



Conceptualization of Auditors' Experiences of Professional Skepticism: A Phenomenographic Study

Nasrin Yousefzadeh¹ and Zahra Masoumi Bilondi²

1. Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences & Economic, Vali-e-Asr University of Rafsanjan, Rafsanjan, Iran. **Email:** n.yousefzadeh@vru.ac.ir
2. **Corresponding Author**, Department of Accounting Department, Payame Noor University, Tehran, Iran. **Email:** z.masoumi@pnu.ac.ir

Article Info

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 17 March 2024

Received in revised form: 18 May 2024

Accepted: 25 May 2024

Available online: 11 August 2025

Keywords:

Professional Skepticism,
Phenomenographic,
Auditors' Experiences.

JEL Classification:

M40, M42.

A B S T R A C T

Objective: Professional skepticism is a fundamental concept in the auditing process, and both researchers and standard setters have consistently emphasized the importance of applying appropriate levels of professional judgment in auditing. The purpose of this study is to explore auditors' experiences and perceptions of professional skepticism and to classify the conceptual dimensions through which auditors understand and apply this phenomenon in practice.

Method: The approach of the present study is interpretive and qualitative phenomenology, employing a maximum variation sampling method. The data were collected in 2023 through interviews with 14 auditing professionals and analyzed using MAXQDA software.

Results: According to the research findings, after analyzing the data collected from the interviews, five descriptive categories emerged of how auditors perceive and experience professional skepticism in auditing, which included Professional skepticism as the auditor's subjective attitude; Professional Skepticism as Knowledge Gained Over Time; Professional Skepticism as the Absence of the Presumption of Innocence in Auditing; Professional Skepticism as Situational Doubt; Professional Skepticism as a Culture of General Inquiry.

Conclusion: The wide range of auditors' experiences and interpretations of professional skepticism highlights the conceptual and practical complexity of this construct. Accordingly, it is recommended that this issue be considered in educational planning, particularly in the design of accounting and auditing curricula as well as in training programs for auditors.

Cite this article: Yousefzadeh, N., & Masoumi Bilondi, Z. (2025). Conceptualization of auditors' experiences of professional skepticism: A phenomenographic study. *Journal of Accounting Knowledge*, 16(3), 101-120. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.23109.4027>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.

© Author(s).

2/ Conceptualization of auditors' experiences of professional skepticism: A phenomenographic study

Introduction

Professional skepticism is a fundamental concept in the auditing process, consistently emphasized by both researchers and standard setters as a cornerstone of professional judgment and audit quality. The ability of auditors to exercise an appropriate level of skepticism directly influences their capacity to detect errors, irregularities, or potential fraud. Despite its critical importance, the nature and interpretation of professional skepticism remain complex and context-dependent. The purpose of this study is to explore auditors' lived experiences and perceptions of professional skepticism within the auditing profession and to classify the different ways auditors conceptualize and internalize this phenomenon. Understanding these variations can provide valuable insight into how professional skepticism is applied in practice and how it shapes auditors' decision-making processes.

Method

This research adopts an interpretive qualitative approach using the phenomenographic research method, which is grounded in the assumption that individuals may experience and conceptualize the same phenomenon in diverse ways. The phenomenographic method seeks to identify and categorize these varying conceptions to reveal the range of meanings associated with a given phenomenon.

A maximum variation sampling strategy was used to ensure diversity in participants' backgrounds and experiences. Data were collected in 2023 through semi-structured interviews with 14 expert auditors. All interviews were transcribed and analyzed using MAXQDA software. The analysis process involved coding, categorizing, and comparing participants' descriptions to identify qualitatively distinct ways in which professional skepticism is perceived and experienced.

Results

Analysis of the interview data resulted in the identification of five descriptive categories that capture auditors' conceptualizations of professional skepticism:

1. Professional Skepticism as a Subjective Attitude

In this category, skepticism is viewed as an individual auditor's personal mindset—an internal disposition to question, inquire, and critically evaluate audit evidence. The external horizon is defined as the individual, while the internal horizon is the subjective attitude, encompassing elements such as critical thinking, curiosity and questioning, and personal characteristics. Participants highlighted that imagination, creativity, self-confidence, interpersonal understanding, and personality traits contribute to an auditor's inquisitive mindset and enhance their ability to identify unreasonable or illogical relationships within financial accounts.

2. Professional Skepticism as Knowledge Gained Over Time

This category conceptualizes skepticism as a form of knowledge and expertise accumulated through experience. The external horizon is the individual, and the internal horizon represents knowledge acquisition over time. Auditors described how repeated exposure to complex audit tasks, professional challenges, and scrutiny from regulators or senior management foster deeper insight and a more refined skeptical perspective.

3. Professional Skepticism as the Absence of the Presumption of Innocence in Auditing

Here, professional skepticism is characterized as an absence of presumed innocence in assessing audit evidence. The external horizon is the audit profession, and the internal horizon is the absence of presumption of innocence, which includes three elements: conservative bias in audit judgment, recognition of the lack of neutrality, and skeptical action in practice.

At this level, auditors prioritize evidence of potential misstatement over evidence supporting management's claims, approaching such assertions with cautious scrutiny and professional doubt.

4. Professional Skepticism as Situational Doubt

In this category, skepticism is regarded as a context-dependent and temporary state influenced by situational factors. The external horizon is again the individual, while the internal horizon is situational doubt.

Auditors experience skepticism as a transient mental and emotional condition triggered by particular audit circumstances, which in turn shapes their judgmental behavior.

5. Professional Skepticism as a Culture of General Inquiry

This final category defines skepticism as a cultural and societal construct rooted in broader norms of inquiry and critical thinking. The external horizon is the society, and the internal horizon is the culture of inquiry.

Participants emphasized that societal values, educational systems, and professional environments influence how auditors develop and express skeptical attitudes. Behavioral norms and ethical beliefs—shaped by professional education and societal culture—manifest in auditors' approaches to evidence evaluation and professional conduct.

Collectively, these five categories represent a spectrum of understanding—from personal cognitive traits to institutional and societal dimensions—reflecting the multidimensional nature of professional skepticism.

Conclusions

The diverse experiences and perceptions identified in this study illustrate the conceptual complexity of professional skepticism within auditing. Since skepticism directly influences auditors' judgment, decision-making, and the quality of audit outcomes, variations in how auditors conceptualize this concept may lead to inconsistencies in professional behavior and compliance with auditing standards.

Accordingly, the study recommends that the concept of professional skepticism be given greater emphasis in accounting and auditing education. Curriculum designers and educators should incorporate this construct explicitly into university courses, textbooks, and professional training programs, thereby enhancing future auditors' understanding of its theoretical and practical implications.

Furthermore, standard setters and professional bodies are encouraged to use these insights to revisit and refine the definition of professional skepticism in auditing standards. By acknowledging its multifaceted nature—spanning individual attitudes, experiential learning, professional norms, and societal culture—they can promote a more comprehensive and applicable framework for cultivating and assessing professional skepticism in the auditing profession.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Data available on request from the authors.

Acknowledgements

The authors thank all participants in this study.

Ethical Considerations

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.

مفهوم‌پردازی تجارب حسابرسان از تردید حرفه‌ای: پژوهشی پدیدارنگارانه

نسرین یوسف‌زاده^۱ و زهرا معصومی بیلندی^۲

۱. گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه ولی عصر (عج) رفسنجان، رفسنجان، ایران. [رایانامه: n.yousefzadeh@vru.ac.ir](mailto:n.yousefzadeh@vru.ac.ir)

۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. [رایانامه: z.masoumi@pnu.ac.ir](mailto:z.masoumi@pnu.ac.ir)

اطلاعات مقاله	چکیده
نوع مقاله: مقاله پژوهشی.	هدف: تردید حرفه‌ای از جمله مفاهیم بااهمیت در فرایند حسابرسی است و پژوهشگران و استانداردارندگان همواره بر اهمیت بکارگیری سطح مناسبی از قضاوت حرفه‌ای در انجام حسابرسی، تأکید نموده‌اند. هدف این پژوهش، واکاوی تجارب حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در حسابرسی و طبقه‌بندی مفاهیم و برداشت‌های حسابرسان از این پدیده است.
تاریخ‌ها: تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۲/۲۷ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۲/۲۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۳/۵ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۴/۵/۲۰	روش: رویکرد پژوهش حاضر تفسیری، کیفی پدیدارنگاری و از روش نمونه‌گیری از نوع بیشینه تنوع استفاده شده است. داده‌های مورد نظر در سال ۱۴۰۲ از طریق مصاحبه با ۱۴ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی گردآوری و با استفاده از نرم‌افزار MAXQDA تحلیل شده است.
واژه‌های کلیدی: تردید حرفه‌ای، پدیدارنگاری، تجارب حسابرسان.	یافته‌ها: 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 حسابرسان؛ تردید حرفه‌ای به مثابه کسب شناخت در گذر زمان؛ تردید حرفه‌ای به مثابه عدم وجود اصل برائت در حسابرسی؛ تردید حرفه‌ای به مثابه شک موقعیتی و تردید حرفه‌ای به مثابه فرهنگ عمومی پرسشگری.
طبقه‌بندی JEL: M40, M42.	نتیجه‌گیری: گستردگی تجربه و ادراکات از مفهوم تردید حرفه‌ای در حسابرسی بین مشارکت‌کنندگان بیانگر پیچیدگی این مفهوم است. بر این اساس پیشنهاد می‌شود این امر در برنامه‌ریزی‌های آموزشی و تعیین سرفصل دروس رشته حسابداری و حسابرسی و دوره‌های آموزشی حسابرسان مدنظر قرار گیرد.

استناد: یوسف‌زاده، نسرین و معصومی بیلندی، زهرا (۱۴۰۴). مفهوم‌پردازی تجارب حسابرسان از تردید حرفه‌ای: پژوهشی پدیدارنگارانه. *مجله دانش حسابداری*، ۱۶(۳)،

۱۰۱-۱۲۰. <https://doi.org/10.22103/jak.2024.23109.4027>



ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.

© نویسنده / نویسندگان.

۱- مقدمه

تردید حرفه‌ای یکی از اصول اساسی برای انجام کار حسابرسی با کیفیت بالا و عنصر ذاتی اعمال قضاوت حرفه‌ای حسابرسان است (هارت و همکاران^۱، ۲۰۱۳) و براساس استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید کار خود را با تردید و نه با بدگمانی و سوءظن انجام دهد (مدینه و زارع، ۱۴۰۲). پژوهشگران و قانون‌گذاران بر اهمیت اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در هنگام انجام کار حسابرسی تأکید کرده‌اند. به علاوه، فقدان تردید حرفه‌ای به عنوان یک عامل مهم در رسوایی‌های اخیر حسابداری شناخته شده است (مسیار^۲، ۲۰۱۰). تردید حرفه‌ای به طور همزمان بر کیفیت و هزینه‌های حسابرسی به ترتیب از طریق تحت تأثیر قرار دادن قابلیت اطمینان نتایج حسابرسی و منابع به کار گرفته شده در اجرای حسابرسی مؤثر است. از این رو، این مسأله از این جهت حائز اهمیت است که اعمال سطح نامناسب تردید حرفه‌ای علاوه بر آن که بر اثربخشی و کارایی حسابرسی تأثیر می‌گذارد، بر فرسودگی شغلی و احتمال ترک شغل حسابرسان نیز می‌تواند اثرگذار باشد (کوهن^۳ و همکاران، ۲۰۱۷). در نتیجه، این مفهوم از اهمیت حیاتی برخوردار است.

