر مثبت و

معناداری دارد ($t=6.70, p<0.001$)، در حالی که مدل چهاربعدی فوزیا و یانتی تأثیر معناداری بر این توانایی نشان نداد ($t=0.86, p=0.39$). این تفاوت حاکی از آن است که:

- ابعاد شناختی و رفتاری هرت، بویژه «ذهن پرسشگر»، «تعلیق قضاوت» و «خودمختاری»، به صورت یکپارچه موتور محرکی قوی برای واکاوی دقیق شواهد و مقابله با فشارهای سازمانی فراهم می‌آورند.

- چارچوب فوزیا و یانتی با تمرکز عمدتاً بر ویژگی‌های شخصی و تخصص فنی، فاقد جزئیات کافی در ساختارهای روانشناختی استقلال رأی و عزت‌نفس است و نتوانست دامنه متغیرهای مؤثر بر کشف تقلب را در نمونه مورد بررسی بازتاب دهد. این یافته‌ها تأکید می‌کند که صرف داشتن تخصص و نگرش مثبت نسبت به حسابرسی، بدون تقویت مهارت‌های پرسشگری انتقادی و اعتماد به نفس شغلی، برای شناسایی سازوکارهای پنهان تقلب کافی نیست. از منظر نظری، نتیجه‌گیری مقایسه‌ای نشان می‌دهد ادغام مبانی فلسفی شک‌گرایی با نظریه‌های روان‌شناختی هرت، چارچوبی غنی‌تر و عملیاتی‌تر برای پژوهش‌های آتی فراهم می‌آورد.

همچنین نتایج حاکی از آن است که:

- ذهن پرسشگر موجب می‌شود حسابرس بدون شواهد کافی قانع نشود و به طور سیستماتیک به دنبال شواهد بگردد.

- تعلیق قضاوت از تصمیم‌گیری شتاب‌زده جلوگیری می‌کند و زمان لازم برای بررسی شواهد فراهم می‌سازد.

- جستجوی دانش با تحریک کنجکاوی، عرصه‌های پنهان تقلب را آشکار می‌سازد.

- ابعاد رفتار فردی (درک متقابل، خودمختاری و عزت‌نفس) اعتماد به نفس لازم برای زیر سؤال بردن ادعاهای مدیریت را به حسابرس می‌دهد.

در مقابل، مدل فوزیا و یانتی که ابعاد «کیفیت شخصی»، «نگرش حسابرس»، «تخصص حسابرس» و «ارزیابی انتقادی» را مورد توجه قرار می‌دهد، احتمالاً در محیط ایران و نمونه انتخاب شده نتوانسته است دامنه کاملی از ویژگی‌های شناختی و رفتاری را بازتاب دهد. این امر ممکن است به دلایل زیر باشد:

- ترکیب دو بعد «کیفیت شخصی» و «نگرش حسابرس» در یک الگوی منسجم، تأثیر خاص هر مؤلفه را مبهم می‌کند.

- مدل فوزیا و یانتی کمتر به مؤلفه‌های روان‌شناختی مثل عزت‌نفس و خودمختاری پرداخته است که در مطالعات پیشینه داخلی (مانند یافته‌های رضایی و همکاران، ۱۴۰۳) به عنوان عوامل کلیدی در کشف تقلب مطرح شده‌اند.

یافته‌های پژوهش حاضر با یافته‌های پژوهش‌های سیدزاده کوه‌کمر و همکاران (۱۴۰۴)، رضایی و همکاران (۱۴۰۳)، هادیان و همکاران (۱۴۰۳)، علیزاده‌گان و همکاران (۱۴۰۱)، پاشایی فشتالی و همکاران (۱۴۰۰)، هاردیز و همکاران (۲۰۲۵)، فتح‌الرحمه و وصفین (۲۰۲۵)، التا و یوسفا میلانی (۲۰۲۵)، سوهارتینی و بینسار تامادو (۲۰۲۴)، سولیستیواتی و همکاران (۲۰۲۴)، از منظر نقش مؤلفه‌های رفتاری و شناختی هرت (۲۰۱۰) هم‌راستا است. این مقایسه نشان می‌دهد که متغیرهای روان‌شناختی هرت (به خصوص مؤلفه‌های «ذهن پرسشگر» و «تعلیق قضاوت») در پژوهش‌های فناوری‌محور و آموزش‌محور نیز توافق گسترده یافته‌اند. در مقابل، چارچوب فوزیا و یانتی به‌رغم تأکید بر خصیصه‌های شخصیتی، نتوانست تنوع کافی در پیش‌زمینه‌های رفتاری را پوشش دهد.