همانطور که پیش‌تر بیان شد، تردید حرفه‌ای عنصری مهم و حیاتی در فرایند حسابرسی است و این امر به خصوص با توجه به این واقعیت آشکار می‌گردد که حسابرسی تنها حرفه‌ای است که در آن تردید‌گرایی به صراحت به شکل قانونی مدون شده است (یانکوا^۴، ۲۰۱۵). تردید حرفه‌ای مشابه استقلال حسابرس یکی از ویژگی‌های اصلی برای حسابرسی حرفه‌ای است، اما اغلب تعریف و اندازه‌گیری این ویژگی دشوار است. در حقیقت، مراجع و پژوهشگران مختلف برای تعریف تردید حرفه‌ای از عبارات‌های متفاوت استفاده نموده‌اند که این تعاریف عبارتند از: ذهن پرسشگر و یک ارزیابی بااهمیت در ارتباط با شواهد حسابرسی (انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۵، ۲۰۰۷)، سوگیری محافظه‌کارانه در قضاوت حسابرسی (مک میلان و وایت^۶، ۱۹۹۳)، نقطه مقابل اعتماد (شاوب^۷، ۱۹۹۶)، یک مفهوم معادل و مشابه استقلال (کادوس^۸، ۲۰۰۰)، توانایی شناسایی موارد سوءاستفاده و تقلب (چو و تان^۹، ۲۰۰۰)، و شک و تردید احتمالی (نلسون^{۱۰}، ۲۰۰۹).

با توجه به اینکه درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی جایگاه ویژه‌ای دارد، مبهم بودن و نامشخص بودن درجه معقول پرسشگری و بررسی انتقادی و به طور کلی عدم شفافیت و وضوح تعریف تردید حرفه‌ای سبب شده است ابهاماتی در رابطه با موضوع تردید حرفه‌ای ایجاد و در نتیجه، این امر می‌تواند مانع از اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان شود. اهمیت بسیار زیاد تردید حرفه‌ای در حسابرسی و همچنین شفاف نبودن و مبهم بودن تعریف آن و نیاز به رهنمودهای بیشتر در این زمینه، نشانگر ضرورت انجام پژوهش‌های بیشتر در این حوزه بوده تا مفهوم تردید حرفه‌ای بهتر و عمیق‌تر تشریح گردد. در این راستا، هدف پژوهش حاضر واکاوی و طبقه‌بندی مفاهیم و برداشت‌های حسابرسان از پدیده تردید حرفه‌ای با استفاده از روش پدیدارنگاری است تا بدین ترتیب درک کامل‌تری از مفهوم این پدیده در نزد حسابرسان حاصل شود. افراد مختلف ممکن است برداشت‌های گوناگونی از یک پدیده واحد داشته باشند و امکان دارد هر یک از این افراد فقط به قسمت خاصی از یک پدیده توجه نمایند و آن را مترادف با کل پدیده در نظر بگیرند. هنگامی برداشت کامل‌تر از یک پدیده حاصل می‌گردد که این برداشت‌های گوناگون در کنار هم قرار گرفته و تصویر کامل‌تری را ارائه نمایند. از این رو، پدیدارنگاری هیچ

1 Hurtt

2 Messier

3 Cohen

4 Yankova

5 American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

6 McMillan and White

7 Shaub

8 Kadous

9 Choo and Tan

10 Nelson

برداشتی را محوری و یا مرجح نمی‌داند، بلکه آنها را صرفاً قطعات هم‌ارزش جورچینی قلمداد می‌کند که فهم و درک ما را از پدیده تکمیل می‌نماید (دانایی فرد و کاظمی، ۱۳۸۹).

پدیدارنگاری کمک می‌کند پژوهشگر به مدل ذهنی افراد در زمینه تردید حرفه‌ای دست یابد، این مسئله که افراد چگونه درباره این پدیده فکر می‌کنند و آن را چگونه تجربه می‌کنند، دارای اهمیت زیادی است که می‌تواند در نوع ارائه محصولات و خدمات به جامعه هدف در راستای پدیده مورد مطالعه و بهبود وضع موجود کمک کند. با در دست داشتن این تجربه‌ها و مفاهیم می‌توان با نگاهی جدید در پی حل مسائل و مشکلاتی بود که حساب‌رسان در اعمال تردید حرفه‌ای در حسابرسی با آن روبه‌رو هستند. همچنین، انتظار می‌رود این پژوهش بتواند به کشف ناشناخته‌هایی در زمینه مفهوم تردید حرفه‌ای دست یابد و علاوه بر غنابخشی مبانی نظری این حوزه و ادبیات پژوهش در عمل به بهبود فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رس و ارتقای نقش اعتباربخشی حسابرسی کمک نماید. از سوی دیگر، رویکرد پدیدارنگاری چندان در پژوهش‌های حسابرسی مورد استفاده قرار نگرفته است. این پژوهش سعی دارد تا از منظر روش اجرای کار نیز فصل تازه‌ای از روش‌های اجرای پژوهش را در این حوزه فراهم آورد. در ادامه مقاله به منظور دستیابی به هدف و پاسخگویی به سؤال اصلی پژوهش مبنی بر اینکه تردید حرفه‌ای از نگاه حساب‌رسان چه معنایی دارد و برداشت‌های متفاوت آنها از این پدیده چیست؟ ابتدا به طور مختصر پیشینه نظری و مفهومی تردید حرفه‌ای و روش پژوهش و سپس به ارائه یافته‌ها و پیشنهاد‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

۲- مبانی نظری

تردید حرفه‌ای از اصول اساسی حرفه حسابرسی محسوب می‌گردد و مدت‌های طولانی است که حرفه حسابرسی بر اهمیت تردید حرفه‌ای در فرایند حسابرسی تأکید نموده و آن را به رسمیت شناخته است (یوسف‌زاده و همکاران، ۱۳۹۹). تردید حرفه‌ای یک موضوع پیچیده بوده و چند حوزه آکادمیک همچون حسابداری، رفتار سازمانی، روان‌شناسی شناختی، روان‌شناسی اجتماعی، فلسفه، مدیریت، منابع انسانی و بسیاری حوزه‌های دیگر را در برمی‌گیرد. واژه لاتین "skepticism" ریشه در واژه "skeptik" دارد و از واژه یونانی "skeptikos" به معنای «بررسی کردن»، «پرس و جو کردن»^۱، و «به طور دقیق مشاهده کردن» گرفته شده است (گلاور و پراویت^۲، ۲۰۱۴). بنابراین، فرد تردید‌گرا را می‌توان به عنوان فردی که دارای ذهن پرسشگر بوده یا به سادگی شرایط موجود را باور نمی‌کند (مشکوک) توصیف نمود. واژه «تردید‌گرا» در ادبیات مرتبط با تردید حرفه‌ای، به فردی گفته می‌شود که «شک» را سرلوحه کار خود قرار داده و قضاوت خود را به تعویق می‌اندازد (لینچ^۳، ۲۰۱۷). فرد تردید‌گرا در فرهنگ آکسفورد این گونه تعریف شده است: «فردی که تمایل به تشکیک یا زیر سؤال بردن اظهارنظرها و ادعاها دارد» (غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۸).

همانطور که پیش‌تر اشاره شد، یک عنصر بااهمیت در اجرای هر حسابرسی، به کارگیری تردید حرفه‌ای است. در این راستا، استانداردهای حسابرسی بر اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرایند گردآوری شواهد شامل برنامه‌ریزی، ارزیابی شواهد و همچنین روش‌های اجرای حسابرسی تأکید نموده است. با وجودی که تردید حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی تعریف شده و توسط پژوهشگران به دفعات استفاده شده است، اما در خصوص تعریف آن در حوزه حسابرسی، اجماع کلی وجود ندارد و پژوهشگران در تعریف آن به یک اجماع و هماهنگی کامل نرسیده‌اند (هارت و همکاران،

^۱ تردید

^۲ تردید‌گرا

^۳ Inquiring

^۴ Glover and Prawitt

^۵ Lynch

۲۰۱۳ و نلسون، ۲۰۰۹). در حقیقت، تفاوت‌های ظریف و تأکیدهای مختلف مرتبط با اصطلاح «تردید حرفه‌ای» در ادبیات حسابرسی، منجر به استفاده و درک ناهمگون از معنای تردید حرفه‌ای شده است. به طور کلی، تعاریف و گفتارها در این زمینه، پیرامون دو سؤال اساسی است: (۱) آیا تردید حرفه‌ای، ویژگی و خصلت^۱ حسابرسان یا یک حالت موقت و گذرای^۲ حسابرسان است و اینکه (۲) آیا تردید حرفه‌ای نیازمند طرز برخورد همراه با شک احتمالی^۳ یا یک مفهوم بی‌طرفانه است؟ در پاسخ به سؤال اول، هارت (۲۰۱۰) معتقد است دو نوع تردید حرفه‌ای به نام «تردید شخصیتی (ذاتی)»^۴ و «تردید حالت»^۵ وجود دارد. تردید شخصیتی، ماهیت ذاتاً شکاکانه فرد را توصیف می‌نماید که در گذر زمان نسبتاً ثابت بوده و این در حالی است که تردید حالت، تردیدی موقعیتی است که بسته به موقعیت و شرایط می‌تواند کاهش یا افزایش یابد. به دیگر گفته، در ادبیات حسابرسی، تردید حرفه‌ای هم به عنوان یک خصلت نسبتاً ثابت حسابرسان (هارت، ۲۰۱۰) و هم یک حالت موقت (گذرا) که توسط چندین عامل دیگر تحت تأثیر قرار می‌گیرد، در نظر گرفته شده است (نلسون، ۲۰۰۹ و هارت و همکاران، ۲۰۱۳).

در ارتباط با سؤال دوم، دو دیدگاه در این زمینه مطرح است یکی مبتنی بر بی‌طرفی (خنثی^۶) و دیگری مبتنی بر شک فرضی (منطقی^۷). این دیدگاه‌ها، تعریف و نحوه شکل‌گیری تردید حرفه‌ای را بیان می‌نمایند. در دیدگاه بی‌طرفی بیان می‌شود که تا زمان کسب شواهد مناسب و کافی، حسابرسان می‌بایست نسبت به ادعاهای مدیریت، بی‌طرف و از رویکرد بی‌طرفانه و به دور از جانبداری و سوگیری برای بررسی اظهارات مدیریت استفاده کند (توبا^۸، ۲۰۱۲؛ هارت و همکاران، ۲۰۰۸ و کوداکرز و همکاران^۹، ۲۰۱۴). در حمایت از رویکرد بی‌طرفانه، حسابرسان باید در شکل‌گیری عقاید خود بی‌طرف و هیچ‌گونه پیش‌زمینه ذهنی یا پیش‌فرضی، چه مثبت (اعتماد) و چه منفی (عدم صداقت، بی‌دقتی و تقلب) نسبت به ادعاهای مدیریت در نظر نگیرد. این دیدگاه با مفهوم «اعتماد اما بررسی» مطابقت دارد. به نظر می‌رسد تمرکز استانداردهای حسابرسی بر این رویکرد است (گلاور و پراویت، ۲۰۱۴).

در حالی که اکثر استانداردهای حسابرسی بر دیدگاه بی‌طرفی متکی هستند، انتظارات اجتماعی از حسابرسی به میزان زیادی باعث حرکت از موضع بی‌طرفی به سمت دیدگاه شک از تردید حرفه‌ای شده، که این ناشی از رکودهای اقتصادی و سوءرفتارهای عمده واحدهای تجاری است (صفی‌پور افشار و همکاران، ۱۳۹۷). این تغییر در تعریف نلسون (۲۰۰۹، ص. ۴) از تردید حرفه‌ای که اذعان می‌کند: «... تردید حرفه‌ای از طریق قضاوت‌ها و تصمیم‌های حسابرسان که ارزیابی بیشتری از ریسک (که یک ادعا نادرست است مگر اینکه شواهد غیر از این را نشان دهد) را منعکس می‌کند، بیان می‌شود» انعکاس یافته است. نلسون (۲۰۰۹) معتقد است که این تعریف بیشتر «شک احتمالی» را در مقایسه با «بی‌طرفی» منعکس می‌سازد. به بیان دیگر، دیدگاه شک منطقی بیان می‌کند که حسابرسان، تا حدودی به عدم صداقت مدیریت باور داشته و تا زمانی که شواهد مناسب و کافی، این سوگیری را نقض کند، حسابرسان سطحی از عدم اعتماد و سوءظن را نسبت به اظهارات و ادعاهای مدیریت در نظر می‌گیرد و یک رویکرد فعالانه و انتقادی را در بررسی شواهد حسابرسان (بویژه شواهد منفی) به کار می‌گیرد. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام^{۱۰} (۲۰۱۲)، بل و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۵)، نلسون (۲۰۰۹) و کارپنتر و ریمرز^{۱۲} (۲۰۱۳) از این دیدگاه حمایت می‌کنند.

¹ Trait

² Temporary State

³ Presumptive Doubt

⁴ Trait (Inherent)

⁵ State

⁶ Impartiality (Neutra)

⁷ Presumptive (Rational) Doubt

⁸ Toba

⁹ Quadackers

¹⁰ Public Company Accounting Oversight Board

¹¹ Bell

¹² Carpenter and Reimers

هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی^۱، اینگونه تردید حرفه‌ای را تعریف نموده است: «نگرشی که لازمه آن وجود ذهنی پرسشگر و نقادانه در برخورد با شرایطی است که احتمال وجود تحریف ناشی از اشتباه یا تقلب در آنها وجود دارد و به معنای ارزیابی نقادانه شواهد حسابداری است» (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی^۲، ۲۰۱۲، ص. ۸۳). طبق این تعریف، تردید حرفه‌ای یک موضوع رفتاری است و موقعیتی از ذهن است که دلالت بر حالتی پرسش‌گرایانه در ارزیابی شواهد، پردازش اطلاعات، قضاوت و تصمیم‌گیری دارد. تردید حرفه‌ای مستلزم به چالش کشیدن اطلاعات و شواهد حسابداری جمع‌آوری شده در فرایند حسابداری است که با انجام حسابداری در مسیر عادی خود مغایر است. این تعریف، به دلیل نامشخص بودن و مبهم بودن درجه معقول پرسشگری و بررسی انتقادی و این‌که دقیقاً چگونه طرز نگرش تردید حرفه‌ای باید در فرایند حسابداری منعکس و مستند شود، شدیداً مورد انتقاد قرار گرفته است. به بیان دقیق‌تر، تردید حرفه‌ای موضوعی حیاتی و بااهمیت در حسابداری‌های امروز بوده، اما با وجود این سطح از اهمیت، این انتقاد به استانداردهای حسابداری وارد است که باید رهنمودهای بهتری در مورد نحوه به کارگیری مفهوم تردید حرفه‌ای ارائه نمایند. در حقیقت، عدم شفافیت و وضوح تعریف تردید حرفه‌ای یکی از انتقادهای وارده به استانداردهای حسابداری است. در این شرایط، عدم شفافیت تعریف تردید حرفه‌ای ممکن است بر درک حسابرسان از این مفهوم تأثیر بگذارد (گلاور و پراویت، ۲۰۱۴). هر چند، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۲)، اذعان می‌نماید ارائه تعریف منحصر به فردی برای چنین موضوع بنیادی، پیچیده و چندبعدی، کاری دشوار است. افزون بر این، شناخت گسترده از رفتار تردید حرفه‌ای می‌تواند در شمار مختلفی از راه‌ها و نه صرفاً یک مسیر مشخص، انعکاس می‌یابد.

۳- پیشینه تجربی پژوهش

عوض الله و سعدالله^۳ (۲۰۲۴) در پژوهشی به توسعه و اعتبارسنجی نسخه عربی مقیاس تردید حرفه‌ای هارت (۲۰۱۰) پرداختند. در این راستا، آن‌ها به بررسی مناسب بودن مقیاس تردید حرفه‌ای هارت (۲۰۱۰) برای ارزیابی به کارگیری تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان در محیط‌هایی متفاوت از ایالات متحده، به طور خاص در قطر به عنوان یک کشور عرب زبان پرداختند. بر این اساس، اعتبارسنجی مجدد نسخه ترجمه شده مقیاس تردید حرفه‌ای هارت (۲۰۱۰) بر اساس پاسخ‌های دانشجویان حسابداری در یکی از دانشگاه‌های ملی قطر انجام شد. یافته‌ها نشان داد فقط سه بعد جستجوی دانش، درک بین فردی و همچنین بعد سوم که ترکیبی از خرده مقیاس‌های اعتماد به نفس و تعلق قضاوت است به خوبی با ابعاد توسعه یافته توسط هارت (۲۰۱۰) مطابقت دارند.

آدیکرام و هیگز^۴ (۲۰۲۴) به بررسی رابطه تعارض شناختی و تردید حرفه‌ای پرداختند. آن‌ها نشان دادند که چگونه فشارها (انگیزه‌ها) در محیط حسابداری می‌تواند از طریق تفکیک بین قضاوت و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای به کاهش کیفیت حسابداری منجر شود. یافته‌ها نشان داد هنگامی که حسابرسان موفق به انجام اقدامات مناسب با تردید حرفه‌ای بالا (آزمون‌های حسابداری) که مطابق با قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای بالا است (ارزیابی ریسک) نمی‌شوند، تعارض شناختی را تجربه می‌کنند. نیروی انگیزشی برای کاهش تعارض شناختی حسابرسان را وادار می‌کند تا ارزیابی‌های خود را به سمت بالا (رتبه بالاتر) یعنی آزمون‌های حسابداری تشخیصی پایین‌تر (اقدامات مبتنی بر تردید حرفه‌ای) و ارزیابی ریسک پایین‌تر (قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای) مورد تجدید نظر قرار دهند. این منجر به تردید حرفه‌ای کمتر و در نتیجه کیفیت حسابداری پایین‌تر می‌گردد. برازل و

¹ International Auditing and Assurance Standards Board

³Awadallah and Saadullah

² Auditing and Assurance Standards Board (AUASB)

⁴ Adikaram and Higgs

همکاران^۱ (۲۰۱۹) در پژوهش خود، پیامدهای تردید حرفه‌ای را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که حسابرسانی که سطوح بالاتری از تردید حرفه‌ای را در اقدام خود به کار می‌گیرند، اما در نهایت تحریفی را در حساب‌ها شناسایی نمی‌نمایند، جریمه می‌شوند. نتایج نشان می‌دهد یکی از دلایل مشاهده این امر، این است که به کارگیری سطح بالای تردید حرفه‌ای در رسیدگی‌ها معمولاً به دلیل بررسی‌های اضافی حسابرس، باعث تجاوز از بودجه حسابرسی می‌شود.

کوهن و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهش خود، تأثیر دو بعد تردید حرفه‌ای (دیدگاه مبتنی بر بی‌طرفی (خنثی) و شک احتمالی) را بر پیامدهای شغلی در حرفه حسابرسی (به عنوان مثال، رفتارهای شهروندی سازمانی و قصد ترک شغل) مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که دیدگاه بی‌طرفانه تردید حرفه‌ای از طریق سطوح بالاتر حمایت درک شده شریک از تردید حرفه‌ای، تأثیر مثبتی بر مسیر شغلی حرفه‌ای حسابرسی دارد، در حالی که دیدگاه مبتنی بر شک احتمالی از طریق سطوح پایین‌تر حمایت درک شده شریک از تردید حرفه‌ای، تأثیر منفی بر مسیر شغلی حرفه‌ای حسابرسی دارد. این نتایج حاکی از آن است که حسابرسان دارای دیدگاه شک احتمالی، سطوح پایین‌تری از رفتارهای شهروندی سازمانی را گزارش می‌کنند و احتمال کمتری برای ماندن در حرفه حسابرسی دارند.

اندراوس^۲ (۲۰۱۰) در پژوهشی تأثیر تفاوت‌های فرهنگی حسابرسان را بر پتانسیل تفاوت در کاربرد استانداردهای حسابرسی مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد حسابرسان با پیشینه‌های فرهنگی مختلف در دو کشور مصر و استرالیا، واکنش متفاوتی به شواهد حسابرسی و در خصوص برخی از تصمیم‌های حسابرسی تفاوت معناداری در دو کشور مورد بررسی وجود دارد. **پتل و همکاران**^۳ (۲۰۰۲) در پژوهشی تطبیقی تأثیر فرهنگ را بر قضاوت و تصمیم حسابرسان کشورهای استرالیا، هند و مالزی مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که ارزش‌های فرهنگی با توجه به تضاد موجود بین حسابرس و صاحبکار بر قضاوت‌ها و تصمیم‌های حسابرس تأثیرگذار است.

فرج‌زاده و مافی (۱۴۰۲) به بررسی گستره تجارب حسابرس در صنایع و اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرس پرداختند و ارتباط گستره تجارب حسابرس در صنایع، به عنوان میزان تجربه حسابرس در حسابرسی صاحبکاران در صنایع مختلف، با اعمال تردید حرفه‌ای حسابرس مورد بررسی قرار گرفت. نتایج به دست آمده نشان داد که حسابرسان برخوردار از طیف وسیعی از تجارب در صنایع مختلف، با احتمال بیشتری صاحبکاران را وادار به اصلاح صورت‌های مالی خود بابت تحریف و اشتباه موجود می‌کنند. بویژه، این ارتباط برای تعدیلات کاهش و نیز، مقادیر بالاتر تعدیلات حسابرسی، قوی‌تر است. همچنین، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان با گستره وسیع‌تر تجارب، کمتر است. در نهایت، در صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط این حسابرسان از اقلام تعهدی اختیاری کمتری استفاده شده است.

ستوده و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس پرداختند. نتایج نشان داد که فشار شغلی، شامل فشار محرک مشتری و فشار بودجه زمانی بر قضاوت حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج دلالت بر تأثیر فشار محرک مشتری به عنوان یک معیار محیطی و فشار بودجه زمانی به عنوان یک معیار سازمانی بر قضاوت و کیفیت کار حسابرسان دارد و حسابرسان دارای تردید حرفه‌ای بالاتر، قضاوت منصفانه‌تری خواهند داشت.

¹ Brazel

² Endrawes

³ Patel

مهرانی و همکاران (۱۳۹۸) به طراحی مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی پرداختند. مطابق با یافته‌های پژوهش، مقوله‌های علی شامل انگیزه‌های صاحبکار، خطر تجاری حسابرسان، خطر حسابرسی، عدم تقارن اطلاعات و ماهیت قضاوتی حسابرسی؛ مقوله‌های زمینه‌ای شامل استقلال و بی‌طرفی، پیچیدگی‌های حسابرسی و مبادلات، ویژگی‌های شخص حسابرسان، ویژگی‌های شواهد حسابرسی و ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی؛ مقوله‌های راهبردها شامل استفاده از راهکارهای بدیل و جایگزین، اعتبارسنجی شواهد، برنامه‌ریزی و تعدیل برنامه‌های رسیدگی، ترکیب تیم حسابرسی، سرپرستی و بازبینی کار و کسب شناخت از صاحبکار؛ مقوله‌های میانجی شامل فرهنگ جامعه، محیط بیرونی حسابرسی، مسئولیت اجتماعی حسابرسان، منافع عمومی جامعه و ویژگی‌های صاحبکار؛ مقوله‌های پیامد شامل اثربخشی حسابرسی، حسابرسی باکیفیت، کاهش خطر تجاری مؤسسه حسابرسی و کاهش خطر و پدیده محوری شک مبتنی بر گمان شناسایی شد.

تحریری و پیری سقرلو (۱۳۹۵) در پژوهش خود، به بررسی درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای پرداختند. درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای با بهره‌گیری از شش عامل سن، جنسیت، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، و رتبه حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان داد که پنج عامل از شش عامل یاد شده تأثیر معناداری بر درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای دارد. **سیاسی و دیناربر (۱۳۹۴)** در پژوهش خود، مدل مفهومی برای تبیین تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران ارائه نمودند. در این پژوهش با بهره‌گیری از تحلیل عاملی اکتشافی، شش عامل «مسائل روانشناختی»، «عملکرد حسابرسان»، «خصوصیات فردی حسابرسان»، «نظارت حرفه‌ای»، «ویژگی‌های کار حسابرسان»، و «عوامل محیطی» به عنوان عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی تعیین گردید. نتایج نشان داد که «مسائل روانشناختی» بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران تأثیر معناداری ندارد و بیشترین عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای، «ویژگی‌های کار حسابرسان» است.