جدول ۹. مقایسه رویکردهای مدل هرت با مدل فوزیا و یانتی

وجه مقایسه	مدل هرت (۲۰۱۰)	مدل فوزیا و یانتی (۲۰۱۸)
ابعاد اصلی	ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، خودمختاری، عزت نفس	کیفیت شخصی، نگرش حسابرس، تخصص حسابرس، ارزیابی انتقادی
تأثیر بر توانایی کشف تقلب	اثر مثبت و معنادار ($t=6.70, p<0.001$)؛ ساختار جامع شناختی-رفتاری که کشف شواهد پنهان را تسهیل می کند	فاقد اثر معنادار ($t=0.86, p=0.39$)؛ تمرکز بر ویژگی های فردی و تخصصی ناکافی برای تشخیص تقلب های پیچیده
نتایج آزمون فرض	تا همه ابعاد؛ اهمیت ویژه ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت و خودمختاری در تقویت دقت حسابرسی	رد کلی مدل؛ مبهم بودن تأثیر هر بُعد و نیاز به بازتعریف مؤلفه های روان شناختی
نقاط قوت کلیدی	تلفیق مبانی فلسفی شک گرایبی و نظریه های روان شناختی؛ تأکید بر استقلال فکری و اعتماد به نفس حسابرس	ساده سازی مؤلفه های تردید حرفه ای در قالب چهار بُعد متداول
محدودیت ها	پیچیدگی مدل و نیاز به آموزش تخصصی برای همه ابعاد؛ امکان دشواری در اندازه گیری برخی مؤلفه ها	فقدان ابعاد مرتبط با عزت نفس و خودمختاری؛ عدم پوشش کامل جنبه های رفتاری-شناختی و فقدان تأکید بر پرسشگری انتقادی
پیامدهای آموزشی	طراحی دوره های تخصصی برای پرورش ذهن پرسشگر و مدیریت تعصبات شناختی	نیاز به بازبینی محتوا و افزایش تمرکز بر خودمختاری و عزت نفس
پیامدهای عملی	به روزرسانی معیارهای صلاحیت حرفه ای مؤسسات و نهادهای ناظر؛ اعمال شیبه سازی موقعیت های پیچیده	ضرورت بومی سازی ابزار سنجش و ترکیب با مدل هرت برای افزایش کارایی در محیط ایرانی

این پژوهش نشان داد که چارچوب شش بعدی هرت ابزار مناسب تری برای سنجش تأثیر تردید حرفه ای بر توانایی کشف تقلب است. تمرکز بر مؤلفه های شناختی و رفتاری مانند ذهن پرسشگر و خودمختاری در بهبود دقت حسابرسان در شناسایی نشانه های تقلب، نقش محوری دارد. در مقابل، چارچوب فوزیا و یانتی که بیشتر بر ویژگی های شخصی و تخصصی تأکید دارد، در این نمونه تأثیر معناداری بر توان کشف تقلب نشان نداد. بر اساس یافته های این مطالعه، پیشنهاد می شود که آموزش های حسابرسی، بر توسعه مهارت های تحلیلی، پرسشگری و کاهش تعصبات ذهنی تمرکز داشته باشد تا سطح تردید حرفه ای حسابرسان افزایش یابد. برنامه های آموزش مستمر و دوره های تخصصی می تواند نقش مهمی در ارتقای این ویژگی ها ایفا کند. بر مبنای یافته های پژوهش و به منظور استفاده هر چه بیشتر از یافته ها، پیشنهادهای زیر ارائه می گردد:

۱. تعمیق مطالعه در زمینه آموزش مهارت های روان شناختی (افزایش عزت نفس و خودمختاری) در دوره های آموزشی حسابرسی.