همانطور که بیان شد، تردید حرفه‌ای به عنوان یک مفهوم مهم در حرفه حسابرسی شناخته شده است و استانداردهای حسابرسی، به کارگیری آن را یک الزام دانسته‌اند. با توجه به این که درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی جایگاه ویژه‌ای دارد، مبهم بودن و عدم وضوح تعریف تردید حرفه‌ای سبب شده است، ابهاماتی در ارتباط با موضوع تردید حرفه‌ای ایجاد شود و در نتیجه، این امر می‌تواند مانع از اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای توسط حسابرسان شود. این مسأله از این جهت حائز اهمیت است که می‌تواند اثربخشی و کارایی حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. از این رو، انتظار می‌رود پژوهش حاضر که با هدف واکاوی تردید حرفه‌ای از نگاه حسابرسان و برداشت‌های متفاوت آنها از این پدیده انجام می‌شود، بتواند بازخوردهای مهمی را برای جامعه حسابداران رسمی، تدوین کنندگان استانداردها و همچنین مؤسسات حسابرسی در ایران فراهم آورد.

۴- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف یک پژوهش کاربردی است که برای پاسخ دادن به سوال‌های اصلی آن از روش پدیدارنگاری استفاده شده است. اساس روش پدیدارنگاری بر این موضوع استوار است که امکان دارد افراد مختلف تجارب و یا مفاهیم متفاوتی از یک پدیده داشته باشند و پدیدارنگاری در پی احصا و طبقه‌بندی این تجارب متفاوت است (**دانایی فرد و کاظمی، ۱۳۸۹**). جامعه آماری پژوهش حاضر خبرگان حرفه حسابرسی است و از روش نمونه‌گیری از نوع پیشینه‌توزع استفاده گردید. این روش نمونه‌گیری برای پژوهشگر این امکان را فراهم می‌آورد که از دیدگاه‌های متنوع و مختلف مشارکت‌کنندگان در پژوهش آگاه

گردد (کرسول^۱، ۲۰۱۵). مشارکت کنندگان پژوهش ۱۴ نفر بودند که ۴ نفر زن و ۱۰ نفر مرد؛ ۵ نفر زیر ۱۰ سال، ۴ نفر بین ۱۰ تا ۲۰ سال و ۵ نفر بالای ۲۰ سال سابقه کار حسابرسی داشتند. همچنین از این تعداد ۲ نفر حسابرسان، ۴ نفر سرپرست، ۵ نفر مدیر حسابرسان و ۳ نفر شریک بودند که با آنها مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با مدت زمانی بین ۳۰ تا ۷۰ دقیقه انجام شد و مصاحبه‌ها تا رسیدن به اشباع مفهومی ادامه یافت. سؤالات پرسیده شده در این پژوهش، شامل سه دسته سؤال است که عبارتند از: ۱- سؤالات ابتدایی برای ورود به گفتگو و آمادگی طرفین مصاحبه، ۲- سؤالات اصلی مصاحبه که مطالب گوناگون در حوزه بحث را در بر گرفته و مصاحبه‌شونده را به بیان تجربه‌ها و ادراکات خود ترغیب نماید و ۳- سؤالات انتهایی برای پوشش مطالبی که احیاناً بیان نشده‌اند و زمینه‌سازی برای اتمام مصاحبه است. در پژوهش حاضر برای اجرای مراحل پدیدارنگاری از رویه معرفی شده توسط جاروینن^۲ (۲۰۰۰)، شامل تحدید پدیده (تردید حرفه‌ای در حسابرسی)، مصاحبه با نمونه‌های انتخابی، پیاده‌سازی مصاحبه‌ها، تحلیل مصاحبه‌ها طبق روش استراوس و کوربین^۳ (۲۰۱۲) و تفسیر و طبقه‌بندی توصیفی داده‌ها، استفاده شد.

در مرحله تعیین و تحدید پدیده سطح تحلیل مناسب در سطح فردی مشخص شد و از طریق مرور پیشینه ابعاد گوناگون تردید حرفه‌ای بررسی و مطالعه گردید. پس از مرور پیشینه، با توجه به دانشی که از پدیده تردید حرفه‌ای کسب گردید، سوالاتی برای انجام مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با مشارکت کنندگان طراحی شد. پس از نهایی شدن سؤالات، مصاحبه‌ها انجام و داده‌های لازم گردآوری شد. در ادامه پس از پیاده‌سازی مصاحبه‌ها فرآیند تحلیل داده‌ها و تشخیص مضامین اصلی با استفاده از کدگذاری نظری صورت گرفت. سپس با بررسی و مقایسه این کدها و موضوعات آنها با هم و تشخیص تفاوت‌ها و شباهت‌های آنها طبقه‌های توصیفی شامل، نگرش ذهنی حسابرسان، کسب شناخت در گذر زمان، عدم وجود اصل برائت در حسابرسی، شک موقعیتی و فرهنگ عمومی پرسشگری شکل گرفت. در آخرین مرحله (ارائه نتایج و تشکیل فضای نتیجه) هر یک از مفاهیم یا طبقه‌های به دست آمده در قالب یک طبقه توصیفی شامل ساختار کامل یک مفهوم (عنصر ارجاعی، عنصر ساختاری، افق بیرونی، افق درونی و عناصر افق درونی) ارائه گردید. در انتها طبقه‌های توصیفی به دست آمده (مفاهیم متفاوت) در قالب ساختاری بزرگ‌تر که فضای نتیجه نامیده می‌شود با یکدیگر مرتبط و ترکیب گردید تا تصویری کامل‌تر و چند بعدی را از مفاهیم متفاوت افراد تحت مطالعه ارائه دهد.

در روش پدیدارنگاری وظیفه پژوهشگر آن است که ابتدا شیوه‌های مختلف درک یک پدیده تجربه شده را از هم جدا کند که طبقه‌های توصیفی را تشکیل می‌دهند. هر یک از طبقه‌های توصیفی نیز از دو عنصر ارجاعی و ساختاری تشکیل می‌شود. عنصر ارجاعی در قالب عنوان نوشتاری هر طبقه و خلاصه وصفی آن مشاهده می‌شود و در عنصر ساختاری هر یک از طبقه‌های توصیفی مطابق با افق بیرونی، وجه ثابت افق درونی و ابعاد متغیر درونی مطرح می‌شود. افق بیرونی نشانگر بخشی از جهان است که مشارکت کنندگان ورای آن را نمی‌بینند. همچنین، برای ارائه تصویری کلی و چند بعدی از یک پدیده، طبقه‌های توصیفی یاد شده در قالب چارچوبی بزرگ‌تر که «فضای نتیجه» نامیده می‌شود، ارائه می‌گردد (دانایی فرد و کاظمی، ۱۳۸۹).

در پژوهش حاضر، به منظور رعایت قابلیت اعتبار پژوهش افرادی به عنوان نمونه انتخاب شدند که تجربه‌ای غنی از پدیده مورد مطالعه داشتند. همچنین، برای افزایش قابلیت انتقال پژوهش، سعی شد با عرضه کامل یافته‌ها و تطبیق با مبانی نظری پژوهش، این امر صورت گیرد. علاوه بر این، برای محاسبه پایایی باز آزمون مطابق با خواستار (۱۳۸۸) از بین

¹ Creswell

² Jarvinen

³ Strauss and Corbin

مصاحبه‌ها، سه مصاحبه انتخاب و هر کدام از آنها در یک فاصله زمانی دو هفته‌ای کد گذاری شده است. در هر کدام از مصاحبه‌ها، کدهایی که در دو فاصله زمانی با هم مشابه هستند، با نام «توافق» و کدهای غیر مشابه با نام «عدم توافق» مشخص می‌شوند. روش محاسبه پایایی بین کد گذاری‌های انجام شده در دو فاصله زمانی در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱. پایایی پژوهش

ردیف	شماره مصاحبه	تعداد کل کدها	تعداد توافقات	تعداد عدم توافقات	پایایی باز آزمون (درصد)
۱	۲	۳۱	۱۳	۵	۸۳٪
۲	۸	۳۰	۱۲	۶	۸۰٪
۳	۱۳	۳۸	۱۵	۸	۷۹٪
	کل	۹۹	۴۰	۱۹	۸۰٪

$$\text{درصد پایایی} = \frac{40 \times 2}{99} \times 100 = 80\%$$

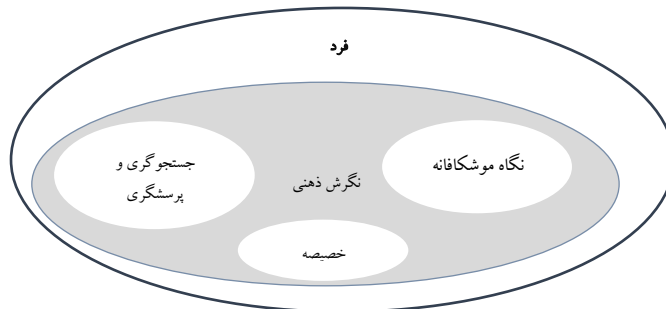
مطابق با جدول ۱، تعداد کل کدها در بازه زمانی دو هفته‌ای برابر ۹۹ و تعداد کل توافقات میان کدها در این دو زمان، برابر ۴۰ و تعداد کل عدم توافقات در این دو زمان برابر ۱۹ است. پایایی باز آزمون مصاحبه‌های انجام شده در پژوهش حاضر با استفاده از فرمول فوق، ۸۰ درصد است. با توجه به اینکه این میزان بیشتر از ۶۰ درصد است، می‌توان گفت پایایی کد گذاری‌های این پژوهش مورد تأیید است.

۵- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش بر اساس تحلیل مصاحبه‌ها، پنج دیدگاه متفاوت (طبقه توصیفی یا مفهوم) از تردید حرفه‌ای به دست آمد که عبارتند از نگرش ذهنی حسابرس، کسب شناخت در گذر زمان، عدم وجود اصل برائت در حسابرسی، شک موقعیتی و فرهنگ عمومی پرسشگری.

۵-۱- طبقه‌های توصیفی

۱- تردید به مثابه نگرش ذهنی: بر اساس این طبقه توصیفی، مشارکت کنندگان تردید حرفه‌ای را به عنوان «نگرشی که لازمه آن وجود ذهنی پرسشگر و نقادانه در برخورد با شرایطی است که احتمال وجود تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه در آنها وجود دارد» درک و تجربه کرده‌اند. بر اساس مصاحبه‌ها، تردید حرفه‌ای به عنوان یک نگرش ذهنی ماهیت شکاکانه یک فرد را توصیف می‌کند و از گرایش یا تمایل به یکسری از پرسش‌ها و نگاه موشکافانه و منتقدانه به مدارک و شواهد حسابرسی ایجاد می‌شود. در این راستا، مشارکت کنندگان معتقدند قوه تخیل، خلاقیت، داشتن اعتماد به نفس و عزت نفس، درک بین فردی و ویژگی‌های شخصیتی حسابرس منجر به شکل‌گیری ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی و هوشیاری وی نسبت به روابط غیر معقول و غیر منطقی در حسابها می‌شود. ذهن پرسشگر به معنای توانایی ذهن در پرسش مستمر صحت مسأله است. حسابرسانی که دارای ذهن پرسشگر هستند، در طی اجرای حسابرسی، تمایل بیشتری برای کشف انحراف دارند. ذهن پرسشگر موجب می‌شود تا هنگامی که حسابرس، شواهد کافی جمع‌آوری ننماید، متقاعد نشود. به بیان دیگر، ذهن پرسشگر حسابرس را در زمینه پیگیری تناقض‌های صورت‌های مالی و روش‌های حسابداری یاری می‌نماید. با توجه به شکل (۱)، در این طبقه توصیفی هنگامی که حسابرس معطوف به بحث تردید حرفه‌ای است، تنها به خویش نظر دارد و ورای خود را نمی‌بیند. بنابراین، افق بیرونی یا مرز ادراکی «فرد» است و افق درونی «نگرش ذهنی» است که شامل سه عنصر متغیر شامل «نگاه موشکافانه»، «جستجوگری و پرسشگری» و «خصیصه» است.



شکل ۱. ساختار آگاهی مفهومی مبتنی بر نگرش ذهنی حسابرس

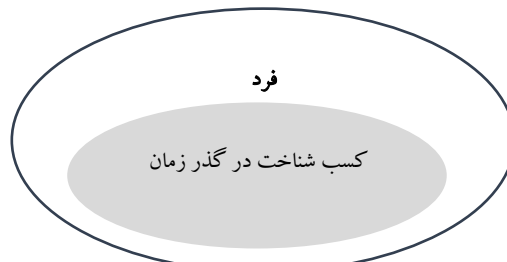
حسابرسانی که تردید حرفه‌ای را از این طریق تجربه می‌کنند، اصطلاحاتی نظیر هوشیاری نسبت به روابط غیر معمول در حساب‌ها، تعلیق قضاوت، نگاه منتقدانه به مدارک و شواهد حسابرسی، کنجکاوی، ویژگی‌های شخصیتی، اعتماد به نفس، عزت نفس، خلاقیت و قدرت تحلیل را به کار می‌برند. مصادیقی از مصاحبه‌های انجام شده با مشارکت کنندگان درباره این مفهوم به شرح زیر است:

«... با مشاهده چیزهای غیرمعمول، اتفاقاتی که در حساب‌ها نشان داده می‌شود حسابرس بیشتر تیز میشه و حسابرس دچار تردید می‌شود.»

«... حسابرس همه‌اش دنبال این است و دائم سؤال می‌کند چرا این هست، چرا اون نیست؟ و دائم حسابرس مثل بچه‌های کنجکاو که مگین این چیه؟ و... دائم سؤال می‌پرسد و پدر و مادر را کلافه می‌کنند، تردید حرفه‌ای یعنی همین. یعنی این که هر مدرکی که به شما در مورد ادعاهای مدیریت می‌دهند باید با ذهن پرسشگر مورد ارزیابی قرار بدهی.»

«... کسانی که از ذهن تحلیلی‌گری برخوردار هستند و رشته ریاضی بودند بهتر می‌تونند و ویژگی شخصیتیشان ایجاب می‌کنه که قدرت تحلیل بیشتر داشته و پرسشگری بیشتری داشته باشند.»

۲- تردید به مثابه کسب شناخت در گذر زمان: بر اساس این طبقه توصیفی، تردید حرفه‌ای در حسابرسی عبارت است از «شناختی که در گذر زمان و با افزایش تجربه حسابرس از کار حسابرسی شکل می‌گیرد». بر اساس شکل ۲، در این طبقه افق بیرونی «فرد» و «افق درونی» کسب شناخت در گذر زمان است. در این طبقه مرز ادراکی در سطح فردی قرار دارد و در این سطح، تردید حرفه‌ای در تجربه حسابرس ریشه دارد. تجربه حسابرس با توجه به تجارب عمومی حسابرس (برای مثال تعداد سال‌های اشتغال به فعالیت به عنوان یک حسابرس)، تجربه خاص در صنعت، تجربه در یک نقش خاص (همچون سرپرست، شریک و...) و تجربه وی در ارتباط با یک وظیفه خاص (همچون شناسایی موارد تقلب و سوء استفاده) تعیین می‌شود. طبق مصاحبه‌ها، تجربیاتی که در گذر زمان حسابرس کسب می‌کند و چالش‌هایی که در انجام کار حسابرسی با آن مواجه می‌شود از جمله مورد پرسش قرار گرفتن در مجامع یا از طریق نهادهای ناظر یا مدیران ارشد منجر به نگاه عمیق‌تر و سطح تردید بالاتری می‌شود. تردید حرفه‌ای همانند رفتاری است که با گذر زمان در حسابرس نهادینه شده و باعث می‌شود زاویه نگاه او تغییر کند.



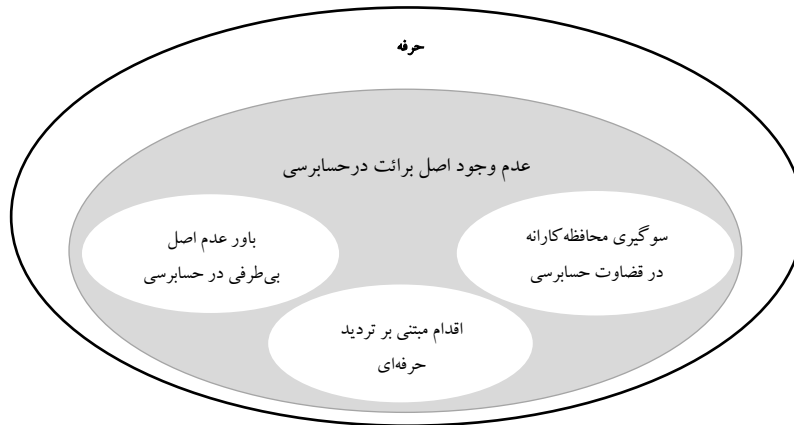
شکل ۲. ساختار آگاهی مفهومی مبتنی بر کسب شناخت با گذر زمان

حسابرسانی که تردید حرفه‌ای را از این طریق تجربه می‌کنند، اصطلاحاتی مانند تجربه در کار حسابرسی، شناخت کسب شده در طی زمان، دوره تصدی حسابرسی، هوشیاری حاصل از تجربه و تغییر در زاویه دید با گذشت زمان را برای توصیف آن به کار می‌برند.

مصادیقی از مصاحبه‌های انجام شده با مشارکت کنندگان پژوهش در زمینه این مفهوم به شرح زیر است:
 «... کار حسابرسی که الان ما داریم بیست سال هست که برای این شرکت انجام می‌دهیم و من در حال حاضر کار سرپرستی و مدیریت این کار را انجام میدم. چیزی که خیلی مهم است شناختی هست که در این حرفه و از این شرکت به دست آوردیم نسبت به تحریف‌هایی که در سال‌های گذشته داشته.»

«... تردید حرفه‌ای مثل عینکی است که حسابرسان با گذر زمان روی چشمشان می‌ازن. در اوایل حسابرس کم تجربه‌تر هست و به صورت گذرا به اطلاعات نگاه می‌کنه ولی در گذر زمان با تجربیاتی که کسب می‌کنه و چالش‌هایی که برایش پیش میاد و این که بعداً در مجامع مورد سؤال قرار می‌گیره یا از طریق نهادهای نظارتی یا مدیران ارشدش یا اصلاً مطالعاتی که حسابرس می‌کنه باعث میشه عینکه، عینک قبل نباشه. شما مثلاً ممکن هست قبلاً یک عینک درشت‌تری به چشمت می‌زدی ولی با گذر زمان نگاهت عوض میشه و عینکت تغییر می‌کنه و دورتر می‌ایستی و بهتر چهره اطلاعات را می‌تونی ببینی. با افزایش تجربه آثار تردید حرفه‌ای خودش را بهتر نشان می‌دهد. با گذر زمان یک چیزهایی مشخص‌تر میشه و یک چیزهایی برای شما روشن‌تر میشه که به چیزهایی با یک چیزهایی نمی‌خونه. بیشتر چیزها را به صورت معادلات می‌بینی و جریانات را مثل یک نبضی که گرفتی و می‌خواهی ببینی درست میزنه یا نه.»

۳- تردید به مثابه عدم وجود اصل برائت در حسابرسی: بر اساس این طبقه توصیفی، تردید حرفه‌ای در حسابرسی عبارت است از «عدم وجود اصل برائت در حسابرسی». در این طبقه مرز ادراکی در سطح حرفه حسابرسی قرار دارد. مطابق با شکل ۳، در این طبقه افق بیرونی «حرفه حسابرسی» و افق درونی «عدم وجود اصل برائت در حسابرسی» است که شامل سه عنصر متغیر «سوگیری محافظه کارانه در قضاوت حسابرسی»، «باور عدم اصل بی طرفی در حسابرسی»، و «اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای» است. در این دیدگاه حسابرس شکاک بیشتر بر شواهد مربوط به اشتباه تأکید می‌کند تا بر شواهد مبتنی بر عدم وجود اشتباه. در این سطح، حسابرس با عدم اعتماد و سوءظن به ادعاهای مدیریت و به چالش کشیدن ادعاها به دنبال کسب شواهد مبتنی بر جانبدارانه بودن اطلاعات است و در قضاوت حسابرسی سوگیری محافظه کارانه را اعمال می‌کند. حسابرس باید تشخیص دهد که مشکلی وجود دارد سپس می‌تواند اقدامات مناسبی بر اساس تردید حرفه‌ای انجام دهد (نظیر نیاز به کمک گرفتن از کارشناس). در این راستا، قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای، زمانی شکل می‌گیرد که حسابرس تشخیص می‌دهد که احتمالاً مشکل بالقوه‌ای وجود دارد و با توجه به این شرایط تصمیم می‌گیرد که رسیدگی‌های بعدی و بیشتر ضرورت دارد. ولی اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای، مرحله نهایی است که حسابرس رفتار خود را بر اساس قضاوت تردید آمیز، اصلاح و تعدیل می‌نماید. حسابرسانی که تردید حرفه‌ای را از این طریق تجربه می‌کنند به اصطلاحاتی از قبیل پرس و جو در مورد حقیقت و کسب آگاهی، بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد، رسیدگی و بررسی بیشتر، قضاوت سخت، به چالش کشیدن ادعاها، محتمل دانستن وقوع تحریف بااهمیت، قضاوت مبتنی بر تردید حرفه‌ای، شک، عدم اعتماد و سوءظن نسبت به اظهارات و ادعاهای مدیریت، اجتناب از فرض صداقت و کسب شواهد مبتنی بر جانبدارانه بودن اطلاعات در توصیف آن اشاره می‌کنند.



شکل ۳. ساختار آگاهی مفهوم مبتنی بر عدم وجود اصل برائت در حسابرسی

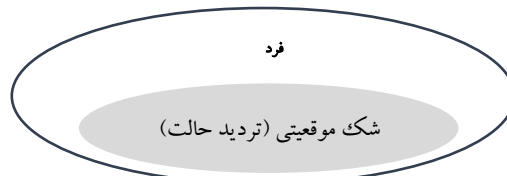
مصادیقی از مصاحبه‌های انجام شده مرتبط با این مفهوم به شرح ذیل است:

«... ما در تردید حرفه‌ای دنبال شواهدی می‌گردیدیم که متوجه بشیم اطلاعات بی طرفانه نیست یا جانبدارانه است یا بیانگر بیشتر از واقع و کمتر از واقع هست دنبال شواهدش می‌گردیدیم.»

«... تردید حرفه‌ای یعنی این که حسابرس می‌گوید همه چیز غلط هست مگر این که خلاف آن ثابت شود.»

«... برای مثال همین شرکتی که الان ما کار می‌کنیم کار وارداتی که انجام میدن به دلیل وجود تحریم‌ها مستقیماً از شرکت فروشنده انجام نمی‌شه در نتیجه این تردید حرفه‌ای وجود داره که نکنه اونجا یک ریسکی بوجود بیاد؟ نکنه خطر تباخی مدیرها بوجود بیاد که همین تردید حرفه‌ای در سالهای قبل باعث شد ما یک همچین چیزی را پیدا بکنیم و در واقع یک مقدار پیگیری‌ها و رسیدگی‌ها را بیشتر بکنیم.»

۴- تردید به مثابه شک موقعیتی (تردید حالت): بر اساس این طبقه توصیفی، تردید حرفه‌ای در حسابرسی عبارت است از «یک شک موقعیتی و حالت گذرا (موقت) که توسط چندین عامل دیگر تحت تأثیر قرار می‌گیرد». در این طبقه، مرز ادراکی در سطح فرد قرار دارد. تردید حرفه‌ای به عنوان یک حالت موقتی است که به وسیله متغیرهای وضعیتی به وجود می‌آید. به این صورت که ابتدا حالت تردید بر ذهن فرد اثر می‌گذارد و ذهنیت فرد بر رفتار فرد اثر می‌گذارد. به زعم مشارکت‌کنندگان در پژوهش، در این سطح، ویژگی‌های کار حسابرسی، خوش‌نامی مدیریت شرکت، صداقت مدیریت و سطح ریسک‌شناسایی شده توسط حسابرس به ایجاد حالتی گذرا در حسابرس منجر می‌شود.