۲. با توجه به اهمیت کشف تقلب در ثبات نظام مالی و جلب اعتماد عمومی، تقویت ابعاد شناختی و رفتاری تردید حرفه ای حسابرسان بویژه بر اساس چارچوب هرت توصیه می شود برنامه های آموزشی حسابرسی را حول پرورش «ذهن پرسشگر» و «مدیریت تعصبات شناختی» طراحی کنند تا حسابرسان به طور سیستمی شواهد را زیر ذره بین ببرند؛ همچنین دوره های توسعه حرفه ای را با تمرکز بر مهارت های روان شناختی «تعلیق قضاوت» و «خودمختاری» غنی سازی کنند تا استقلال و جسارت زیر سؤال بردن ادعاها تقویت شود.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

جمع آوری داده ها: عقیل فرهنگیان؛ تهیه گزارش پژوهش: عقیل فرهنگیان و دکتر زهره حاجیها؛ تحلیل داده ها: عقیل فرهنگیان و دکتر زهره حاجیها؛ بازبینی و مشاوره علمی: دکتر رویا دارابی.

این مقاله بر گرفته از رساله دکتری عقیل فرهنگیان در رشته حسابداری به راهنمایی دکتر زهره حاجیها و مشاوره دکتر رویا دارابی در دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب است.

نویسنده اول: تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر نتایج، نگارش پیش‌نویس اولیه مقاله.

نویسنده دوم: استاد راهنمای رساله دکتری، طراحی و مفهوم‌سازی پژوهش، روش‌شناسی، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله.

نویسنده سوم: استاد مشاور رساله دکتری، مشارکت در اعتبارسنجی یافته‌ها، مشاوره علمی در فرآیند پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

نویسندگان هیچگونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

تقدیر و تشکر

نویسندگان مقاله حاضر بر خود واجب می‌دانند از همکاری و مساعدت تمامی عزیزانی که در این مطالعه ما را یاری نموده‌اند، سپاسگزاری نمایند.

منابع

اسکندری، علیرضا و عباسی، لیلا (۱۴۰۳). نقش سیستم‌های کنترل داخلی بر اطمینان پایداری عملکرد مالی. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۷(۹۴)، ۲۳۴-۲۵۳. https://www.jamv.ir/article_208389.html

اسمعیل‌زاده اقدم، کامران؛ رستمی مازویی، نعمت؛ صمدی‌لرگانی، محمود و گیلانی نیای صومعه‌سرای، بهنام (۱۴۰۳). تبیین و ارائه چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان، ارزش‌های انسانی و اقدامات در این زمینه با استفاده از مدل معادلات ساختاری. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۳(۳)، ۳۷۲-۳۵۳. https://www.jmaak.ir/article_22697.html

اسمعیل‌زاده اقدم، کامران؛ رستمی مازویی، نعمت؛ صمدی‌لرگانی، محمود و گیلانی نیای صومعه‌سرای، بهنام (۱۴۰۳). تبیین و ارائه چارچوب مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان، تفاوت‌های فردی، اهداف رفتاری و اقدامات در این زمینه: آزمون تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۳(۴)، ۴۲۳-۴۴۲. https://www.jmaak.ir/article_23296.html

برزگر، سعید؛ حمیدیان، محسن و جعفری، سیده محبوبه (۱۴۰۳). تأثیر مولفه‌های جهت‌گیری اخلاقی بر ارزیابی ریسک تقلب حسابرسان مستقل. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۳(۴)، ۳۷۱-۳۸۵. https://www.jmaak.ir/article_23293.html