شکل ۴. ساختار آگاهی مفهوم مبتنی بر شک موقعیتی

مطابق با شکل ۴، در این طبقه افق بیرونی «فرد» و افق درونی «شک موقعیتی (تردید حالت)» است. حسابرسانی که تردید حرفه‌ای را از این طریق تجربه می‌کنند، اصطلاحاتی از قبیل شناسایی ریسک‌ها، ویژگی‌های کار حسابرسی، خوش‌نامی مدیریت شرکت، صداقت مدیریت و نشئت گرفته از ریسک را در توصیف آن اشاره می‌کنند. مواردی از مصاحبه‌های انجام شده با مشارکت‌کنندگان در زمینه این مفهوم به شرح ذیل است:

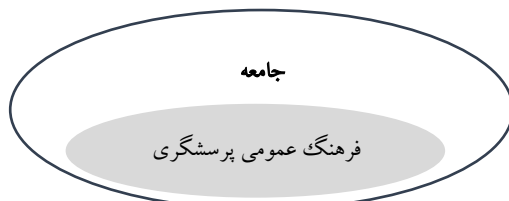
«... یک موقع هست میری می بینی شرکت از هم پاشیده هست، فاکتورها شماره سریال نداره، زونکن فاکتورها کامل نیست، یک سری از فاکتورها گم شده و ... ساختار کنترل داخلی ضعیف است که موجب میشه تردید حرفه‌ای و ریسک حسابداری شما بالا بره. شک و تردید شما نسبت به مدیریت افزایش پیدا می‌کنه».

«... تردید حرفه‌ای از ریسک حسابداری نشئت می‌گیرد».

«... اگر مدیریت اطلاعات لازم را در اختیار قرار ندهد یا اطلاعات مبتنی بر معاملات غیرواقعی در اختیار حسابرس قرار دهد این باعث می‌شود که حسابرس نسبت به سایر ادعاهای مدیریت هم بیشتر شک و تردید نماید. به طور کلی، وقتی حسابرس این رفتارهای مدیریت را مشاهده می‌کند، ریشتر تردید حرفه‌ای حسابرس افزایش پیدا می‌کنه».

«... نوع صنعت می‌تونه یک عامل مؤثر باشه این که شما در صنعت خودرو یا پتروشیمی قرار هست گزارش بدهید. هر صنعتی می‌تونه تردید حرفه‌ای حسابرس را جابجا کند».

۵- تردید به مثابه فرهنگ عمومی پرسشگری: بر اساس این طبقه توصیفی، تردید حرفه‌ای در حسابداری عبارت است از «فرهنگ عمومی پرسشگری». در این طبقه، مرز ادراکی در سطح جامعه قرار دارد. به زعم مشارکت کنندگان در پژوهش، در این سطح، تردید حرفه‌ای در فرهنگ پرسشگری حاکم بر جامعه و پرورش روحیه پرسشگری در نظام آموزشی و سطح تردید گرایی مؤسسه حسابداری ریشه دارد. ارزش‌های رفتاری به معنای باورهای ذهنی افراد در نحوه اداره و هدایت زندگی آنان، تحت تأثیر آموزش و تعلیم خاص حرفه‌ای و فرهنگ عمومی جامعه شکل می‌گیرد و این باورها در رفتار و طرز برخورد آنها نمود پیدا می‌کند. این ارزش‌ها از طریق آموزش و تعلیم آنها، به عنوان استانداردهای رفتاری در افراد نهادینه شده و باعث می‌شود که افراد عملیات یا حالات خاصی را نسبت به سایر عملیات یا حالات، ترجیح دهند. محیط فرهنگی که یک یادگیرنده در آن رشد می‌کند مهمترین عامل اثرگذار در توسعه توانایی‌های تفکر انتقادی و پرسشگری است. لذا فرهنگ‌های تربیتی مختلف با تأثیرگذاری بر تعاملات محیط‌های آموزشی می‌توانند فرصت و زمینه پرسشگری را فراهم کرده یا از بین ببرند.



شکل ۵. ساختار آگاهی مفهوم مبتنی بر فرهنگ عمومی پرسشگری

مطابق با شکل ۵، در این طبقه، افق بیرونی «جامعه» و افق درونی «فرهنگ عمومی پرسشگری» است. افق بیرونی جامعه، بر پیچیدگی ادراکی این طبقه افزوده است. چرا که فقط به ویژگی‌های حسابرس و حرفه حسابداری نمی‌پردازد، بلکه فرهنگ زمینه‌ساز تردید حرفه‌ای را از نظر گذرانده است. مصادیقی از مصاحبه‌های انجام شده با مشارکت کنندگان در زمینه این مفهوم به شرح زیر است:

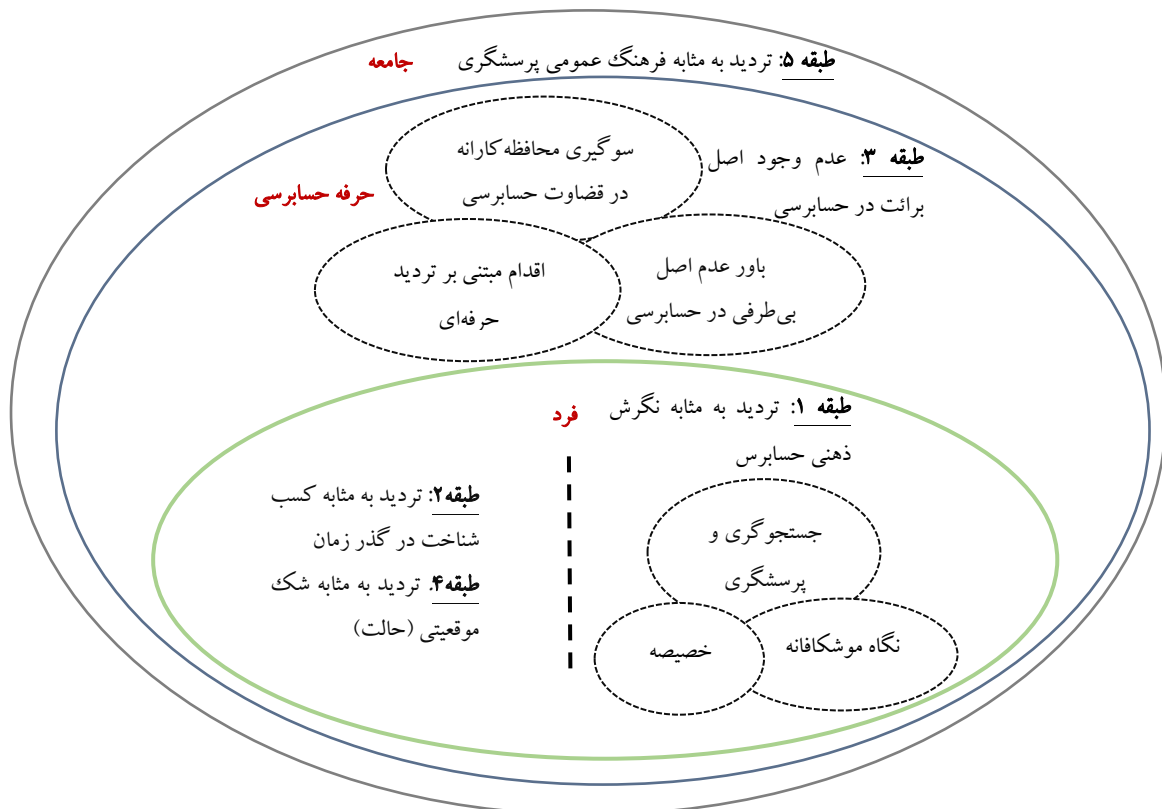
«... متأسفانه ذهن پرسشگر در مدرسه، دانشگاه و جامعه تقویت نشده است. یعنی هر چی شنیدیم در خانواده، مدرسه و دانشگاه قبول کردیم. تردید نکردیم که بریم بررسی کنیم درسته، غلطه، منابعش چی هست؟ حتی در کلاس‌های حسابداری هم همین طور هست».

«... محیط اجتماعی و خود مؤسسه حسابداری می‌تواند در شکل‌گیری تردید حرفه‌ای مؤثر باشد».

۵-۲- فضای نتیجه

طبقه‌های توصیفی شیوه‌های مختلف نگرستن در میان مشارکت کنندگان را ارائه می‌دهند. در حالی که فضای نتیجه، روابط متقابل بین این شیوه‌های متفاوت را نشان می‌دهد. فضای نتیجه برای نشان دادن تصویری کلی از شیوه‌های نگرستن متفاوت در یک ساختار ایجاد می‌شود. در این پژوهش در ترکیب طبقه‌های توصیفی از روش سلسله مراتبی استفاده شده است. در این پژوهش سه سطح پیچیدگی برای طبقه‌های توصیفی یا مفاهیم تردید حرفه‌ای قابلیت تمیز دادن و مرتب کردن دارند که به ترتیب پیچیدگی عبارتند از:

- (۱) فرد: در این سطح، تردید حرفه‌ای در حسابرسی در قالب نگرش ذهنی، کسب شناخت در گذر زمان و تردید موقعیتی درک می‌شود. بنابراین، تردید حرفه‌ای در حسابرسی به عنوان یک خصیصه مرهون نگاه موشکافانه حسابرس به شواهد و مدارک، جستجوگری و پرسشگری، و تجربه وی است.
- (۲) حرفه حسابرسی: در این سطح، تردید حرفه‌ای در قالب عدم وجود اصل برائت در حسابرسی درک می‌شود. بنابراین، تردید حرفه‌ای در حسابرسی مرهون سوگیری محافظه کارانه در قضاوت حسابرسی و باور عدم اصل بی طرفی در حسابرسی و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای است.
- (۳) جامعه: در این سطح که در واقع پیچیده‌ترین سطح ادراک تردید حرفه‌ای در حسابرسی در این مطالعه است، علاوه بر این که ویژگی‌های حسابرس و حرفه حسابرسی در روابط درک شده است، به فرهنگ عمومی بسترساز پرسشگری نیز توجه شده است.



شکل ۶. فضای نتیجه با روش سلسله‌مراتبی برای شیوه‌های متفاوت ادراک تردید حرفه‌ای در حسابرسی

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش

کاربرد مناسب تردید حرفه‌ای می‌تواند منجر به بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان و اظهارنظر صحیح در گزارشگری شود و در نهایت، منجر به افزایش عینیت و شفافیت اطلاعات مالی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی گردد. براساس استانداردهای حسابداری، حسابرس باید حسابداری را با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا نماید. نیاز فزاینده و روزافزون حسابرسان و حرفه حسابداری به انجام حسابداری کاراتر و اثربخش‌تر، پژوهشگران را به پژوهش بیشتر در راستای درک بهتر از مفهوم تردید حرفه‌ای سوق داده است. پژوهش حاضر، با هدف کاوش، طبقه‌بندی مفاهیم و دریافت‌های حسابرسان از پدیده تردید حرفه‌ای در حسابداری، با به کارگیری راهبرد پژوهشی پدیدارنگاری، برای نیل به درکی عمیق‌تر از مفهوم پدیده نزد افراد مورد مطالعه انجام گرفت. همان‌گونه که بیان شد، پنج مقوله توصیفی از تجارب و ادراکات مربوط به مفهوم تردید حرفه‌ای در سه سطح پیچیدگی به دست آمد. تنوع مقوله‌ها نشان‌دهنده میزان گستردگی تجربه و ادراکات از مفهوم تردید حرفه‌ای در حسابداری در بین مشارکت‌کنندگان است.

در طبقه توصیفی اول، تردید حرفه‌ای در حسابداری مترادف با نگرش ذهنی حسابرس تعریف می‌شود که ماهیت شکاکانه وی را توصیف می‌کند. مفاهیم موجود در این طبقه، با ادبیات فلسفه که ویژگی‌های یک شخص مردد یا شکاک را شامل جستجو، تأیید ادعاها، پرسشگری فعال و کنجکاوی بودن بر می‌شمارد (هارت، ۲۰۱۰) و همچنین استانداردهای حسابداری که در تعریف تردید حرفه‌ای به ذهن پرسشگر (استاندارد شماره ۲۰۰ ایران) و پرسش مستمر (استاندارد شماره ۹۹ حسابداری آمریکا) اشاره می‌کنند، مطابقت دارد.

در طبقه توصیفی دوم، تردید حرفه‌ای در حسابداری معادل شناخت حاصل شده در گذر زمان تعریف می‌شود که باعث می‌شود با گذر زمان زاویه دید حسابرس تغییر کرده و نگاه عمیق‌تر و دقیق‌تری به مسائل داشته باشد. مطابق با نتایج نلسون (۲۰۰۹) نیز خبرگی حسابرس موجب تقویت تردید حرفه‌ای وی می‌شود.

مشارکت‌کنندگان در طبقه توصیفی سوم، تردید حرفه‌ای در حسابداری را معادل عدم وجود اصل برائت در حسابداری می‌دانند. تردید حرفه‌ای در حسابداری در این طبقه، مفهومی مرتبط با سوگیری محافظه کارانه در قضاوت حسابداری، باور عدم اصل بی‌طرفی در حسابداری و اقدام مبتنی بر تردید حرفه‌ای است. این دیدگاه با دیدگاه قانونی سازگار است. همچنین بررسی ادبیات دانشگاهی حاکی از دو بعد تردید حرفه‌ای شامل بی‌طرفی و شکاکیت است. در این راستا، بل و همکاران (۲۰۰۵) نیز با تأکید بر بعد شکاکیت در تعریف تردید حرفه‌ای، بیان می‌کنند که حسابرس باید فرض را بر نادرستی و تخلف مدیریت قرار دهد، مگر این که خلاف آن ثابت شود. همچنین حسابرسان شکاک، سطحی از عدم اعتماد و سوگیری را در رفتار مدیریت در نظر می‌گیرند. حسابرسان شکاک بر روی شواهد تحریف بااهمیت یا تقلب تمرکز خواهند کرد و حسابرسان بی‌طرف به دنبال شواهد بیشتری حول تأیید کردن یا رد کردن ادعاهای موجود در صورت‌های مالی خواهند بود (کوداکرز و همکاران، ۲۰۱۴). در سال‌های گذشته بحران‌های اقتصادی و انتظارهای جامعه از حسابرسان باعث شده است که رویکرد تردید حرفه‌ای حسابرس از سمت بی‌طرف بودن به سمت شکاک بودن سوق پیدا کند (صفی‌پور افشار و همکاران، ۱۳۹۷). بل و همکاران (۲۰۰۵) اعتقاد دارند بر اساس استانداردهای حسابداری، حسابرسان با گذشت زمان از رویکرد بی‌طرفی، گرایش بیشتری به سمت رویکرد شک منطقی داشته‌اند. چرا که این امر، به افزایش شواهد کافی و مناسب پشتوانه اظهارنظر حسابرسان منجر می‌شود. البته قانون‌گذاران نیز به دلیل رسوایی‌های مالی سال ۲۰۰۱ میلادی، به

رویکرد شک منطقی بیش از رویکرد بی‌طرفی اهمیت می‌دهند. به گونه‌ای که معمولاً از موضوع تردید حرفه‌ای به عنوان موضوعی که معمولاً به آن بی‌توجهی شده، یاد می‌کنند. این گلابه در واقع نشان‌دهنده تمایل بیشتر آنان به رویکرد شک منطقی در تردید حرفه‌ای است.

مشارکت‌کنندگان در طبقه توصیفی چهارم، تردید حرفه‌ای در حساب‌رسانی را شک موقعیتی و حالتی گذار می‌دانند که تحت تأثیر شرایط در فرد به وجود می‌آید. تردید حرفه‌ای در حساب‌رسانی در این طبقه، مفهومی مرتبط با شناسایی ریسک‌ها، ویژگی‌های کار حساب‌رسانی، خوش‌نامی مدیریت شرکت، صداقت مدیریت و نشئت گرفته از ریسک تعریف می‌شود. در این راستا، در مدل نلسون (۲۰۰۹) و هارت و همکاران (۲۰۱۳) نیز تردید حرفه‌ای یک حالت گذار (موقت) در نظر گرفته شده است که توسط چندین عامل دیگر تحت تأثیر قرار می‌گیرد. بر اساس مدل هارت و همکاران (۲۰۱۳)، قضاوت‌های تردید‌آمیز حساب‌رسان متأثر از ویژگی‌های صاحبکار و کار است. همچنین مطابق با نتایج داس و تنگ (۲۰۰۴) در محیط‌هایی که ریسک بالاتری دارد، به دلیل بیشتر بودن سطح بی‌اعتمادی، شکاکیت بیشتری بروز می‌کند و حساب‌رسان از سطح تردید حرفه‌ای بالاتری برخوردار می‌شوند.

مشارکت‌کنندگان در طبقه توصیفی پنجم، تردید حرفه‌ای در حساب‌رسانی را معادل فرهنگ عمومی پرسشگری تعریف می‌کنند و فرهنگ زمینه‌ساز تردید حرفه‌ای را از نظر می‌گذرانند. عوامل متعددی به عنوان بازدارنده‌های فرهنگی پرسشگری عمل می‌کنند. برخی از آنها را در بعد کلان، می‌توان بر اساس نظریه هافستد توضیح داد. برخی نیز در چارچوب خرده فرهنگ‌های حاکم بر محیط‌های تربیتی و خانواده که خود تحت تأثیر فرهنگ کلان جامعه است توضیح داده می‌شوند. نظام‌های آموزشی و حرفه حساب‌رسانی، باید پرسشگری را به عنوان یک ویژگی مهم تفکر انسان که اندیشیدن به امکان‌های جدید و راه‌حل‌های بدیع را میسر می‌سازد، ارج بگذارند. مهم‌ترین عامل این عدم توفیق را باید در حاکمیت رویکرد تربیتی پاسخ‌محور در نظام آموزشی اعم از مدارس، دانشگاه‌ها و همچنین حرفه جستجو کرد. تأکید بر قواعد، یادگیری یک پاسخ درست برای هر مسئله، پرهیز از رویارویی با امور مبهم و غیرشفاف، از جمله قفل‌هایی هستند که این نظام حاکم بر ذهن دانش‌پذیران می‌زنند که تنها با شکستن آنها، ذهن آزاد شده و به پرواز در خواهد آمد (ابراهیمی و مهرمحمدی، ۱۳۹۵). همچنین، جامعه حسابداران رسمی و مؤسسات حساب‌رسانی می‌توانند نقش حائز اهمیتی در شکل‌گیری فرهنگ پرسشگری حساب‌رسان ایفا نمایند. این نقش می‌تواند از طریق تدوین رویه‌ها و خط‌مشی‌ها، برگزاری دوره‌های آموزشی و ایجاد مشوق‌هایی صورت گیرد که فرهنگ پرسشگری را تقویت و تشویق می‌نماید. بدون این بسترسازی در عرصه اجرا، هر نوع اقدامی با دشواری‌هایی روبرو خواهد شد. مفاهیم مرتبط با این طبقه توصیفی با نتایج مطالعات پتل و همکاران (۲۰۰۲) و اندراوس (۲۰۱۰) شباهت زیادی دارد. مطالعه پتل و همکاران (۲۰۰۲) نشان داد که ارزش‌های فرهنگی بر قضاوت و تصمیم حساب‌رسان تأثیر گذار است. همچنین، نتایج پژوهش اندراوس (۲۰۱۰) نشان داد قضاوت و تصمیم‌گیری و تردید حرفه‌ای حساب‌رسان کشورهای مختلف با توجه به عامل فرهنگ، مشابه یکدیگر نیست و میان آنها تفاوت معناداری وجود دارد. از خلال نتایج، کاربردهای ضمنی و پیشنهادهای اجرایی به شرح زیر مطرح می‌شود:

بر پایه طبقه توصیفی مبتنی بر نگرش ذهنی و کسب شناخت در گذر زمان، به سازمان حساب‌رسانی و مؤسسه‌های حساب‌رسانی پیشنهاد می‌شود حساسیت بیشتری نسبت به ویژگی‌های شخصیتی، قدرت تحلیل، قوه تخیل، خلاقیت، اعتماد به نفس و عزت به نفس اعضای خود بویژه در زمان استخدام و گزینش نشان دهند. همچنین، در انجام حساب‌رسانی‌های مرتبط با

صاحبکاران با سطح ریسک ارزیابی شده بالا، از حسابرسانی که دارای تجربه کاری، قدرت تحلیل، کنجکاوی و پرسشگری بالاتری هستند، استفاده نمایند تا حسابرسان در اعمال تردید حرفه‌ای، بهتر و هوشمندتر عمل نمایند. در همین راستا، به حسابرسان پیشنهاد می‌شود از طریق توسعه توانمندی‌های فردی و حرفه‌ای، نسبت به تقویت عاملیت گرایي وجودی به عنوان جوهره تردید حرفه‌ای اقدام نمایند.

بر اساس طبقه توصیفی مبتنی بر فرهنگ عمومی پرسشگری، به مجریان و دست‌اندرکاران حوزه آموزش پیشنهاد می‌شود با تجدید نظر اساسی در رویکردهای تربیتی (که لازمه آن تغییر انگاره‌ها و مفروضه‌ها درباره روش‌های اجرایی است)، برنامه‌ریزی درسی و تقویت نظام آموزشی، بستر لازم برای ایجاد و تقویت روحیه پرسشگری را فراهم نمایند. از سوی دیگر، مجامع حرفه‌ای و مؤسسه‌های حسابرسی نقش مهمی در پرورش ذهنیت تردیدگرایی در حسابرسان ایفا می‌نمایند. همچنین، رویکرد متولیان حرفه و مؤسسه‌های حسابرسی برای آموزش حسابرسان می‌تواند توسعه مؤثر تردید حرفه‌ای را بهبود بخشد. در همین راستا، به جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و مؤسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود با برگزاری هر چه بیشتر و با کیفیت گردهمایی‌ها و دوره‌های آموزشی و انتقال تجربه از این طریق و همچنین، تدوین خط‌مشی‌ها و ایجاد مشوق‌ها، بستر لازم برای آموزش و فرهنگ‌سازی در این حوزه را فراهم آورد.

گسترده‌گی تجربه و ادراکات از مفهوم تردید حرفه‌ای در حسابرسی بین مشارکت‌کنندگان بیانگر پیچیدگی این مفهوم است. با توجه به اینکه تردید حرفه‌ای بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر می‌گذارد، ادراک ناهمگون حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای، زمینه‌ساز بروز مشکلات در همراهی با الزام‌ها و استانداردهای حرفه می‌شود، بر این اساس، پیشنهاد می‌شود با تأکید بیشتر بر مفهوم تردید حرفه‌ای در سرفصل دروس رشته حسابداری و حسابرسی و اصلاح سرفصل کتب درسی، به درک حسابرسان آینده از این موضوع مهم و پیچیده کمک شود. افزون بر این، به تدوین‌کنندگان استاندارد نیز پیشنهاد می‌شود از این یافته‌ها به منظور بازنگری‌های آتی در بسط تعریف ارائه شده در مورد تردید حرفه‌ای استفاده نمایند. شاید مهم‌ترین محدودیت حاکم بر پژوهش حاضر کیفی بودن ماهیت استراتژی پژوهش باشد. اینکه این یافته‌ها جامع نظرات همه حسابرسان در همه مؤسسات حسابرسی باشد، قابل سؤال است. بنابراین، یک پیشنهاد عمده تکرار این پژوهش در سایر قلمروهای مکانی و زمانی برای بسط و بررسی قابلیت تعمیم آن است. همچنین پیشنهاد می‌شود برای توسعه دانش موجود به تحلیل تنوع تجارب حسابرسان دیوان محاسبات از مفهوم تردید حرفه‌ای پرداخته شود. در نهایت، با توجه به اینکه پژوهشی برای تحلیل کیفی تنوع تجارب حسابرسان از مفاهیم کلیدی حوزه حسابرسی انجام نشده است، در پژوهش‌های آتی توصیه می‌شود به پدیدارنگاری تجارب حسابرسان از مفهوم استقلال و هویت حرفه‌ای پرداخته 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

همه نویسندگان در مقاله سهم و نقش یکسان داشته‌اند.