پاشائی فشتالی، محمد؛ آزادی هیر، کیهان و وطن‌پرست، محمدرضا (۱۴۰۰). مطالعه رابطه تیپ شخصیتی، تجربه و جنسیت با توانایی کشف تقلب حسابرس (نقش میانجی شک و تردید حرفه‌ای). *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۱)، ۶۷-۱۰۰. <https://doi.org/10.22099/jaa.2021.40948.2144>

حاجیها، زهره (۱۳۹۷). تئوری حسابرسی: نظریه‌ها، با تأکید بر تحقیقات ایران و رویکرد اخلاقی، چاپ دوم، تهران، انتشارات ترمه. [گیسوم].

حاجیها، زهره و حمصیان‌کاشانی، زهرا (۱۴۰۳). ارائه مدلی جهت افزایش کیفیت مستندسازی حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*، ۱۱(۱)، ۱-۳۰. <https://doi.org/10.30479/jfak.2024.19655.3148>

حیدری رنجبر، امیرحسین و حسینی‌نسب، حجت (۱۴۰۴). بررسی تأثیر خودشکوفایی و تعهد به استقلال حسابرسان و قدرت صاحبکار بر مقاومت حسابرسان در برابر فشار صاحبکار. *مجله دانش حسابداری*، ۱۶(۲)، ۶۷-۹۸. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.23057.4024>

- رضائی، ناهید؛ دیناتی دلمی، زهرا؛ غلامی جمکرانی، رضا و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۴۰۳). بررسی اثر سبک‌های شناختی بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری*، ۱۶(۶۲)، ۲۴۲-۲۰۱. DOI: 10.30495/FAAR.1403.1073213
- سلیمی، پیام؛ عرب‌زاده، میثم؛ علی‌پور، محمد؛ پناهیان، حسین و صفری گرایلی، مهدی (۱۴۰۳). ارائه چارچوبی برای تردید حرفه‌ای حسابرسان با رویکرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده. *پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای*، ۱۶(۴)، ۱۷۳-۱۲۳. DOI: 10.22034/jpar.2024.2021240.1279
- سیدزاده کوه کمر، سید احمد؛ علی‌نژاد سارو کلانسی؛ مهدی؛ فضل‌زاده، علیرضا و زینالی، مهدی (۱۴۰۴). الگوی مفهومی تردید حرفه‌ای حسابرسان با استفاده از تحلیل دلفی. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۳۲(۱)، ۲۲۳-۱۹۸. DOI: 10.22059/acctgrev.2024.379887.1008986
- صفاجو، محسن و پورزمانی، زهرا (۱۴۰۳). تردید حرفه‌ای، ابعاد اخلاقی فردی و قضاوت حسابرسان. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری*، ۱۶(۶۳)، ۷۸-۷۷. <https://www.noormags.ir/view/en/articlepage/2203518>
- علیزاده گان، لیلیا؛ صمدی‌لرگانی، محمود و ایمنی، محسن (۱۴۰۱). تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده با نقش تردید حرفه‌ای. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری*، ۱۴(۵۴)، ۷۸-۴۹. DOI: 10.30495/faar.2022.693669
- علیزاده گان، لیلیا؛ صمدی‌لرگانی، محمود و ایمنی، محسن (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه‌ای. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری*، ۱۵(۵۷)، ۱۴۹-۱۸۴. <https://www.sid.ir/1053203>
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۴۰۲). *استانداردهای حسابداری، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، سازمان حسابداری*. <https://www.hma.ir/AttachFiles/SContent/2017/240.pdf>
- کیانی، مهرداد؛ جمشید نوید، بابک؛ قنبری، مهرداد و مسعودی، جواد (۱۴۰۳). بررسی تأثیر ویژگی‌های شخصیتی بر ارتقاء اخلاق حرفه‌ای حسابرس. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۱۳(۵۱)، ۳۳۷-۳۵۲. https://www.jmaak.ir/article_22700.html
- مدینه، سید محسن و زارع، ایمان (۱۴۰۲). تأثیر باورهای دینی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت: رویکرد مراتب دینداری از منظر اسلام. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴(۴)، ۱۳۲-۱۱۱. DOI: 10.22103/jak.2023.21306.3873
- مظاهری اسدی، مهوش و آقایی چادگانی، آرزو (۱۴۰۲). رفتارهای ناکارآمد حسابداری و کاهش کیفیت حسابداری: نقش کیفیت و هنجارهای تیم حسابداری. *مجله همین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری، شیروان*. <https://civilica.com/doc/1948794>
- نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۵). مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳(۴۹)، ۲۸-۱. <https://doi.org/10.22054/qjma.2016.4192>
- هادیان، سید امین؛ آقایی، محمدعلی و اسماعیلی‌نسب، مریم (۱۴۰۳). بررسی نقش نظریه ذهن بر تردید حرفه‌ای حسابرس و اثر تعدیلی آن بر ارتباط بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابداری در دیوان محاسبات کشور. *دانش حسابداری*، ۲۴(۹۶)، ۴۷۷-۴۴۶. <https://danesh.dmk.ir/article-1-3211-fa.html>
- یوسف‌زاده، نسرين و معصومی بیلندی، زهرا (۱۴۰۴). مفهوم پردازی تجارب حسابرسان از تردید حرفه‌ای: پژوهشی پدیدارنگارانه. *مجله دانش حسابداری*، ۱۶(۳)، ۱۲۰-۱۰۱. https://jak.uk.ac.ir/article_4257.html