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

منابع

- ابراهیمی، نامدار و مهرمحمدی، محمود (۱۳۹۵). پرسشگری به مثابه فرهنگ. همایش انجمن مطالعات برنامه درسی، ایران. <https://sid.ir/892787/fa>
- خواستار، حمزه (۱۳۸۸). ارائه روشی برای محاسبه پایایی مرحله کدگذاری در مصاحبه‌های پژوهشی. روش‌شناسی علوم انسانی، ۵۸، ۱۷۴-۱۶۱. https://method.rihu.ac.ir/article_418.html
- تحریری، آرش و پیری سقرلو، مهدی (۱۳۹۵). درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۱)، ۱۱۷-۱۳۵. <https://sid.ir/paper/8050/fa>
- دانایی فرد، حسن و کاظمی، سیدحسین (۱۳۸۹). ارتقای پژوهش‌های تفسیری در سازمان: مروری بر مبانی فلسفی و فرایند اجرای روش پدیدارنگاری. مطالعات مدیریت بهبود و تحول، ۶۱، ۱۴۷-۱۲۱. <https://sid.ir/paper/202839/fa>
- سیاسی، سحر و دیناربر، مینا (۱۳۹۴). ارائه مدلی تبیینی به منظور شناسایی عوامل مؤثر بر تردید حرفه‌ای حسابداران رسمی با رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدل‌سازی معادلات ساختاری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۵)، ۱۱۶-۱۰۷. https://www.jmaak.ir/article_7740.html
- ستوده، مسعود؛ پورحیدری، امید و خدای‌پور، احمد (۱۴۰۲). بررسی تأثیر فشار شغلی و تردید حرفه‌ای بر قضاوت حسابرس. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۵۸، ۲۸-۵. https://www.iaaaar.com/article_179244.html
- صفی‌پور افشار، مجتبی؛ پورحیدری، امید و بهارمقدم، مهدی (۱۳۹۷). بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی توسط مدیران بر کشف تحریفات توسط حسابرسان با لحاظ ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵)، ۸۰-۶۷. https://www.jmaak.ir/article_11767.html
- غلامرضایی، محسن و حسینی، محمد (۱۳۹۸). تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل. مجله دانش حسابداری، ۱۰(۲)، ۷۶-۴۳. https://jak.uk.ac.ir/article_2370.html
- فرج زاده دهکردی، حسن و مافی، میلاد (۱۴۰۲). گستره تجارب حسابرس در صنایع و اعمال تردید حرفه‌ای توسط حسابرس. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳(۳)، ۱۸۸-۱۶۵. https://jera.alzahra.ac.ir/article_7341.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. https://jak.uk.ac.ir/article_3817.html
- مهرانی، ساسان؛ حساس یگانه، یحیی؛ ابویی اردکان، محمد و گنجی، حمیدرضا (۱۳۹۸). طراحی مدل تردید حرفه‌ای حسابرسی مبتنی بر نظریه مبنایی. دانش حسابرسی، ۱۹(۷۶)، ۳۸-۵. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2325-fa.html>
- یوسف‌زاده، نسرین؛ پورحیدری، امید و خدای‌پور، احمد (۱۳۹۹). بررسی تأثیر اطلاعات نامربوط و خطای جزئی در مدارک صاحبکار بر اندازه نمونه با توجه به ویژگی تردید حرفه‌ای. حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵(۹۵)، ۱۵۱-۱۱۷. <https://aapc.khu.ac.ir/article-1-767-fa.html>

References

- Adikaram, R., & Higgs, J. (2024). Cognitive dissonance and auditor professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 39(1), 71-110. <https://ideas.repec.org/a/eme/majpps/maj-08-2022-3653.html>.
- Auditing and Assurance Standards Board (AUASB). (2009). Auditing considerations in an uncertain economic environment. *AUASB Bulletin*. [PDF].
- American Institute of Certified Public Accountants. (2007). AU Section 230: Due professional care in the performance of work. New York, NY: AICPA. <https://www.aicpa.org>.

- Awadallah, E., & Saadullah, S. (2024). Expanding the scope of professional skepticism in Qatar: Developing an Arabic Hurtt scale and examining influential factors among accountants. *Management & Accounting Review (MAR)*, 23(1), 1-38. <https://ir.uitm.edu.my/id/eprint/93587/1/93587.pdf>.
- Bell, T.B., Peecher, M.E., & Solomon, I. (2005). The 21st century public company audit: Conceptual elements of KPMG's global audit methodology. *KPMG International*, Zurich. <https://cir.nii.ac.jp/1130000793848174208>.
- Brazel, J.F., Gimbar, C., Maksymov, E., & Schaefer, T.R. (2019). The outcome effect and professional skepticism: a replication and a failed attempt at mitigation. *Behavioral Research in Accounting*, 31(2), 135-143. <https://doi.org/10.2308/bria-52306>.
- Carpenter, T.D., & Reimers, J.L. (2013). Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions. *Behavioral Research in Accounting*, 25 (2), 45-69. <https://doi.org/10.2308/bria-50468>.
- Choo, F., & Tan, K. (2000). Instruction, skepticism, and accounting students' ability to detect frauds in auditing. *Journal of the Academy of Business Education*, 1(3), 72-87. <https://www.sid.ir/paper/640628/en>.
- Cohen, R., Dalton, W., & Harp, L. (2017). Neutral and presumptive doubt perspectives of professional skepticism and auditor job outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 62, 1-20. <https://doi.org/j.aos.2017.08.003>.
- Creswell, J.W. (2015). Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research. pearson. <http://repository.unmas.ac.id/medias/journal/EBK-00121.pdf>.
- Das, T., & Teng, B. (2004). The risk-based view of trust: A conceptual framework. *Journal of Business and Psychology*, 19(1), 85-116. <https://doi.org/10.1023/B:JOBU.0000040274.23551.1b>.
- Danai Fard, H., & Kazemi, S.H. (2010). Promotion of interpretive research in the organization: a review of the philosophical foundations and the process of implementing the phenomenological method. *Journal of Management Studies in Development and Evolution*, 61, 121-147. https://jmsd.atu.ac.ir/article_4180.html [In Persian].
- Ebrahimi, N., & Mehrmhamadi, M. (2016). Questioning as culture. *Iranian Association of Curriculum Studies Association*. <https://sid.ir/paper/892787/fa> [In Persian].
- Endrawes, M. (2010). *Professional scepticism of auditors: a cross-cultural experiment*. Doctoral dissertation, University of Western Sydney, Australia. [PDF].
- Farajzadeh Dehkordi, D., & Mafi, M. (2023). The scope of the auditor's experiences in industries and the application of professional skepticism by the auditor. *Experimental accounting research*, 13(3), 165-188. https://jera.alzahra.ac.ir/article_7341.html?lang=en [In Persian].
- Gholamrezaee, M., & Hassani, M. (2019). The effect of personality disorders on the professional skepticism of independent auditors. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(2), 43-76. https://jak.uk.ac.ir/article_2370.html?lang=en [In Persian].
- Glover, S.M., & Prawitt, D.F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10. <https://doi.org/10.2308/ciia-50895>.
- Järvinen, P. (2000). Research questions guiding selection of an appropriate research method. In *Proceedings of ECIS2000*, 124-131. <https://aisel.aisnet.org/ecis2000/26>.
- Hurtt, R.K., Eining, M., & Plumlee, R.D. (2008). An experimental evaluation of professional skepticism. *SSRN Electronic Journal*, 1-38. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3624782.
- Hurtt, K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(1), 149-171. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>.
- Hurtt, 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 and Theory*, 32(1), 45-97. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>.
- Kadous, K. (2000). The effects of audit quality and consequence severity on juror evaluations of auditor for responsibility plaintiff losses. *The Accounting Review*, 75(3), 327-341. <https://doi.org/accr.2000.75.3.327>.
- Khastar, H. (2009). Presenting a method for calculating the reliability of the coding stage in research interviews. *Scientific-Research Quarterly Journal of Human Sciences Methodology*, 58, 161-174. <https://method.rihu.ac.ir> [In Persian].

- Lynch, E. (2017). *The Effects of Irrelevant Information and Minor Errors in Client Documents on Assessments of Misstatement Risk and Sample Size*, Doctoral dissertation, Virginia Commonwealth University. [Semantic Scholar].
- Madineh, S.M., & Zare, I. (2023). The effect of religious beliefs on professional skepticism and auditors' assessment of the risk of material misstatement: With the approach of levels of religiosity from the perspective of Islam. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(4), 111-132 https://jak.uk.ac.ir/article_3817.html?lang=en [In Persian].
- Mehrani, S., Hassah Y.Y., Abuei A.M., & Ganji, H. (2019). Designing a professional doubt model of auditing based on grounded theory. *Auditing Knowledge*, 19(76), 5-38. <https://sid.ir/paper/526675/fa> [In Persian].
- McMillan, J.J., & White, R.A. (1993). Auditors' belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation bias, and professional skepticism. *Accounting Review*, 443-465. <https://www.jstor.org/248196>.
- Messier, W., Kozloski, T., & Kochetova- Kozloski, N. (2010). An analysis of SEC and PCAOB enforcement actions against engagement quality reviewers. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 233-252. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.2.233>.
- Nelson, M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28(2), 1-34. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.1>.
- Patel, C., Harrison, G.L., & McKinnon, J.L. (2002). Cultural influences on judgments of professional accountants in auditor-client conflict resolution. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 13(1), 1-31. <https://doi.org/10.1111/1467-646X.00077>.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2012). Maintaining and applying professional skepticism in audits. <https://pcaobus.org>.
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary Accounting Research*, <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12052>.
- Safipour Afshar, M., Pourheidari, O., & Bahar Moghadam, M. (2018). The effect of audit management by managers on detection of misstatements by auditors considering professional skepticism of auditors. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(25), 67-80. https://www.jmaak.ir/article_11767.html [In Persian].
- Shaub, M.K. (1996). Trust and suspicion; the effects of situational and dispositional factors on auditors' trust of clients. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 154-174. <https://www.econbiz.de/Record/trust-and-suspicion-the-effects-of-situational-and-dispositional-factors-on-auditors-trust-of-clients-shaub-michael/10007133614>.
- Sepasi, S., & Dinarber, M. (2015). A conceptual model for Iranian CPA's professional skepticism using EFA and SE modeling. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4(15), 107-116. <https://www.jmaak.ir> [In Persian].
- Sotoudeh, M., Pourheidari, O., & Khodamipour, A. (2023). Examining the effect of job pressure and professional doubt on auditor judgment. *Accounting and Auditing Research*, 58, 5-28. https://www.iaaar.com/article_179244 [In Persian].
- Strauss, A., & Corbin, J. (2012). *Basics of qualitative research: Techniques and stages of production of grounded theory*. Translated by Ebrahim Afshar, Tehran: Ney Publishing. [Amazon].
- Tahriri, A., & Pirisagherlo, M (2016). Auditors' understanding of the concept of professional doubt In audit work. *Quarterly Journal of the Iranian Accounting and Auditing Review*, 23(1), 117-135. <https://sid.ir/paper/8050/fa> [In Persian].
- Toba, Y. (2012). Toward a conceptual framework of professional skepticism in auditing. *Ph.D. Dissertation*, Waseda University. [PDF].
- Yankova, K. (2015). The influence of information order effects and trait professional skepticism on auditors' belief revisions: A Theoretical and empirical analysis. Springer. <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-658-08871-2>.
- Yousefzadeh, N., Pourheidari, O., & Khodamipour, A. (2020). The Effects of Irrelevant Information and Minor Error in Client Documents on Sample Size Considering Trait Professional Skepticism. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 5 (9) ,117-151. <https://aapc.khu.ac.ir/article-1-767-en.html> [In Persian].