References

- Adikaram, R., & Higgs, J. (2024). Cognitive dissonance and auditor professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 39(1), 71-110. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2022-3653>.
- Alirzadehgan, L., Samadi-Largani, M., & Imani, M. (2023). Analyzing auditors' fraud-detection ability using the theory of planned behavior: The influence of auditor experience and personality type with the role of professional skepticism. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(1), 149-184. <https://doi.org/FAAR.3475> [In Persian].
- Alirzadehgan, L., Samadi-Largani, M., & Imani, M. (2022). The impact of personality type and professional ethics on auditors' fraud-detection ability using the theory of planned behavior with the role of professional skepticism. *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(2), 49-77. <https://doi.org/FAAR.2022.1948> [In Persian].
- American Institute of Certified Public Accountants. (2023). *AICPA code of professional conduct*. Retrieved from <https://www.aicpa.org/research/standards/code-of-conduct>.
- Auditing Standards Setting Committee. (2023). *Standards on Auditing, Other Assurance Engagements, and Related Services*, Audit Organization [In Persian].

- Barzegar, S., Hamidian, M., & Jafari, S.M. (2024). The impact of ethical orientation components on independent auditors' assessment of fraud risk. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(4), 371–385. https://www.jmaak.ir/article_23293.html [In Persian].
- Bonrath, A., & Eulerich, M. (2024). Internal auditing's role in preventing and detecting fraud: An empirical analysis. *International Journal of Auditing*, 28(4), 615–631. <https://doi.org/10.1111/ijau.12342>.
- Chen, Y.H., Wang, K.J., & Liu, S.H. (2023). How personality traits and professional skepticism affect auditor quality? A quantitative model. *Sustainability*, 15, 1547. <https://doi.org/10.3390/su15021547>.
- Darmawan, P.P., & Safiq, M. (2024). The effect of competence, work experience, professional skepticism, and time budget pressure toward audit quality. *Journal of Applied Accounting and Finance*, 8(1), 71–100. <http://dx.doi.org/10.33021/jaaf.v8i1.5187>.
- Dwirandra, A.N., & Suryanawa, I.K. (2018). Idealism and professional commitments mediation: The effect of work experience and training on ethical decision making of tax consultants. *Journal of Finance and Accounting*, 9(2), 85–94. <https://iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/45357>.
- Elta, N.A.A., & Yosefa Meilani, M. (2025). The effect of auditor experience and professional skepticism on fraud detection with workload as a moderating variable. *Journal of Accounting and Auditing*, 1(2), 79–90. <https://ojs.azukhrufendikia.or.id/index.php/aaaj/article/view/48>.
- Eskandari, A., & Abbasi, L. (2024). The role of internal control systems in ensuring the sustainability of financial performance. *Journal of Accounting and Management Vision*, 7(94), 234–253. <https://www.jamv.ir/208389> [In Persian].
- Esmailzadeh Aghdam, K., Rostami Mazoui, N., Samadi-Largani, M., & Gilani Nia Soomareh Sarai, B. (2024). Developing and presenting a conceptual framework for auditors' professional skepticism: Human values and related measures using structural equation modeling. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(3), 353–372. https://www.jmaak.ir/article_22697.html [In Persian].
- Esmailzadeh Aghdam, K., Rostami Mazoui, N., Samadi-Largani, M., & Gilani Nia Soomareh Sarai, B. (2024). Developing and presenting a conceptual framework for auditors' professional skepticism: Individual differences, behavioral intentions, and related measures—Testing the theory of planned behavior. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(4), 423–442. https://www.jmaak.ir/article_23296.html [In Persian].
- Farida, F. (2021). The effect of auditor ethics, auditor experience and independence on audit quality through professional skepticism. *Atestasi: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 4(2), 446–463. <https://doi.org/atestasi.v4i2.717>.
- Fathurohmah, N., & Wasfini. (2025). The effect of auditor experience and audit fees on fraud detection with professional skepticism as a moderating variable. *Journal of Accounting and Auditing*, 1(2), 120–130. <https://ojs.azukhrufendikia.or.id/index.php/aaaj/article/view/52>.
- Fauziah, K.A., & Yanthi, M.D. (2018). Pengaruh fee audit, independensi, pengalaman auditor dan kompetensi auditor terhadap kualitas audit (Studi Kasus KAP di Jawa Timur). *JAE: Jurnal Akuntansi dan Ekonomi*, 6(21), 61–70. <https://doi.org/10.29407/jae.v6i2.15992>.
- Financial Reporting Council. (2024). UK corporate governance. London: Financial Reporting Council. Retrieved from <https://www.frc.org.uk/library/standards-codes-policy/uk-corporate-governance-code>.
- Fornell, C., & Larcker, D.F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39–50. <https://doi.org/10.2307/3151312>.
- Grohnert, T., Gijssels, W.H., Meuwissen, R.H.G., & Trotman, K.T. (2025). The effects of a supportive learning culture and rank on professional skepticism in information search. *Accounting, Organizations and Society*, 114, 101590. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2025.101590>.
- Hadian, S.A., Aghaei, M.A., & Esmaili Nasab, M. (2024). Examining the role of theory of mind in auditors' professional skepticism and its moderating effect on the relationship between skepticism and audit quality in the supreme audit court. *Audit Science*, 24(96), 446–477. <https://danesh.dmk.ir/article-1-3211-fa.html> [In Persian].
- Hajiha, Z. (2018). *Audit theory: Theories with emphasis on Iranian research and ethical approach* (2nd ed.). Tehran: Termeh Publications. <https://www.gisoom.com/book/11656576> [In Persian].
- Hajiha, Z., & Hemsian Kashani, Z. (2024). Proposing a model to enhance audit documentation quality based on moral intelligence, spiritual intelligence, and the behavioral background of audit partners. *Scientific Journal of Financial Accounting Knowledge*, 11(1), 1–30. <https://doi.org/10.30479/jfak.2024.19655.3148> [In Persian].
- Hardies, K., Janssen, S., Vanstraelen, A., & Zehms, K.M. (2025). Using field-based evidence to understand the antecedents to auditors' skeptical actions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 44(1), 105–135. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-141>.
- Henseler, J., Ringle, C.M., & Sinkovics, R.R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Advances in International Marketing*, 20, 277–320. [https://doi.org/10.1108/S1474-7979\(2009\)0000020014](https://doi.org/10.1108/S1474-7979(2009)0000020014).

- Heydari Ranjbar, A., & Hosseini Nasab, H. (2025). The effect of self-actualization, commitment to auditor independence, and client power on auditors' resistance to client pressure. *Journal of Accounting Knowledge*, 16(2), 67–98. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.23057.4024> [In Persian].
- Hurtt, R.K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149–171. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>.
- Hurtt, R., Brown-Liburd, H., Earley, C., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32, 45–97. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>.
- Idawati, W., & Gunawan, A. (2015). Effect of competence, independence, and professional skepticism against ability to detect fraud action in audit assignment (Survey on public accounting firms registered in IICPA territory of Jakarta). *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 13(7), 5123–5138. https://serialsjournals.com/abstract/88298_5123-5138.pdf.
- Institute of Certified Public Accountants of Singapore (ICPAS). (2022). *Singapore Standards on Auditing (SSA) and Ethics Pronouncements*. Singapore: ICPAS. [ISCA].
- Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., & Zehms, K. M. (2021). Auditors' professional skepticism: Traits, behavioral intentions, and actions. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3717615>.
- Kiani, M., Jamshid Navid, B., Ghanbari, M., & Masoodi, J. (2024). Examining the effect of personality traits on the enhancement of auditing professional ethics. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(3), 337–352. https://www.jmaak.ir/article_22700.html [In Persian].
- Koroy, T.R. (2008). Pendeteksian kecurangan (fraud) laporan keuangan oleh auditor eksternal. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 10(1), 22–23. <https://doi.org/10.9744/jak.10.1.PP.22-23>.
- Madineh, S.M., & Zare, I. (2023). The impact of religious beliefs on professional skepticism and auditors' assessment of material misstatement risk: A hierarchical religiosity approach from an Islamic perspective. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(4), 111–132. <https://doi.org/10.22103/jak.2023.21306.3873> [In Persian].
- Maulida, K., & Novianti, N. (2023). Audit experience, independence, and professional skepticism against fraud detection: Time pressure as a moderating factor. *Asia Pacific Fraud Journal*, 8(2), 381–393. <https://doi.org/10.21532/apfjournal.v8i2.331>.
- Mazaheri Asadi, M., & Aghaie Chadghani, A. (2023). Dysfunctional audit behaviors and audit quality reduction: The role of audit team quality and norms. *Proceedings of the 18th National Conference on Economics, Management and Accounting, Shirvan, Iran*. <https://civilica.com/doc/1948794> [In Persian].
- Murtanto, Nugroho, B.M., & Umar, H. (2023). The effect of forensic audit knowledge, audit experience and workload on auditor's corruption detection skill. In *Proceedings of the 3rd Borobudur International Symposium on Humanities and Social Science* (pp. 806–810). https://doi.org/10.2991/978-2-49-7_136.
- Namazi, M., & Ebrahimi, F. (2016). Modeling and prioritizing factors affecting accountants' intention to report financial fraud. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 49, 1–28. <https://doi.org/qjma.2016.4192> [In Persian].
- Nazri, S.N.F.S.M., Zahba, I.H., Zolkafli, S., & Zainuddin, N. (2023). The influence of professional skepticism on fraud detection: The case of Malaysian non-Big 4 auditors. *Management & Accounting Review*, 22(1). <https://ir.uitm.edu.my/id/eprint/76869>.
- Ode, A., Wahyuniati, H., Angela, F., & Oktri, S. (2020). Auditors' ability to detect fraud: Independence, audit experience, professional skepticism, and workload. *RJOAS*, 11(107). <https://doi.org/rjoas.2020-11.23>.
- O'Donnell, K.G. (2016). Professional scepticism: Another audit expectation gap? *Working Paper*, University of Tasmania. <https://doi.org/10.25959/23240612.v1>.
- Pashaei Feshhtali, M., Azadi Hayer, K., & Vatanparast, M. (2021). Studying the relationship between personality type, experience, and gender and the auditor's fraud-detection ability (the mediating role of professional skepticism). *Journal of Accounting Advances*, 13(1), 67–100. <https://doi.org/10.22099/jaa.2021.40948.2144> [In Persian].
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2009). Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions. *SSRN Electronic Journal*. <https://papers.ssrn.com/papers.cfm?id=1478105>.
- Rezaei, N., Diyanti Deylami, Z., Gholami Jamkarani, R., & Rahnamay Roudposhti, F. (2024). Examining the effect of cognitive styles on auditors' fraud-detection ability. *Financial Accounting and Auditing Research*, 62(16), 201–242. <https://doi.org/10.30495/FAAR.1403.1073213> [In Persian].
- Rininda, B.P. (2024). Auditor's professional skepticism and experience on fraud detection: The moderating role of professional ethical commitment. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 16(1), 28–42. <https://doi.org/jda.v16i1.4037>.
- Safajo, M., & Pourzamani, Z. (2024). Professional skepticism, dimensions of individual creativity, and auditors' judgment. *Financial Accounting and Auditing Research*, 16(3), 57–78. <https://doi.org/FAAR.1403.1073516> [In Persian].

- Salimi, P., Arabzadeh, M., Alipour, M., Panahian, H., & Safari Ghayli, M. (2024). Presenting a framework for auditors' professional skepticism based on the theory of planned behavior. *Professional Auditing Research*, 14(16), 123–173. <https://doi.org/10.22034/jPAR.2024.2021240.1279> [In Persian].
- Seyedzadeh Kouh Kamar, S.A., Alinezhad Sarou Kalai, M., Fazlzadeh, A., & Zeinali, M. (2025). A conceptual model of auditors' professional skepticism using Delphi analysis. *Accounting and Auditing Review*, 32(1), 198–223. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2024.379887.1008986> [In Persian].
- Siahay, A., Seralurin, C., Ervina, M.T., & Pattiasina, V. (2023). Professional competence and skepticism on audit quality. *Advances in Managerial Auditing Research*, 1(2). <https://doi.org/10.60079/amar.v1i2.114>.
- Sidik Tjan, M.J., Muslim, M., Alimin, A., Noch, M.Y., & Sonjaya, Y. (2024). Independence, professional skepticism, and audit quality: The moderating role of audit fees. *Jurnal Akuntansi*, 28(1), 40–60. <https://doi.org/10.24912/ja.v28i1.1698>.
- Stone, M., & Geisser, F. (1975). Cross validatory choice and assessment of statistical predictions. *Journal of the Royal Statistical Society*, 36(2), 111–147. <https://www.scirp.org/reference/referenceid=1960152>.
- Suhartini, D., & Ayub Binsar Tamado. (2024). Pengaplikasian remote audit dan skeptisme profesional auditor dalam mempertahankan kualitas audit pada kantor akuntan publik di Surabaya. *Al-Buhuts*, 20(2). <https://doi.org/10.30603/ab.v20i2.4915>.
- Sulistiyawati, A.I.Y.S., A'yun, A.Q., Nugroho, A.H.D., & Dwianto, A. (2024). Determinant factors of auditor's ability to detect fraud: Auditor professional scepticism as moderation. *Journal of Ecohumanism*, 3(3), 1067–1083. <https://doi.org/10.62754/joe.v3i3.3482>.
- Thuy, T.T., & Toan, T.T. (2024). Factors influencing the professional skepticism of independent auditors in financial statement audits. *Business and Economic Research*, 14(4), 113–121. <https://doi.org/ber.v14i4.22357>.
- Xu, G., Yang, C., & Fukofuka, P. T. (2023). Professional skepticism in practice: An analysis of auditors' stories. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(4), 157–178. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2021-043>.
- Yousefzadeh, N., & Masoumi Bilandi, Z. (2024). Conceptualizing auditors' experiences of professional skepticism: A phenomenographic study. *Journal of Accounting Knowledge*, 16(3), 101-120. https://jak.uk.ac.ir/article_4257.html [In Persian].